

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-22

12-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. spalio 13 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d. (Žin., 2008, Nr. 109-4183; TAR, 2015-10-16, i. k. 2015-15680)

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, o tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

2. Standartas taikomas registruojant apskaitoje ilgalaikį materialųjį turtą, nustatant jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, nusidėvėjimą, perkainojant jį, atliekant kitas su ilgalaikiu materialiuoju turtu susijusias ūkines operacijas ar registruojant ūkinius įvykius, išskyrus tuos atvejus, kai kiti verslo apskaitos standartai reikalauja ar leidžia šį turtą ar su juo susijusias ūkines operacijas ir ūkinius įvykius registruoti apskaitoje kitaip.

3. Žemės ūkio ir neatkuriamų gamtos išteklių paieškos ir gavybos veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas, kuris nepriskiriamas biologiniam turtui ar neatkuriamiems gamtos ištekliams, apskaitoje registruojamas šio standarto nustatyta tvarka.

4. Biologinis turtas, nesujęs su žemės ūkio veikla, registruojamas apskaitoje šio standarto nustatyta tvarka.

5. Pagal nuomos, finansinės nuomos ir panaudos sutartis valdomo turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama 20-ojo verslo apskaitos standarto „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nustatyta tvarka, o jo apskaitai taikomos šio standarto nuostatos, jei jos neprieštaruoja 20-ojo verslo apskaitos standarto „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nuostatoms.

5¹. Labai maža įmonė, rengianti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, taiko šio standarto nuostatas ir naudojami 85¹ punkte nustatyti išimtini.

6. Standartas netaikomas:

6.1. Biologinio turto, susijusio su žemės ūkio veikla, apskaitai. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“.

6.2. Mineralų, naftos, gamtinių dujų ir kitų neatkuriamų gamtos išteklių paieškos ir gavybos apskaitai.

6.3. Miškų urėdijų patikėjimo teise valdomos miško žemės ir miško apskaitai. Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos miškų įstatymo 7 straipsnio nuostatą (Žin. 1994, Nr. 96-

1872; 2001, Nr. 35-1161), kad žemės ir miško vertė į apskaitą neįtraukiama, perkant mišką su žeme, miškų urėdijų apskaitoje registruojamas pinigų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimas.

6.4. Turto, kurio pardavimas yra įmonės pagrindinė veikla, apskaitai. Tokio turto apskaitai taikomos 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatos.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Turto balansinė vertė – suma, kuria turtas yra parodytas balanse.

Biologinis turtas – gyvūnai ir augalai, kuriuos įmonė valdo, naudoja ir kuriais disponuoja.

Ilgalaikis materialusis turtas – tai materialusis turtas:

- a) kuris skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams;
- b) kuris numatomas naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- c) kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto vertę.

Turto nuvertėjimas – į apskaitą įtraukto turto vieneto balansinės vertės sumažėjimas.

Investicinis turtas – ilgalaikis materialusis turtas (žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais), kurį jo savininkas arba pagal finansinės nuomos sutartį nuomininkas laiko siekdami gauti turto nuomos ir (arba) jo vertės padidėjimo pajamų, išskyrus turtą, naudojamą prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams, ir turtą, kurio pardavimas yra įmonės pagrindinė veikla.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą.

Ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė – suma, apskaičiuojama prie ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos pridedant arba iš jos atimant visas ilgalaikio materialiojo turto vertės pokyčių sumas ir atimant sukauptą nusidėvėjimo sumą.

Likvidacinė vertė – suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas.

Naudingo tarnavimo laikas – ribotas laikotarpis, kuriuo įmonės veikloje naudojamas turtas gali teikti naudos. Naudingo tarnavimo laikas taip pat gali būti nustatomas pagal gaminių ir produkcijos vienetų, kuriuos tikimasi pagaminti (gauti) naudojant šį turtą, skaičių.

Nudėvimoji vertė – suma, gaunama iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos atėmus nustatytą jo likvidacinę vertę.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios vertės paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.

Tikroji vertė – suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti išipareigojimą.

III. TURTO PRISKYRIMAS ILGALAIKIAM MATERIALIAJAM TURTUI

7. Materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jis atitinka visus šiuos požymius:

- 7.1. įmonė ketina jį naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- 7.2. įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimais laikotarpiais;
- 7.3. įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;

7.4. turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei.

Sprendžiant, kurį turtą pripažinti ilgalaikiu, o kurį trumpalaikiu, reikia nustatyti turto teikiamą ekonominę naudą, atsižvelgti į įmonės dydį, turto vertę, numatomas uždirbti pajamas ir pelną. Nustatydama minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę įmonė turi laikytis atsargumo principo, kad nesudarytų pagrindo nepagrįstai padidinti arba sumažinti savo sąnaudas.

Pavyzdys

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

- 5 darbo stalų su kėdėmis komplektus už 3 175 EUR (635 EUR x 5 vnt.)
- 5 kompiuterius už 15 000 EUR (3 000 EUR x 5 vnt.)

Įvertinusi ilgalaikio materialiojo turto būsimą ekonominę naudą, jo naudingo tarnavimo laiką, likvidacinę vertę, planuojamas uždirbti pajamas ir būsimą pelną, įmonė patvirtino 1 100 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.

7.5. įmonei yra perduota su materialiuoju turtu susijusi rizika.

Pavyzdžių pateikta prie šio standarto 8 punkto.

8. Rizikos perdavimu laikomas momentas, kai įmonė įgyja teisę valdyti, naudoti materialųjį turtą ir juo disponuoti, tampa atsakinga už materialųjį turtą ir jai priklauso materialiojo turto teikiama nauda. Rizikos perdavimo momentas paprastai aptariamas sutartyje. Jei turtas priklauso įmonei nuosavybės teise arba įmonė valdo, naudoja turtą ir juo disponuoja patikėjimo teise ir sutartyje nenumatytas kitas rizikos perdavimo momentas, laikoma, kad su turtu susijusi rizika įmonei perduota sutarties sudarymo momentu. Nustatant, ar su turtu susijusi rizika yra perduota įmonei, būtina laikytis turinio svarbos principo, o ne formalių reikalavimų.

Turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo, naudoja ir (arba) jomis disponuoja įmonė ir kurias naudodama tikisi gauti ekonominės naudos. Jei išlaidos neatitinka minėtų kriterijų, jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis. Vertinant, ar išlaidos atitinka ilgalaikio turto apibrėžimą, turi būti atsižvelgiama į jų esmę ir ekonominį turinį. 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 pan., arba jos neturi, arba šis požymis nėra svarbus nusakant turto esmę.

Materialiojo turto vienetas priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jo įsigijimo (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. gaminti produkciją ar teikti paslaugas, ar nuomoti, ir teiks įmonei ekonominę naudą ilgiau kaip vienus metus.

Įmonė dažniausiai gali patikimai nustatyti ilgalaikio materialiojo turto vieneto įsigijimo savikainą, nes turto įsigijimą liudija atitinkami sandoriai, kuriais remiantis ji ir nustatoma. Ilgalaikio materialiojo turto vieneto pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatoma remiantis medžiagų, darbo jėgos įsigijimo sandoriais ir kitais turtui pagaminti sunaudotais ištekliais.

Atsižvelgdama į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo ilgalaikio materialiojo turto įvairovę ir vertę, įmonė pati nustato minimalią kiekvienos ilgalaikio materialiojo turto grupės vieneto savikainą. Nustatant minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto savikainą rekomenduojama vadovautis reikšmingumo principu.

Atsižvelgdama į turimo ilgalaikio materialiojo turto naudojimą ir pobūdį įmonė sudaro ilgalaikio materialiojo turto grupes. Grupių pavyzdžių pateikta aiškinant standarto 47 punktą. Įmonė gali nustatyti skirtingą kiekvienos ilgalaikio materialiojo turto grupės minimalią savikainą. Jei turto vieneto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra lygi ar didesnė už įmonės nustatytą minimalią jo savikainą, jis priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui, jei mažesnė – pripažįstamas sąnaudomis, neatsižvelgiant į tai, kad šis objektas atitinka visus kitus ilgalaikio materialiojo turto požymius. Kontrolės tikslais informaciją apie tokį turtą įmonė gali kaupti nebalansinėse sąskaitose.

1 pavyzdys

Ilgalaikio materialiojo turto grupės „Baldai“ nustatyta 500 EUR minimali turto vieneto savikaina. Įmonė įsigijo stalą, kurio įsigijimo savikaina 450 EUR, ir kėdę, kurios įsigijimo savikaina 300 EUR.

Stalas ir kėdė negali būti pripažįstami ilgalaikiu materialiuoju turtu, nes kiekvieno iš jų įsigijimo savikaina yra mažesnė už nustatytą minimalią grupės „Baldai“ turto vieneto savikainą, nors stalas ir kėdė atitinka visus kitus ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo požymius (patikimai nustatyta įsigijimo savikaina, bus naudojamas įmonės veikloje ilgiau kaip vienus metus ir t. t.). Įsigyto stalo ir kėdės vertė nurašoma į bendrąsias ir administracines sąnaudas. Tačiau, jei nupirktas stalas ir kėdė sudaro vieną baldų komplektą, t. y. ilgalaikio materialiojo turto vieneta, kurio bendra įsigijimo savikaina didesnė už nustatytą minimalią savikainą, toks komplektas priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui.

Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas turtas, kurį įmonė ketina naudoti savo veikloje, t. y. gaminti produkciją, tiekti prekes ar produkciją, teikti paslaugas ar įmonės valdymo tikslams ilgiau kaip vienus metus. Turtas, kurį įmonė ketina nuomoti pagal veiklos nuomos sutartis, taip pat priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui. Tačiau jei įmonė turtą įsigyja norėdama jį parduoti, jis laikomas trumpalaikiu turtu, kuris apskaitomas pagal 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatas.

2 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 šį pastatą įsigyja ketindama perparduoti, nepaisant kitų pripažinimo požymių, jis bus laikomas trumpalaikiu turtu, kurio apskaitai taikomos 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatos. Jei įmonė minėtą pastatą naudojo savo veikloje, tarkim, vienus metus, o vėliau dėl tam tikrų priežasčių jį

pardavė, įsigijimo metu pastatas buvo laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu įvertinus pradinį įmonės ketinimą naudoti jį savo veikloje ilgiau kaip vienus metus. Jei prieš parduodama šį pastatą įmonė savo veikloje jo nenaudojo ir buvo nusprendusi jį parduoti, jis turi būti registruojamas atsargų sąskaitoje pagal šio verslo apskaitos standarto 75 ir 76 punktų reikalavimus.

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. Įmonė turi įvertinti būsimų laikotarpių ekonominę naudą pagal įmonės tikslus, ekonomines sąlygas, veiklos praktiką pradinio pripažinimo metu. Įmonė turi būti tikra, kad ji gaus turto teikiamą naudą ir prisiims visą su šiuo turtu susijusią riziką.

3 pavyzdys

Įmonė įsigijo gamybos įrenginių, kuriais gaminti produkciją numato 5 metus. Parduodama šiais įrenginiais pagamintą produkciją, įmonė uždirbs pajamų ateityje, todėl šie įrenginiai teiks tiesioginę ekonominę naudą.

9. Materialusis turtas, sudarantis prielaidas įmonei veikti būsimais laikotarpiais, nors ir neduodantis tiesioginės ekonominės naudos, pripažįstamas ilgalaikiu turtu (pavyzdžiui, turtas, įsigytas darbo saugos, gamtosaugos, valdymo tikslams). Ilgalaikiu turtu taip pat pripažįstamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti nenaudojamas patikėjimo teise gautas materialusis turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė.

Ilgalaikis materialusis turtas, įsigytas gamtosaugos, darbo saugos ir panašioms tikslams, neteikia tiesioginės ekonominės naudos, tačiau jis yra būtinas, kad įmonė egzistuotų ir vykdytų veiklą ar gautų papildomą ekonominę naudą naudodama kitą įmonės turtą. Todėl toks turtas pripažįstamas ilgalaikiu materialiuoju turtu.

Pavyzdys

Gamybos įmonei dėl veiklos pobūdžio gali tekti įsigyti valymo įrenginių, nes to reikalauja šalies gamtosaugos įstatymai. Šie įrenginiai pripažįstami ilgalaikiu materialiuoju turtu, nes be jų įmonė negalėtų vykdyti savo veiklos ir gauti pajamų.

10. Jei įmonė ketina įsigyti materialųjį turtą, kuris teiks jai ekonominės naudos naudojamas ilgiau kaip vienerius metus, iš anksto už tokį turtą sumokėtos sumos turi būti priskiriamos sumokėtiems avansams ir vykdomiems materialiojo turto statybos (gamybos) darbams. 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 įmonė ketina įsigyti ilgalaikį materialųjį turtą, iš anksto sumokėtos sumos už tokį turtą turi būti priskiriamos ilgalaikiam turtui, t. y. registruojamos kito ilgalaikio materialiojo turto sąskaitoje *Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą*.

1 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 5 d. sudarė sutartį su tiekėjais dėl gamybos įrenginių, kurių vertė 50 000 EUR, pirkimo. Pagal sutarties sąlygas iki sausio 10 d. tiekėjams įmonė turi sumokėti 20 proc. įrenginių vertės avansą. Įrenginiai bus pristatyti per 10 darbo dienų po avanso sumokėjimo dienos.

Įmonė sausio 9 d. sumoka avansą tiekėjams iš sąskaitos banke ir jį registruoja apskaitoje:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Įmonė sausio 20 d. gautus įrenginius registruoja apskaitoje, į jų įsigijimo savikainą įskaičiuodama ir sumokėto avanso sumą:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	10 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	40 000

Ilgalaikiam materialiajam turtui taip pat priskiriamas gautas, bet dar nebaigtas komplektuoti, derinti, instaliuoti ar dėl kitų priežasčių nepradėtas naudoti turtas. Toks turtas turi būti registruojamas apskaitoje atskirai nuo įmonės veikloje naudojamo turto. Jei įmonės veikloje naudojamas turtas registruojamas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitoje, tai nepradėtas naudoti – ruošiamo naudoti turto sąskaitoje.

2 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 20 d. įsigijo gamybos įrangos už 50 000 EUR. Įrangos montavimo ir bandymo darbai buvo vykdomi sausio ir vasario mėn. Už šiuos darbus įrangą montavusiai įmonei pagal gautas sąskaitas įmonė turi sumokėti 5 000 EUR. Įrangą įmonė pradėjo naudoti 20X1 m. kovo 5 d. Kadangi jos eksploatacijos pradžia 20X1 m. kovo 5 d., iki šios dienos įrangos įsigijimo savikaina ir su jos parengimu naudoti susijusios išlaidos registruojamos sąskaitoje *Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga*.

Gavusi įrangą, 20X1 m. sausio 20 d. įmonė apskaitoje registruoja:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	50 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	50 000

Gavusi sąskaitas už montavimo ir bandymo darbus įmonė jas registruoja apskaitoje:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	5 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 000

Pradėjusi įrangos eksploataciją 20X1 m. kovo 5 d. įmonė apskaitoje registruoja:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	55 000
K 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	55 000

IV. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ĮSIGIJIMO (PASIGAMINIMO) SAVIKAINA

11. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

12. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą sudaro:

12.1. įsigyjant šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma (ar kito sunaudoto turto vertė);

12.2. atvežimo išlaidos;

12.3. muitai, akcizai ir kiti negražinami mokesčiai;

12.4. projektavimo darbų išlaidos;

12.5. sumontavimo išlaidos;

12.6. instaliacijos išlaidos;

12.7. paruošimo naudoti išlaidos;

12.8. remonto, atlikto iki turto naudojimo pradžios, išlaidos;

12.9. išbandymo išlaidos;

12.10. infrastruktūros ir turto registravimo išlaidos;

12.11. žemės sklypo ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos;

12.12. numatomos išmontavimo, išvežimo, gamybos vietos sutvarkymo išlaidos, jei jos atitinka įsipareigojimų arba atidėjinių apibrėžimą;

12.13. kitos tiesiogiai su turto įsigijimu susijusios išlaidos.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro kaina, negražinami importo ir kiti pirkimo mokesčiai ir visos tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su turto parengimu veikti ir naudoti, padarytos iki turto naudojimo pradžios. Visos prekybos nuolaidos ir lengvatos iš įsigijimo savikainos turi būti atimamos. Išlaidos, kurios pagal savo pobūdį turėtų būti priskiriamos administracinėms ir kitoms bendrosioms sąnaudoms, neįskaičiuojamos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai priskiriamos šios pagrindinės išlaidos:

1. Pirkimo kaina, iš kurios atimtos pirkimo metu žinomos ir taikytos nuolaidos ir įskaičiuotas importo muftas, akcizas ir kiti negražinami mokesčiai. Pirkimo metu nežinomos, tačiau vėliau taikytos nuolaidos mažina įmonės pardavimo, bendrąsias ir administracines 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;

2.5. numatomos būsimos turto išmontavimo, išvežimo, aplinkos sutvarkymo ir kitos panašios išlaidos, jei jos pripažįstamos atidėjimais pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ nuostatas.

1 pavyzdys

Įmonė, eksploatuojanti naftos gręžinį, įsigijo į skolą naftos gavybos įrangos, kurios įsigijimo savikaina 5 000 000 EUR.

Įranga apskaitoje registruojama taip:	
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	5 000 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 000 000

Pabaigusi eksploatuoti gręžinį pagal licencinę sutartį įmonė privalės išardyti įrangą ir sutvarkyti aplinką. Ekspertai įvertino, kad baigto eksploatuoti gręžinio įrangos išmontavimo darbai dabartine diskontuota verte kainuos 400 000 EUR, o aplinkos sutvarkymo darbai dar 800 000 EUR.

Todėl įrangos įsigijimo savikaina padidės 1 200 000 EUR:	
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	1 200 000
K 41 Atidėjiniai	1 200 000

Sudarant vėlesnio laikotarpio finansines ataskaitas atidėjinių suma turi būti įvertinama iš naujo atsižvelgiant į palūkanų normos, įrangos išardymo darbų ir pan. vertės pokytį per laikotarpį. Ilgalaikio materialiojo turto vertė, užregistruota pirminio pripažinimo metu, nesikeičia, o atidėjinių pokytis apskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis.

Įsigytas materialusis turtas apskaitoje registruojamas debetuojuant ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitas ir kredituojant atitinkamas turto ar įsipareigojimų sąskaitas:

- D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (pagal turto grupes); arba
- D 12X2 Ruošiamas naudoti ilgalaikis materialusis turtas (pagal turto grupes);
- K 271 Sąskaitos bankuose arba 272 Kasa;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos;
- K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą;
- K 4493 Kiti į biudžetą mokėtini mokesčiai (pvz., muito mokesčiai);
- K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis;
- K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.

2 pavyzdys

Sausio 10 d. į skolą nupirkta gamybos įrangos už 50 000 EUR. Transporto įmonė už įrangos atvežimą pateikė 400 EUR sąskaitą. Už įrangos sumontavimą įmonės darbininkams priskaičiuota 500 EUR darbo užmokesčio, nuo šio darbo užmokesčio 30,98 proc. socialinio draudimo įmoku sudaro 155 EUR. Įrangai sumontuoti sunaudota medžiagų už 300 EUR. Sausio 20 d. įranga perduota naudoti.

Sausio 10 d. apskaitoje registruojama gauta įranga:	
D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	50 400
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (už įrangą)	50 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (už atvežimą)	400

Registruojant įrangos paruošimo naudoti išlaidas daromi įrašai:	
D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	955

K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	500
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	155
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	300

Perdavus įrangą naudoti sausio 20 d. apskaitoje registruojama:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	51 355
K 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	51 355

3 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. gruodžio 31 d. už 500 000 EUR įsigijo žemės sklypą su ūkiniu pastatu. Pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta žemės sklypo kaina yra 450 000 EUR, o ūkinio pastato – 50 000 EUR. Žemės sklypo įsigijimo tikslas – pastatyti gamybinės patalpas įmonės veiklai plėsti. Įsigydama šį žemės sklypą su ūkiniu pastatu įmonė žinojo, kad griaus įsigytą pastatą, griovimo išlaidos sudarys 2 500 EUR. Šiuo atveju visa sumokėta 500 000 EUR suma yra žemės sklypo įsigijimo savikaina. Ūkinio pastato griovimo išlaidos 2 500 EUR galėtų būti įskaičiuojamos į žemės įsigijimo savikainą arba statybos aikštelės paruošimo išlaidas.

4 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. gruodžio 31 d. už 500 000 EUR įsigijo žemės sklypą su ūkiniu pastatu. Pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta žemės sklypo kaina yra 450 000 EUR, ūkinio pastato – 50 000 EUR. Įmonė įsigytą ūkinį pastatą, kurio įsigijimo savikaina 50 000 EUR, nusprendė naudoti tik savo veikloje ir buvo nustačiusi 10 metų jo naudingo tarnavimo laiką. Panaudojusi pastatą trejus metus nusprendė šiame sklype statyti gamybinį pastatą įmonės veiklai plėsti ir todėl ūkinis pastatas griaunamas. Nugriovus pastatą, jo likutinė vertė (35 000 EUR) pripažįstama sąnaudomis ir neturėtų būti įskaičiuojama į statybos aikštelės paruošimo savikainą. Ūkinio pastato griovimo išlaidos įskaičiuojamos į statybos aikštelės paruošimo savikainą.

13. Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas grąžinamas pridėtinės vertės mokestis. Neįskaičiuojama grąžinama pridėtinės vertės mokestį įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą.

Jei už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą sumokėtą ar mokėtiną pridėtinės vertės mokestį (PVM) įmonė susigrąžina, šis mokestis į turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamas. Jei PVM neįskaičiuojamas, įmonė gali jį įskaičiuoti į turto įsigijimo savikainą arba į bendrąsias ir administracines sąnaudas. Įmonės, nustatydamos apskaitos politiką, pasirenka vieną iš šių dviejų neįskaičiuojamo pridėtinės vertės mokesčio apskaitos būdų ir registruodamos apskaitoje analogiškas ūkines operacijas taiko jį nuolat.

1 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, į skolą įsigijo lengvąjį automobilį, kuriuo naudosis vadybininkai. Automobilio kaina 60 000 EUR ir 12 600 EUR 21 proc. PVM.

Jeigu šio automobilio pirkimo PVM neįtraukiamas į PVM atskaitą, bet įskaičiuojamas į automobilio įsigijimo savikainą, įrašai apskaitoje būtų tokie:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	72 600
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	72 600

Jeigu PVM suma neįtraukiama į automobilio įsigijimo savikainą, ji nurašoma į ataskaitinio laikotarpio bendrąsias ir administracines sąnaudas. Įrašai apskaitoje būtų tokie:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000
D 63081 Neatskaitomo pridėtinės vertės mokesčio sąnaudos	12 600
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	72 600

2 pavyzdys

Įmonė, PVM mokėtoja, į skolą įsigijo lengvąjį automobilį, kurį naudos vairuotojams mokytį (PVM apmokestinamai veiklai). Automobilio pirkimo kaina 60 000 EUR ir 12 600 EUR 21 proc. PVM. Kadangi šio automobilio pirkimo PVM įtraukiamas į PVM atskaitą, įrašai apskaitoje būtų tokie:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000
D 2431 Gautinas pridėtinės vertės mokestis	12 600
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	72 600

14. Palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Jos pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių sąnaudomis.

Įsigyjant ar gaminantis ilgalaikį materialųjį turtą už skolintas lėšas palūkanos, mokamos už tokias paskolas, į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Jos pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis.

Pavyzdys

Statybos įmonė nusprendė savo jėgomis 20X1 m. statyti parduotuvę, kurioje numatoma prekiauti statybinėmis ir apdailos medžiagomis. Parduotuvės statybai įmonė 20X1 m. spalio 1 d. iš banko gavo 4 000 000 EUR paskolą su 7 proc. metine palūkanų norma. Paskolą įmonė turi grąžinti per 4 metus. Visos per 4 metus už banko paskolą apskaičiuotos palūkanos į parduotuvės statybos savikainą neįskaičiuojamos, jos kasmet įtraukiamos į finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas. Todėl, kai 20X1 m. gruodžio 31 d. bankas apskaičiavo 70 000 EUR 20X1 m. IV ketvirčio palūkanų, įmonė savo apskaitoje jas užregistravo taip:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	70 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	70 000

15. Pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįtraukiamos.

Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos išlaidos, kurios pagal savo pobūdį priskirtinos pardavimo, bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Tokių išlaidų priskyrimas ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms grindžiamas nuostata, kad šių išlaidų neįmanoma objektyviai susieti su šio ar ateinančių laikotarpių pajamomis, todėl jos nekapitalizuojamos.

16. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina apskaičiuojama prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių, sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) šio turto gamybos išlaidas.

Įmonės gali pačios kurti ilgalaikio materialiojo turto objektus, tai yra pasistatyti pastatą, statinį, susiprojektuoti, susikonstruoti ir pasigaminti įrenginius, baldus ir pan. Savo jėgomis statomo (gaminamo) turto savikaina yra nustatoma pagal tuos pačius principus, kaip ir įsigyjant turtą.

Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina apskaičiuojama prie tiesioginių medžiagų išlaidų (medžiagų, žaliavų, detalių, sudedamųjų dalių ir detalių, sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą) pridėdant tiesiogines darbo (darbininkų, gaminančių ilgalaikio turto objektą, darbo užmokestį, socialinio draudimo mokestį), 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, kurių negalima tiesiogiai priskirti gaminamam ilgalaikio materialiojo turto objektui, nes jos susidaro gaminant kelis turto objektus. Tai pagalbinės medžiagos, netiesioginis darbo užmokestis ir nuo jo apskaičiuotas socialinio draudimo mokestis, patalpų apšvietimas ir šildymas, turto draudimas ir pan.

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 darbininkų, gaminančių įrenginį, darbo užmokestis, socialinio draudimo mokestis, sunaudotos medžiagos, detalės, sudedamosios dalys ir pan.

Netiesioginės (cecho apšvietimo ir šildymo, pastato nusidėvėjimo, cecho valdymo ir priežiūros darbuotojų darbo užmokesčio, socialinio draudimo mokesčio) išlaidos turi būti priskiriamos visiems gaminamiems įrenginiams.

Netiesioginės išlaidos kiekvienos rūšies gaminamam turto objektui proporcingai paskirstomos pagal įmonės pasirinktą skirstymo metodiką.

17. Savoms reikmėms statomo (gaminamo) turto savikaina nustatoma pagal tuos pačius principus, kaip ir įsigyjant turtą. Jei turtas statomas (gaminamas) ir savoms reikmėms, ir parduoti, savoms reikmėms gaminamo turto savikaina turi būti nustatoma taip pat, kaip ir parduoti gaminamo turto savikaina. Jei savoms reikmėms statant (gaminant) turtą atsiranda papildomų (viršnormatyvinių) medžiagų ar darbo jėgos sąnaudų, jos į turto pasigaminimo savikainą neįtraukiamos ir pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio pardavimo, bendrosiomis ir

administracinėmis sąnaudomis. Taip pat į pasigaminimo savikainą negalima įtraukti jokio pelno.

Kai įmonė gamina turtą, skirtą parduoti rinkoje, savo reikmėms pasigamintas objektas vertinamas ir apskaitoje užregistruojamas faktine pasigaminimo savikaina (tiesioginių medžiagų, darbo užmokesčio ir netiesioginių gamybos išlaidų suma), t. y. kaip ir parduoti skirta produkcija.

Pavyzdys

Kompiuterius gaminanti įmonė nusprendė vieną kompiuterį pasilikti savo poreikiams. Vieno kompiuterio savikaina pagamintos produkcijos sąskaitoje yra 3 800 EUR, bet pirkėjams kompiuteriai parduodami po 5 000 EUR.

Įrašai apskaitoje bus tokie:

D 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	3 800
K 203 Produkcija	3 800

Kompiuterio pasigaminimo savikaina yra 3 800 EUR, bet ne 5 000 EUR.

Papildomos medžiagų, darbo ar kitų išteklių išlaidos, susidariusios gaminant turtą savo jėgomis, į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos, jos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio pardavimo, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Taip pašalinamos prielaidos dirbtinai padidinti savo poreikiams statomo (gaminamo) turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.

18. Jei turtas įsigyjamas išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir jei sutartyje palūkanos nenurodytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama visą mokėtiną sumą diskontuojant iki dabartinės vertės pritaikius rinkos palūkanų normą. Visos mokėtinos sumos ir diskontuojant gautos mokėtinos sumos skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis per visą išsimokėjimo laikotarpį.

Kai už įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto objektą mokėjimo laikotarpis viršija 12 mėnesių, o sutartyje palūkanos nenumatytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės pritaikius rinkos palūkanų normą. Tokiu būdu apskaičiuota įsigijimo savikaina neturėtų būti didesnė už to turto tikrąją vertę.

Pavyzdys

Įmonė 20X6 m. sausio 2 d. įsigijo automobilį už 60 000 EUR išsimokėtinai, mokėjimo terminas 15 mėnesių, mokama lygiomis dalimis po 12 000 EUR kiekvieno ketvirčio pabaigoje. Metinė rinkos palūkanų norma 5 proc.

Diskontuotai grynujų būsimų pinigų srautų vertei apskaičiuoti galėtų būti naudojama ši formulė:

$$PS_{NPV} = PS_1 : (1 + r)^1 + PS_2 : (1 + r)^2 + \dots + PS_n : (1 + r)^n,$$

kur

PS_{NPV} – diskontuotų grynujų pinigų srautų dabartinė vertė;

$PS_1 \dots PS_n$ – 1-ojo – n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai;
 r – laikotarpio, kurio grynieji būsimieji pinigų srautai skaičiuojami (ketvirčio), rinkos palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi;

1 ... n – laikotarpiai, kurių grynieji būsimieji pinigų srautai skaičiuojami.

Automobilio įsigijimo savikaina diskontuojant visas būsimas įmokas įsigijimo metu būtų tokia:

$$PS_{NPV} = 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^1 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^2 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^3 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^4 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^5 = 57\,814,02 \text{ EUR}$$

Įmonė įvertino, kad panašaus turto vertė rinkoje svyruoja nuo 54 000 EUR iki 60 000 EUR. Vadinasi, įmonės apskaičiuota savikaina nėra didesnė už turto tikrąją vertę.

Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis apskaičiuojama diskontuojant per 20X6 metus mokėtinas sumas:

$$12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^1 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^2 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^3 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^4 = 46\,536,70 \text{ EUR}$$

Likusi mokėtina 11 277,32 EUR (57 814,02 EUR – 46 536,70 EUR) diskontuota vertė registruojama ilgalaikių skolų sąskaitoje.

Įsigytą automobilį įmonė registruoja apskaitoje:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	57 814,02
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	11 277,32
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	46 536,70

Įmonė „A“ apskaičiuoja I ketvirčio 581,71 EUR palūkanas nuo ilgalaikių skolų einamųjų metų dalies:

$$46\,536,70 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 46\,536,70 \text{ EUR} = 47\,118,41 \text{ EUR} - 46\,536,70 \text{ EUR} = 581,71 \text{ EUR}$$

Įmonė „A“ apskaičiuoja I ketvirčio 140,97 EUR palūkanas nuo ilgalaikės skolos:

$$11\,277,32 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 11\,277,32 \text{ EUR} = 11\,418,29 \text{ EUR} - 11\,277,32 \text{ EUR} = 140,97 \text{ EUR}$$

Įmonė apskaitoje registruoja palūkanų sąnaudas šiais apskaitos įrašais:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	722,68
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	581,71
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	140,97

I ketvirčio pabaigoje įmonė sumoka sutartyje numatytą sumą ir ją registruoja apskaitoje:

D 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	12 000,00
K 271 Sąskaitos bankuose	12 000,00

Apskaičiuojamas skolos už automobilį likutis II ketvirčio pradžioje:

$$57\,814,02 \text{ EUR} + 722,68 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR} = 46\,536,70 \text{ EUR}$$

Apskaičiuojamos II ketvirčio 438,98 EUR palūkanos nuo ilgalaikių skolų einamųjų metų dalies:

$(47\,118,41 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR}) \times (1 + 0,05/4)^1 - (47\,118,41 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR}) = 35\,557,39 \text{ EUR} - 35\,118,41 \text{ EUR} = 438,98 \text{ EUR}$

Apskaičiuojamos II ketvirčio 142,73 EUR palūkanos nuo ilgalaikės skolos:

$11\,418,29 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 11\,277,32 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 = 11\,561,02 \text{ EUR} - 11\,418,29 \text{ EUR} = 142,73 \text{ EUR}$

Apskaičiuotos palūkanos ketvirčio pabaigoje pripažįstamos palūkanų sąnaudomis ir užregistruojamos apskaitoje:

Apskaičiuotas palūkanas įmonė registruoja apskaitoje:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	581,71
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	438,98
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	142,73

II ketvirčio pabaigoje įmonė sumoka sutartyje numatytą sumą ir ją registruoja apskaitoje:

D 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	12 000,00
K 271 Sąskaitos bankuose	12 000,00

Kitų ketvirčių palūkanų sąnaudos ir skolos sumažėjimas apskaičiuojama ir apskaitoje registruojama analogiškai.

Jei grynieji būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais mokėtinų ar gautinų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienu skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 4 ir 5 pavyzdžiuose ir 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

19. Jei įmonė iš savininkų gauna ilgalaikį materialųjį turtą kaip nepiniginį įnašą, tokio turto įsigijimo savikaina yra turto vertė, nustatyta pagal atitinkamus teisės aktus.

Įmonės ilgalaikio materialiojo turto, kaip iš savininkų (akcininkų) gauto nepiniginio įnašo, įsigijimo savikaina yra turto vertė, nustatyta pagal atitinkamus teisės aktus. Skirtingo teisinio statuso įmonės nepiniginio įnašo vertę nustato pagal įvairių teisės aktų nustatytą tvarką. Pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, jeigu akcinių ar uždarytųjų akcinių bendrovių įstatinis kapitalas yra didinamas apmokant nepiniginiu įnašu, pastarasis turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo teisės aktų, reglamentuojančių turto vertinimą, nustatyta tvarka. Pagal Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymo nuostatas ūkinės bendrijos dalyvio nepiniginis įnašas įvertinamas visų bendrijos dalyvių sprendimu. Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nuostatas žemės ūkio bendrovėse nepiniginiai pajiniai įnašai įvertinami ir tvirtinami bendrovės įstatuose nustatyta tvarka.

Negražinami importo, kiti pirkimo mokesčiai ir visos parengti turtą veikti ir naudoti (atvežimo, remonto, montavimo, instaliavimo, išbandymo ir kitos) tiesiogiai priskirtinos išlaidos, padarytos iki turto naudojimo pradžios, gali būti pridėtos prie turto įsigijimo savikainos.

Pavyzdys

Akcininkas V. Pavardenis už įsigyjamas uždarnosios akcinės bendrovės „A“ išleistas naujas akcijas perduoda sandėlių, t. y. sumoka nepiniginiu įnašu, kurio tikroji vertė, nustatyta nepriklausomo turto vertintojo ir patvirtinta akcininkų susirinkimo, yra 40 000 EUR. V. Pavardenio įsigijamų akcijų nominalioji vertė taip pat 40 000 EUR. Gavusi sandėlių, įmonė iki perdavimo naudoti patyrė 400 EUR sandėlio įregistravimo išlaidų ir atliko remontą už 3 000 EUR.

Pasirašiusi akcijų pirkimo–pardavimo sutartį ir gavusi sandėlių, uždaroji akcinė bendrovė apskaitoje registruoja:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	40 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	40 000

Įregistravus pakeistus įstatus, įstatinio kapitalo didinimas apskaitoje registruojamas:

D 4494 Kitos mokėtinos sumos	40 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000

Sumokėtą sandėlio registravimo mokestį uždaroji akcinė bendrovė apskaitoje registruoja:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	400
K 272 Kasa	400

Atlikusi sandėlio remontą uždaroji akcinė bendrovė apskaitoje registruoja:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	3 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	3 000

Perdavusi sandėlių naudoti uždaroji akcinė bendrovė apskaitoje registruoja:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	43 400
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	43 400

20. Neatlygintinai gauto (dovanoto) ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente patvirtinta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.

Įmonei neatlygintinai perduoto (dovanoto) ilgalaikio materialiojo turto vertė gali būti nurodoma dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente, patvirtinančiame nuosavybės teisių perdavimą. Šiuo atveju įsigijimo savikaina bus dovanojimo dokumente nurodyta vertė, tačiau ne didesnė už objekto tikrąją vertę.

Jeigu dovanojimo dokumente nurodyta ilgalaikio materialiojo turto vertė bus mažesnė už tikrąją vertę, vadinasi, šio turto vieneto įsigijimo savikaina bus dovanojimo dokumente nurodyta vertė su jo gavimu ir paruošimu naudoti (vežimo, remonto, montavimo, instaliavimo, išbandymo ir kitomis) tiesioginėmis išlaidomis.

Jeigu dovanojimo dokumente bus nurodyta didesnė vertė už tikrąją, įsigijimo savikaina bus turto vieneto tikroji vertė pridėjus jo gavimo ir paruošimo naudoti tiesiogines išlaidas. Jeigu ilgalaikio materialiojo turto dovanojimo dokumente vertė nenurodyta, jo įsigijimo savikaina laikoma dovanoto objekto tikroji vertė, kurią įmonė nustato atsižvelgdama į turto vertintojų nustatytą vertę ar kitą tinkamą informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t. t.).

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo gamybos įrangą. Dovanojimo sutartyje buvo nurodyta 10 000 EUR įrangos vertė, nors tikroji jos vertė yra 12 000 EUR. Įmonė „A“ įrangos remonto ir montavimo darbus atlikusiai įmonei „C“ turi sumokėti 2 500 EUR.

Gavusi įrangą įmonė „A“ juos registruoja apskaitoje:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	10 000
K 5401 Kitos pajamos	10 000

Kai buvo atlikti įrangos remonto ir montavimo darbai, įmonė „A“ apskaitoje užregistravo:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	2 500
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	2 500

Perdavusi įrangą naudoti 20X1 m. gruodžio 15 d. įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	12 500
K 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	12 500

Įmonė nustatė 5 metų įrangos naudingo tarnavimo laiką ir 500 EUR likvidacinę vertę. Kiekvienais finansiniais metais nusidėvėjimo sąnaudomis bus pripažįstama po 2 400 EUR.

Nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	2 400
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 400

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo gamybos įrangą. Dovanojimo sutartyje nurodyta 10 000 EUR įrangos vertė, tačiau perdavimo metu jos tikroji vertė buvo 8 000 EUR. Įmonė „A“ įrangos remonto ir montavimo darbus atlikusiai įmonei „C“ turi sumokėti 2 500 EUR.

Kadangi tikroji turto vertė perdavimo metu yra 8 000 EUR, apskaitoje registruojama:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	8 000
K 5401 Kitos pajamos	8 000

Kai buvo atlikti įrangos remonto ir montavimo darbai, įmonė „A“ apskaitoje užregistravo:

D 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	2 500
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	2 500

Perdavusi įrangą naudoti 20X1 m. gruodžio 15 d. įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	10 500
K 1222 Ruošiamos naudoti mašinos ir įranga	10 500

Įmonė nustatė 5 metų įrangos naudingo tarnavimo laiką ir 500 EUR likvidacinę vertę. Kiekvienais finansiniais metais nusidėvėjimo sąnaudomis bus pripažįstama po 2 000 EUR.

Nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	2 000
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	2 000

21. Kai turto vertė nenurodyta, gauto ilgalaikio materialiojo turto vertę, kuri ir bus laikoma įsigijimo savikaina, nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę, jei yra aktyvioji to turto rinka arba jei tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta.

22. Jei neatlygintinai gauto materialiojo turto aktyviosios rinkos nėra arba turto tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, nemokamai ar už labai mažą kainą gauto turto įsigijimo savikaina laikoma išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su to turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, suma.

23. Jei materialiojo turto aktyviosios rinkos nėra arba turto tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, o neatlygintinai gaunant materialųjį turtą nepatiriama jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.

24. Patikėjimo teise valdomo turto įsigijimo savikaina yra ta, kuri nurodyta perdavimo akte. Jei perdavimo akte vertė nenurodyta, ją nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę.

Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatas patikėjimo sutartimi patikėtojas perduoda patikėtiniui savo turtą patikėjimo teise tam tikram laikui, o patikėtinis įsipareigoja valdyti, naudoti turtą ir juo disponuoti patikėtojo ar jo nurodyto asmens (naudos gavėjo) interesams. Turto perdavimas kitam asmeniui patikėjimo teise nepakeičia turto nuosavybės teisės, todėl patikėjimo teise gautas turtas apskaitoje turi būti registruojamas atsižvelgiant į naudos ir rizikos perdavimą. Jeigu patikėtojas perduoda patikėtiniui valdyti, naudoti savo turtą ir juo disponuoti patikėtojo ar trečiojo asmens naudai, toks turtas registruojamas nebalansinėse patikėtinio sąskaitose. Jei patikėtojas turto teikiamos naudos gavėju nurodo patikėtinį, toks turtas rodomas patikėtinio balanse. Patikėjimo teise gautas turtas registruojamas verte ne didesne už to turto tikrąją vertę, o jei perdavimo akte vertė nenurodyta, patikėtinis ją nustato atsižvelgdamas į to turto tikrąją vertę.

Ekonominės naudos gavimas ne visada siejamas su nuosavybės teise. Įmonė gali turėti ekonominės naudos ir iš turto, kuris nėra jos nuosavybė, tačiau ji gauna to turto teikiamą naudą.

Pavyzdys

Patikėtojas, pavyzdžiui, savivaldybė, nupirko kompiuterių ir juos perdavė patikėjimo teise įmonei „A“. Pagal sutartį buvo numatyta, kad rizika dėl patikėjimo teise perduodamų kompiuterių tenka patikėtojui (savivaldybei), nors tiesioginę tų kompiuterių teikiamą naudą gauna įmonė „A“. Atsižvelgdama į kompiuterių jai teikiamą naudą įmonė „A“ nustato 5 metų kompiuterių naudingo tarnavimo laiką ir patikėjimo teise gauti kompiuteriai turėtų būti registruojami patikėtinio, t. y. įmonės „A“, apskaitoje. Po 5 metų savivaldybė iš kompiuterių negaus didelės ekonominės naudos.

25. Ilgalaikis materialusis turtas gali būti įsigijamas mainais į kitą turtą.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti įsigyjamas ne tik atsiskaitant pinigais ar jų ekvivalentais, bet ir mainais į kitą nematerialųjį, ilgalaikį materialųjį, finansinį turtą, atsargas, paslaugas.

26. Mainais gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant tiesiogines, su to turto mainais susijusias išlaidas.

Kai mainomo turto vertė nurodyta mainų sutartyje, mainais gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie sutartyje nurodytos turto vertės pridėdant visas su mainais susijusias tiesiogines turto paruošimo numatomam naudojimui išlaidas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ maino savo gamybos įrangą, kurios įsigijimo savikaina 150 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 30 000 EUR, balansinė vertė 120 000 EUR, į įmonės „B“ biuro patalpas. Mainų sutartyje nurodyta, kad įmonės „A“ įrangos tikroji vertė yra 120 000 EUR, įmonės „B“ patalpų tikroji vertė 120 000 EUR. Įmonė „A“ už naujų patalpų įregistravimą Nekilnojamojo turto registre sumokėjo 300 EUR. Prieš pradėdama naudoti įsigytas patalpas, įmonė „A“ atliko jų remontą už 20 000 EUR. Šiuo atveju patalpų įsigijimo savikaina lygi sutartyje nurodytos vertės (120 000 EUR) ir turto paruošimo naudoti išlaidų (20 300 EUR) sumai. Įsigijus patalpas, bet dar nepradėjus jų naudoti, ir perdavus įrangą įmonės „A“ apskaitoje registruojama:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	120 300
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	150 000
K 272 Kasa (registravimo mokestis)	300

Atlikus patalpų remontą daromi tokie įrašai:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	20 000
K 271 Sąskaitos bankuose ar K 4494 Kitos mokėtinos sumos	20 000

Pradėjus naudoti patalpas daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	140 300
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	140 300

27. Jei ilgalaikis materialusis turtas įsigyjamas mainais į kitą turtą, o mainų sutartyje vertė nenurodyta, tai įsigytas ilgalaikis materialusis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte. Jei įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jis užregistruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Jeigu mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina laikoma už jį perduoto turto balansinė vertė.

Jei mainų sutartyje įsigyjamo turto vertė nenurodyta, tai įsigytas ilgalaikis materialusis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte 32-ojo verslo apskaitos standarto „Tikrosios vertės nustatymas“ nustatyta tvarka.

Jei įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jo įsigijimo savikaina yra lygi už jį perduodamo turto tikrajai vertei pridėjus visas su turto mainais susijusias ir jo paruošimo naudoti išlaidas. Perduodamo turto tikroji vertė gali skirtis nuo jo balansinės vertės. Tokiu atveju skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliu.

Jeigu nei įsigijamo, nei perduodamo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina laikoma už jį perduoto turto balansinė vertė.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ keičia naudotą lengvąjį automobilį į įmonės „B“ gamybos įrangą. Mainų sutartyje turto vertė nenurodyta ir įsigyjamos gamybos įrangos tikrosios vertės nustatyti negalima. Lengvojo automobilio įsigijimo savikaina yra 9 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 6 000 EUR. Automobilio tikroji vertė mainų sandorio dieną buvo 4 500 EUR. Nors mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, gautos gamybos įrangos įsigijimo savikaina lygi atiduodamo automobilio tikrajai vertei, t. y. 4 500 EUR, o apskaitoje registruojamas 1 500 EUR mainų operacijos pelnas, lygus automobilio tikrosios ir balansinės vertės skirtumui. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	6 000
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	4 500
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	9 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	1 500

Jei minėto automobilio tikroji vertė mainų sandorio dieną būtų 2 500 EUR, gautos įrangos įsigijimo savikaina būtų 2 500 EUR, o įmonė „A“ patirtų lengvojo automobilio balansinės ir tikrosios vertės skirtumo, t. y. 500 EUR, mainų nuostolį. Įmonės „A“ apskaitoje šis sandoris būtų registruojamas:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	6 000
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	2 500
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	500
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	9 000

Jei už įrangos montavimą ir bandymą įmonė „A“ papildomai sumoka kitai įmonei, pvz., 300 EUR, šia suma didinama įrangos įsigijimo savikaina:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	300
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 4494 Kitos mokėtinos sumos	300

2 pavyzdys

Įmonė „A“ ir įmonė „B“ keičiasi sena, naudota gamybos įranga. Mainų sutartyje turto vertė nenurodyta. Įmonės „A“ senos gamybos įrangos įsigijimo savikaina buvo 90 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 60 000 EUR. Įmonės „B“ senos gamybos įrangos įsigijimo savikaina buvo 80 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 45 000 EUR. Mainų sandorio dieną abi įmonės negali nustatyti tikrosios mainomos įrangos vertės. Nors mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, tikroji vertė nežinoma, kiekvienos įmonės gautos gamybos įrangos įsigijimo savikaina lygi atiduodamos gamybos įrangos balansinei vertei, t. y. įmonės „A“ gautos įrangos įsigijimo savikaina yra 30 000 EUR, o įmonės „B“ – 35 000 EUR. Įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	60 000
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	30 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	90 000

Įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	45 000
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	35 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	80 000

28. Mainais perduodamo turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę. Tokiu atveju turto tikrosios vertės ir balansinės vertės skirtumas pripažįstamas pelnu (nuostoliais) iš ilgalaikio materialiojo turto mainų.

Jei mainomo turto vertė nurodyta mainų sutartyje, suma, kuria atiduodamo turto tikroji vertė skiriasi nuo jo balansinės vertės, pripažįstama ilgalaikio turto mainų pelnu (nuostoliais).

1 pavyzdys

Įmonė „A“ maino savo gamybos įrangą, kurios įsigijimo savikaina 150 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 30 000 EUR, balansinė vertė 120 000 EUR, į įmonės „B“ biuro patalpas. Mainų sutartyje nurodyta, kad įmonės „A“ įrangos tikroji vertė yra 100 000 EUR, įmonės „B“ patalpų tikroji vertė 100 000 EUR. Įmonė „A“ už naujų patalpų įregistravimą Nekilnojamojo turto registre sumokėjo 300 EUR. Prieš pradėdama naudoti išsigytas patalpas įmonė „A“ jų remontui išleido 20 000 EUR. Šiuo atveju patalpų įsigijimo savikaina būtų lygi sutartyje nurodytos vertės (100 000 EUR) ir išlaidų (20 300 EUR), padarytų iki turto naudojimo pradžios, sumai. Įmonė „A“ registruotų turto mainų nuostolius, t. y. įrangos tikrosios ir balansinės vertės skirtumą (20 000 EUR). Įsigijus patalpas, bet dar nepradėjus jų naudoti ir perdavus įrangą, įmonės „A“ apskaitoje įrašoma:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	100 300
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	20 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	150 000
K 272 Kasa (registravimo mokestis)	300

Atlikus patalpų remontą daromi tokie įrašai:

D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	20 000
K 271 Sąskaitos bankuose ar K 4494 Kitos mokėtinos sumos	20 000

Pradėjus naudoti patalpas daromi įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	120 300
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	120 300

Jei mainų sutartyje būtų nurodyta, kad mainomo turto – įrangos ir biuro patalpų – tikroji vertė 130 000 EUR, o visos kitos sąlygos liktų tos pačios, tai patalpų įsigijimo savikaina būtų lygi sutartyje nurodytos vertės (130 000 EUR) ir išlaidų (20 300 EUR), padarytų iki turto naudojimo pradžios, sumai. Įmonė „A“ registruotų turto mainų pelną, t. y. įrangos tikrosios ir balansinės vertės skirtumą (10 000 EUR). Įsigijus patalpas, bet dar nepradėjus jų naudoti, ir perdavus įrangą įmonės „A“ apskaitoje daromi įrašai:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	130 300
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	10 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	150 000
K 272 Kasa (registravimo mokestis)	300

Atlikus patalpų remontą daromi įrašai:	
D 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	20 000
K 271 Sąskaitos bankuose ar K 4494 Kitos mokėtinos sumos	20 000
Pradėjus naudoti patalpas apskaitoje registruojama:	
D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	150 300
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	150 300

Jei sudarius mainų sutartį atsiskaitoma turtu ir pinigais, o mainų sutartyje vertė nenurodyta, įgyto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina būna lygi atiduoto turto tikrajai vertei, prie kurios pridama kiekviena gauta (gautina) ar sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ir visos su turto mainais susijusios ir turto paruošimo naudoti patirtos išlaidos. Apskaitoje registruojama mainų pelnas ar nuostoliai, lygūs atiduoto turto tikrosios ir balansinės vertės skirtumui.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ savo lengvąjį automobilį „VW Passat“ maino į įmonės „B“ lengvąjį automobilį „Nissan Primera“. Automobilio „VW Passat“ įsigijimo savikaina yra 6 500 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 4 000 EUR, likutinė vertė 2 500 EUR, tikroji vertė 2 200 EUR. Automobilio „Nissan Primera“ tikroji vertė yra 3 000 EUR. Įmonė „A“ už automobilį „Nissan Primera“ įmonei „B“ primoka 800 EUR. Įmonei „A“ automobilio „VW Passat“ tikrosios ir balansinės vertės skirtumas yra šių mainų nuostoliai. Įmonės „A“ apskaitoje ši operacija registruojama įrašais:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	
(„VW Passat“)	4 000
D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („Nissan Primera“)	3 000
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis	300
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („VW Passat“)	6 500
K 271 Sąskaitos bankuose	800

Jei įmonės „B“ automobilio „Nissan Primera“ įsigijimo savikaina 7 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 3 500 EUR, likutinė vertė 3 500 EUR, jos apskaitoje šie mainai registruojami įrašais:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	
(„Nissan Primera“)	3 500
D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („VW Passat“)	2 200
D 271 Sąskaitos bankuose	800
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis	500
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („Nissan Primera“)	7 000

3 pavyzdys

Įmonė „A“ savo lengvąjį automobilį „VW Passat“ maino į įmonės „B“ lengvąjį automobilį „Nissan Primera“. Automobilio „VW Passat“ įsigijimo savikaina yra 6 500 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 4 000 EUR, likutinė vertė 2 500 EUR, tikroji vertė 3 000 EUR. Automobilio „Nissan Primera“ tikroji vertė yra 3 500 EUR. Įmonė „A“ už automobilį „Nissan Primera“ įmonei „B“ primoka 500 EUR. Automobilio „VW Passat“ tikrosios ir balansinės vertės skirtumas yra įmonės „A“ šių mainų pelnas. Įmonės „A“ apskaitoje ši ūkinė operacija registruojama įrašais:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) („VW Passat“) 4 000	
D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („Nissan Primera“) 3 500	
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („VW Passat“) 6 500	
K 271 Sąskaitos bankuose 500	
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas 500	

Jei įmonės „B“ automobilio „Nissan Primera“ įsigijimo savikaina 7 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 3 800 EUR, likutinė vertė 3 200 EUR, jos apskaitoje šie mainai registruojami įrašais:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) („Nissan Primera“) 3 800	
D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („VW Passat“) 3 000	
D 271 Sąskaitos bankuose 500	
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina („Nissan Primera“) 7 000	
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas 300	

V. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO EKSPLOATAVIMO, REKONSTRAVIMO IR REMONTO IŠLAIDŲ APSKAITA

29. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos buvo patirtos, pardavimo, bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, jei pagal įmonės apskaitos politiką jos nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidų paskirtis – tikėtinos būsimosios ekonominės naudos naudojant turtą gavimas, todėl jos priskiriamos to laikotarpio, per kurį patiriamos, pardavimo, bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Tačiau su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto (pvz., gamybos cechų, gamybos įrenginių ir pan.) eksploatacijos išlaidos pagal įmonės pasirinktą produkcijos savikainos skaičiavimo metodą gali būti priskiriamos 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 sunaudoto kuro, tepalų, padangų, plovimo medžiagų, filtrų, plovimo paslaugų ir pan. išlaidos. Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos išlaidas daromi įrašai:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos;
- K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos išlaidas apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2020 Nebaigta produkcija;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos;
- K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.

30. Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų suteikiamo rezultato.

Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbai gali pailginti turto naudingo tarnavimo laiką, palyginti su naudingo tarnavimo laiku, kuris iki tol buvo naudojamas apskaitoje nusidėvėjimui skaičiuoti, pagerinti jo naudingąsias savybes, t. y. pagerinti tuo turtu gaminamos produkcijos kokybę, padidinti turto našumą, pajėgumą, sumažinti anksčiau įvertintas išlaidas. Tačiau remontas gali ir nepailginti ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko, ir nepagerinti turto naudingųjų savybių. Todėl rekonstravimo ir remonto darbai apskaitoje registruojami atsižvelgiant į jų suteiktą rezultatą.

31. Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ir pagerina jo naudingąsias savybes, šių darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikas.

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 didesnės ekonominės naudos. Todėl tokių remonto ar rekonstravimo darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, patikslinamas naudingo tarnavimo laikas ir būsimų laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma. Atlikus remonto darbus nauja nudėvimoji vertė pradeda nudėvėti nuo kito mėnesio 1 dienos ir nudėvima per likusį patikslintą naudingo tarnavimo laiką pagal formulę:

$$(V_{1(n)} - V_2 - S_N) : (T_{(n)} - T_{(f)}), \text{ kur}$$

$V_{1(n)}$ – turto įsigijimo savikaina atlikus remonto ar rekonstravimo darbus;

V_2 – likvidacinė vertė;

S_N – sukauptas turto nusidėvėjimas;

$T_{(n)}$ – patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas;

$T_{(f)}$ – laikotarpis, kurį turtas jau buvo naudotas įmonėje.

Patikslinus nusidėvėjimo skaičiavimą remonto ar rekonstravimo darbų išlaidos į bendrąsias ir administracines sąnaudas ar gaminamos produkcijos savikainą bus įtraukiamos kaip ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo dalis.

Pavyzdys

Įmonės gamybos įrangos įsigijimo savikaina yra 51 000 EUR, nustatyta likvidacinė vertė 1 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 metai. Įrangos nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą (metinė nusidėvėjimo suma 10 000 EUR). Po 3 eksploatacijos metų atliekamas įmonės gamybos įrangos remontas ir modernizuojami elektriniai varikliai, įmontuojama produkcijos kokybės tikrinimo sistema. Atlikus remonto darbus, kurių vertė 26 000 EUR, nustatyta, kad dėl šių darbų padidės įrangos našumas, gaminamos produkcijos kokybė, be to, 2 metais pailgės įrangos naudojimo laikas. Todėl šių remonto darbų verte didinama įrangos įsigijimo savikaina ir patikslinamas naudingo tarnavimo laikas:

$$V_{1(n)} = 77\,000 \text{ EUR } (51\,000 \text{ EUR} + 26\,000 \text{ EUR})$$

$$V_2 = 1\,000 \text{ EUR}$$

$$S_N = 30\,000 \text{ EUR} (10\,000 \text{ EUR} \times 3)$$

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

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

Patikslinama metinė būsimų laikotarpių nusidėvėjimo suma:

$$(77\,000 \text{ EUR} - 1\,000 \text{ EUR} - 30\,000 \text{ EUR}) : (7 \text{ m.} - 3 \text{ m.}) = 11\,500 \text{ EUR per metus.}$$

Atlikus remonto darbus nuo kito mėnesio 1 dienos ketverius metus kasmet į gaminamos produkcijos savikainą bus įskaičiuojama po 11 500 EUR, t. y. po 958,33 EUR per mėnesį.

Atliekamiems remonto, pastatų ar statinių rekonstravimo darbams sunaudotų išteklių vertę apskaitoje gali būti patogu kaupti specialiose atitinkamo ilgalaikio materialiojo turto sąskaitose, pavyzdžiui, 1261 *Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai* (ši sąskaita yra pavyzdiniame sąskaitų plane, tačiau įmonės, sudarydamos savo individualų sąskaitų planą gali į jį įtraukti ar papildyti nauja sąskaita). Šiuo atveju įrašai apskaitoje būtų tokie:

D 1261 Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai;

K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės;

K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis;

K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos;

K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;

K 4494 Kitos mokėtinos sumos.

Atliktų remonto darbų vertė didinama suremontuoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina:

D 12XX Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (pagal turto grupes);

K 1261 Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai.

Jei sąskaita *Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai* nenaudojama, galima tiesiogiai debetuoti sąskaitą *Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina*.

32. Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas tik pagerina naudingąsias turto savybes, bet nepailgina turto naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepailgina naudingo tarnavimo laiko, tačiau pagerina turto naudingąsias savybes, šių darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina ir patikslinama metinė būsimų laikotarpių nusidėvėjimo suma nekeičiant naudingo tarnavimo laiko. Nauja nudėvimoji vertė nudėvima per likusį naudingo tarnavimo laiką pagal formulę:

$$(V_{1(n)} - V_2 - S_N) : (T - T_{(f)}), \text{ kur}$$

$V_{1(n)}$ – turto įsigijimo savikaina atlikus remonto ar rekonstravimo darbus;

V_2 – likvidacinė vertė;

S_N – sukauptas turto nusidėvėjimas;

T - naudingo tarnavimo laikas;

$T_{(f)}$ – laikotarpis, kurį turtas jau buvo naudotas įmonėje.

Pavyzdys

Įmonės gamybos įrenginių įsigijimo savikaina yra 51 000 EUR, nustatyta likvidacinė vertė 1 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 metai. Įrenginių nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą (metinė nusidėvėjimo suma 10 000 EUR). Po 3 eksploatacijos metų atliekamas įmonės gamybos įrenginių remontas. Atlikus remontą, kurio vertė 26 000 EUR, nustatyta, kad pagerės gaminamos produkcijos kokybė, tačiau įrenginių naudojimo laikas nepailgės. Todėl šių remonto darbų verte didinama įrenginių įsigijimo savikaina, bet paliekamas anksčiau nustatytas naudingo tarnavimo laikas:

$$V_{1(n)} = 77\,000 \text{ EUR};$$

$$V_2 = 1\,000 \text{ EUR};$$

$$S_N = 30\,000 \text{ EUR};$$

$$T = 5 \text{ m.};$$

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

$$(77\,000 \text{ EUR} - 1\,000 \text{ EUR} - 30\,000 \text{ EUR}) : (5 \text{ m.} - 3 \text{ m.}) = 23\,000 \text{ EUR per metus.}$$

Per ateinančius dvejus metus į gaminamos produkcijos savikainą kasmet bus įskaičiuojama po 23 000 EUR vietoj anksčiau apskaičiuotų 10 000 EUR per metus.

33. Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių, bet pailgina jo naudingo tarnavimo laiką, šių darbų verte turi būti padidinta turto įsigijimo savikaina ir patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas. Šio turto likutinė vertė, pradedant laikotarpiu, kada buvo patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas, turi būti nudėvima per likusį patikslintą naudingo tarnavimo laiką. Tokių darbų pavyzdys gali būti pastato remontas, kuris pailgina jo naudingo tarnavimo laiką.

Kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas pailgina jo naudingo tarnavimo laiką, bet nepagerina naudingųjų turto savybių, šių darbų verte padidinama turto įsigijimo savikaina, patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikas ir būsimų laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma.

Pavyzdys

Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina yra 1 001 000 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 m., taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 10 tarnavimo metų atlikta pastato rekonstrukcija, už kurią įmonė rangovams sumokėjo 800 000 EUR. Nors atlikus rekonstrukciją pastato naudingosios savybės nepagerėjo, tačiau numatomas jo tarnavimo laikas pailgėjo dar 10 metų. Apskaitoje patikslinama būsimų laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma:

$$(1\,801\,000 \text{ EUR} - 1\,000 \text{ EUR} - 500\,000 \text{ EUR}) : (30 \text{ m.} - 10 \text{ m.}) = 65\,000 \text{ EUR per metus.}$$

Per ateinančius 20 metų vietoj anksčiau apskaičiuotų 50 000 EUR įmonė per metus į bendrąsias ir administracines sąnaudas įskaitys 65 000 EUR pastato nusidėvėjimo sumą.

34. Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Jei atlikti ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbai nepagerina naudingųjų turto savybių ar nepailgina naudingo tarnavimo laiko, jie ne padidina, o tik išlaiko tikėtiną turto teikiamą būsimąją ekonominę naudą, todėl šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tokių remonto darbų pavyzdžiai gali būti: smulkus administracinių pastatų remontas, transporto priemonių nepagrindinių dalių keitimas naujomis ir pan. Registruojant tokį ilgalaikio materialiojo turto remontą, kuris nepagerina ilgalaikio materialiojo turto naudingųjų savybių ir nepailgina naudingo tarnavimo laiko, daromi įrašai:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;
 - K 4494 Kitos mokėtinos sumos;
 - K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;
 - K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.
-

35. Kai kuriais atvejais ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas pagal techninio eksploataavimo ar panašios dokumentacijos reikalavimus ir joje nustatytais periodais, kad būtų užtikrinamas saugus ir patikimas jo naudojimas. Šiuo atveju remonto išlaidas įmonė turi pripažinti turtu ir nudėvėti per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto.

Jei pagal techninio eksploataavimo ar panašios dokumentacijos reikalavimus ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais periodais, kad jį naudoti būtų saugu ir patikima, remonto išlaidas, jei jos reikšmingos, įmonė turi pripažinti turtu. Tokios remonto išlaidos gali būti kaupiamos ankstesniuose pavyzdžiuose minėtoje ilgalaikio turto 1261 sąskaitoje *Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai*, ar kitose įmonės pasirinktose sąskaitose. Tokiam remontui panaudotos lėšos į sąnaudas ar gaminamos produkcijos savikainą nurašomos periodiškai lygiomis dalimis per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto.

Pavyzdys

Pagal įmonės produkcijos gamybai naudojamos įrangos techninio eksploataavimo sąlygas kas 3 metus (20X1 m., 20X4 m., 20X7 m. ir t. t.) turi būti atliekamas profilaktinis šios įrangos remontas, kad būtų užtikrintas patikimas jos naudojimas. Remonto metu keičiamos atskiros įrangos dalys, atliekamas jų bandymas ir t. t. Atliktas remontas apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 12XX Mašinų ir įrangos remonto darbai	9 000
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	5 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	310
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	2 690

Per ateinančius 3 metus, t. y. per laikotarpį iki kito numatomo remonto, į gaminamos produkcijos savikainą kiekvienais metais įskaičiuojama po 3 000 EUR:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2021 Vykdomi darbai	3 000
K 12XX Mašinų ir įrangos remonto darbai	3 000

Jei tai būtų su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto remontas, per laikotarpį iki kito numatomo remonto šios išlaidos būtų nurašomos periodiškai lygiomis dalimis į bendrąsias ir administracines sąnaudas debetuojuant 6301 sąskaitą *Remonto ir eksploatacijos sąnaudos*.

Dėl tam tikrų priežasčių po 1 m. (20X2 m.) vėl atliekamas pagal įrangos techninio eksploatavimo sąlygas nenumatytas profilaktinis remontas, kurio vertė 9 000 EUR. Dėl atlikto nenumatyto profilaktinio remonto įmonėje keičiamas įrangos profilaktinio remonto grafikas, pagal kurį profilaktinis šios įrangos remontas turi būti atliekamas 20X5 m., 20X8 m., 20X1 m. ir t. t. Pirmojo remonto 3 000 EUR išlaidos per pirmus metus turi būti pripažintos atitinkamų ataskaitinių metų sąnaudomis. Atlikus pagal įrangos techninio eksploatavimo sąlygas nenumatytą remontą likusios nenumatytos pirmojo remonto išlaidos (6 000 EUR) turėtų būti pripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Atsižvelgiant į patikslintą profilaktinio remonto grafiką 20X2 m. atlikto remonto vertė per ateinančius 3 m., t. y. iki kito numatomo remonto, į gaminamos produkcijos savikainą kasmet įskaičiuojama po 3 000 EUR:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2021 Vykdomi darbai	3 000
K 12XX Mašinų ir įrangos remonto darbai	3 000

36. Pagal techninio eksploatavimo ar panašios dokumentacijos sąlygas kai kurias ilgalaikio materialiojo turto dalis gali prireikti keisti, nes jų naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo viso turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiko. Jei tokių dalių įsigijimo (pasigaminimo) savikainą galima patikimai nustatyti ir ji ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto vertę, įmonė turėtų jas registruoti ir nudėvėti kaip atskirą ilgalaikio materialiojo turto vienetą (pavyzdžiui, lėktuvo fiuzeliažas ir jo variklis).

Jeigu įmonės įsigyto ilgalaikio materialiojo turto atskirų dalių naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiko ir galima patikimai nustatyti šių dalių įsigijimo savikainą, be to, ji yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, šias dalis įmonė gali registruoti kaip atskirą ilgalaikį materialųjį turtą ir nudėvėti per trumpesnę nei turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiką. Tokio turto pavyzdžiai gali būti lėktuvas ir jo variklis ar interjero detalės, pvz., kėdės, kurias pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas gali prireikti keisti kelis kartus per visą lėktuvo eksploatacijos laiką. Šiluminėse elektrinėse gali skirtis krosnies ir jos valdymo įrangos naudingo tarnavimo laikas ir pan.

Vėlesnės išlaidos, patirtos keičiant šias dalis naujomis, apskaitoje registruojamos kaip naujo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo išlaidos, o pakeistasis turtas (dalys) nurašomas.

Pavyzdys

Avialinijų įmonė „A“ nupirko 100 lėktuvo salono kėdžių po 700 EUR, kuriomis bus pakeičiamos senosios salono kėdės. Kėdžių įsigijimo savikaina viršija įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę ir apskaitoje gali būti registruojama atskiroje sąskaitoje:

D 123X Transporto priemonių (lėktuvų) salono kėdžių įsigijimo savikaina	70 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	70 000

Sudarant metinį balansą šių kėdžių balansinė vertė turi būti parodoma toje pačioje eilutėje *Transporto priemonės*, kurioje rodoma ir lėktuvų balansinė vertė.

Tačiau, jei pirminio pripažinimo metu neįmanoma patikimai nustatyti atskirų ilgalaikio materialiojo turto dalių įsigijimo savikainos ir neįmanoma apskaitoje užregistruoti atskirų dalių, apskaitoje jos registruojamos kaip vienas ilgalaikio materialiojo turto objektas, ir nudėvimos per jo naudingo tarnavimo laiką. Vėlesnės išlaidos, patirtos keičiant šias dalis naujomis, apskaitoje pripažįstamos sąnaudomis.

37. Jei dėl avarijos ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, remonto išlaidos turi būti sumažintos kompensuojama suma. Jei kompensuojama suma yra didesnė už remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis.

Jei įmonės ilgalaikis materialusis turtas apdraustas ir dėl avarijos, gaisro ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, standartas nustato, kad patirtos remonto išlaidos apskaitoje turi būti sumažinamos kompensuojamąja suma.

1 pavyzdys

Įmonės gamybos ceche 20X1 m. liepos mėn. kilus gaisrui apdegė du pastato aukštai. Pastatą įmonė buvo apdraudusi ir draudimo įmonė pagal sutartį turi padengti 80 proc. pastato atstatymo išlaidų. Remonto išlaidos apskaitoje pripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės;
- K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis;
- K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos, K 271 Sąskaitos bankuose.

Atlikus remonto darbus, pvz., už 500 000 EUR, 20X1 m. rugsėjo mėn. draudimo įmonė pagal sutartį pervedė 400 000 EUR kompensaciją į įmonės sąskaitą banke. Įmonė šia suma sumažina remonto išlaidas:

D 271 Sąskaitos bankuose	400 000
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	400 000

Likusių remonto išlaidų sumą (100 000 EUR) lieka pripažinti ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Jei draudimo išmoka viršija remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Pvz., pagal draudimo sutartį draudimo įmonė kompensuoja ne 400 000 EUR, o 550 000 EUR. Įmonės apskaitoje daromas toks įrašas:

D 271 Sąskaitos bankuose	550 000
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	500 000
K 5401 Kitos pajamos	50 000

Jeigu gautos draudimo išmokos ir apskaitoje užregistruotų remonto sąnaudų pripažinimo laikotarpiai skiriasi, tai gauta draudimo išmoka registruojama sumažinant tas remonto sąnaudas. Pvz., draudimo įmonė 20X2 m. kompensavo remonto išlaidas, kurios apskaitoje sąnaudomis pripažintos 20X1 m. gruodžio 31 d. Jei remonto išlaidų kompensacijos sumą (gautiną draudimo išmoką) galima patikimai įvertinti ir pagrįstai tikėtis, kad ji bus gauta, ją 20X1 m. gruodžio 31 d. galima apskaitoje registruoti kaip kitas gautinas sumas ir sumažinti remonto sąnaudas. 20X2 m. sumokėta kompensacija registruojama sąskaitoje *Sąskaitos bankuose* ir mažinamos kitos gautinos sumos. Vidutinių, didelių ir viešojo intereso įmonių aiškinamajame rašte turi būti atskleidžiama informacija apie gautiną draudimo išmoką, kuri kompensuos patirtas remonto išlaidas.

2 pavyzdys

Įmonės gamybos ceche 20X1 m. liepos mėn. kilus gaisrui apdegė du pastato aukštai. Pastatą įmonė buvo apdraudusi, tačiau tarp įmonės ir draudimo įmonės kilo didelis nesutarimas dėl pastato atstatymo išlaidų padengimo. Kadangi įmonė nesitikėjo iš draudimo įmonės gauti patirtų pastato atstatymo išlaidų kompensacijos, remonto išlaidas apskaitoje pripažino bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės;
- K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis;
- K 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos;
- K 4494 Kitos mokėtinės sumos, K 271 Sąskaitos bankuose.

Remontas buvo atliktas 20X1 m. rugsėjo mėn., pvz., už 500 000 EUR.

20X2 m. draudimo įmonė patirtas išlaidas netikėtai kompensavo ir pervedė 400 000 EUR į įmonės sąskaitą banke. Įmonė šia suma sumažina remonto išlaidas:

D 271 Sąskaitos bankuose	400 000
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	400 000

Jei 20X2 m. draudimo išmoka viršija remonto išlaidas, patirtas praėjusį laikotarpį, pastato atstatymo išlaidų ir gautos draudimo išmokos skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Pvz., pagal draudimo sutartį draudimo įmonė kompensuoja ne 400 000 EUR, o 550 000 EUR. Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	550 000
K 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	500 000
K 5401 Kitos pajamos	50 000

Jei turtas nuvertėjo ir remontas, atkuriantis turto vertę, bus atliekamas tik ateityje, sudaromose ataskaitinių metų finansinėse ataskaitose remontuotinas turtas turėtų būti nuvertinamas, kad informacija apie ilgalaikio materialiojo turto vertę 20X1 m. finansinėse ataskaitose būtų pateikiama teisingai. 20X1 m. apskaitoje pirmiausia reikia registruoti turto vertės sumažėjimą:

- D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos;
- K 12XX Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimas (-).

Jei 20X1 m. galima patikimai nustatyti gautiną draudimo išmoką ir pagrįstai tikėtis, kad ji bus gauta, tačiau mažesnė ar lygi turto praradimo nuostoliams, jos suma mažinami nuostoliai dėl turto praradimo:

D 2446 Kitos gautinos skolos;

K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos (-).

Jei galima patikimai įvertinti, kad gautina draudimo išmoka bus didesnė už patirtus nuostolius, perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis:

D 2446 Kitos gautinos skolos;

K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos;

K 5401 Kitos pajamos.

Sukaupta remonto išlaidų suma ateinančiais ataskaitiniais metais bus didinama ilgalaikio materialiojo turto vertė:

D 12XX Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimas (-);

K 12XX Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbai.

Gavus draudimo išmoką:

D 271 Sąskaitos bankuose;

K 2446 Kitos gautinos skolos

VI. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA IR PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE

38. Ilgalaikis materialusis turtas, išskyrus investicinį, jį įsigijus ar pasigaminus, registruojamas apskaitoje įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, jis gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų:

38.1. įsigijimo savikaina;

38.2. perkainota verte.

Apskaitos politika – apskaitos metodai ir taisyklės įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti ir pateikti. Įmonės savarankiškai nustato apskaitos politiką, pasirenka konkrečius leistinus apskaitos būdus ir metodus. Ilgalaikį materialųjį turtą registruoti apskaitoje ir parodyti finansinėse ataskaitose galima dviem būdais – įsigijimo savikaina arba perkainota verte. Įmonės savarankiškai pasirinkti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdai nurodomi apskaitos politikoje.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonė „D“ pagal patvirtintą apskaitos politiką ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikė perkainotos vertės būdą.

Įmonė „D“ įsigijo administracinį pastatą, kurio įsigijimo savikaina 200 100 EUR, likvidacinė vertė 100 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 metų. Taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 4 eksploatacijos metų pastato balansinė vertė tapo

160 100 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR. Kai turto vertintojai nustatė 250 000 EUR tikrąją administracinio pastato vertę, įmonė apskaitoje užregistravo 89 900 EUR administracinio pastato perkainotos vertės dalį.

Iki kito perkainojimo skaičiuojamas šio pastato tiek įsigijimo savikainos, tiek perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas. Per 4 eksploatacijos metus nudėvėta dar 40 000 EUR įsigijimo savikainos ir 22 475 EUR (5 618,75 × 4 m.) perkainotos vertės dalies.

Po administracinio pastato perkainojimo registruojant metinę jo nusidėvėjimo sumą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) didinamas suma, kuria mažinamas ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas.

Po aštuonerių administracinio pastato eksploatacijos metų įmonės „D“ akcininkai visas savo akcijas pardavė įmonei „P“. Įmonė „D“ tapo įmonių grupės įmone ir nutarė turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo apskaitą tvarkyti pagal patronuojančiosios įmonės nustatytą apskaitos politiką. Pagal patvirtintą naują apskaitos politiką ilgalaikio materialiojo turto apskaita tvarkoma taikant įsigijimo savikainos būdą. Šiuo atveju įmonės „D“ apskaitoje turėtų būti panaikinta perkainotos vertės dalis, perkainojimo rezervo likutis ir sukauptas perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	67 425
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	22 475
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	89 900

Finansinėse ataskaitose šis apskaitos politikos pakeitimas rodomas retrospektyviai.

Jei dėl turto perkainojimo pripažįstamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, jis apskaitoje registruojamas 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka.

Naudojama ta pati pavyzdžio sąlyga

Kai turto vertintojai nustato 250 000 EUR tikrąją administracinio pastato vertę, perkainojimo rezervas apskaitoje registruojamas vadovaujantis 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka.

Perkainojus pastatą skaičiuojamas jo įsigijimo savikainos ir vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas. Turto vertės pokyčio dėl perkainojimo metinė nusidėvėjimo suma yra 5 619 EUR [(250 000 – 160 100) : (20 m. – 4 m.)].

Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas apskaitoje užregistruojamas dėl laikinojo skirtumo, kuris susidaro mokesčių tikslais skaičiuojant tik pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimą. Perkainojimo rezervas apskaitoje užregistruojamas suma, gauta iš turto vertės pokyčio dėl perkainojimo atėmus atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

Registruojant pastato vertės perkainojimo rezervą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (250 000 EUR – 160 100 EUR)	89 900
---	--------

K 412 Mokesčių atidėjiniai (89 900 EUR x 15 %)	13 485
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (89 900 EUR – 13 485 EUR)	76 415

Po administracinio pastato perkainojimo registruojant metinę jo nusidėvėjimo sumą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6115 Ilgalaikio turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, gaunama taip:

$$5\,618,75 \text{ EUR} \times 15\% = 842,81 \text{ EUR}$$

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

$$5\,618,75 - 842,81 = 4\,775,94 \text{ EUR}$$

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje registruojama:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (5 618,75 EUR x 15 %)	842,81
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	842,81

Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) didinamas suma, kuria mažinamas ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (5 618,75 – 842,81)	4 775,94
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 775,94

Praėjus aštuoneriems administracinio pastato eksploatacijos metams, įmonės „D“ akcininkai visas savo akcijas pardavė įmonei „P“ ir nusprendė įmonės „D“ turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo apskaitą tvarkyti pagal patronuojančiosios įmonės nustatytą apskaitos politiką, t. y. materialiojo turto apskaitai taikyti įsigijimo savikainos būdą, todėl jos apskaitoje turėtų būti panaikinta 89 900 EUR perkainotos vertės dalis, 57 311,24 EUR perkainojimo rezervo likutis, 22 475 EUR sukauptas perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas ir 10 113,76 EUR atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo likutis:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (76 415 – 19 103,76)	57 311,24
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–) (5 618,75 x 4 m.)	22 475
D 412 Mokesčių atidėjiniai (13 485 – (842,81 x 4 m.))	10 113,76
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	89 900

Finansinėse ataskaitose šis apskaitos politikos pakeitimas rodomas retrospektyviai.

39. Atskiroms turto grupėms gali būti taikomi skirtingi apskaitos būdai.

40. Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje registruoti įsigijimo savikaina, tai finansinėse ataskaitose jis parodomas įsigijimo savikaina, iš kurios atimtos sukaupta nusidėvėjimo ir jo vertės sumažėjimo sumos.

Kai įmonės taiko įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėse ataskaitose rodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimo ir jo vertės sumažėjimo sumas. Ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti mažinama tik tada, kai jo balansinė vertė reikšmingai didesnė už atsiperkamąją vertę, t. y. sumą, kurią ketinama gauti naudojant ir (ar) parduodant turtą. Suma, kuria sumažėja ilgalaikio materialiojo turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos. Pripažinus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, turi būti patikslinama metinė ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma ateityje, kad likusi turto nudėvimoji vertė būtų paskirstoma per likusį naudingo tarnavimo laiką.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Gamybos įrangos įsigijimo savikaina yra 100 100 EUR, likvidacinė vertė 100 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 m., taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 2 naudojimo metų sukauptas įrenginių nusidėvėjimas yra 40 000 EUR, balansinė vertė 60 100 EUR. Sudarant finansines ataskaitas nustatyta, kad panašių ir panašiai naudojamų įrangos atsiperkamoji vertė yra 24 100 EUR. Šiuo atveju turi būti registruojama 36 000 EUR įrangos vertės sumažėjimo nuostolių. Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	36 000
K 1229 Mašinų ir įrangos vertės sumažėjimas (–)	36 000

Patikslinama būsimų laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma:

$(100\ 100\ \text{EUR} - 100\ \text{EUR} - 40\ 000\ \text{EUR} - 36\ 000\ \text{EUR}) : (5\ \text{m.} - 2\ \text{m.}) = 8\ 000\ \text{EUR}$ per metus.

Jei, sumažinus turto vertę, šių įrenginių naudingo tarnavimo laikas nesutrumpėja, į gaminamos produkcijos savikainą per likusius 3 metus kasmet bus įskaičiuojama po 8 000 EUR nusidėvėjimo sumos vietoj anksčiau nustatytą 20 000 EUR.

41. Ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti mažinama 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

42. Minimalios vertės keitimas laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė negali būti dažnai ir be ekonominio pagrindo keičiama. Ji gali būti keičiama, pavyzdžiui, įvykus reikšmingiems įmonės turto pokyčiams ar pasikeitus įmonės veiklos pobūdžiui. Jei įmonė keičia nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, visų turto vienetų, kurių įsigijimo savikaina mažesnė už patvirtintą naują minimalią vertę, ir kurie dėl to jau neatitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijų, likutinė vertė nedelsiant pripažįstama sąnaudomis.

Minimalios ilgalaikio materialiojo turto vertės keitimo rezultatai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose parodomi perspektyviniu būdu pagal 7-ajame verslo apskaitos standarte „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatytą apskaitinio įvertinimo keitimo tvarką. Jei anksčiau įsigyto turto įsigijimo savikaina pasidaro mažesnė už įmonės apskaitos politikoje patvirtintą naują minimalią vertę, tai visų turto vienetų, kurių įsigijimo savikaina mažesnė už naują minimalią vertę ir kurie dėl to jau neatitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijų, likutinė vertė nedelsiant pripažįstama sąnaudomis, o nurašytas turtas gali būti užregistruojamas nebalansinėse sąskaitose.

Keisdama minimalią kiekvienos ilgalaikio materialiojo turto grupės vieneto vertę įmonė turi atsižvelgti į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo turto įvairovę ir minimalios ilgalaikio materialiojo turto vertės reikšmingumą.

Minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė gali būti keičiama tik esant ekonominiams pagrindams. Jeigu įmonė paskutiniaisiais metais reikšmingai padidino gamybą ir pardavimus, prieš nusprenddama padidinti minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę būtinai turi dar kartą įvertinti, kiek tokio turto turi, kokią ekonominę naudą šis turtas teiks ateityje ir kokį poveikį turės įmonės veiklos rezultatams. Jeigu planuojamas minimalios ilgalaikio materialiojo turto vertės pakeitimas gali reikšmingai pakeisti įmonės veiklos rezultatus, dėl ko būtų sunku palyginti kelių ataskaitinių laikotarpių duomenis, įmonė turėtų apsvarstyti, ar toks reikšmingas minimalios turto vertės didinimas yra pagrįstas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 2 d. įsigijo ilgalaikio materialiojo turto vieneta, priskyre jį įrenginių grupei ir apskaitoje užregistravo įsigijimo savikaina. Šio ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina 600 EUR, likvidacinė vertė 0 EUR, nustatytas 10 metų naudingo tarnavimo laikas. Iki 20X8 metų pabaigos įmonė „A“ išplėtė veiklą, padidėjo jos turto vertė. Anksčiau nustatyta 500 EUR minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė pasidarė nereikšminga, todėl įmonė nusprendė ją padidinti du kartus, t. y. iki 1 000 EUR. Minėto ilgalaikio materialiojo turto sukauptą nusidėvėjimo suma 20X8 m. gruodžio 31 d. buvo 475 EUR, o likutinė vertė – 125 EUR. Patvirtinus didesnę minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę įrangos likutinė vertė nurašoma į sąnaudas. Apskaitoje registruojama:

D 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	475
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	125
K 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	600

43. Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti perkainotos vertės būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau jis perkainojamas (turto balansinė vertė padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės) ir apskaitoje užregistruojamas vertės pokytis. Finansinėse ataskaitose turtas parodomas perkainota verte, iš jos atėmus sukauptą nusidėvėjimo ir turto vertės sumažėjimo sumas.

Kai įmonė numato taikyti perkainotos vertės būdą, ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau periodiškai perkainojamas ir apskaitoje registruojamas perkainota verte, o finansinėse ataskaitose parodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš perkainotos vertės atimant sukauptą nusidėvėjimo ir jo vertės sumažėjimo sumas. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai, kad turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės finansinių ataskaitų datą, t. y. turto balansinė vertė turi

būti padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės. Žemės, pastatų tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, kurią dažniausiai nustato nepriklausomi turto vertintojai. Įrangos, įrenginių, transporto priemonių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, kurią gali nustatyti nepriklausomi turto vertintojai, arba ji nustatoma naudojantis kita turima tinkama informacija (katalogais, internetu, spauda ir t. t.). Perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą patikslinama jo metinė nusidėvėjimo suma, t. y. ateityje nudėvima perkainota jo vertė.

44. Jei ilgalaikio turto apskaitos politikoje numatyta perkainoti ilgalaikį materialųjį turtą, perkainojimas turi būti atliekamas periodiškai, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus.

Ilgalaikio materialiojo turto vertės perkainojimo dažnumą lemia turto tikrosios vertės pokyčiai. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas turi būti atliekamas periodiškai, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus.

45. Jei ilgalaikio materialiojo turto (viso ar tam tikros jo grupės) tikroji vertė reikšmingai kinta, tokį turtą reikia perkainoti dažniau.

Kai ilgalaikio materialiojo turto tikroji vertė nuolat reikšmingai kinta, atsižvelgiant į pokyčio reikšmingumą ir trukmę turtą reikia perkainoti dažniau. Jeigu vertė kinta nuolat ir reikšmingai, ilgalaikį materialųjį turtą būtų tikslinga perkainoti kasmet, jei kinta nuolat, tačiau nereikšmingai, – kas dvejus, trejus metus.

1 pavyzdys

Didelės infliacijos sąlygomis įmonės ilgalaikio materialiojo turto tikroji vertė nuolat ir reikšmingai didėja, todėl visą ilgalaikį materialųjį turtą įmonė turėtų perkainoti kasmet.

2 pavyzdys

Kylantis rajono, kuriame yra įmonės pastatai, prestižas neturi įtakos tokio įmonės ilgalaikio materialiojo turto, kaip įrenginiai, transporto priemonės ir pan., tikrajai vertei, tačiau didėjantis rajono prestižas paprastai didina nekilnojamojo turto rinkos kainą, todėl pastatų ir žemės vertę turėtų perkainoti dažniau, pvz., kas dvejus, trejus metus.

46. Jei perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, turi būti perkainojama ir visa ilgalaikio materialiojo turto grupė, kuriai tas turto vienetas priklauso. Visas vienai turto grupei priskiriamas turtas turi būti perkainojamas tuo pačiu metu.

Norint išvengti atrankinio turto vertės perkainojimo perkainojant bent vieną ilgalaikio materialiojo turto vieneta, turi būti perkainojama ir visa ilgalaikio materialiojo turto grupė, kuriai tas turto vienetas priklauso. Visas vienai turto grupei priskiriamas turtas turi būti perkainojamas tuo pačiu metu, kad finansinėse ataskaitose nebūtų pateikiamos skirtingu laiku nustatytos vertės, nes ataskaitose pateikiama informacija turi būti palyginama laiko požiūriu. Tačiau standartas nedraudžia turto grupės vienetus perkainoti ir paeiliui, jeigu perkainojimas bus užbaigtas per trumpą laiką.

Pavyzdys

Jei pakilo rajono, kuriame yra įmonės pastatas, prestižas ir dėl to padidėjo pastato rinkos vertė, įmonė perkainoja ne tik šį, bet ir visus kitus turimus pastatus. Perkainojant turėtų būti atsižvelgiama į to paties laikotarpio pastatų rinkos kainas.

47. Ilgalaikio materialiojo turto grupę sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Turto grupių skaičių ir rūšis įmonė nustato savo nuožiūra. Ilgalaikio materialiojo turto grupių pavyzdžiai:

- 47.1. žemė ir įsigytos teisės į ją;**
- 47.2. pastatai, statiniai ir įsigytos teisės į juos;**
- 47.3. mašinos ir įrenginiai;**
- 47.4. transporto priemonės;**
- 47.5. kita įranga;**
- 47.6. statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas;**
- 47.7. kitas materialusis turtas;**
- 47.8. investicinis turtas;**
- 47.9. laikinai nenaudojamas turtas.**

Įmonės pačios nustato turto grupių skaičių ir požymius, pagal kuriuos turtas grupuojamas. Grupės gali būti stambesnės, pvz.:

- žemė ir įsigytos teisės į ją;
- pastatai, statiniai ir įsigytos teisės į juos;
- mašinos ir įrenginiai;
- transporto priemonės;
- kita įranga;
- statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas;
- kitas materialusis turtas;
- investicinis turtas;
- laikinai nenaudojamas turtas.

Tačiau įmonė, atsižvelgdama į savo veiklos pobūdį, turimo ilgalaikio materialiojo turto įvairovę ir vertę, detalios informacijos poreikius ir pan., gali sudaryti smulkesnes grupes, pvz.:

- dirbamoji žemė;
- nedirbamoji žemė;
- pastatai (gamybiniai ir negamybiniai);
- statiniai;
- mašinos ir įrenginiai;
- lėktuvai;
- laivai;
- lengvieji automobiliai;
- krovininiai automobiliai;
- baldai ir interjero detalės;
- kompiuteriai ir jų tinklai;
- kita biuro įranga;
- kitas ilgalaikis materialusis turtas.

Valstybės ir savivaldybės įmonių apskaitoje gali būti užregistruojamas ir jų finansinėse ataskaitose parodomas ilgalaikis materialusis turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė. Minėtas turtas apskaitoje registruojamas kaip ilgalaikis materialusis turtas šio standarto nustatyta tvarka.

Kai žemės ar pastato, statinio nuomos teisė, anksčiau apskaitoje užregistruota kaip nematerialusis turtas, perkeliama į žemės ir įsigytos teisės į ją ar pastatų, statinių ir įsigytų teisių į juos grupes, iš nematerialiojo turto grupės turi būti perkeliama tą dieną, kai pradeda galioti šio punkto nauja redakcija, t. y. sudarant 2016 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

Perkeliant žemės ar pastato, statinio nuomos teisę iš nematerialiojo turto grupės, kurioje ji buvo apskaitoma įsigijimo savikaina, į žemės ir įsigytos teisės į ją ar pastatų, statinių ir įsigytų teisių į juos grupes, perkeliama teisė įsigijimo savikaina ir sukaupta amortizacija laikoma įsigytos teisės į žemę ar įsigytos teisės į pastatus, statinius įsigijimo savikaina ir sukauptu nusidėvėjimu. Tokiu būdu perkelti rekomenduojama dėl to, kad kai kuriais atvejais įmonei gali būti reikalinga išsami informacija apie turtą, perkeltą iš nematerialiojo turto grupių į ilgalaikio materialiojo turto grupes.

Sudarant finansines ataskaitas pergrupuota informacija turi būti pateikiama pagal 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ reikalavimų dėl palyginimo principo taikymo ir 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimų dėl apskaitos politikos keitimo.

Įmonės įgytos teisės į žemę ar pastatus pripažįstamos materialiuoju turtu, jei jas įgydama įmonė sumoka sumą, kuri ir yra tokio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Materialiuoju turtu nepripažįstamos teisės, jei už naudojimąsi šiomis teisėmis mokami tik periodiniai mokesčiai.

Pavyzdys

Statybų bendrovė „B“ už 85 000 EUR įsigijo 50 metų teisę į žemės sklypą, kuriame planuoja statyti naują komercinės paskirties pastatą. Šią teisę įmonė apskaitoje registruoja ilgalaikio materialiojo turto grupėje *Žemė ir įsigytos teisės į ją*.

Nors žemei kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtui nusidėvėjimas neskaičiuojamas, įsigytos teisės į žemę turėtų būti nudėvimos per teisių galiojimo laiką, t. y. per 50 metų.

48. Jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja, apskaitoje registruojama ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo suma ir perkainojimo rezervas (rezultatai).

Po perkainojimo padidėjus ilgalaikio materialiojo turto vertei vertės padidėjimas registruojamas atskirai nuo turto įsigijimo savikainos. Perkainojimo rezervo apskaitos tvarką nustato šis ir 8-asis verslo apskaitos standartas „Nuosavas kapitalas“. Įstatymų nustatyta tvarka perkainojimo rezervu galima didinti įstatinį kapitalą. Perkainojimo rezervas turi būti mažinamas, kai perkainotas turtas nudėvimas, parduodamas ar nurašomas dėl kitų priežasčių, arba registruojamas vėlesnis turto vertės sumažėjimas.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokesčiai“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina 200 100 EUR, likvidacinė vertė 100 EUR, naudingas tarnavimo laikas 20 m. Taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 4 eksploatacijos metų pastato balansinė vertė tapo 160 100 EUR (sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR), o turto vertintojų nustatyta jo rinkos vertė yra 250 000 EUR. Įmonė perkainoja pastatą ir apskaitoje užregistruoja:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	89 900
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	89 900

Vėliau, skaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą iki kito perkainojimo, nudėvima tiek įsigijimo savikaina, tiek perkainotos vertės dalis:

$160\,000\text{ EUR} : 16\text{ m.} + 89\,900\text{ EUR} : 16\text{ m.} = 10\,000\text{ EUR} + 5\,618,75\text{ EUR} = 15\,618,75\text{ EUR per metus.}$

Apskaitoje pripažįstamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos ir perkainotos vertės dalies nusidėvėjimo sąnaudos:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

Suma, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos nusidėvėjimo sąnaudos, yra mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai) ir didinamas pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	5 618,75
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas	5 618,75

Po ketverių metų įmonė nusprendė likusia ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo suma (67 425 EUR) padidinti įstatinį kapitalą. Apskaitoje registruojama:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	67 425
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	67 425

Šiuo atveju perkainoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas anksčiau pateikta įprasta tvarka:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

Jei dėl turto perkainojimo pripažįstamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, jis apskaitoje registruojamas 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka.

Naudojama ta pati pavyzdžio sąlyga

Kai turto vertintojai nustato 250 000 EUR tikrąją administracinio pastato vertę, perkainojimo rezervas (rezultatai) apskaitoje registruojamas vadovaujantis 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokesčiai“ nustatyta tvarka.

Perkainojus pastatą skaičiuojamas jo įsigijimo savikainos ir vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas. Turto vertės pokyčio dėl perkainojimo metinė nusidėvėjimo suma yra 5 618,75 EUR [(250 000 – 160 100) : (20 m. – 4 m.)].

Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas apskaitoje užregistruojamas dėl laikinojo skirtumo, kuris susidaro mokesčių tikslais skaičiuojant tik pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimą. Perkainojimo rezervas (rezultatai) apskaitoje užregistruojamas suma, gauta iš turto vertės pokyčio dėl perkainojimo atėmus atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

Registruojant pastato vertės perkainojimo rezervą (rezultatus) ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (250 000 EUR – 160 100 EUR)	89 900
K 412 Mokesčių atidėjiniai (89 900 EUR x 15 %)	13 485
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (89 900 EUR – 13 485 EUR)	76 415

Po administracinio pastato perkainojimo registruojant jo metinę nusidėvėjimo sumą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, gaunama taip:

$$5\,618,75 \text{ EUR} \times 15\% = 842,81 \text{ EUR}$$

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

$$5\,618,75 - 842,81 = 4\,775,94 \text{ EUR}$$

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje registruojama:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (5 618,75 EUR x 15 %)	842,81
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	842,81

Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) didinamas suma, kuria mažinamas ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (5 618,75 – 842,81)	4 775,94
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 775,94

Po ketverių metų įmonė nusprendė likusia ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo

suma (57 311,24 EUR) padidinti įstatinį kapitalą. Apskaitoje registruojama:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	57 311,24
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	57 311,24

Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas apskaitoje mažinamas anksčiau pateikta įprasta tvarka:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (5 618,75 x 15 %)	842,81
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	842,81

Šiuo atveju perkainoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas anksčiau pateikta įprasta tvarka:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 618,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 618,75

49. Jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė sumažėja, apskaitoje registruojama ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo suma ir pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo, jei anksčiau šio turto vertė perkainojant nebuvo padidinta.

Jei po perkainojimo ilgalaikio materialiojo turto vertė sumažėja ir šio turto vertė anksčiau nebuvo dėl perkainojimo padidinta, apskaitoje registruojamas ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimas ir dėl turto vertės sumažėjimo pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai, lygūs turto balansinės ir tikrosios verčių skirtumui.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina 200 100 EUR, likvidacinė vertė yra 100 EUR, naudojimo tarnavimo laikas 20 m., taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 4 eksploatacijos metų pastato balansinė vertė tapo 160 100 EUR (sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR), turto vertintojų nustatyta jo tikroji vertė yra 130 000 EUR. Įmonė apskaitoje registruoja 30 100 EUR pastato vertės sumažėjimą:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	30 100
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	30 100

Vėliau, skaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą iki kito perkainojimo, nudėvima likusi vertė:

(200 100 EUR – 100 EUR – 40 000 EUR – 30 100 EUR) : 16 m. = 8 118,75 EUR per metus.

Apskaičiuotas nusidėvėjimas apskaitoje kasmet registruojamas tokiais įrašais:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	8 118,75
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	8 118,75

50. Jei anksčiau ilgalaikio turto vienetas buvo perkainotas ir yra likusi nepanaudota perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis, sumažėjus turto vertei, apskaitoje registruojama turto vertės sumažėjimo suma ir mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai). Jei to turto perkainojimo rezervo (rezultatų) suma yra mažesnė už turto vertės sumažėjimo sumą, ta dalis, kuri viršija perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo.

Jei perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, kurio vertė anksčiau dėl perkainojimo buvo padidinta, bet yra nepanaudota perkainojimo rezervo dalis, tai po perkainojimo sumažėjus turto vertei apskaitoje registruojamas turto vertės sumažėjimas ir mažinamas perkainojimo rezervas.

1 pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonės pastato, kuris prieš ketverius metus buvo perkainotas ir užregistruotas jo vertės padidėjimas, apskaitos duomenys buvo tokie:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 100
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	89 900
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	80 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	22 475
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	67 425

Pastato balansinė vertė 87 525 EUR (200 100 EUR + 89 900 EUR – 80 000 EUR – 22 475 EUR).

Turto vertintojų nustatyta dabartinė pastato tikroji vertė yra 150 000 EUR, todėl įmonė registruoja pastato vertės sumažėjimą, lygų balansinės ir tikrosios verčių skirtumui, t. y. 37 525 EUR (187 525 EUR – 150 000 EUR). Kadangi vertės sumažėjimo suma neviršija nepanaudoto perkainojimo rezervo sumos (67 425 EUR), vertės sumažėjimo suma mažinamas perkainojimo rezervas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	37 525
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	37 525

Likęs pastato naudingo tarnavimo laikas yra 12 metų. Patikslinama metinė pastato nusidėvėjimo suma iki kito perkainojimo:

$(200\ 100\ \text{EUR} - 100\ \text{EUR} - 80\ 000\ \text{EUR}) : 12\ \text{m.} + (89\ 900\ \text{EUR} - 37\ 525\ \text{EUR} - 22\ 475\ \text{EUR}) : 12\ \text{m.} = 10\ 000\ \text{EUR} + 2\ 491,67\ \text{EUR} = 12\ 491,67\ \text{EUR}.$

Apskaičiuotas pastato nusidėvėjimas kasmet apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	12 491,67
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000,00
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 491,67

Likusi nenudevėta perkainotos vertės dalis lygi nepanaudoto perkainojimo rezervo sumai – 29 900 EUR. Per metus nudėvima perkainotos vertės dalis yra 2 491,67 EUR (29 900 EUR : 12 m.), kuria mažinamas perkainojimo rezervas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 491,67
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 491,67

Tačiau, jei turto perkainojimo rezervo suma yra mažesnė už to turto vertės sumažėjimo sumą, perkainojimo rezervą viršijanti dalis pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo.

2 pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Jeigu pastarajame pavyzdyje nurodyta turto vertintojų nustatyta tikroji pastato vertė būtų ne 150 000 EUR, o 115 000 EUR, įmonė registruotų 72 525 EUR, t. y. balansinės (187 525 EUR) ir tikrosios verčių skirtumą dėl ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo. Vertės sumažėjimu, kuris neviršija nepanaudoto perkainojimo rezervo dydžio, t. y. 67 425 EUR, mažinamas perkainojimo rezervas, o likusi suma (5 100 EUR) pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliais:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	67 425
D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	5 100
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (89 900 – 22 475)	67 425
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–) (72 525 – 67 425)	5 100

Likęs pastato naudingo tarnavimo laikas yra 12 metų. Patikslinama metinė nusidėvėjimo suma iki kito perkainojimo:

$$(200\ 100\ \text{EUR} - 100\ \text{EUR} - 80\ 000\ \text{EUR} - 5\ 100) : 12\ \text{m.} = 9\ 575\ \text{EUR.}$$

Apskaičiuotas pastato nusidėvėjimas kasmet apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	9 575
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	9 575

51. Jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja, tačiau anksčiau šio turto vertė buvo sumažėjusi ir dėl to buvo pripažintos sąnaudos, apskaitoje registruojama turto vertės padidėjimo suma ir sąnaudos sumažinamos tokia suma, kuri anksčiau buvo pripažinta sąnaudomis, o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą (rezultatus).

Jei perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, kurio vertė anksčiau dėl perkainojimo buvo sumažinta ir dėl to buvo pripažintos sąnaudos (vertės sumažėjimo nuostolis), tai po perkainojimo padidėjus turto vertei apskaitoje registruojamas turto vertės padidėjimas ir sąnaudos sumažinamos suma, kuri anksčiau buvo pripažinta sąnaudomis (nuostolis dėl vertės sumažėjimo), o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Aiškinant standarto 49 punktą pateiktame pavyzdyje, praėjus 4 metams po pastato perkainojimo ir vertės sumažėjimo, pastato apskaitos duomenys buvo tokie:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 100
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) (40 000 EUR + 8 118,75 EUR x 4 m.)	72 475
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	30 100

Pastato balansinė vertė yra 97 525 EUR (200 100 EUR – 72 475 EUR – 30 100 EUR).

Turto vertintojų nustatyta pastato tikroji vertė yra 140 000 EUR, todėl įmonė registruoja vertės padidėjimą, lygų tikrosios ir balansinės verčių skirtumui, t. y. 42 475 EUR. Suma, kuria vertės padidėjimas neviršija anksčiau užregistruoto vertės sumažėjimo, t. y. 30 100 EUR, mažinamos įmonės sąnaudos. Likusi suma – 12 375 EUR – įtraukiama į perkainojimo rezervą:

D 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	30 100
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	12 375
K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	30 100
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	12 375

Patikslinama metinė nusidėvėjimo suma iki kito perkainojimo:

$(200\ 100\ \text{EUR} - 100\ \text{EUR} - 72\ 475\ \text{EUR}) : 12\ \text{m.} + 12\ 375\ \text{EUR} : 12\ \text{m.} = 10\ 627,08\ \text{EUR} + 1\ 031,25\ \text{EUR} = 11\ 658,33\ \text{EUR per metus.}$

Apskaičiuotas nusidėvėjimas registruojamas apskaitoje tokiais įrašais:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	11 658,33
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 627,08
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	1 031,25

Apskaičiavus nusidėvėjimą kaskart apskaitoje registruojama nurašoma perkainojimo rezervo dalis:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	1 031,25
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	1 031,25

Įmonė neskaičiuoja atidėtųjų mokesčių 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka.

VII. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO NUSIDĖVĖJIMAS

52. Ilgalaikis materialusis turtas gali būti riboto ir neriboto naudojimo laiko. Skačiuojamas tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas – turto nudėvimosios vertės sumos paskirstymas per visą numatytą jo naudingo tarnavimo laiką. Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį

priskiriama bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms arba gaminamos produkcijos savikainai. Vadinasi, nusidėvėjimas yra ilgalaikio materialiojo turto objektų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos priskyrimas produkcijos ar paslaugų savikainai arba bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms per numatytą tų objektų naudingo tarnavimo laiką.

Dažniausiai visi ilgalaikio materialiojo turto objektai, išskyrus žemę, turi ribotą naudojimo laiką, t. y. jie įmonėje naudojami kelis ataskaitinius laikotarpius. Todėl ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė kiekvieną ataskaitinį laikotarpį turi būti perkeliama į bendrąsias ir administracines sąnaudas arba gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainą.

53. Žemė yra neriboto naudojimo laiko turtas, todėl jos nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

Nors ir žemė įmonės veikloje naudojama neribotą laiką ir jos nusidėvėjimas neskaičiuojamas, įsigytos teisės į ją vertė turėtų būti nudėvima per teisės galiojimo laikotarpį.

54. Parengus ilgalaikį materialųjį turtą naudoti, jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos.

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 fakto įrodymas gali būti įmonės dokumentas, patvirtinantis objekto parengimą naudoti, pavyzdžiui, turto priėmimo ir perdavimo aktas. Jei turtas pradėtas naudoti be dokumentų, patvirtinančių jo parengimą naudoti, taip pat privaloma skaičiuoti jo nusidėvėjimą.

55. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas nuo kito mėnesio 1 dienos po jo nurašymo, perleidimo, priskyrimo investiciniam turtui, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, ar kitokio perdavimo arba kai visa naudojamo ilgalaikio turto vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į gaminamo turto, teikiamų paslaugų savikainą.

Turto nusidėvėjimo skaičiavimas nutraukiamas po jo nurašymo, perleidimo, perdavimo ir pan. arba kai visa naudojamo ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė perkeliama į bendrąsias ir administracines sąnaudas arba gaminamo turto ar teikiamų paslaugų savikainą, kaip ir pradedant skaičiuoti nusidėvėjimą, nuo kito mėnesio pirmos dienos.

Turtas iš ilgalaikio materialiojo turto grupės iškeliamas jį nurašius arba perkėlus į trumpalaikio turto sąskaitas. Jei įmonė nusprendžia, kad turtas neatitinka ilgalaikio materialiojo turto požymių, jis turi būti iškeliamas iš ilgalaikio materialiojo turto grupės ir jo nusidėvėjimas nutraukiamas skaičiuoti. Nors turtas laikinai ir nenaudojamas, tačiau jo nusidėvėjimas skaičiuojamas.

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

56. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgdama į:

56.1. planuojamą naudingo tarnavimo laiką;

56.2. planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką;

56.3. technologijų ir ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;

56.4. teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką;

56.5. įmonės nusistatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.

Metinė nusidėvėjimo norma gali būti apskaičiuojama pagal formulę:

$n = 100 \% : T$, kur

n – metinė nusidėvėjimo norma procentais,

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Metinė nusidėvėjimo norma priklauso nuo įmonės pasirinkto naudingo tarnavimo laiko, o šis – nuo planuojamo turto naudojimo intensyvumo, naudojimo aplinkos, tikėtino moralinio senėjimo ir kitų veiksnių.

Naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, per kurį įmonė tikisi naudoti riboto naudojimo laiko turtą, arba gaminių, kuriuos įmonė tikisi pagaminti (gauti) naudodama šį turtą, skaičius. Nustatyti naudingo tarnavimo laiką sudėtinga, nes dėl daugelio priežasčių sunku numatyti, kiek laiko ilgalaikio materialiojo turto objektas bus naudojamas įmonės veikloje. Vienos rūšies turtas naudojamas ilgai (pastatai, statiniai), kitos – labai trumpai dėl fizinio nusidėvėjimo ir technologinio senėjimo (skaičiavimo technika, ryšių priemonės). Ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas dažnai neatitinka Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje patvirtintų ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų (metais). Įmonės, atsižvelgdamos į savo patirtį, rinkoje susiklosčiusią padėtį, pačios nustato įvairių ilgalaikio materialiojo turto grupių naudingo tarnavimo laiką. Atskiram ilgalaikio materialiojo turto objektui galima nustatyti atskirą naudingo tarnavimo laiką, kuris gali skirtis nuo įmonės vadovo patvirtinto visos turto grupės naudingo tarnavimo laiko.

1 pavyzdys

Įmonė, kurios pagrindinė veikla yra pieno produktų gamyba, 20X1 m. birželio 23 d. įsigijo lengvąjį automobilį. Automobilis pagamintas prieš 6 metus. Įmonės vadovas patvirtino šio automobilio 8 metų naudingo tarnavimo laiką. Nors patvirtintas automobilio nusidėvėjimo normatyvas neatitinka minimalių Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje patvirtintų kitų lengvųjų automobilių nusidėvėjimo normatyvų (10 metų), automobilio nusidėvėjimas bus skaičiuojamas ir apskaitoje registruojamas taikant 8 metų normatyvą. Todėl apskaitoje bus registruojamos didesnės lengvojo automobilio nusidėvėjimo sąnaudų sumos už mokesčių tikslais apskaičiuotas nusidėvėjimo sumas.

Įmonės nustatytas ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti toks pat arba trumpesnis kaip jo ekonominio tarnavimo laikas. Ekonominio tarnavimo laikas – laikotarpis, per kurį vienas ar keli turto naudotojai gaus ekonominės naudos iš turto naudojimo, arba produkcijos vienetų skaičius.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ įsigijo naują lengvąjį automobilį už 80 000 EUR. Automobilio numatomas ekonominio tarnavimo laikas 15 metų, tačiau dažniausiai 5–7 metus naudotus automobilius įmonė „A“ parduoda ir perka naujus. Šį įgytą automobilį įmonė numato savo veikloje naudoti ne ilgiau

kaip 7 metus, todėl nustatomas automobilio 7 metų naudingo tarnavimo laikas. Po 7 metų įmonė tikisi automobilį parduoti už 10 000 EUR, todėl nustato 10 000 EUR jo likvidacinę vertę. Skaičiuojant automobilio nusidėvėjimą taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, todėl metinė automobilio nusidėvėjimo suma bus 10 000 EUR.

Jei įmonė numatyta automobilį naudoti ilgiau ir pasirinktų 12 metų naudingo tarnavimo laiką, likvidacinė vertė turėtų parodyti sumą, kurią įmonė tikėtusi gauti po 12 metų perleidusi ar likvidavusi automobilį, pvz. 2 000 EUR. Metinė automobilio nusidėvėjimo suma būtų 6 500 EUR.

Įsigytos teisės į pastatus ir (ar) statinius turėtų būti nudėvimos per teisių galiojimo laiką, neatsižvelgiant į pačių pastatų, statinių naudingo tarnavimo laiką.

3 pavyzdys

Įmonė „S“ teikianti maitinimo ir apgyvendinimo paslaugas plėsdama savo veiklą gyvenamojoje vietovėje, kuriai suteiktas kurorto statusas, už 15 000 EUR įsigijo 10 metų teisę nuomotis patatą. Nors naujos statybos pastato naudingo tarnavimo laikas yra 45 metai, įmonė „S“ įgytą nuomos teisę nudėvės per 10 metų, t. y. nuomos teisės galiojimo laiką.

57. Nudėvimoji ilgalaikio materialiojo turto vertė apskaičiuojama iš jo įsigijimo savikainos atimant nustatytą likvidacinę vertę. Likvidacinę vertę nustato įmonė.

Nudėvimoji vertė – suma, gaunama iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos atėmus nustatytą jo likvidacinę vertę. 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. Turto likvidacinė vertė dažnai yra nedidelė ir apskaičiuojant nudėvimą sumą į ją galima neatsižvelgti. Likvidacinė vertė nustatoma objekto įsigijimo dieną arba parengus jį naudoti. Likvidacinė vertė gali būti nustatoma pagal realizavimo kainą, gautą už turėtą panašų nudėvėtą turtą, panašių objektų realizavimo kainas rinkoje, nepriklausomų turto vertintojų duomenis 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. Likvidacinę vertę sumažinus išmontavimo išlaidų suma padidėja nudėvimoji ilgalaikio materialiojo turto objekto vertė.

1 pavyzdys

Objekto įsigijimo savikaina 2 500 000 EUR, tikėtina pardavimo kaina pasibaigus naudingo tarnavimo laikui 340 000 EUR, planuojamos objekto išmontavimo išlaidos 40 000 EUR. Nudėvimą objekto vertę apskaičiuojame taip:

$$2\,500\,000\text{ EUR} - (340\,000\text{ EUR} - 40\,000\text{ EUR}) = 2\,200\,000\text{ EUR}.$$

Jo likvidacinė vertė bus 300 000 EUR.

2 pavyzdys

Įmonė įsigijo Van Gogo paveikslą už 1 000 000 EUR. Likvidacinė vertė, nustatoma pagal tikėtiną pardavimo kainą, yra lygi įsigijimo savikainai. Nudėvimoji paveikslo vertė apskaičiuojama:

$$1\,000\,000\text{ EUR} - 1\,000\,000\text{ EUR} = 0\text{ EUR}.$$

Tokiu atveju nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

58. Nusistatyta ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo norma, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė gali būti tikslinami gavus papildomos informacijos. Ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė, pradedant laikotarpiu, kada buvo patikslinta nusidėvėjimo skaičiavimo norma, naudingo tarnavimo laikas arba likvidacinė vertė, turi būti nudėvima per likusį patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką.

Ilgalaikio materialiojo turto objekto naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė gali būti tikslinami dėl objekto modernizavimo, rinkos konjunkcijos, įmonės ekonominės politikos (pvz., objekto naudojimas bus nutrauktas anksčiau, t. y. nesulaukus jo fizinio susidėvėjimo), techninių ir technologinių pokyčių ir pan. Kai priimamas sprendimas dėl nusidėvėjimo skaičiavimo normos, naudingo tarnavimo laiko arba likvidacinės vertės patikslinimo, ilgalaikio turto likutinė vertė turi būti nudėvima per likusį patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką, patikslintą nusidėvėjimo sąnaudų sumą pradedant skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos po sprendimo priėmimo.

59. Taikomi šie ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

59.1. tiesiogiai proporcingas (tiesinis);

59.2. produkcijos;

59.3. metų skaičiaus;

59.4. dvigubai mažėjančios vertės.

Tiesiogiai proporcingo (tiesinio) metodo taikymas grindžiamas nuostata, kad ilgalaikio materialiojo turto objektas yra tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat ekonominę naudą. Todėl kiekvienais metais į bendrąsias ir administracines sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą nurašoma vienoda nusidėvėjimo suma.

Produkcijos metodo taikymas grindžiamas nuostata, kad nusidėvėjimo skaičiavimas turi būti siejamas su darbų apimtimi (numatomų pagaminti produkcijos vienetų, nuvažiuotų kilometrų skaičiumi ir pan.), kurią numatoma atlikti šiuo ilgalaikio materialiojo turto objektu. Taikant šį metodą nusidėvėjimo suma kiekvienais metais gali būti skirtinga, nes ji priklauso nuo ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos intensyvumo (pagamintos produkcijos vienetų, nuvažiuotų kilometrų skaičiaus ir t. t.), o ne nuo pasirinkto naudingo tarnavimo laiko. Kuo ilgalaikis materialusis turtas intensyviau naudojamas įmonės veikloje, tuo metinė nusidėvėjimo suma didesnė, ir priešingai. Produkcijos metodas netinkamas turto, kurio naudojimo intensyvumo negalima išmatuoti natūriniais metais (pvz., pastatų, baldų ir t. t.), nusidėvėjimui skaičiuoti.

Metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodai dar vadinami progresiniais nusidėvėjimo skaičiavimo metodais, nes juos taikant pirmaisiais ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metais į bendrąsias ir administracines sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą nurašomos didesnės nusidėvėjimo sumos negu vėlesniais. Toks požiūris grindžiamas nuostata, kad pirmaisiais naudojimo metais naujas turtas gali teikti daugiau ekonominės naudos negu vėlesniais, todėl ir nusidėvėjimo išlaidos taip pat turi būti didesnės.

60. Metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodai nerekomenduojami taikyti, kai skaičiuojamas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas, išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga norint teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą.

Metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodų nerekomenduojama taikyti sudarant finansines ataskaitas, nes pirmaisiais ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metais į gaminamos

produkcijos savikainą ar bendrąsias ir administracines sąnaudas įtraukiamos didesnės nusidėvėjimo sumos dirbtinai sumažina įmonės gaunamą pelną. Tai sumažina galimybę palyginti įmonės finansines ataskaitas laiko požiūriu ar su kitų įmonių veiklos rezultatais. Todėl įmonės, pasirinkdamos šiuos metodus, turėtų atkreipti dėmesį į minėtus trūkumus ir taikyti minėtus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus tik tais atvejais, kai iš tikrųjų pirmaisiais naudojimo metais ilgalaikis materialusis turtas teikia didesnę ekonominę naudą.

61. Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{V_1 - V_2}{T}, \text{ kur}$$

N – metinė nusidėvėjimo suma;

V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V₂ – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Pavyzdys

Įmonės tekimo staklių įsigijimo savikaina 42 000 EUR, likvidacinė vertė 2 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 metai. Nusidėvėjimo suma kiekvienais metais bus:

$$N = \frac{42\,000 \text{ EUR} - 2\,000 \text{ EUR}}{5} = 8\,000 \text{ EUR}$$

Metinė nusidėvėjimo norma apskaičiuojama dalijant metinę nusidėvėjimo sumą iš nudėvimosios vertės. Metinė nusidėvėjimo norma gaunama:

$$8\,000 \text{ EUR} : (42\,000 \text{ EUR} - 2\,000 \text{ EUR}) = 0,2 \text{ arba } 20 \%$$

Metinė nusidėvėjimo norma taip pat gali būti apskaičiuojama 100 dalijant iš naudingo tarnavimo laiko:

$$100 \% : 5 = 20 \%$$

Skaičiuojant nusidėvėjimą pagal metinę nusidėvėjimo normą nudėvimoji vertė dauginama iš metinės nusidėvėjimo normos. Metinė nusidėvėjimo suma gaunama:

$$(42\,000 \text{ EUR} - 2\,000 \text{ EUR}) \times 0,2 = 8\,000 \text{ EUR}$$

Taikant šį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą kiekvienais metais apskaičiuojama ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma bus 8 000 EUR.

62. Tam tikro ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma, apskaičiuojama produkcijos metodu, priklauso nuo šiuo turto vienetu pagamintos produkcijos ar atliktų paslaugų kiekio. Taikant šį metodą, nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times P}{P_{\max}}, \text{ kur}$$

N – nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai (atliktoms paslaugoms);

V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V₂ – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

P – per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis;

P_{max} – maksimalus ilgalaikio turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis.

Pavyzdys

Įmonės presavimo staklių įsigijimo savikaina yra 31 000 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR. Šiomis staklėmis numatoma pagaminti 90 000 detalių. Per ataskaitinį laikotarpį buvo pagaminta 30 000 detalių. Per šį laikotarpį staklių nusidėvėjimo suma (nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai) bus:

$$N = \frac{(31\,000 \text{ EUR} - 1\,000 \text{ EUR}) \times 30\,000 \text{ vnt.}}{90\,000 \text{ vnt.}} = 10\,000 \text{ EUR}$$

63. Metų skaičiaus metodu nusidėvėjimo suma skaičiuojama nuo įsigijimo savikainos, tačiau pirmaisiais turto naudojimo metais į gaminamo turto, teikiamų paslaugų savikainą įskaičiuojama didžiausia nusidėvėjimo suma, antraisiais – mažesnė negu pirmaisiais, o trečiaisiais ir dar vėlesniais metais – tolygiai mažėjanti nusidėvėjimo suma, atsižvelgiant į pasirinktą turto naudojimo laiką. Taikant metų skaičiaus metodą, nusidėvėjimo suma skaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times (T-i+1) \times 2}{T \times (T+1)}, \text{ kur}$$

N – metinė nusidėvėjimo suma;

V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V₂ – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais;

i – metai, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas, kur „i“ mažiau arba lygu „T“.

Pavyzdys

Įmonės šlifavimo staklių įsigijimo savikaina yra 62 000 EUR, likvidacinė vertė 2 000 EUR, numatomas 5 metų naudingo tarnavimo laikas. Kiekvienais naudojimo metais nusidėvėjimo sumos bus apskaičiuojamos taip:

1 metais:

$$N = \frac{(62\,000 - 2\,000) \times (5 - 1 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 20\,000 \text{ EUR}$$

2 metais:

$$N = \frac{(62\,000 - 2\,000) \times (5 - 2 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 16\,000 \text{ EUR}$$

3 metais:

$$N = \frac{(62\,000 - 2\,000) \times (5 - 3 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 12\,000 \text{ EUR}$$

4 metais:

$$N = \frac{(62\,000 - 2\,000) \times (5 - 4 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 8\,000 \text{ EUR}$$

5 metais:

$$N = \frac{(62\,000 - 2\,000) \times (5 - 5 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 4\,000 \text{ EUR}$$

Iš viso apskaičiuota šlifavimo staklių nusidėvėjimo suma yra 60 000 EUR.

64. Taikant dvigubai mažėjančios vertės metodą, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo objekto likutinės vertės pagal du kartus padidintą procentą. Taikant šį metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = L \times n; n = \frac{100 \text{ procentų}}{T} \times 2, \text{ kur}$$

N – metinė nusidėvėjimo suma;

L – ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė;

n – nusidėvėjimo procentas;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Pirmaisiais turto naudojimo metais nusidėvėjimas skaičiuojamas:

$$N_1 = L_1 \times n, \text{ kur}$$

$$L_1 = V_1,$$

V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Antraisiais turto naudojimo metais nusidėvėjimas skaičiuojamas:

$$N_2 = L_2 \times n, \text{ kur } L_2 = L_1 - N_1.$$

Trečiaisiais turto naudojimo metais nusidėvėjimas skaičiuojamas:

$$N_3 = L_3 \times n, \text{ kur } L_3 = L_2 - N_2.$$

Ketvirtaisiais ir po jų einančiais, ir dar kitais „i“-aisiais metais (išskyrus paskutinius turto naudojimo metus) nusidėvėjimas skaičiuojamas:

$$N_i = L_i \times n, \text{ kur } L_i = L_{i-1} - N_{i-1}.$$

Paskutiniais turto naudojimo metais nusidėvėjimas skaičiuojamas:
 $N_p = L_{p-1} - V_2$, kur V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė.

1 pavyzdys

Krano įsigijimo savikaina yra 82 000 EUR, likvidacinė vertė 2 000 EUR, nustatytas 5 metų naudingo tarnavimo laikas.

Apskaičiuojama dviguba metinė nusidėvėjimo norma:

$$n = 100 \% : 5 \text{ m.} \times 2 = 40 \%$$

Kiekvienais metais skaičiuojant nusidėvėjimo sumas likutinė ilgalaikio materialiojo turto vertė (iš įsigijimo savikainos atėmus sukauptą nusidėvėjimo sumą) dauginama iš dvigubos tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu apskaičiuotos normos, o naudingo tarnavimo laiko paskutiniųjų metų nusidėvėjimo suma apskaičiuojama iš likutinės vertės atimant objekto likvidacinę vertę. Todėl kiekvienais metais krano nusidėvėjimo sumą ir jo likutinę vertę įmonė apskaičiuotų taip:

1 metais: $82\,000 \text{ EUR} \times 0,4 = 32\,800 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$82\,000 \text{ EUR} - 32\,800 \text{ EUR} = 49\,200 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

2 metais: $49\,200 \text{ EUR} \times 0,4 = 19\,680 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$49\,200 \text{ EUR} - 19\,680 \text{ EUR} = 29\,520 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

3 metais: $29\,520 \text{ EUR} \times 0,4 = 11\,808 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$29\,520 \text{ EUR} - 11\,808 \text{ EUR} = 17\,712 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

4 metais: $17\,712 \text{ EUR} \times 0,4 = 7\,085 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$17\,712 \text{ EUR} - 7\,085 \text{ EUR} = 10\,627 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

5 metais: $10\,627 \text{ EUR} - 2\,000 \text{ EUR} = 8\,627 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$10\,627 \text{ EUR} - 8\,627 \text{ EUR} = 2\,000 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

Iš viso apskaičiuota krano nusidėvėjimo suma yra 80 000 EUR.

2 pavyzdys

Gamybos įrenginio įsigijimo savikaina yra 190 000 EUR, likvidacinė vertė 57 000 EUR, numatytas 5 metų naudingo tarnavimo laikas.

Kiekvienais metais gamybos įrenginio nusidėvėjimo sumą ir jo likutinę vertę įmonė apskaičiuos taip:

1 metais: $190\,000 \text{ EUR} \times 0,4 = 76\,000 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$190\,000 \text{ EUR} - 76\,000 \text{ EUR} = 114\,000 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

2 metais: $114\,000 \text{ EUR} \times 0,4 = 45\,600 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$$114\,000 \text{ EUR} - 45\,600 \text{ EUR} = 68\,400 \text{ EUR} \text{ likutinė vertė}$$

3 metais: $68\,400 \text{ EUR} \times 0,4 = 27\,360 \text{ EUR}$ nusidėvėjimo suma

$68\,400 \text{ EUR} - 27\,360 \text{ EUR} = 41\,040 \text{ EUR}$ likutinė vertė

Apskaičiavus gamybos įrenginio trečiųjų metų nusidėvėjimą, likutinė vertė tapo 15 960 EUR mažesnė už nustatytą likvidacinę vertę. Vadinasi, įmonė turėtų tikslinti gamybos įrenginio nusidėvėjimo sumą ir apskaitoje nusidėvėjimo sąnaudomis pripažinti 11 400 EUR ($27\,360 \text{ EUR} - 15\,960 \text{ EUR}$). Turto nusidėvėjimas būsimaisiais metais neskaičiuojamas.

Šis nusidėvėjimo skaičiavimo būdas dažnai vadinamas dvigubo balanso būdu.

65. Ilgalaikio materialiojo turto objektus, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas, įmonė gali nusistatyti pati. Tai gali būti:

65.1. identiškų vienaarūšių turto vienetų grupė;

Grupė identiškų vienu metu įsigytų turto vienetų, pavyzdžiui, kompiuterių, baldų ir pan.

Pavyzdys

Įmonė „A“ nupirko 15 mobiliojo ryšio telefono aparatų po 1 000 EUR. Įmonės apskaitos politikoje nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė yra 500 EUR.

Vadovaujantis šio punkto nuostata, įmonės ilgalaikio materialiojo turto objektas galėtų būti grupė vienaarūšių turto vienetų ir atsižvelgiant į tai, visi įsigyti telefono aparatai gali būti apskaitoje registruojami kaip vienas ilgalaikio materialiojo turto objektas bendra visų įsigytų telefono aparatų verte, t. y. 15 000 EUR, ir nudėvimi per nustatytą naudingo tarnavimo laiką.

65.2. atskiras turto vienetas;

Atskiri turto vieneto pavyzdžiai gali būti įrenginys, automobilis, kompiuteris, baldas ir t. t.

65.3. 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.

Turto vieneto sudedamoji dalis, jeigu jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko, ir jeigu įmanoma nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Pavyzdžiui, paprastai lėktuvų fiuzeliažai tarnauja ilgiau negu jų varikliai, todėl gali būti atskirai skaičiuojamas lėktuvo fiuzeliažo ir variklių nusidėvėjimas. Ši nuoroda tinka ir sudėtingam gamybiniam turtui, kai atskiri gamybos linijos agregatai turi skirtingą naudingo tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, stiklo pramonėje naudojamos liejimo formos tarnauja maždaug 2 metus, o visa stiklo pilstymo linija – daug ilgiau.

Apskaitoje fiuzeliažo nusidėvėjimas galėtų būti registruojamas atskiroje sąskaitoje:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos

K 1237X Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)

Variklio nusidėvėjimas galėtų būti registruojamas atskiroje sąskaitoje:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos

K 1237Y Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)

Finansinėse ataskaitose visos sudedamosios dalys rodomos toje pačioje balanso eilutėje, kurioje rodoma ir lėktuvo likutinė vertė.

66. Ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Ilgalaikio materialiojo turto objektų nusidėvėjimas skaičiuojamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį ir pripažįstamas bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis arba įskaičiuojamas į gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą. Paprastai nusidėvėjimas skaičiuojamas kas mėnesį. Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą galima atlikti supaprastintus skaičiavimus. Kadangi skaičiuojant šiuo metodu kiekvieno ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma nesikeičia, t. y. jei turtas nebuvo perkainotas arba užregistruotas jo vertės sumažėjimas, nebuvo padidinta įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ar pailgintas naudingo tarnavimo laikas dėl remonto ar rekonstrukcijos ir pan., tai užtenka patikslinti praėjusio ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo sumą įsigytų ir nurašytų (likviduotų) objektų nusidėvėjimo sumomis. Skaičiavimo formulė būtų tokia:

$$N_1 = N_0 + I_N - L_N, \text{ kur}$$

N_1 – bendra mėnesio nusidėvėjimo suma;

N_0 – praėjusio mėnesio nusidėvėjimo suma (apskaitos duomenys);

I_N – praėjusį mėnesį parengtų naudoti ilgalaikio turto objektų mėnesio nusidėvėjimas;

L_N – praėjusį mėnesį likviduotų, perkeltų į trumpalaikį turtą ar perleistų objektų mėnesio nusidėvėjimas.

67. Jei ilgalaikis materialusis turtas yra perkainojamas ar jo vertė buvo patikslinta dėl remonto ar nuvertėjimo, jo nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo iš naujo nustatytos vertės.

Jei ilgalaikis materialusis turtas perkainojamas, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo nustatytos naujos jo vertės, kaip nurodyta šių rekomendacijų 48–51 punktuose. Jei buvo atliktas ilgalaikio materialiojo turto remontas ir padidinta turto įsigijimo savikaina, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo nustatytos naujos vertės, kaip nurodyta šių rekomendacijų 31–33 punktuose.

68. Nusidėvėjimo suma turi būti pripažinta sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai nusidėvėjimo sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą.

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

Į sąnaudas įtraukiamas bendros paskirties įmonės ilgalaikio turto – administracinių pastatų, baldų, kompiuterių, lengvųjų automobilių, parduodant produkciją naudojamo turto, pagamintos produkcijos sandėlių, produkcijos pristatymo pirkėjams priemonių ir pan. – nusidėvėjimas.

Su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto (pvz. gamybos cechų pastatų, gamybos įrenginių, padalinių, aptarnaujančių gamybos procesus (katilinės, remonto cecho ir pan.), ilgalaikio turto) nusidėvėjimas atsižvelgiant į įmonės apskaitos politiką įtraukiamas į gaminamos produkcijos savikainą. Jei nusidėvėjimo sumos priskiriamos netiesioginėms gamybos išlaidoms, turto vertė paskirstoma gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainai.

Su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos;

K 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–).

Su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos ar 2020 Nebaigta produkcija;

K 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–).

69. Nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, turto likvidacinė vertė ir naudingo tarnavimo laikas turi būti periodiškai, bet ne rečiau kaip metinių finansinių ataskaitų datą, peržiūrimi. Jei pastebėtas reikšmingas laukiamos iš to turto ekonominės naudos pasikeitimas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, likvidacinė vertė ar naudingo tarnavimo laikas turi būti pakeisti taip, kad atitiktų pasikeitusią situaciją.

Įmonės privalo nuolat stebėti naudojamo ilgalaikio materialiojo turto teikiamos ekonominės naudos pokyčius. Jei pastebimas reikšmingas ilgalaikio materialiojo turto ekonominės naudos pokytis, turi būti pakeistas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas ar nusidėvėjimo skaičiavimo metodas.

Pavyzdys

Įmonės tekinimo staklių įsigijimo savikaina yra 242 000 EUR, numatytas 6 metų naudingo tarnavimo laikas, 2 000 EUR likvidacinė vertė, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Po 3 naudojimo metų smarkiai išaugo eksploataavimo išlaidos, padaugėjo prastovų dėl gedimų, rinkoje atsirado analogiškų našesnių staklių. Dėl ekonominės naudos pasikeitimo įmonė numatė vietoj 6 metų šias stakles naudoti tik 4 metus. Kadangi įmonė trumpina naudingo tarnavimo laiką, likusią nenudėvėtą 120 000 EUR vertę turi nurašyti į sąnaudas per likusius vienus metus, t. y. po 10 000 EUR kas mėnesį, nes 120 000 EUR jau buvo paskirstyta per 3 naudingo tarnavimo metus.

70. Naudingo tarnavimo laiko, likvidacinės vertės ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodo keitimas pagal standarto 69 punkto reikalavimus laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Apskaitinių įvertinimų keitimo apskaitos reikalavimus nustato 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“.

Nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, turto likvidacinė vertė ir naudingo tarnavimo laikas turi būti periodiškai, bet ne rečiau kaip paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną, peržiūrimi. Jei pastebimas reikšmingas laukiamos turto ekonominės naudos pasikeitimas, tai nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, likvidacinė vertė ar naudingo tarnavimo laikas turi būti pakeičiami taip, kad atitiktų pasikeitusią situaciją.

Pakeitus apskaitinį įvertinimą ūkinės operacijos apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose parodomos perspektyviniu būdu. Keitimo poveikio rezultatas per einamąjį ataskaitinį laikotarpį pripažįstamas to laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Seniau įsigytam ilgalaikiam materialiajam turtui apskaičiuoto ir apskaitoje užregistruoto nusidėvėjimo perskaičiuoti taikant naują nustatytą nusidėvėjimo metodą nereikia. Jų nusidėvėjimas skaičiuojamas ir apskaitoje

registruojamas ir toliau, tik šio turto likutinė vertė pradedant laikotarpiu, kada buvo patikslintas nusidėvėjimo metodas, turi būti nudėvima taikant naują patikslintą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Pavyzdys

Įmonė gavo užsakymą per metus pagaminti 100 000 detalių, 20X1 m. sausio 15 d. įsigijo presavimo stakles, kurių įsigijimo savikaina 151 000 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR. Šiomis staklėmis numatoma pagaminti 100 000 detalių. Per ataskaitinį laikotarpį buvo pagaminta 30 000 detalių. Pagal patvirtintą apskaitos politiką ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas produkcijos metodu.

Skaičiuojant šiuo metodu, 20X1 metų presavimo staklių nusidėvėjimo suma bus:

$$N = \frac{(151\,000\text{ EUR} - 1\,000\text{ EUR}) \times 30\,000\text{ vnt.}}{100\,000\text{ vnt.}} = 45\,000\text{ EUR}$$

Vėliau paaiškėjo, kad produkcija turi didelę paklausą užsienio rinkose, todėl įmonė gamins daug daugiau gaminių. Kadangi įmonė tikslaus produkcijos kiekio nustatyti negali, todėl sudarydama ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas pakeitė staklių nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ir naudingo tarnavimo laiką. Įmonė nutarė nuo 20X2 m. kovo 1 d. staklių nusidėvėjimą skaičiuoti tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu, nustatė 5 metų naudingo tarnavimo laiką, bet likvidacinės vertės nekeitė. Per 20X2 metų sausio ir vasario mėnesius įmonė pagamino 4 000 detalių, apskaičiavo 6 000 EUR staklių nusidėvėjimą, dėl to 20X2 m. kovo 1 d. staklių likutinė vertė buvo 100 000 EUR (151 000 – 45 000 – 6 000). Per likusius 10 mėnesių staklės nusidėvės:

$$N = \frac{100\,000\text{ EUR} - 1\,000\text{ EUR}}{5} : 12 \times 10\text{ mėn.} = 16\,500\text{ EUR}$$

Taikant šį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma kiekvienais kitais metais būtų 19 800 EUR.

VIII. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO NURAŠYMAS

71. Jeigu apskaitoje užregistruotas ilgalaikis materialusis turtas neatitinka priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, jis iškeliamas iš ilgalaikio materialiojo turto.

Ilgalaikis materialusis turtas nurašomas iš apskaitos registru, jei jis parduodamas, iškeičiamas į kitą turtą, padovanojamas, prarandamas dėl stichinių nelaimių, gaisrų, vagysčių ir kitų priežasčių ar likviduojamas, nes jį naudojant ateityje nesitikima gauti jokios ekonominės naudos. Nurašant ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje turi būti nurašoma įsigijimo savikaina, visos turto vertės pokyčių (tikrosios vertės pasikeitimo, perkainojimo) sumos, sukaupto nusidėvėjimo suma, apskaičiuojamas pelnas ar nuostoliai.

72. Nurašius visiškai nudėvėtą turtą, gautos dalys ar medžiagos apskaitoje registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likvidacinė

vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo, jei likvidacinė vertė mažesnė – ataskaitinio laikotarpio pelnu.

Jei nurašomo visiškai nudėvėto turto dalys ar iš jo gaunamos medžiagos (metalo laužas, atsarginės dalys, statybinės medžiagos) gali būti sunaudojamos įmonės veikloje ar parduodamos, apskaitoje jos registruojamos kaip atsargos grynąją galimo realizavimo vertę. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto nurašymo. Jei nurašomo visiškai nudėvėto turto dalių ar medžiagų nėra, visa turto likvidacinė vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo.

Nustatyta grynoji dalių ir medžiagų galimo realizavimo vertė gali būti mažesnė už analogiškų naujų detalių kainą. Jei negalima patikimai nustatyti grynosios galimo realizavimo vertės, rekomenduojama nebalansinėse sąskaitose registruoti detalių kiekį, o ne kainą.

1 pavyzdys

Nurašoma netinkama naudoti, nudėvėta gamybos įranga, kurios įsigijimo savikaina 50 000 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 49 000 EUR. Nurašant įrangą gautos atsarginės dalys įvertintos 600 EUR. Įrangos likvidacinės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės skirtumas (400 EUR) pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais. Apskaitoje nurašyta įranga registruojama įrašais:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	49 000
D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	600
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	400
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000

Tačiau, jei nurašant šią įrangą nebuvo gauta jokių atsargų, visa likvidacinė jos vertė pripažįstama nuostoliais:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	49 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000

Jei nurašyto turto likvidacinė vertė mažesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo.

1 pavyzdžio tęsinys

Nurašant įrangą gauta ne tik atsarginių dalių, įvertintų 600 EUR, bet ir metalo laužo, įvertinto 500 EUR. Metalo laužo supirkėjas išsiveža metalo laužą pats ir įmonė nepatiria jokių išvežimo išlaidų. Įrangos likvidacinės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės skirtumas (100 EUR) pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu. Apskaitoje šis turto nurašymas registruojamas įrašais:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	49 000
D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės (atsarginės dalys)	600
D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės (metalo laužas)	500
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000
K 5401 Kitos pajamos	100

73. Jei nurašomas turtas ne visiškai nudėvėtas, nenudėvėta vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo. Jei išmontavus turtą gaunamos dalys ar medžiagos, jos apskaitoje registruojamos grynąja galimo realizavimo verte atsargų sąskaitoje, atitinkamai mažinant dėl turto nurašymo patirtą nuostolį.

Nurašant ne visiškai nudėvėtą turtą nenudėvėta suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto nurašymo, nes ši turto vertės dalis nebuvo paskirstyta pagamintos produkcijos ar paslaugų savikainai arba priskirta bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Tačiau, jei, nurašius turtą, gautas dalis ar medžiagas įmonė tikisi parduoti ar panaudoti savo veikloje, šios dalys ar medžiagos apskaitoje registruojamos grynąja galimo realizavimo verte atsargų sąskaitoje ir mažinami dėl turto nurašymo patirti nuostoliai.

Pavyzdys

Nurašoma netinkama naudoti nenudėvėta gamybos įranga, kurios įsigijimo savikaina 50 000 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 45 000 EUR. Jei nurašant įrangą negaunama jokių dalių ar medžiagų, nenudėvėta turto vertė (5 000 EUR) pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliais ir apskaitoje registruojama šiais įrašais:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	45 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000

Tačiau, jei nurašant šią įrangą gaunama atsarginių dalių, kurios įvertinamos 600 EUR, turto nurašymo nuostolis mažinamas atsargų verte ir apskaitoje registruojama:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	45 000
D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	600
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	4 400
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000

74. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas apskaitoje registruojamas nurašant turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą, visas to turto vertės pokyčių sumas ir sukauptą to turto nusidėvėjimo sumą. Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas perleidimo sandorio rezultatas. Pelnas ar nuostoliai apskaičiuojami iš pajamų, uždirbtų perleidus turtą, atimant parduoto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas.

Perleidus ilgalaikį materialųjį turtą sandorio rezultatas (pelnas arba nuostoliai) parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Perleidimo rezultatas apskaičiuojamas iš gautų pajamų atimant parduoto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas (išmontavimo, išvežimo, išregistravimo ir pan.).

1 pavyzdys

Įmonė už 40 000 EUR parduoda lengvąjį automobilį, kurio įsigijimo savikaina 80 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 53 000 EUR. Sandorio pelnas yra 40 000 EUR pajamų ir 27 000 EUR automobilio likutinės vertės skirtumas. Apskaitoje ši operacija registruojama įrašais:

D 2446 Kitos gautinos skolos ar 271 Sąskaitos bankuose	40 000
--	--------

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	53 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	80 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	13 000

Jei šis automobilis būtų parduodamas už 25 000 EUR, apskaitoje būtų registruojamas nuostolis dėl turto perleidimo, kuris būtų lygus jo likutinės vertės ir pardavimo pajamų skirtumui:

D 2446 Kitos gautinos skolos ar 271 Sąskaitos bankuose	25 000
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	53 000
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	2 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	80 000

2 pavyzdys

Įmonė parduoda įrangą, kurios įsigijimo savikaina 50 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 20 000 EUR, pardavimo kaina 35 000 EUR. Už įrangos išmontavimą įmonė sumoka 1 000 EUR šias paslaugas suteikusiai įmonei. Sandorio pelnas – turto pardavimo pajamų ir likutinės vertės bei išmontavimo išlaidų skirtumas – 4 000 EUR.

Apskaitoje registruojama:

D 2446 Kitos gautinos skolos	35 000
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	20 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000
K 271 Sąskaitos bankuose	1 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	4 000

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti perleidžiamas ne tik už pinigus, bet ir mainomas į kitą turą. Turto mainai aptarti aiškinant standarto 26–28 punktų taikymą.

75. Ilgalaikis materialusis turtas, kuris nebebus naudojamas įmonės veikloje ir kurią įmonė ketina parduoti, išskyrus investicinį turą, registruojamas atsargų sąskaitoje likutine verte tą datą, nuo kurios turtas nenaudojamas. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

Jei įmonė ilgalaikio materialiojo turto objekto nenaudoja, nenumato jo naudoti savo veikloje vėliau ir laiko jį ketindama perleisti, toks objektas jau neatitinka ilgalaikio materialiojo turto požymių, todėl perkeliamas iš ilgalaikio materialiojo turto į atsargų sąskaitas likutine verte nuo tos datos, kada jis nustoja būti naudojamas veikloje.

Pavyzdys

Įmonės gamybos įrangos įsigijimo savikaina 50 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 45 000 EUR. Įmonė įsigijo naują, našesnę produkcijos gamybos įrangą, o senąją tikisi parduoti. Senoji įranga likutine verte perkeliama į atsargų sąskaitą ir iki pardavimo apskaitoje laikoma trumpalaikiu turtu, kuris bus pripažįstamas sąnaudomis jį pardavus:

D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	45 000
D 206 Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti	5 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000

Tolesnę tokio turto apskaitą reglamentuoja 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

76. Ilgalaikis materialusis turtas atsargų sąskaitoje turi būti registruojamas ir laikomas parduoti tik tada, kai jis atitinka visus šiuos kriterijus:

76.1. Dabartinės būklės turta, esant įprastoms pardavimo sąlygoms, galima greitai parduoti.

76.2. Jo pardavimas turi būti labai tikėtinas. Turto pardavimas yra labai tikėtinas, kai:

76.2.1. tokiu turtu yra aktyviai prekiaujama rinkoje;

76.2.2. to turto pardavimas yra pradėtas, vykdoma aktyvi pirkėjo paieška ir neketinama atsisakyti jį parduoti;

76.2.3. turta planuojama parduoti per 12 mėnesių nuo jo užregistravimo atsargų sąskaitoje datos.

76.3. Jei toks turtas neparduodamas per 12 mėnesių nuo perkėlimo į atsargas datos, jis ir toliau gali būti apskaitomas atsargų sąskaitoje, jei jis nebuvo parduotas dėl nuo įmonės nepriklausomų aplinkybių, bet įmonė neatsisakė tikslo šį turta parduoti ir tikėtina, kad artimiausiu metu jis bus parduotas.

Pavyzdys

Statybos įmonė „C“ 20X1 m. vasario mėn. statomo namo pirmame aukšte nusipirko iš subrangovų du butus savo administracinėms patalpoms įrengti. Vienas butas kainavo 375 000 EUR, kitas – 435 000 EUR. Praėjus keliems mėnesiams po butų įsigijimo įmonė nusprendė mažesnį butą, įsigytą už 375 000 EUR, parduoti, nes tuo metu buvo suaktyvėjusi nekilnojamojo turto prekyba, ir pasamdė nekilnojamojo turto agentą, kad surastų pirkėją. Įmonė planavo butą parduoti per artimiausius 6 mėnesius, nes pritrūko lėšų kito buto remontui pabaigti.

20X1 m. balandį įmonė „C“ ilgalaikio materialiojo turto perkėlimą į atsargų sąskaitą apskaitoje registruoja tokiais įrašais:

D 206 Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti	375 000
K 1212 Ruošiami naudoti pastatai ir statiniai	375 000

77. Jeigu ilgalaikis materialusis turtas, kuris anksčiau buvo perkeltas į atsargų sąskaitą, jau neatitinka 76 punkte nurodytų kriterijų, jis negali būti apskaitomas atsargų sąskaitoje.

Pasikeitus įmonės ketinimams parduoti ilgalaikį materialųjį turta iš atsargų sąskaitos iškeliamas turtas yra įvertinamas iš naujo (turto naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodas ir pan.) ir jeigu jis atitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo požymius, įmonės apskaitoje registruojamas šio standarto nustatyta tvarka. Sprendimo neparduoti turto priėmimo datą iš atsargų sąskaitos į ilgalaikio materialiojo turto sąskaitą perkeliama turto įsigijimo savikaina bus balansinė vertė sprendimo priėmimo datą arba balansinė vertė, koreguota dėl nusidėvėjimo ar vertės pokyčių, kurie būtų buvę pripažinti, jeigu turtas nebūtų priskirtas skirtam parduoti, priklausomai nuo to, kuri iš jų yra mažesnė. Nustatyta turto vertė nudėvima per iš naujo nustatytą naudingo tarnavimo laiką. Apskaitoje registruojama:

D 6401 Kitos sąnaudos	
D 12XX Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina	
K 206 Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti	

Jeigu iš atsargų sąskaitos iškeliamas turtas neatitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo požymių (pavyzdžiui, turtas nebus naudojamas įmonės veikloje arba perkeliama turto likutinė vertė yra mažesnė už nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, bet įmonės veikloje jis bus naudojamas), įmonės apskaitoje jo vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis ir registruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos

K 206 Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti

78. Jeigu perleidžiamas atsargų sąskaitoje apskaitomas turtas, pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje „Kita veikla“ parodomas sandorio rezultatas. Perleidus tokį turtą, pelnas ar nuostoliai apskaičiuojami iš uždirtbtų pajamų atimant parduoto turto balansinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas.

79. Ilgalaikis materialusis turtas, kuris laikinai nenaudojamas įmonės veikloje, apskaitoje gali būti registruojamas atskiroje sąskaitoje. Balanse šis turtas parodomas toje pačioje turto grupėje, kuriai jis buvo priskirtas, kol buvo naudojamas.

Dėl įvairių priežasčių ilgalaikis materialusis turtas įmonės veikloje gali būti laikinai nenaudojamas. Toks turtas apskaitoje gali būti registruojamas atskiroje sąskaitoje, tačiau balanse šis turtas parodomas toje pačioje turto grupėje, kuriai jis buvo priskirtas, kol buvo naudojamas. Laikusiai nenaudojamo turto įsigijimo savikaina ir sukaupta nusidėvėjimo suma perkeliama į atskirą nenaudojamo turto sąskaitą.

Pavyzdys

Nutraukus nepaklausios produkcijos gamybą įmonės veikloje laikinai nenaudojamas pastatas, kurio įsigijimo savikaina 200 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 140 000 EUR. Pastatas perkeliamas į laikinai nenaudojamo turto sąskaitą, pavyzdžiui:

D 121XX	Laikusiai nenaudojamų pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 000
D 1217	Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	140 000
K 1210	Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 000
K 121XY	Laikusiai nenaudojamų pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	140 000

Balanse šis laikinai nenaudojamas pastatas parodomas kartu su kitais įmonės pastatais. Vidutinių, didelių ir viešojo intereso įmonių aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie laikinai nenaudojamą turtą ir nenaudojimo priežastis. Jei laikinai nenaudojamas turtas apskaitoje buvo užregistruotas atskiroje sąskaitoje, vėl pradėjus jį naudoti įmonės veikloje, apskaitoje atliekamas atvirkščias įrašas, t. y. turtas vėl perkeliamas į naudojamo turto sąskaitas. Nusidėvėjimo skaičiavimas įmonės apskaitoje nenutraukiamas, t. y. nenaudojamo pastato įsigijimo savikaina per numatytą jo naudingo tarnavimo laiką ir toliau priskiriama bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

80. Jei turtas prarandamas dėl vagystės ar kitų priežasčių, nuostoliai, jei nėra galimybės jų kompensuoti, pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto praradimo. Jei pagrįstai tikimasi, kad nuostoliai bus atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma. Jei numatoma atgauti suma yra mažesnė už prarasto turto vertę, likusi suma pripažįstama nuostoliais.

Jei ilgalaikis materialusis turtas pavagiamas ar kitaip prarandamas, apskaitoje turi būti registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto praradimo. Tokie nuostoliai priskiriami bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

1 pavyzdys

Pavogtas įmonės lengvasis automobilis, kurio įsigijimo savikaina 60 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR. Prarastas automobilis nurašomas ir apskaitoje registruojamas likutinės vertės dydžio nuostolis:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	20 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000

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

Ankstesniame pavyzdyje minėtas pavogtas automobilis buvo apdraustas draudimo bendrovėje, kuri pranešė, kad kompensuos 20 000 EUR prarasto automobilio vertę. Apskaitoje nurodoma:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	20 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000

Gavus draudimo išmoką, daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	20 000
K 2446 Kitos gautinos skolos	20 000

Jei pagal draudimo sutartį draudimo bendrovė kompensuoja tik dalį prarasto turto vertės, pvz., 15 000 EUR, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	15 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000

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

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	30 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	60 000
K 5401 Kitos pajamos	10 000

81. Jei turtas prarandamas dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių, kurie nebūdingi tai vietai, dėl šio turto praradimo atsiradę nuostoliai, jei negalima jų kompensuoti, pripažįstami netekimais. Tą ataskaitinį laikotarpį, kai pagrįstai nustatoma, kad nuostoliai bus atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina, atitinkamai sumažinant netekimų sumą.

Jei stichinės nelaimės būdingos tai vietai, kurioje veikia įmonė, tai dėl jų praradus turtą nuostoliai turėtų būti priskiriami bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Esant didelei stichinių nelaimių tikimybei įmonė galėjo apsidrausti ar įdiegti tam tikras apsaugos priemones ir pan. Jei turtas prarandamas dėl stichinių nelaimių, kurios toje vietoje yra atsitiktinis reiškinys, tai nuostoliai, atsiradę dėl turto praradimo pripažįstami bendrosiosmis ir administracinėmis sąnaudomis, jei jie nekompensuojami.

Pavyzdys

Praūžęs stiprus uraganas sugriovė įmonės sandėlį, kurio pradinė vertė 30 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 25 000 EUR. Tokie uraganai nebūdingi vietai, kurioje stovėjo sandėlis, todėl įmonės apskaitoje registruojami netekimai:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	30 000

Tačiau, jei pagrįstai tikimasi, kad šie nuostoliai bus atlyginami (pvz., turtas buvo apdraustas nuo stichinių nelaimių ir draudimo bendrovė atlygins nuostolius; valstybė ar specialūs fondai pažadėjo iš dalies padengti turto praradimo nuostolius), numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma mažinant netekimus.

Jei minėtas sandėlis buvo apdraustas ir pagrįstai tikimasi, kad draudimo bendrovė kompensuos 4 000 EUR turto praradimo nuostolių, įmonė šia suma mažina nuostolius ir apskaitoje registruoja:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	4 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	30 000

Tačiau, jei įmonė, nesitikėdama gauti kompensacijos, apskaitoje jau užregistravo dėl stichinių nelaimių patirtus netekimus, o kitais metais po finansinių ataskaitų patvirtinimo išaiškėjo, kad nuostoliai bus padengiami, apskaitoje registruojama:

D 2446 Kitos gautinos skolos	4 000
K 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	4 000

82. Jei ilgalaikis materialusis turtas prarandamas ar patiriama nuostolių dėl gamtos reiškinių, kurie būdingi tai vietai, tokie nuostoliai pripažįstami ataskaitinio laikotarpio veiklos nuostoliais dėl turto praradimo. Jei pagrįstai nustatoma, kad nuostoliai bus atlyginti, numatyta atgauti suma registruojama kaip gautina suma ir atitinkamai sumažinami nuostoliai dėl turto praradimo.

Jei turtas prarandamas dėl gamtos reiškinių, būdingų tai vietai, apskaitoje turi būti registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto praradimo. Tokie nuostoliai priskiriami bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

Pavyzdys

Jei šio standarto 81 punkto aiškinamajame pavyzdyje panašūs potvyniai būdingi minėtai vietai, įmonės apskaitoje registruojami nuostoliai dėl turto praradimo:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	30 000

Tačiau, jei pagrįstai tikimasi, kad šie nuostoliai bus atlyginti (pvz., turtas buvo apdraustas nuo stichinių nelaimių), numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma mažinant nuostolius dėl turto praradimo.

Jei pavyzdyje minėtas sandėlis buvo apdraustas ir tikimasi, kad draudimo bendrovė kompensuos 4 000 EUR turto praradimo nuostolių, įmonė šia suma mažina nuostolius ir apskaitoje registruoja:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	4 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	30 000

83. Jei nurašomas turtas buvo perkainotas ir yra likusi nepanaudota perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis, perkainojimo rezervas turi būti atitinkamai sumažinamas. Perkainojimo rezervo (rezultatų) apskaitos reikalavimus nustato 8-asis verslo apskaitos standartas „Nuosavas kapitalas“.

Jei nurašomas turtas buvo perkainotas ir liko nepanaudota perkainojimo rezervo dalis, perkainojimo rezervas mažinamas suma, kuri susijusi su konkrečiu turtu. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas, didina nepaskirstytąjį pelną ar mažina nuostolius.

1 pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Pastato įsigijimo savikaina yra 300 000 EUR, perkainotos vertės dalis 150 000 EUR, pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas 150 000 EUR, perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas 37 500 EUR. Nepanaudotas to pastato perkainojimo rezervas 112 500 EUR (150 000 EUR – 37 500 EUR). Pastatas parduodamas už 400 000 EUR. Apskaitoje registruojama pardavimo operacija:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	150 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	37 500
D 2446 Kitos gautinos skolos	400 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	300 000

K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	150 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	137 500
Taip pat naikinamas nepanaudotas perkainojimo rezervas:	
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	112 500
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	112 500

2 pavyzdys

Pastato įsigijimo savikaina yra 400 000 EUR, perkainotos vertės dalis 100 000 EUR, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas 213 333 EUR, perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas 20 000 EUR. Nepanaudotas perkainojimo rezervas 80 000 EUR (100 000 EUR – 20 000 EUR). Pastatas parduodamas už 260 000 EUR. Apskaitoje registruojamas pardavimo sandoris:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	213 333
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	20 000
D 2446 Kitos gautinos skolos	260 000
D 6401 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	6 667
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	400 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	100 000
Taip pat naikinamas nepanaudotas perkainojimo rezervas:	
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	80 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	80 000

IX. INVESTICINIO TURTO APSKAITA

84. Turtas gali būti priskiriamas investiciniam turtui ir finansinėse ataskaitose parodomas tik tada, kai šis turtas atitinka investicinio turto apibrėžimą. Investicinio turto paskirtis – gauti pajamų tik iš nuomos ir (arba) turto vertės padidėjimo.

Pagal standarte pateiktą apibrėžimą investicinis turtas yra ilgalaikis materialusis turtas (žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais), kuri jo savininkas arba gavėjas pagal finansinės nuomos sutartį laiko tik pajamoms iš to turto nuomos ir (arba) vertės padidėjimo gauti, išskyrus turtą, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniam tikslams, ir turtą, kurio pardavimas yra įmonės pagrindinė veikla.

Tam tikrais atvejais centralizuotai valdomo valstybės turto valdytojas gali gauti atlygį už valstybės ir savivaldybių turto, perduoto panaudos pagrindais ir registruoto valdytojo apskaitoje, valdymą ir priežiūrą. Jei minėtas atlygis pagal ekonominę prasmę yra prilyginamas nuomos pajamams, tai toks turtas taip pat laikomas investiciniu turtu.

85. Įsigytas investicinis turtas apskaitoje registruojamas vadovaujantis šio standarto 11 punktu. Vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, jis gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų:

85.1. įsigijimo savikaina;

85.2. tikraja verte.

Įsigyjamas investicinis turtas pirminio pripažinimo metu visada registruojamas įsigijimo savikaina. Vėliau įmonė pasirenka investicinio turto apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose – įsigijimo savikaina arba tikraja verte – būdą. Pasirenkant investicinio turto apskaitos būdą svarbu atsižvelgti į visus veiksnius, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų gauti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės turimo investicinio turto vertę. Pasirinktas investicinio turto apskaitos būdas, nurodytas įmonės apskaitos politikoje, taikomas visam į investicinio turto grupę įtrauktam turtui. Jei įmonė turi investicinio turto, t. y. žemės, užstatytos pastatais, ar žemės ir atskirai pastatų, ir pasirenka tikrosios vertės būdą, tai apskaitoje yra registruojamos tiek žemės, tiek pastatų vertės pokyčių (sumažėjimas ar padidėjimas) sumos. Apskaitoje investicinis turtas registruojamas atskirose sąskaitose *Žemė, kaip investicinis turtas* ir *Pastatai, kaip investicinis turtas*.

Kartais įmonė gali įsigyti žemės su pastatais. Jei visa įsigyta žemė ir visi pastatai laikomi investiciniu turtu, jų apskaitai taikomas įsigijimo savikainos arba tikrosios vertės būdas. Kai kuriais atvejais dalis pastatų ir (ar) žemės laikoma kaip investicinis turtas, o kita dalis naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams. Tos turto dalies, kuri laikoma kaip investicinis turtas, apskaitai taikomas įsigijimo savikainos arba tikrosios vertės būdas, o kitos dalies, priskirtos kitai ilgalaikio materialiojo turto grupei, – įsigijimo savikainos arba perkainotos vertės.

Kai kurie statiniai, pavyzdžiui, tvoros, atraminės sienelės, terasos ir pan., yra nedaloma pastatų dalis arba laikomi žemės ir (arba) pastatų priklausiniais. Jei pastatai ir (ar) žemė laikoma kaip investicinis turtas, tai jų priklausiniai taip pat registruojami investicinio turto grupėje. Tokiais priklausiniais, kurie kartu su pastatais registruojami investicinio turto grupėje, gali būti laikomi:

- pastatų liftai arba pastatų patalpų oro kondicionieriai;
- baldai nuomojamame biure;
- įranga nuomojamame pastate;
- ir pan.

Liftų arba oro kondicionierių, kurie yra neatskiriami pastato dalis, įrangos ar baldų, kurie yra, pavyzdžiui, nuomojamame biure ar pastate, tikroji vertė paprastai įtraukiama į investicinio turto tikrąją vertę, o ne pripažįstama atskirai kaip įrangos ar įrenginių vertė, nes nuomos pajamos gaunamos iš įrengto pastato ar biuro, kuriame sumontuoti baldai, kondicionieriai, įranga ir pan.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gegužės 2 d. už 451 000 EUR miesto centre įsigijo pastatą. Pastatą ji ketina nuomoti įmonėms „B“ ir „C“, su kuriomis sieja ilgalaikiai bendradarbiavimo ryšiai, todėl jau birželio 25 d. įmonė „A“ su įmonėmis „B“ ir „C“ pasirašė pastato nuomos sutartį 2 metams. Nuomos pradžia – 20X1 m. liepos 1 d.

Įmonės „A“ apskaitos politikoje nurodyta, kad investicinis turtas į apskaitą įtraukiamas įsigijimo savikaina, t. y. 451 000 EUR verte, o jo nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą. Šio turto likvidacinė vertė 1 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 30 metų.

Kadangi pastatas iki jo nuomos pradžios nebuvo naudojamas įmonės „A“ veikloje, todėl jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo 20X1 m. rugpjūčio 1 d. ir skaičiuojamas iki 20X1 m. gruodžio 31 d. Apskaičiuotas pastato 5 mėnesių nusidėvėjimas sudarė:

$(451\,000\text{ EUR} - 1\,000\text{ EUR}) : 30\text{ m.} = 15\,000\text{ EUR per metus}$

$15\,000\text{ EUR} : 12\text{ mėn.} \times 5\text{ mėn.} = 6\,250\text{ EUR}$

20X1 m. gruodžio 31 d. balanse išnuomotas pastatas parodomas eilutėje *Investicinis turtas* balansine verte:

$451\,000\text{ EUR} - 6\,250\text{ EUR} = 444\,750\text{ EUR}$

2 pavyzdys

Baldus gaminanti „B“ įmonė ištyrė nekilnojamojo turto rinką ir nustatė, kad prie jūros esančio turto paklausa nuolat didėja. Todėl 20X1 m. gegužės 10 d. pajūrio miestelyje įsigijo 1 ha žemės su 2 vasarnamiais. Įsigijimo dieną žemės kaina buvo 160 000 EUR, o 2 vasarnamių kainos atitinkamai 50 000 EUR ir 75 000 EUR. Įmonė „B“ 20X1 m. birželio 12 d. su įmone „V“, kuriai priklauso viešbučių tinklas pajūryje, pasirašė šių vasarnamių nuomos sutartį 3 metams. Nuomos pradžia – 20X1 m. liepos 1 d. Kadangi pastatai įsigyti ketinant juos išnuomoti, jie iš karto registruojami investicinio turto grupėje.

Įmonė „B“ 20X1 gegužės 10 d. vasarnamius ir žemę registruoja įsigijimo savikaina:

- žemę 160 000 EUR verte;
- vieną vasarnamį 50 000 EUR verte;
- kitą vasarnamį 75 000 EUR verte.

Pagal įmonės „B“ apskaitos politikoje patvirtintą investicinio turto apskaitos būdą (tikrosios vertės) vasarnamiai ir žemė vėliau finansinėse ataskaitose parodomi tikrąja verte.

3 pavyzdys

Įmonė nusipirko patalpas, kurias ketina ateityje naudoti gamyboje. Iki gamybos pradžios patalpas nutarta nuomoti. Kadangi įmonė iš anksto žino, kad nuoma bus laikina, tai turtas nebus pripažįstamas investiciniu turtu ir įmonės uždirbtos nuomos pajamos apskaitoje bus registruojamos kaip kitos veiklos pajamos.

85¹. Labai maža įmonė, rengianti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, investicinio turto apskaitai taiko tik įsigijimo savikainos būdą.

Labai mažos įmonės, pasirinkusios rengti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, investicinio turto apskaitai negali taikyti tikrosios vertės būdo, todėl taiko tik įsigijimo savikainos būdą.

86. Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas įsigijimo savikainos būdas, skaičiuojamas investicinio turto nusidėvėjimas. Finansinėse ataskaitose investicinis turtas parodomas įsigijimo savikaina, iš kurios atimtos sukaupta nusidėvėjimo ir vertės sumažėjimo sumos.

Investicinio turto nusidėvėjimui skaičiuoti dažniausiai taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas. Produkcijos metodas netaikomas, nes nei produkcijai gaminti, nei paslaugoms teikti, t. y. pagrindinėje įmonės veikloje, investicinis turtas negali būti naudojamas. Sudarant finansines ataskaitas skaičiuoti investicinio turto nusidėvėjimo metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodais nerekomenduojama, išskyrus atvejus, kai tik šiais būdais galima teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą.

1 pavyzdys

Įmonė „G“ 20X1 m. vasario 10 d. įsigijo pastatą už 201 000 EUR, kurį nuo vasario 15 d. išnuomojo įmonei „E“ trejiems metams. Pagal įmonės „G“ apskaitos politiką investicinis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, nustatoma 1 000 EUR jo likvidacinė vertė ir 20 metų naudingo tarnavimo laikas.

20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotas 10 mėnesių nusidėvėjimas sudarė 8 333 EUR. Įmonė pasamdė nepriklausomus turto vertintojus, kad nustatytų pastato, kaip užstato paskolai gauti, vertę ir įsitikino, kad pastato vertė nesumažėjo.

Šis pastatas 20X1 m. gruodžio 31 d. balanse bus parodomas įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimą:

$$201\,000\text{ EUR} - 8\,333\text{ EUR} = 192\,667\text{ EUR}$$

2 pavyzdys

Įmonė „D“ 20X1 m. pabaigoje įsigijo pastatą, kurį laiko kaip investicinį turtą. Pastato įsigijimo savikaina 180 100 EUR, likvidacinė vertė 100 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 metų.

Pagal įmonės „D“ taikomą tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą po 4 naudojimo metų sukauptas pastato nusidėvėjimas yra 36 000 EUR, likutinė vertė 144 100 EUR.

Pastate 20X5 m. lapkričio mėn. kilo gaisras. Nepriklausomi turto vertintojai 20X5 m. gruodžio 20 d. nustatė, kad pastato rinkos vertė yra 120 100 EUR.

Pastatas 20X5 m. gruodžio 31 d. balanse parodomas įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą:

$$180\,100\text{ EUR} - 36\,000\text{ EUR} - 24\,000\text{ EUR} = 120\,100\text{ EUR}$$

87. Išlaidos, kurios sudaro investicinio turto įsigijimo savikainą, nustatomos vadovaujantis šio standarto 12 punktu.

88. Investicinio turto vertė mažinama 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

Šio punkto nuostata taikoma investiciniam turtui, kuris pagal patvirtintą apskaitos politiką apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina.

Atsižvelgdamos į savo apskaitos politiką (šiuo atveju investicinį turtą į apskaitą įtraukdamos įsigijimo savikaina), įmonės sąnaudas dėl investicinio turto vertės sumažėjimo gali registruoti 6810

sąskaitoje *Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos* arba 63093 sąskaitoje *Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos*.

Pavyzdys

Įmonei „A“ priklauso pastatas, kuris investicinio turto grupėje užregistruotas įsigijimo savikaina. Pastato įsigijimo savikaina 141 000 EUR, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, nustatytas 25 metų naudingo tarnavimo laikas ir 1 000 EUR likvidacinė vertė.

Trūkus vandentiekio vamzdžiams 20X1 m. gruodžio 30 d. buvo užlieti du pastato aukštai, todėl buvo apgadinta didelė pastato dalis. Neįvertinus pastato apgadinimo padarinių, 20X1 m. gruodžio 31 d. pastato balansinė vertė sudarytų 129 800 EUR (sukauptas nusidėvėjimas 11 200 EUR), tačiau nepriklausomi turto vertintojai 20X2 m. kovo 10 d. nustatė, kad pastato rinkos vertė yra tik 81 000 EUR.

Kadangi pastato balansinė vertė yra didesnė už atsiperkamąją vertę, o vertė sumažėjo reikšmingai, todėl sumažėjimas turi būti apskaitoje užregistruojamas tokiais įrašais:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	48 800
K 12519 Pastatų, kaip investicinio turto, vertės sumažėjimas	48 800

Dėl pastato vertės sumažėjimo jo balansinė vertė sumažėjo nuo 129 800 EUR iki 81 000 EUR, liko 23 metų naudingo tarnavimo laikas. Perskaičiuojama metinė nusidėvėjimo suma:

$$(81\,000\text{ EUR} - 1\,000\text{ EUR}) : 23\text{ m.} = 3\,478\text{ EUR per metus}$$

Pastatas 20X2 m. gruodžio 31 d. balanse bus parodomas įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą:

$$141\,000\text{ EUR} - 11\,200\text{ EUR} - 3\,478\text{ EUR} - 48\,800\text{ EUR} = 77\,522\text{ EUR}$$

89. Investicinio turto, kuris finansinėse ataskaitose parodomas įsigijimo savikaina, remonto išlaidos registruojamos šio standarto 31, 32, 33, 34 punktuose nustatyta tvarka.

90. Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas tikrosios vertės būdas, turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Investicinio turto tikroji vertė tikslinama kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas, jos pasikeitimą pripažįstant pelnu ar nuostoliu pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Rekomenduojama, kad investicinio turto tikrąją vertę nustatytų nepriklausomi turto vertintojai. Jei investicinio turto rinka yra stabili, jo tikrąją vertę pagal panašaus turto kainas, diskontuotus pinigų srautus ar kitus tikrosios vertės nustatymo būdus įmonės gali nusistatyti ir pačios. Patikimiausias tikrosios vertės nustatymo būdas yra pagal tapataus turto kainą aktyviojoje rinkoje. Taip pat galima remtis panašaus turto aktyviosios rinkos kaina. Tačiau toks turtas turėtų būti panašioje vietoje, laikomas panašiomis sąlygomis, o jei nuomojamas, tai pagal panašią nuomos sutartį. Kai nėra aktyviosios rinkos, tikrąją vertę galima nustatyti ir kitais būdais.

Pavyzdys

Pagal įmonės „D“ apskaitos politiką investicinio turto apskaitai turi būti taikomas tikrosios vertės būdas. Tačiau 20X1 m. nekilnojamojo turto rinka buvo labai nepastovi, todėl pagal rinkos kainas nebuvo įmanoma patikimai nustatyti tikrosios pastato vertės. Remdamiesi turto nuomos kainomis ir prielaida, kad vertinamo pastato naudojimo vertė objektyviausiai atspindės turto rinkos vertę, įmonės „D“ darbuotojai nusprendė pastato tikrąją vertę nustatyti diskontuotų būsimųjų pinigų srautų skaičiavimo būdu.

Pastatas bus nuomojamas tik 4 metus.

Nustatant pastato tikrąją vertę jo balansinė vertė 20X1 m. gruodžio 31 d. buvo 331 000 EUR, 5 proc. diskonto norma, metinė nuomos įmoka pagal nuomos sutartį pirmaisiais trejais metais po 120 000 EUR, paskutiniuosiais metais 80 000 EUR. Nuomotojas apmoka visas pastato eksploatacijos išlaidas.

Tikrosios pastato vertės apskaičiavimo lentelė

Metai	Grynieji pinigų srautai (EUR)	Diskontavimo koeficientas	Diskontuoti pinigų srautai (EUR)
20X2	120 000	0,9524 (1 : (1 + 0,05) ¹)	114 288
20X3	120 000	0,9070 (1 : (1 + 0,05) ²)	108 840
20X4	120 000	0,8638 (1 : (1 + 0,05) ³)	103 656
20X5	80 000	0,8227 (1 : (1 + 0,05) ⁴)	65 816
Iš viso			392 600

Gautas 20X1 m. gruodžio 31 d. balansinės ir tikrosios vertės, apskaičiuotos diskontuotų pinigų srautų skaičiavimo būdu, skirtumas apskaitoje registruojamas darant tokius įrašus:

D 12513 Pastatų, kaip investicinio turto, tikrosios vertės pokytis (+ / -)	61 600
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	61 600

91. Investicinio turto, parodyto finansinėse ataskaitose tikrąja verte, remonto išlaidos pripažįstamos laikotarpiu, per kurį jos buvo patirtos, sąnaudomis.

Pavyzdys

Įmonei „A“ priklauso pastatas, kuris laikomas investiciniu turtu, jo apskaitai taikomas tikrosios vertės būdas ir finansinėse ataskaitose jis parodomas 125 000 EUR verte. Pastato tikrąją vertę nustatė nepriklausomi turto vertintojai. Įmonė „A“ 20X1 m. balandžio mėnesį atliko to pastato remontą už 40 000 EUR. Remontas prailgino pastato naudingo tarnavimo laiką.

Registruojant apskaitoje tikrąją verte užregistruoto investicinio turto remonto išlaidas daromi įrašai:

D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	40 000
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	20 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	4 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	6 000

92. Jei turtas, anksčiau naudotas prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, pradedamas laikyti tik pajamoms iš nuomos ir (arba) vertės padidėjimo gauti, jis iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių turi būti perkeliamas į

investicinio turto grupę tą dieną, kai pradedamas laikyti tik pajamoms iš nuomos ir (arba) vertės padidėjimo gauti.

Įmonė gali turėti turto, kuris anksčiau buvo naudojamas įmonės veikloje, tačiau dėl įvairių priežasčių dabar nenaudojamas. Toks turtas laikomas investiciniu turtu, jei jis įmonės veikloje nenaudojamas ir laikomas siekiant gauti pajamų iš jo nuomos ar vertės padidėjimo.

1 pavyzdys

Įmonė „K“ 20X1 m. įsigijo 50 arų žemės sklypą V miesto centre. Žemė buvo naudojama paslaugoms teikti. Tačiau 20X4 m. kovo mėn. įmonė persikėlė į kitą miestą. Kadangi žemės poreikis V mieste nuolat augo, todėl 20X4 m. balandžio 13 d. buvo pasirašyta sutartis su įmone „L“ ir žemė išnuomota 2 metams. Žemės nuomos pradžia 20X4 m. gegužės 1 d.

20X4 m. gegužės 1 d. keičiama žemės naudojimo paskirtis. Nuo šios datos įmonė „K“ nenaudoja jos paslaugoms teikti, todėl ji ir perkeliama į investicinio turto grupę. Žemės balansinė vertė 55 000 EUR.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 12500 Žemės, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	55 000
K 1200 Žemės įsigijimo savikaina	55 000

Kai kuriais atvejais savo veikloje nenaudojamą turtą kitoms įmonėms ar fiziniams asmenims įmonės gali perduoti valdyti pagal panaudos sutartį. Toks turtas neperkeliamas į investicinio turto grupę, nes jis neatitinka investicinio turto apibrėžimo. Tačiau būtina atsižvelgti į tai, kaip įmonė ketina tokį turtą naudoti vėliau, t. y.:

- savo pagrindinėje veikloje;
- laikyti kaip investicinį turtą;
- perduoti pagal panaudos sutartį neribotam laikui.

2 pavyzdys

Įmonei „G“ priklauso pastatas, kuriame dirba vienas iš tiekimo padalinių. Tačiau įmonė nusprendė padalinį perkelti, o pastatą 2 metams perduoti įmonei „F“ pagal panaudos sutartį. Po dvejų metų įmonė „G“ planuoja plėsti veiklą, o šiame pastate įsteigti dar vieną tiekimo padalinį.

Šiuo atveju įmonė „G“ iš turto, perduoto pagal panaudos sutartį, pajamų negauna. Be to, ji ketina ir toliau pastatą naudoti savo veiklai. Vadinasi, toks pastatas neatitinka investicinio turto apibrėžimo ir turi būti paliekamas toje pačioje ilgalaikio materialiojo turto grupėje *Pastatai ir statiniai*.

3 pavyzdys

Įmonė „H“ uždare nuostolingai veikiančią cechą. Atsižvelgdama į nuolat augančią pastatų paklausą ji nusprendė cecho pastatą laikyti pajamoms gauti iš jo vertės padidėjimo. Nenorėdama laikyti pastato tuščio, įmonė „H“ pagal panaudos sutartis 3 metams jį perdavė įmonėms „J“ ir „I“.

Šiuo atveju įmonė „H“ negauna pajamų iš įmonių „J“ ir „I“, tačiau ji laiko pastatą, siekdama gauti pajamų iš jo vertės padidėjimo. Dėl to pastatas perkeliamas į investicinio turto grupę.

4 pavyzdys

Įmonei „K“ priklausantis pastatas yra netoli mokyklos. Šiame pastate dirbo įmonės „K“ administracija. Tačiau įmonė įsigijo naują pastatą miesto centre, į kurį perkėlė savo administraciją. Įmonė „K“ šalia mokyklos esantį pastatą pagal panaudos sutartį perdavė mokyklai neribotam laikui.

Šiuo atveju pastatas negali būti perkeliamas į investicinio turto grupę, nes jis perduotas mokyklai neribotam laikui pagal panaudos sutartį ir dėl to nebus gauta pajamų iš tokio turto panaudojimo. Kadangi toks turtas neatitinka investicinio turto apibrėžimo, jis paliekamas toje pačioje ilgalaikio materialiojo turto grupėje *Pastatai ir statiniai*.

93. Jei turtas, anksčiau laikytas tik pajamoms iš nuomos ir (arba) vertės padidėjimo gauti, pradedamas naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, jis iš investicinio turto grupės turi būti perkeliamas į kitas ilgalaikio materialiojo turto grupes tą dieną, kai pradedamas naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams.

Pavyzdys

Įmonė „A“ turi pastatą, kurį 15 metų nuomojo įmonei „B“. Įmonė pastatą įsigijo už 156 000 EUR ir priskyrė investiciniam turtui. Nuomos sutartis baigiasi 20X2 m. gegužės 31 d. Investicinio turto apskaitai įmonė taiko tikrosios vertės būdą.

Įmonė „A“ 20X2 m. balandžio mėnesį nusprendė plėsti savo veiklą, o pastate, kurį nuomoja įmonei „B“, pradėti gaminti produkciją. Todėl, pasibaigus nuomos laikui, sutartis su įmone „B“ nebuvo pratęsta.

Įmonė „A“ 20X2 m. birželio 1 d. minėtame pastate pradėjo gaminti produkciją. Kadangi pakeičiama pastato paskirtis, jis iš investicinio turto grupės perkeliamas į ilgalaikio materialiojo turto grupę *Pastatai ir statiniai*. 20X1 m. gruodžio 31 d. pastato, kaip investicinio turto, balansinė vertė buvo 220 000 EUR. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	220 000
K 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	156 000
K 12513 Pastatų, kaip investicinio turto, tikrosios vertės pokytis (+ / -)	64 000

Jei pasibaigus pastatų ar žemės nuomos laikotarpiui įmonė perduoda juos kitiems juridiniams ar fiziniams asmenims pagal panaudos sutartis, tokį turtą investicinio turto grupėje galima palikti tik tuo atveju, jei įmonė pasibaigus panaudos sutartims ketina tą turtą laikyti dėl vertės padidėjimo arba nuomoti.

Tais atvejais, kai pasibaigus nuomai turtas perduodamas pagal panaudos sutartį neribotam laikui, jis turi būti iš investicinio turto grupės perkeliamas į ilgalaikio materialiojo turto grupes *Žemė ir (ar) Pastatai ir statiniai*.

Jei, pasibaigus panaudos sutarčiai, įmonė ketina turtą naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, jis turi būti perkeliamas į ilgalaikio materialiojo turto grupes *Žemė ir (ar) Pastatai ir statiniai*.

94. Pasirinkus investicinio turto apskaitos įsigijimo savikaina būdą, perkeltiant turtą iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas įsigijimo savikaina, į

investicinio turto grupę, perkeliama turto įsigijimo savikaina ir sukauptas nusidėvėjimas laikomas investicinio turto įsigijimo savikaina ir sukaupu nusidėvėjimu.

Kai kuriais atvejais įmonei gali būti reikalinga išsami informacija apie turtą, perkeltą iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių į investicinio turto grupę, todėl rekomenduojama perkelti ne jo balansinę vertę, bet įsigijimo savikainą ir sukaupą nusidėvėjimą atskirai (taip pat žr. kitus pavyzdžius).

Pavyzdys

Įmonė „C“ pastatą, kuriame gamino prekes, 20X1 m. vasario 20 d. išnuomojo įmonei „E“ 5 metams. Pastato nuomos pradžia 20X1 m. balandžio 2 d. Pagal įmonės „C“ apskaitos politiką investicinio ir kito ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikomas įsigijimo savikainos būdas.

Pastato paskirtis keičiama 20X1 m. balandžio 2 d., todėl jis perkeliamas į investicinio turto grupę.

Pagal įmonės „C“ apskaitos duomenis pastato įsigijimo savikaina yra 251 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 metų, sukauptas 5 metų nusidėvėjimas 62 500 EUR, likvidacinė vertė 1 000 EUR. Nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad turto vertė nesumažėjo.

Perkeliant pastatą iš ilgalaikio materialiojo turto grupės *Pastatai ir statiniai* į investicinio turto grupę, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	251 000
D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	62 500
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	251 000
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	62 500

Šiuo atveju pastato apskaitos būdas nekeičiamas, t. y. jis ir toliau apskaitoje paliekamas įsigijimo savikaina, skaičiuojamas jo nusidėvėjimas. Pakeičiama tik sąskaita, kurioje registruojama investicinio turto savikaina ir sukauptas nusidėvėjimas.

95. Pasirinkus investicinio turto apskaitos įsigijimo savikaina būdą, perkeliama turta iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas perkainota verte, į investicinio turto grupę, perkeliama turto įsigijimo savikaina ir perkainotos vertės dalis laikoma investicinio turto įsigijimo savikaina. Sukauptas įsigijimo savikainos ir perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas laikomas sukaupu investicinio turto nusidėvėjimu. Kai investicinis turtas nudėvimas arba nuvertėja, tai nepanaudota perkeliama turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis turi būti mažinama didinant nepaskirstytąjį pelną (mažinant nuostolius).

Tik šiuo vieninteliu atveju balanse lieka perkainojimo rezervas, susijęs su investiciniu turtu.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio mėn. įsigijo pastatą, kuriame įkūrė savo administraciją. Administracinio pastato įsigijimo savikaina 300 100 EUR, likvidacinė vertė 100 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 metų, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Pagal įmonės „A“ apskaitos politiką ilgalaikio materialiojo turto grupės *Pastatai ir*

statiniai apskaitai taikomas perkainotos vertės, o investicinio turto grupės – įsigijimo savikainos būdas.

Pastato balansinė vertė 20X4 m. gruodžio 31 d. buvo 255 100 EUR (sukauptas nusidėvėjimas 45 000 EUR). Tačiau nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad 20X4 m. gruodžio 31 d. pastato rinkos kaina buvo 326 500 EUR. Perkainojus administracinį pastatą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	71 400
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	71 400

Po metų, 20X5 m. gruodžio 31 d., buvo apskaičiuotas nusidėvėjimas:

įsigijimo savikainos (300 100 EUR – 100 EUR – 45 000 EUR) : 17 m. = 15 000 EUR

perkainotos vertės 71 400 EUR : 17 m. = 4 200 EUR

20X5 metų nusidėvėjimo suma 15 000 EUR + 4 200 EUR = 19 200 EUR

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	19 200
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas	4 200

Suma, kuria padidėjo nusidėvėjimo sąnaudos dėl turto perkainojimo, mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai). Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	4 200
K 3412 Pelno (nuostolių) apskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 200

Pastato balansinė vertė 20X5 m. gruodžio 31 d.:

(300 100 EUR – 45 000 EUR + 71 400 EUR) – 15 000 EUR – 4 200 EUR = 307 300 EUR

Tačiau nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad administracinio pastato vertė 20X5 m. gruodžio 31 d. yra 294 500 EUR. Dėl turto vertės sumažėjimo mažinamas pastato perkainojimo rezultatas ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	12 800
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	12 800

Perkainojimo rezerve 20X5 m. gruodžio 31 d. lieka 54 400 EUR (71 400 EUR – 4 200 EUR – 12 800 EUR) suma, perkainotos vertės sąskaitoje – 58 600 EUR (71 400 EUR – 12 800 EUR).

Įmonė „A“ 20X5 m. lapkričio mėn. įsigijo dar vieną pastatą miesto centre, į kurią nusprendė perkelti visą administraciją, o buvusį administracinį pastatą išnuomoti. Todėl 20X5 m. gruodžio 12 d. buvo pasirašyta sutartis su įmone „B“ dėl administracinio pastato nuomos 5 metams. Pastato nuomos pradžia 20X6 m. sausio 1 d. Šią dieną pastatas turi būti perkeliamas iš ilgalaikio materialiojo turto grupės *Pastatai ir statiniai* į investicinio turto grupę *Investicinis turtas*, nes keičiama jo paskirtis. Perkėlimo dieną apskaitoje turėtų būti daromi tokie įrašai:

D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	358 700
D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	60 000

D 1218	Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas	4 200
K 1210	Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	300 100
K 1211	Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	58 600
K 12517	Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	64 200

Tačiau įmonei „A“ reikalinga išsami informacija apie pastatą, perkeltą iš ilgalaikio materialiojo turto grupės *Pastatai ir statiniai* į investicinio turto grupę, todėl ji perkelia ne pastato balansinę vertę, bet įsigijimo savikainą ir sukauptą jos nusidėvėjimą, perkainotos vertės dalį ir jos nusidėvėjimą. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 12510	Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	300 100
D 1251X	Pastatų, kaip investicinio turto, vertės pokytis dėl perkainojimo	58 600
D 1217	Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	60 000
D 1218	Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	4 200
K 1210	Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	300 100
K 1211	Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	58 600
K 12517	Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	60 000
K 1251X	Pastatų, kaip investicinio turto, vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	4 200

20X5 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojamas pastato nusidėvėjimas:

įsigijimo savikainos nusidėvėjimas

$(300\,100\text{ EUR} - 100\text{ EUR} - 60\,000\text{ EUR}) : 16\text{ m.} = 15\,000\text{ EUR}$

perkainotos dalies nusidėvėjimas

$(58\,600\text{ EUR} - 4\,200\text{ EUR}) : 16\text{ m.} = 3\,400\text{ EUR}$

Pastato nusidėvėjimo suma per 20X6 metus yra 18 400 EUR (15 000 EUR + 3 400 EUR).

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 630X	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	18 400
K 12517	Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 000
K 1251X	Pastatų, kaip investicinio turto, vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas	3 400

Pastato balansinė vertė 20X5 m. gruodžio 31 d. yra 276 100 EUR (358 700 EUR – 64 200 EUR – 18 400 EUR), tačiau 20X5 m. gruodžio 31 d. nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad pastato vertė yra 270 000 EUR (t. y. sumažėjo 6 100 EUR). Todėl 20X5 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota investicinio turto vertės sumažėjimo ir perkainotos dalies nusidėvėjimo suma – 9 500 EUR (3 400 EUR + 6 100 EUR) – mažinama pastato perkainojimo rezervo dalis ir didinamas nepaskirstytasis pelnas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321	Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	9 500
K 3412	Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	3 400
K 1251X	Pastatų, kaip investicinio turto, vertės pokytis dėl perkainojimo	6 100

96. Pasirinkus investicinio turto apskaitos tikrąją vertę būdą, perkeliant turta iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių į investicinio turto grupę, perkeliama turto balansinė vertė laikoma investicinio turto įsigijimo savikaina. Perkėlimo dieną įvertinus investicinį turta tikrąją vertę, įsigijimo savikainos ir tikrosios vertės skirtumas parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pavyzdys

Įmonė „C“ 20X1 m. rugsėjo mėn. įsigijo pastatą, kuriame įrengė perdirbimo cechą. Pastato įsigijimo savikaina 200 100 EUR, naudingo tarnavimo laikas 20 metų, likvidacinė vertė 100 EUR, taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Įmonė „C“ 20X3 m. rugsėjo mėn. perdirbimo cechą nusprendė perkelti į kitą pastatą ir rugsėjo 12 d. pasirašė sutartį su įmone „D“ dėl pastato nuomos 4 metams. Nuoma prasideda 20X3 m. spalio 14 d.

Pagal įmonės „C“ apskaitos politiką turtas ilgalaikio materialiojo turto grupėse *Žemė ir Pastatai ir statiniai* parodomas įsigijimo savikaina, o grupėje *Investicinis turtas* – tikrąją vertę.

Turto perkėlimas apskaitoje registruojamas darant tokius įrašus:

D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	180 100
D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	20 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 100

Be to, 20X3 m. spalio mėn. nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad turto rinkos kaina 255 000 EUR. Perkėlimo dieną susidaręs pastato, laikomo investiciniu turtu, balansinės ir tikrosios vertės skirtumas registruojamas tokiais įrašais:

D 12513 Pastatų, kaip investicinio turto, tikrosios vertės pokytis (+ / –)	74 900
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	74 900

97. Pasirinkus investicinio turto apskaitos tikrąją vertę būdą, perkeliant turta iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas perkainota vertė, į investicinio turto grupę, sumažinama nepanaudota perkeliama turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis ir padidinamas nepaskirstytasis pelnas (mažinami nuostoliai).

Perkėlimo dieną turto perkainota vertė tampa jo, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina. Turto tikroji vertė nustatoma perkėlus turta į investicinio turto grupę. Perkeliama turto tikrosios ir balansinės vertės skirtumas parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonei „K“ priklauso 5 ha žemės, kuri naudojama paslaugoms teikti. Žemės įsigijimo savikaina 120 000 EUR. Pagal įmonės apskaitos politiką žemė apskaitoje užregistruojama perkainota vertė.

Nustačius, kad žemės vertė 20X1 m. gruodžio 31 d. padidėjo iki 180 000 EUR, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1201 Žemės vertės pokytis dėl perkainojimo	60 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	60 000

20X2 m. gruodžio 31 d. buvo nustatyta, kad žemės vertė yra 170 000 EUR, todėl žemės vertės sumažėjimas apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	10 000
K 1201 Žemės vertės pokytis dėl perkainojimo	10 000

Su įmonėmis „L“ ir „M“ 20X3 m. birželio 4 d. buvo pasirašyta žemės nuomos sutartis 3 metams. Žemė pradėta nuomoti 20X3 m. liepos 1 d.

Žemės perkėlimo į investicinio turto grupę operacijos 20X3 m. liepos 1 d. apskaitoje registruojamos tokiais įrašais:

D 12500 Žemės, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	170 000
K 1200 Žemės įsigijimo savikaina	120 000
K 1201 Žemės vertės pokytis dėl perkainojimo	50 000

Nepanaudota 50 000 EUR (60 000 EUR – 10 000 EUR) žemės perkainojimo rezultato dalis mažinama ir didinamas nepaskirstytasis pelnas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	50 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	50 000

Perkėlus žemę į investicinio turto grupę buvo nustatyta, kad jos tikroji vertė yra 155 000 EUR. Dėl vertės sumažėjimo susidariusį nuostolį įmonė „K“ apskaitoje registruoja darydama tokius įrašus:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	15 000
K 12503 Žemės, kaip investicinio turto, tikrosios vertės pokytis (+ / –)	15 000

98. Investicinį turtą, kuris finansinėse ataskaitose parodomas tikrąja verte, perkėlus į kitas turto grupes, jo įsigijimo savikaina yra paskutinė žinoma to turto tikroji vertė.

Pavyzdys

Įmonei „B“ priklauso 80 arų žemės, kuri buvo laikoma kaip investicinis turtas. Pagal įmonės apskaitos politiką finansinėse ataskaitose investicinis turtas parodomas tikrąja verte.

Žemė 20X2 m. balandžio 14 d. pradėta naudoti savo veiklai, todėl tą dieną ji ir perkeliama iš ilgalaikio materialiojo turto grupės *Investicinis turtas* į grupę *Žemė*. Turto vertintojai 20X1 m. gruodžio 31 d. nustatė, kad 80 arų žemės tikroji vertė yra 65 000 EUR. Toliau apskaitoje žemė bus registruojama 65 000 EUR verte, kuri bus laikoma jos įsigijimo savikaina.

Perkėlimo dieną apskaitoje daromi įrašai:

D 1200 Žemės įsigijimo savikaina	65 000
K 1250 Žemė, kaip investicinis turtas	65 000

99. To paties turto viena dalis gali būti laikoma tik pajamoms iš turto nuomos ir (arba) turto vertės padidėjimo gauti, o kita dalis naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams. Tokios turto dalys finansinėse ataskaitose turi būti parodomos:

99.1. atskirai, jei kiekviena iš jų sudaro reikšmingą to turto dalį. Turto dalis, laikoma tik pajamoms iš nuomos ir (ar) vertės padidėjimo gauti, parodoma investicinio turto grupėje. Turto dalis, naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, parodoma žemės ar pastatų grupėse;

Įmonė apskaitos politikoje turėtų numatyti kriterijus, kuriais remiantis nustatomas turto dalies reikšmingumas. Reikšmingumas gali būti nustatomas pagal kelis ar visus kriterijus.

Reikšmingumą gali lemti naudojamos dalies dydis. Pavyzdžiui, įmonė „A“ turi pastatą, kurio plotas 1 500 m², iš jų 1 490 m² laikoma kaip investicinis turtas, o 10 m² plote įrengtas sandėlis, kuriame įmonė „A“ laiko savo kanceliarines prekes. Palyginti su visu plotu, 10 m² sudaro nereikšmingą dalį, todėl visas pastatas registruojamas investicinio turto grupėje.

Kitas kriterijus – naudojamos dalies vertė. Pavyzdžiui, minėto pastato vertė yra 400 000 EUR. Pastato dalies, naudojamos kaip investicinis turtas, vertė yra 395 000 EUR, o sandėlio 5 000 EUR. Pastaroji dalis, palyginti su visa pastato verte, yra nereikšminga, todėl visas pastatas registruojamas investicinio turto grupėje.

Minėtuose pavyzdžiuose užteko vieno kriterijaus, įrodančio naudojamos dalies reikšmingumą.

Tačiau dažniausiai, norint nustatyti naudojamos dalies reikšmingumą, reikia atsižvelgti į visus kriterijus. Pavyzdžiui, įmonė turi 10 ha žemės, iš kurių 9 ha naudoja savo veiklai, o 1 ha nuomoja kitai įmonei. 9 ha dalies vertė yra 35 000 EUR, o 1 ha 20 000 EUR. Tokį verčių skirtumą gali lemti žemės biologinės savybės, pavyzdžiui, 9 ha yra pelkės, o 1 ha – juodžemis. Šiuo atveju naudojamos turto dalies reikšmingumas nustatomas ne tik pagal naudojamos dalies dydį, bet ir pagal tos dalies vertingumą (pavyzdyje pagal žemės derlingumą).

Siekiant reikšmingas turto dalis atskirai parodyti finansinėse ataskaitose taip pat svarbus kriterijus yra galimybė tas dalis atskirti. Pavyzdžiui, įmonei prikauso pastatas miesto centre. Visame pastate įsikūrusi įmonės administracija, tačiau dvi pastato sienas ir stogą įmonė nuomoja kelioms įmonėms reklaminiams stendams pakabinti. Šiuo atveju pastato dalis yra nuomojama, tačiau tokios dalies negalima atskirti nuo viso pastato. Todėl toks pastatas registruojamas ilgalaikio materialiojo turto grupėje *Pastatai ir statiniai*. Bet tais atvejais, kai įmonė nuomoja kelias pastato patalpas, kurias galima atskirti ir parduoti, tokios patalpos gali būti laikomos investiciniu turtu. Tačiau reikėtų atsižvelgti ir į kitus kriterijus.

Todėl siekiant pagrįstai nustatyti naudojamos dalies reikšmingumą būtų tikslingiau atsižvelgti ne į vieną, bet į visus kriterijus.

Pavyzdys

Įmonei „A“ priklauso 2 ha žemės, per kurią nutiestas kelias. 1,5 ha įmonė naudoja savo žemės ūkio veiklai vykdyti, o 0,5 ha trejiems metams išnuomojo įmonei „B“.

Nepriklausomi turto vertintojai remdamiesi panašios struktūros žemės, esančios tame pačiame regione, rinkos kainomis nustatė, kad 20X1 m. gruodžio 31 d. 2 ha žemės vertė atitinkamai

yra: 1,5 ha 22 200 EUR, 0,5 ha 20 000 EUR. Tokį nedidelį žemės verčių skirtumą lemia tai, kad 0,5 ha yra užliejamos pievos, t. y. labai derlinga, o 1,5 ha – nederlinga žemė.

Atsižvelgdama į sklypo dydį, jo vertę ir į tai, kad žemės plotai gali būti atskiriami, įmonė „A“ atskirus žemės sklypus apskaitoje registruoja atskirai: 1,5 ha ilgalaikio materialiojo turto grupėje „Žemė“, o 0,5 ha ilgalaikio materialiojo turto grupėje „Investicinis turtas“.

99.2. investicinio turto grupėje, jei turto dalis, naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, sudaro nereikšmingą to turto dalį;

Pavyzdys

Telekomunikacijų paslaugas teikianti įmonė „K“ turi 3 000 m² ploto pastatą miesto centre. Turto vertintojai 20X1 m. gruodžio 31 d. jį įvertino 300 000 EUR. Ant pastato stogo įmonė yra įrengusi ryšių perdavimo įrangą, o visame pastate dirba administracija. Tačiau 20X2 m. vasario 1 d. administracija buvo perkelta kitur, o pastatas išnuomotas kelioms įmonėms dvejimėms metams.

Kadangi įmonė „K“ paslaugoms teikti naudoja tik pastato stogą, kuris į bendrą pastato plotą neįskaičiuojamas, todėl laikoma, kad paslaugas teikti naudojama pastato dalis sudaro nereikšmingą dalį. Be to, šios pastato dalies neįmanoma atskirti nuo nuomojamos dalies. Atsižvelgiant į minėtus požymius pastatas apskaitoje registruojamas kaip investicinis turtas.

99.3. žemės ar pastatų grupėse, jei turto dalis, laikoma tik pajamoms iš nuomos ir (ar) vertės padidėjimo gauti, sudaro nereikšmingą to turto dalį.

Pavyzdys

Įmonei „E“ priklauso 1 ha žemės prie greitkelio. Du arai, kurie yra pačiame žemės sklypo viduryje, išnuomoti įmonei „H“, kuri sklype yra pastačiusi reklaminį stendą. Likusį plotą įmonė „E“ naudoja savo veiklai.

1 ha vertė 100 000 EUR. Atitinkamai 2 arų vertė yra 2 000 EUR (100 000 EUR x 2 arai : 100 arų).

Įvertinusi sklypų dydį, plotų vertę, atsižvelgusi į išnuomotos žemės dalies nereikšmingumą ir tai, kad šių sklypų atskirti neįmanoma, įmonė 1 ha žemės registruoja ilgalaikio materialiojo turto grupėje *Žemė*.

X. VALSTYBĖS IR SAVIVALDYBĖS ĮMONIŲ TURTO, KURIS PAGAL ĮSTATYMUS GALI BŪTI TIK VALSTYBĖS NUOSAVYBĖ, APSKAITA

100. Patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina yra perdavimo akte nurodyta vertė.

101. Jei patikėjimo teise gautas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nenaudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nusidėvėjimo suma mažinamas turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas. Jei turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, naudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių veikloje pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nusidėvėjimo suma pripažįstama įmonės ataskaitinio laikotarpio pardavimo, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, jeigu ji nebuvo priskirta prekių, paslaugų ar kito turto pasigaminimo savikainai.

102. Apskaičiuojant turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nusidėvėjimą, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodas.

103. Valstybės ir savivaldybės įmonių turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertė mažinama 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

104. Jei patikėjimo teise gautas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė ir kuris nenaudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti, gražinamas savininkui ar savininko nurodymu perduodamas kitam asmeniui, teisės aktų nustatyta tvarka pripažįstamas netinkamu naudoti ir nurašomas, tai apskaitoje nurašoma jo įsigijimo savikaina, visos to turto vertės pokyčių sumos, sukaupta to turto nusidėvėjimo suma ir mažinamas turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas.

XI. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

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

106. Nauja standarto redakcija taikoma sudarant 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas, ji taip pat gali būti taikoma ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

107. Jei pagal ankstesnes šio standarto nuostatas tam tikro ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo nereikėjo skaičiuoti, tai pagal naują šio standarto redakciją nuo 2009 m. sausio 1 d. tokio turto nusidėvėjimą įmonė gali skaičiuoti perspektyviniu būdu. Šiuo atveju, pradėdant skaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, reikia patikrinti, ar šis turtas nėra nuvertėjęs, iš naujo nustatyti jo likvidacinę vertę, peržiūrėti naudingo tarnavimo laiką.