

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-21

**13-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „NEMATERIALUSIS TURTAS“
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d. (Žin., 2013, Nr. 131-6727; TAR, 2015-05-29, i. k. 2015-08349)

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 nematerialiojo turto pripažinimo, įvertinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

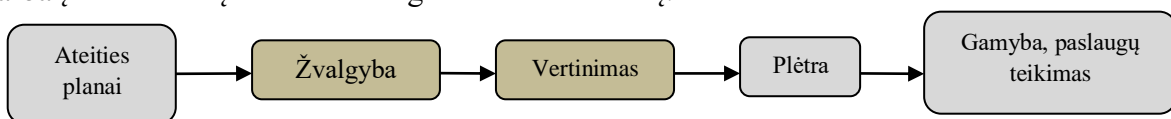
2. Standartas taikomas nematerialiojo turto apskaitai.

3. Standartas netaikomas:

3.1. teisių į mineralinius išteklius, mineralinių, žemės gelmių ir kitų gamtos išteklių gavybos ir su jos plėtra susijusių išlaidų apskaitai;

Jei įsigydama teises į mineralinius išteklius, užsiimdama mineralinių, žemės gelmių ir kitų gamtos išteklių gavyba ir jos plėtra įmonė patiria išlaidų, tokios išlaidos nematerialiuoju turtu nepripažįstamos ir šis standartas jų apskaitai netaikomas.

Nematerialiuoju turtu pripažįstamos tik mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos. Iki žvalgybos ir vertinimo ar po jų patirtos išlaidos gali būti pripažįstamos sąnaudomis arba įtraukiamos į būsimo turto gaminimo savikainą.



Šio standarto nuostatas turi taikyti įmonės, kurios perka mineralinių išteklių žvalgybos paslaugas ar pačios vykdo žvalgybą.

Įmonės, pačios vykdančios mineralinių išteklių žvalgybą ir vertinimą, šioje veikloje naudojamą turtą apskaitoje grupuoja vadovaudamosi patvirtinta apskaitos politika pagal įgyto turto pobūdį į nematerialųjį, pavyzdžiui, leidimą žvalgyti mineralinius išteklius, ir materialųjį, pavyzdžiui, gręžimo įrangą, turtą.

Vadovaujantis patvirtinta apskaitos politika, įmonės išlaidas, patirtas už žvalgybos paslaugas, apskaitoje galėtų registruoti būsimo ilgalaikio turto savikainos, t. y. vykdomų materialiojo turto statybos (gamybos) darbų sąskaitoje arba sąnaudų sąskaitoje.

3.2. nematerialiajam turtui, kurį įmonė numato perleisti arba sunaudoti per vieną ataskaitinį laikotarpį. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“;

3.3. atidėtųjų mokesčių turto apskaitai. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 24-asis apskaitos standartas „Pelno mokestis“;

3.4. prestižo apskaitai. Prestižo apskaitos reikalavimus nustato 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“;

3.5. finansinio turto apskaitai. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 18-asis „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ ir 26-asis „Išvestinės finansinės priemonės“ verslo apskaitos standartai;

3.6. nematerialiajam turtui, kurio apskaita reglamentuojama kitų verslo apskaitos standartų.

4. Nematerialusis turtas, įsigytas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartis, įsigijimo metu registruojamas apskaitoje 20-ojo verslo apskaitos standarto „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nustatyta tvarka, o vėliau jo apskaitai taikomos šio standarto nuostatos.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Aktyvioji rinka – rinka, atitinkanti visus šiuos kriterijus: a) prekiaujama vienu ar keliais turtais; b) bet kuriuo metu yra pirkėjų (pardavėjų), ketinančių pirkti ar parduoti turta; c) informacija apie parduodamo turto rinkos kainas yra prieinama visuomenei.

Amortizacija – amortizuojamosios vertės priskyrimas sąnaudoms ar kito turto savikainai ir paskirstymas per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą.

Amortizuojamoji vertė – suma, gauta iš turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus numatytą likvidacinę vertę.

Balansinė vertė – suma, kuria turtas yra parodytas balanse. Nematerialiojo turto balansinė vertė yra lygi jo likutinei vertei.

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

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

Mineraliniai ištekliai – žemėje ir jos gelmėse esančios bet kokios cheminės ar fizinės būsenos gamtinės mineralinės medžiagos.

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 turta, skaičių.

Nematerialiojo turto likutinė vertė – suma, apskaičiuojama prie nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos pridėdant arba iš jos atimant visas nematerialiojo turto vertės pokyčių sumas ir atimant sukauptą amortizacijos sumą.

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

Nuvertėjimas (nuostolis dėl vertės sumažėjimo) – suma, kuria turto balansinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę.

Plėtra – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant arba kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus (medžiagas, įrengimus, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas) prieš pradėdant komercinę jų gamybą ar naudojimą.

Prestižas – neidentifikuojamas turtas, kuris pirminio pripažinimo metu įvertinamas kaip teigiamas skirtumas tarp įsigijimo savikainos ir įsigyto grynojo turto vertės ir kurio vertė parodo iš verslo jungimo tikėtiną gauti ekonominę naudą.

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

Tyrimas – suplanuota veikla, atliekama siekiant naujų mokslo ar technikos žinių.

III. NEMATERIALIOJO TURTO PRIPAŽINIMAS

5. Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei patirtos išlaidos atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir šiuos pripažinimo požymius:

5.1. Pagrįstai tikėtina, kad įmonė ateityje iš turto gaus tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos.

Nematerialiuoju turtu pripažįstamas neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ar netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę. Nors standarte nenurodoma turto naudojimo trukmė, nematerialiajam turtui priskiriamas tik tas turtas, kuris naudojamas įmonėje ilgiau kaip vienus metus. Vertinant, ar turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą, turi būti atsižvelgiama į jo esmę ir ekonominę turinį. Turtas, atitinkantis nematerialiojo turto apibrėžimą ir pripažinimo požymius, tačiau naudojamas trumpiau negu vienus metus, apskaitoje turi būti pripažįstamas sąnaudomis ar trumpalaikiu turtu.

Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei įmonė ketina jį naudoti savo veikloje, t. y. jei jis bus naudojamas produkcijai gaminti, prekėms tiekti ar paslaugoms teikti, įmonei valdyti ir teiks įmonei ekonominės naudos.

5.2. Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai įvertinta ir atskirta nuo kito turto vertės.

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

Įmonė dažniausiai gali patikimai įvertinti nematerialiojo turto įsigijimo savikainą, nes turto įsigijimą liudija atitinkami pirkimo ar pardavimo sandoriai, o pasigaminimo savikaina gali būti patikimai įvertinama remiantis darbo jėgos ir kitų gaminant turtą sunaudotų išteklių įsigijimo sandoriais.

Įmonė pati nustato minimalią kiekvienos nematerialiojo turto grupės vertę atsižvelgdama į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo nematerialiojo turto įvairovę, naudojimo paskirtį ir kitas savybes. Ji taip pat gali nustatyti vieną minimalią visų nematerialiojo turto grupių vertę. Nustatant minimalią nematerialiojo turto vertę rekomenduojama vadovautis reikšmingumo principu.

Jei turto vieneto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra lygi ar didesnė už įmonės nustatytą minimalią vertę, turtas priskiriamas nematerialiajam turtui, o jei įsigijimo (pasigaminimo) savikaina mažesnė – turi būti pripažįstamas sąnaudomis ar trumpalaikiu turtu, neatsižvelgiant į tai, kad šis objektas atitinka visus kitus nematerialiojo turto pripažinimo požymius.

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

Nematerialusis turtas pripažįstamas, jei įmonė:

- gali jį naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administravimo tikslams, nuomoti, parduoti, išmainyti ir t. t.;
- jį kontroliuoja, t. y. turi teisę kontroliuoti nematerialiojo turto teikiamą ekonominę naudą, taip pat gali uždrausti kitiems juo naudotis.

6. Vertinant tikimybę gauti ekonominės naudos, turi būti vadovaujamasi nematerialiojo turto pirminio pripažinimo metu turima patikima informacija ir laikomasi ne tik formalių reikalavimų, bet ir turinio svarbos principo.

Įvertinti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą gali būti sudėtinga dėl šio turto objektų neapibrėžtumo. Vieni nematerialiojo turto objektai siejami su produktų tobulinimu ir gamyba (patentai, autorių teisės, plėtros darbai), kiti – su paklausos kūrimu ir palaikymu (prekių, paslaugų ženklai). Būsima ekonominė nauda, kurios nei dydis, nei gavimo laikas dažnai nėra apibrėžti, gali būti ir labai didelė, ir lygi nuliui. Todėl įmonė, vertindama galimybes gauti būsimą ekonominę naudą, turėtų atsargiai vertinti išorės ir vidaus ekonomines sąlygas ir remtis tik pagrįstomis prielaidomis. Reikėtų vengti formalių sprendimų ir, jeigu kyla abejonių dėl gautinos ekonominės naudos, patirtos išlaidos turėtų būti priskiriamos sąnaudoms.

7. Būsimą ekonominę naudą, gaunamą iš įmonės naudojamo nematerialiojo turto, gali sudaryti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamos, išlaidų sumažėjimas ar kita nauda.

Įmonė turi įvertinti būsimų laikotarpių ekonominės naudos tikimybę pagal pirminio pripažinimo metu turėtus duomenis. Todėl būtina pagrįstai tikėtis, kad įmonė gaus turto teikiamą naudą ir prisiims visą su šiuo turtu susijusią riziką.

1 pavyzdys

Įmonė įsigijo teisę dvejus metus rodyti kino filmą, ir iš tos veiklos ji uždirbs pajamų, t. y. gaus įgytų teisių teikiamos ekonominės naudos. Todėl teisė rodyti kino filmą pripažįstama nematerialiuoju turtu.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ (licenciatas) iš įmonės „B“ (licenciaro) pagal licencijos sutartį įgijo teisę 5 metus naudoti patentuotą gamybos būdą, kuris sumažins įmonės „A“ gaminamos produkcijos savikainą. Šiuo atveju sumažės būsimos gamybos išlaidos, t. y. įmonė „A“ gaus licencijos teikiamą ekonominę naudą, todėl licencijos įsigijimo išlaidos pripažįstamos nematerialiuoju turtu.

8. Vienas iš svarbiausių nematerialiojo turto pripažinimo požymių yra jo kontrolė. Įmonė kontroliuoja turtą, jei ji turi teisę iš jo gauti būsimos ekonominės naudos ir uždrausti kitiems juo naudotis. Įmonės teisė kontroliuoti nematerialųjį turtą ir jo teikiamą ekonominę naudą gali būti nustatyta teisės aktu.

Įmonės nematerialiojo turto teikiamą ekonominę naudą gali kontroliuoti turėdamos įstatymų suteiktą teisę. Pavyzdžiui, įregistruotų prekių, paslaugų ženklų teisinę apsaugą Lietuvoje nustato Lietuvos Respublikos prekių ženklų įstatymas, išradimų – Lietuvos Respublikos patentų įstatymas ir t. t. Neturint įstatymų suteiktos teisės, kontrolę vykdyti sunkiau, tačiau ir be šios teisės įmonė gali kontroliuoti būsimą ekonominę naudą. Pavyzdžiui, įmonė suprojektavo, pagamino ir išbandė naują gaminį. Patirtos projektavimo, gamybos ir išbandymo išlaidos pagal šio standarto 31 ir 32 punktus atitiko plėtros darbų pripažinimo požymius, todėl įmonė šias išlaidas įtraukė į apskaitą kaip nematerialųjį turtą, nes ateityje gamindama ir parduodama naujus gaminius ji uždirbs pajamų ir taip kontroliuos ekonominę naudą. Be to, įmonių techninės, technologinės žinios yra saugomos ir konfidencialios, o tai neleidžia kitiems laisvai jomis pasinaudoti.

Įmonės darbuotojų kvalifikacija, klientų lojalumas ir panašūs dalykai ateityje gali teikti ekonominės naudos, tačiau įmonė negali šios naudos kontroliuoti (nebūtinai darbuotojai ir toliau dirbs šioje įmonėje ar klientai išliks lojalūs), todėl tokios išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu.

9. Nematerialiojo turto pavyzdžiai gali būti:

- 9.1. prekių ženklai;**
- 9.2. patentai ir licencijos;**
- 9.3. autorių ir gretutinės teisės;**
- 9.4. plėtros darbai;**
- 9.5. kompiuterių programos;**
- 9.6. prestižas;**
- 9.7. taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimai;**
- 9.8. mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas;**
- 9.9. leidimas žvalgyti mineralinius išteklius.**

Šiame punkte pateikiami nematerialiojo turto pavyzdžiai gali būti pripažįstami įmonės nematerialiuoju turtu, tačiau išlaidos, patirtos šiems darbams atlikti, tam tikrais atvejais gali būti nepripažįstamos nematerialiuoju turtu, o priskiriamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudoms. Pavyzdžiui, jei prekių, paslaugų ženklai, kurie teiks ekonominės naudos ateityje, yra įgyjami, jie pripažįstami nematerialiuoju turtu, tačiau, jei šie objektai sukuriama įmonėje, jų sukūrimo išlaidos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudoms.

Jei įmonė įgyja patentą, jis apskaitoje registruojamas nematerialiojo turto sąskaitoje, tačiau dažniausiai patentai neparduodami – patento savininkas suteikia teisę naudotis patentuotu išradimu. Tokiu atveju pirkėjo apskaitoje registruojamas nematerialusis turtas – teisės ar licencijos. Jei patentu patvirtinamas įmonės sukurtas gaminys, gamybos būdas ar technologija, jo savikainą turėtų sudaryti tik išradimo įrodymo išlaidos ir registravimo mokesčiai. Visos patentuojamo gaminio ar gamybos būdo sukūrimo išlaidos į patento įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos ir nurašomos į sąnaudas kaip tyrimo darbų išlaidos, nors kartais gali būti pripažįstamos plėtros darbų išlaidomis, jei atitinka šio standarto 32 punkte nurodytas sąlygas.

Franšizės ir kitos įgytos teisės pripažįstamos nematerialiuoju turtu, jei jas įgydama įmonė sumoka vienkartinę įmoką, kuri ir yra tokio nematerialiojo turto įsigijimo savikaina. Vėlesnės periodinės įmokos, pvz., honorarai, mokami atsižvelgiant į pardavimo mastą, žemės nuomos mokesčiai ir t. t., pripažįstamos sąnaudomis. Jei už franšizę ar kitą įgytą teisę vienkartinę įmoka nemokama, o mokami tik periodiniai mokesčiai už naudojimąsi šia teise, nematerialiuoju turtu nepripažįstama.

Jei įmonė įsigyja licenciją, pavyzdžiui, valstybės suteikiamą leidimą plėtoti tam tikrą veiklą, ir licencijos įsigijimo savikaina yra reikšminga, įmonė pripažįsta nematerialųjį turtą, kurį amortizuoja per licencijos galiojimo laiką, o jei licencija yra suteikta neribotam laikui, vadovaudamasi šio standarto 45 ir 46 punktais, įmonė turėtų amortizuoti ją per laikotarpį, kurį numato verstis licencijuojama veikla.

Įmonės įsigytos kompiuterių programos (apskaitos, gamybos procesų valdymo ir t. t.), duomenų bazės pripažįstamos nematerialiuoju turtu, tačiau jei įmonė pati sukuria šias programas ketindama jas naudoti savo veikloje, išlaidos joms sukurti dažniausiai pripažįstamos sąnaudomis.

Įmonė gali susikurti interneto tinklalapį. Toks tinklalapis gali būti naudojamas įvairiems tikslams: propaguoti ir reklamuoti įmonės produkciją ir paslaugas, teikti elektronines paslaugas, realizuoti produkciją ir kt. Sukurtas tinklalapis turėtų būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu, jeigu įmonė įvykdo ne tik bendruosius pirminio pripažinimo ir įvertinimo, bet ir šio standarto 32 punkto, reikalavimus. Įmonė turi pateikti duomenų, patvirtinančių, kad jos tinklalapis teiks ekonominės naudos ateityje (pajamas sudarys tinklalapio mokesčiai, jis bus naudojamas elektroninei prekybai ir pan.). Jei vienintelė arba pagrindinė sukurto tinklalapio paskirtis – įmonės, jos produktų ir paslaugų reklama, laikoma, kad įmonė negali įrodyti tinklalapio ekonominės naudos ateityje, ir dėl to visos išlaidos, susijusios su tokio tinklalapio kūrimu, turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

Šis standartas netaikomas prestižo apskaitai. Prestižo apskaitos reikalavimus nustato 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“.

Įmonė gali patirti išlaidų tiek leidimui mineraliniams ištekliams žvalgyti įsigyti, tiek mineralinių išteklių žvalgybai ir vertinimui. Minėtos išlaidos gali būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu ir pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką registruojamos vienoje nematerialiojo turto grupėje, pvz. mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas, arba priskiriamos skirtingoms nematerialiojo turto grupėms pagal šio standarto 9 punkto nuostatas – mineralinių išteklių žvalgybai ir vertinimui ar leidimui žvalgyti mineralinius išteklius.

10. Tam tikrais atvejais nematerialusis turtas gali būti susietas su materialia forma. Toks turtas gali būti kompaktiniame diske (kompiuterių programos), popierinėse laikmenose (licencijos ar patentai), kino juostoje ar pan. Tais atvejais, kai turtas turi materialiojo ir nematerialiojo turto požymių, nustatant, kuriam turtui jį priskirti,

įvertinama, kuris požymis vyrauja. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriama materialiojo turto dalis, jis apskaitomas kartu su tuo materialiojo turto vienetu. Pavyzdžiui, kompiuterio operacinė sistema, be kurios kompiuteris negali veikti, priskiriama kompiuterio įsigijimo savikainai, o programa, kuri nėra sudedamoji kompiuterio įrangos dalis, apskaitoma kaip nematerialusis turtas.

Svarbiausiu turto priskyrimo nematerialiajam turtui požymiu laikomas materialios formos nebuvimas. Nematerialusis turtas yra toks turtas, kurio negalima paliesti, pajusti, nes jo substancija nėra daiktinė ar medžiaginė. Tačiau kai kurios nematerialiojo turto rūšys gali turėti materialią (fizinę) išraišką, pavyzdžiui, teisiniai dokumentai (licencijos, patentai), kompaktiniai diskai ir juose įrašytos kompiuterių programos, kino juosta ir pan.

Sprendžiant, ar turtą priskirti materialiajam, ar nematerialiajam, turi būti atsižvelgiama į tai, kuris požymis – materialiojo ar nematerialiojo turto – yra svarbesnis.

11. Vykdamt plėtros darbus, gali būti sukurti ar pagaminti bandomieji pavyzdžiai, kurie turi materialią formą, tačiau šiuo atveju materialiojo turto požymiai nėra svarbūs, nes pagrindinis tikslas yra tobulinti jau gaminamą arba sukurti naują produktą, todėl šios išlaidos priskiriamos nematerialiajam turtui.

Apskaitoje yra ir kitų objektų, kurie neturi materialios formos, – tai debitorinės skolos, būsimų laikotarpių sąnaudos, vertybiniai popieriai ir pan. Kai kurie nematerialiojo turto objektai formaliai turi materialią išraišką, tačiau ši savybė yra antrinė. Tokiems objektams galima priskirti vykdamt plėtrą sukurtus ir pagamintus bandomuosius pavyzdžius, turinčius materialią formą. Jų kūrimo ir gamybos išlaidos priskiriamos nematerialiajam turtui, nes pagrindinis tikslas kuriant ir gaminant bandomuosius pavyzdžius yra tobulinti produktą. Šiuo atveju nematerialumo požymis yra svarbesnis už materialiojo turto požymį.

12. Nematerialusis turtas gali būti atskiriamas ir neatskiriamas nuo kito įmonės turto. Nematerialusis turtas, kurį įmonė gali perleisti ar išnuomoti, yra laikomas atskiriamu nuo kito įmonės turto. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriamas nuo kito turto ir kuria būsimą ekonominę naudą tik kartu su kitu įmonės turtu, jis gali būti pripažįstamas tik tada, jei įmonė gali nustatyti, kokią ekonominę naudą ateityje ji gaus iš to nematerialiojo turto.

Nematerialųjį turtą galima atskirti nuo kito turto, jei įmonė gali jį išnuomoti, parduoti, iškeisti neprarasdama kito turto, naudojamo toje pačioje veikloje, būsimos ekonominės naudos. Tačiau nematerialųjį turtą galima atskirti ir kitais būdais. Pavyzdžiui, jei nematerialusis turtas kuria būsimą ekonominę naudą tik kartu su kitu turtu, jis gali būti atskiriamas, jei įmonė gali nustatyti, kokią būsimą ekonominę naudą ji gaus iš šio turto. Jei įsigyjant verslą įsigyjamas ir nematerialusis turtas, kuris nebuvo užregistruotas verslą perleidžiančios įmonės apskaitoje (pavyzdžiui, įmonėje sukurtas prekės ženklas), tai perduodamos įstatymų suteiktos teisės ir būsimą ekonominę naudą leidžia įmonei atskirti nematerialųjį turtą.

13. Įmonės darbuotojų kvalifikacija, išlaidos, patirtos siekiant sudaryti pirkėjų sąrašus ir panašius objektus, nelaikomos nematerialiuoju turtu. Įmonės patirtos išlaidos susikurtiems prekių ženkams, straipsnių antraštėms ir panašios išlaidos taip pat neturi būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu. Jos negali būti atskirtos nuo visų verslo plėtros išlaidų, todėl negali būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu.

14. Jei išlaidos neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo, jos pripažįstamos sąnaudomis jų susidarymo metu. Išlaidų, kurios pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, pavyzdžiai:

- 14.1. išlaidos naujai gamyklai atidaryti, naujam verslui ar veiklai pradėti;**
- 14.2. darbuotojų mokymo;**
- 14.3. reklamos ir reprezentacinės;**
- 14.4. įmonės ar jos dalies perkėlimo ar reorganizavimo.**

Įmonė gali patirti išlaidų, kurios vėliau sukuria tam tikras teises ir privilegijas. Kai apskaitoje negalima patikimai įvertinti šių teisių ir privilegijų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos, patirtų išlaidų negalima atskirti nuo verslo plėtros ir palaikymo išlaidų, negalima nustatyti jų sukurtų teisių ir privilegijų naudingo tarnavimo laiko, tai tokios išlaidos pripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Nematerialiuoju turtu nepripažįstamas įmonės sukurtas turtas: prekių ženklai, pavadinimai, leidinių antraštės, klientų sąrašai, mokymo, darbuotojų kvalifikacijos kėlimo, prekių ženklų reklamos, įrenginių paleidimo, įmonės perkėlimo ir reorganizavimo, etatų mažinimo, įmonės uždarymo ir kitos išlaidos, kurios negali būti susietos su iš to turto ateityje gautina ekonomine nauda.

14¹. Nematerialiuoju turtu taip pat nepripažįstamos veiklos pradžios išlaidos, kurios apima įmonės steigimo, akcijų išleidimo, įregistravimo, akcininkų pažymėjimų spausdinimo, įstatų parengimo ir įregistravimo, konsultantų, tarpininkų paslaugų ir panašias išlaidas. Šiomis išlaidomis mažinami akcijų priedai. Jei akcijų priedų nėra, jos registruojamos pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažinto pelno (nuostolių) sąskaitoje ir parodomas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Steigiant, reorganizuojant įmonę ar platinant naują akcijų emisiją patiriama išlaidų, kurios susijusios su įmonės steigimu, akcijų įregistravimu ir įmonės veiklos pradžia. Pagal verslo apskaitos standartus įmonės steigimo ir akcijų išleidimo išlaidos neturi būti priskiriamos įmonės nematerialiajam turtui ar bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, nes jos tiesiogiai susijusios su įmonės savininkais, bet ne su įmonės veikla. Įmonės steigimo ir akcijų išleidimo išlaidomis mažinami akcijų priedai, o jei akcijų priedų nėra, jos apskaitoje registruojamos pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažinto ataskaitinių metų pelno (nuostolių) sąskaitoje ir parodomas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Įmonės spaudų, blankų gamybos, administracijos atlyginimų iki įmonės veiklos pradžios ir kitos su veikla susijusios išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

15. Nematerialusis turtas gali būti įsigijamas arba pasigaminamas įmonėje. Prestižo įmonė negali sukurti ir jis atskirame balanse parodomas tik reorganizavus įmones prijungimo ar sujungimo būdu, įsigijus kitos įmonės verslą ar jo dalį ir tikintis iš to jungimo gauti ekonominės naudos.

Įmonė gali įsigyti nematerialųjį turtą jį pirkdama iš kitų fizinių ar juridinių asmenų, gaudama nemokamai, mainais į kitą turtą ar paslaugas, išleidžiamus nuosavybės vertybinius popierius (akcijas) ir pan. Paprastai įsigytas nematerialusis turtas pripažįstamas turtu, nes visada tikėtina, kad įmonė gaus to turto teikiamos ekonominės naudos, o jo įsigijimo savikaina gali būti patikimai įvertinama.

Nematerialusis turtas gali būti pagaminamas (sukuriamas) įmonėje, tačiau pasigaminti (sukurti) nematerialieji objektai ne visada apskaitoje pripažįstami turtu (pavyzdžiui,

nepripažįstami įmonėje sukurti prekių ženklai, klientų sąrašai ir panašiai). Įmonėje sukurto nematerialiojo turto pripažinimo požymius, jo registravimą apskaitoje reglamentuoja šio standarto V skyrius.

Prestižas yra suma, kuria įgijėjo sumokėta kaina viršija įsigytosios įmonės grynojo turto dalies ar įsigyto verslo grynojo turto vertę ir iš kurios įgijėjas ateityje tikisi gauti ekonominės naudos. Įmonės rinkos kainą lemia daug įvairių veiksnių, tokių kaip pasiūla, paklausa, rinkos pagyvėjimas ar nuosmukis ir kt. Prestižas apskaitoje registruojamas ir finansinėse ataskaitose parodomas kaip nematerialusis turtas tik reorganizavus įmones prijungimo ar sujungimo būdu, įsigijus kitos įmonės verslą ar jo dalį 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka. Pastarasis standartas nustato prestižo apskaitos reikalavimus.

IV. NEMATERIALIOJO TURTO ĮSIGIJIMO REGISTRAVIMAS APSKAITOJE

16. Įsigytas nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina.

Nematerialusis turtas apskaitoje turi būti įvertinamas įsigijimo savikaina. Vykdamas sandorį, įsigijimo savikaina dažniausiai parodo tikrąją turto vertę, nes sandoriai rinkoje paprastai sudaromi remiantis rinkos kainomis, o jei nėra aktyviosios nematerialiojo turto rinkos, sandoriai sudaromi remiantis kiek galima patikimesne informacija. Vėliau, pasikeitus rinkos sąlygoms, kai panašus turtas tampa brangesnis, anksčiau užregistruoto turto įsigijimo savikaina neturi būti koreguojama.

Rinkoje įsigyti taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimai (toliau – taršos leidimai) registruojami nematerialiojo turto sąskaitose įsigijimo savikaina, tačiau nemokamai kaip valstybės parama gautų taršos leidimų įsigijimo savikaina yra 0 EUR. Informaciją apie tokį turtą kontrolės tikslais įmonė galėtų kaupiti nebalansinėse sąskaitose. Taršos leidimų registro sąskaitai atidaryti patirtos išlaidos, jei jos nereikšmingos, nepriskiriamos taršos leidimų įsigijimo savikainai, o pripažįstamos to laikotarpio, kada patiriamos, sąnaudomis.

17. Jei nematerialusis turtas yra įsigijamas iš išorės šaltinio, jo įsigijimo savikaina gali būti patikimai įvertinta, kai atsiskaitoma pinigais ar kitu turtu.

Dažniausiai įmonės gali patikimai įvertinti įsigyto nematerialiojo turto įsigijimo savikainą, nes įsigyjant turtą atsiskaitoma pinigais, jų ekvivalentais ar kitu turtu, kurio verte remiantis nustatoma nematerialiojo turto savikaina.

18. Nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro už šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma ar kitokio sunaudoto turto vertė, įskaitant muitus ir kitus negrąžinamus mokesčius. Turto įsigijimo savikainai turi būti priskiriamos ir kitos tiesioginės turto paruošimo numatomam naudojimui išlaidos, pavyzdžiui, atlyginimai už teisinę paslaugą.

Įsigytas nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, kurią sudaro:

- pirkimo kaina, atėmus pirkimo metu žinomas ir taikytas nuolaidas, įskaitant negrąžintinus importo ir kitus pirkimo mokesčius (pvz., negrąžintiną pridėtinės vertės mokestį);
- tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su nematerialiojo turto įsigijimu ir paruošimu naudoti (pvz., teisių registravimo mokesčiai, atlygis už teisinę, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir t. t.).

Į nematerialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos bendrosios ir administracinės sąnaudos, palūkanos už paskolas nematerialiajam turtui įsigyti.

Įsigytas nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas debetuojuant nematerialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitas ir kredituojant atitinkamas turto ar įsipareigojimų sąskaitas:

D 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina (pagal turto grupes)

K 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa

arba

K 116 Sumokėti avansai už nematerialųjį turtą (jei tokių buvo)

arba

K 4494 Kitos mokėtinos sumos

Pavyzdys

Įmonė „Z“ 20X1 m. kovo 20 d. sumokėjo 2 000 EUR avansą įmonei „Y“ už numatomą įgyti nematerialųjį turtą – prekės ženklą. Sutartyje numatyta prekės ženklo vertė 20 000 EUR. Įmonė „Z“ 20X1 m. birželio 18 d. sumokėjo įmonei „Y“ likusią 18 000 EUR sumą ir įregistravo ženklo teisių perdavimą prekių ženklų registre. Už ženklo teisių perdavimo registravimą įmonė „Z“ sumokėjo 100 EUR. Be to, 20X1 m. birželio 18 d. teisininkams už teisinines paslaugas (sutarties parengimą ir priežiūrą) ji sumokėjo 1 500 EUR.

Įmonė „Z“ 20X1 m. kovo 20 d. apskaitoje registruoja sumokėtą avansą:

D 116 Sumokėti avansai už nematerialųjį turtą	2 000
---	-------

K 271 Sąskaitos bankuose	2 000
--------------------------	-------

Įmonė „Z“ 20X1 m. birželio 18 d. įregistravusi perimtas teises į ženklą ir atsiskaičiusi su įmone „Y“ apskaitoje registruoja įsigytą prekės ženklą:

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	21 600
--	--------

K 4494 Kitos mokėtinos sumos (prekės ženklas)	20 000
---	--------

K 4494 Kitos mokėtinos sumos (kitos paslaugos)	1 600
--	-------

D 4494 Kitos mokėtinos sumos (prekės ženklas ir kitos paslaugos)	21 600
--	--------

K 116 Sumokėti avansai už nematerialųjį turtą	2 000
---	-------

K 271 Sąskaitos bankuose	19 600
--------------------------	--------

Pastaba. Įmonė įsigytiems prekių ženkams apskaityti gali skirti atskirą sąskaitą *Prekių ženklai* ir informaciją apie šio nematerialiojo turto likutinę vertę balanse pateikti atskiroje eilutėje.

19. Jei nematerialusis turtas įsigijamas išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje palūkanos nenurodomos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės, pritaikius rinkos palūkanų normą. Skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis per visą išsimokėjimo laikotarpį.

Kai nematerialiojo turto objektas įsigijamas išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje palūkanos nenurodomos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Įsigijimo savikainos ir diskontuotos vertės skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis, kurias įmonė nurašys į finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas per visą mokėjimo laikotarpį.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. balandžio 1 d. už 96 000 EUR išsimokėtinai įsigijo apskaitos programą (sutartyje palūkanos nenurodytos), už kurią 2 metus bus mokama lygiomis dalimis po 12 000 EUR kas ketvirtį. Panašių kompiuterinių programų rinkos kaina svyruoja nuo 90 000 EUR iki 91 000 EUR. Metinė rinkos palūkanų norma 5 proc.

Apskaitos programos įsigijimo savikaina apskaičiuojama pagal diskontavimo formulę:

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

kur

PS_{NPV} – diskontuotų gryųjų 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.

Apskaitos programos įsigijimo savikaina, diskontuojant visas būsimas įmokas įsigijimo metu, būtų tokia:

$$PS_{NPV} = 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^1 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^2 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^3 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^4 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^5 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^6 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^7 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^8 = 90\,817,49 \text{ EUR}$$

Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis apskaičiuojama diskontuojant per 20X1 metus mokėtinas sumas:

$$12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^1 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^2 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^3 + 12\,000 \text{ EUR} : (1 + 0,05/4)^4 = 46\,536,69 \text{ EUR}.$$

Likusi mokėtina 44 280,80 EUR (90 817,49 EUR – 46 536,69 EUR) diskontuota vertė registruojama ilgalaikių skolų sąskaitoje.

Įmonės „A“ apskaitoje registruojama įsigyta programa:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	90 817,49
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	44 280,80
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	46 536,69

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

$$46\,536,69 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 46\,536,69 \text{ EUR} = 47\,118,40 \text{ EUR} - 46\,536,69 \text{ EUR} = 581,71 \text{ EUR}$$

Įmonė „A“ apskaičiuoja I ketvirčio 553,51 EUR palūkanas nuo ilgalaikės skolos:

$44\,280,80 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 44\,280,80 \text{ EUR} = 44\,834,31 \text{ EUR} - 44\,280,80 \text{ EUR} = 553,51 \text{ EUR}$

Įmonė apskaitoje registruoja palūkanų sąnaudas šiais apskaitos įrašais:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 135,22
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	581,71
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	553,51

Pirmo ketvirčio pabaigoje sumokėjusi sutartyje numatytą sumą įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

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

Antro ketvirčio pradžioje apskaičiuojama už programą likusi 79 952,71 EUR skolos dalis:

$90\,817,49 \text{ EUR} + 1\,135,22 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR} = 79\,952,71 \text{ EUR}$

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

$(47\,118,40 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR}) \times (1 + 0,05/4)^1 - (47\,118,40 \text{ EUR} - 12\,000 \text{ EUR}) = 35\,557,38 \text{ EUR} - 35\,118,40 \text{ EUR} = 438,98 \text{ EUR}$

Apskaičiuojamos II ketvirčio 560,43 EUR palūkanos nuo ilgalaikės skolos:

$44\,834,31 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 - 44\,280,80 \text{ EUR} \times (1 + 0,05/4)^1 = 45\,394,74 \text{ EUR} - 44\,834,31 \text{ EUR} = 560,43 \text{ EUR}$

Apskaičiuotos palūkanos ketvirčio pabaigoje pripažįstamos palūkanų sąnaudomis ir užregistruojamos apskaitoje:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	999,41
K 4403 Kitų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis	438,98
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	560,43

Antro ketvirčio pabaigoje sumokėjusi sutartyje numatytą sumą įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

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 apskaičiuojamas ir apskaitoje registruojamas analogiškai.

Jei gryniesi 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 dienų 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.

20. Jei nematerialusis turtas yra įsigyjamas sujungiant verslą, įsigijimo savikaina bus laikoma jo tikroji vertė įsigijimo datą. Jei nėra nematerialiojo turto aktyviosios rinkos, jo įsigijimo savikaina atitiks sumą, kurią įmonė, sudarydama sandorį su nepriklausoma, apie šį turtą išmanančia ir šį sandorį vykdyti ketinančia šalimi, įsigijimo datą sutinka mokėti už turtą. Nustatant šią sumą, turi būti naudojama patikima informacija ir atsižvelgiama į sandorių dėl panašaus turto rezultatus.

Jei nematerialusis turtas yra įsigyjamas sujungiant verslą, pirminio pripažinimo metu jis turi būti įvertinamas tikrąja verte. Tikroji vertė gali būti nustatyta įvairiais būdais: pagal rinkos kainą, užsakius nepriklausomų kompetentingų ekspertų vertinimą, vadovaujantis pačios įmonės susikurtais pagrįstais įvertinimo būdais. Patikimiausias tikrosios vertės nustatymo būdas yra kaina aktyviojoje rinkoje, jei tokia rinka yra. Tikrajai vertei nustatyti taip pat galima taikyti paskutinių panašių sandorių kainas, jeigu rinkoje neatsirado svarbių aplinkybių, darančių įtaką įsigyjamo nematerialiojo turto kainoms.

Aktyvioji nematerialiojo turto rinka būna retai. Dažniausiai nebūna prekių, paslaugų ženklų, laiškeščių antraščių, muzikos ir kino filmų sukūrimo teisių, patentų aktyviosios rinkos, nes toks turtas yra unikalus. Nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, sutartyse aptariama konkreti kaina, kuri dažnai visuomenei neskelbiama. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali ir nesuteikti pakankamų duomenų apie kito turto tikrąją vertę. Aktyviajai rinkai galima priskirti tam tikroms jurisdikcijoms priklausančias kompiuterių programų, interneto tinklalapių kūrimo paslaugų rinkas, kur gali būti laisvai perleidžiamų licencijų, gamybos kvotų aktyvioji rinka.

Pavyzdys

Sujungiant verslą įmonė kartu su kitu įsigyjamosios įmonės turtu įsigijo apskaitos programą, kurios likutinė vertė įsigytosios įmonės balanse yra 5 000 EUR. Panašios programos rinkoje tuo metu parduodamos po 15 000 EUR. Jungiant verslą, įsigyta programa apskaitoje turi būti užregistruojama tikrąja verte, tai yra 15 000 EUR.

Kai nėra aktyviosios rinkos, nustatydama nematerialiojo turto tikrąją vertę įmonė turi vadovautis bet kuria turima patikima informacija (pavyzdžiui, ekspertų, turinčių šios srities patirties, vertinimu), pačios įmonės susikurtais pagrįstais įvertinimo būdais.

21. Kai įsigyjamas verslas, įsigijusioji įmonė pripažįsta nematerialųjį turtą, kuris atitinka šiame standarte nurodytus pripažinimo požymius, net jei šis turtas nebuvo pripažintas įsigytosios įmonės balanse. Jei nematerialiojo turto, įsigyto sujungus verslą, įsigijimo savikaina negali būti patikimai įvertinta, šis turtas nepripažįstamas kaip atskiras nematerialusis turtas.

Nematerialiojo turto objektai įsigytosios įmonės balanse turtu gali būti nepripažįstami dėl įvairių priežasčių. Tai dažniausiai yra įmonėje sukurtas nematerialusis turtas, kuris neatitinka nematerialiojo turto pripažinimo požymių, pavyzdžiui, prekių, paslaugų ženklai, klientų sąrašai ir pan. Kartais pačios įmonės dėl vienokių ar kitokių priežasčių nepripažįsta nematerialiojo turto, nors pagal šio standarto nuostatas jį galima būtų pripažinti, pavyzdžiui, plėtros darbus, sukurtą prekybos internetu tinklalapį ir pan. Kadangi įsigijusioji įmonė šį turtą gali atskirti, jis turi būti

įvertinamas ir jos balanse parodomas tikrąja verte. Šio turto vertei nustatyti taikomi šio standarto 20 punkte nurodyti būdai.

Pavyzdys

Įmonė „X“ įsigijo įmonę „Y“, kuri yra sukūrusi rinkoje žinomą prekės ženklą. Kadangi prekės ženklo kūrimo ir palaikymo išlaidas įmonė „Y“ nurašė į sąnaudas, šios įmonės balanse nėra nematerialiojo turto – prekės ženklo. Tačiau įmonei „X“ prekės ženklas yra atskiras turtas, ateityje teiksiantis ekonominę naudą. Šio prekės ženklo tikroji vertė yra 800 000 EUR, todėl įmonė „X“ prekės ženklą pripažįsta nematerialiuoju turtu, kurio įsigijimo savikaina 800 000 EUR.

Jeigu sujungiant verslą įsigyto nematerialiojo turto tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, pavyzdžiui, nėra tokio turto aktyviosios rinkos, šis turtas atskiru nematerialiuoju turtu nepripažįstamas.

22. Nematerialusis turtas gali būti įsigytas mainais į kitą turtą.

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

23. Mainais gauto nematerialiojo turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant tiesiogines, su turto mainais susijusias išlaidas.

Kai mainomo turto vertė nurodyta mainų sutartyje, mainais gauto nematerialiojo turto įsigijimo savikaina yra sutartyje numatytos vertės, su mainais susijusių išlaidų ir tiesioginių išlaidų paruošti turtą naudoti suma.

Pavyzdys

Įmonė „A“ savo lengvąjį automobilį, kurio įsigijimo savikaina 100 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 40 000 EUR (balansinė vertė 60 000 EUR), maino į įmonės „B“ surinktą gamybos proceso valdymo programą. Mainų sutartyje numatyta, kad tiek įmonės „A“ automobilio, tiek įmonės „B“ programos tikroji vertė yra 50 000 EUR. Įmonė „A“ už programos įdiegimą ir suderinimą įmonei „C“ sumokėjo 4 000 EUR. Šiuo atveju programos įsigijimo savikaina lygi sutartyje nurodytos vertės (50 000 EUR) ir turto paruošimo naudoti išlaidų (4 000 EUR) sumai.

Įmonė „A“ apskaitoje registruoja įsigytą programą ir automobilio perleidimą:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	50 000
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	10 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	100 000

Įmonė „A“ apskaitoje registruoja programos įdiegimą ir suderinimą:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	4 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	4 000

24. Jei nematerialusis turtas įsigyjamas mainais į kitą turtą, o mainų sutartyje vertė nenurodyta, tai įsigytas nematerialusis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas

tikrąja verte. Jei įsigyto nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jis registruojamas už jį atiduoto turto tikrąja verte. Jeigu mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, nematerialiojo turto įsigijimo savikaina laikoma atiduoto turto balansinė vertė.

Jei įsigyjamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jo įsigijimo savikaina yra lygi už jį perduoto turto tikrosios vertės, visų su turto mainais susijusių ir turto paruošimo naudoti išlaidų sumai. Perduoto turto tikroji vertė gali skirtis nuo jo balansinės vertės. Tokiu atveju skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu ar nuostoliu.

1 pavyzdys

Knygų leidykla „X“ maino specializuotą programinę leidybos įrangą ir pramoninį kopijavimo aparatą į leidyklos „Z“ turimą teisę leisti ir platinti rašytojo V. Pavardenio romaną. Teisės platinti romaną tikrosios vertės nustatyti negalima, nes tai yra pirmasis V. Pavardenio romanas. Kopijavimo aparato įsigijimo savikaina yra 50 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 20 000 EUR (balansinė vertė 30 000 EUR). Programinės įrangos įsigijimo savikaina yra 200 000 EUR, sukaupta amortizacija 50 000 EUR (balansinė vertė 150 000 EUR). Kopijavimo aparato tikroji vertė yra 25 000 EUR, o programinės įrangos 190 000 EUR.

Knygų leidykla „X“ apskaitoje registruoja mainų sandorį:

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	215 000
D 1138 Programinės įrangos vertės amortizacija (–)	50 000
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	20 000
K 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	200 000
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	50 000
K 5401 Kitos pajamos	35 000

2 pavyzdys

Baldų prekybos įmonė „A“ keičia biuro baldų komplektą į įmonės „B“ sukurtą apskaitos programą. Sukurtos apskaitos programos tikrosios vertės nustatyti negalima, nes programa sukurta tik baldų prekybos įmonės „A“ poreikiams tenkinti. Įmonės „A“ keičiamo biuro baldų komplekto įsigijimo savikaina yra 15 000 EUR, tikroji vertė (įprasta pardavimo kaina) 21 000 EUR.

Baldų prekybos įmonė „A“ apskaitoje registruoja įsigytą programą:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	21 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	21 000

Įmonė „A“ apskaitoje registruoja baldų komplekto perdavimą:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	15 000
K 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	15 000

Jei mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, gauto turto įsigijimo savikaina lygi atiduoto turto balansinės vertės, visų su mainais susijusių išlaidų ir gauto turto paruošimo

naudoti išlaidų sumai. Šiuo atveju pelno ar nuostolių nepripažįstama, nes manoma, kad šių objektų naudojimo laikas dar nesibaigė, todėl uždirbtų pajamų apskaičiuoti negalima.

3 pavyzdys

Lietuvos ir Latvijos kino centrai keičiasi teise rodyti kino filmą. Mainuose dalyvaujančių šalių vertinimu, mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima. Lietuvos kino centro teisės rodyti kino filmą įsigijimo savikaina yra 6 000 EUR, sukaupta amortizacija 2 500 EUR. Lietuvos kino centro įgytos teisės įsigijimo savikaina lygi atiduotos teisės balansinei vertei.

Lietuvos kino centras apskaitoje registruoja mainų sandorį:

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	3 500
D 1158 Kito nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)	2 500
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	6 000

4 pavyzdys

AB „Z“ gauna iš AB „Y“ licenciją naudoti patentuotą gamybos būdą mainais į 1000 AB „X“ akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 100 EUR, rinkos kaina 400 EUR. AB „Z“ įvertino AB „X“ akcijas tikrąja verte. AB „Z“ šiuos mainus apskaitoje registruoja:

D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	400 000
K 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	400 000

Vertybinių popierių, kuriais prekiaujama vertybinių popierių biržoje, tikroji vertė yra rinkos kaina. Kitų vertybinių popierių, kuriais neprekiuojama vertybinių popierių rinkose, tikroji vertė nustatoma atsižvelgiant į vienai akcijai tenkantį nuosavą kapitalą, numatomą grynąjį pelną, panašių įmonių akcijų kainą ir kitus veiksnius, turinčius įtakos tikrajai vertybinių popierių vertei.

24¹. Neatlygintinai gauto (dovanoto) nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodyta jo vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.

Įmonei neatlygintinai perduoto (dovanoto) nematerialiojo 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 nematerialiojo turto vertė bus mažesnė už tikrąją vertę, vadinasi, šio turto vieneto įsigijimo savikaina bus dovanojimo dokumente nurodytos vertės ir jo gavimo ir paruošimo naudoti (instaliavimo, išbandymo ir kitomis) tiesioginių išlaidų suma.

Jeigu dovanojimo dokumente bus nurodyta didesnė vertė už tikrąją, įsigijimo savikaina bus turto vieneto tikrosios vertės ir jo gavimo ir paruošimo naudoti tiesioginių išlaidų suma. Jeigu nematerialiojo turto dovanojimo dokumente vertė nenurodyta, jo įsigijimo savikaina laikoma dovanoto objekto tikroji vertė, kurią įmonė nustato atsižvelgdama į turto vertintojų patvirtintą vertę ar kitą tinkamą informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t. t.).

Dovanoto nematerialiojo turto vertė gali būti rodoma pajamose, jei pagal turto perleidimo sąlygas jis nėra atlygis už įprastoje veikloje tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas ir neturi būti registruojami papildomi įsipareigojimai.

Šiame punkte neregamentuojama neatlygintinai gauto turto, kuris perleidžiamas tam tikromis sąlygomis, apskaita, t. y. atlygis už perduodamas prekes arba teikiamas paslaugas, kai apskaitoje registruojami įsipareigojimai.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. rugsėjo 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo programinę įrangą. Dovanojimo sutartyje buvo nurodyta 3 000 EUR programinės įrangos vertė, nors tikroji jos vertė yra 3 800 EUR. Įmonė „A“ programinės įrangos instaliavimo darbus atlikusiai įmonei „C“ turi sumokėti 500 EUR.

Kai programinė įranga buvo instaliuota, 20X1 m. rugsėjo 30 d. perdavusi ją naudoti, įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina (3 000 + 500)	3 500
K 5401 Kitos pajamos	3 500

Įmonė nustatė programinės įrangos 4 metų naudingo tarnavimo laiką ir 500 EUR likvidacinę vertę. 2001 metais kas mėnesį pripažįstama po 187,50 EUR amortizacijos sąnaudų ir 750 EUR metinių amortizacijos sąnaudų.

2001 metais amortizacija apskaitoje registruojama:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos	187,50
K 1138 Programinės įrangos vertės amortizacija (–)	187,50

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. rugsėjo 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo programinę įrangą. Dovanojimo sutartyje buvo nurodyta 3 000 EUR programinės įrangos vertė, nors tikroji jos vertė yra 2 800 EUR. Įmonė „A“ programinės įrangos instaliavimo darbus atlikusiai įmonei „C“ turi sumokėti 500 EUR.

Kai programinė įranga buvo instaliuota, 20X1 m. rugsėjo 30 d. perdavusi ją naudoti, įmonė „A“ ją apskaitoje registruoja:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina (2 800 + 500)	3 300
K 5401 Kitos pajamos	3 300

Įmonė nustatė programinės įrangos 4 metų naudingo tarnavimo laiką ir 500 EUR likvidacinę vertę. 2001 metais kas mėnesį bus pripažįstama po 168,75 EUR amortizacijos sąnaudų ir 675 EUR metinių amortizacijos sąnaudų.

2001 metais amortizacija apskaitoje registruojama:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos	168,75
K 1138 Programinės įrangos vertės amortizacija (–)	168,75

25. Kai dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente turto vertė nenurodyta, gauto nematerialiojo turto vertė, kuri ir bus laikoma įsigijimo savikaina, nustato įmonė pagal to turto tikrąją vertę, jei yra aktyvioji tokio turto rinka arba jei tikroji vertė gali būti patikimai nustatoma. Šio punkto nuostatos netaikomos taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimams.

Kai dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente turto vertė nenurodyta, gauto nematerialiojo turto įsigijimo savikaina laikoma to turto tikroji vertė, kurią įmonė nustato atsižvelgdama į turto vertintojų nustatytą vertę ar kitą gautą tinkamą rinkos informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t. t.).

Taršos leidimams, kurie suteikia teisę išmesti į aplinką tam tikrą teršalų kiekį, gautiems nemokamai kaip valstybės parama, nustatyta išimtis. Informaciją apie tokį turtą kontrolės tikslu įmonė galėtų kausti nebalansinėse sąskaitose. Nemokamai gautų taršos leidimų pardavimo pelnas apskaitoje registruojamas ir finansinėse ataskaitose parodomas kaip kitos veiklos pajamos vadovaujantis 10-uoju verslo apskaitos standartu „Pajamos“. Išlaidos, patirtos taršos leidimų registro sąskaitai atidaryti, nepriskiriamos taršos leidimo įsigijimo savikainai, o pripažįstamos to laikotarpio, kada patiriamos, sąnaudomis.

26. Jei neatlygintinai gauto nematerialiojo 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.

Su nematerialiojo turto įsigijimu ir paruošimu naudoti tiesiogiai susijusios išlaidos gali būti teisių registravimo mokesčiai, atlygis už teisinę, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir pan.

Bendrosios ir administracinės sąnaudos, taip pat palūkanos už paskolas nematerialiajam turtui įsigyti į nematerialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos.

27. Jei nematerialiojo turto aktyviosios rinkos nėra arba turto tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, o neatlygintinai gaunant nematerialųjį turtą nebuvo patirta jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.

Jei yra neatlygintinai gauto nematerialiojo turto, kurio aktyviosios rinkos nėra, apskaitoje registruojamas jo kiekis. Pagal 6-ojo verslo apskaitos standarto „Aiškinamasis raštas“ nuostatas informacija apie įmonės veikloje naudojamą nemokamai gautą nematerialųjį turtą turi būti atskleidžiama aiškinamajame rašte.

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

Įvairių teisinių formų įmonėse nepiniginių įnašų vertė nustatoma pagal konkrečius vienos ar kitos įmonės veiklą reglamentuojančius Lietuvos Respublikos įstatymus, pavyzdžiui:

- Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą, kuris nustato nepiniginio įnašo dydžio ir vertės reikalavimus, t. y. akcijas apmokančiam asmeniui nuosavybės teise priklausantis nepiniginis įnašas turi būti įvertinamas nepriklausomo turto vertintojo teisės aktu, reglamentuojančių turto vertinimą, nustatyta tvarka.

- Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymą, kuris nustato, kad bendrijos dalyviui nuosavybės teise priklausantis nepiniginis įnašas įvertinamas visų bendrijos dalyvių vienbalsiu sprendimu.

- Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymą, kuris nustato, kad nepiniginiai pajiniai įnašai įvertinami ir tvirtinami bendrovės įstatuose nustatyta tvarka.

Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas nereglamentuoja mažosios bendrijos nariui nuosavybės teise priklausančio įnašo vertės nustatymo tvarkos.

V. ĮMONĖS PASIGAMINTO (SUKURTO) NEMATERIALIOJO TURTO REGISTRAVIMAS APSKAITOJE

28. Pasigamintas (sukurtas) nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas pasigaminimo (sukūrimo) savikaina.

29. Gaminant (kuriant) turtą įmonėje, išlaidos skirstomos į tyrimo ir plėtos išlaidas. Jei įmonė negali atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtos išlaidų, visos išlaidos priskiriamos tyrimo išlaidoms. Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos susidaro.

Nematerialiojo turto objektus įmonė savo jėgomis gali susikurti. Dažnai sudėtinga įvertinti, ar įmonėje sukurtas turtas atitinka nematerialiojo turto pripažinimo požymius, nes sunku nustatyti:

- Ar šis turtas yra atskiriamas nuo kito turto.
- Ar šis turtas kurs būsimą ekonominę naudą.
- Kada šis turtas atsiranda.
- Kokia šio turto pasigaminimo savikaina.

Dažnai nematerialiojo turto kūrimo išlaidų negalima atskirti nuo viso įmonės verslo plėtos išlaidų.

Jeigu įmonė negali atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtos išlaidų, visos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos. Tyrimo išlaidas atskirti nuo plėtos išlaidų sudėtinga, kai jau tyrimo metu sukuriamos naujos technologijos, sistemos, produktai ir pan.

30. Tyrimų išlaidų pavyzdžiai gali būti:

30.1. veikla, skirta įgyti naujų žinių;

30.2. gautų žinių įvertinimas ir jų pritaikymas;

30.3. alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų ieškojimas.

Tyrimai – tai specialiai suplanuota veikla, atliekama siekiant naujų mokslo ar technikos žinių, kurios, galbūt, bus naudingos kuriant naujus gaminius, paslaugas ir panašiai.

Atlikdama tyrimus įmonė dar negali įrodyti, kad kuriamas nematerialusis turtas ateityje teiks ekonominės naudos, todėl tyrimų išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos patiriamos. Pavyzdžiui, įmonė turi savo laboratoriją, kurioje vykdomi moksliniai tyrimai. Šios laboratorijos išlaikymo išlaidos, darbuotojų darbo užmokestis, įrangos nusidėvėjimas, sunaudotų medžiagų vertė turi būti priskiriama tyrimų išlaidoms ir nurašoma į bendrąsias ir administracines sąnaudas.

31. Plėtos išlaidų pavyzdžiai gali būti:

31.1. pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas iki gamybos ar naudojimo pradžios;

31.2. instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

31.3. įrangos, kuri skirta bandomiesiems pavyzdžiams pagaminti, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas;

31.4. pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

Plėtra – tyrimų rezultatų, kitų žinių ir patirties taikymas planuojant ar kuriant naujus ar iš esmės geresnius produktus (medžiagas, įrenginius, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas) prieš pradėdant prekybą jų gamybą ar naudojimą. Jei vykdydama plėtrą įmonė gali atskirti nematerialųjį turtą ir įrodyti, kad ateityje jis teiks ekonominės naudos, ir jei išlaidos atitinka šio standarto 32 punkto sąlygas, patirtos plėtros išlaidos pripažįstamos nematerialiuoju turtu. Pavyzdžiui, maisto pramonės įmonės laboratorija sukuria naujo produkto receptą. Įmonė nusprendžia pagal šį receptą pagaminti bandomąją produkcijos partiją. Jeigu gaminant bandomąją produkcijos partiją patirtos išlaidos (sunaudotos medžiagos, darbuotojų darbo užmokestis, netiesioginės gamybinės išlaidos, pakuotės dizaino kūrimo, testavimo išlaidos ir pan.) atitinka 32 punkte išvardytas sąlygas, jos pripažįstamos nematerialiuoju turtu – plėtros darbų išlaidomis.

32. Vykdamas plėtros darbus, susidariusios išlaidos nematerialiuoju turtu gali būti pripažįstamos tik tada, kai įmonė turi patikimų įrodymų, kad:

32.1. ji turi techninių galimybių, finansinių ir kitų išteklių užbaigti plėtros darbus;

32.2. ji ketina baigti gaminti (kurti) nematerialųjį turtą ir jį naudoti arba parduoti;

32.3. ji sugebės naudoti arba parduoti nematerialųjį turtą;

32.4. nematerialusis turtas ateityje teiks įmonei ekonominės naudos;

32.5. ji gali patikimai įvertinti su nematerialiojo turto pasigaminimu (sukūrimu) susijusias išlaidas.

Vykdamas plėtrą susidariusias išlaidas norint pripažinti nematerialiuoju turtu, turi būti įvykdomos visos 32 punkte nurodytos sąlygos. Įmonė turi įrodyti, kad ji ketina užbaigti gaminti nematerialųjį turtą, gali ir turi išteklių tai atlikti, nematerialusis turtas ateityje teiks įmonei tiesioginę ar netiesioginę ekonominę naudą, be to, nematerialiojo turto pasigaminimo išlaidos gali būti patikimai įvertintos ir atskirtos nuo kito turto kūrimo ar viso verslo plėtros išlaidų.

Finansines galimybes gali parodyti įmonės turimi finansiniai ištekliai, banko ketinimas suteikti paskolą ir pan., ketinimus baigti gaminti ir naudoti turtą – įmonės stebėtojų tarybos, valdybos ar administracijos priimti sprendimai, įmonės darbo patirtis rinkoje panaudojant naujus gaminius ar taikant naujas technologijas, bendra padėtis rinkoje, užimama rinkos dalis, finansinė būklė ir pan. Galimybę parduoti rodo esanti analogiškų produktų rinka, su pirkėju pasirašytas ketinimo pirkti sandoris ir pan. Ateityje ekonominė nauda gali būti siejama su pagrįsta tikimybe uždirbti pajamų, taikant naujas technologijas sumažinti gamybos išlaidas ar bendrąsias ir administracines sąnaudas ir t. t. Sąlygų įvykdymo įrodymai turi būti realūs, pagrįsti objektyviomis įmonės veiklos galimybėmis.

Kol įmonė neatitinka bent vienos iš nurodytų sąlygų, plėtros darbų išlaidos nematerialiuoju turtu nepripažįstamos, jos pripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

33. Tai, kad įmonė turi pakankamai išteklių baigti gaminti (kurti) nematerialųjį turtą, sugebės jį naudoti ir gauti iš jo naudos, gali būti įrodoma, pavyzdžiui, verslo plane nurodant turimus techninius, finansinius, kitus reikiamus išteklius ir įmonės galimybę jais naudotis.

34. Įmonės pasigaminto (sukurto) nematerialiojo turto pasigaminimo (sukūrimo) išlaidas patikimai įvertinti galima pagal įmonės taikomą savikainos skaičiavimo metodiką.

35. Įmonės pasigaminto (sukurto) nematerialiojo turto pasigaminimo (sukūrimo) savikaina yra suma išlaidų, kurios buvo patirtos nuo tos datos, kai išlaidos pirmą kartą atitiko šiame standarte nurodytus nematerialiojo turto pripažinimo požymius. Įmonės pasigaminto (sukurto) nematerialiojo turto pasigaminimo (sukūrimo) savikainai priskiriamų išlaidų pavyzdžiai gali būti:

35.1. išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms gaminant (kuriant) turtą;

35.2. darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių gaminant (kuriant) turtą, darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai;

35.3. materialiojo turto nusidėvėjimas, nematerialiojo turto amortizacija, jeigu tas turtas buvo naudojamas gaminant (kuriant) nematerialųjį turtą;

35.4. kitos tiesiogiai su nematerialiojo turto gamyba (kūrimu) susijusios išlaidos;

35.5. pridėtinės išlaidos, kurios patiriamos gaminant (kuriant) turtą ir gali būti patikimai įvertintos, ir pagrįstai priskirtos tam turtui. Pridėtinės išlaidos priskiriamos tais pačiais būdais, kaip ir gaminant materialųjį turtą.

Nematerialiojo turto pasigaminimo savikaina apskaičiuojama prie tiesioginių medžiagų išlaidų (medžiagų, žaliavų, detalių, komplektuojamųjų gaminių, sunaudotų kuriant nematerialųjį turtą) pridėdant tiesiogines darbo (darbuotojų, kuriančių nematerialųjį turtą, darbo užmokesčio, socialinio draudimo), kitas tiesiogines išlaidas ir netiesioginių išlaidų dalį, tenkančią šiam turto objektui. Prie kitų tiesioginių išlaidų priskiriamos išlaidos, kurias galima tiesiogiai priskirti gaminamam turto objektui. Tai gali būti tiesioginės elektros energijos išlaidos, dizainerių, projektuotojų, programuotojų, konsultantų paslaugos, teisių registravimo mokesčiai ir t. t. Prie netiesioginių išlaidų priskiriamos tos išlaidos, kurių tiesiogiai negalima priskirti kuriamam nematerialiojo turto objektui, nes jos turi būti priskiriamos visai veiklai. Tai gali būti, pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo gamybinio turto, naudojamo nematerialiajam turtui kurti ir įprastai produkcijai gaminti, nusidėvėjimas ir eksploatacijos išlaidos.

Netiesioginės išlaidos kuriamam nematerialiajam turtui priskiriamos pagal įmonės pasirinktą šių išlaidų skirstymo būdą, pavyzdžiui, proporcingai tiesioginiam darbo užmokesčiui, įrengimų darbo valandų skaičiui ir t. t.

36. Išlaidų, kurios nepriskiriamos įmonės pasigaminto (sukurto) nematerialiojo turto pasigaminimo (sukūrimo) savikainai, pavyzdžiai gali būti:

36.1. pardavimo, administracinės ir kitos bendrosios išlaidos, kurių negalima tiesiogiai priskirti to turto gamybai (kūrimui) ar paruošimui naudoti;

36.2. pradiniai veiklos nuostoliai, patirti siekiant planuojamų turto naudojimo efektyvumo rodiklių;

36.3. darbuotojų mokymo išlaidos.

Įmonėje sukurto nematerialiojo turto pasigaminimo savikainai nepriskiriamos išlaidos, kurios siejamos su visa įmonės veikla ir kurios pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, kai tik jos susidaro. Pavyzdžiui, į plėtros darbų savikainą neįskaičiuojamos numatomo gaminti ir parduoti produkto ar paslaugos reklamos išlaidos, plėtros darbams panaudotų bankų paskolų palūkanos, darbuotojų mokymo dirbti taikant naują technologiją išlaidos, pradiniai veiklos nuostoliai, patirti kol pasiekiami planuoti turto naudojimo rodikliai, ir pan.

37. Išlaidos, kurias įmonė pripažino sąnaudomis ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, vėliau negali būti koreguojamos ir priskiriamos nematerialiojo turto pasigaminimo (sukūrimo) savikainai.

Jei įmonė plėtros išlaidas dėl vienokių ar kitokių priežasčių (nesugebėjimo įrodyti, kad įmonė turi pakankamai finansinių ir kitų išteklių užbaigti kurti nematerialųjį turtą, abejonių dėl nematerialiojo turto teikiamos būsimos ekonominės naudos ir pan.) pripažino sąnaudomis, o vėliau šios priežastys išnyko, nuo to momento plėtros išlaidas įmonė pripažįsta nematerialiuoju turtu, tačiau ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais į sąnaudas nurašytos plėtros išlaidos nekoreguojamos ir į turto vertę neįskaičiuojamos.

VI. NEMATERIALIOJO TURTO EKSPLOATAVIMO IR TOBULINIMO IŠLAIDŲ APSKAITA

38. Nematerialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, kada jos buvo patirtos, sąnaudoms.

Naudodama veikloje nematerialųjį turtą įmonė gali patirti įvairių šio turto eksploatavimo išlaidų, pavyzdžiui, prekių, paslaugų ženklų priežiūros išlaidos, interneto tinklalapio, taikomųjų programų, infrastruktūros, grafinio dizaino, priežiūros išlaidos, kompiuterių programų, pripažintų nematerialiuoju turtu, priežiūros, pritaikymo prie pasikeitusių aplinkybių išlaidos (pvz., apskaitos programoje keičiami mokesčių tarifai), patentų gynimo teismuose ir kitos išlaidos. Kadangi šios išlaidos tik palaiko ir nedidina nematerialiojo turto ateityje teiktinos ekonominės naudos, jos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
- K 443 Skolos tiekėjams ar 4494 Kitos mokėtinos sumos
- K 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa
- K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams (jei tokių buvo)

39. Nematerialiojo turto tobulinimo išlaidos, patirtos po jo įsigijimo ar pasigaminimo (sukūrimo), turi būti pripažįstamos sąnaudomis to ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos patiriamos, išskyrus atvejus, kai šios išlaidos gali būti patikimai įvertintos, priskirtos konkrečiam turtui ir įmonė gali patikimai nustatyti, kad jos leis ateityje iš to turto gauti didesnę ekonominę naudą. Jei šios sąlygos yra įvykdomos, tada išlaidų suma įtraukiama į nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo (sukūrimo) savikainą.

Kartais nematerialiojo turto tobulinimo išlaidos gali ateityje padidinti turto teikiamą ekonominę naudą palyginti su ta, kuri buvo numatyta pirminio pripažinimo metu. Šiuo atveju, jeigu galima patikimai įvertinti nematerialiojo turto tobulinimo išlaidas ir priskirti jas

konkrečiam turtui, o ne visam verslui, tai išlaidų suma padidinama nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir amortizacija skaičiuojama nuo naujosios vertės.

Pavyzdys

Įmonė „X“ naudoja apskaitos programą, kurios įsigijimo savikaina 50 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 5 metai. Po vieno naudojimo metų įmonė nusprendė patobulinti programą ir papildė ją finansinės analizės ir valdymo apskaitos posistemiais. Tuo metu sukaupta programos amortizacija buvo 10 000 EUR (likutinė vertė 40 000 EUR). Programos tobulinimo darbus už 36 000 EUR atliko įmonė „Y“. Kadangi programos tobulinimo išlaidos gali būti patikimai įvertintos ir priskirtos konkrečiam nematerialiojo turto objektui, be to, pagrįstai manoma, kad įdiegti posistemiai leis efektyviau valdyti veiklos procesus, patirta išlaidų suma padidinama nematerialiojo turto įsigijimo savikaina:

D 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	36 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	36 000

Įmonė „X“ iš naujo apskaičiuoja amortizacijos sumą:

$(50\,000\text{ EUR} + 36\,000\text{ EUR} - 10\,000\text{ EUR}) : (5\text{ m.} - 1\text{ m.}) = 19\,000\text{ EUR per metus.}$

40. Nematerialiajam turtui būdinga tai, kad daugeliu atvejų neįmanoma nustatyti, ar išlaidos patobulins nematerialųjį turtą ir todėl jis ateityje duos didesnę ekonominę naudą ar tik išlaikys tinkamą jo būklę. Paprastai sudėtinga tas išlaidas tiesiogiai priskirti kuriam nors konkrečiam nematerialiajam turtui, todėl tik labai retai išlaidos, patirtos po nematerialiojo turto pirminio pripažinimo, gali būti pridėtos prie to turto įsigijimo arba pasigaminimo (sukūrimo) savikainos.

Dažniausiai sudėtinga nustatyti, ar nematerialiojo turto tobulinimo išlaidos ateityje padidins turto teikiamą naudą, ar galima patikimai ir pagrįstai šias išlaidas priskirti konkrečiam turto objektui. Pavyzdžiui, pakeitus prekybos internetu tinklalapio dizainą išlaidas galima patikimai priskirti konkrečiam turto objektui, tačiau vargu ar galima pagrįstai tikėtis, kad ekonominė nauda ateityje padidės. Todėl dėl būsimų įvykių neapibrėžtumo dažniausiai nematerialiojo turto tobulinimo išlaidas tikslinga priskirti sąnaudoms tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos patiriamos.

41. Balanse nematerialusis turtas pateikiamas likutine verte.

Balanse nematerialusis turtas parodomas likutine verte, t. y. iš nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus amortizacijos sumą, sukaupią per visą jo naudingo tarnavimo laiką, ir visą vertės sumažėjimą.

VII. NEMATERIALIOJO TURTO AMORTIZACIJA

42. Amortizuojama nematerialiojo turto vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Nematerialiojo turto amortizacija – amortizuojamosios vertės priskyrimas sąnaudoms ar kito turto savikainai ir paskirstymas per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą. Amortizacijos apskaita neatspindi

moralinio nematerialiojo turto senėjimo dėl pokyčių rinkoje, tikrosios vertės mažėjimo arba didėjimo.

Dažniausiai nematerialiojo turto amortizacija priskiriama bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, tačiau kai kurių turto objektų amortizacija gali būti priskiriama ir gaminamos produkcijos savikainai, pavyzdžiui, plėtos išlaidos, patiriamos kuriant naują gaminį, produktų gamybos licencijos, patentai ir pan.

Amortizacija pradeda skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos po to, kai nematerialusis turtas pripažįstamas tinkamu naudoti. Amortizacija neskačiuojama nuo kito mėnesio pirmos dienos, kai turtas nurašomas ar kai visa nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina perkeliama į sąnaudas ar į kito turto vertę.

43. Nematerialiojo turto amortizacijos suma pripažįstama sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai amortizacijos sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą.

Apskaičiuotos amortizacijos sumos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms arba gaminamos produkcijos savikainai.

Registruojant su produkcijos gamyba nesusijusio nematerialiojo turto amortizaciją, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos
K 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio nematerialiojo turto amortizaciją, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos ar 2020 Nebaigta produkcija
K 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

Kartais nematerialiojo turto objektai įmonėje gali būti naudojami kitam ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui gaminti savo poreikiams. Tokiais atvejais amortizacijos sumos turi būti įtraukiamos į to turto pasigaminimo savikainą.

44. Nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama remiantis metine amortizacijos norma, kurią įmonė nusistato atsižvelgdama į:

44.1. planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką;

44.2. informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiką;

44.3. techninį, technologinį ir kitokį senėjimą;

44.4. verslo šakos, kurioje turtas naudojamas, stabilumą, iš turto gaunamų gaminių ir paslaugų paklausos rinkoje pokyčius;

44.5. tikėtinus ar galimus konkurentų veiksmus;

44.6. turto kontrolės laikotarpį, teisinius ir kitokius veiksnius, sutrumpinančius naudojimo laiką;

44.7. turto naudingo tarnavimo laiko priklausomybę nuo kito įmonės turto naudingo tarnavimo laiko.

Norint apskaičiuoti naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos sumą per ataskaitinį laikotarpį, turi būti nustatytas jo naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, kuri dažniausiai būna lygi nuliui, amortizacijos skaičiavimo metodas. Svarbiausias ir sunkiausiai nustatomas dydis yra naudingo tarnavimo laikas.

Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, kuriuo įmonė tikisi naudoti riboto naudojimo laiko turtą, arba gaminių ar produkcijos vienetų, kuriuos įmonė tikisi pagaminti naudodama šį turtą, skaičius. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką nustato įmonė atsižvelgdama į šiame standarto punkte išvardytus veiksnius, savo patirtį, atskirų turto grupių ypatumus. Nematerialusis turtas, suteikiantis išskirtinių teisių (patentai, licencijos, franšizė ir pan.), dažniausiai įsigyjamas ribotam laikui, todėl nustatant jo naudingo tarnavimo laiką atsižvelgiama į teisių galiojimo laiką. Prekių, paslaugų ženklų naudingo tarnavimo laikas priklauso nuo prekių, paslaugų gyvavimo rinkoje trukmės. Programinė įranga, technologijos greitai sensta, todėl tikėtina, kad jų tarnavimo laikas bus trumpas. Nustatant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką išlieka tam tikras neapibrėžtumas ir netikrumas, todėl tikslinga pasirinkti trumpesnę naudingo tarnavimo laiką, tačiau svarbu, kad jis nebūtų pasirinktas nepagrįstai trumpas. Pavyzdžiui, patento galiojimo laiką apibrėžia Lietuvos Respublikos patentų įstatymas, tačiau dėl įvairių priežasčių tikrasis patento naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis, nes veikia ekonominiai rinkos veiksniai – paklausos pasikeitimas, nauji išradimai ir t. t. Autorių teisių naudingo tarnavimo laikas dažnai būna daug trumpesnis už jų juridinį galiojimo laiką, todėl įmonė turi nustatyti laikotarpį, per kurį šios teisės teiks ekonominės naudos. Pavyzdžiui, teisė leisti populiarų romaną, tikėtina, didžiausias pajamas uždirbs per pirmuosius dvejus trejus metus.

45. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas tampa nepatikimas, jei naudingo tarnavimo laikas ilgas. Dėl to nematerialiojo turto – plėtros darbų ir prestižo – naudingo tarnavimo laikas, per kurį turtas amortizuojamas, turėtų būti ne ilgesnis kaip 5 metai. Jei yra patikimų įrodymų, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas bus ilgesnis, įmonė gali nustatyti ilgesnį naudingo tarnavimo laiką.

Nustačius ilgą nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, jo įvertinimas tampa mažiau patikimas, nes sudėtinga įvertinti ilgalaikius rinkos ir ekonominės naudos pokyčius. Paprastai nematerialiojo turto – plėtros darbų ir prestižo – naudingo tarnavimo laikas neturėtų viršyti penkerių metų. Tam tikrais atvejais nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas pagrįstai, t. y. turint patikimų duomenų, gali būti ilgesnis, negu rekomenduoja šis standartas. Tai dažniausiai siejama su išskirtinėmis teisėmis – licencijomis, autorinėmis sutartimis, susitarimais. Tokiais atvejais įmonė amortizuoja nematerialiojo turto vertę per pagrįstai nustatytą naudingo tarnavimo laiką, ilgesnį negu penkeri metai.

Pavyzdys

Įmonė konkurso būdu už 1 000 000 EUR iš valstybės įsigijo išskirtinę teisę 30 metų naudotis 10 ha pajūrio ruože įrengtu mokamu pliažu. Pagrįstai (įmonė turi vietos plėtros planus kaip patikimą įrodymą) prognozuojama, kad pliažas bus populiarus, nes kito pliažo toje vietoje

įrengti nenumatoma. Įmonė teisės naudotis pajūrio ruožu vertę amortizuos per 30 metų, nes nėra įrodymų, kad naudingo tarnavimo laikas gali būti trumpesnis.

46. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ilgas, bet visada ribotas.

47. Jei įmonė kontroliuoja nematerialųjį turtą turėdama teisę, kuri buvo suteikta ribotam laikui, nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas neturi viršyti tos teisės galiojimo laiko, išskyrus atvejus, kai teisė gali būti atnaujinama ir jos atnaujinimas yra pagrįstas.

48. Veiksnių, kurie rodo, kad teisė kontroliuoti nematerialųjį turtą gali būti atnaujinama, pavyzdžiai:

48.1. kontrolės teisės galiojimo laikas bus pratęstas su labai mažomis arba be jokių papildomų išlaidų;

48.2. sutartyje nurodytos turto kontrolės teisės atnaujinimo sąlygos bus įvykdytos ir teisė kontroliuoti ir naudoti turtą bus atnaujinta.

49. Nematerialusis turtas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) amortizacijos skaičiavimo metodą.

Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas taikomas remiantis nuostata, kad nematerialiojo turto objektas yra tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat naudą. Todėl kiekvienais metais į bendrąsias ir administracines sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą įskaičiuojama vienoda amortizacijos suma.

50. Įmonė apskaitos politikoje gali nusistatyti ir produkcijos metodą, jei gali pagrįsti, kad turto amortizuojamoji suma bus sistemingai paskirstyta per jo naudingo tarnavimo laiką ir susieta su tam tikru pagamintos produkcijos (suteiktų paslaugų) kiekiu. Pavyzdžiui, produkcijos metodas galėtų būti taikomas skaičiuojant taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimų amortizaciją.

51. Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, metinė amortizacijos suma apskaičiuojama pagal formulę:

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

N – metinė amortizacijos suma;

V1 – nematerialiojo turto įsigijimo vertė (pasigaminimo (sukūrimo) savikaina);

V2 – nematerialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Pavyzdys

Įmonės kompiuterių programos įsigijimo savikaina 60 000 EUR, likvidacinė vertė 0 EUR, naudingo tarnavimo laikas 4 metai. Kiekvienų metų amortizacijos suma apskaičiuojama taip:

$$N = \frac{60\,000 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR}}{4 \text{ m.}} = 15\,000 \text{ EUR}$$

Metinė amortizacijos norma apskaičiuojama metinę amortizacijos sumą dalijant iš įsigijimo savikainos ir likvidacinės vertės skirtumo:

$$15\,000 \text{ EUR} : (60\,000 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR}) = 0,25$$

Metinė amortizacijos norma taip pat gali būti apskaičiuojama 100 proc. dalijant iš naudingo tarnavimo laiko:

$$100 \% : 4 \text{ m.} = 25 \%$$

Skaičiuojant amortizacijos sumą pritaikius metinę amortizacijos normą, įsigijimo savikainos ir likvidacinės vertės skirtumas dauginamas iš metinės amortizacijos normos:

$$(60\,000 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR}) \times 0,25 = 15\,000 \text{ EUR}$$

52. Produkcijos metodu apskaičiuota nematerialiojo turto amortizacijos suma priklauso nuo pagamintos produkcijos (suteiktų paslaugų) kiekio. Taikant šį metodą, amortizacijos suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(V1 - V2) \times P}{P_{\max}}, \text{ kur}$$

N – amortizacijos suma, tenkanti pagamintai produkcijai (suteiktoms paslaugoms);

V1 – nematerialiojo turto įsigijimo vertė (pagaminimo (sukūrimo) savikaina);

V2 – nematerialiojo turto likvidacinė vertė;

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

P_{max} – maksimalus pagamintos produkcijos (suteiktų paslaugų) kiekis.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 4 d. iš valstybės neatlygintinai gavo 120 000 apyvartinių taršos leidimų išmesti į aplinką tokį patį kiekį tonų CO₂ dujų. Šių taršos leidimų įmonė neregistruoja nematerialiojo turto sąskaitoje ir neskaičiuoja amortizacijos, o informaciją kontrolės tikslais kaupia nebalansinėse sąskaitose. Įmonė „A“ 20X1 m. birželio 8 d. po 72,50 EUR įsigijo 11 051, t. y. trūkstamą kiekį tos pačios rūšies apyvartinių taršos leidimų per 20X1–20X5 m. papildomai išmesti į aplinką 11 051 tonų CO₂ dujų. Įmonė „A“ apskaitoje registruoja įsigytą turtą 801 197,50 (72,50 EUR x 11 051):

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina

801 197,50

K 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa arba	801 197,50
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	801 197,50

Pagal įmonės „A“ apskaitos politiką taršos leidimų amortizacijos suma apskaičiuojama metų pabaigoje, atlikus nepriklausomą dujų išmetimo auditą. Kadangi įmonė „A“ planuoja pasinaudoti visais taršos leidimais, todėl likvidacinė jų vertė yra lygi 0. Audito 20X1 m. gruodžio 31 d. ataskaitoje nurodyta, kad įmonė „A“ buvo išmetusi 122 200 tonų dujų. Vadovaudamasi analogiškais 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatomis, įmonė apskaitos politikoje yra numačiusi, kad pirmiausia nurašomi anksčiausiai įsigyti taršos leidimai, o vėliau apskaičiuojama rinkoje įsigytų 2 200 t (122 200 – 120 000) taršos leidimų amortizacijos suma taikant produkcijos metodą:

$$N = \frac{(801\,197,50 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR}) \times 2\,200 \text{ t}}{11\,051 \text{ t}} = 159\,500,00 \text{ EUR}$$

Apskaičiuota taršos leidimų amortizacijos suma registruojama apskaitoje:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos	159 500
K 1158 Kito nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)	159 500

53. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma nuliui, išskyrus atvejus, kai trečiasis asmuo įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba kai yra aktyvioji to turto rinka, pagal kurią gali būti nustatoma likvidacinė vertė, be to, tikėtina, kad ši rinka bus ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

Daugelis nematerialiojo turto objektų neturi likvidacinės vertės arba ją sudėtinga nustatyti dėl įvairių priežasčių: nėra aktyviosios tokio turto rinkos, toks turtas negali būti naudojamas ir parduodamas be kito įmonės turto, įvairios teisės pasibaigus jų galiojimo laikui netenka vertės, prekių, paslaugų ženklai, plėtos darbai neturi aktyviosios rinkos, klientų sąrašai vertingi tik įmonės verslui ir pan. Todėl nustatant nematerialiojo turto likvidacinę vertę laikomasi nuostatos, kad ji lygi nuliui. Būna išimčių, kai likvidacinė vertė gali būti pagrįstai įvertinama, t. y. yra sudaryta sutartis su pirkėju, kuris įsipareigoja nupirkti nematerialiojo turto objektą už sutartą kainą pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, arba yra aktyvioji tokio turto rinka, kurioje prekiaujama ir naudotais nematerialiojo turto objektais, ir pagrįstai tikimasi, kad ir ateityje ji išliks.

54. Turto amortizuojamoji vertė apskaičiuojama iš įsigijimo ar pasigaminimo (sukūrimo) savikainos atimant likvidacinę turto vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, vadinasi, įmonė nematerialųjį turtą tikisi perleisti jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.

55. Amortizacijos laikotarpis turi būti peržiūrimas kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jei tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, amortizacijos laikotarpis turi būti patikslintas.

Dažnai sudėtinga įvertinti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą ir jo naudingo tarnavimo laiką. Pavyzdžiui, patobulinus, atnaujinus nematerialiojo turto objektą, gali padidėti jo teikiama ekonominė nauda, pailgėti naudingo tarnavimo laikas. Pirminio pripažinimo metu naudingo tarnavimo laikas gali būti nustatytas nepagrįstai ilgas ar trumpas. Pavyzdžiui, įsigijus licenciją 5 metams, po dvejų metų gali paaiškėti, kad pagal ją gaminama produkcija praranda paklausą ir dar po vienu metų teks šios produkcijos gamybą nutraukti. Turto vertės mažėjimas kartais taip pat gali rodyti, kad nustatytas nepagrįstai ilgas naudingo tarnavimo laikas. Todėl įmonė, atsižvelgdama į pasikeitimus kiekvienų finansinių metų pabaigoje, turi peržiūrėti apskaitoje nurodytą nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką. Jeigu dėl pasikeitusių aplinkybių ar dėl gautos papildomos informacijos peržiūrėtasis naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo anksčiau nustatyto, jis turi būti patikslintas. Naudingo tarnavimo laiko pakeitimas laikomas apskaitinio įvertinimo pakeitimu ir apskaitoje parodomas perspektyviniu būdu 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka.

56. Jei, gavus papildomos informacijos, tikslinamas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, tai nematerialiojo turto likutinė vertė turi būti amortizuota per patikslintą naudingo tarnavimo laiką. Jei nematerialiojo turto įsigijimo savikaina padidinama dėl jo patobulinimo ar turto vertė sumažinama dėl nuvertėjimo, per likusį naudingo tarnavimo laiką amortizacija skaičiuojama nuo patikslintos turto likutinės vertės.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 metais nematerialiuoju turtu pripažino plėtros darbų išlaidas (naujo gaminio bandomojo modelio sukūrimo ir išbandymo išlaidas). Plėtros darbų savikaina 600 000 EUR, nustatytas naudingo tarnavimo laikas 6 metai, metinė amortizacijos suma 100 000 EUR. Po dvejų naujojo gaminio gamybos metų, 20X3 metais, paaiškėjo, kad gaminys dėl pasikeitusių aplinkybių rinkoje bus pelningas dar dvejus metus, todėl įmonė jo gamybą ketina nutraukti tik 20X5 metais. Įmonė „A“ 20X3 metais įvertino plėtros darbų atsiperkamąją vertę, kuri sudarė 220 000 EUR, ir nustatė, kad ji yra mažesnė už darbų balansinę vertę, kuri 20X3 metais buvo 400 000 EUR. Šiuo atveju įmonė apskaitoje registruoja plėtros darbų vertės sumažėjimą iki atsiperkamosios vertės ir sumažina naudingo tarnavimo laiką iki ketverių metų.

Įmonė „A“ apskaitoje registruoja nematerialiojo turto vertės sumažėjimą:

D 63092 Nematerialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	180 000
K 1119 Plėtros darbų vertės sumažėjimas (–)	180 000

Iš naujo apskaičiuojama amortizacija:

$(600\,000\text{ EUR} - 200\,000\text{ EUR} - 180\,000\text{ EUR}) : 2\text{ m.} = 110\,000\text{ EUR per metus.}$

Kiekvienais kitais turto naudojimo metais į gaminamų gaminių savikainą bus įskaityta ne po 100 000 EUR, o po 110 000 EUR per metus.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ su Vokietijos įmone „B“ trejiems metams sudarė franšizės sutartį ir už 900 000 EUR įsigijo teisę gaminti ir parduoti savo produkciją Lietuvoje naudodama Vokietijos įmonės „B“ prekės ženklą. Nustatytas šios teisės naudingo tarnavimo laikas 3 metai, metinė amortizacijos suma 300 000 EUR. Po dvejų metų Vokietijos įmonė vienais metais pailgino franšizės galiojimo laiką be papildomo mokesčio, todėl įmonė „A“ pailgina naudingo tarnavimo laiką metais ir patikslina metinę amortizacijos sumą:

$$(900\,000\text{ EUR} - 600\,000\text{ EUR}) : 2\text{ m.} = 150\,000\text{ EUR per metus.}$$

VIII. NEMATERIALIOJO TURTO NUVERTĖJIMAS IR TURTO NURAŠYMAS

57. Jei nematerialusis turtas dar nepradėtas naudoti, nustatytas naudingo tarnavimo laikas ilgesnis kaip 20 metų, kiekvienų finansinių metų pabaigoje, net jei nėra požymių, kad turto vertė sumažėjo, įmonė turi peržiūrėti ir, jei būtina, patikslinti nematerialiojo turto vertę. Jei turto vertė sumažėja, pripažįstamas nematerialiojo turto nuvertėjimas.

Nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėse ataskaitose parodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą amortizacijos ir nuvertėjimo sumą. Nematerialiojo turto vertė turi būti mažinama tik tada, kai jo balansinė vertė yra daug didesnė už atsiperkamąją vertę, tai yra jo grynąją galimo pardavimo kainą arba naudojimo vertę, priklausomai nuo to, kuri iš jų yra didesnė. Suma, kuria sumažėja nematerialiojo turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos. Pripažinus nuostolį dėl turto vertės sumažėjimo turi būti tikslinama nematerialiojo turto amortizacijos suma, kad likutinė vertė būtų paskirstyta per likusį naudingo tarnavimo laiką.

Nematerialiojo turto atsiperkamoji vertė turi būti apskaičiuojama tada, kai yra požymių, kad jo vertė gali būti sumažėjusi. Jei nematerialiojo turto atsiperkamoji vertė yra mažesnė už balansinę vertę, skirtumas registruojamas kaip turto vertės sumažėjimas. Jei nematerialusis turtas dar nepradėtas naudoti ar netinkamas, dažnai sunku nustatyti, ar jis teiks tiek ekonominės naudos, kad atsiperktų jo įsigijimo savikaina, todėl tokio turto atsiperkamoji vertė turi būti peržiūrima kiekvienais metais prieš sudarant metines finansines ataskaitas net jei nėra požymių, kad jo vertė gali būti sumažėjusi.

Jei nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas ilgesnis kaip 20 metų, dažnai sunku nustatyti, ar gali sumažėti nematerialiojo turto vertė, nes ne visada yra kokių nors senėjimo požymių, todėl tokio turto atsiperkamoji vertė taip pat turi būti peržiūrima kiekvienų finansinių metų pabaigoje, jeigu reikia, apskaičiuojamas turto vertės sumažėjimas ir jo suma užregistruojama apskaitoje.

Turto vertei sumažėjus, apskaitoje registruojamas nematerialiojo turto balansinės ir atsiperkamosios vertės skirtumas:

D 63092 Nematerialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos

K 11X9 Nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (–)

58. Jei nematerialiojo turto, įsigyto sujungus verslą, vertė sumažėja per kitus finansinius metus, prasidedančius po finansinių metų, kai buvo sujungtas verslas, pabaigos, ir tai nėra susiję su aplinkybėmis, pasikeitusiomis po verslo sujungimo dienos, nuostoliais dėl vertės sumažėjimo koreguojama nematerialiojo turto vertė ir prestižas, kurie buvo pripažinti įsigijimo metu.

Kai nematerialiojo turto vertė po verslo sujungimo sumažėja dėl tam tikrų įvykių ir aplinkybių, susidariusių jį įsigijus, vertės sumažėjimo nuostolis pripažįstamas sąnaudomis 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka. Priešingu atveju vertės sumažėjimo suma koreguojama prestižo, pripažinto sujungus verslą, suma.

Pavyzdys

Įmonė „A“, 20X1 m. vasario mėn. įsigydama dalį įmonės „B“ verslo įsigijo ir prekės ženklą, kurį įvertino 650 000 EUR. Įsigijusi dalį verslo į apskaitą įmonė „A“ įtraukė 1 000 000 EUR prestižo sumą. 20X2 m. kovo mėn. paaiškėjo, kad ženklas buvo įvertintas klaidingai. Šiuo metu prekės ženklo atsiperkamoji vertė yra 350 000 EUR, o jo balansinė vertė atėmus sukauptą amortizacijos sumą 600 000 EUR.

Įmonė „A“ 250 000 EUR suma koreguoja apskaitoje užregistruoto prestižo sumą:

D 1120 Prestižo įsigijimo savikaina	250 000
K 1159 Kito nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (–)	250 000

59. Nematerialiojo turto vertė turi būti mažinama 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

60. Jei, pasikeitus aplinkybėms, apskaitoje užregistruotas nematerialusis turtas neatitinka turto priskyrimo nematerialiajam turtui požymių, jis nurašomas.

Nematerialusis turtas nurašomas, jei jis perleidžiamas, iškeičiamas į kitą turtą, dovanojamas, prarandamas dėl įvairių priežasčių arba jei ateityje jį naudojant ar parduodant nesitikima gauti jokios ekonominės naudos. Iš apskaitos turi būti nurašoma nematerialiojo turto įsigijimo savikaina, sukauptos amortizacijos, vertės sumažėjimo sumos ir apskaičiuojamas perleidimo pelnas ar nuostoliai.

61. Perleidus nematerialųjį turtą, pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas sandorio rezultatas. Pelnas ar nuostoliai, susidarę perleidus nematerialųjį turtą, apskaičiuojami iš gautų pajamų atimant perleisto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas.

Perleidus nematerialųjį turtą, grynasis sandorio rezultatas – pelnas arba nuostoliai – parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip kitos veiklos pajamos ar sąnaudos.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ už 20 000 EUR perleidžia įmonei „B“ įregistruotą prekės ženklą, kurio įsigijimo savikaina 50 000 EUR, sukaupta amortizacija 40 000 EUR, likutinė vertė 10 000 EUR. Įmonė „A“ prekės ženklo teisių perdavimą įregistravo prekių ženklų registre ir už registravimą sumokėjo 100 EUR mokesį.

Įmonė „A“ prekės ženklo teisių perleidimą registruoja apskaitoje:

D 2446 Kitos gautinos skolos arba 271 Sąskaitos bankuose	20 000
D 1158 Kito nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)	40 000
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	50 000
K 271 Sąskaitos bankuose (registravimo mokestis)	100
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	9 900

2 pavyzdys

Įmonė „A“ muzikos leidybos teisę (teisę leisti ir platinti grupės „Z“ muzikos albumus) perleidžia įmonei „B“ už 25 000 EUR. Teisės įsigijimo savikaina 40 000 EUR, sukaupta amortizacija 10 000 EUR, likutinė vertė 30 000 EUR.

Įmonė „A“ muzikos leidybos teisių perleidimą registruoja apskaitoje:

D 2446 Kitos gautinos skolos arba 271 Sąskaitos bankuose	25 000
D 1158 Kito nematerialiojo turto amortizacija (–)	10 000
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai	5 000
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	40 000

3 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. kovo 5 d. įsigijo 300 apyvartinių taršos leidimų už 10 000 EUR, 20X1 m. balandžio 8 d. už 4 000 EUR įsigijo tos pačios rūšies 150 apyvartinių taršos leidimų. Tačiau 20X1 m. rugsėjo 15 d. nusprendė 350 apyvartinių taršos leidimų parduoti po 35 EUR, iš viso už 12 250 EUR. Pagal įmonės „A“ apskaitos politiką taršos leidimų amortizacija skaičiuojama kartą per metus produkcijos metodu, o svertinio vidurkio būdu nustatyta 10 889 EUR $(10\,000 + 4\,000) : 450 \times 350$ vertė nurašoma.

Įmonė „A“ taršos leidimų perleidimą registruoja apskaitoje:

D 2446 Kitos gautinos skolos arba 271 Sąskaitos bankuose	12 250
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	1 361
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	10 889

62. Praradus ar nurašius nevisiškai amortizuotą nematerialųjį turtą, pripažįstami nuostoliai, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip veiklos sąnaudos.

Praradus ar nurašius ne visiškai amortizuotą nematerialųjį turtą pelno (nuostolių) ataskaitos bendrųjų ir administracinių sąnaudų straipsnyje parodomas grynasis rezultatas – nuostoliai, kurie lygūs nurašomo turto likutinei vertei.

Pavyzdys

Įmonė nurašo netinkamą naudoti gamybos proceso valdymo programą, kurios įsigijimo savikaina 60 000 EUR, sukaupta amortizacija 40 000 EUR, vertės sumažėjimas 15 000 EUR. Bendrųjų ir administracinių sąnaudų sąskaitose užregistruojama 5 000 EUR nurašymo nuostolių.

Šią ūkinę operaciją įmonė apskaitoje registruoja:

D 1138 Programinės įrangos vertės amortizacija (–)	40 000
--	--------

D 1139 Programinės įrangos vertės sumažėjimas (–)	15 000
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 1130 Programinės įrangos įsigijimo savikaina	60 000

63. Nematerialusis turtas, kuris įmonės veikloje nenaudojamas ir laikomas parduoti, registruojamas atsargų sąskaitoje likutine verte tą datą, nuo kurios turtas nenaudojamas. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

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

64.1. Dabartinės būklės turta, esant įprastoms pardavimo sąlygoms, galima greitai parduoti ir jo pardavimas turi būti labai tikėtinas.

64.2. Turto pardavimas yra labai tikėtinas, kai:

64.2.1. tokiu turtu yra aktyviai prekiaujama rinkoje;

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

64.2.3. turta planuojama parduoti per 12 mėnesių nuo nematerialiojo turto užregistravimo atsargų sąskaitoje datos.

64.3. Jei nematerialusis turtas neparduodamas per 12 mėnesių nuo perkėlimo į atsargas dienos, jis ir toliau gali būti apskaitomas atsargų sąskaitoje dėl to, kad jis nebuvo parduotas dėl nuo įmonės nepriklausomų aplinkybių, bet įmonė neatsisakė plano šį turta parduoti ir tikėtina, kad artimiausiu metu jis bus parduotas.

1 pavyzdys

Kino centras įsigijo teisę rodyti kino filmą. Teisės įsigijimo savikaina 10 000 EUR, sukaupta amortizacija 8 000 EUR, likutinė vertė 2 000 EUR. Tačiau kino centras šio filmo daugiau neketina rodyti kino teatruose, bet šią teisę tikisi perleisti per 12 mėnesių, nes tokio žanro filmais yra aktyviai prekiaujama rinkoje. Kino centro vadovybės priimtas sprendimas parduoti filmą ir jau surasti potencialūs pirkėjai. Šio nematerialiojo turto likutinė vertė perkeliama į atsargų sąskaitą ir iki pardavimo turtas apskaitoje laikomas kaip trumpalaikis:

D 1158 Kito nematerialiojo turto vertė amortizacija (–)	8 000
D 207 Nematerialusis turtas, skirtas parduoti	2 000
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	10 000

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. kovo 5 d. įsigijo 300 apyvartinių taršos leidimų už 10 000 EUR, 20X1 m. balandžio 8 d. už 4 000 EUR įsigijo dar 150 apyvartinių taršos leidimų. Tačiau 20X1 m. rugsėjo 15 d. ji apskaičiavo, kad 350 apyvartinių taršos leidimų jai nereikės, ir tikisi juos perleisti per 12 mėnesių, nes tokiais leidimais yra aktyviai prekiaujama rinkoje. Priimtas įmonės „A“ vadovybės sprendimas parduoti dalį leidimų ir jau surasti potencialūs pirkėjai. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad nurašant iš nematerialiojo turto sąskaitos taršos leidimus jie įkainojami svartinio vidurkio būdu. Šio nematerialiojo turto 10 889 EUR

(10 000 + 4 000) : 450 x 350) vertė perkeliama į atsargų sąskaitą ir iki pardavimo taršos leidimai apskaitoje laikomi trumpalaikiu turtu:

D 207 Nematerialusis turtas, skirtas parduoti	10 889
K 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	10 889

Atsargų sąskaitose registruotų apyvartinių taršos leidimų apskaitos reikalavimus nustato 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

65. Jeigu nematerialusis turtas, kuris anksčiau buvo perkeltas į atsargų sąskaitą, jau neatitinka 64 punkte nurodytų kriterijų, jis negali būti apskaitomas atsargų sąskaitoje.

Jei nematerialusis turtas nebuvo naudojamas įmonės veikloje, atitiko 64 punkte nurodytus kriterijus ir buvo laikomas parduoti, bet per 12 mėnesių neparduotas, tai įmonės vadovybė turėtų iš naujo įvertinti, ar turtas vis dar atitinka 64 punkte nurodytus kriterijus. Apskaitos politikoje turėtų būti numatyta, ką daryti tokiais atvejais. Jei nematerialusis turtas neatitinka kriterijų, tačiau jį ketinama naudoti įmonės veikloje, tai jo likutinė vertė iš atsargų sąskaitos perkeliama ir registruojama nematerialiojo turto sąskaitoje. Nustatomas šio turto naudingo tarnavimo laikas ir skaičiuojama amortizacija. Jei nematerialusis turtas neatitinka minėtų kriterijų, tačiau jis nebus naudojamas įmonės veikloje, ir nėra galimybės tokį turtą parduoti, tai šis turtas iš atsargų sąskaitos nurašomas į sąnaudas.

IX. MINERALINIŲ IŠTEKLIŲ ŽVALGYBOS IR VERTINIMO APSKAITA

66. Jei mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir pripažinimo požymius, jos pripažįstamos nematerialiuoju turtu, apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina ir finansinėse ataskaitose parodomos savikainos metodu.

Pripažįstant mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidas nematerialiuoju turtu, svarbu atsižvelgti į pagrindinius pripažinimo požymius, t. y. ar patirtos mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos ateityje teiks įmonei ekonominės naudos ilgiau kaip vienus metus, ar patirtos išlaidos gali būti patikimai įvertinamos ir yra ne mažesnės už įmonės nustatytą minimalią nematerialiojo turto vertę ir ar įmonė kontroliuoja tą turtą ir teisę naudotis juo kitiems.

67. Jei mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos neatitinka nematerialiojo turto apibrėžimo ir pripažinimo požymių, jos pripažįstamos sąnaudomis.

Jei patirtos mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos teiks ekonominę naudą trumpiau negu vienus metus ar jų vertė mažesnė už įmonės nustatytą minimalią nematerialiojo turto vertę, apskaitoje jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis.

68. Įmonės vadovo patvirtintoje apskaitos politikoje turėtų būti apibrėžta, kokios išlaidos pripažįstamos mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidomis, ir to nuosekliai laikomasi.

Įmonė patvirtina apskaitos politiką, nuosekliai taikomą apskaitai ir apibrėžiančią, kokios išlaidos pripažįstamos mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo ar leidimo žvalgyti mineralinius išteklius turtu, pavyzdžiui, gręžimo teisė, leidimas žvalgyti mineralinius išteklius.

Įrangos ar kitų įrenginių, kuriais įmonė atlieka žvalgybos ir vertinimo darbus, sunaudota (nudėvėta) turto vertės dalis gali būti pripažinta nematerialiuoju turtu, tačiau bendrosios ir administracinės sąnaudos ir palūkanos už paskolas žvalgybos ir vertinimo išlaidoms finansuoti neįskaičiuojamos į mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidų kaip nematerialiojo turto įsigijimo savikainą.

69. Mineralinių išteklių, kurie galėtų būti pripažinti nematerialiuoju turtu, žvalgybos ir vertinimo pavyzdžiai:

69.1. leidimas žvalgyti mineralinius išteklius;

69.2. topografiniai, geologiniai, geocheminiai ir geofiziniai tyrimai;

69.3. žvalgybinis gręžimas;

69.4. žvalgybos griovių kasimas;

69.5. bandinio ėmimas;

69.6. veikla, susijusi su mineralinių išteklių kokybės, kasybos sąlygų, poveikio aplinkai vertinimu ir ekonominės jų vertės nustatymu.

Mineralinių išteklių vietovėje žvalgybai ir vertinimui naudojamą turtą įmonė grupuoja į materialųjį arba nematerialųjį turtą pagal įgyto turto pobūdį. Išteklių žvalgybai ir vertinimui naudojamas tam tikras turtas, pavyzdžiui, gręžimo teisė, leidimas žvalgyti mineralinius išteklius, apskaitoje registruojama kaip nematerialusis turtas, o kitas turtas, pavyzdžiui, transporto priemonės, gręžimo įranga ir pan., kaip materialusis turtas. Jei materialusis turtas naudojamas vietai žvalgyti, ištekliams vertinti ir veiklai ateityje plėtoti, tai sunaudota (nudėvėta) turto vertės dalis yra nematerialiojo turto savikainos dalis. Dėl to, kad materialusis turtas naudojamas mineraliniams ištekliams žvalgyti ir vertinti, jis visas netampa nematerialiuoju turtu. Tačiau, pavyzdžiui, žvalgybinis gręžimas suteikia informacijos apie mineralinių išteklių naudojimo mastą ateityje, todėl žvalgyimo metu patirtos gręžimo įrangos naudojimo išlaidos (nusidėvėjimo) gali būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu.

Mineraliniams ištekliams žvalgyti ir vertinti naudojamas materialusis turtas turėtų būti nudėvimas per jo naudingo tarnavimo laiką.

1 pavyzdys

Įmonė, planuojanti parduoti mineralinius išteklius, t. y. kvarcinį smėlį, stiklą gaminančioms užsienio įmonėms, nutaria pirmiausia atlikti žvalgybos ir vertinimo darbus ir tuo tikslu įsigyja reikalingos įrangos. Planuojama, kad žvalgyba ir vertinimas bus atliekami 3 metus ir įranga per šį laikotarpį bus visiškai nudėvėta. Vadinas, žvalgybos ir vertinimo įrangos naudingo tarnavimo laikas bus 3 metai, o įrangos nusidėvėjimo sumos bus pripažįstamos nematerialiojo turto savikainos dalimi. Apskaitoje žvalgybos ir vertinimo įrangos nusidėvėjimas ir nematerialiojo turto pripažinimas šiais apskaitos įrašais:

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina

(arba D 1150X Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo įsigijimo savikaina)

K 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)

Po trejų metų sukauptas nematerialusis turtas apskaitoje būtų amortizuojamas per kvarcinio smėlio gavybos laikotarpį:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos

K 1158 Kito nematerialiojo turto vertės amortizacija (–)

2 pavyzdys

Įmonės veikla yra naftos išteklių paieška, žvalgyba ir išgavimas.

Įmonė nusprendžia atlikti naftos išteklių paiešką ir dėl to naudoja seisminio vaizdavimo technologiją, kuri padeda surasti giliai po žeme slypinčius gamtinius išteklius. Šių tyrimų dėka įmonei lengviau nustatyti tikslias vietas, kur galbūt yra naftos. Seisminio vaizdavimo technologija leidžia nustatyti vietą, kurioje bus gręžiami tiriamieji gręžiniai. Žvalgybiniai tyrimai yra ilgalaikis procesas ir priklausomai nuo ploto, kuriame jie atliekami, gali tęstis nuo pusmečio iki kelerių metų.

Naftos išteklių paieškai įrenginiams įsigyti ir darbams atlikti 20X1 m. sausio 2 d. patiriamos šios būtinos išlaidos:

- globalios padėties nustatymo sistemos imtuvai profiliams žymėti – 300 EUR,
- gręžimo agregatas gręžiniams gręžti – 15 000 EUR,
- kilnojama gręžimo įranga – 3 350 EUR,
- mažasvoriai automobiliai seisminės registracijos kanalams pervežti (2 vnt.) – 30 000 EUR (2 vnt. x 15 000),
- apsauginiai vamzdžiai – 100 EUR,
- kompresoriniai vamzdžiai – 100 EUR,
- įrengiamos naftos talpyklos – 10 000 EUR,
- geologinių tyrimų plotų patvirtinimas – 125 EUR,
- seisminiams tyrimams reikalinga medžiaga – 1 137 EUR,
- topografinio žemėlapio projektavimas pirminiam profilių tinklui, kuris turi tiksliai atitikti žvalgybinių tyrimų parametrus, topografija – 120 EUR,
- seismikos, t. y. seisminių tyrimų, registracija – 55 EUR.

Panaudojus įsigytą įrangą ir atlikus numatytus darbus yra nustatomos perspektyvios naftos sankaupos ir pagal tai planuojama gręžti naftos paieškos gręžinius. Siekiant rezultatų detalumo ir patikimumo žvalgybiniai darbai gali būti atliekami etapais ir tęstis kelerius metus, jų metu gali būti nustatyta, kad ištirtoje teritorijoje nėra perspektyvių naftos sankaupų, todėl paieškos gręžinius gręžti netikslinga. Kuo detalesnius žvalgybinius darbus įmonė atlieka, tuo didesnis naftos paieškos gręžinio efektyvumas, mažiau reikia gręžinių, taip pat sumažinamos įmonės išlaidos ir poveikis aplinkai. Pagrindinės naftos žvalgybos darbų sąnaudos yra, pavyzdžiui, sprogdinimo darbai (jei numatyta projektuose), žvalgybos darbų rezultatų apdorojimas ir interpretacija.

Išanalizavusi paieškos darbų rezultatus įmonė nustato, kad tikslinga tiriamajame plote gręžti tiriamuosius gręžinius ir juos naudoti ieškant gamtinių išteklių.

Atlikusi naftos išteklių paieškos darbus, įmonė nustato perspektyvias naftos sankaupų vietas ir nustatytose teritorijose įrengia aikštelę gręžimo įrangai.

Tiriamą gręžinį gręžimas vyksta iki produktyvaus gręžimo gylio, pavyzdžiui, iki 2319–2381 metrų. Gręžiant iki produktyvaus gręžimo gylio yra nuleidžiami apsauginiai vamzdžiai. Gręžimo metu randama naftos ir toliau tęsiami jau eksploatacinio gręžimo darbai, t. y. naftingas žemės gelmių sluoksnis yra apdorojamas druskos rūgštimi ir dar giliau nuleidžiami kompresoriniai vamzdžiai, skirti naftai pumpuoti. Taip pat naftos gavybos aikštelėje yra įrengiamos naftos talpyklos ir kiti su naftos gavyba susiję įrenginiai.

Tiriamųjų (paieškos), eksploatacinių gręžinių ir eksploatacinių gręžinių atšakos gręžimo išlaidas patyrusi įmonė tikisi, kad atliktų darbų rezultatai leis įmonei sukurti naują turtą (arba padidinti esamo turto vertę).

Tiriamąjį (paieškos) gręžinio gręžimo bei eksploatacinio gręžimo metu, taip pat ir pradėjus gręžinio eksploataciją, visos su gręžimu susijusios išlaidos apskaitoje yra registruojamos ilgalaikio materialiojo turto, kuris nusėdimas per naudingo tarnavimo laikotarpį, sąskaitose.

Taigi, 20X1 m. sausio 2 d. įsigytą globalios padėties nustatymo sistemos imtuvą profiliams žymėti (300 EUR), gręžimo agregatą gręžiniams gręžti (15 000 EUR), kilnojamą gręžimo įrangą (3 350 EUR), mažasvorius automobilius seisminės registracijos kanalams pervežti (30 000 EUR), apsauginius vamzdžius (100 EUR), kompresorinius vamzdžius (100 EUR), naftos talpyklų įrengimą (10 000 EUR) ir patirtas išlaidas už geologinių tyrimų plotų patvirtinimą (125 EUR), seisminiams tyrimams reikalingą medžiagą (1 137 EUR), topografinio žemėlapių projektavimą pirminiam profilių tinklui, topografiją (120 EUR), seisminių tyrimų registraciją (55 EUR), įmonė apskaitoje registruoja šiais apskaitos įrašais:

D 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	60 287
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	60 287

Planuojama, kad tiriamojo (paieškos) bei eksploatacinio gręžinio gręžimas bus atliekamas 1,5 metų ir visas naudojamas ilgalaikis materialusis turtas bus nusėdimas per šį laikotarpį. Įrangos, prietaisų ir įrankių nusidėvėjimo suma bus kaupiama sąskaitoje *1170 Ruošiamas naudoti nematerialusis turtas (arba D 1170X Ruošiami naudoti mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas)* ir po 1,5 metų pripažinta nematerialiojo turto savikainos dalimi, nes tikimasi ateityje vykdyti naftos gavybą ir iš šios veiklos uždirbti pajamų.

Tiriamąjį (paieškos) bei eksploatacinio gręžinių gręžimo metu, t. y. per 1,5 metų, įrangos nusidėvėjimas ir ruošiamo naudoti nematerialiojo turto pripažinimas apskaitoje registruojamas šiais apskaitos įrašais:

D 1170 Ruošiamas naudoti nematerialusis turtas (arba D 1170X Ruošiami naudoti mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas)	
K 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	

Tačiau jeigu tiriamojo (paieškos) bei eksploatacinio gręžinių gręžimo metu naftos nerandama, naftos gavybos laikotarpio nebus, todėl apskaitoje pripažintas nematerialusis turtas nebus amortizuojamas, o bus nurašomas į sąnaudas:

D 6401 Kitos sąnaudos	60 287
K 1170 Ruošiamas naudoti nematerialusis turtas (arba D 1170X Ruošiami naudoti mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas)	60 287

70. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo amortizuojama vertė turi būti nuosekliai paskirstoma per visą jų naudingo tarnavimo laiką. Naudingo tarnavimo laikas nustatomas atsižvelgiant į mineralinių išteklių kiekį, planuojamą telkinio, karjero eksploatacijos laiką ir pan. Amortizacijos suma sąnaudomis pripažįstama per mineralinių išteklių eksploatacijos laikotarpį ir turi būti peržiūrima kiekvienų finansinių metų pabaigoje, nes eksploatuojant mineralinius išteklius, gali paaiškėti, kad jų kiekis gali būti mažesnis ar didesnis negu buvo prognozuojama. Jei, gavus papildomos informacijos,

tikslinamas mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo darbų naudingo tarnavimo laikas, tai jų likutinė vertė turi būti amortizuojama per patikslintą naudingo tarnavimo laiką.

69 punkto 2 pavyzdžio tęsinys

Nuo 20X1 m. sausio 2 d. iki 20X2 m. rugpjūčio 2 d. įmonė tiriamojo (paieškos) bei eksploatacinio gręžinių gręžimo metu įrangos nusidėvėjimą registravo kaupiamosiose sąskaitoje *1170 Ruošiamas naudoti nematerialusis turtas (arba D 1170X Ruošiami naudoti mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas)* ir nematerialiojo turto pripažinimą apskaitoje registravo 20X2 m. rugpjūčio 2 d. šiais apskaitos įrašais:

D 1150 Kito nematerialiojo turto įsigijimo savikaina
(arba D 1150X Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo įsigijimo savikaina) 60 287

K 1170 Ruošiamas naudoti nematerialusis turtas
(arba D 1170X Ruošiami naudoti mineralinių išteklių žvalgyba ir vertinimas) 60 287

Atsižvelgus į mineralinių išteklių kiekį, karjero eksploatacijos laiką įmonė nustatė 7 metų mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo naudingo tarnavimo laiką ir 10 EUR likvidacinę vertę. Per pirmuosius mineralinių išteklių gavybos metus įmonė užregistravo 5 741 EUR amortizacijos sąnaudų. Antraisiais mineralinių išteklių gavybos metais įmonė užregistravo 8 611 EUR amortizacijos sąnaudų. Antrųjų gavybos metų pabaigoje įmonė apskaičiavo, kad ateityje išgaus mažiau mineralinių išteklių nei prognozuota. Dėl to buvo nuspręsta trumpinti naudingo tarnavimo laiką iki 5 metų. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo kaip nematerialiojo turto likutinė vertė po dviejų amortizacijos metų buvo 45 935 EUR. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo amortizacija skaičiuojama ir apskaitoje registruojama ir toliau, tik šio turto likutinė vertė, pradedant laikotarpiu, kada buvo patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas, t. y. nuo 20X3 m. sausio 1 d. turi būti amortizuojama per likusį patikslintą naudingo tarnavimo laiką. Apskaičiuota nauja metinė amortizacijos suma yra 15 312 EUR.

71. Žvalgybos ir vertinimo metu sukurtas nematerialusis turtas gali nuvertėti. Nustatydama, ar nematerialusis turtas nuvertėjo, įmonė turi atsižvelgti į šiuos požymius:

71.1. Laikotarpis, kai įmonė turėjo leidimą žvalgyti ir vertinti nurodytoje teritorijoje, pasibaigė arba greitai pasibaigs ir nesitikima, kad bus pratęstas.

71.2. Įmonė nenumato ir neplanuoja reikšmingų išlaidų mineraliniams ištekliams nurodytoje teritorijoje toliau žvalgyti ir vertinti.

71.3. Atlikusi žvalgybą ir vertinimą nurodytose teritorijose, įmonė nerado komerciškai naudingo mineralinių išteklių kiekio, todėl ji nusprendė nutraukti toje vietovėje vykdomą veiklą.

71.4. Mažai tikėtina, kad žvalgybos ir vertinimo išlaidos bus visiškai padengtos eksploatuojant mineralinius išteklius.

72. Įmonė gali nustatyti ir kitus, 71 punkte nepaminėtus nematerialiojo turto nuvertėjimo požymius.

Įmonė turi stebėti žvalgybos ir vertinimo metu sukurtą nematerialiojo turto galimus nuvertėjimo požymius. Jei pastebimas bent vienas požymis, apskaitoje turi būti registruojamas šio nematerialiojo turto nuvertėjimas.

73. Jeigu nematerialiojo turto nuvertėjimo požymiai rodo, kad balansinė vertė yra didesnė už atsiperkamąją vertę, balansinė turto vertė turi būti mažinama 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

70 punkte pateikto pavyzdžio tęsinys

Atsižvelgiant į tai, kad dėl sumažėjusio mineralinių išteklių gaunamo kiekio buvo sutrumpintas mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo naudingo tarnavimo laikas ir į tai, kad eksploatuojami mineraliniai ištekliai visiškai nepadengs žvalgybos ir vertinimo išlaidų, įmonė 20X3 m. gruodžio 31 d. įvertinusi mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo atsiperkamąją vertę nustatė, kad jų balansinė vertė 5 000 EUR viršija atsiperkamąją vertę. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo kaip nematerialiojo turto nuvertėjimas apskaitoje registruojamas šiais įrašais:

D 63092 Nematerialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	5 000
K 1159 Kito nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (–)	
(arba D 1159X Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo vertės sumažėjimas (–)	5 000

74. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo metu sukurto nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama pagal šio standarto VII skyriuje nustatytą tvarką.

Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo išlaidos kaip nematerialusis turtas turėtų būti amortizuojamos per jo naudingo tarnavimo laiką, t. y. per mineralinių išteklių gavybos laikotarpį.

X. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

75. Pirmą kartą ši standartą taikydamos įmonės, kurių balanse parodytas nematerialusis turtas, neatitinkantis šiame standarte nurodytų nematerialiojo turto pripažinimo požymių, privalo jį nurašyti pagal 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimus.

Nuo standarto įsigaliojimo datos nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma tik pagal šio standarto reikalavimus. Jei iki standarto įsigaliojimo pripažintas nematerialusis turtas neatitinka pripažinimo požymių, jis turi būti išbraukiamas. Kadangi tai yra apskaitos politikos keitimas, tai finansinėse ataskaitose parodoma retrospektyviai. Nors šio standarto įsigaliojimo datą objektas atitiko nematerialiojo turto apibrėžimą ir pripažinimo požymius, bet iki standarto įsigaliojimo jis nebuvo pripažintas turtu, tai įsigaliojus standartui nematerialusis turtas neturi būti pripažįstamas. Jei, įsigaliojus standartui, įmonė keičia nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, tai laikoma apskaitinių įvertinimų keitimu ir finansinėse ataskaitose parodoma perspektyviai.

76. Nauja standarto redakcija taikoma sudarant 2008 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.