

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-20

**23-IOJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „TURTO NUVERTĖJIMAS“  
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

*Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2013 m. rugsėjo 30 d., galiojančiais nuo 2013 m. spalio 4 d. ( Žin., 2004, Nr. 180-6695; 2013, Nr. 104-5127)*

*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. Pavydžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.*

**I. BENDROSIOS NUOSTATOS**

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip turi būti įvertinamas, registruojamas apskaitoje ir pateikiamas finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto nuvertėjimas (nuostolis dėl vertės sumažėjimo).

2. Šis standartas turi būti taikomas nustatant turto nuvertėjimo požymius ir parodant turta finansinėse ataskaitose ne didesne verte nei jo atsiperkamoji vertė.

3. Šis standartas turi būti taikomas registruojant apskaitoje reikšmingą ilgalaikio turto (tiek atskiro turto vieneto, tiek sugrupuoto į įplaukas kuriančius vienetus) nuvertėjimą, išskyrus:

- 3.1. atidėtųjų mokesčių turto;
- 3.2. finansinio turto, kurio vertės sumažėjimas įvertinamas vadovaujantis 18-uju verslo apskaitos standartu „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“;
- 3.3. žemės ūkio veikloje naudojamo biologinio turto.

**II. PAGRINDINĖS SAŲOKOS**

**Aktyvioji rinka** – rinka, atitinkanti visus šiuos kriterijus:

- a) prekiaujama vienu metu turto;
- b) bet kuriuo metu yra pirkėjų (pardavėjų), ketinančių pirkti ar parduoti turta;
- c) informacija apie parduodamo turto rinkos kainas yra prieinama visuomenei.

**Atsiperkamoji vertė** – didesnė iš šių verčių: tikroji turto vertė atėmus pardavimo išlaidas arba to turto naudojimo vertė.

**Balansinė vertė** – suma, kuria turtas yra parodytas balanse.

**Diskontavimas** – būsimosios pinigų vertės perskaičiavimas į dabartinę vertę.

**Diskonto norma** – investicijos gražos norma, kuri atspindi pinigų laiko vertę ir dabartinę turtui būdingą riziką.

**Diskontuoti pinigų srautai** – būsimieji pinigų srautai, apskaičiuoti einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu konkrečiai datai, taikant diskonto normą.

**Grynieji būsimieji pinigų srautai** – numatomų įplaukų ir išmokų skirtumas.

**Įplaukas kuriantis vienetas** – mažiausias atskiras turto vienetas ar turto vienetų grupė, kuri, nuolat naudojant turtą, kuria įplaukas, dažniausiai nepriklausančias nuo įplaukų iš kito turto vieneto ar turto vienetų grupės.

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

**Naudojimo vertė** – dabartinė vertė grynujų būsimųjų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti turtą naudojant ir jį perleidžiant, pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

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

**Pardavimo išlaidos** – išlaidos, tiesiogiai priskirtinos turto pardavimui ar kitokiam perleidimui.

### III. TURTO, KURIS GALI NUVERTĖTI, APSKAITA IR NUVERTĖJIMO

#### POŽYMIAI

**4. Jei turto balansinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę, turtas yra nuvertėjęs. Jei skirtumas yra reikšmingas, tokio turto balansinė vertė turi būti sumažinta iki atsiperkamosios vertės.**

Bendrasis apskaitos principas – atsargumo – reikalauja, kad nepagrįstai nebūtų padidinta arba sumažinta turto vertė. Todėl, jei turto vertė reikšmingai sumažėja, įmonė turi jį nuvertinti. Šio standarto reikalavimai taikomi materialiajam ir nematerialiajam turtui. Nuvertėti gali ir įsigijimo savikainos, ir perkainotos vertės būdu apskaitoje registruojamas turtas. Turto nuvertėjimui įtakos gali turėti pasirinkta turto apskaitos politika. Jei įsigytą turtą įtraukiant į apskaitą įsigijimo savikaina padidinama pridėdant tiesiogines su įsigijimu susijusias išlaidas arba jei dovanotas turtas registruojamas dovanojimo sutartyje nurodyta verte, turto nuvertėjimo tikimybė yra didesnė. Siekiant nustatyti, ar turtas nenuvertėjo, įmonė turėtų atlikti šiuos veiksmus:

- patikrinti, ar yra nuvertėjimo požymių;
- nustatyti turto atsiperkamąją vertę;
- įvertinti, ar nuvertėjimas yra reikšmingas.

Reikšmingas balansinės turto vertės sumažėjimas turi būti registruojamas apskaitoje pripažįstant jį sąnaudomis.

---

#### Pavyzdys

Įmonės „A“ įrangos balansinė vertė – 10 000 EUR. Ji naudojama nepaklausiai produkcijai gaminti. Gaminant šią produkciją, nesitikima uždirbti pelno, todėl artimiausiu laiku planuojama jos

gamybą nutraukti. Nustatyta, kad įmonės „A“ įrangos naudojimo vertė 4 000 EUR, o parduoti ją galima už 4 500 EUR. Vadinasi, įrangos atsiperkamoji vertė yra mažesnė už balansinę vertę ir šis vertės sumažėjimas yra reikšmingas, todėl jis turi būti registruojamas apskaitoje.

Apskaitoje gali būti registruojama tokiose sąskaitose:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	5 500
K 1229 Mašinų ir įrangos vertės sumažėjimas (–)	5 500

---

**5. Sudarydama finansines ataskaitas, įmonė turi nustatyti, ar yra turto nuvertėjimo požymių, ir, jei yra bent vienas toks požymis, apskaičiuoti jo atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su balansine verte.**

Sudarydama finansines ataskaitas įmonė turi įvertinti, ar yra kokių nors požymių, rodančių, kad įmonės turimo turto vertė yra sumažėjusi. Nustačiusi, kad yra turto nuvertėjimo požymių, įmonė privalo nustatyti tokio turto atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su įmonės balanse parodyta to turto verte.

Paprastai, jei įmonė dirba įprastu režimu ir naudodama turtą gauna pelno, turto nuvertėjimo požymių nebūna. Kai yra nustatytas ilgas nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas, jo įvertinimas tampa mažiau patikimas, nes sudėtinga įvertinti ilgalaikius rinkos ir ekonominės naudos pokyčius, pavyzdžiui, per artimiausius 4 metus planuojamas didelės įmonės reorganizavimas, per kurį bus keičiama įmonės veiklos kryptis ir teikiamos paslaugos. Tai kelia abejonių, ar prieš metus įsigyta įmonės paslaugoms teikti naudojama programinė įranga, kuriai buvo nustatytas 10 metų naudingo tarnavimo laikas, ateityje teiks įmonei didelės ekonominės naudos, t. y., ar nemažės pagrindinės veiklos pajamos. Tokiu atveju sudarant finansines ataskaitas įmonė turi įvertinti programinės įrangos atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su balansine verte.

Jeigu turto nuvertėjimo požymių nėra, jo atsiperkamosios vertės nustatyti nereikia.

---

**Pavyzdys**

Įmonė „A“ produkcijai gaminti naudoja technologiškai pasenusius įrenginius, kurių darbo našumas nedidelis ir kuriais pagaminta produkcija neatitinka kokybės reikalavimų, todėl gaminiai rinkoje neturi paklausos. Šių įrenginių balansinė vertė yra 500 000 EUR. Įrenginių, kuriais gaminama paklausos rinkoje neturinti produkcija, įmonė nesitiki parduoti nepatirdama nuostolių. Visi šie požymiai rodo, kad turto vertė sumažėjusi, todėl įmonė turi nustatyti minėtų įrenginių atsiperkamąją vertę ir pripažinti jų nuvertėjimą.

---

**Pavyzdys**

Įmonė „B“ nustatė, kad jos neeksploatuojamo gamybinio pastato būklė pablogėjo dėl fizinio nusidėvėjimo, tačiau nekilnojamojo turto rinkoje padidėjo pastatų vertė. Šio pastato balansinė vertė yra 300 000 EUR. Įmonė ketina šį pastatą parduoti. Nepriklausomas turto vertintojas nustatė, kad ir nepagerinus šio pastato būklės, rinkoje jį galima parduoti už 290 000 EUR.

Tokiu atveju pastato nuvertėjimas būtų nereikšmingas, todėl jo vertė nemažinama.

---

**6. Nustatydamas, ar turtas nuvertėjo, įmonė turi atsižvelgti į išorinius ir vidinius požymius:**

**6.1. išorinių turto nuvertėjimo požymių pavyzdžiai gali būti:**

**6.1.1. per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai sumažėjo turto rinkos kaina ir šis sumažėjimas nėra trumpalaikis;**

---

**Pavyzdys**

Įmonė turi keletą seniai statytų pastatų, kuriuose įvairioms įmonėms nuomoja biurų patalpas. Šių biurų rinkos vertė jau kuris laikas mažesnė už balansinę vertę. Šiame rajone pastatytas naujas šiuolaikiškas biurams pritaikytas pastatas. Senų pastatų nuomos rinkos kaina smarkiai sumažėjo, todėl reikia patikrinti, ar, sumažėjus nuomos kainai, nenuvertėjo ir pats turtas. Sumažėjus šių pastatų nuomos kainai, įmonė turi nustatyti jų naudojimo vertę ir, jei nuvertėjimas yra reikšmingas ir ilgalaikis, pripažinti jų nuvertėjimą ir užregistruoti apskaitoje.

---

**6.1.2. per ataskaitinį laikotarpį įmonės veiklos technologinėje, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko pokyčių, padariusių reikšmingą įtaką turto vertei, arba pagrįstai tikimasi, kad tokių pokyčių bus ateityje;**

---

**Pavyzdys**

Didžiąją dalį tam tikros produkcijos įmonė eksportuoja į užsienio šalis. Ši produkcija pakuojama į vienkartinę plastikinę tarą. Vienos iš šalių, į kurias eksportuojama, parlamentas priėmė įstatymą, draudžiantį į šalį įvežti plastikinę tarą. Įmonė nepajėgia surasti kito šios produkcijos pirkėjo. Jos pinigų srautai dėl to reikšmingai sumažėjo, todėl gali būti sumažėjusi ir įrenginių vertė.

---

**Pavyzdys**

Didžiąją dalį gaminamos produkcijos įmonė eksportuoja į kitą šalį, tačiau tos šalies vyriausybė sumažino importo kvotas. Įmonė negali surasti kito pirkėjo tokiam gaminamos produkcijos kiekiui, todėl jos pinigų srautai pastebimai sumažėjo, o taip pat gali būti sumažėjusi ir naudojamų įrenginių vertė, todėl tikslinga patikrinti, ar nėra turto nuvertėjimo požymių.

---

**6.1.3. per ataskaitinį laikotarpį pakilo rinkos palūkanų ar kitos investicijų grąžos rinkoje normos ir tikėtina, kad tai paveiks diskonto normą, taikomą apskaičiuojant turto naudojimo vertę, o dėl to reikšmingai sumažės turto atsiperkamoji vertė;**

**6.2. vidinių turto nuvertėjimo požymių pavyzdžiai gali būti:**

**6.2.1. įmonė turi turto, kuris dar nėra visiškai nudėvėtas (amortizuotas), tačiau jau nebenaudojamas įmonės veikloje;**

---

**Pavyzdys**

Įmonė pakeitė savo veiklą (ji užsiėmė gamyba ir prekyba, o dabar – tik prekyba). Ji turi įrenginių, kurie dar nenudėvėti, tačiau šiuo metu nenaudojami. Įmonė dar nėra nusprendusi, ar šie įrenginiai bus naudojami jos veikloje, tačiau jei įrenginiai nenaudojami, tai gali būti požymis, kad turtas yra nuvertėjęs.

---

### **Pavyzdys**

Įmonė gamina kelių rūšių gaminius:

- spaustuvėje spausdinami reklaminiai bukletai;
- „A“ ceche gaminamos lipnios juostelės;
- „B“ ceche gaminamos įvairios pakavimo medžiagos.

Vertinant įmonės rezultatus pastebėta, kad įplaukos iš lipnios juostelės gamybos stipriai sumažėjo. Plėtoti šią gamybą netikslinga, todėl reikia patikrinti, ar nenuvertėjo „A“ ceche juostelei gaminti naudojamas turtas.

---

### **6.2.2. įmonė turi nebaigtų statyti objektų, kurių nežadama užbaigti arba kuriuos užbaigti būtų ekonomiškai nenaudinga;**

#### **Pavyzdys**

Statybos įmonė pirkdavo didelius kiekius statybinių medžiagų ir jas sandėliuodavo. Laimėjusi didelio pastatų komplekso statybos konkursą, įmonė pradėjo statyti naujus sandėlius. Praėjus tam tikram laikui, pasikeitus tiekimo sistemai, sandėliuoti statybines medžiagas pasidarė netikslinga, todėl baigti statyti sandėlius ekonomiškai nenaudinga. Nebaigtų statyti sandėlių rinkos kaina yra maža, todėl reikia įvertinti, ar nesumažėjo turto vertė.

---

### **6.2.3. įmonės turtas yra labai sugadintas dėl stichinių nelaimių ar kitų veiksnių;**

#### **Pavyzdys**

Įmonės pastatas, kuris buvo naudojamas veikloje, per audrą buvo labai smarkiai apgadintas ir negali būti naudojamas pagal paskirtį.

---

### **6.2.4. įmonės iš turto nuomos gaunamos pajamos nepadengia to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) ir kitų to turto eksploatavimo išlaidų;**

#### **Pavyzdys**

Statybos organizacija turi balanso ilgalaikio turto straipsnyje parodytus kelis kilnojamuosius mechanizmus, kurie veikloje nenaudojami, bet nuomojami kitoms organizacijoms. Jų naudingo tarnavimo laikas dar nesibaigęs, tačiau iš nuomos gaunamos pajamos nepadengia jų nusidėvėjimo, eksploatavimo ir remonto išlaidų (atsarginės dalys, techninė priežiūra).

---

### **6.2.5. investavus į kitą įmonę, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodytas prestižas, tačiau įmonė, į kurią investuota, nėra tokia pelninga, kaip buvo tikimasi įsigijimo momentu. Šiuo atveju prestižo vertė gali būti sumažėjusi.**

Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažinto prestižo vertė gali būti sumažėjusi, jei nustatyta, kad patronuojamoji įmonė ne tokia pelninga, kaip buvo tikėtasi ją įsigyjant, arba pripažintam prestižui buvo nustatytas ilgas naudingo tarnavimo laikas. Todėl prieš sudarydama

---

konsoliduotąsias finansines ataskaitas įmonė kiekvienais metais turi patikrinti, ar jo vertė nesumažėjo. Nustatius, kad yra bent vienas iš prestižo nuvertėjimo požymių (patronuojamosios įmonės pelningumo sumažėjimas, verslo šakos, kurioje dirba įmonė, pelningumo sumažėjimas, produkcijos, kurią gamina įmonė, paklausos mažėjimas ir kt.), įvertinama, ar nereikia pripažinti vertės sumažėjimo.

Kai nustatytas prestižo amortizacijos laikotarpis yra ilgesnis kaip 20 metų, įmonė turi patikrinti, ar nėra sumažėjusi jo vertė, jei net nėra nuvertėjimo požymių.

---

#### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ įsigijo pelningai dirbusios įmonės „B“ akcijas ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažino prestižą. Tačiau patronuojančioji įmonė pastebėjo, kad dvejus metus paeilui įsigytoji įmonė dirbo ne taip pelningai, kaip buvo tikėtasi įsigijimo metu. Patronuojančioji įmonė įvertino, kad konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose pripažinto prestižo vertė yra sumažėjusi ir pripažino jo nuvertėjimą.

---

**6.2.6. per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė arba tikėtina, kad greitai pasikeis turto naudojimo būdas ir / ar mastas, o tai neigiamai paveiks įmonės veiklą. Tokių pasikeitimų pavyzdžiai gali būti: veiklos reorganizavimas ar nutraukimas, turto perleidimas anksčiau nei buvo numatyta, turto pakeitimas dėl technologijų atnaujinimo.**

---

#### **Pavyzdys**

Daugelį metų įmonė „X“ buvo tam tikrų prekių gamybos monopolininkė. Konkurentai pasistatė tokias prekes gaminančią įmonę, kurioje taikomos naujausios technologijos. Akivaizdu, kad tai neigiamai paveiks įmonės „X“ veiklą. Tokiu atveju tikslinga patikrinti, ar nenuvertėjo įmonės „X“ turtas.

---

**6.2.7. yra požymių, rodančių, kad įmonės turto teikiama ekonominė nauda yra ar bus mažesnė, nei tikėtasi.**

---

#### **Pavyzdys**

Pagrindinė įmonės veikla – įvairios technikos ir mechanizmų nuoma. Dėl konkurentų nustatytų mažesnių kainų įmonė priversta mažinti nuomos kainas, o dėl to mažėja ir jos gaunami pinigų srautai.

---

**7. Įmonė gali nustatyti ir kitus 6 punkte nepaminėtus turto nuvertėjimo požymius.**

**8. Jei rinkos palūkanų ar kitos investicijų gražos rinkoje normos per laikotarpį padidėja (6.1.3. punktas), įmonė neprivalo skaičiuoti turto atsiperkamosios vertės:**

**8.1. jei turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikytina diskonto norma nėra arba tikėtina, kad nebus paveikta šių rinkos normų padidėjimo (pavyzdžiui, trumpalaikių palūkanų normų padidėjimas gali neturėti didelės įtakos diskonto normai, taikomai turtui, kurio likęs naudingo tarnavimo laikas yra pakankamai ilgas); arba**

---

**8.2. jei yra tikėtina, kad turto naudojimo vertei apskaičiuoti taikyta diskonto norma bus paveikta šių rinkos normų padidėjimo, tačiau tuo pačiu turėtų padidėti ir grynieji būsimoji pinigų srautai, ir dėl to atsiperkamoji vertė reikšmingai nesumažės.**

**9. Tai, kad sumažėja turto ekonominė nauda (6.2.7. punktas), gali parodyti šie požymiai:**

**9.1. turtui eksploatuoti ar prižiūrėti reikia daugiau išlaidų, nei buvo numatyta iš pradžių;**

**9.2. faktiniai pinigų srautai iš to turto arba jo uždirbamas pelnas yra reikšmingai mažesni, nei buvo numatyta.**

**10. Nustatant, ar reikia perskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę, atsižvelgiama ar nuvertėjimo požymis gali nulemti reikšmingą atsiperkamosios vertės pasikeitimą. Pavyzdžiui, jei anksčiau apskaičiuota turto atsiperkamoji vertė buvo daug didesnė už jo balansinę vertę, įmonė neturi perskaičiuoti to turto atsiperkamosios vertės, jei neįvyko nieko reikšmingo, kas galėjo pakeisti atsiperkamosios ir balansinės vertės skirtumą.**

**11. Jei yra požymių, kad turtas gali būti nuvertėjęs, tačiau skaičiavimai rodo, kad nuostolio dėl vertės sumažėjimo pripažinti nereikia, papildomai reikėtų patikrinti, ar nereikia patikslinti turto likusio naudingo tarnavimo laiko, nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo metodo ar likvidacinės vertės.**

**11<sup>1</sup>. Valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti nenaudojamo patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nuvertėjimas nustatomas tik tada, kai toks turtas sugadinamas stichinių nelaimių ar kitų veiksmų.**

Lietuvos Respublikai išimtinė nuosavybės teise priklausantis turtas apibūdinamas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnyje. Šiame straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikai išimtinė nuosavybės teise priklauso: žemės gelmės, taip pat valstybinės reikšmės vidaus vandenys, miškai, parkai, keliai, istorijos, archeologijos ir kultūros objektai. Taip pat Lietuvos Respublikai priklauso išimtinės teisės į oro erdvę virš jos teritorijos, kontinentinį šelfą ir ekonominę zoną Baltijos jūroje. Lietuvos Respublikos žemės įstatymo 6 straipsnyje, Lietuvos Respublikos žemės gelmių įstatymo 2 straipsnyje, Lietuvos Respublikos vandens įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje, Lietuvos Respublikos miškų įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje, Lietuvos Respublikos kelių įstatymo 4 straipsnyje, Lietuvos Respublikos transporto veiklos pagrindų įstatymo 6 straipsnyje, Lietuvos Respublikos aviacijos įstatymo 8 straipsnyje ir kituose teisės aktuose išsamiau aptarta, koks turtas priskiriamas turtui, kuris išimtinė nuosavybės teise priklauso valstybei. Lietuvos Respublikos strateginę reikšmę nacionaliniam saugumui turinčių įmonių ir įrenginių bei kitų nacionaliniam saugumui užtikrinti svarbių įmonių įstatyme taip pat nustatyta, koks turtas yra priskirtas prie strateginę reikšmę valstybės saugumui turinčių įrenginių, kurie nuosavybės teise priklauso valstybei. Valstybės ir savivaldybės įmonės teisės aktų nustatyta tvarka ir sąlygomis patikėjimo teise valdo, naudoja valstybės ar savivaldybių perduotą valstybės ar savivaldybės turtą ir juo disponuoja.

Atsižvelgiant į tai, kad turtas išimtinė teise priklauso valstybei, ir į jo specifiką, ir strateginę reikšmę, ir įvertinus, kad Civilinio kodekso 4.7 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad tik išimtinė valstybės nuosavybė esantys daiktai yra išimti iš apyvartos, turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nuvertėjimo požymių nustatymas skiriasi nuo kito valstybės ir savivaldybės įmonių valdomo ir pajamoms uždirbti naudojamo turto.

Turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė ir kuris nenaudojamas pajamoms uždirbti, skiriasi nuo kito valstybės įmonės veikloje pajamoms uždirbti naudojamo turto, nes patikėjimo teise valdydamos pajamoms uždirbti nenaudojamą turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, valstybės įmonės siekia ne gauti ekonominės naudos ir uždirbti pajamų, bet teisės aktų nustatyta tvarka atlikdamos joms pavestas funkcijas siekia naudos visuomenei, užtikrina teikiamų viešųjų paslaugų kokybę ir efektyvumą, valstybinės reikšmės turto apsaugą, priežiūrą, plėtrą ir panašius tikslus. Toks turtas apskaitoje pripažįstamas ilgalaikiu turtu, tačiau nustatant jo vertės sumažėjimą atsižvelgiama į kitokius požymius, negu vertinant įmonės veikloje pajamoms uždirbti naudojamo turto nuvertėjimą. Jei valstybės ir savivaldybės įmonėms patikėjimo teise perduotas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė ir kuris nenaudojamas įmonės pajamoms uždirbti, tokio turto nuvertėjimui nustatyti taikomos tam tikros išimtys, t. y. jo vertė sumažėja tik tada, kai jis sugadinamas stichinių nelaimių ar kitų veiksmų. Stichinės nelaimės yra gamtos jėgų veikimo sukelti galingi, sunkiai įveikiami, didelės griauamosios jėgos reiškiniai, pavyzdžiui, viesulas, audra, potvynis, gaisras, žemės drebėjimas, sausra, šalčiai ir panašūs reiškiniai. Kitų veiksmų pavyzdžiai gali būti tilto griūtis, kai konstrukcijos neatlaiko itin didelės apkrovos, susidūrus traukiniams ir sprogus degalų cisternoms, sugadintas didelis geležinkelio ruožas ir greta esanti automobilių magistralė.

Skirtingai nuo įmonės veikloje pajamoms uždirbti naudojamo turto, sumažėjus turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė ir kuris nenaudojamas įmonės pajamoms uždirbti, vertei, mažinamas turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas. Tokio turto pavyzdys gali būti valstybinės reikšmės automobilių keliai, kurie parodyti jų priežiūrą vykdančių valstybės įmonių balanse, tačiau šių įmonių pajamoms uždirbti nenaudojami. Jei turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, naudojamas valstybės įmonių veikloje pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nuvertėjimo suma pripažįstama įmonės ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Paaiškinimų, kaip apskaitoje registruojamas turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertės sumažėjimas, pateikta aiškinant šio standarto 35<sup>1</sup> punktą.

#### IV. TURTO ATSIPERKAMOJI VERTĖ

**12. Jei yra požymių, kad turtas nuvertėjo, turi būti nustatyta to turto atsiperkamoji vertė. Kartais nuolat naudojamas atskiras turto vienetas nesukuria įplaukų, kurias būtų galima pagrįstai atskirti nuo kito turto kuriamų įplaukų. Tada įmonė turi apskaičiuoti įplaukas kuriančio vieneto (turto grupės), kuriam tas turtas priklauso, atsiperkamąją vertę. Tačiau atskiro turto vieneto galimo vertės sumažėjimo atveju (pavyzdžiui, įvykus stichinei nelaimei, padariusiai reikšmingą įtaką turto vertei, arba nusprendus neužbaigti statybos projekto) atsiperkamoji vertė apskaičiuojama atskiram turto vienetai.**

Nuvertėti gali atskiras įplaukas kuriančiu vienetu laikomas turto objektas. Tačiau kartais atskiras turto objektas nesukuria įplaukų, kurias būtų galima atskirti nuo kito turto kuriamų įplaukų, todėl tas turtas nėra laikomas atskiras įplaukas kuriančiu vienetu. Tokiu atveju turi būti apskaičiuojama įplaukas kuriančios turto grupės, kuriai tas turtas priklauso, atsiperkamoji vertė. Atsiperkamoji vertė gali būti nustatoma dviem būdais:

1. pagal tos turto grupės tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas;
2. pagal apskaičiuotą turto grupės naudojimo vertę.

Jei turto vienetas yra didesnės turto grupės, kuri yra įplaukas kuriantis vienetas, dalis ir jis naudojamas veikloje, jo vertė gali būti nemažinama, nes to turto, kaip įplaukas kuriančio vieneto



dalies, naudojimo vertė gali būti didesnė už tikrąją vertę, kuri būtų sumokėta, jei jis būtų parduotas kaip atskiras turto vienetas. Jei turto vienetas kuria pinigų srautus ir atskirai, ir kartu su kitu turto, dažnai gali būti sunku (arba apskritai neįmanoma) nustatyti jo atsiperkamąją vertę. Tokių turto vienetų pavyzdžiai gali būti lėktuvai, laivai, autobusai, kurių kiekvienas naudojamas atskirai, skirtingais maršrutais ir jų naudojimo vertė paprastai yra daug didesnė už tikrąją vertę. Kartais atskiras turtas pats vienas iš viso nekuria pinigų srautų, bet kuria pinigų srautus kartu su kitu turto. Tokio turto pavyzdžiai gali būti autobusai ar traukiniai, naudojami oro uoste, teikti nemokamas vežimo paslaugas ir pan.

**13. Įplaukas kuriantis vienetas – mažiausias turto vienetas ar turto vienetų grupė, kuri, nuolat naudojant turtą, kuria įplaukas, dažniausiai nepriklausančias nuo įplaukų iš kito turto ar turto grupės. Pavyzdžiui, jei įmonė gali apskaičiuoti atskiros įrengimo atsiperkamąją vertę, ji neturi jo priskirti visai gamybos linijai ir mažiausiu įplaukas kuriančiu vienetu turi laikyti atskirą įrengimą. Jeigu to padaryti neįmanoma, reikėtų apskaičiuoti visos gamybos linijos, kuriai tas įrengimas priklauso, atsiperkamąją vertę.**

Išskirti įplaukas kuriantį vienetą gali būti nelengva, nes sunku aiškiai nustatyti, kiek įplaukos, gaunamos iš vienos turto grupės, susijusios su įplaukomis, gaunamomis iš kitų turto grupių ar atskirų turto vienetų. Įplaukas kuriantis vienetas gali būti nustatomas remiantis įvairiais požymiais, pvz., kaip įmonės vadovybė kontroliuoja įmonės veiklą (pagal teritorinį išdėstymą, pagal gamybos linijas, produktų rūšis ar pan.).

---

#### **Pavyzdys**

Įmonė, kurios pagrindinė veikla yra keleivių pervežimas, teikia šias paslaugas, aptarnaudama penkis skirtingus miesto maršrutus. Tas pats autobusas skirtingomis dienomis gali važiuoti skirtingais maršrutais, įplaukos iš kiekvieno maršruto gali būti nustatomos atskirai. Vienas iš maršrutų yra nepelningas. Kadangi įmonė negali atsisakyti šio maršruto, mažiausias įplaukas kuriantis vienetas yra visa įmonė.

---

**14. Įmonė gali pasirinkti įvairius kriterijus, pagal kuriuos turtas skirstomas į įplaukas kuriančius vienetus. Pavyzdžiui, gali būti skirstoma pagal produktų grupes, struktūrinius padalinius, veiklos rinkas ir panašiai.**

Turtas skirstomas į įplaukas kuriančius vienetus ne pagal balanse nurodytas grupes, o pagal turto grupių kuriamus pinigų srautus. Įmonė, skirstydama turtą į įplaukas kuriančius vienetus, gali pasirinkti įvairius kriterijus. Pavyzdžiui, turtas, kuris naudojamas įplaukoms iš gaminamos produkcijos, paslaugų teikimo, prekybos ar nuomos gauti, gali būti skirstomas į atskirus įplaukas kuriančius vienetus. Įmonė savarankiškai turi pasirinkti kriterijus, kuriais vadovaujantis turtas gali būti skirstomas į įplaukas kuriančius vienetus, ir nurodyti juos įmonės apskaitos politikoje.

Vienas turto vienetas, pavyzdžiui, pastatas, gali būti suskirstytas į atskirus įplaukas kuriančius vienetus.

---

#### **Pavyzdys**

Gamybos įmonei „K“ nuosavybės teise priklauso pastatas, kuris buvo skirtas gamybinei veiklai, tačiau, sumažėjus gamybos mastui, nenaudojama pastato dalis pagal nuomos sutartį buvo išnuomota kitoms įmonėms penkeriems metams.

Visas pastatas neturėtų būti laikomas atskiru įplaukas kuriančiu vienetu, nes gamybinei veiklai naudojama tik jo dalis. Išnuomota pastato dalis gali būti laikoma atskiru įplaukas kuriančiu vienetu.

Tačiau ne visada galima griežtai atskirti, kuri to paties turto dalis kuria vienos ar kitos rūšies įplaukas.

---

### **Pavyzdys**

Paslaugas teikianti įmonė „M“ turi pastatą miesto centre. Šiame pastate įsikūrusi įmonės administracija ir jos padalinys, teikiantis nekilnojamojo turto paslaugas. Be to, ši įmonė dvi šio pastato sienas ir stogą nuomoja kelioms įmonėms reklaminiams stendams kabinti.

Šiuo atveju tas pats turtas (pastatas) kuria atskiras įplaukas. Įmonė gauna įplaukų iš teikiamų paslaugų ir turto nuomos, tačiau kokia pastato dalis kuria tas konkrečias įplaukas atskirti neįmanoma. Šis turtas nėra skirstomas į atskirus įplaukas kuriančius turto vienetus. Šiuo atveju įplaukas kuriantis vienetas yra visa įmonė, nes išnuomos pastato dalies neįmanoma atskirti ir deramai parodyti apskaitoje.

Bet tais atvejais, kai įmonė nuomoja kelias pastato patalpas, kurias galima atskirti nuo įmonės reikmėms naudojamų patalpų, ir, pavyzdžiui, jas parduoti, toks turtas turėtų būti skirstomas į atskirus įplaukas kuriančius turto vienetus.

---

**15. Grupuojant turtą, svarbu, kad būtų sudaryta kiek įmanoma mažesnė turto grupė ir į ją būtų įtrauktas visas turtas, kuriantis tiesiogiai susijusį įplaukų iš nuolatinio jo naudojimo srautą. Taip pat svarbu, kad to paties turto ar tos pačios turto grupės įplaukas kuriantys vienetai būtų vienodai grupuojami visais ataskaitiniais laikotarpiais, jeigu nėra pagrindo jų grupavimo keisti.**

---

### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ turi septynis padalinius:

- A. Žaliavų tiekimo,
- B. Rugių perdirbimo ir jų produktų gamybos,
- C. Miežių perdirbimo ir jų produktų gamybos,
- D. Kviečių perdirbimo ir jų produktų gamybos,
- E. Grikių perdirbimo ir jų produktų gamybos,
- F. Žirnių perdirbimo ir jų produktų gamybos,
- G. Pagamintos produkcijos realizavimo.

Įmonės padaliniai „B“, „C“, „D“, „E“, „F“ nepriklauso vienas nuo kito, jie naudoja atskiras patalpas, įrenginius, skirtingas žaliavas ir kitas reikalingas gamybos priemones, padaliniuose dirba skirtingi darbuotojai, todėl kiekvienas padalinys gali būti laikomas atskiru įplaukas kuriančiu vienetu. Tačiau padaliniai „A“ ir „G“ nekuria įplaukų atskirai, todėl įmonės vadovybė nusprendė šių padalinių patiriamas sąnaudas skirstyti proporcingai padaliniams „B“, „C“, „D“, „E“, „F“ pagal jų pagamintos produkcijos kiekį.

---

Norint nustatyti, ar įplaukas kuriančio vieneto turtas nenuvertėjo, reikia išsiaiškinti, ar atskiro turto vieneto gaunamos įplaukos nėra sumažėjusios. Nustačius, kad turto vieneto kuriamos įplaukos reikšmingai sumažėjo, turėtų būti apskaičiuojama to turto atsiperkamoji vertė ir, jeigu ji mažesnė už balansinę, pripažįstamas to turto vertės sumažėjimas ir apskaitoje užregistruojamas turto vertės sumažėjimo nuostolis.

---

**16. Gali būti atvejų, kai neįmanoma arba netikslinga turtą skaidyti į atskirus įplaukas kuriančius vienetus. Pavyzdžiui, penki atskiri gamyklos cechai gamina detales vienam gaminiui, kuris surenkamas šeštame ceche. Gatavus gaminius realizuoja gamyklos pardavimo tarnyba. Gamyklos turto netikslinga skaidyti į atskirus įplaukas kuriančius vienetus, kadangi įplaukas kuriantis vienetas yra visa gamykla.**

---

#### **Pavyzdys**

Gamybos įmonėje veikia trys cechai: „A“, „B“ ir „C“. „A“ ir „B“ cechuose gaminamos detalės, „C“ ceche surenkami gaminiai, kurie parduodami.

„B“ ceche apgadinta gamybos linija toliau naudojama gamybai, bet jos pajėgumas sumažėjęs. Šios gamybos linijos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas tapo mažesnė už jos balansinę vertę, tačiau norint nustatyti, ar reikia pripažinti vertės sumažėjimą, reikėtų apskaičiuoti ir jos naudojimo vertę. „B“ cecho gamybos linija nekuria nesusijusių pinigų srautų, todėl jos naudojimo vertės atskirai negalima nustatyti. Mažiausias įplaukas kuriantis vienetas, į kurį įeina cechas „B“, yra visa įmonė, todėl turėtų būti nustatoma, ar nesumažėjo visos įmonės atsiperkamoji vertė. Jei įmonės atsiperkamoji vertė nesumažėjo, „B“ cecho gamybos linijos vertė neturi būti mažinama.

Jei vadovybė, sudarydama įmonės biudžetą (prognozes), numatė pakeisti apgadintą „B“ cecho gamybos liniją ir ją parduoti artimiausiu laiku, jos balansinė vertė turėtų būti sumažinta iki tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas ir pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo.

---

**17. Ne visada būtina nustatyti ir tikrąją turto vertę atėmus pardavimo išlaidas, ir jo naudojimo vertę. Jei kuri nors iš šių sumų yra didesnė už turto balansinę vertę, laikoma, kad turto vertė nesumažėjusi ir kitos sumos apskaičiuoti nebūtina.**

Jei įmonė nustato, kad yra turto nuvertėjimo požymių ir reikia patikrinti, ar turto balansinė vertė nėra didesnė už jo atsiperkamąją vertę, apskaičiuojama arba naudojimo vertė, arba tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, paprastai ta, kurią apskaičiuoti paprasčiau. Jei apskaičiuotoji vertė didesnė už turto balansinę vertę, kitos vertės skaičiuoti nereikia.

---

#### **Pavyzdys**

Įrenginių balansinė vertė – 20 000 EUR. Yra požymių, kad jų vertė gali būti sumažėjusi. Nustatyta, kad tikroji įrenginių vertė atėmus pardavimo išlaidas – 23 000 EUR. Kadangi jų tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra didesnė už balansinę vertę, laikoma, kad įrenginių vertė nesumažėjusi ir naudojimo vertės skaičiuoti nebūtina.

---

#### **Pavyzdys**

Įrenginių balansinė vertė – 30 000 EUR. Yra požymių, kad jų vertė gali būti sumažėjusi. Nustatyta, kad įrenginių tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas – 20 000 EUR. Šiuo atveju būtina apskaičiuoti ir naudojimo vertę. Naudojimo vertė – 31 000 EUR. Kadangi viena iš apskaičiuotų verčių yra didesnė už balansinę vertę, įrenginių vertės sumažėjimas nepripažįstamas.

---

## **V. TIKROJI TURTO VERTĖ ATĖMUS PARDAVIMO IŠLAIDAS**

### **18. Vertinant turto atsiperkamąją vertę, tikroji turto vertė nustatoma:**

#### **18.1. Pagal kainą, kuri nurodyta pardavimo sutartyje, jei ji yra pasirašyta.**

Nustatant turto atsiperkamąją vertę, tikroji turto vertė, gali būti nustatoma pagal pardavimo sutartyje nurodytą kainą, jeigu ši sutartis pasirašyta nesusijusių šalių.

---

#### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ parduoda įmonei „B“ naujus įrenginius už 50 000 EUR. Pardavimo sutartis pasirašyta nesusijusių šalių.

Šio turto tikroji vertė yra lygi nesusijusių šalių pasirašytoje sutartyje nurodytai vertei, už kurią pardavėjas parduoda, o pirkėjas perka.

---

**18.2. Jei pardavimo sutartis nesudaryta, tačiau analogišku turtu prekiaujama aktyviojoje rinkoje, tikroji turto vertė nustatoma pagal rinkos kainą. Turto rinkos kaina yra pirkėjų siūloma kaina. Jei pirkėjai kainos nesiūlo, tikroji vertė skaičiuojama remiantis paskutinio analogiško sandorio kaina, jeigu ekonominės sąlygos nuo sandorio dienos iki turto atsiperkamosios vertės nustatymo dienos reikšmingai nepasikeitė.**

Tikroji turto vertė yra turto rinkos kaina, kurią siūlo pirkėjai rinkoje. Apskaičiuojant tikrąją turto vertę daroma prielaida, kad jo rinkos kainą galima patikimai nustatyti. Nustatant tikrąją turto vertę, remiamasi visa žinoma informacija: įmonės apskaitos dokumentais, katalogais, statistiniais leidiniais, internetu, spauda ir kt. Jeigu įmonė gali parduoti turtą keliose skirtingose rinkose, kuriose kainos yra skirtingos, tikrajai turto vertei nustatyti naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi turtą parduoti, kaina.

**18.3. Jei pardavimo sutartis nesudaryta ir turto aktyviosios rinkos nėra, tikroji vertė nustatoma remiantis patikimiausia informacija apie sumą, kurią įmonė galėtų gauti pardavusi turtą paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Patikimiausia informacija gali būti įmonės skelbtų panašaus turto viešųjų pardavimo ir pirkimo aukcionų kainos, kvalifikuotų turto vertintojų panašaus turto įvertinimai ir kita informacija. Nustatydama pardavimo kainą, įmonė taip pat turėtų atsižvelgti į neseniai toje pačioje veiklos šakoje įvykdytus panašaus turto pardavimo sandorius. Tačiau tikroji turto vertė neturi būti nustatoma pagal priverstinio pardavimo atvejus, nebent įmonės vadovybė būtų priversta parduoti turtą nedelsiant.**

---

#### **Pavyzdys**

Mašinių gamybos įmonė „A“ turi įrenginius, kuriais buvo gaminamos atsarginės detalės traktoriams. Šių detalių paklausa rinkoje smarkiai sumažėjo, todėl ši veikla įmonei tapo nuostolinga.

---

Įmonės vadovybė nutarė nutraukti atsarginių detalių gamybą, o įrenginius, kurie nebus naudojami įmonės veikloje, parduoti. Įrenginiai yra pasenę technologiškai, rinkoje jais neprekiuojama.

Nustatydamą šio turto pardavimo kainą, įmonė galėtų vadovautis įmonės skelbtų panašaus turto pardavimo ir pirkimo viešųjų aukcionų kaina, kvalifikuotų turto vertintojų atliktais panašaus turto įvertinimais ar neseniai toje pačioje veiklos šakoje įvykdytais panašaus turto pardavimo sandoriais.

---

**19. Tikroji turto vertė atėmus pardavimo išlaidas yra suma, kuri gali būti gauta nesusijusioms šalims pardavus turtą arba įplaukas kuriantį turto vienetą ir atėmus galimas pardavimo išlaidas, išskyrus tas, kurios jau buvo pripažintos įsipareigojimais. Turto galimų pardavimo išlaidų pavyzdžiai gali būti teismo išlaidos, įvairūs sandorių mokesčiai, turto išvežimo ir kitos su pardavimu susijusios išlaidos. Darbo santykių nutraukimo, veiklos mažinimo ar reorganizavimo išlaidos turto pardavimo išlaidoms nepriskiriamos.**

**20. Jeigu nėra patikimos informacijos, pagal kurią galima nustatyti tikrąją turto vertę atėmus pardavimo išlaidas, tokiu atveju turto atsiperkamoji vertė nustatoma pagal jo naudojimo vertę.**

## VI. TURTO NAUDOJIMO VERTĖ

**21. Turto naudojimo vertė nustatoma diskontuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus, kuriuos numatoma gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.**

---

### Pavyzdys

Įmonė „A“ turi 2 cechus („B“ ir „C“), kuriuose gamina dviejų skirtingų rūšių produktus. Rinkoje įvyko tam tikrų pokyčių ir „B“ ceche gaminami produktai pasidarė ne tokie konkurencingi, jų neapsimoka gaminti tiek, kiek buvo gaminama iki šiol. Įmonė „A“ smarkiai sumažina „B“ ceche gaminamų produktų kiekį. Požymių, kad padėtis pagerės ateityje, nėra. Tai yra aiškus „B“ cecho vertės sumažėjimo požymis.

Norint nustatyti, ar nesumažėjo turto („B“ cecho) vertė, reikia apskaičiuoti jo atsiperkamąją vertę. Kadangi cecho, kuris yra įmonės dalis, neįmanoma lengvai parduoti ar nustatyti tikrąją jo vertę atėmus pardavimo išlaidas, todėl įmonei pirmiausia reikia nustatyti, kokius pinigų srautus cechas „B“ kurs ateityje ir diskontuoti juos iki dabartinės vertės. Diskontuojant pinigų srautus, reikia taikyti diskonto normą, kuri atspindėtų rinkoje esamą pinigų vertę laiko atžvilgiu, ir įvertinti turtui būdingą riziką. Atsiperkamoji vertė nustatoma pagal naudojimo vertę ir apskaičiuojama pagal formulę:

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

kur

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

$PS_1 \dots PS_n$  – 1-ojo – n-ojo laikotarpio gryniesi būsimieji pinigų srautai;

$r$  – rinkos palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi;

$1 \dots n$  – laikotarpiai, kurių gryniesi būsimieji pinigų srautai skaičiuojami.

Toliau pateikiami šios įmonės planuojami pinigų srautai, diskontuoti taikant vyraujančią 5 proc. diskonto normą.

„B“ cecho įsigijimo vertė – 2 000 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 200 000 EUR. Įmonės vadovybė planavo, kad šį cechą naudos dar 10 metų. Lentelėje pateiktų pirmų penkerių metų duomenys apskaičiuoti remiantis įmonės biudžeto prognozėmis, kuriose numatoma, kad iki 20X4 m. produkcijos kaina neturėtų mažėti, o jos paklausa mažės nuo 5 proc. 20X1 m. iki 5,7 proc. 20X4 m.

Likusių ketverių metų pinigų srautai apskaičiuoti įvertinus greitėjantį pirmųjų 5 metų paklausos mažėjimą ir galimą produkcijos kainų korekciją, kad būtų išlaikyta produkcijos paklausa. Siekdama šio tikslo, įmonė taikys tokias prielaidas:

- Mažins produktų gamybos apimtį dėl panašią produkciją gaminančių konkurentų atsiradimo rinkoje ir su tuo susijusios produktų paklausos sumažėjimo. Planuojama, kad produkcijos apimtis bus mažinama kiekvienais metais nuo 5,93 proc. 20X5 m. iki 6,86 proc. paskutiniu produkcijos gamybos laikotarpiu 20X9 m.

- Nuo 20X4 m. kiekvienais metais produktų rinkos kainos mažės 5 proc.

- Vadovybė 20X9 m. nutrauks „B“ cecho produkcijos gamybą ir už 100 000 EUR parduos likusius įrenginius.

Metai	Produktų paklausos mažėjimas (proc.)	Produktų kainos mažėjimas (proc.)	Bendras atitinkamo laikotarpio grynujų pinigų srautų pasikeitimas dėl produktų paklausos ir kainos mažėjimo (proc.)	Grynieji pinigų srautai (EUR)	Diskonto koeficientas $1 : (1 + 0,05)^n$	Diskontuota grynujų pinigų srautų vertė (EUR)
20X0				280 000	0,952	266 667
20X1	5,00	0,00	5,00	266 000	0,907	241 270
20X2	5,22	0,00	5,22	252 115	0,864	217 786
20X3	5,45	0,00	5,45	238 375	0,823	196 111
20X4	5,70	0,00	5,70	224 787	0,784	176 127
20X5	5,93	5,00	10,63	200 895	0,746	149 911
20X6	6,16	5,00	10,85	179 098	0,711	127 281
20X7	6,39	5,00	11,07	159 269	0,677	107 800
20X8	6,62	5,00	11,29	141 283	0,645	91 072
20X9	6,86	5,00	11,51	225 016 <sup>1</sup>	0,614	138 140
Iš viso				2 166 837		1 712 165

Vadovaudamasi šiomis prielaidomis, įmonė kiekvienais metais įvertina grynuosius pinigų srautus, pinigų vertę laiko atžvilgiu ir diskontuotą grynujų pinigų srautų vertę. Įvertinusi nuo 20X0 iki 20X9 metų numatomus pinigų srautus, įmonė nustatė 1 712 165 EUR atsiperkamąją cecho vertę.

„B“ cecho vertės sumažėjimas būtų toks:

<sup>1</sup> Grynieji 20X9 metų pinigų srautai gali būti 225 016 EUR, nes įmonė planuoja gauti 125 016 EUR už šio cecho pagamintą produkciją ir 100 000 EUR už parduotus įrenginius.

2 000 000 EUR – 200 000 EUR – 1 712 165 EUR = 87 835 EUR

---

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.

---

## **22. Gryniesi būsimieji pinigų srautai apskaičiuojami remiantis tokiomis prielaidomis:**

**22.1. pinigų srautai turi remtis pagrįstomis ir patvirtintomis prielaidomis, kurios turėtų vyrauti likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Vertinant pinigų srautus, reikia kiek galima daugiau vadovautis išoriniais informacijos šaltiniais (pvz., makroekonominė analizė, pramonės šakų apžvalga, statistiniais duomenimis);**

**22.2. pinigų srautai turi remtis naujausiomis įmonės vadovybės patvirtintomis finansinėmis sąmatomis arba prognozėmis. Šiomis sąmatomis arba prognozėmis pagrįsti planai turi apimti ne didesnę kaip 5 metų laikotarpį, nebent ilgesnis laikotarpis būtų pakankamai pagrįstas; ir**

**22.3. pinigų srautai, planuojami vėlesniam laikotarpiui nei turimų naujausių sąmatų ar prognozių laikotarpis, turi būti apskaičiuojami ekstrapoliuojant sąmatomis ar prognozėmis paremtus pinigų srautus, atsižvelgiant į pagrįstas prielaidas.**

Planuodama vėlesnių negu turimų naujausių sąmatų ar prognozių laikotarpių pinigų srautus, įmonė turėtų atsižvelgti į pagrįstas prielaidas, kurios galėtų turėti įtakos gryniesiems būsimiesiems pinigų srautams. Pavyzdžiui, įmonė turėtų atsižvelgti į tam tikrų paslaugų (produktų) teikimo rizikingumą, kapitalo naudojimo apimtį, konkretaus turto vieneto ateityje gautinas pajamas ir kt.

## **23. Apskaičiuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus, įtraukiamos šios įplaukos ir išmokos:**

**23.1. įplaukos, numatomos gauti nuolat naudojant turtą;**

**23.2. numatomos išmokos, susijusios su to turto naudojimu;**

**23.3. pinigų suma, numatoma gauti perleidus turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, jei ji yra pagrįstai tikėtina.**

**24. Su turtu susiję gryniesi būsimieji pinigų srautai turi būti apskaičiuojami pagal esamą turto būklę. Apskaičiuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus neįtraukiamos numatomos įplaukos ar išmokos, kurios susidarys dėl:**

**24.1. būsimos reorganizavimo, jeigu įmonė dar nėra įsipareigojusi jo vykdyti;**

**24.2. būsimųjų investicijų ar rekonstrukcijos, kuri pagerins turto naudingąsias savybes ir / ar padidins jo vertę. Tačiau apskaičiuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus yra įtraukiamos remonto ir eksploatacijos išlaidos, reikalingos išlaikyti turtą tokį, kad jis atitiktų nustatytą pirminę jo pajėgumo charakteristiką.**

**25. Apskaičiuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus taip pat neįtraukiama:**

**25.1. įplaukos ar išmokos, susijusios su finansine veikla;**

**25.2. mokamos ar gražinamos pelno mokesčio sumos, kadangi diskonto norma turi būti nustatoma pelnui (nuostoliams) iki apmokestinimo ir grynieji būsimieji pinigų srautai neturi apimti gražinamų ar mokamų pelno mokesčio sumų.**

**26. Naudojimo vertė yra lygi diskontuotų grynujų būsimųjų pinigų srautų dabartinei vertei, kuri apskaičiuojama pagal šią formulę:**

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

kur

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

$PS_1 \dots PS_n$  – 1-ojo – n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai;

$r$  – diskonto norma, išreikšta vieneto dalimis;

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

Jei grynieji būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais mokėtinų ar gautinų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina diskontuotai grynujų būsimųjų pinigų srautų dabartinei vertei apskaičiuoti taikyti šią formulę atsižvelgiant į dienų skaičių:

$$PS_{NPV} = PS_1 : (1 + r)^{1/365} + PS_2 : (1 + r)^{2/365} + \dots + PS_n : (1 + r)^{n/365},$$

kur

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

$PS_1 \dots PS_n$  – 1-ojo – n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai kalendorinėmis dienomis;

$r$  – rinkos palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi;

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

**27. Paskutiniojo n-ojo laikotarpio pinigų srautas  $PS_n$  apima ir ateityje tikėtiną pinigų sumą, kurią numatoma gauti perleidus turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje.**

**28. Diskonto norma turi būti apskaičiuota atsižvelgiant į dabartinę pinigų laiko vertę ir turtui būdingos rizikos įvertinimą. Diskonto norma neturi atspindėti rizikos, į kurią jau atsižvelgta vertinant grynuosius būsimuosius pinigų srautus (pvz., mažesnių pajamų prognozė, atsižvelgiant į tam tikrą rizikos elementą).**

**29. Diskonto norma gali būti nustatoma atsižvelgiant, pavyzdžiui, į:**

**29.1. įmonės naudojamo kapitalo vertės svartinį vidurkį;**

Apskaičiuojant grynuosius pinigų srautus, diskonto norma gali būti nustatoma atsižvelgiant į įmonės naudojamo kapitalo vertės svartinį vidurkį. Literatūroje jis dažnai vadinamas svartiniu kapitalo kainos vidurkiu ar įmonės vidutine svartine kapitalo kaina (toliau VSKK). VSKK gali būti apskaičiuojama atsižvelgiant ir neatsižvelgiant į pelno mokesčio sąnaudas. Kai VSKK skaičiuojama neatsižvelgiant į pelno mokesčio sąnaudas, gali būti naudojama tokia formulė:

$$VSKK = R_E \times \frac{E}{(E+D)} + R_D \times \frac{D}{(E+D)},$$

kur

$E$  – nuosavas kapitalas,



$D$  – skolintas kapitalas<sup>2</sup>,

$VSKK$  – vidutinė svertinė kapitalo kaina (proc.),

$R_E$  – nuosavo kapitalo kaina (proc.),

$R_D$  – skolinto kapitalo kaina (proc.).

Įmonės skolinto kapitalo kaina  $R_D$  turi atspindėti rinkoje nusistovėjusią palūkanų normą, pagal kurią įmonė per ataskaitinį laikotarpį gavo ar galėjo gauti paskolą ne trumpesniam kaip penkerių metų laikotarpiui.

Nuosavo kapitalo kaina  $R_E$  gali būti skaičiuojama kaip nerizikingos palūkanų normos ir įmonės veiklos rizikos priedo suma.

Įmonės nuosavo kapitalo kaina nustatoma remiantis kapitalo rinkos vertinimo metodu ir apskaičiuojama pagal formulę:

$$R_E = R_F + \beta \times (R_M - R_F),$$

kur

$R_E$  – nuosavo kapitalo kaina (proc.),

$R_F$  – nerizikinga palūkanų norma (proc.),

$R_M$  – rinkoje taikoma vidutinė nuosavo kapitalo gražos norma, kurią sudaro nerizikingos palūkanų normos ir rizikos priedo suma (proc.),

$\beta$  – koeficientas, parodantis įmonės ar ūkio šakos rizikingumo laipsnį palyginti su visomis kitomis rinkos įmonėmis. Koeficiento  $\beta$  nustatymo metodai yra aprašyti finansinio valdymo ir investavimo vadovėliuose.

Nerizikinga palūkanų norma ( $R_F$ ) nustatoma remiantis vėliausiai išplatintų atitinkamos trukmės, pavyzdžiui, ilgesnio kaip 10 metų laikotarpio aukščiausią kredito reitingą turinčių, valstybės obligacijų palūkanų norma.

Įmonių, kurių vertybiniais popieriais biržoje neprekiuojama, rizikos koeficientas ( $\beta$ ) gali būti nustatomas remiantis statistiniais metodais arba viešai skelbiamais ūkio šakos rizikos duomenimis.

---

### Pavyzdys

Įmonės „A“ nuosavas kapitalas 2 000 000 EUR. Ji yra išleidusi ir kitoms įmonėms pardavusi obligacijų už 300 000 EUR su 8 proc. palūkanų norma. Ilgalaikių paskolų įmonė nėra gavusi.

Apskaičiuodama grynuosius pinigų srautus, įmonė „A“ nustato diskonto normą, kuri gali būti apskaičiuojama pagal naudojamo kapitalo vertės svertinį vidurkį. Kapitalo vertės svertinis vidurkis apskaičiuojamas pagal anksčiau pateiktą formulę:

$$VSKK = R_E \times \frac{2\,000\,000}{(2\,000\,000 + 300\,000)} + R_D \times \frac{300\,000}{(2\,000\,000 + 300\,000)}$$

Vadinasi, nuosavas įmonės kapitalas sudaro 86,96 proc., o skolintas – 13,04 proc.

Norint apskaičiuoti įmonės „A“ nuosavo kapitalo kainą ( $R_E$ ), reikia nustatyti nerizikingą palūkanų normą, vidutinę rinkos nuosavo kapitalo gražos normą.

---

<sup>2</sup> Į skolinto kapitalo sumą gali būti įtraukiama tik įmonės gautos paskolos ir išleisti ne nuosavybės vertybiniai popieriai.

Nerizikinga palūkanų norma, kuri nustatyta remiantis, pavyzdžiui, antrinėje rinkoje<sup>3</sup> skelbiama 11 metų trukmės Vyriausybės obligacijų palūkanų norma, yra 3,77 proc.

Vidutinė rinkos nuosavo kapitalo gražos norma, kurią sudaro nerizikingos palūkanų normos (3,77 proc.) ir rizikos priedo (6,54 proc.) suma yra 10,31 proc.

Iš dviejų dalių – to laikotarpio išvystytų kapitalo rinkų atitinkamo laikotarpio rizikos priedo (4,51 proc.) ir Lietuvos rizikos priedo (2,03 proc.) – susidedantis rizikos priedas yra 6,54 proc.

Rizikos koeficientas  $\beta$ , kuris nustatomas remiantis statistiniais metodais arba viešai skelbiamais ūkio šakos rizikos duomenimis, yra 0,89.

Turėdami reikalingus duomenis, galime apskaičiuoti įmonės „A“ kapitalo kainą:

$$R_E = 3,77 + 0,89 \times (10,31 - 3,77)$$

$$R_E = 9,59$$

Vadinasi, įmonės nuosavo kapitalo kaina yra 9,59 proc.

Nustačius nuosavo ir skolinto kapitalo palūkanų normas, galima apskaičiuoti įmonės „A“ vidutinę svertinę kapitalo kainą pagal anksčiau pateiktą formulę:

$$VSKK = R_E \times 0,8696 + R_D \times 0,1304$$

$$VSKK = 9,59\% \times 0,8696 + 8\% \times 0,1304$$

$$VSKK = 9,38\%$$

Apskaičiavus gaunama, kad naudojamo kapitalo vertės svertinis vidurkis yra 9,38 proc. Šis rodiklis gali būti naudojamas kaip diskonto norma įmonės grynųjų būsimųjų pinigų srautų dabartinei vertei nustatyti.

---

## 29.2. įmonės ilgalaikių paskolų palūkanų norma;

Diskonto norma gali būti nustatoma atsižvelgiant į rinkoje nusistovėjusią ilgalaikių paskolų palūkanų normą, už kurią įmonė ataskaitiniu laikotarpiu gavo ar galėjo gauti ilgalaikę paskolą (rekomenduojama ne trumpesniam kaip penkerių metų laikotarpiui).

**29.3. ilgalaikių Vyriausybės vertybinių popierių diskonto norma, pakoreguotą atsižvelgiant į rizikos veiksnį, susijusius su įmone ir jos ūkio šaka (pageidautina, kad pasirinktoji Vyriausybės vertybinių popierių diskonto norma būtų to paties laikotarpio kaip ir vertinamo turto naudingo tarnavimo laikas);**

Vertinant turtą diskonto norma gali būti nustatoma remiantis Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų norma. Tačiau taikant Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą, reikėtų atsižvelgti į vertybinių popierių trukmę ir palyginti ją su vertinamo turto naudingo tarnavimo laikotarpiu. Nustatyta diskonto norma turėtų būti koreguojama pagal įmonės akcininkų nuosavybės rizikos kainą ir tos ūkio šakos, kurioje dirba įmonė, rizikingumo laipsnį palyginti su nerizikinga palūkanų norma.

---

## Pavyzdys

---

<sup>3</sup> Įmonių vertybinių popierių pelningumą antrinėje rinkoje galima rasti internete adresu [www.ecb.int/stats/money/long/html/index.en.html](http://www.ecb.int/stats/money/long/html/index.en.html).

Įmonės „A“ vertinamo turto naudingo tarnavimo laikas 5 metai. Ši įmonė pagal ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių priskiriama ekonominės veiklos *Informacija ir ryšiai* sričiai.

Vertindama šį turtą, diskonto normą įmonė galėtų nustatyti, pavyzdžiui, pasirinkdama aukcione išplatintų penkerių metų Vyriausybės obligacijų palūkanų normą. Pasirinkta palūkanų norma turėtų būti koreguojama atsižvelgiant į įmonės akcininkų nuosavybės rizikos kainą, kuri apskaičiuojama remiantis šių rekomendacijų 29.1 punkto pavyzdyje pateiktu metodu ir ekonominės veiklos *Informacija ir ryšiai* sričiai priklausančių įmonių veiklos rizikingumo laipsniu.

---

#### 29.4. kitas rinkoje taikomas paskolų palūkanų normas.

### VII. TURTO NUVERTĖJIMO PRIPAŽINIMAS IR APSKAITA

**30. Tik tuo atveju, kai turto atsiperkamoji vertė yra reikšmingai mažesnė už jo balansinę vertę, turto balansinė vertė turi būti sumažinta iki jo atsiperkamosios vertės. Suma, kuria sumažinama turto balansinė vertė, pripažįstama nuostoliu dėl vertės sumažėjimo.**

---

#### Pavyzdys

Gamybos linijos balansinė vertė – 200 000 EUR. Nustačius atsiperkamąją vertę paaiškėjo, kad gamybos linijos balansinė vertė sumažėjo iki 150 000 EUR. Vertės sumažėjimas 50 000 EUR pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamas bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	50 000
K 1229 Mašinų ir įrangos vertės sumažėjimas (–)	50 000

---

**31. Mažinant įplaukas kuriančio vieneto balansinę vertę, vertės sumažėjimo nuostoliai paskirstomi tokia tvarka: pirmiausia sumažinama įplaukas kuriančiam vienetai priskiriama bet kokio prestižo balansinė vertė, paskui proporcingai mažinama to paties įplaukas kuriančio vieneto kito turto balansinė vertė. Paskirstydama vertės sumažėjimo nuostolį, įmonė neturi taip sumažinti atskiro turto vieneto balansinės vertės, kad ji taptų mažesnė už jo atsiperkamąją vertę arba taptų neigiama.**

---

#### Pavyzdys

Patronuojančioji įmonė „P“ užsienyje turi įplaukas kuriantį vieneta, patronuojamąją įmonę „S“. Konsoliduotosiose ataskaitose apskaičiuotas prestižas – 2 000 EUR. Grynasis „S“ turtas, nurodytas konsoliduotosiose „P“ ataskaitose, yra toks:

Turtas	Vertė
Gamyklos pastatas	10 500
Įranga	4 800
Transporto priemonės	1 500

---

Atsargos	2 600
Gautinos sumos	2 400
Pinigai	100
Bankų paskolos	(12 000)
Mokėtinos sumos	(1 900)
Iš viso	8 000

Reikšmingai sumažėjus patronuojamosios įmonės „S“ produktų paklausai, patronuojančioji įmonė „P“ nusprendė patikrinti, ar reikia pripažinti patronuojamosios įmonės vertės sumažėjimą.

Dėl šios priežasties patronuojančioji įmonė „P“ įvertino patronuojamosios įmonės „S“ tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ir gavo tokius rezultatus:

1. Gamyklos pastatas nėra specialiosios paskirties ir gali būti parduota už 11 000 EUR.
2. Įranga yra labai specializuota ir neturėtų didesnės vertės kaip metalo laužas, įvertintas 100 EUR.
3. Transporto priemonės galėtų būti parduotos už 1 200 EUR.
4. Atsargos jau yra nuvertintos iki grynosios realizavimo vertės ir jų balansinę vertę tikimasi atgauti.
5. Kito turto ir įsipareigojimų rinkos kainos atitinka jų balansines vertes.

Palyginimui turėtų būti apskaičiuojama naudojimo vertė. Siekiant nustatyti naudojimo vertę, laikoma, kad mažiausias įplaukas kuriantis vienetas yra visa įmonė, nes įmonėje „S“ nėra padalinio, kuriančio pinigų srautus, kurių didžioji dalis nepriklausytų nuo bet kurio kito padalinio pinigų srautų. Atitinkamai parengiamos pinigų srautų prognozės:

- a) remiantis pačiomis naujausiomis finansinėmis prognozėmis, vadovybės patvirtintomis ateinantiems penkeriems metams;
- b) remiantis lėtėjančio augimo koeficientais.

Pinigų srautai diskontuojami prieš mokesčius taikant diskonto normą, kuri atspindi esamą rinkos pinigų vertę laiko atžvilgiu ir įmonės verslui būdingos verslo rizikos įvertinimą. Taip gaunama verslo naudojimo vertė, kuri lygi 4 000 EUR.

Pagal sąlygoje pateiktus duomenis, pirmiausia reikia nustatyti, kurią vertę naudoti kaip atsiperkamąją vertę: tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas ar naudojimo vertę. Įmonės „S“ tikroji grynojo turto vertė atėmus pardavimo išlaidas, yra:

Turtas	Vertė
Gamyklos pastatas	11 000
Įranga	100
Transporto priemonės	1 200
Atsargos	2 600
Gautinos sumos	2 400
Pinigai	100

Bankų paskolos	(12 000)
Mokėtinos sumos	(1 900)
Iš viso	3 500

Įmonės „S“ tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra lygi 3 500 EUR ir yra mažesnė už įmonės „S“ naudojimo vertę, kuri lygi 4 000 EUR, todėl atsiperkamoji vertė yra laikoma 4 000 EUR.

Ji yra palyginama su balansine konsoliduota grynojo turto suma, nustatomas vertės sumažėjimo nuostolis, kuris lygus 4 000 EUR (8 000 – 4 000) ir iškart pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Šis nuostolis turi būti paskirstomas atitinkamam turtui. Balansinė prestižo suma (2 000 EUR) yra eliminuojama prieš sumažinant kitų balanso turto straipsnių sumas. Likusiais 2 000 EUR yra proporcingai mažinama kito turto vertė taip, kad sumažinta vertė nebūtų mažesnė už tikrąją to turto vertę atėmus pardavimo išlaidas. Įplaukas kuriančio vieneto (įmonės „S“) vertės sumažėjimas turi būti paskirstomas tik tokiai įrangai ir transporto priemonėms, kurių tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra mažesnė už balansinę vertę. Tikroji transporto priemonių vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 1 200 EUR, todėl šio turto balansinė vertė gali būti mažinama tik 300 EUR, t. y. (1 500 – 1 200). Tikroji įrangos vertė atėmus pardavimo išlaidas atitinkamai yra 100 EUR ir šio turto balansinė vertė gali būti mažinama 4 700 EUR, t. y. (4 800 – 100). Dėl šios priežasties proporcingai paskirstant turto nuvertėjimą jo balansinei vertei, prie transporto priemonių nuvertėjimo galima priskirti tik dalį apskaičiuotos 476,19 EUR sumos. Todėl 300 EUR viršijanti suma yra priskiriama nuvertėjusiai įrangai. Skaičiavimai pateikiami žemiau esančioje lentelėje.

Kai įrangos vertė sumažinama 1 700 EUR, ji tampa 3 100 EUR (4 800 – 1 700). Kaip apskaičiuojamas turto vertės sumažėjimas pateikta lentelėje:

Turtas	Vertė prieš sumažėjimą	Turto vertės sumažėjimas neatsižvelgiant į tikrąją turto vertę atėmus pardavimo išlaidas	Vertės sumažėjimas atsižvelgiant į tikrąją turto vertę atėmus pardavimo išlaidas	Vertė po sumažėjimo
Įranga	4 800	$4\,800 \times 2\,000 : 6\,300 = 1\,523,81$	1 700	3 100
Transporto priemonės	1 500	$1\,500 \times 2\,000 : 6\,300 = 476,19$	300	1 200 <sup>4</sup>
Iš viso	6 300	2 000	2 000	4 300

**32. Nuostolis dėl vertės sumažėjimo turi būti pripažįstamas veiklos sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje, nebent turtas būtų apskaitoje registruojamas perkainota verte.**

Veiklos sąnaudos suprantamos kaip pagal paskirtį priskirtos bendrosios ir administracinės sąnaudos, kurios apibrėžtos 11-ajame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“.

<sup>4</sup> Vertės sumažėjimą riboja tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas

Sąnaudos, kurių neįmanoma susieti su konkrečių parduotų prekių ar suteiktų paslaugų savikaina ir kurios susijusios su visa įmonės veikla, išskyrus finansinės, investicinės ir kitos veiklos sąnaudas, apskaitoje registruojamos kaip pardavimo arba bendrosios ir administracinės sąnaudos. Pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos yra sąnaudos, susijusios su įmonės pagrindine veikla, vykdoma neatsižvelgiant į pardavimo pajamų dydį. Šios sąnaudos negali būti siejamos su konkrečiomis ataskaitinio laikotarpio pajamomis ir su ateinančių ataskaitinių laikotarpių ekonomine nauda, todėl pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos.

**33. Jei turto apskaitai buvo taikomas perkainotos vertės būdas ir yra likusi nepanaudota perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis, nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma turi būti mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai). Jei to konkretaus turto perkainojimo rezervo (rezultatų) suma yra mažesnė už nuostolio dėl vertės sumažėjimo sumą, ta dalis, kuri yra didesnė už perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis.**

Jei nuvertėjo turtas, kuris anksčiau buvo perkainotas, nuvertėjimo suma pirmiausia turi būti mažinamas perkainojimo rezervas, o jei perkainojimo rezervo neužtenka, likusi suma pripažįstama sąnaudomis, 11-ajame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ apibrėžtomis kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos, ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje.

---

### Pavyzdys

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitai įmonė taiko perkainotos vertės būdą. Įmonė sudaro sutrumpintas finansines ataskaitas, todėl atidėtieji mokesčiai neskaičiuojami.

Įmonės „X“ apskaitoje 20X1 m. sausio 1 d. yra šie sąskaitų likučiai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	100 000
D 1221 Mašinų ir įrangos vertės pokytis dėl perkainojimo	20 000
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	40 000
K 1228 Mašinų ir įrangos vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	15 000

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas buvo požymių, kad įrangos vertė sumažėjusi. Nustačius atsiperkamąją turto vertę paaiškėjo, kad ji yra reikšmingai mažesnė už jos balansinę vertę, todėl turėtų būti pripažintas įrangos nuvertėjimo nuostolis.

Pagal apskaičiuotus duomenis atsiperkamoji įrangos vertė – 57 000 EUR. Ji yra 18 000 EUR mažesnė už balansinę vertę (100 000 EUR + 20 000 EUR – 40 000 EUR – 5 000 EUR) – 57 000 EUR), todėl ši suma užregistruojama apskaitoje kaip įrangos nuvertėjimas.

Registruojant įrangos nuvertėjimą turi būti mažinamas perkainojimo rezervas, kuris yra 15 000 EUR, o likusi suma – 3 000 EUR – pripažįstama ataskaitinio laikotarpio turto vertės sumažėjimo sąnaudomis ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Apskaitoje įrangos nuvertėjimas gali būti registruojamas dviem būdais:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	15 000
D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	3 000
K 1221 Mašinų ir įrangos vertės pokytis dėl perkainojimo	18 000

arba

D 321	Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	15 000
D 1228	Mašinų ir įrangos vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 000
K 1221	Mašinų ir įrangos vertės pokytis dėl perkainojimo	20 000
ir		
D 63093	Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	3 000
K 1229	Mašinų ir įrangos vertės sumažėjimas (–)	3 000

---

**34. Jei nuostolio dėl vertės sumažėjimo suma yra didesnė už to turto balansinę vertę, turto balansinę vertę mažinama iki nulio. Be to, reikia patikrinti, ar dėl likusios nuostolio sumos nereikia pripažinti įsipareigojimo arba aiškinamajame rašte atskleisti neapibrėžtojo įsipareigojimo.**

Toks atvejis galėtų būti tada, kai įmonė turi tam tikrų įsipareigojimų, susijusių su šiuo turto.

Neapibrėžtųjų įsipareigojimų apskaitos tvarką nustato 19-asis verslo apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“.

---

#### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ išsinuomojo žemės sklypą degalinei statyti. Sklypas buvo išsinuomotas 20-čiai metų. Nuomos sutartyje numatyta, kad sklypas nuomos laikotarpio pabaigoje nuomotojui turės būti gražinamas sutvarkytas, t. y. pastatai turėtų būti nugriauti ir pan. Degalinė buvo pastatyta prieš verslo apskaitos standartų įsigaliojimą, kai dar nebuvo reikalaujama aplinkos sutvarkymo išlaidas priskirti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai, todėl numatomi degalinės pastatų nugriovimo ir aplinkos sutvarkymo darbai nebuvo užregistruoti apskaitoje. Po 18 metų degalinės savininkai nusprendė, kad ši degalinė ekonomiškai nenaudinga ir ją uždarė. Kadangi sklypo nuomos teisė išlieka tik 2 metus ir sklypo nuomotojas nesutinka pratęsti nuomos sutarties, degalinės pardavimo kaina lygi nuliui. Toliau šios degalinės naudoti įmonė neketina, o įvertinus žemės sklypui sutvarkyti reikalingas išlaidas, naudojimo vertė tampa neigiama. Šiuo atveju įmonė „A“ parodo, kad vertė sumažėjo iki nulio, taip pat sudaro atidėjinį sklypo sutvarkymo išlaidoms.

---

**35. Pripažinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo, naujai apskaičiuota to turto nudėvimoji vertė turi būti nudėvėta (amortizuota) per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.**

---

#### **Pavyzdys**

20X4 m. pabaigoje įrenginių balansinė vertė buvo 60 500 EUR, likvidacinė vertė – 500 EUR, likęs naudingo tarnavimo laikas – 5 metai. Metinė nusidėvėjimo suma – 12 000 EUR (60 500 EUR – 500 EUR) : 5 m.).

20X5 m. buvo pripažintas 8 000 EUR nuostolis dėl įrenginių nuvertėjimo, jų balansinė vertė sumažėjo iki 40 500 EUR, likvidacinė vertė ir likęs naudingo tarnavimo laikas nepasikeitė. Šio turto

---

nudevimoji vertė nuo 60 000 EUR sumažėjo iki 40 000 EUR, todėl 20X5 m. nusidėvėjimo sąnaudos sumažės nuo 12 000 EUR iki 10 000 EUR (40 500 EUR – 500 EUR) : 4 m.).

---

**35<sup>1</sup>. Kai valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti nenaudojamas patikėjimo teise gautas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nuvertėja, apskaitoje registruojamas jo vertės ir šį turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo sumažėjimas.**

Jei nustatoma, kad patikėjimo teise gautas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė ir kuris nenaudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti, yra nuvertėjęs, tai apskaičiuota tokio turto vertės sumažėjimo suma mažinamas turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas.

---

### **Pavyzdys**

VĮ „C“ gavo savininko teises ir pareigas įgyvendinančios institucijos nurodymą įvertinti turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nes jis buvo sugadintas dėl stichinių nelaimių. VĮ „C“ šio turto savo veikloje pajamoms uždirbti nenaudoja. Minėto turto balansinė vertė yra 1 350 000 EUR. Nepriklausomo turto vertintojo pateiktoje ataskaitoje buvo nurodyta, kad šio turto vertė yra 980 000 EUR.

VĮ „C“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas (1 350 000 EUR – 980 000 EUR)	370 000
K 1279 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertės sumažėjimas (–)	370 000

---

Jei turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, naudojamas valstybės įmonių veikloje pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nuvertėjimo suma pripažįstama įmonės ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos
K 1279 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertės sumažėjimas (–)

---

## **VIII. TURTO NUVERTĖJIMO PANAIKINIMAS**

**36. Rengdama finansines ataskaitas, įmonė patikrina, ar yra požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais dėl vertės sumažėjimo pripažintas nuostolis sumažėjo. Jei tokių požymių yra, įmonė turi perskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę ir, jei ji yra padidėjusi, panaikinti ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais dėl turto vertės sumažėjimo pripažintą nuostolį arba jo dalį. Prestižo nuvertėjimas nenaikinamas.**

Jei turto vertė buvo sumažinta dėl nuvertėjimo, sudarydama finansines ataskaitas įmonė turi patikrinti ne tik tolesnio nuvertėjimo požymius, bet ir požymius, rodančius, kad anksčiau pripažinta nuvertėjimo suma sumažėjo. Jei paaiškėja, kad turtas nenuvertėjo arba kad nuvertėjimo suma reikšmingai sumažėjo, turto atsiperkamoji vertė turi būti nustatoma iš naujo.

**37. Vertindama, ar ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo išnyko arba sumažėjo, įmonė turi atsižvelgti į išorinius ir vidinius požymius:**

---



**37.1. išorinių turto vertės padidėjimo požymių pavyzdžiai gali būti:**

**37.1.1. per ataskaitinį laikotarpį labai padidėjusi turto rinkos vertė;**

Pavyzdžiui, pasikeitus aplinkybėms ir atsiradus didesnei paklausai toje vietovėje reikšmingai padidėjo pastatų arba apskritai viso nekilnojamojo turto rinkos vertė.

**37.1.2. įmonės veiklos technologinėje, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje įvyksta reikšmingų pokyčių, kurie padaro teigiamą įtaką turtui, kuris buvo nuvertėjęs;**

Pavyzdžiui, turto nuvertėjimas buvo pripažintas dėl naujų technologijų taikymo, tačiau naujovės diegiamos lėčiau, negu buvo tikėtasi. Naudojantis pasenusiomis technologijomis turto kuriami pinigų srautai reikšmingai padidėjo ir sumažėjo ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

**37.1.3. sumažėja rinkos palūkanų norma ir todėl diskonto norma sumažėja tiek, kad reikšmingai padidėja įmonės turto atsiperkamoji vertė;**

**37.2. vidinių turto vertės padidėjimo požymių pavyzdžiai gali būti:**

**37.2.1. reikšmingai padidėja turto naudojimo mastas arba išplečiama jo naudojimo paskirtis;**

Tokių pokyčių gali atsirasti tuo atveju, kai plečiama įmonės veikla. Pavyzdžiui, labai padidėjus gaminamos produkcijos paklausai, įmonė pradėjo dirbti dviem pamainomis, todėl padidėjo įrenginių naudojimo intensyvumas.

**37.2.2. apskaitos duomenys rodo, kad turto teikiama ekonominė nauda yra daug didesnė, nei buvo tikėtasi.**

Apskaitos duomenys rodo, kad faktiškai iš turto naudojimo gaunami pagrindinės veiklos pinigų srautai yra daug didesni, negu buvo numatyta sudarant prognozes.

**38. Nustatant, ar reikia panaikinti ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintą nuostolį dėl vertės sumažėjimo, turi būti atsižvelgiama į turto vertės pokyčio reikšmingumą.**

**39. Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintas nuostolis dėl vertės sumažėjimo panaikinamas atsižvelgiant į 37 punkte nurodytus požymius, jei po paskutinio nuostolio pripažinimo pasikeitė įvertinimai, pagal kuriuos buvo nustatyta to turto atsiperkamoji vertė.**

**40. Įvertinimų pasikeitimo pavyzdžiai galėtų būti tokie:**

**40.1. pasikeičia atsiperkamosios vertės nustatymo bazė (pvz., praėjusį ataskaitinį laikotarpį atsiperkamoji vertė buvo nustatoma remiantis tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, o dabar – naudojimo verte, jeigu viena iš jų reikšmingai pakito);**

Pavyzdžiui, turtas nebuvo naudojamas įmonės veikloje, todėl jo atsiperkamoji vertė buvo apskaičiuota remiantis tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Pradėjus turtą naudoti įmonės veikloje kaip savarankišką įplaukas kuriantį vienetą, turto naudojimo vertė gali tapti didesnė už jo tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, todėl reikia apskaičiuoti šio turto naudojimo vertę.

**40.2. kai atsiperkamoji vertė buvo nustatoma pagal naudojimo vertę, įvertinimas gali pasikeisti, jei pasikeičia grynujų būsimųjų pinigų srautų suma, skaičiavimo laikotarpis ar diskonto normos;**

### **Pavyzdys**

Įmonė „A“ turi cechą, kuriame gamina produkciją. Kai rinkoje įvyko tam tikrų pokyčių, buvo nustatyta, kad cecho kuriami pinigų srautai sumažės ir nėra požymių, kad ši padėtis pagerės ateityje. Siekiant nustatyti šio cecho vertės sumažėjimą, buvo apskaičiuota jo atsiperkamoji vertė. Kadangi cechas yra įmonės dalis ir neįmanoma jo lengvai parduoti ar nustatyti tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas, jo atsiperkamoji vertė buvo apskaičiuota pagal naudojimo vertę, t. y. buvo apskaičiuoti pinigų srautai, kuriuos šis cechas sukurs ateityje, ir diskontuoti iki dabartinės vertės. Atsižvelgdama į būsimuosius pinigų srautus ir diskonto normą, kuri atspindi esamą rinkos pinigų vertę laiko atžvilgiu ir turtui būdingą riziką, įmonė nustatė cecho atsiperkamąją vertę ir pripažino turto vertės sumažėjimą.

Po 3 metų, įvykus pokyčių rinkoje, įmonė pradėjo dirbti dviem pamainomis, todėl padidėjo cecho naudojimo intensyvumas ir jo sukuriama pinigų srautai.

Kadangi cecho atsiperkamoji vertė buvo nustatyta pagal naudojimo vertę, pasikeitus grynujų būsimųjų pinigų srautų sumai, pasikeis ir atsiperkamoji vertė. Tokiu atveju reikėtų sumažinti anksčiau pripažintą nuostolį dėl įrenginių vertės sumažėjimo.

---

### **40.3. kai atsiperkamosios vertės nustatymo bazė buvo tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, įvertinimas gali pasikeisti, jei tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas reikšmingai padidėja.**

Jei nustatant turto atsiperkamąją vertę buvo remiamasi tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas ir jei ši vertė reikšmingai padidėja, ankstesniais laikotarpiais pripažintas nuvertėjimas turi būti atitinkamai mažinamas.

### **41. Ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinto nuostolio dėl vertės sumažėjimo panaikinimas apskaitoje parodomas mažinant veiklos sąnaudas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje.**

Jei pripažinus turto, pavyzdžiui, pastatų nuvertėjimą, aplinkybės pasikeičia ir turto atsiperkamoji vertė padidėja, ankstesniais laikotarpiais pripažintas nuvertėjimas turi būti atitinkamai mažinamas. Mažinant ankstesniais laikotarpiais pripažintą nuvertėjimą, mažinamos tik ataskaitinio, o ne ankstesnių laikotarpių veiklos sąnaudos, apibrėžtos 11-ajame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos.

Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)

K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos

---

### **42. Jei turtas buvo apskaitomas perkainota verte ir, registruojant nuostolį dėl vertės sumažėjimo, buvo sumažintas perkainojimo rezervas (rezultatai), o likusioji dalis, jei ji buvo, užregistruota pelno (nuostolių) ataskaitoje, panaikinant nuostolį, pirmiausiai mažinamos veiklos sąnaudos, o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą (rezultatus).**

Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti perkainotos vertės būdą, tai įsigijus turtą pirmais metais jis apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau periodiškai perkainojamas ir apskaitoje užregistruojama perkainota jo vertė, o finansinėse ataskaitose šis turtas parodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš perkainotos vertės atimant sukauptas turto nusidėvėjimo ir

vertės sumažėjimo sumas. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas turi būti atliekamas reguliariai (ne rečiau kaip kas penkerius metus), kad paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną turto balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės, t. y. turto balansinė vertė turi būti padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės.

Tais atvejais, kai anksčiau perkainotas turtas dėl įvairių priežasčių nuvertėja, apskaitoje registruojamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo mažinant perkainojimo rezervą. Turto vertei vėl padidėjus, padidėjimo suma pirmiausia mažinamos veiklos sąnaudos, 11-ajame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ apibrėžtos kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos, o likusi padidėjimo vertės dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą.

---

### Pavyzdys

Įmonės „A“ apskaitos politikoje nustatyta, kad nekilnojamojo turto apskaitai yra taikomas perkainotos vertės būdas. Turto perkainojimas atliekamas kiekvieną paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Pastatų naudingo tarnavimo laikas yra 15 metų, likvidacinė vertė – 1 000 000 EUR. Šiame pavyzdyje skaičiavimai pateikiami neatsižvelgiant į atidėtuosius mokesčius.

Įmonė „A“ 20X5 metų gruodžio mėn. įsigijo pastatą, kurio įsigijimo savikaina buvo 13 000 000 EUR. Įsigytą pastatą įmonė vertina įsigijimo savikaina ir registruoja apskaitoje:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	13 000 000
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	13 000 000

Įmonė 20X6 metais kiekvieną mėnesį apskaičiavo ir apskaitoje užregistravo po 66 666,67 EUR, t. y. per 20X6 metus iš viso 800 000 EUR, nusidėvėjimo sąnaudų:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	800 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	800 000

20X6 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną nepriklausomi turto vertintojai atliko turto vertinimą ir nustatė, kad šio pastato rinkos vertė yra 15 000 000 EUR. Pastatų naudingo tarnavimo laikas nepasikeitė. Įmonė 20X6 m. gruodžio 31 d. pripažįsta 2 800 000 EUR (15 000 000 EUR – (13 000 000 EUR – 800 000 EUR) turto vertės padidėjimą ir apskaitoje registruoja:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	2 800 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 800 000

Įmonė 20X7 metais kiekvieną mėnesį apskaičiavo ir apskaitoje užregistravo po 83 333,33 EUR, t. y. per 20X7 metus iš viso 1 000 000 EUR, nusidėvėjimo sąnaudų:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	1 000 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	800 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	200 000

ir proporcingai mažino perkainojimo rezervą

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	200 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	200 000

20X7 m. įmonės pastatas nukentėjo per gaisrą. Atlikus perkainojimą 20X7 metų pabaigoje, šio pastato rinkos vertė buvo sumažėjusi iki 10 500 000 EUR. Kadangi perkainojimo datą turto balansinė vertė buvo 14 000 000 EUR (13 000 000 EUR + 2 800 000 EUR – 1 600 000 EUR – 200 000 EUR), įmonė pripažįsta 3 500 000 EUR (10 500 000 EUR – 14 000 000 EUR) turto vertės sumažėjimą ir apskaitoje registruoja:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 600 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo arba	2 600 000
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 600 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	200 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo ir	2 800 000
D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	900 000
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	900 000

Įmonė 20X8 metais kiekvieną mėnesį apskaičiavo ir apskaitoje užregistravo po 60 897,44 EUR, t. y. per 20X8 metus iš viso 730 769 EUR, nusidėvėjimo sąnaudų:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	730 769
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	730 769

20X8 metų pabaigoje šio pastato vertė padidėjo iki 11 500 000 EUR. Įmonė apskaičiuoja 1 730 769 EUR (11 500 000 EUR – (10 500 000 EUR – 730 769 EUR) turto vertės padidėjimą. Šia suma įmonė pirmiausiai mažina bendrąsias ir administracines sąnaudas, o likusią dalį įtraukia į perkainojimo rezervą (rezultatus) ir apskaitoje registruoja:

D 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	900 000
K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos ir	900 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	830 769
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	830 769

Įmonė 20X9 metais kiekvieną mėnesį apskaičiavo po 66 666,67 EUR pastatų įsigijimo savikainos nusidėvėjimo ir po 5 769,25 EUR pastatų perkainotos vertės nusidėvėjimo sąnaudų, t. y. per 20X9 metus iš viso 869 231 EUR, ir užregistravo apskaitoje:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	869 231
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	800 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–) ir proporcingai mažino perkainojimo rezervą	69 231
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	69 231
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	69 231

Jeigu paskutinę vėlesnių ataskaitinių laikotarpių dieną pastatų vertė nesikeistų, tai įmonė per likusį jų naudojimo laiką turėtų apskaičiuoti, pripažinti ir apskaitoje registruoti tokias pačias nusidėvėjimo sumas.

---

**43. Turto balansinė vertė, padidėjusi panaikinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo, neturi būti didesnė už balansinę vertę, kuri būtų buvusi (atėmus amortizaciją ar nusidėvėjimą), jei ankstesniais laikotarpiais nuostolis nebūtų buvęs pripažintas.**

---

### Pavyzdys

20X0 m. sausio 15 d. įmonė „A“ įsigijo stakles, kurių įsigijimo savikaina 18 000 EUR. Numatomas staklių naudingo tarnavimo laikas – 6 metai, likvidacinė vertė 0 EUR. Nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Turto nusidėvėjimo sąnaudos pripažįstamos ir įmonės apskaitoje registruojamos kiekvieną mėnesį. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad šiam turtui taikomas perkainotos vertės būdas.

20X0 m. sausio 15 d. įsigijusi stakles, įmonė jas apskaitoje registruoja įsigijimo savikaina:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina 18 000

K 271 Sąskaitos bankuose arba 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas 18 000

Įmonė 20X0 m. vasario 28 d. apskaičiuoja 250 EUR (18 000 : (6 × 12) staklių nusidėvėjimą ir apskaitoje registruoja:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos 250

K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) 250

20X0 m. kovo 31 d. apskaičiuoja 250 EUR staklių nusidėvėjimą ir apskaitoje registruoja:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos 250

K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) 250

Turto nusidėvėjimo sąnaudos pripažįstamos ir įmonės apskaitoje registruojamos kiekvieną mėnesį. Per 20X0 ataskaitinius metus įmonė apskaičiavo, pripažino ir apskaitoje užregistravo 2 750 EUR šių staklių nusidėvėjimo sąnaudų, todėl jų balansinė vertė per šį ataskaitinį laikotarpį sumažėjo nuo 18 000 EUR (18 000 – 2 750) iki 15 250 EUR.

Per 20X1 ataskaitinius metus įmonė apskaičiavo, pripažino ir apskaitoje užregistravo dar 3 000 EUR šio turto nusidėvėjimo sąnaudų, todėl šio turto balansinė vertė sumažėjo iki 12 250 EUR.

Prieš sudarydama 20X1 metų finansines ataskaitas, įmonės vadovybė pastebėjo šiuos turto nuvertėjimo požymius:

- Sumažėjo gaminamos produkcijos pardavimas.
- Sumažėjo šio turto teikiama ekonominė nauda, nes ženkliai sumažėjo įmonės pinigų srautai (sumažėjo produktų kaina rinkoje).

- Šioje ūkio šakoje padaugėjo konkurentų, turinčių pažangesnių technologijų.

Dėl šių priežasčių įmonės „A“ vadovybė nusprendė įvertinti produkcijos gamybai naudojamą turtą ir nustatyti, ar nesumažėjo jo vertė.

Tuo tikslu 20X1 ataskaitinių metų pabaigoje įmonė nustatė savo naudojamo turto atsiperkamąją vertę. Šios staklės neturi paklausos rinkoje, nes yra technologiškai pasenusios, todėl jų rinkos kaina atėmus pardavimo išlaidas yra 5 000 EUR. Šių staklių naudojimo vertė paskutinę 20X1 m. ataskaitinio laikotarpio dieną buvo 8 000 EUR.

---

20X1 m. paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė turi registruoti turto vertės sumažėjimą, jei balansinė vertė yra mažesnė už atsiperkamąją vertę, pasirinkdama didesnę iš dviejų: naudojimo vertę ar tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas. Atlikus apskaičiavimus paaiškėjo, kad jų naudojimo vertė yra didesnė už rinkos kainą atėmus pardavimo išlaidas, todėl naudojimo vertė palyginama su balansine verte. Nustatytas 4 250 EUR staklių nuvertėjimas pagal įmonės apskaitos politiką įmonei yra reikšmingas, todėl įmonė paskutinę 20X1 m. ataskaitinio laikotarpio dieną turi pripažinti šio turto vertės sumažėjimą ir jį registruoti apskaitoje. Registruojant turto vertės sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	4 250
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–)	4 250

Įmonės apskaitoje užregistravus turto vertės sumažėjimą, jo balansinė vertė bus 8 000 EUR (12 250 EUR – 4 250 EUR).

Pasikeitus turto vertei, jei neperžiūrimas šio turto naudingo tarnavimo laikas, turi būti iš naujo apskaičiuojama jo nusidėvėjimo suma.

Įmonė nutarė nekeisti turto naudingo tarnavimo laiko. Nusidėvėjimo sąnaudų suma bus mažesnė, nes ji skaičiuojama nuo sumažėjusios turto vertės. Apskaičiavus šio turto nusidėvėjimą gaunama, kad įmonė kiekvieną ataskaitinių 20X2 metų mėnesį turi pripažinti po 163,26 EUR (8 000 EUR : 49 mėn.) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudų ir tai registruoti apskaitoje.

Per 20X2 ataskaitinius metus įmonė iš viso apskaičiavo, pripažino ir savo apskaitoje užregistravo 1 959,12 EUR ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudų. Todėl šio turto balansinė vertė 20X2 m. gruodžio 31 d. buvo 6 040,88 EUR (8 000 EUR – 1 959,12 EUR).

Įmonės vadovybė 20X2 m. rugsėjo mėn. pradžioje surado užsienyje pelningą rinką, todėl jos gaminamos produkcijos paklausa žymiai išaugo ir dėl to ženkliai padidėjo ir pinigų srautai. Paskutinę 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio dieną įvertinusi turtą įmonė nustatė turto vertės padidėjimą, tačiau šis padidėjimas buvo nereikšmingas, todėl įmonės vadovybė nusprendė jokių turto vertės pokyčių apskaitoje neregistruoti.

Per 20X3 ataskaitinius metus įmonė iš viso apskaičiavo, pripažino ir savo apskaitoje užregistravo dar 1 959,12 EUR ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudų. Todėl šio turto balansinė vertė 20X3 m. gruodžio 31 d. buvo 4 081,76 EUR (6 040,88 EUR – 1 959,12 EUR).

Dėl 20X3 metais padidėjusio pardavimo naujoje rinkoje įmonės pinigų srautai ženkliai padidėjo ir pasiekė 20X1 metų lygį, todėl įmonės vadovybė nusprendė, kad padėtis po turto nuvertėjimo pripažinimo 20X1 metais pasikeitė ir likus dvejiems metams iki turto naudingo tarnavimo laiko pabaigos jo atsiperkamoji vertė yra 7 000 EUR. Vadovaujantis šio standarto 42 punkto nuostatomis, anksčiau pripažintas turto vertės sumažėjimas gali būti sumažinamas ir to turto vertė padidinama.

Jei 20X1 metų pabaigoje nebūtų buvęs pripažintas turto nuvertėjimas, šio turto balansinė vertė 20X3 m. gruodžio 31 d. būtų buvusi 6 250 EUR (18 000 EUR : 72 mėn.) x 47 mėn.), todėl turto vertė gali būti padidinama tik iki šios sumos.

Registruojant turto nuvertėjimo mažinimą 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1229 Mašinų ir įrangos vertės sumažėjimas (–) (6 250 EUR – 4 081,76 EUR)	2 168,24
K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	2 168,24

Taip panaikinamas dėl turto vertės sumažėjimo įmonės pripažintas nuostolis. Kai turto nuvertėjimo mažinimas užregistruojamas apskaitoje, pagal šio standarto 44 punkto nuostatas įmonė turi perskaičiuoti tokio turto nusidėvėjimo sumą. Turto vertės nusidėvėjimas per likusį naudingo tarnavimo laiką skaičiuojamas nuo nustatytos naujos turto vertės, t. y. nuo 6 250 EUR.

**44. Panaikinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo ir padidinus turto vertę, naujai apskaičiuota to turto nudėvimoji vertė turi būti nudėvėta (amortizuota) per visą likusį turto naudingo tarnavimo laikotarpį.**

---

**Pavyzdžio tęsinys**

Užregistravus apskaitoje turto vertės nuvertėjimo mažėjimą, balansinė turto vertė 20X3 m. gruodžio 31 d. tampa 6 250 EUR. Nusidėvėjimo laikotarpis nesikeičia. Ši suma turi būti nudėvima per visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Nusidėvėjimo sąnaudos per ataskaitinius 20X4 ir 20X5 metus, palyginti su 20X3 metais pripažintomis sąnaudomis padidės nuo 1 959,12 iki 3 000 eurų.

20X3 m. gruodžio 31 d. panaikinus nuostolį dėl vertės sumažėjimo ir padidinus turto vertę, apskaičiuota nauja to turto vertė turi būti nudėvima per likusius 25 mėnesius. Ataskaitinių 20X4 metų sausio–gruodžio mėnesiais turi būti pripažinta ir užregistruota apskaitoje 3 000 EUR nusidėvėjimo sąnaudų. Kiekvieną ataskaitinių metų mėnesį apskaitoje gali būti registruojama:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	250
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	250

Ataskaitinių 20X5 metų sausio–gruodžio mėnesiais turi būti pripažinta ir užregistruota apskaitoje 3 000 EUR nusidėvėjimo sąnaudų. Kiekvieną ataskaitinių metų mėnesį apskaitoje gali būti registruojama:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	250
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	250

Ataskaitinių 20X6 metų sausio mėn. turi būti pripažinta ir užregistruota apskaitoje likusi 250 EUR nusidėvėjimo sąnaudų suma. 20X6 m. sausio 31 d. apskaitoje registruojamos likusios turto nusidėvėjimo sąnaudos:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	250
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	250

---

**IX. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS**

**45. Šis verslo apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2005 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.**

**46. Šio standarto 36 punkto nuostata, pagal kurią prestižo nuvertėjimas nenaikinamas, turi būti taikoma perspektyviai rengiant 2012 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.**