

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. liepos 14 d. įsakymo Nr. V2-3 redakcija

25-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „STATYBOS IR KITOS ILGALAIKĖS SUTARTYS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ su pakeitimais, galiojančiais nuo 2013 m. sausio 1 d. (Žin., 2012, Nr. [153-7900](#)).

Pusjuodžiu 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 su statybos sutartimis susijusių pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką. Ilgalaikėse sutartyse numatytos veiklos pradžios ir pabaigos datos dažnai patenka į skirtingus ataskaitinius laikotarpius, todėl šiame standarte aptariama, kada sutarčių pajamos ir išlaidos turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Jeigu įmanoma nustatyti atliktų darbų arba susijusių paslaugų mastą ir pagal tai apskaičiuoti uždirbtas pajamas bei šioms pajamoms uždirbti patirtas sąnaudas, tai už ilgiau kaip per vieną ataskaitinį laikotarpį atliekamus statybos darbus ir teikiamas susijusias paslaugas gautos pajamos pripažįstamos uždirbtomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada buvo atlikti darbai arba suteiktos paslaugos. Statybos įmonės dažniausiai gali patikimai nustatyti atliktų darbų mastą ir pagal jį apskaičiuoti ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas.

2. Standartas taikomas statybos sutarčių ir kitų darbų, atliekamų pagal ilgalaikės sutartis (toliau – statybos sutartys), apskaitai ir pateikimui rangovo ar vykdytojo (toliau – rangovas) finansinėse ataskaitose.

Pagal statybos veiklą reglamentuojančius teisės aktus statyba – tai veikla, kurios tikslas yra pastatyti (sumontuoti, nutiesti) naują, rekonstruoti, suremontuoti ar nugriauti esamą objektą. Tai gali būti ne tik gyvenamasis, pramonės, komercijos ar kitas pastatas, bet taip pat tiesiniai (keliai, vamzdynai, inžineriniai tinklai ir pan.), tiltai, viadukai, hidrotechnikos įrenginiai, rezervuarai ir kita.

Standartas nustato pajamų ir sąnaudų pagal statybos, statinio architekto ir statybos techninio prižiūrėtojo paslaugų, griovimo, restauravimo, objektų atstatymo ir aplinkos sutvarkymo sutartis registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

Standartas taikomas ir pagal kitas sutartis, kurios vykdomos ilgiau negu vieną ataskaitinį laikotarpį, gautoms pajamoms ir patirtoms sąnaudoms registruoti vykdytojo apskaitoje, pajamoms ir sąnaudoms pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ataskaitinis laikotarpis yra laikotarpis, kurio metinių ar tarpinių finansinių ataskaitų rinkiniai sudaromi. Jei pagal kitas sutartis darbai pradedami vieną tarpinį ataskaitinį laikotarpį, o pabaigiami – kitą, pavyzdžiui, darbai pagal sutartį buvo pradėti vasario mėn., o baigti – liepos mėn., tai sudarydama tarpines finansines ataskaitas įmonė pagal tokias sutartis uždirbtoms pajamoms ir patirtoms sąnaudoms registruoti taiko šio standarto nuostatas.

Jei pagal vykdomas kitas ilgalaikes sutartis atliekami darbai atitinka šio standarto nuostatas, tai pajamos ir sąnaudos pagal įrenginių, susisiekimo priemonių ir kito turto gamybos, kūrimo, diegimo, montavimo ilgalaikes sutartis apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos pagal šį standartą.

Jei įmonė pagal ilgalaikes sutartis atlieka projektavimo, tyrimų, plėtros darbus kitoms įmonėms, kurios prisiima visą su tyrimo ir plėtros darbais susijusią riziką ir naudą, pajamų ir sąnaudų pagal tokias sutartis apskaitai taip pat taikomos šio standarto nuostatos.

Standartas gali būti taikomas pagal ilgalaikes sutartis teikiamų paslaugų pajamų ir sąnaudų apskaitai, jei pagal minėtas sutartis atliekami darbai atitinka šio standarto nuostatas, kad bendroji sutarties suma ir baigiamasis sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertinami, gali būti nustatytas darbų pagal sutartį įvykdymo lygis ir pagal tai galima nustatyti uždirbtas pajamas ir šioms pajamoms uždirbti patirtas sąnaudas, ir jei tikėtina, kad įmonė gaus su sutartimi susijusios ekonominės naudos. Standartas netaikomas komunalinių, telekomunikacijos paslaugų, energijos pirkimo ir pardavimo, nuomos ir panašioms sutartims.

Kai pagal paslaugų teikimo sandorį paslaugos teikiamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį, tačiau joms 25-ojo verslo apskaitos standarto „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ nuostatos negali būti taikomos, tokių paslaugų pajamos pripažįstamos pagal 10-ąjį verslo apskaitos standartą „Pajamos“, o sąnaudos – pagal 11-ąjį verslo apskaitos standartą „Sąnaudos“.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Baigiamasis sutarties rezultatas – numatoma bendroji sutarties suma minus sutarties išlaidos.

Bendroji sutarties suma – gautų ir / ar gautinų statybos sutarties įplaukų suma.

Fiksuotų kainų sutartis – statybos sutartis, kai susitariama dėl fiksuotos sumos arba pastatyto objekto dalies, kurią rangovas gauna baigęs darbus ir pridavęs statybos objektą.

„Išlaidos plius“ sutartis – statybos sutartis, kai padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu nustatytos išlaidos, remiantis sutartyje nurodytomis prielaidomis ir sąlygomis, pridėdant iš anksto apspręstą (sutartą) užmokesčio sumą.

Pretenzija – suma, kurią rangovas nori gauti iš užsakovo ar kitos trečiosios šalies, siekdamas kompensuoti savo išlaidas, neįtrauktas į bendrąją sutarties sumą.

Rangovas – viena statybos sutarties šalis, kuri įsipareigoja atlikti tam tikrą darbą savo rizika pagal kitos šalies (užsakovo) užduotį ir perduoti šį darbą užsakovui.

Skatinamieji mokėjimai – sumos, kurias užsakovas moka rangovui, jei jis darbus įvykdo kokybiškiau ir / ar greičiau negu numatyta sutartyje.

Statybos sutartis – rangovo ir užsakovo sutartis, kurioje numatytas rangovo įsipareigojimas per sutartyje nustatytą terminą pastatyti statinį pagal užsakovo užduotį arba atlikti kitus darbus, ir užsakovo įsipareigojimas sudaryti rangovui būtinas darbo sąlygas, priimti darbą ir sumokėti sutartyje numatytą kainą.

Sulaikyto mokėjimo suma – tarpinio mokėjimo suma, kuri nemokama tol, kol nėra patenkinamos sutartyje numatytos sąlygos arba kol nėra pašalinami trūkumai.

Sutarties darbų įvykdymo lygis – procentinis kiekvienos iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos nebaigtos vykdyti statybos ir kitos ilgalaikės sutarties darbų įvykdymas.

Tarpinis mokėjimas – užsakovo mokėtinos arba iš jo gautinos sumos statybos sutarties vykdymo laikotarpiu sutartyje numatytais terminais ir / arba už atliktus darbus.

Užsakovas – statybos sutarties šalis, kuri užsako atlikti tam tikrą darbą ir įsipareigoja atliktą darbą priimti ir už jį sumokėti.

III. STATYBOS SUTARČIŲ APSKAITOS OBJEKTAI

3. Paprastai kiekviena statybos sutartis pripažįstama atskiru pajamų ir sąnaudų apskaitos objektu. Tačiau būna sąlygų, kai kelias sutartis reikia registruoti apskaitoje kaip vieną apskaitos objektą, neatsižvelgiant į tai, ar jos sudarytos su vienu ar su keliais užsakovais. Kita vertus, viena statybos sutartis gali būti traktuojama kaip keli savarankiški apskaitos objektai.

Statybos sutarčių apskaita yra ir valdymo, ir buhalterinės apskaitos objektas. Kai pasirašoma statybos sutartis, ji gali būti registruojama įmonės sutarčių registre. Informacija apie nepradėtas vykdyti statybos sutartis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje gali būti pateikiama įmonės aiškinamajame rašte. Įmonės apskaitoje jokių kitų įrašų nedaroma.

Rangovo apskaitos objektas yra vykdant darbus pagal kiekvieną statybos sutartį ar projektą patiriamos išlaidos, uždėtos pajamos ir susijusios sąnaudos. Kelias statybos sutartis, sudarytas su vienu ar keliais užsakovais, rangovas gali apskaitoje registruoti kaip vieną apskaitos objektą, jei jos yra vieno projekto dalis.

4. Sutartis sujungti į vieną apskaitos objektą galima tada, kai:

4.1. derybos dėl statybos sutarčių grupės vyko kaip dėl vienos sutarties;

4.2. sutartys sudarytos tarpusavyje susijusioms ir priklausomoms vieno bendro projekto dalims su bendra pelno norma;

4.3. sutartys vykdomos vienu metu arba nuosekliai, be pertraukų, kaip vienas darbų kompleksas.

Sutartys gali būti jungiamos į vieną apskaitos objektą, jei jos sudarytos dėl tarpusavyje susijusių ir priklausomų vieno projekto dalių su bendra pelno norma, vykdomų tuo pačiu metu arba be pertraukų kaip vieno darbų komplekso, o derybos dėl visos statybos sutarčių grupės buvo vykdomos kaip dėl vienos sutarties. Sutartys į vieną apskaitos objektą jungiamos tuo atveju, jeigu jos atitinka visas minėtas sąlygas.

Kai kelios sutartys sujungiamos į vieną apskaitos objektą, daroma prielaida, kad pajamos yra uždirbamos, o sąnaudos patiriamos per visą sutarčių grupės vykdymo laiką. Sutarčių grupė gali būti sudaroma norint pasiekti bendrą pelno normą, nes vienų statybos sutarčių pelningumas yra didesnis, o kitų mažesnis. Jeigu tokios sutartys būtų priskirtos skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams, šių laikotarpių pelningumas skirtųsi ne dėl faktiškų veiklos pokyčių.

5. Tam tikromis sąlygomis gali būti, kad viena statybos sutartis, apimanti kelių objektų statybą, apskaitoje traktuojama kaip keletas apskaitos objektų, jeigu:

5.1. kiekvieno statybos objekto statybai buvo pateiktas atskiras pasiūlymas;

5.2. dėl kiekvieno statybos objekto buvo deramasi ir jų dalyviai (užsakovas ar rangovas) turėjo galimybę pasirinkti, ar įtraukti vienus ar kitus statybos objektus į bendrą sutartį, ar ne;

5.3. kiekvieno statybos objekto pajamos ir sąnaudos gali būti patikimai įvertintos ir įtrauktos į apskaitą atskirai.

Jei darbai atliekami pagal vieną statybos sutartį, apimančią keletą statybos objektų, bet jeigu buvo deramasi dėl kiekvieno objekto ir dėl jo statybos pateiktas atskiras pasiūlymas, tai kiekvieno objekto pajamos ir sąnaudos gali būti nustatomos atskirai, o kiekvieno statybos objekto darbai apskaitoje gali būti registruojami kaip pagal atskiras sutartis atliekami darbai. Kelis objektus apimanti statybos sutartis apskaitoje gali būti registruojama keliais apskaitos objektais, jeigu ji atitinka visas minėtas sąlygas.

Jei statybos sutartis, apimanti kelis statybos objektus, išskaidoma, tada kiekvienam objektui priskiriama atitinkama pajamų ir sąnaudų dalis ir taip nustatomas atskirų objektų pelningumas. Pavyzdžiui, šalys pasirašo sutartį, kad statant individualius gyvenamuosius namus taip pat bus pastatyta mokykla, prekybos centras ir vaikų lopšelis-darželis ir dėl to potencialiems individualių namų pirkėjams mikrorajonas bus patrauklesnis. Dažniausiai pagal išlaidų sąmatas rangovo įmonė gali įvertinti šių objektų pajamas ir sąnaudas ir įtraukti jas į apskaitą atskirai. Tokiu atveju galima atskirai nustatyti ir kiekvieno statybos objekto pelningumą.

6. Statybos sutartyje gali būti numatyta, kad užsakovas gali pareikalauti pastatyti papildomą objektą, arba statybos sutartis gali būti pakeičiama įtraukiant reikalavimą pastatyti papildomą objektą. Tokio objekto statyba turi būti traktuojama kaip atskiras apskaitos objektas, jeigu:

6.1. papildomo objekto konstrukcija, technologija ir funkcijos skiriasi nuo to statybos objekto (objektų), kuris buvo pirminės sutarties objektas; arba

6.2. derybos dėl papildomo objekto kainos vyksta nepriklausomai nuo pirminės sutarties.

Pavyzdžiui, šalys jau pasirašė sutartį, kad pastačius individualius gyvenamuosius namus bus pastatyta mokykla, prekybos centras ir vaikų lopšelis-darželis, tačiau užsakovas nusprendė patenkinti gyventojų pageidavimą ir nori, kad būtų pastatytas dar ir visuomenės sveikatos priežiūros centras. Dėl papildomo objekto statybos pradėtos derybos, kurios vykdomos nepriklausomai nuo anksčiau pasirašytos sutarties.

IV. BENDROJI SUTARTIES SUMA

7. Bendrąją sutarties sumą sudaro:

7.1. pirminė suma, dėl kurios buvo susitarta su užsakovu sutartyje;

Bendroji sutarties suma, dėl kurios buvo susitarta su užsakovu sudarant sutartį, apskaitoje neregistruojama, ji gali būti atskleidžiama įmonės aiškinamajame rašte.

Bendrąją sutarties sumą sudaro pirminė sutarties suma, dėl kurios susitariama su užsakovu. Ji gali būti apskaičiuojama:

- susitarus su užsakovu dėl fiksuotos sumos arba pastatyto objekto dalies, kurią rangovas gauna baigęs darbus ir atidavęs statybos objektą eksploatuoti;
- arba susitarus padengti rangovo numatytas ar kitokiu būdu nustatytas išlaidas, remiantis sutartyje nurodytomis prielaidomis ir sąlygomis, pridedant iš anksto nustatytą procentą nuo sumos („išlaidos plus“).

Apskaičiuojant pirminę sumą, dėl kurios tariamasi su užsakovu, įvertinamos visos numatomos patirti išlaidos: tyrimo, projektavimo, bendrųjų ir specialiųjų statybos darbų, technologinių įrenginių įsigijimo, montavimo, derinimo, išbandymo, personalo mokymo juos eksploatuoti, bandomosios produkcijos gamybos, konsultavimo, informacinių ir kitų paslaugų, susijusių su statybos organizavimu ir kontroliavimu, investuotojų išlaidos, susijusios su objekto statyba ir jo tinkamumo naudoti patikrinimu.

Kai viena statybos sutartis apima kelių objektų statybą, bendrą pirminę sumą, dėl kurios buvo susitarta su užsakovu, sudaro atskirų objektų pirminės sumos. Pavyzdžiui, rangovas su užsakovu sudaro statybos sutartį, pagal kurią už atliktus individualių gyvenamųjų namų statybos darbus numato gauti 100 mln. eurų, už mokyklos statybos darbus – 4 mln. eurų, už prekybos centro – 3 mln. eurų ir už vaikų lopšelio-darželio – 2 mln. eurų. Bendra suma pagal sutartį – 109 mln. eurų.

7.2. pajamos, susijusios su sutartyje numatytų darbų pasikeitimais, pretenzijos ir skatinamieji mokėjimai, kurie, tikėtina, bus pripažinti pajamomis ir kuriuos galima patikimai įvertinti.

8. Bendroji sutarties suma įvertinama gauto ar gautino atlygio tikrąja verte. Sutarties suma dėl būsimų įvykių atskirais laikotarpiais gali didėti arba mažėti.

Pagal statybos sutarties sąlygas už atliktus darbus gali būti atsiskaitoma mokant iš anksto ar dalimis, kai užsakovas sumoka statybos sutartyje nustatytais terminais arba už atliktą darbų dalį. Taip pat gali būti atsiskaitoma tik visiškai atlikus darbus.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas 20X1 m. sausio 5 d. pasirašė sutartį, kad per vienus metus bus pastatytas biurų kompleksas. Sutartyje numatyta, kad už atliktus darbus užsakovas atsiskaitys iki 20X2 m. vasario 28 d., sumokėdamas 8 000 000 EUR pinigais ir perleisdamas rangovui nuosavybės teisę į žemės sklypą, kurio tikroji vertė sutarties pasirašymo dieną buvo 4 000 000 EUR.

Bendroji sutarties suma – 12 000 000 EUR.

9. Bendroji sutarties suma gali kisti dėl, pavyzdžiui:

9.1. rangovo ir užsakovo susitarimų dėl pakeitimų ar pretenzijų, kurie padidina ar sumažina pajamas;

Sutartyse, kuriose susitariama dėl pastatyto objekto dalies, pagaminto produkcijos, kurią rangovas gaus pastatęs ir perdavęs objektą, vieneto kainos, bendroji sutarties suma tiesiogiai priklauso nuo darbų masto. Ji didėja, daugėjant darbų pagal statybos sutartį, arba mažėja, jei pasikeitus sąlygoms darbų sumažėja.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas susitarė dėl dešimties garažų pastato statybos. Bendroji sutarties suma – 1 000 000 EUR. Vėliau užsakovas pakeitė savo planus ir buvo susitarta dar dėl priestato už 200 000 EUR statybos. Bendroji sutarties suma, atsižvelgiant į sutarties pakeitimus, sudaro 1 200 000 EUR. Statybos darbų pagal sutartį padaugėjo, todėl padidėjo ir rangovo pajamos pagal pasikeitusią statybos sutartį.

9.2. skatinamųjų mokėjimų, kuriuos užsakovas moka, jei rangovas darbus įvykdo kokybiškiau ir / ar greičiau negu numatyta sutartyje;

Jei rangovas darbus įvykdo kokybiškiau, greičiau negu numatyta sutartyje, užsakovas gali mokėti papildomų sumų, vadinamų skatinamaisiais mokėjimais. Skatinamųjų mokėjimų pajamos pripažįstamos tada, kai darbai ir rodikliai pagal sutartį yra įvykdyti ir viršyti. Šių pajamų suma turi būti patikimai įvertinama.

Pavyzdys

Pagal statybos sutartį rangovas viešbučio statybos darbus turi atlikti per dvejus metus, t. y. iki 20X5 m. gruodžio 31 d., tačiau užsakovas pageidauja, kad rangovas darbus baigtų iki 20X5 m. spalio 1 d. Rangovas sėkmingai vykdo sutartį, todėl sutinka ir gali darbus atlikti greičiau. Pagal sutartį 20X5 m. turi būti atlikta darbų už 5 000 000 EUR. Užsakovas 20X5 m. liepos mėnesį pagal papildomą susitarimą, kuris yra neatsiejama statybos sutarties dalis, sumoka rangovui papildomai 200 000 EUR, kad viešbutis būtų baigtas statyti iki 20X5 m. spalio 1 d. Susitarime numatyta, kad neįvykdžius papildomo susitarimo sąlygų ši suma turėtų būti įskaityta kaip avansas už pagal sutartį atliekamus darbus.

Rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	200 000
K 442 Gauti avansai (skatinamieji mokėjimai)	200 000

Tik įvykdžius papildomo susitarimo sąlygas, t. y. baigus darbus iki 20X5 m. spalio 1 d., rangovas gautus skatinamuosius mokėjimus pripažįsta pajamomis:

D 442 Gauti avansai (skatinamieji mokėjimai)	200 000
K 50 Pardavimo pajamos	200 000

Pavyzdys

Pagal statybos sutartį rangovas keturių gyvenamųjų namų statybos darbus turi atlikti per dvejus metus, tai yra iki 20X3 m. gruodžio 31 d. Pagal sutartį turi būti atlikta darbų už 15 000 000 EUR. Kadangi šalia gyvenamųjų namų 20X2 m. vasario 10 d. pradėtas tiesti kelias, užsakovas pageidauja, kad rangovas užtikrintų didesnę apsaugą nuo triukšmo. Sutartyje buvo numatyta pastatyti pastatus taip, kad juose girdimas triukšmas neviršytų sveikatai pavojingo lygio ir būtų sudarytos patenkinamos poilsio ir darbo sąlygos. Papildomi darbai, susiję su didesnės garso izoliacijos užtikrinimu, sutartyje numatyti nebuvo.

Užsakovas 20X2 m. liepos mėnesį pagal papildomą susitarimą, kuris yra neatsiejama statybos sutarties dalis, sumoka rangovui 2 000 000 EUR, kad būtų užtikrinta didesnė apsauga nuo triukšmo, t. y. būtų pasiekta geresnių negu pradinėje statybos sutartyje užsakovo nustatytų garso izoliacijos, garso slėgio ir galios lygio rodiklių. Susitarime numatyta, kad neįvykdžius papildomo susitarimo sąlygų, ši suma turės būti grąžinta užsakovui.

Vykdydamas papildomo susitarimo sąlygas rangovas perprojektavo kai kurias patalpas, patalpų sienas padengė garsą sugeriančiomis ir slopinančiomis medžiagomis.

20X2 m. liepos mėn. rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 000 000
K 442 Gauti avansai (skatinamieji mokėjimai)	2 000 000

Kadangi užsakovas patvirtino, kad nustatyti garso izoliacijos rodikliai ne tik buvo pasiekti, bet kai kurie netgi viršyti, rangovas gautus skatinamuosius mokėjimus pripažįsta pajamomis:

D 442 Gauti avansai (skatinamieji mokėjimai)	2 000 000
K 50 Pardavimo pajamos	2 000 000

9.3. nukrypimų nuo sutarties sąlygų.

10. Nukrypimų nuo sutarties sąlygų atsiranda, jei užsakovas duoda rangovui nurodymus dėl objekto apimties, darbų kokybės pakeitimo, vykdymo terminų pratęsimo ar sutrumpinimo, objekto perprofilavimo, vienu objektų pakeitimo kitais, naudojamų medžiagų ir statybos technologijų ir kt. Gali būti ir įvairių kitų nukrypimų nuo rangovo vykdomos sutarties.

Nukrypimai nuo pirminės sutarties sąlygų dažniausiai atsiranda užsakovo iniciatyva. Nukrypimais gali būti laikomi darbų masto, įvykdymo termino, objektų paskirties, jų konstrukcijos, naudojamų medžiagų ir technologijų, įvairių kitų techninių ar technologinių parametrų pakeitimas, vienu objektų pakeitimas kitais, dėl kurių keičiama sutartis. Atliekant darbus gali būti pakeitimų, pavyzdžiui, dėl pertvarų, grindų, stogo konstrukcijų, padarytų defektų ištaisymo, naujos šildymo sistemos įrengimo ir t. t.

Atsiradus tokių nukrypimų, įvertinama jų įtaka ir tikslinama bendroji sutarties suma.

Pavyzdžiui, pradėjus restorano ir viešbučio statybą paaiškėjo, kad reikia atlikti papildomus tyrimus ir apsispręsti dėl pradėtų statybos darbų tęsimo, nes netoliese kiti investuotojai įsigijo pastatą ir pradėjo jį rekonstruoti taip pat planuodami įrengti restoraną ir viešbutį. Užsakovas nutarė pakeisti objekto profilį ir papildomai įrengti pramogų centrą. Atlikę projekto pakeitimus užsakovas ir rangovas patikslina bendrąją sutarties sumą, dėl kurios jau buvo susitarta, ir statybos darbai tęsiami. Tuo metu įrašų apskaitoje nedaroma.

11. Nukrypimai nuo sutarties sąlygų rangovo pajamas gali padidinti arba sumažinti. Pajamų dydis nustatomas užsakovo ir rangovo susitarimu.

Nukrypimai gali turėti įtakos pajamų ir sąnaudų dydžiui. Dažniausiai rangovo pajamų suma padidėja. Užsakovo ir rangovo susitarimu dažniausiai atitinkamai keičiama ir statybos sutartis. Tuo metu, kai pakeičiama statybos sutartis, apskaitoje jokių įrašų nedaroma. Pajamų padidėjimas ar sumažėjimas pripažįstamas, kai tikėtina, kad užsakovas patvirtins nukrypimą nuo sutarties sąlygų ir su juo susijusią pajamų sumą ir kai šių pajamų sumą galima patikimai nustatyti.

12. Nukrypimų, dėl kurių gali kisti bendroji sutarties suma, pavyzdžiai:

12.1. baudos dėl sutarties vykdymo, kurias skiria užsakovas;

Pavyzdys

Pagal statybos sutartį rangovas per dvejus metus, t. y. iki 20X5 m. gruodžio 31 d., turi pastatyti objektą, tačiau rangovas darbų pagal pasirašytą darbų atlikimo grafiką neatlieka ne dėl užsakovo kaltės ir akivaizdu, kad iki 20X5 m. gruodžio 31 d. jų neatliks. Pagal statybos sutartį užsakovas turi teisę skirti rangovui baudą už laiku neatliktus darbus ir jis šia teise pasinaudoja. Užsakovas informuoja rangovą, kad už vėluojamus atlikti 20X5 m. darbus skiria 5 000 EUR baudą ir ją išskaičiuoja iš už atliktus darbus priklausančių sumokėti sumų. Pagal sutartį darbų vertė – 200 000 EUR. Šiuo atveju bendroji sutarties suma tampa 195 000 EUR.

12.2. kai sudaromos fiksuotų kainų sutartys, kuriose numatyta atsiskaityti pastatyto objekto dalimi, rangovo pajamos gali didėti arba mažėti dėl pastatyto objekto vertės kitimo;

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas susitarė dėl 100 butų gyvenamojo namo statybos. Pagal fiksuotų kainų sutartį su rangovu bus atsiskaitoma pastatyto objekto dalimi, t. y. jam atiteks 10 butų. Gaunamo turto vertė laikui bėgant didėja arba mažėja. Bendroji sutarties suma vertinama rinkos verte. Rangovo gaunamų 10 butų rinkos vertė taip pat kis – didės arba mažės.

12.3. pretenzijos, kurios gali būti pareikštos dėl klaidų projektinėje dokumentacijoje, vėlavimų užsakovui vykdant tiekimo sutarčių įsipareigojimus, įvairių derinimų ir kitais atvejais.

Pavyzdys

Pagal statybos sutartį rangovas pastato statybos darbus turi pradėti 20X4 m. vasario 1 d. ir baigti iki 20X5 m. gruodžio 31 d. Tačiau užsakovas iki 20X4 m. balandžio 1 d. dar nepateikė reikiamos projekto dokumentacijos. Pagal statybos sutartį rangovas turi teisę pareikšti užsakovui pretenziją už laiku nevykdomus įsipareigojimus ir jis šia teise pasinaudoja. Rangovas informuoja užsakovą, kad už vėluojamus vykdyti įsipareigojimus reiškia 150 000 EUR pretenziją, kurios suma yra apskaičiuota ir lygi per vėluojamą laikotarpį rangovo patirtoms sąnaudoms.

Daroma prielaida, kad rangovas statybos sutarties dar nebuvo pradėjęs vykdyti. Tokiu atveju bendroji sutarties suma padidėjo 150 000 EUR.

13. Iš pretenzijų atsirandančios pajamos pripažįstamos tik tada, jeigu derybos yra pasiekusios tokį lygį, kai tikėtina, kad pretenzija bus pripažinta ir jos suma galės būti patikimai įvertinta.

Kadangi pretenzijos gali būti pareiškiamos dėl įvairiausių aplinkybių, tai iš pretenzijų atsirandančios pajamos gali būti pripažįstamos tik tada, kai pasiekiamas toks derybų lygis, kai labiau tikėtina negu ne, kad pretenzija bus pripažįstama ir jos suma gali būti patikimai įvertinama.

Pavyzdys

Rangovas įsipareigojo per sutartyje nustatytą terminą pastatyti statinį. Pagal sutartį užsakovas privalo sudaryti rangovui būtinas sąlygas atlikti statybos darbus, priimti statinį ir sumokėti sutartyje nustatytą sumą. Sutartyje taip pat numatyta, kad užsakovas, uždelsęs sumokėti rangovui už atliktus darbus, už kiekvieną pavėluotą dieną moka jam 0,02 % atliktų ir neapmokėtų darbų vertės delspinigius.

Kadangi užsakovas laiku nepristatydamas tam tikrų medžiagų neįvykdė savo įsipareigojimų ir vėlavo atsiskaityti, todėl rangovas, reikalaudamas atlyginti nuostolius už prastovos laiką ir vėlavimą atsiskaityti, pareiškė 900 000 EUR pretenziją. Derybose užsakovas su rangovu susitarė dėl medžiagų pristatymo, atsiskaitymo ir darbų įvykdymo termino, todėl rangovas sumažino pareikštą pretenzijų sumą iki 780 000 EUR.

Atsižvelgdamas į derybų rezultatus, ankstesnę pretenzijų pareiškimo užsakovams patirtį ir rinkoje susiklosčiusią praktiką rangovas pripažįsta pretenzijos pajamas:

D 244 Kitos gautinos sumos	780 000
K 5804 Baudų ir delspinigių pajamos	780 000

V. STATYBOS SUTARTIES IŠLAIDOS

14. Statybos sutarties išlaidas, kurios bus pripažintos sąnaudomis per visą sutarties vykdymo laikotarpį sudaro:

14.1. išlaidos, tiesiogiai susijusios su konkrečia įprastinės veiklos sutartimi;

Rangovo išlaidas sudaro visos faktiškai patirtos išlaidos, susijusios su statybos sutartimi. Išlaidos priskiriamos apskaitos objektams nuo statybos sutarties vykdymo pradžios iki visiško sutartinių įsipareigojimų įvykdymo, t. y. iki galutinio atsiskaitymo ir objekto perdavimo užsakovui.

Tiesiogiai su konkrečia įprastinės veiklos sutartimi susijusių išlaidų pavyzdžiai:

- statybos sklypo įsigijimo, nuomos, priežiūros ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos;
- kompensacijos už esamus statinius, želdinius, inžinerinius tinklus arba jų perkėlimo, griovimo, atstatymo išlaidos;
- dirbančių statybos objekte darbininkų darbo užmokestis, įskaitant objekto priežiūros darbuotojų darbo užmokestį ir susijusius mokesčius;
- statybai sunaudotų medžiagų vertė;
- ilgalaikio turto, naudojamo vykdant sutartį, nusidėvėjimo sąnaudos;
- medžiagų pristatymo į statybos objektą, mašinų ir įrenginių atgabenimo ir išgabenimo iš statybos aikštelės išlaidos;

– įrenginių, kuriuos reikia montuoti statybos aikštelėje, sumontavimo ir išmontavimo išlaidos;

– mašinų ir įrenginių nuomos išlaidos;

– konstruktorių, architektų, techninės priežiūros išlaidos, tiesiogiai susijusios su sutarties vykdymu;

– numatomi garantijų teikimo atidėjiniai;

– su sutarties vykdymu susijusių trečiųjų šalių pretenzijų patenkinimas.

Išlaidos, tiesiogiai susijusios su konkrečia įprastinės veiklos sutartimi, gali būti mažinamos atsitiktinėmis, nenumatytomis pajamomis, kurios neįtrauktos į bendrąsias sutarties pajamas. Prie jų priskiriama medžiagų likučių, mašinų ir įrenginių, įsigytų konkrečiai sutarčiai vykdyti, pardavimo, laisvų patalpų laikinos nuomos, elektros energijos, tiekiamos statybos aikštei, perpardavimo pajamos ir kt. Jei išardžius konstrukcijas likusios kokybiškos medžiagos bus naudojamos objektui remontuoti ar rekonstruoti, jų vertė į bendrą medžiagų vertę neturi būti įskaičiuojama.

Kai atliekami statybos darbai, kiekvienos rūšies įrenginių montavimas ar įrengimas apskaitoje registruojama atskirai (tekinimo staklių, liejimo presų, spaudos mašinos ir t. t.). Jei montavimo išlaidas sunku ar neįmanoma priskirti įrenginių rūšims, jos priskiriamos pastato (cecho), kuriame bus šie įrenginiai sumontuojami, statybos ir montavimo išlaidoms.

Įrenginiai, kurie bus montuojami ir paliekami pastatytame objekte kaip to statinio (cecho, buto ar pan.) dalis, iki montavimo pradžios apskaitoje registruojami kaip atsargos:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės

K 443 Skolos tiekėjams

Į statybos aikštelę pristatyti įrenginiai apskaitoje registruojami nurodant faktinę jų įsigijimo savikainą, į kurią įtraukiamos iš tiekėjų gautų įrenginių įsigijimo, pristatymo ir kitos tiesioginės išlaidos.

Rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai

K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės

K Kitos įvairios turto ar įsipareigojimų sąskaitos

Jei montuotinus įrenginius rangovui pateikia užsakovas, jie užregistruojami nebalansinėse sąskaitose kaip montuoti priimtas trečiųjų asmenų turtas. Rangovo nebalansinėje apskaitoje daromi tokie įrašai:

D XXX Pagal rangos sutartį saugomas trečiųjų asmenų turtas

K XXX Įsipareigojimai, susiję su saugomu trečiųjų asmenų turto

Kai įrenginiai sumontuojami ir perduodami naudoti, iš nebalansinių sąskaitų jie nurašomi darant tokius įrašus:

D XXX Įsipareigojimai, susiję su saugomu trečiųjų asmenų turto

K XXX Pagal rangos sutartį saugomas trečiųjų asmenų turtas.

14.2. bendros sutarties veiklai priskirtinos išlaidos, kurios gali būti pagrįstai paskirstytos vykdomoms sutartims;

Bendrų sutarties išlaidų, kurios priskirtinos pagal sutartį vykdomai veiklai ir gali būti atskiriamos ir pripažįstamos konkrečios sutarties išlaidomis, pavyzdžiai:

- darbuotojų, kurių darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai turi būti paskirstomi keliems objektams, komandiruočių, darbo pamainomis ar pakaitiniu būdu, darbuotojų pervežimo išlaidos;
- elektros energijos, sunaudojamos eksploatuojant mechanizmus, garo, kuro ir kt. išlaidos;
- draudimo išlaidos;
- konstrukcinių ir techninių reikalavimų vykdymo priežiūros bendro pobūdžio išlaidos.

Bendros sutarties išlaidos atskiroms sutartims gali būti priskiriamos pagal apskaitos politikoje nurodytus išlaidų paskirstymo būdus, pavyzdžiui:

- proporcingai pagal išlaidas, tiesiogiai priklausančias konkrečiai sutarčiai, arba
- tiesiogiai pagal konkrečiai sutarčiai vykdyti sugaištas žmogaus darbo valandas, arba
- pagal kitus apskaitos politikoje nustatytus paskirstymo būdus.

15. Išlaidos, kurios negali būti priskirtos sutarčių veiklai arba konkrečiai sutarčiai, į statybos sutarčių išlaidas neįtraukiamos. Tokių išlaidų pavyzdžiai yra:

15.1. pardavimo išlaidos;

Pardavimo išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio pardavimo sąnaudomis pagal 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ reikalavimus.

Pardavimo išlaidų pavyzdžiai:

- rangovo atliekamų darbų reklama visuomenės informavimo priemonėse (spaudoje, televizijoje, radijuje, internete);
- pardavimo skyriaus darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai;
- pardavimo skyriaus darbuotojų komandiruočių išlaidos;
- pardavimo skyriaus darbuotojų ryšių paslaugų išlaidos;
- komisiniai mokesčiai pardavimo tarpininkams;
- paramos suteikimo už rangovo atliekamų darbų ar produkcijos (prekės ženklo) reklamą išlaidos.

15.2. paskolų, skirtų sutartims vykdyti, išlaidos;

Palūkanos sutartims arba konkrečiai sutarčiai nepriskiriamos. Jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis.

15.3. bendrosios ir administracinės išlaidos;

Bendrosios ir administracinės išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis pagal 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ reikalavimus.

Bendrųjų ir administracinių išlaidų, kurios dar vadinamos pridėtinėmis išlaidomis, pavyzdžiai:

- įmonės ir jos padalinių valdymo ir aptarnavimo padalinių darbuotojų (be statybviėtės darbuotojų) darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai;
- ūkio išlaidos (pašto, ryšių, apsaugos, apšvietimo, šildymo, vandentiekio, kanalizacijos, patalpų valymo ir kt.);
- administracinių ir bendro naudojimo patalpų išlaikymas, nuoma ar nusidėvėjimas;
- statybos darbuotojų aptarnavimo ir priežiūros išlaidos (sanitarinė ir higieninė priežiūra ir buitinės paslaugos);
- rangovo įmonės reprezentacinės išlaidos;
- įvairūs mokesčiai (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, akcizų, negražinamas pridėtinės vertės mokestis ir kt.), susiję su pagrindine veikla;
- abejotinių skolų sąnaudos ir kitos su pagrindine įmonės veikla susijusios išlaidos, patirtos per ataskaitinį laikotarpį.

15.4. tyrimų ir plėtros išlaidos, kurias kompensuoti sutartyje nenumatyta;

Jei atliekami bendro pobūdžio tyrimų ir plėtros darbai, o statybos sutartyje nenumatyta kompensuoti šių išlaidų, visa susijusi rizika ir nauda tenka rangovui. Pagal sutarties sąlygas rangovas, atliekantis šiuos darbus, neatsižvelgdamas į tyrimų ir plėtros darbų rezultatus, šias išlaidas priskiria prie bendrųjų išlaidų.

15.5. vykdant sutartį nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimo išlaidos.

Ilgalaikio materialiojo turto, kuris nebuvo naudojamas vykdant statybos sutartį, nusidėvėjimas statybos sutarties išlaidoms nepriskiriamas. Tokio turto nusidėvėjimas priskiriamas bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

16. Statybos sutartims priskiriamos išlaidos, susidariusios per laikotarpį nuo sutarties pasirašymo iki visiško jos įvykdymo.

Statybos sutartims priskiriamos išlaidos, susidariusios nuo sutarties pasirašymo iki visiško jos įvykdymo ir objekto perdavimo užsakovui. Statybos sutarties išlaidoms nepriskiriamos

ataskaitinio laikotarpio pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos.

17. Jei tikėtina, kad sutartis bus pasirašyta, į sutarties išlaidas gali būti įtraukiamos tos išlaidos, kurios yra susijusios su sutartimi arba jos sudarymu.

Iki sutarties pasirašymo patirtos išlaidos, kurias galima įvertinti ir priskirti konkrečiai sutarčiai, parodomos kaip būsimųjų laikotarpių sąnaudos ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos

K 271 Sąskaitos bankuose

Po sutarties pasirašymo patirtos išlaidos įtraukiamos į tos sutarties, su kuria jos susijusios, išlaidas ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai

K 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos

18. Jei sutartis bus sudaryta vėlesniais laikotarpiais, išlaidos, susijusios su sutartimi arba jos sudarymu, pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant, kai jos susidaro, ir į sutarties išlaidas jos neįtraukiamos.

Jei abejojama, kad sutartis bus sudaryta arba jei ji bus sudaryta vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, arba jei išlaidas, priskirtinas konkrečiai sutarčiai, sudėtinga atskirti nuo kitų panašių išlaidų, jos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio, per kurį susidarė, sąnaudomis ir į sutarties išlaidas neįtraukiamos.

Pavyzdys

Įmonė „A“, kuri yra įregistruota kitoje valstybėje ir gamina kosmetikos priemones, planuoja plėsti savo veiklą Lietuvoje ir nori, kad rangovas ją informuotų, kokius mokesčius ji privalės mokėti Lietuvoje, ir kad pastatytų gamybines patalpas. Rangovas pradeda kaupti reikiamą informaciją, konsultuojasi su juridinėmis ir audito įmonėmis, patiria išlaidų. Tačiau įmonė „A“, gavusi iš rangovo informacijos, keičia savo planus ir praneša jam, kad statybos sutartis bus sudaroma tik po penkių mėnesių.

Rangovas patirtas išlaidas pripažįsta sąnaudomis:

D 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos

K 443 Skolos tiekėjams ar K 271 Sąskaitos bankuose

VI. STATYBOS SUTARTIES PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ APSKAITA IR PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE

19. Prieš vertinant pajamų sumą turi būti nustatyta, kokio pobūdžio (fiksotų kainų ar „išlaidos plus“) yra statybos sutartis. Jeigu baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kiekvienos statybos sutarties pajamos ir sąnaudos apskaitoje pripažįstamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį nustatomą paskutinę to ataskaitinio laikotarpio dieną.

20. Kai yra sudaryta fiksuotų kainų sutartis, baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, jeigu yra visos šios sąlygos:

20.1. tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

20.2. bendroji sutarties suma gali būti patikimai įvertinta;

20.3. sutarties išlaidos iki sutarties pabaigos ir sutarties darbų įvykdymo lygis paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną gali būti patikimai įvertinti;

20.4. sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ar patikimai įvertintos, kad būtų galima palyginti susidariusias faktines sutarties išlaidas su ankstesniais įvertinimais.

21. Kai yra sudaryta „išlaidos plus“ sutartis, baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, jeigu yra visos šios sąlygos:

21.1. tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

21.2. sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos, atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, ar ne, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai įvertintos.

22. Visi tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami sąnaudomis nedelsiant, neatsižvelgiant į pagal sutartį atliktus darbus.

23. Statybos sutarties nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:

23.1. ar darbas pagal sutartį jau pradėtas, ar ne;

23.2. koks sutarties įvykdymo lygis;

23.3. kokios pelno sumos laukiama iš kitų sutarčių, kurios nėra traktuojamos kaip viena statybos sutartis.

24. Kiekvienos sutarties pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal sutarties darbų įvykdymo lygį. Taikant šį metodą, sutarties pajamos palyginamos su išlaidomis, susidariusiomis iki esamo sutarties įvykdymo lygio. Šis metodas suteikia naudingos informacijos apie sutarties veiklos apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

25. Pagal sutarties darbų įvykdymo lygio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose, kuriais buvo atliekami darbai. Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų ataskaitinių

laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose, kuriais buvo atliekami darbai, priklausantys tiems laikotarpiams, ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau jeigu kokios nors tikėtinos sutarties išlaidos viršija bendrąją sutarties sumą, perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis.

Sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis ir apskaitoje registruojamos tais ataskaitiniais laikotarpiais, kada atliekami atitinkami darbai. Sutarties sąnaudos apskaitoje registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstamos taip pat tais ataskaitiniais laikotarpiais, kada šie darbai buvo atlikti. Kai sutartys vykdomos kelis ataskaitinius laikotarpius, toks pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėse ataskaitose būdas leidžia statybos sutarčių pajamas ir sąnaudas parodyti tolygiai per visą sutarties vykdymo laiką. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus tikslinga įvertinti atskirai, neatsižvelgiant į tai, kokie yra atsiskaitymo už sutarties vykdymą terminai.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas 20X4 m. vasario mėn. pasirašė sutartį, kad per trejus metus, t. y. iki 20X6 m. lapkričio 30 d., bus pastatytas tiltas. Bendroji sutarties suma yra 9 000 000 EUR. Sutarties vykdymo pradžioje rangovas apskaičiavo, kad preliminarios bendros sutarties išlaidos bus 8 000 000 EUR. Pirmųjų, t. y. 20X4, metų pabaigoje rangovas įvertino tų metų išlaidas. Per pirmuosius metus vykdant sutartį buvo patirta 2 093 000 EUR išlaidų. Įvertinamos ir sutarties užbaigimo išlaidos, kurias norėdamas pastatyti tiltą rangovas turėtų patirti. Šios išlaidos sudaro 5 957 000 EUR. Pagal per pirmuosius sutarties vykdymo metus atliktus vertinimus rangovas nustatė, kad iš viso įvertintos bendrosios sutarties išlaidos turėtų būti padidintos iki 8 050 000 EUR (2 093 000 EUR + 5 957 000 EUR).

20X5 metais buvo numatyta papildomų darbų, už kuriuos užsakovas papildomai sumokės 200 000 EUR. Rangovas apskaičiavo 150 000 EUR su papildomais darbais susijusių išlaidų. Per 20X4 ir 20X5 metus rangovas iš viso patyrė 6 068 000 EUR sutarties vykdymo išlaidų. Įvertinus likusias sutarties užbaigimo išlaidas (2 132 000 EUR), bendrosios sutarties išlaidos turėtų būti padidintos iki 8 200 000 EUR (6 068 000 EUR + 2 132 000 EUR).

Pavyzdžio duomenys surašyti į lentelę. Sudarant finansines ataskaitas rengti šios lentelės neprivaloma, šie duomenys gali būti naudojami atskleidžiant informaciją aiškinamajame rašte.

Tilto statybos sutarties vykdymo finansiniai duomenys
(Išrašas iš analitinės apskaitos)

		EUR		
Eil. Nr.		20X4 m.	20X5 m.	20X6 m.
1.	Pradinė tilto statybos bendroji sutarties suma	9 000 000	9 000 000	9 000 000
2.	Nukrypimai nuo sutarties sąlygų: papildomų darbų vertė	-	200 000	200 000
3.	Bendroji sutarties suma metų pabaigoje	9 000 000	9 200 000	9 200 000
4.	Patirta sutarties išlaidų metų pabaigoje	2 093 000	6 068 000	8 200 000

4.1.	<i>Iš jų – papildomų darbų išlaidų</i>	-	150 000	150 000
5.	Įvertintų sutarties užbaigimo išlaidų metų pabaigoje	5 957 000	2 132 000	0
6.	Iš viso įvertintų bendrų sutarties išlaidų metų pabaigoje	8 050 000	8 200 000	8 200 000
7.	Numatomas pelnas	950 000	1 000 000	1 000 000
8.	Sutarties įvykdymo lygis (4 eil.:6 eil.x100 %)	26 %	74 %	100 %

Pirmi sutarties vykdymo metai

Pirmais sutarties vykdymo metais (20X4 m.) patirtos išlaidos rangovo apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

Per metus patirtas sutarties vykdymo išlaidas registruojant kaupimo principu apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai	2 093 000
K 443 Skolos tiekėjams ar K 271 Sąskaitos bankuose	593 000
K 20 Atsargos	700 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	600 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	200 000

Pirmų sutarties vykdymo metų pabaigoje patirta 2 093 000 EUR išlaidų.

Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio paskutinę dieną rangovo įmonėje apskaičiuojamos pagal sutartį sukauptos pajamos, kurios gaunamos padauginus bendrąsias įvertintas sutarties pajamas iš sutarties įvykdymo lygio.

Pelnas pagal sutartį apskaičiuojamas iš sukaupėtų pajamų atimant faktines sąnaudas.

Konkrečią datą sutarties įvykdymo lygis nustatomas kaip patirtų išlaidų ir įvertintų bendrųjų išlaidų santykis. Pirmais metais:

$$2\,093\,000 \text{ EUR} : 8\,050\,000 \text{ EUR} \times 100 \% = 26 \%$$

Antrais ir trečiais sutarties vykdymo metais jos įvykdymo lygis nustatomas pagal tą pačią formulę.

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną sutarties pajamų suma apskaičiuojama naudojant atitinkamo laikotarpio sutarties įvykdymo lygį.

Pagal šį pavyzdį rangovo įmonės kiekvieno ataskaitinio laikotarpio paskutinę dieną apskaičiuotos pajamos ir sąnaudos pateikiamos lentelėje.

Eil. Nr.	Rodikliai	Finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai laikotarpiai	Suma nuo sutarties pradžios
		1	2	(1+2)
1.	Sutarties pajamos (9 000 000 x 0,26)	2 340 000		2 340 000
2.	Faktinės sutarties sąnaudos	2 093 000		2 093 000
3.	20X4 metų pelnas	247 000		247 000
4.	Sutarties pajamos (9 200 000 x 0,74)	4 468 000	2 340 000	6 808 000
5.	Faktinės sutarties sąnaudos	3 975 000	2 093 000	6 068 000
6.	20X5 metų pelnas	493 000	247 000	740 000
7.	Sutarties pajamos (9 200 000 x 1,00)	2 392 000	6 808 000	9 200 000
8.	Faktinės sutarties sąnaudos	2 132 000	6 068 000	8 200 000
9.	20X6 metų pelnas	260 000	740 000	1 000 000

Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X4 metų pajamas ir sąnaudas registruojant apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 292 Sukauptos pajamos	2 340 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	2 340 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	2 093 000
K 2021 Vykdomi darbai	2 093 000

Pasirašius su užsakovu atitinkamų statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktus registruojamas užsakovo skolos padidėjimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos	2 000 000
K 292 Sukauptos pajamos	2 000 000

Kai užsakovas sumoka už darbus, rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 000 000
K 241 Pirkėjų skolos	2 000 000

Antri sutarties vykdymo metai

Antrais sutarties vykdymo metais (20X5 m.) patirtos išlaidos rangovo apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	3 975 000
K 443 Skolos tiekėjams ar K 271 Sąskaitos bankuose	700 000
K 20 Atsargos	1 300 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	1 900 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	75 000

Rangovo patirtos išlaidos antrais sutarties vykdymo metais padidėjo 3 975 000 EUR. Antrą sutarties vykdymo metų pabaigoje bendrosios patirtos išlaidos yra 6 068 000 EUR (t. y. 2 093 000 EUR + 3 975 000 EUR).

Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X5 metų pajamas ir sąnaudas registruojant apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 292 Sukauptos pajamos	4 468 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	4 468 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	3 975 000
K 2021 Vykdomi darbai	3 975 000

Pasirašius su užsakovu atitinkamų statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktus registruojamas užsakovo skolos padidėjimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos	4 000 000
K 292 Sukauptos pajamos	4 000 000

Kai užsakovas sumoka už darbus, rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	4 000 000
K 241 Pirkėjų skolos	4 000 000

Treti sutarties vykdymo metai

Trečiais sutarties vykdymo metais daromi analogiški ūkinių operacijų įrašai kaip ir 20X4 bei 20X5 metais.

Trečiais sutarties vykdymo metais (20X6 m.) patirtos išlaidos rangovo apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

Per metus pagal sutartį patirtas išlaidas registruojant kaupimo principu apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai	2 132 000
K 443 Skolos tiekėjams ar K 271 Sąskaitos bankuose ir	600 000
K 20 Atsargos	400 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	800 000

K 449 Kitos mokėtinos sumos 332 000

Rangovo patirtos išlaidos trečiais sutarties vykdymo metais padidėjo 2 132 000 EUR. Trečių sutarties vykdymo metų pabaigoje bendrosios patirtos išlaidos yra 8 200 000 EUR (t. y. 2 093 000 EUR + 3 975 000 EUR + 2 132 000 EUR).

Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X6 metų pajamas ir sąnaudas registruojant apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 292 Sukauptos pajamos	2 392 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	2 392 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	2 132 000
K 2021 Vykdomi darbai	2 132 000

Pasirašius su užsakovu atitinkamų statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktus, registruojamas užsakovo skolos padidėjimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos	3 200 000
K 292 Sukauptos pajamos	3 200 000

Kai užsakovas sumoka už darbus, rangovo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	3 200 000
K 241 Pirkėjų skolos	3 200 000

Apskaičiuoti visų metų duomenys apie rangovo patirtas išlaidas ir sutarties įvykdymo lygį surašyti į anksčiau pateiktas lenteles.

Atliekant darbus pagal statybos sutarties sąlygas avansai paprastai pervedami anksčiau, negu įvykdomi atitinkami darbai. Jie parodomi balanso įsipareigojimų dalyje kaip įsipareigojimai įvykdyti tam tikrus darbus.

D 271 Sąskaitos bankuose	
K 442 Gauti avansai	

Su statybos sutartimi susijusios pajamos ir sąnaudos pripažįstamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, bet tik tuo atveju, kai galima patikimai įvertinti tos veiklos rezultata. Jeigu bendrosios sutarties išlaidos, įskaitant ir įvertintą sutarties užbaigimo išlaidų sumą, viršija bendrąją sutarties sumą, išlaidų dalis, kuri mažai tikėtina, kad bus padengta, nedelsiant pripažįstama sąnaudomis.

Pavyzdys

Rangovas sparčiai plėtojo savo veiklą, todėl į darbą priėmė daug naujų darbininkų. Jie dėl

patirties stokos nekokybiškai išmūrijo pastato sienas, kurias teko nugriauti ir mūryti iš naujo. Rangovas patyrė papildomų išlaidų, kurių užsakovas nepadengs, todėl jos nedelsiant pripažįstamos sąnaudomis.

26. Sąnaudos, susijusios su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartis, prie ataskaitinio laikotarpio išlaidų nepriskiriamos. Tokios sutarties išlaidos pripažįstamos turto, jeigu tikėtina, kad jos bus padengtos. Dažniausiai jos pripažįstamos kaip nebaigtos vykdyti sutartys. Tokių išlaidų pavyzdžiai:

26.1. statybai gautų, bet iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos nesunaudotų medžiagų, konstrukcijų ir detalių vertė;

26.2. sumokėti avansai subrangovams už darbus, kurie dar neatlikti taip, kaip numatyta sutartyje.

27. Jei vykdam darbus pagal statybos sutartis kyla abejonių dėl sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos pelno (nuostolių) ataskaitoje, atgavimo, neatgautos sumos arba sumos, dėl kurių atgavimo abejojama, pripažįstamos veiklos sąnaudomis, o ne sutarties pajamų sumos patikslinimu.

28. Patikimus įvertinimus įmonė dažniausiai gali atlikti tada, kai sutartyje numatyta:

28.1. kiekvienos šalies teisė įgyvendinti savo teises pagal sudarytą konkretaus statomo objekto statybos sutartį;

28.2. kiekvienos šalies pareigos;

28.3. atsiskaitymo būdai ir terminai.

29. Statybos sutarties įvykdymo lygis, atsižvelgiant į sutarties pobūdį, gali būti nustatytas įvairiais būdais:

29.1. atliktų darbų apimčiai nustatyti apskaičiuojamas procentinis santykis, kokią įvertintų bendrųjų sutarties išlaidų dalį sudaro išlaidos, patirtos atliekant darbus iki konkrečios datos. Į šias išlaidas neįtraukiamų sutarties išlaidų pavyzdžiai gali būti su būsimąja sutarties veikla susijusios išlaidos, tokios kaip pagal sutartį skirtų naudoti, atvežtų į sutarties vietą ar atidėtų, bet dar neparuoštų, nepanaudotų ar nepritaikytų sutarčiai vykdyti medžiagų išlaidos, avansiniai mokėjimai subrangovams už darbus, atliekamus pagal subrangos sutartį.

Ilgalaikėms sutartims būdinga tai, kad konkrečios sutarties pajamos ir sąnaudos finansinėse ataskaitose pripažįstamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį, kuris nustatomas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Pajamų, sąnaudų ir pelno registravimas apskaitoje ir palyginimas su pagal sutartį atlikta darbų dalimi suteikia naudingos informacijos apie sutarties vykdymo eigą ir kiekvieno ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus.

Sutarties darbų įvykdymo lygis konkrečią datą arba pagal šią sutartį statomo (gaminamo) objekto baigtumo procentas gali būti nustatomas įvairiais būdais. Sutarties darbų įvykdymo lygio procentas gali būti nustatomas pagal iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos patirtas išlaidas ir apskaičiuojant, kokį procentą nuo bendros sutartyje numatytų išlaidų sumos jos sudaro.

29.2. apskaičiuojant atliktų darbų apimtį proporcingai dirbtoms žmogaus darbo arba įrengimų naudojimo objekte valandoms;

Sutarties atliktų darbų procentas gali būti nustatomas lyginant jau atliktų sutarties darbų apimtį su sugaištomis žmogaus darbo valandomis arba pagal naudotų įrenginių darbo laiką.

Sutarties atliktų darbų procentas gali būti nustatomas ir kitais atliktų darbų ir naudojamų įrenginių darbo laiko palyginimo metodais, pavyzdžiui, pagal sutartį atliktų darbų procentui nustatyti gali būti naudojamas darbo laiko ir viso atlikto darbo santykis.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas 20X2 m. sausio 15 d. pasirašė sutartį, pagal kurią rangovas per dvejus metus turi pastatyti prekybos centrą. Bendra prekybos centro statybos sutarties suma 7 000 000 EUR.

Rangovas apskaičiavo, kad bendros sutarties išlaidos bus 5 800 000 EUR, o prekybos centrui pastatyti reikės 6 500 darbo valandų.

Statybos darbams 20X2 metais darbininkai sugaišo 3 000 valandų. Pagal darbininkų sugaištas valandas 20X2 m. gruodžio mėn. rangovas apskaičiavo statybos darbų įvykdymo lygį, kurį gavo faktiškai darbininkų dirbtas valandas padalijęs iš visų sutartyje numatytų darbo valandų:

$$3\ 000\ \text{val.} : 6\ 500\ \text{val.} \times 100\ \% = 46\ \%$$

Rangovas 20X2 metų pajamas įvertina pagal darbų įvykdymo lygį. Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X2 metų pajamas registruodamas apskaitoje rangovas daro tokius įrašus:

D 292 Sukauptos pajamos (7 000 000 x 0,46)	3 220 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	3 220 000

29.3. nustatant faktiškai pagal projektą atliktų sutarties darbų kiekį.

Sutarties darbų įvykdymo procentas gali būti nustatomas apskaičiuojant faktiškai atliktą pagal projektą numatytų darbų dalį. Tai gali būti atliktų darbų etapų visiško ar dalinio įvykdymo arba jų bendros lyginamosios dalies inžinierių atlikti skaičiavimai.

Darbų pagal sutartis įvykdymo lygiui nustatyti įmonė gali taikyti ir kitus metodus.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas 20X3 m. vasario 5 d. pasirašė sutartį, pagal kurią rangovas per trejus metus turi pastatyti daugiabučių gyvenamųjų namų. Bendra statybos sutarties suma

45 000 000 EUR. Sutartyje numatyta, kad užsakovas mokės tik už faktiškai atliktus darbus.

Rangovas apskaičiavo, kad bendros sutarties išlaidos bus 39 500 000 EUR.

Rangovas 20X3 m. gruodžio mėn. apskaičiavo, kad patyrė 11 950 000 EUR išlaidų, kurias užregistravo 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*. Tačiau pagal inžinieriaus pateiktus skaičiavimus užsakovas pripažįsta tik baigtus darbus, kuriuos atlikdamas rangovas patyrė 10 750 000 EUR išlaidų. Rangovas, atsižvelgdamas į inžinieriaus skaičiavimus, rengia statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą.

Rangovas 20X3 metų sutarties darbų procentą nustato pagal faktiškai baigtų darbų dalį:

$$10\,750\,000\text{ EUR} : 39\,500\,000\text{ EUR} \times 100\% = 27\%$$

20X3 metų pabaigoje statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktas dar nebuvo pasirašytas. Pajamų sumą rangovas nustato atsižvelgdamas į faktiškai baigtų darbų dalį, t. y. jis atliko apskaitinį vertinimą ir nusprendė, kad pajamomis pripažins 12 150 000 EUR (45 000 000 EUR x 0,27). Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X3 metų pajamas ir sąnaudas registruodamas apskaitoje rangovas daro tokius įrašus:

D 292 Sukauptos pajamos (45 000 000 x 0,27)	12 150 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	12 150 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	10 750 000
K 2021 Vykdomi darbai	10 750 000

Kai 20X4 metais rangovas su užsakovu pasirašo statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą, registruojamas užsakovo skolos padidėjimas:

D 241 Pirkėjų skolos	12 150 000
K 292 Sukauptos pajamos	12 150 000

Kai 20X4 metais užsakovas sumoka už atliktus darbus, rangovas apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	12 150 000
K 241 Pirkėjų skolos	12 150 000

Rangovas 20X4 m. gruodžio mėn. apskaičiavo, kad patyrė 19 850 000 EUR išlaidų, tačiau pagal 20X4 m. gruodžio mėn. inžinieriaus pateiktus skaičiavimus 20X4 m. buvo baigta darbų už 17 000 000 EUR. Atsižvelgdamas į inžinieriaus skaičiavimus, rangovas rengia statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą.

Rangovas 20X4 metų sutarties darbų procentą nustato pagal faktiškai baigtų darbų dalį:

$$17\,000\,000\text{ EUR} : 39\,500\,000\text{ EUR} \times 100\% = 43\%$$

Dvejų metų sutarties įvykdymo lygis yra 70 % (t. y. 27 % + 43 %).

20X4 metų pabaigoje statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktas dar nebuvo pasirašytas. Pajamų sumą rangovas nustato atsižvelgdamas į faktiškai baigtų darbų dalį, t. y. jis atliko apskaitinį vertinimą ir nusprendė, kad pajamomis pripažins 19 350 000 EUR (45 000 000 EUR x 0,43). Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X4 metų pajamas ir sąnaudas registruodamas apskaitoje rangovas daro tokius įrašus:

D 292 Sukauptos pajamos (45 000 000 x 0,43)	19 350 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	19 350 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	17 000 000
K 2021 Vykdomi darbai	17 000 000

Kai 20X5 metais rangovas su užsakovu pasirašo statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą, registruojamas užsakovo skolos padidėjimas:

D 241 Pirkėjų skolos	19 350 000
K 292 Sukauptos pajamos	19 350 000

Kai 20X5 m. užsakovas sumoka už atliktus darbus, rangovas apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	19 350 000
K 241 Pirkėjų skolos	19 350 000

Rangovas 20X5 m. gruodžio mėn. apskaičiavo, kad patyrė 7 700 000 EUR išlaidų, ir nustatė, kad 20X5 metais visi darbai buvo baigti ir jų suma sudaro 11 750 000 EUR. Rangovas rengia statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą.

Rangovas 20X5 metų sutarties darbų lygio procentą nustato pagal faktiškai baigtų darbų dalį:

$$11\,750\,000\text{ EUR} : 39\,500\,000\text{ EUR} \times 100\% = 30\%$$

Trejų metų sutarties įvykdymo lygis yra 100 % (t. y. 27 % + 43% + 30 %).

Pagal sutarties įvykdymo lygį pripažintas 20X5 metų pajamas ir sąnaudas registruodamas apskaitoje rangovas daro tokius įrašus:

D 292 Sukauptos pajamos (45 000 000 x 0,30)	13 500 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	13 500 000
ir	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	11 750 000
K 2021 Vykdomi darbai	11 750 000

Kai 20X6 metais rangovas su užsakovu pasirašo statybos darbų perdavimo ir priėmimo aktą, registruojamas užsakovo skolos padidėjimas:

D 241 Pirkėjų skolos	13 500 000
K 292 Sukauptos pajamos	13 500 000

Kai 20X6 m. užsakovas sumoka už atliktus darbus, rangovas apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	13 500 000
K 241 Pirkėjų skolos	13 500 000

30. Dažnai iš užsakovo gauti tarpiniai mokėjimai ir avansai neparodo atlikto darbo.

Užsakovo sumokėti avansai už vykdomus darbus registruojami sąskaitoje *Gauti avansai*. Atsižvelgiant į sutarties terminus jie gali būti įrašomi į *Po vienu metų mokėtinų sumų ir kitų ilgalaikių įsipareigojimų* arba *Per vienus metus mokėtinų sumų ir kitų trumpalaikių įsipareigojimų* sąskaitas. Tačiau iš užsakovo gauti tarpiniai mokėjimai ir avansai neparodo atlikto darbo.

Pavyzdys

Pagal statybos sutartį rangovas stato gyvenamąjį namą. Statybos darbus jis turi atlikti per vienus metus. Užsakovas, pasirašęs statybos sutartį, sutinka pagal statybos darbų sutartį avansu sumokėti tik tam tikrą sumos dalį, t. y. 4 000 EUR. Visiškai atsiskaityti numatoma, kai gyvenamasis namas bus perduotas užsakovui.

Jeigu statybos darbus rangovas turi atlikti per vienus metus, gautas avansas priskiriamas per vienus metus mokėtinoms sumoms ir kitiems trumpalaikiams įsipareigojimams, o apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	4 000
K 442 Gauti avansai	4 000

Jeigu statybos darbus rangovas turi atlikti per kelerius metus, gautas avansas priskiriamas po vienu metų mokėtinoms sumoms ir kitiems ilgalaikiams įsipareigojimams, o apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	4 000
K 423 Gauti avansai	4 000

31. Jeigu baigiamasis statybos sutarties rezultatas negali būti patikimai įvertintas, tada:

31.1. pajamomis turi būti pripažįstama tik suma, lygi tokiai sutarties išlaidų daliai, kuri, tikėtina, bus padengta, o tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami sąnaudomis nedelsiant;

Teigiamasis statybos sutarties rezultatas neaiškus, pajamomis pripažįstama tik tokia suma, kuri lygi tokiai išlaidų daliai, kuri, tikėtina, bus padengta. Tikėtini statybos sutarties nuostoliai lygūs tokiai išlaidų daliai, kuri nebus padengta. Jie turi būti pripažįstami sąnaudomis nedelsiant. Tikėtinų statybos nuostolių suma nepriklauso nuo to, ar jau pradėti vykdyti sutartyje numatyti darbai, taip pat nuo darbų įvykdymo lygio ar pagal kitas sutartis vykdomų darbų teikiamo pelno (nebent tai būtų tarpusavyje susijusios sutartys, kurios traktuojamos kaip viena bendra sutartis).

Tikėtinų statybos nuostolių pavyzdžiai:

- ilgalaikės statybos sutarties baigtis priklauso nuo teismo bylos arba įstatymų, todėl yra rizika, kad, įsigaliojus teismo nuosprendžiui, bus patirta nuostolių;
- užsakovas negali vykdyti savo įsipareigojimų dėl mokumo problemų;
- rangovas negali vykdyti sutarties sąlygų.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas 20X2 m. vasario 20 d. pasirašė sutartį, pagal kurią rangovas per dvejus metus turi pastatyti stadioną. Bendra sutarties suma 14 000 000 EUR. Prieš sutarties vykdymą įvertintos bendrosios sutarties išlaidos sudarė 12 800 000 EUR. 20X2 m. lapkričio mėn. pakilo statybinių medžiagų kainos. Rangovas apskaičiavo, kad bendrosios sutarties išlaidos padidės iki 21 500 000 EUR, tačiau užsakovas nesutinka padengti padidėjusių rangovo statybos išlaidų ir siekia išlaikyti sutartą bendrąją sutarties sumą. Kadangi bus dengiamos ne visos patirtos išlaidos, pajamomis bus pripažįstama tik padengta išlaidų dalis.

Pirmaisiais sutarties vykdymo metais patirtas išlaidas rangovas kaupė 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	11 095 000
K 443 Skolos tiekėjams ar K 271 Sąskaitos bankuose	8 595 000
K 201 Atsargos	700 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	1 600 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	200 000

Atsižvelgiant į tai, kad 20X2 m. gruodžio 31 d. rangovas yra atlikęs tik 40 proc. visų sutartyje numatytų darbų ir kad iš užsakovo gautinomis sumomis bus padengtos ne visos sutarties išlaidos, jis pripažįsta tik tokią pajamų sumą, kokia išlaidų dalis, tikėtina, bus padengta.

Pripažįstamos sutarties vykdymo pajamos (40 % x 14 000 000 EUR):

D 292 Sukauptos pajamos	5 600 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	5 600 000

ir registruojamos sutarties vykdymo sąnaudos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	11 095 000
K 2021 Vykdomi darbai	11 095 000

31.2. sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

Jeigu statybos sutarties baigiamasis rezultatas neaiškus, išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos patiriamos, tačiau dalis išlaidų, susijusių su būsimais statybos sutarties darbais, nepripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, o parodomos kaip atsargos (vykdomi darbai). Tokioms išlaidoms priskiriama atvežtų į statybos aikštelę, bet iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos nesunaudotų medžiagų, konstrukcijų ir detalių, jei tik jos nebuvo specialiai pagamintos konkrečiai sutarčiai vykdyti, vertė. Medžiagos iš žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių sąskaitos perkeliama į vykdomų darbų sąskaitą. Prie šių sumų galima priskirti ir subrangovams sumokėtus avansus už darbus, kurių jie dar neatliko.

32. Ankstyvuojų sutarties vykdymo laikotarpiu baigiamasis sutarties rezultatas dažnai negali būti patikimai įvertintas, tačiau galima tikėtis, kad įmonė atgaus patirtas sutarties išlaidas, todėl sutarties pajamų pripažįstama tik tiek, kiek yra patirta išlaidų, kurios galėtų būti padengtos.

Ankstyvuojų sutarties vykdymo laikotarpiu pajamos pripažįstamos pagal patirtas išlaidas ir apskaičiuojamas pagal sutartį patirtų ir įvertintų bendrųjų išlaidų santykis.

Pavyzdys

Rangovas pradėjo vykdyti darbus pagal sutartį, tačiau dėl valiutos kursų svyravimo užsakovas patyrė didelių nuostolių, kurie turėjo įtakos jo pinigų srautams. Dėl to užsakovas negali laiku įvykdyti savo įsipareigojimų rangovui. Rangovas pasinaudojo sutartyje numatyta teise sustabdyti vykdomus darbus neribotam laikui. Kadangi užsakovas padengs išlaidas dėl prastovų, finansinėse ataskaitose rangovas pripažino tiek sutarties pajamų, kiek patyrė išlaidų.

33. Jei baigiamasis sutarties rezultatas negali būti patikimai įvertintas, sutarties išlaidos gali viršyti bendrąsias sutarties pajamas. Tokiais atvejais kiekviena tikėtina bendrųjų sutarties išlaidų suma, viršijanti bendrąsias sutarties pajamas, pripažįstama sąnaudomis nedelsiant.

Tam tikrais ataskaitiniais laikotarpiais, ypač darbo pradžioje, būna sunku numatyti konkrečios sutarties rezultatą, bet yra aišku, kad patirtos išlaidos bus kompensuotos. Jeigu aišku, kad numatomos gauti pajamos bus mažesnės negu patirtos išlaidos, skirtumas nedelsiant pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Pavyzdys

Užsakovas ir rangovas susitarė dėl objekto statybos. Bendroji sutarties suma 1 000 000 EUR, sutarties išlaidos – 800 000 EUR. Po pirmųjų sutarties vykdymo metų paaiškėjo, kad sutarties išlaidos viršys bendrąsias sutarties pajamas 100 000 EUR.

Tikėtiną bendrųjų sutarties išlaidų sumą, viršijančią bendrąsias sutarties pajamas, rangovas nedelsdamas pripažįsta ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tokiu atveju jis sudaro atidėjinį nuostolingai sutarčiai, o apskaitoje daro tokius įrašus:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	100 000
K 413 Kiti atidėjiniai	100 000

34. Sutarties išlaidos, kurios, tikėtina, nebus padengtos, pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant. Tokių atvejų ir sutarčių pavyzdžiai:

34.1. sutartys, dėl kurių galiojimo abejojama;

Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatas, kai vienas ar keli asmenys įsipareigoja kitam asmeniui ar asmenims atlikti tam tikrus veiksmus, o pastarieji įgyja reikalavimo teisę, sudaromas dviejų ar daugiau asmenų susitarimas sukurti, pakeisti ar nutraukti civilinius santykius. Atliekant darbus be rašytinių sutarčių, padidėja rizika, kad už atliktus darbus nustatytais terminais ir tvarka užsakovas nesumokės. Žodinės sutartys tam tikrais atvejais gali būti priskiriamos sutartims, dėl kurių galiojimo abejojama.

34.2. sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo sprendžiamų teismo bylų baigties ar priimamų įstatymų;

Pavyzdžiui, rangovas pradėjo darbus pagal statybos sutartį neturėdamas visų reikiamų leidimų, todėl vyksta teismo procesas, nuo kurio baigties priklausys, ar šiuo metu neleidžiamo statyti objekto statyba bus toliau tęsiama.

34.3. sutartys, susijusios su turtu, kuris gali būti pripažintas netinkamu ar nusavintas valstybės;

34.4. atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų;

Pavyzdžiui, užsakovas bankrutavo arba yra nemokus.

34.5. atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų sutartimi priimtų įsipareigojimų.

Jei laukiamos pajamos bus mažesnės už išlaidas, jų perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis. Nuostoliai pripažįstami neatsižvelgiant į tai, ar darbai yra pradėti, o jei jie pradėti, neatsižvelgiama į jų įvykdymo lygį.

VII. APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

35. Taikant statybos sutarties darbų įvykdymo lygio nustatymo metodą, bendrosios sutarties sumos, pajamų, sąnaudų arba baigiamojo sutarties rezultato įvertinimo pakeitimo poveikis įtraukiamas į apskaitą pagal 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimus. Nauji įvertinimai naudojami nustatyti pajamų ir sąnaudų sumoms, pripažintoms ataskaitinio laikotarpio, kai pakeitimas buvo atliktas, ir vėlesnių ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose.

VIII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

36. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2005 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
