

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-19

27-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „VIEŠOJO IR PRIVATAUS SEKTORIŲ PARTNERYSTĖS SUTARTYS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2013 m. lapkričio 5 d., galiojančiais nuo 2013 m. lapkričio 10 d. (Žin., 2009, Nr. 159-7269; 2013, Nr. 116-5839).

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

Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, susijusių su koncesijos, valdžios ir privataus subjektų partnerystės ir kitomis panašiomis sutartimis (toliau – partnerystės sutartys), registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

Viešojo ir privataus sektorių partnerystė yra valstybės arba savivaldybės institucijos ir privataus subjekto teisės aktų nustatyti bendradarbiavimo būdai, kuriais valstybės arba savivaldybės institucija jos funkcijoms priskirtą veiklą perduoda privačiam subjektui, o privatus subjektas investuoja į šią veiklą ir jai vykdyti reikalingą turtą už tai gaudamas teisės aktų nustatytą atlyginimą. Viešojo ir privataus sektorių partnerystės būdus nustato Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas, Lietuvos Respublikos koncesijų įstatymas ir kiti įstatymai. Pagrindiniai viešojo ir privataus sektorių partnerystės būdai yra koncesija ir valdžios ir privataus subjektų partnerystė. Viešojo ir privataus sektorių subjektams priėmus sprendimą dėl bendradarbiavimo, sudaromos rašytinės partnerystės sutartys. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, susiję su šiomis sutartimis, registruojami pagal 27-ąją verslo apskaitos standartą „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“.

Siekiant paaiškinti sudaromų partnerystės sutarčių skirtumus, šio punkto aiškinimo lentelėje pateikiami pagrindiniai koncesijos, valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutarčių požymiai.

Lentelė

Koncesija	Valdžios ir privataus subjektų partnerystė
Sutarties šalys	
Suteikiančioji institucija – Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota	Valdžios subjektas – savivaldybės vykdomoji institucija arba įgaliota valstybės institucija ar

<p>institucija arba savivaldybės vykdomoji institucija.</p> <p>Koncesininku gali būti bet kokios rūšies įmonė, konsorciumas, asociacija, įstaiga, organizacija arba kitokios teisinės formos ar rūšies subjektas, įsteigtas ir veikiantis pagal Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus. Fizinis asmuo subjektu nelaikomas.</p>	<p>įstaiga.</p> <p>Privatus subjektas – bet kokios teisinės formos juridinis asmuo, viešasis juridinis asmuo, išskyrus viešąjį ir privatų juridinius asmenis, kurie Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymo nustatyta tvarka priskiriami valdžios sektoriui, arba tokių asmenų grupė, iš kurios, valdžios subjektui priėmus sprendimą sudaryti valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį, gali būti reikalaujama įgyti tam tikrą teisinę formą.</p> <p>Privačiu subjektu gali būti ir užsienio juridinis asmuo arba kitas ūkio subjektas, įsteigtas pagal užsienio valstybės teisę ir neturintis juridinio asmens statuso, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigti Europos Sąjungos valstybėse narėse ir kitose Europos ekonominės erdvės valstybėse įsisteigusių įmonių filialai.</p>
<p>Sutarties dalykas</p>	
<p>1. Vykdyti ūkinę komercinę veiklą, susijusią su infrastruktūros objektų, tarp jų ir naujų, projektavimu, statyba, plėtra, atnaujinimu, pakeitimu, remontu, valdymu, naudojimu ir (ar) priežiūra.</p> <p>2. Teikti viešąsias paslaugas.</p>	<p>1. Vykdyti veiklą, susijusią su infrastruktūros, taip pat naujo arba jam perduoto valdyti ir naudoti valstybės ar savivaldybės turto projektavimu, statyba, rekonstravimu, remontu, atnaujinimu, valdymu, naudojimu ir priežiūra.</p> <p>2. Teikti viešąsias paslaugas.</p>
<p>Sutarties terminas</p>	
<p>Koncesijos sutarties terminas, įskaitant pratęsimus, gali būti iki 25 metų.</p>	<p>Valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis sudaroma ne trumpesniai kaip 3 metų ir ne ilgesniai kaip 25 metų laikotarpiui.</p>
<p>Rizikos prisiėmimas</p>	
<p>Koncesininkas prisiima visą ar didžiąją su tokia veikla susijusios rizikos dalį.</p>	<p>Riziką pasidalija sutarties šalys.</p>
<p>Atlygis koncesininkui</p>	
<p>Koncesininko atlyginimą sudaro leidimo užsiimti atitinkama veikla suteikimas ir pajamos iš tokios veiklos ar leidimo suteikimas ir pajamos iš tokios veiklos kartu su koncesininkui suteikiančiosios institucijos, atsižvelgiant į jos prisiimtą riziką, mokamu atlyginimu.</p>	<p>Atlyginimą už privataus subjekto vykdomą veiklą moka valdžios subjektas.</p>
<p>Turto nuosavybė ir grąžinimas</p>	
<p>Pasibaigus koncesijos sutarties galiojimui, pagal koncesijos sutartį koncesininko valdytas ir</p>	<p>Pasibaigus valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutarties galiojimui, pagal šią sutartį</p>

<p>(ar) naudotas valstybės, savivaldybės ir (arba) valstybės ar savivaldybės kontroliuojamų asmenų nuosavybės, patikėjimo teise valdytas ir (ar) naudotas turtas, atsižvelgiant į normalų nusidėvėjimą, turi būti sugražintas ne blogesnės būklės, kokios jį gavo koncesininkas, arba koncesijos sutartyje sulygto būklės.</p> <p>Koncesijos sutartyje gali būti nurodytas koncesininko įsipareigojimas sukurti naują ar valdyti ir (ar) naudoti esamą turtą, kuris nuosavybės ar patikėjimo teise jam priklauso. Tokio turto valdymo ir (ar) naudojimo bei nuosavybės teisės į jį perdavimo suteikiančiajai institucijai arba valstybės ar savivaldybės kontroliuojamiems asmenims ir nuosavybės teisės į tokį turtą išsaugojimo sąlygas šalys nustato koncesijos sutartyje, atsižvelgdamos į koncesijos konkurso sąlygas.</p>	<p>privataus subjekto sukurtas naujas ir (arba) valdytas ir naudotas valstybės arba savivaldybės turtas per valdžios subjektą gražinamas valstybei arba savivaldybei.</p> <p>Jeigu privatus subjektas pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį įsipareigoja sukurti naują turtą, pasibaigus sutarties galiojimui, šis turtas nuosavybės teise perduodamas valstybės arba savivaldybės institucijai.</p>
---	--

Valdžios ir privataus subjektų partnerystės esmė yra viešojo ir privataus sektorių bendradarbiavimas kuriant socialinės paskirties, pavyzdžiui, mokyklų, ligoninių, bibliotekų, kalėjimų, infrastruktūrą ir (arba) gerinant teikiamas viešąsias paslaugas, už kurias jų teikėjui tiesiogiai vartotojai nemoka. Įgyvendinant projektą, už teikiamą viešąją paslaugą ir prisiimtą riziką atlyginimą privačiam subjektui moka valdžios subjektas.

Koncesijos esmė yra viešojo ir privataus sektorių bendradarbiavimas kuriant ir (arba) gerinant bendrus ekonominius interesus atitinkančią infrastruktūrą ir teikiamas paslaugas, pavyzdžiui, vandens tiekimo, nuotekų surinkimo (valymo), kultūros, sporto, laisvalaikio leidimo, viešojo transporto ir kitų objektų. Už šių paslaugų teikimą vartotojai moka tiesiogiai jo teikėjui kainą, kuri dažnai iš dalies arba visiškai yra kontroliuojama suteikiančiosios institucijos. Koncesija – tai toks partnerystės būdas, kai koncesininkui už prisiimtą riziką atlygina ne tik suteikiančioji institucija, bet ir vartotojai, mokėdami už suteiktas paslaugas. Tokiu atveju suteikiančioji institucija koncesininkui kompensuoja tik dalį teikiamų paslaugų kainos.

Kadangi ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, susijusių su koncesijos, valdžios ir privataus subjektų partnerystės ir kitomis panašaus pobūdžio sutartimis, registravimo apskaitoje reikalavimai nesiskiria, minėtos sutartys 27-ajame verslo apskaitos standarte „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“ apibendrintai vadinamos partnerystės sutartimis, o jų šalys – koncesininku ir suteikiančiaja institucija. Metodinių rekomendacijų pavyzdžiuose pateikti sutarčių pavadinimai yra sąlyginiai.

Gali būti atvejų, kai sudaroma ir kitokių, negu nustatyta 27-ajame verslo apskaitos standarte, partnerystės sutarčių, pagal kurias siekiama bendradarbiauti tam tikroje srityje ar įgyvendinti tam tikrą projektą. Vertinant, pagal kokį verslo apskaitos standartą bus registruojamos ūkinės operacijos, atsižvelgiama ne tik į sutarties pavadinimą, bet ir į jos turinį ir ekonominę

prasmę. Pavyzdžiui, ūkinių operacijų pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį apskaitai taikomas 37-asis verslo apskaitos standartas „Jungtinė veikla“.

2. Šis standartas taikomas, kai įstatymų nustatyta tvarka pagal partnerystės sutartis:

2.1. Suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas, remdamiesi teise gauti naudą, nuosavybės ar kitokia teise, kontroliuoja visas reikšmingas viešųjų paslaugų infrastruktūros dalis, kurios pasibaigus sutarties terminui jiems toliau priklausys, ir nustato, kokias viešąsias paslaugas, kam ir kokia kaina koncesininkas ar privatus subjektas turi teikti.

2.2. Koncesininkas ar privatus subjektas stato ir (ar) atnaujina esamus infrastruktūros objektus arba juos įgyja iš trečiosios šalies, o suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas suteikia jam teisę tą infrastruktūrą naudoti ir valdyti sutartyje numatytą laiką.

Suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas gali sudaryti ne tik partnerystės, bet ir kitokių sutarčių, kurios skiriasi pobūdžiu, galiojimo laiku, paslaugų paklausos rizika ir pan. Ar sutartis apskaitoje bus registruojama pagal 27-ąjį verslo apskaitos standartą „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“, priklauso nuo sutarties turinio ir ekonominės prasmės.

Siekiant palyginti partnerystės sutartis su kitomis suteikiančiosios institucijos ar valdžios subjekto sudaromomis sutartimis, šio punkto aiškinimo lentelėje pateikta suteikiančiosios institucijos ar valdžios subjekto dažniausiai sudaromų sutarčių pavyzdžių ir nurodyti jų apskaitai taikomi atitinkami verslo apskaitos standartai. Pažymėtina, kad lentelėje pateiktas sutarčių pavyzdžių sąrašas nėra baigtasis (pateikti pavyzdžiai yra tik dažniausiai pasitaikantys), suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas gali sudaryti ir kitokių sutarčių.

Atsižvelgiant į sudaromos sutarties pobūdį, lentelėje pateiktos sutarties šalys (t. y. nuomininkas, paslaugų teikėjas ar savininkas), su kuriomis suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas gali sudaryti sutartis. Suteikiančiąja institucija ar valdžios subjektu gali būti Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliota institucija ar savivaldybės vykdomoji institucija, kuri veikia pagal savo kompetenciją ir įgaliojimus.

Suteikiančiosios institucijos ar valdžios subjekto sudaromų sutarčių pavyzdžių pagrindiniai skirtumai taip pat matomi lentelėje. Lentelėje nurodytas skirtingas sutarčių galiojimo laikas, tačiau partnerystės sutartys paprastai pasirašomos ilgam laikotarpiui, pavyzdžiui, 20 ar 25 metams. Lentelėje pateiktas įprastas sutarčių galiojimo laikas, tačiau atsižvelgiant į sutartyse numatomas sąlygas, jos gali būti sudaromos ir kitokiam laikui.

Lentelė

	Nuomininkas	Paslaugų teikėjas			Savininkas	
Sutarties pobūdis	Nuoma (pvz., nuomininkas nuomoja turtą iš suteikiančiosios institucijos)	Paslaugų ir (ar) techninės priežiūros sutartis (konkrečios užduotys, pvz., įmokų surinkimas)	Atnaujinimas, eksploatavimas, perdavimas ir viešųjų paslaugų teikimas	Statyba, eksploatavimas, perdavimas ir viešųjų paslaugų teikimas	Statyba, nuosavybė, eksploatavimas	Privatizavimas
Turto	Valstybės ar savivaldybės	Suteikiančioji institucija, valdžios			Įmonė	

nuosavybė	institucija		subjektas ar koncesininkas*	
Paklausos rizika	Prisiima abi šalys	Suteikiančioji institucija	Koncesininkas, privatus subjektas ir (ar) suteikiančioji institucija, valdžios subjektas	Įmonė
Sutarties galiojimo laikas	Trumpas arba vidutinis	Trumpas arba vidutinis	Ilgas	Neribotas (arba ribojamas licencijos galiojimo)
Galimybė kontroliuoti infrastruktūrą	Valstybės ar savivaldybės institucija		Suteikiančioji institucija, valdžios subjektas	Įmonė
Apskaita pagal verslo apskaitos standartą	20-asis verslo apskaitos standartas „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“	10-asis verslo apskaitos standartas „Pajamos“	27-asis verslo apskaitos standartas „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“	12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“

*Pastaba. Koncesijos sutartyje gali būti nustatyta, kad pagal šią sutartį sukurtas naujas infrastruktūros objektas bus perduotas koncesininko nuosavybėn.

Prie partnerystės sutarčių nepriskirtinos sutarties vykdytojas yra įmonė.

Paprastai suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas nuosavybės teise valdomos viešųjų paslaugų infrastruktūros naudojimo teisę koncesininkui ar privačiam subjektui suteikia partnerystės sutartyje numatytam laikui. Koncesininkas ar privatus subjektas gali naudoti nuosavas lėšas infrastruktūrai statyti ar kurti, bet per visą sutarties galiojimo laiką suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas turi galimybę tą objektą kontroliuoti. Pasibaigus partnerystės sutarčiai, koncesininkas ar privatus subjektas paprastai turi grąžinti infrastruktūrą suteikiančiajai institucijai ar valdžios subjektui. Koncesijos sutartyje gali būti nustatyta, kad pagal sutarties sąlygas sukurtas naujas infrastruktūros objektas pasibaigus sutarties galiojimo laikui nebus perduodamas suteikiančiajai institucijai, nes nuosavybės teisė į tokį turtą perduodama koncesininkui. Pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį taip pat gali būti sukurtas naujas infrastruktūros objektas, tačiau, pasibaigus sutarčiai, šis turtas perduodamas valstybės arba savivaldybės institucijai.

Pagal Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymą infrastruktūra suprantama kaip įvairių veiklos sričių objektų, skirtų ūkiui ir gyventojams, kompleksas, pavyzdžiui, inžineriniai tinklai, tiltai, keliai, ligoninės, kiti susisiekimo, komunikacijos, komunaliniai, visuomeniniai ir pan. objektai, reikalingi teikti paslaugas gyventojams ar gerinti aplinkos kokybę. Teritorijų planavimo įstatyme pateiktas bendresnis infrastruktūros apibrėžimas. Vertinant, kas priskiriama infrastruktūrai, taip pat reikėtų atsižvelgti į kituose įstatymuose ir teisės aktuose pateiktas atskirų infrastruktūros objektų apibrėžtis. Atsižvelgiant į sudaromų sutarčių pobūdį, jose taip pat gali būti išsamiau paaiškinta, kas priskiriama infrastruktūrai.

Sudarant partnerystės sutartis vertinamos įvairios rizikos, kurios paskirstomos sutarties šalims, pavyzdžiui, paklausos, statybos, tinkamumo ir kitos. Pagrindines viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų rizikos rūšis, rizikos paskirstymo principus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1480 patvirtintų *Viešojo ir privataus sektorių partnerystės projektų rengimo ir įgyvendinimo taisyklių* priede pateiktas *Rizikos paskirstymo tarp viešojo ir privataus sektorių partnerystės projekto šalių tvarkos aprašas*. Rizikos paskirstomos siekiant užtikrinti teikiamų paslaugų kokybę ir efektyvumą. Viena iš ypač ilgai teikiamoms paslaugoms būdingų rizikų yra paslaugų paklausos rizika, kuri suprantama kaip teikiamų paslaugų poreikio ir vartotojų skaičiaus kitimas, naujos rinkos tendencijos, technologijų senėjimas. Sudarant partnerystės sutartį, teikiamų paslaugų paklausos riziką gali prisiimti koncesinininkas ar privatus subjektas ir (ar) suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas. Tinkamai valdydamos paslaugų paklausos rizikos pokytį, t. y. tinkamai ir efektyviai valdydamos paslaugų vartotojų skaičių, paslaugų kainas, atsižvelgdamos į rinkos pokyčius ir verslo cikliškumą, sutarties šalys gali gauti ekonominės naudos, t. y. uždirbti pajamų. Paklausos rizika taip pat daro įtaką ir sutarties šalių patiriamoms sąnaudoms, todėl šią riziką paprastai prisiima ta sutarties šalis, kuri sugebės geriausiai ją valdyti.

Jeigu įmonė pagal sutartį nuomojasi suteikiančiajai institucijai priklausantį turtą, ji turėtų taikyti 20-ojo verslo apskaitos standarto „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nuostatas.

Jeigu įmonė remontuoja suteikiančiajai institucijai priklausantį turtą, tai už atliktą remontą gautas pajamas ji turėtų registruoti 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ nustatyta tvarka.

12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“ taikomas, jeigu, pasibaigus sutarties galiojimo laikui, turtas nebus grąžinamas (perduodamas) suteikiančiajai institucijai, pavyzdžiui:

- Suteikiančioji institucija įmonei perdavė teisę ne tik valdyti ir naudoti tam tikrą infrastruktūros objektą, bet ir teisę juo disponuoti, t. y. parduoti, kitaip perleisti, išnuomoti, įkeisti arba kitokiu būdu keisti jo teisinę būklę.

- Įmonė įsigijo suteikiančiosios institucijos privatizuojamą turtą (Įmonė ir suteikiančioji institucija sudarė sutartį, pagal kurią suteikiančioji institucija įsipareigoja perduoti privatizuojamą turtą, o įmonė įsipareigoja sumokėti sutartyje nustatytą pinigų sumą ir (ar) įvykdyti sutartyje nustatytus įsipareigojimus).

- Vykdydama sutartį, įmonė naudoja savo turtą.

3. Standartas netaikomas finansinės nuomos, nuomos ir panaudos sutarčių apskaitai. Tokių sutarčių apskaitos reikalavimus nustato 20-asis verslo apskaitos standartas „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“.

Jeigu suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas su koncesinininku ar privačiu subjektu sudaro panaudos sutartį, pagal kurią laikinai ir neatlygintinai valdyti ir naudoti jam perduoda valstybės arba savivaldybės nekilnojamąjį ar kitą turtą, reikalingą sutartyje nustatytai veiklai vykdyti, tai ūkinių operacijų pagal panaudos sutartį registravimo apskaitoje tvarką nustato 20-asis verslo apskaitos standartas „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“.

Jeigu suteikiančioji institucija ar valdžios subjektas išnuomojo koncesinininkui ar privačiam subjektui turtą pagal nuomos ar finansinės nuomos sutartį, tai pagal šias sutartis vykdomų ūkinių

operacijų registravimo apskaitoje tvarką taip pat nustato 20-asis verslo apskaitos standartas „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“.

4. Šiame standarte žodžiai „partnerystės sutartis“ suprantami kaip suteikiančiosios institucijos ar valdžios subjekto ir koncesininko ar privataus subjekto rašytinė sutartis, kuri sudaryta atitinkamai pagal Lietuvos Respublikos koncesijų įstatymą (Žin., 1996, Nr. 92-2141; 2003, Nr. 70-3163) arba Lietuvos Respublikos investicijų įstatymą (Žin., 1999, Nr. 66-2127) ir kurioje nustatytos šalių teisės ir pareigos.

5. Kadangi įvairiose sutartyse sutarties šalys gali būti įvardijamos skirtingai, šiame standarte jos apibendrintai vadinamos suteikiančiąja institucija ir koncesininku, t. y. Koncesijų įstatyme apibrėžta suteikiančioji institucija ir Investicijų įstatyme apibrėžtas valdžios subjektas toliau standarte vadinami suteikiančiąja institucija, o minėtuose įstatymuose apibrėžti koncesininkas ir privatus subjektas – koncesininku.

Nors sudaromose partnerystės sutartyse šalys gali būti įvardijamos skirtingai, pavyzdžiui, koncesininkas, privatus subjektas, suteikiančioji institucija, valdžios subjektas ir pan., 27-ajame verslo apskaitos standarte „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“ jos apibendrintai vadinamos koncesininku ir suteikiančiąja institucija.

Aiškinant standarto punktus ir siekiant pabrėžti konkrečius partnerystės sutarties ypatumus, kai kuriuose metodinių rekomendacijų pavyzdžiuose pateikiami ne apibendrinti sutarties šalių pavadinimai, o nurodomas konkretus tiek sutarties, tiek jos šalių pavadinimas. Vadinasi, kai kalbama apie ūkinių operacijų registravimą pagal koncesijos sutartį, vartojamos sąvokos „koncesijos sutartis“, „koncesininkas“ ir „suteikiančioji institucija“, o kai kalbama apie ūkinių operacijų registravimą pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį – „valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis“, „valdžios subjektas“ ir „privatus subjektas“. Kai metodinėse rekomendacijose pateikiamas bendras standarto punktų aiškinimas, apimantis ir koncesijos, ir valdžios, ir privataus subjektų partnerystės sutartis, vartojamos ir bendrosios sąvokos.

6. Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip apibrėžtos Koncesijų įstatyme ir Investicijų įstatyme.

II. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO PRIPAŽINIMAS

7. Koncesininkas suteikiančiosios institucijos vardu naudoja infrastruktūrą viešosioms paslaugoms teikti partnerystės sutartyje nurodytomis sąlygomis.

Iš suteikiančiosios institucijos pagal partnerystės sutartį gautą turtą koncesininkas valdo ir naudoja šios sutarties galiojimo laikotarpiu ir joje nustatytais sąlygomis. Pasibaigus sutarties galiojimui, koncesininko valdytas ir (ar) naudotas turtas sugrąžinamas suteikiančiajai institucijai sutartyje sulygto būklės, jeigu sutartis nenustato kitaip.

Koncesijos sutartyje gali būti nurodytas koncesininko įsipareigojimas sukurti naują turtą. Atsižvelgdamos į koncesijos konkurso sąlygas, šalys koncesijos sutartyje nustato tokio turto valdymo ir (ar) naudojimo, perdavimo suteikiančiajai institucijai arba valstybės ar savivaldybės kontroliuojamiems asmenims ir nuosavybės teisės į tokį turtą išsaugojimo sąlygas. Koncesijos sutartyje gali būti nustatyta, kad sukurtas naujas infrastruktūros objektas bus perduotas koncesininko, o ne suteikiančiosios institucijos, nuosavybėn. Jeigu privatus subjektas pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį įsipareigoja sukurti naują turtą, pasibaigus sutarties

galiojimui šis turtas nuosavybės teise perduodamas valstybei arba savivaldybei per įgaliotą instituciją.

8. Jei koncesininkui pagal sutartį perduodama teisė valdyti ir naudoti viešųjų paslaugų infrastruktūrą, bet teisė ja disponuoti neperduodama, ši infrastruktūra ilgalaikiu materialiuoju turtu nepripažįstama ir koncesininko apskaitoje neregistruojama.

Pagal partnerystės sutartį koncesininkui valdyti ir (ar) naudoti gali būti perduodamas valstybės, savivaldybės ir (arba) valstybės ar savivaldybės kontroliuojamų asmenų nuosavybės, patikėjimo teise valdomas ir (ar) naudojamas turtas. Jeigu pagal sutartį teisė disponuoti viešųjų paslaugų infrastruktūra koncesininkui neperduodama, ši infrastruktūra ilgalaikiu materialiuoju turtu nepripažįstama ir koncesininko apskaitoje neregistruojama.

Pavyzdys

Valdžios subjektas pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį privačiam subjektui suteikė teisę atnaujinti ir eksploatuoti ligoninės pastatą kartu su įranga ir įpareigojo jį dvidešimt metų teikti gydymo paslaugas visuomenei. Pasibaigus sutarties galiojimui, t. y. po dvidešimties metų, valdžios subjektui ligoninės pastatas kartu su įranga bus perduodamas sutartyje sulygtos būklės. Sutartyje numatyta, kad valdžios subjektas privačiam subjektui kasmet mokės nustatytas įmokas. Kadangi teisė disponuoti ligoninės pastatu kartu su įranga privačiam subjektui nebuvo perduota, todėl pastatas privataus subjekto apskaitoje neregistruojamas. Ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartimi, privatus subjektas registruoja 27-ojo verslo apskaitos standarto „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“ nustatyta tvarka.

9. Jeigu pagal sutarties sąlygas sukurtas naujas infrastruktūros objektas pasibaigus sutarties galiojimo laikui nebus perduodamas suteikiančiajai institucijai, jis turi būti registruojamas įmonės apskaitoje 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nustatyta tvarka.

Sutartyje įmonė gali įsipareigoti sukurti naują turtą. Tokio turto valdymo ir (ar) naudojimo, nuosavybės teisės perdavimo suteikiančiajai institucijai sąlygos nustatomos sutartyje. Jeigu sutartyje numatyta, kad įmonės sukurto naujo turto nuosavybės teisės suteikiančiajai institucijai nebus perduodamos, turtas turi būti registruojamas įmonės apskaitoje 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Savivaldybė 20X0 m. rugpjūčio 25 d. pasirašė sutartį, kurioje numatyta, kad įmonė „A“ įsipareigoja savo lėšomis per metus pastatyti mokyklą ir dvidešimt ketverius metus ją prižiūrėti sutartyje nurodytomis sąlygomis. Už švietimo paslaugų teikimo užtikrinimą ir pastato priežiūrą savivaldybė įsipareigoja įmonei „A“ kasmet mokėti po 300 000 EUR.

Vadovaudamasi turinio viršenybės prieš formą principu, įmonė „A“ ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius vertina pagal turinį ir ekonominę prasmę, ne tik pagal sutarties pavadinimą, ir nustato, ar sutartis yra koncesijos sutartis.

Kadangi sutartyje numatyta, kad pasibaigus sutarties galiojimui įmonės „A“ pastatyta mokykla nebus perduota savivaldybei ir kad savivaldybė neatlygins mokyklos statybos išlaidų, tokia sutartis koncesijos sutartimi nelaikoma ir 27-asis verslo apskaitos standartas „Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartys“ netaikomas. Įmonė „A“ mokyklos pastatą registruoja ilgalaikio turto sąskaitoje ir jo nusidėvėjimą skaičiuoja 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nustatyta tvarka.

Statydama mokyklą įmonė „A“ daro įrašus:

D 12610 Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas

K 20 Atsargos

K 443 Skolos tiekėjams

K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai

K 449 Kitos mokėtinės sumos

Pastačiusi mokyklą, įmonė „A“ daro įrašus:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina

K 12610 Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas

Kiekvienais metais iš savivaldybės gautiną atlygį už suteiktas švietimo paslaugas įmonė „A“ pripažįsta pajamomis:

D 244 Kitos gautinos sumos 300 000

K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos 300 000

Kai savivaldybė sumoka 300 000 EUR, įmonė „A“ apskaitoje daro įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose 300 000

K 244 Kitos gautinos sumos 300 000

III. PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMAS

10. Už suteiktas infrastruktūros statybos, atnaujinimo ir kitas paslaugas gautas pajamas ir patirtas sąnaudas koncesininkas pripažįsta ir vertina 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“, 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ ir 25-ojo verslo apskaitos standarto „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ nustatyta tvarka.

Per ataskaitinį laikotarpį koncesininko uždirbtų pajamų apskaitos reikalavimus nustato 10-asis verslo apskaitos standartas „Pajamos“, o patirtų sąnaudų – 11-asis verslo apskaitos standartas „Sąnaudos“. Koncesininko uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų, susijusių su infrastruktūros objektų statyba, atnaujinimu ir pan., apskaitos reikalavimus nustato 25-asis verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“.

Pavyzdys

Suteikiančioji institucija su koncesininku sudarė sutartį, pagal kurią už tam tikrą mokestį koncesininkui perdavė teisę dešimt metų valdyti ir naudoti šilumos tinklą. Sutartyje numatyta, kaip turi būti naudojamas šilumos tinklas, kam ir už kokią kainą turi būti teikiamos viešosios paslaugos. Sutartyje taip pat numatyta, kad sutarties pabaigoje šilumos tinklas bus grąžinamas suteikiančiajai institucijai.

Kadangi suteikiančioji institucija nesuteikė teisės disponuoti šilumos tinklu ir sutarties pabaigoje jis bus grąžinamas suteikiančiajai institucijai, koncesininkas apskaitoje jo neregistruoja.

Suteikiančiajai institucijai mokamą mokestį koncesininkas pripažįsta sąnaudomis 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ nustatyta tvarka, o už viešųjų paslaugų teikimą surinktus mokesčius pripažįsta pajamomis 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ nustatyta tvarka.

11. Pagal partnerystės sutartį koncesininkas veikia kaip paslaugų teikėjas. Koncesininkas stato ar atnaujina viešosioms paslaugoms teikti naudojamą infrastruktūrą, ją eksploatuoja ir prižiūri tam tikrą laikotarpį.

12. Jeigu pagal partnerystės sutartį infrastruktūros objektą stato, atnaujina ar viešąją paslaugą teikia dvi ar daugiau įmonių, kurios sudarė grupę, kad būtų pripažintos vienu koncesininku, tai kiekviena įmonė atsižvelgdama į tarpusavio susitarimus dėl turto, pajamų ir sąnaudų paskirstymo finansinėse ataskaitose parodo jai tenkančią finansinio turto ir (ar) nematerialiojo turto, priimtų įsipareigojimų, patirtų sąnaudų ir pajamų dalį, jei sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertinamas. Jeigu įmonės teikia paslaugas pagal jungtinės veiklos sutartį, bendrosios ekonominės veiklos dalių apskaitai jos taiko 37-ąjį verslo apskaitos standartą „Jungtinė veikla“.

Suteikiančioji institucija gali sudaryti sutartį su dviem ar daugiau įmonių, kurios pripažįstamos vienu koncesininku. Atsižvelgdama į tarpusavio susitarimus dėl turto, pajamų ir sąnaudų paskirstymo, kiekviena iš sutartyje nurodytų įmonių apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose parodo jai tenkančią finansinio ir (ar) nematerialiojo turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį, jei sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertinamas.

Pavyzdys

20X0 m. suteikiančioji institucija dvidešimt penkeriems metams sudarė koncesijos sutartį su įmonėmis „A“ ir „B“. Sutartyje numatyta, kad įmonės „A“ ir „B“ yra pripažįstamos vienu koncesininku, kuris pastatys poilsio ir sveikatingumo centrą ir teiks viešąsias paslaugas visuomenei.

Suteikiančioji institucija sutartyje įsipareigoja:

- už centro statybą 20X1 ir 20X2 metais mokėti po 1 600 000 EUR;
- už pastato priežiūrą dvidešimt trejus metus, t. y. 20X3–20Z5 metais, mokėti po 500 000 EUR ir už gydymo įstaigų nukreiptiems pacientams pagal sudarytas sutartis teikiamas viešąsias paslaugas – po 200 000 EUR;
- suteikti leidimą rinkti mokesčius iš kitų paslaugų vartotojų.

Įmonės „A“ ir „B“ susitarė dėl turto, pajamų ir sąnaudų, susijusių su vykdoma koncesijos sutartimi, paskirstymo. Kadangi įmonė „A“ bus atsakinga už poilsio ir sveikatingumo centro statybą, ji apskaitoje registruos iš suteikiančiosios institucijos už statybos paslaugas gautiną sumą. Įmonės „A“ ir „B“ taip pat susitarė, kad įmonė „A“ 20X3–20Z5 metais vykdys pastato priežiūrą, o įmonė „B“ teiks viešąsias paslaugas. Kadangi 20X3–20Z5 metais kasmet iš suteikiančiosios institucijos gautini 500 000 EUR skiriami pastato priežiūrai užtikrinti, o 200 000 EUR – viešosioms paslaugoms teikti, įmonė „A“ apskaitoje registruos iš suteikiančiosios institucijos už pastato priežiūrą gautiną sumą, o įmonė „B“ – už viešųjų paslaugų teikimo užtikrinimą gautiną sumą.

Kiekviena įmonė, atsižvelgdama į tarpusavio susitarimus dėl turto, pajamų ir sąnaudų paskirstymo, apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose parodo jai tenkančią finansinio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dalį.

13. Pajamos ir sąnaudos pagal partnerystės sutartį pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį, kuris nustatomas paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną.

Jeigu partnerystės sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertinamas, pajamos ir sąnaudos, susijusios su infrastruktūros objektų statyba, atnaujinimu ar panašiais darbais, apskaitoje pripažįstamos ir registruojamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį, kuris nustatomas paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“.

IV. ATLYGIO APSKAITA

14. Atlygis, kurį suteikiančioji institucija moka koncesininkui, nustatomas partnerystės sutartyje ir (ar) pagal šias sutartis reglamentuojančius teisės aktus, jeigu jų yra.

15. Jeigu koncesininkas teikia statybos, atnaujinimo ar kitas paslaugas, jo gautas ar gautinas atlygis įvertinamas tikrąja verte.

Už statybos, atnaujinimo ar kitas paslaugas gautas ar gautinas atlygis įvertinamas tikrąja verte. Tikroji vertė yra suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti išipareigojimą, t. y. koncesininko teikiamų paslaugų vertė nustatoma pagal tuo metu rinkoje galiojančias kainas.

16. Jeigu koncesininkas pagal vieną partnerystės sutartį teikia daugiau negu vieną paslaugą (pavyzdžiui, statybos, atnaujinimo ir eksploatavimo), už kiekvieną suteiktą paslaugą gautas ar gautinas atlygis turi būti įvertinamas tikrąja verte atskirai.

Pavyzdys

Privatus ir valdžios subjektai 20X0 m. sudarė su privačiu subjektu dešimties metų valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį, pagal kurią privatus subjektas per dvejus metus turi nutiesti kelią ir aštuonerius metus, t. y. 20X3–20Y0, jį prižiūrėti ir eksploatuoti sutartyje numatytais sąlygomis. Pagal šią sutartį 20X8 m. pabaigoje privatus subjektas turi atnaujinti kelio dangą. Sutarties sąlygose numatyta, kad 20X3–20Y0 metais valdžios subjektas kasmet mokės po 250 000 EUR už visuomenei sudarytą galimybę naudotis keliu, t. y. valdžios subjektas užtikrina, kad privatus subjektas gaus 2 000 000 EUR.

Atsižvelgdamas į analogiškų paslaugų kainas rinkoje, valdžios subjektas nustato atlygio už kelio tiesimo, eksploatavimo ir dangos atnaujinimo paslaugas tikrąją vertę. Įvertinęs pinigų laiko vertę, privatus subjektas nustatė, kad už kelio tiesimą gautino atlygio tikroji vertė – 1 338 000 EUR, už eksploatavimą – 122 000 EUR, už kelio dangos atnaujinimą – 140 000 EUR.

17. Jei koncesininkas teikia statybos ar atnaujinimo paslaugas, jis įvertina atlygio pobūdį ir gautą ar gautiną atlygį apskaitoje pripažįsta finansiniu arba nematerialiuoju turtu.

18. Finansinis turtas pripažįstamas:

18.1. jeigu koncesininkas turi besąlyginę teisę už statybos ar kitas paslaugas iš suteikiančiosios institucijos arba pastarosios nurodymu gauti grynus pinigus ar kitą finansinį turtą;

18.2. arba jeigu suteikiančiosios institucijos atlygio mokėjimas įteisintas teisės aktu.

Finansinis turtas apskaitoje turi būti registruojamas, kai įmonė gauna arba pagal vykdomą sutartį ar teisės aktų nustatyta tvarka įgyja teisę gauti pinigų ar kitą finansinį turtą.

19. Koncesininkas turi besąlyginę teisę gauti pinigus, jeigu suteikiančioji institucija garantuoja jam sumokėti partnerystės sutartyje nurodytas arba galimas nustatyti sumas ar šių sumų ir iš viešosios paslaugos vartotojų gautų sumų skirtumą.

20. Jeigu koncesininkas gauna leidimą imti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų, bet neįgyja besąlyginės teisės gauti nustatytą pinigų sumą, tai už statybos ir (ar) atnaujinimo paslaugas gautinas atlygis koncesininko apskaitoje pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Leidimas imti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų nėra besąlyginė teisė gauti nustatytą pinigų sumą, nes gautina suma priklausys nuo to, koku mastu visuomenė naudosis teikiama paslauga.

21. Jeigu už statybos ir (ar) atnaujinimo paslaugas viena gautino atlygio dalis pagal pobūdį turi būti pripažįstama finansiniu turtu, o kita – nematerialiuoju turtu, tai kiekvienas gautino atlygio komponentas apskaitoje turi būti registruojamas atskirai.

Pavyzdys

Koncesininkas ir suteikiančioji institucija 20X0 m. dešimčiai metų sudarė koncesijos sutartį, pagal kurią koncesininkas turi per metus pastatyti sveikatingumo centrą ir devynerius metus, t. y. 20X2–20Y0, jį prižiūrėti sutartyje numatytomis sąlygomis. Pagal sutarties sąlygas už pastato statybą ir priežiūrą koncesininkui kasmet bus mokama po 200 000 EUR. Koncesininkui taip pat bus suteikiamas leidimas rinkti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų.

Koncesininkas iš suteikiančiosios institucijos gautinas sumas pripažįsta finansiniu turtu, o gautą leidimą – nematerialiuoju turtu.

Kaip apskaitoje užregistruoti finansiniu ir nematerialiuoju turtu pripažintą atlygį, parodyta standarto 31 punkto antrame pavyzdyje.

22. Nuo atlygio pobūdžio priklauso jo apskaitos tvarka. Finansiniu ir nematerialiuoju turtu pripažinto atlygio apskaitos tvarka pateikta 27–31 punktuose.

23. Jeigu koncesininko atlygio dalį sudaro suteikiančiosios institucijos perleista tam tikro objekto, kurį koncesininkas gali valdyti ar naudoti savo nuožiūra, nuosavybės teisė, toks turtas nelaikomas valstybės dotacija, kaip nurodoma 21-ajame verslo apskaitos standarte „Dotacijos ir subsidijos“, o pripažįstamas koncesininko turtu, kuris pirmą kartą registruojant apskaitoje įvertinamas tikrąja verte. Neįvykdytas prievolės už mainais gautą turtą koncesininkas pripažįsta įsipareigojimais.

Jeigu pagal koncesijos sutartį suteikiančioji institucija koncesininkui už suteiktas paslaugas perleidžia tam tikro objekto nuosavybės teisę, toks objektas dotacija nelaikomas, o pripažįstamas koncesininko turtu.

Pavyzdys

Suteikiančioji institucija ir koncesininkas 20X0 m. sausio 3 d. sudarė koncesijos sutartį, pagal kurią per dvejus metus turi būti pastatyti 12 naujų pastatų turistų poilsiui. Koncesijos sutartyje numatyta, kad statybos darbai koncesininkui kainuos 7 000 000 EUR. Koncesininkui sutarties galiojimo laikotarpiui nuomos pagrindais bus suteiktas žemės sklypas. Žemės sklypo nuomos kaina

per metus sudarys 30 000 EUR. Koncesininkui bus suteikta teisė administruoti ir eksploatuoti sukurta turtą, t. y. pastatytus naujus pastatus, pritaikant jį pažintiniam turizmui. Koncesininko atlyginimą už paslaugų teikimą sudarys pajamos iš turizmo paslaugų teikimo turistams, lankytojams ir renginių organizatoriams, taip pat suteikiančioji institucija koncesininkui kaip atlygio dalį pastačius visus naujus pastatus turistų poilsiui perleis 2 pastatų nuosavybės teisę. Likę 10 pastatų tiek sutarties galiojimo laikotarpiu, tiek jai pasibaigus nuosavybės teise priklausys suteikiančiajai institucijai. Sutartyje numatyta koncesijos trukmė – 15 metų.

Koncesininkui pastačius naujus pastatus, suteikiančioji institucija 20X2 m. sausio 5 d. jam perduoda sutartyje numatytą 2 naujų pastatų nuosavybės teisę kaip atlygio dalį už statybos paslaugas. Kai suteikiančioji institucija perduoda 2 naujus pastatus, koncesininkas vertina juos tikrąja verte pagal turto vertintojo nustatytą vertę. Vieno pastato statybos savikaina sudarė 583 333 EUR, kai turto vertintojo nustatyta pastato tikroji vertė yra 650 000 EUR.

Kadangi naujų pastatų tikroji vertė didesnė už sutartyje numatytą statybos vertę, už gautus pastatus koncesininkas įsipareigoja vienus metus nemokamai teikti viešąsias turistų poilsio paslaugas sutartyje numatytam vartotojų skaičiui.

Nemokamai suteiktų turistų poilsio paslaugų tikrąją vertę sudaro 2 naujų pastatų tikrosios vertės ir sutartyje numatytos vertės skirtumas.

20X2 m. sausio 5 d. koncesininkas apskaitoje daro įrašus:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	1 300 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	1 166 666
K 442 Gauti avansai	133 334

Žemės sklypo nuoma apskaitoje turėtų būti registruojama šiais apskaitos įrašais:

D 6300 Nuomos sąnaudos	30 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	30 000

Nemokamai suteikęs viešąsias turistų poilsio paslaugas koncesininkas apskaitoje daro įrašus:

D 442 Gauti avansai	133 334
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	133 334

Paaikškinimų, kaip apskaitoje registruojamos su statybos paslaugų teikimu susijusios pajamos ir sąnaudos, pateikta standarto 28.1 ir 31 punktų aiškinimo pavyzdžiuose.

V. ĮSIPAREIGOJIMŲ APSKAITA

24. Koncesininkas gali turėti sutartinių įsipareigojimų, kuriuos privalo įvykdyti už suteiktą leidimą imti mokesčius iš viešosios paslaugos vartotojų, pavyzdžiui, išlaikyti nurodytą infrastruktūros lygį ar, pasibaigus partnerystės sutarties galiojimui, suteikiančiajai institucijai grąžinti atkurtos būklės infrastruktūrą.

25. Sutartiniai įsipareigojimai išlaikyti arba atkurti infrastruktūrą, išskyrus pagal šio standarto 10 punktą registruojamas paslaugas, pripažįstami ir vertinami pagal 19-ąjį verslo apskaitos standartą „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“.

Kaip sudaromi ir apskaitoje registruojami atidėjiniai infrastruktūrai atkurti, parodyta standarto 31 punkto pavyzdžiuose.

26. Jei atidėjiniams reikšmingos įtakos turi pinigų laiko vertės pokyčiai, atidėjiniai turi būti diskontuojami iki dabartinės jų vertės.

Partnerystės sutartyje gali būti numatytas koncesininko įsipareigojimas išlaikyti arba atkurti tam tikrą infrastruktūros lygį. Tokiems įsipareigojimams vykdyti koncesininkas turėtų sudaryti atidėjinius. Jei atidėjinių dydžiui turi įtakos pinigų laiko vertė, jie turi būti diskontuojami iki dabartinės vertės. Koncesininkas atidėjinio dabartinę vertę turi vertinti pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ reikalavimus.

VI. FINANSINIO IR NEMATERIALIOJO TURTO APSKAITA

27. Finansinio turto, pripažinto pagal šio standarto 18, 19 ir 21 punktus, apskaitai taikomas 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.

28. Suteikiančiosios institucijos mokėtinos sumos arba jos nurodymu mokėtinos sumos pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ koncesininko apskaitoje priskiriamos šioms finansinio turto grupėms:

28.1. suteiktų paskolų ir gautinų sumų;

1 pavyzdys

Šiuose pavyzdžiuose daroma prielaida, kad privatus subjektas sudaro metines finansines ataskaitas ir kad visi pinigai gaunami metų pabaigoje.

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

Privatus ir valdžios subjektai 20X0 m. sudarė su privačiu subjektu dešimties metų valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį, pagal kurią privatus subjektas per dvejus metus turi nutiesti valstybinės reikšmės kelią ir aštuonerius metus, t. y. 20X3–20Y0, jį prižiūrėti ir eksploatuoti sutartyje numatytomis sąlygomis. Pagal šią sutartį 20X8 m. pabaigoje privatus subjektas turi atnaujinti kelio dangą. Sutarties sąlygose numatyta, kad 20X3–20Y0 metais valdžios subjektas kasmet mokės po 200 000 EUR už visuomenei sudarytą galimybę naudotis keliu, t. y. valdžios subjektas užtikrina, kad privatus subjektas gaus 1 600 000 EUR.

Pagal sutartį uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas privatus subjektas pripažįsta pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ ir 10-ąjį verslo apskaitos standartą „Pajamos“. Atsižvelgdamas į kiekvienos veiklos rūšies (kelio tiesimo, eksploatavimo ir jo dangos atnaujinimo) atliktų darbų apimtį ir sutartyje numatytas sąlygas, privatus subjektas pripažįsta paslaugų teikimo pajamas, o išlaidas – sąnaudomis.

Atsižvelgdamas į sutarties sąlygas, privatus subjektas apskaičiuojo paslaugų teikimo išlaidas, kurias jis patirs vykdydamas savo įsipareigojimus. Jis nustatė, kad kelio tiesimo paslaugų išlaidos sudarys 1 000 000 EUR, eksploatavimo paslaugų – 80 000 EUR, kelio dangos atnaujinimo – 100 000 EUR.

1 lentelė. Paslaugų teikimo išlaidos (tūkst. eurų)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
Kelio tiesimo paslaugos	500	500									1 000
Eksploatavimo paslaugos			10	10	10	10	10	10	10	10	80
Kelio dangos atnaujinimas								100			100
Iš viso											1 180

Pagal sutarties sąlygas privatus subjektas 20X8 m. pabaigoje turi atnaujinti kelio dangą. Kadangi iš valdžios subjekto gautino atlygio dalis bus atlygis už kelio dangos atnaujinimą, privatus subjektas atidėjinių kelio dangai atnaujinti nesudaro ir tokio įsipareigojimo balanse neparodo, o pajamas ir sąnaudas už kelio dangos atnaujinimo darbus pelno (nuostolių) ataskaitoje parodys tik atnaujinęs kelio dangą.

Atsižvelgdamas į analogiškų paslaugų kainas rinkoje, privatus subjektas nustatė tiesimo, eksploatavimo ir kelio dangos atnaujinimo paslaugų tikrąsias vertes.

Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąsias vertes, privatus subjektas nustatė, kad jo planuojami kelio tiesimo darbai rinkoje yra vertinami 5 % daugiau negu prognozuojama šių paslaugų savikaina. Vadinasi, jei privatus subjektas kelio tiesimo darbų negalėtų atlikti pats, jie pirmus dvejus metus kainuotų ne po 500 000 EUR, o po 525 000 EUR.

Privatus subjektas taip pat nustatė, kad tikroji eksploatavimo paslaugų vertė bus 20 % didesnė už jo prognozuojamą eksploatavimo paslaugų savikainą (po 12 000 EUR kasmet nuo 20X3 iki 20Y0 metų), o kelių dangos atnaujinimo tikroji vertė – 10 % didesnė už jo prognozuojamą kelių dangos atnaujinimo savikainą, t. y. 110 000 EUR 20X8 metais.

Atsižvelgdamas į šias prognozes privatus subjektas apskaičiavo ir nustatė, kad visų atliektinų paslaugų tikroji vertė neatsižvelgus į gautinų pinigų laiko vertę yra 1 256 000 EUR (1 050 000 EUR + 96 000 EUR + 110 000 EUR).

2 lentelė. Diskontuotinių sumų apskaičiavimas (tūkst. eurų)

		20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
A	Atlygis			200	200	200	200	200	200	200	200	1 600
B	Kelio tiesimo paslaugos	(525)	(525)									(1 050)
C	Eksploatavimo paslaugos			(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
D	Kelio dangos								(110)			(110)

	atnaujinimas											
E	Diskontuotina pinigų srauto suma laikotarpio pabaigoje (E = A – B – C – D)	(525)	(525)	188	188	188	188	188	78	188	188	344

Sumos, kurias turi sumokėti valdžios subjektas, atitinka 18-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ pateiktą gautinos sumos apibrėžimą. Gautina suma iš pradžių pripažįstama įsigijimo savikaina. Vėliau gautinos sumos yra įvertinamos amortizuota savikaina, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą.

Palūkanų norma, kurią taikant pinigų srautai yra diskontuojami, (toliau – diskonto norma) nustatoma pagal šią formulę:

$$\sum_{n=0}^N \frac{PS_n}{(1+i)^n} = 0,$$

kur

PS_n – n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai laikotarpio pabaigoje,

n – laikotarpis,

N – laikotarpių skaičius,

i – diskonto norma.

$$-\frac{525\,000}{(1+i)^0} - \frac{525\,000}{(1+i)^1} + \frac{188\,000}{(1+i)^2} + \frac{188\,000}{(1+i)^3} + \frac{188\,000}{(1+i)^4} + \frac{188\,000}{(1+i)^5} + \frac{188\,000}{(1+i)^6} + \frac{78\,000}{(1+i)^7} + \frac{188\,000}{(1+i)^8} + \frac{188\,000}{(1+i)^9} = 0$$

Išsprendus lygtį gaunama, kad diskonto norma (i) yra lygi 0,061792 arba 6,1792 %.

Diskonto norma gali būti apskaičiuojama *Excel* programoje naudojant *IRR* formulę (žr. 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 5 pavyzdyje).

Apskaičiuotos gautinos sumos, kurios pripažįstamos kiekvienų (20X1–20Y0) metų pabaigoje, pateiktos 3 lentelėje.

3 lentelė. Apskaičiuotos gautinos sumos (EUR)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0
Gautinos sumos likutis metų pradžioje		525 000,00	1 082 440,80	961 326,98	832 729,30	696 185,31	551 203,99	397 263,99	343 811,72	177 056,54
Palūkanų pajamos ¹	-	32 440,80	66 886,18	59 402,32	51 456,01	43 018,68	34 060,00	24 547,74	21 244,81	10 943,46
Statybos paslaugų tikroji vertė	525 000,00	525 000,00	-	-	-	-	-	-	-	-
Ekspluatacijos paslaugų tikroji vertė	-	-	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00
Kelio dangos atnaujinimo tikroji vertė	-	-	-	-	-	-	-	110 000,00	-	-
Pinigų įplaukos, mažinančios gautinas sumas	-	-	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)	(200 000,00)
Gautinos sumos likutis metų pabaigoje	525 000,00	1 082 440,80	961 326,98	832 729,30	696 185,31	551 203,99	397 263,99	343 811,72	177 056,54	0

Kiekvienų metų pabaigoje po vienu metų gautinos sumos dalį privatus subjektas turėtų perkelti į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos*. Aiškinant su valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartimi susijusio finansinio turto, palūkanų, pajamų ir sąnaudų registravimą apskaitoje, po vienu metų gautinos sumos dalies perkėlimas į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos* neaiškinamas.

Pirmais sutarties vykdymo metais (20X1) patirtas išlaidas (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privatus subjektas kaupia 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

20X1 m. apskaitoje daromi įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai	500 000
K 20 Atsargos	80 000
K 443 Skolos tiekėjams	160 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	200 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	60 000

Kelio tiesimo sąnaudos (500 000 EUR) ir pajamos (525 000 EUR) apskaitoje pripažįstamos 20X1 m. gruodžio 31 d.:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 2021 Vykdomi darbai	500 000
ir	

¹ Palūkanų pajamos lygios gautinos sumos likučiui metų pradžioje padaugintam iš diskonto normos, kuri lygi 0,061792.

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	525 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Antrais sutarties vykdymo metais (20X2) patirtos išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 203 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	500 000
K 20 Atsargos	90 000
K 443 Skolos tiekėjams	140 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	190 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	80 000

Privatus subjektas 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja apskaičiuotas gautinas palūkanas:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	32 440,80
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (525 000 EUR x 0,061792)	32 440,80

Kelio tiesimo sąnaudos (500 000 EUR) ir pajamos (525 000 EUR) apskaitoje pripažįstamos 20X2 m. gruodžio 31 d.:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 2021 Vykdomi darbai	500 000
ir	
D 167 Po vienu metų gautinos sumos	525 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Trečiais sutarties vykdymo metais (20X3) patirtos eksploataavimo išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	10 000
K 20 Atsargos	1 000
K 443 Skolos tiekėjams	2 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	5 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	2 000

Privatus subjektas 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja apskaičiuotas gautinas palūkanas:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	66 886,18
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (1 082 440,80 EUR x 0,061792)	66 886,18

Privataus subjekto apskaitoje 20X3 m. gruodžio 31 d. registruojama už eksploataciją gautina suma ir pajamos už suteiktas paslaugas:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	12 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	12 000

Privataus subjekto apskaitoje 20X3 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos patirtos 10 000 EUR suteiktų paslaugų sąnaudos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	10 000
K 2021 Vykdomi darbai	10 000

Kai valdžios subjektas sumoka 200 000 EUR, privataus subjekto apskaitoje 20X3 m. daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	200 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	200 000

Pagal 3 lentelėje pateiktus duomenis ir 20X3 m. padarytus buhalterinius įrašus 20X4–20X7 metais apskaitoje taip pat registruojamos gautinos sumos, apskaičiuotos palūkanos, suteiktų paslaugų pajamos ir sąnaudos.

20X8 m. patirtos kelių dangos atnaujinimo išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	100 000
K 20 Atsargos	10 000
K 443 Skolos tiekėjams	20 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išsipareigojimai	50 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	20 000

20X8 m. patirtos eksploataavimo išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	10 000
K 20 Atsargos	1 000
K 443 Skolos tiekėjams	2 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išsipareigojimai	5 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	2 000

Privataus subjekto apskaitoje 20X8 m. gruodžio 31 d. registruojamos apskaičiuotos gautinos palūkanos:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	24 547,74
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (397 263,99 EUR x 0,061792)	24 547,74

Už kelio dangos atnaujinimą gautina suma ir pajamos už suteiktas paslaugas privataus subjekto apskaitoje registruojama 20X8 m. gruodžio 31 d.:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	110 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	110 000

Privatus subjektas 20X8 m. gruodžio 31 d. pripažįsta patirtas 100 000 EUR kelio atnaujinimo sąnaudas:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	100 000
K 2021 Vykdomi darbai	100 000

Už eksploataciją gautina suma ir pajamos už suteiktas paslaugas privataus subjekto apskaitoje registruojamos 20X8 m. gruodžio 31 d.:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	12 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	12 000

Privatus subjektas 20X8 m. gruodžio 31 d. pripažįsta patirtas 10 000 EUR suteiktų paslaugų sąnaudas:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	10 000
K 2021 Vykdomi darbai	10 000

Kai valdžios subjektas sumoka 200 000 EUR, 20X8 m. privataus subjekto apskaitoje daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	200 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	200 000

Pagal 3 lentelėje pateiktus duomenis ir 20X3 m. padarytus buhalterinius įrašus 20X9 ir 20Y0 metais apskaitoje taip pat registruojamos gautinos sumos, apskaičiuotos palūkanos, suteiktų paslaugų pajamos ir sąnaudos.

2 pavyzdys

Valdžios ir privataus subjektų 20X0 m. sausio 2 d. sudaryta valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis trylikai metų, t. y. 20X0–20Y2 m. Pagal sutarties sąlygas per ketverius projekto įgyvendinimo metus privatus subjektas įsipareigoja atnaujinti esamus gatvių apšvietimo įrenginius, užtikrinti efektyvų jų eksploatavimą ir apšvietimo lygio valdymą. Siekdamas užtikrinti apšvietimo tinklų infrastruktūros atnaujinimą ir priežiūrą, valdžios subjektas pagal patikėjimo sutartį perduoda privačiam subjektui patikėjimo teise valdyti ir naudoti apšvietimo tinklų infrastruktūrą valdžios subjekto naudai. Valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartyje numatyta, kad pasibaigus sutarties galiojimui privatus subjektas atnaujinti ir prižiūrėti gautą turtą privalo grąžinti valdžios subjektui. Sutartyje taip pat nustatyta, kad valdžios subjektas už apšvietimo įrenginių atnaujinimo, eksploataavimo ir apšvietimo lygio valdymo paslaugas kasmet mokės po 15 000 000 EUR. Atlygis bus mokamas kiekvienų metų pabaigoje.

Kadangi privačiam subjektui apšvietimo tinklų infrastruktūra perduodama patikėjimo teise valdyti ir naudoti, tačiau neperduodama teisė šiuo turtu disponuoti ir visa su juo susijusi rizika, toks turtas registruojamas nebalansinėse privataus subjekto sąskaitose.

Atsižvelgdamas į sutarties sąlygas, privatus subjektas apskaičiuo paslaugų teikimo išlaidas, kurias jis patirs vykdydamas įsipareigojimus. Jis nustatė, kad gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo išlaidos sudarys 100 000 000 EUR, eksploataavimo paslaugų išlaidos – 63 000 000 EUR.

1 lentelė. Paslaugų teikimo išlaidos (mln. eurų)

	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	20Y1	20Y2	Iš viso	
Gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo	25	25	25	25										100	
Eksploatavimo paslaugų					7	7	7	7	7	7	7	7	7	63	
														Iš viso	163

Kadangi iš valdžios subjekto gautino atlygio dalis bus atlygis už gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimą, privatus subjektas atidėjinių jiems atnaujinti nesudaro ir tokio išsipareigojimo balanse neparodo, o pajamas ir sąnaudas už gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo darbus pelno (nuostolių) ataskaitoje parodys, kai juos atnaujins.

Atsižvelgdamas į analogiškų paslaugų kainas rinkoje, privatus subjektas nustatė gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo ir eksploatavimo paslaugų tikrąsias vertes.

Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąsias vertes, privatus subjektas apskaičiavo, kad tikroji eksploatavimo paslaugų vertė bus 15 % didesnė už prognozuotą eksploatavimo paslaugų savikainą, t. y. po 8 050 000 EUR kasmet nuo 2X04 iki 2X12 metų, o gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo tikroji vertė – 5 % didesnė už prognozuotą jų atnaujinimo savikainą, t. y. po 26 250 000 EUR kasmet nuo 20X0 iki 20X3 metų.

Atsižvelgdamas į šias prognozes privatus subjektas apskaičiavo ir nustatė, kad visų atliktinų paslaugų tikroji vertė neatsižvelgiant į gautinų pinigų laiko vertę, yra 177 450 000 EUR (26 250 000 EUR x 4 + 8 050 000 EUR x 9).

2 lentelė. Diskontuotinių sumų apskaičiavimas (tūkst. eurų)

		20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	20Y1	20Y2	Iš viso
A	Atlygis	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	15000	195000
B	Gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimas	(26250)	(26250)	(26250)	(26250)										(105000)
C	Eksploatavimo paslaugos					(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(8050)	(72450)
D	Diskontuotina pinigų	(11250)	(11250)	(11250)	(11250)	6950	6950	6950	6950	6950	6950	6950	6950	6950	17550

srauto suma laikotar- pio pabaigo- je (D = A – B – C)														
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Sumos, kurias turi sumokėti valdžios subjektas, atitinka 18-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ pateiktą gautinos sumos apibrėžimą. Gautina suma iš pradžių pripažįstama įsigijimo savikaina. Vėliau gautinos sumos yra įvertinamos amortizuota savikaina, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą.

Diskonto norma nustatoma pagal šią formulę:

$$\sum_{n=0}^N \frac{PS_n}{(1+i)^n} = 0,$$

kur

PS_n – n-ojo laikotarpio grynieji būsimi pinigų srautai laikotarpio pabaigoje,

n – laikotarpis,

N – laikotarpių skaičius,

i – diskonto norma.

$$-\frac{11\,250\,000}{(1+i)^0} - \frac{11\,250\,000}{(1+i)^1} - \frac{11\,250\,000}{(1+i)^2} - \frac{11\,250\,000}{(1+i)^3} + \frac{6\,950\,000}{(1+i)^4} + \frac{6\,950\,000}{(1+i)^5} + \dots + \frac{6\,950\,000}{(1+i)^{12}} = 0$$

Išsprendus lygtį gaunama, kad diskonto norma (i) yra lygi 0,053141 arba 5,3141 %.

Diskonto norma gali būti apskaičiuojama *Excel* programoje naudojant *IRR* formulę. Paaiškinimų, kaip *Excel* programoje apskaičiuoti diskonto normą, pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 5 pavyzdyje.

Apskaičiuotos gautinos sumos, pripažįstamos kiekvienų (20X0–20Y2) metų pabaigoje, pateiktos 3 lentelėje.

3 lentelė. Apskaičiuotos gautinos sumos (tūkst. eurų)

	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	20Y1	20Y2
Gautinos sumos likutis metų pradžioje		11250,00	23097,84	35575,28	48715,79	44354,60	39761,65	34924,62	29830,55	24465,78	18815,92	12865,82	6599,52
Palūkanų pajamos ²		597,84	1227,44	1890,51	2588,81	2357,05	2112,97	1855,93	1585,23	1300,14	999,90	683,70	350,48
Gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo tikroji vertė	26250,00	26250,00	26250,00	26250,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Eksploatacijos paslaugų tikroji vertė	-	-			8050,00	8050,00	8050,00	8050,00	8050,00	8050,00	8050,00	8050,00	8050,00
P pinigų įplaukos, mažinančios gautinas sumas	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)	(15000,00)
Gautinos sumos likutis metų pabaigoje	11250,00	23097,84	35575,28	48715,79	44354,60	39761,65	34924,62	29830,55	24465,78	18815,92	12865,82	6599,52	0

² Palūkanų pajamos lygios gautinos sumos likučiui metų pradžioje padaugintam iš diskonto normos, kuri lygi 0,053141.

Kiekvienų metų pabaigoje po vienu metų gautinos sumos dalį privatus subjektas turėtų perkelti į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos*. Aiškinant su valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartimi susijusio finansinio turto, palūkanų, pajamų ir sąnaudų registravimą apskaitoje, neiškinamas sumos dalies, gautinos po vienu metų, perkėlimas į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos*.

Pirmais sutarties vykdymo metais (20X0) patirtos gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) išlaidos privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

Privataus subjekto apskaitoje 20X0 m. daromi įrašai:

D 2021 Vykdomi darbai	25 000 000
K 20 Atsargos	5 800 000
K 443 Skolos tiekėjams	8 600 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	10 000 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	600 000

Gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo sąnaudos (25 000 000 EUR) ir pajamos (26 250 000 EUR) privataus subjekto apskaitoje 20X0 m. gruodžio 31 d. registruojamos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	25 000 000
K 2021 Vykdomi darbai	25 000 000
ir	
D 167 Po vienu metų gautinos sumos	26 250 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	26 250 000

Kai valdžios subjektas sumoka 15 000 000 EUR, privataus subjekto apskaitoje 20X0 m. daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	15 000 000

Antrais sutarties vykdymo metais (20X1) patirtos gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) išlaidos privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	25 000 000
K 20 Atsargos	5 800 000
K 443 Skolos tiekėjams	8 600 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	10 000 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	600 000

Privataus subjekto apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. registruojamos apskaičiuotos gautinos palūkanos:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	597 840
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (11 250 000 EUR x 0,053141)	597 840

Gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo sąnaudos (25 000 000 EUR) ir pajamos (26 250 000 EUR) privataus subjekto apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. registruojamos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	25 000 000
K 2021 Vykdomi darbai	25 000 000
ir	
D 167 Po vienu metų gautinos sumos	26 250 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	26 250 000

Kai valdžios subjektas sumoka 15 000 000 EUR, privataus subjekto apskaitoje 20X1 m. daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	15 000 000

Pagal 3 lentelėje pateiktus duomenis ir atsižvelgiant į 20X1 m. padarytus buhalterinius įrašus, 20X2 ir 20X3 metais apskaitoje taip pat registruojamos gautinos sumos, apskaičiuotos palūkanos, suteiktų paslaugų pajamos ir sąnaudos.

Patirtos 20X4 m. eksploatavimo išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) privataus subjekto apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 2021 Vykdomi darbai	7 000 000
K 20 Atsargos	1 500 000
K 443 Skolos tiekėjams	2 000 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	3 000 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	500 000

Privataus subjekto apskaitoje 20X4 m. gruodžio 31 d. registruojamos apskaičiuotos gautinos palūkanos:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	2 588 810
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (48 715 790 EUR x 0,053141)	2 588 810

Privatus subjektas 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja už eksploataciją gautiną sumą ir pajamas už suteiktas paslaugas:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	8 500 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	8 500 000

Privataus subjekto apskaitoje 20X4 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos patirtos 7 000 000 EUR suteiktų paslaugų sąnaudos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	7 000 000
K 2021 Vykdomi darbai	7 000 000

Kai valdžios subjektas sumoka 15 000 000 EUR, privatus subjektas 20X4 m. apskaitoje daro įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	15 000 000

Pagal 3 lentelėje pateiktus duomenis ir atsižvelgiant į 20X4 m. padarytus buhalterinius įrašus, 20X5–20Y2 metais apskaitoje taip pat registruojamos gautinos sumos, apskaičiuotos palūkanos, suteiktų paslaugų pajamos ir sąnaudos.

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 dienu skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 4 ir 5 pavyzdžiuose ir 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

28.2. parduoti laikomo.

Iš suteikiančiosios institucijos gautinos sumos koncesininko apskaitoje gali būti priskiriamos parduoti laikomam finansiniam turtui, jei koncesininkas numato jas perleisti ir turi būti įvertinamos tikrąja verte.

29. Jeigu iš suteikiančiosios institucijos gautina suma koncesininko apskaitoje priskiriama suteiktų paskolų ir gautinų sumų finansinio turto grupei, palūkanos apskaičiuojamos taikant apskaičiuotų palūkanų metodą pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus.

Jei iš suteikiančiosios institucijos gautina suma koncesininko apskaitoje priskiriama suteiktų paskolų ir gautinų sumų grupei, pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ ji apskaitoje registruojama amortizuota savikaina, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą.

Kaip taikomas apskaičiuotų palūkanų metodas, parodyta standarto 28.1 punkto pavyzdyje.

30. Jeigu iš suteikiančiosios institucijos gautina suma koncesininko apskaitoje priskiriama parduoti laikomo finansinio turto grupei, toks turtas turi būti įvertinamas tikrąja verte pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus.

31. Nematerialiojo turto, pripažinto pagal šio standarto 20 ir 21 punktus, apskaitai taikomas 13-asis verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“.

1 pavyzdys

Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad koncesininkas sudaro metines finansines ataskaitas ir kad visi pinigai gaunami metų pabaigoje.

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

Koncesininkas ir suteikiančioji institucija 20X0 m. dešimčiai metų sudarė koncesijos sutartį, pagal kurią koncesininkas per dvejus metus turi pastatyti požeminę automobilių stovėjimo aikštelę ir aštuonerius metus, t. y. 20X3–20Y0, ją prižiūrėti ir eksploatuoti pagal sutartyje numatytas sąlygas. Pagal minėtą sutartį koncesininkas turi atnaujinti stovėjimo aikštelę, kai ji susidėvės ir jos būklė taps blogesnė negu numatyta. Koncesininko apskaičiavimu, stovėjimo aikštelę reikės atnaujinti 20X8 metų pabaigoje. Sutarties galiojimas baigsis 20Y0 metų pabaigoje.

Pagal sutarties sąlygas koncesininkas turi teisę imti mokesčius iš vairuotojų, kurie naudojami stovėjimo aikštele.

Atsižvelgdamas į savo įsipareigojimus pagal sutartį, koncesininkas apskaičiavo paslaugų teikimo išlaidas. Jis nustatė, kad stovėjimo aikštelės statybos išlaidos sudarys 1 000 000 EUR, eksploataavimo išlaidos – 80 000 EUR, stovėjimo aikštelės atnaujinimas – 100 000 EUR.

1 lentelė. Paslaugų teikimo išlaidos (tūkst. eurų)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
Stovėjimo aikštelės statyba	500	500									1 000
Eksploataavimas			10	10	10	10	10	10	10	10	80
Stovėjimo aikštelės atnaujinimas								100			100
										Iš viso	1 180

Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąją vertę koncesininkas nustatė, kad jo planuojami stovėjimo aikštelės statybos darbai rinkoje yra vertinami 5 % brangiau negu prognozuojama stovėjimo aikštelės statybos savikaina. Vadinasi, jei koncesininkas stovėjimo aikštelės statybos darbų negalėtų atlikti pats, jie pirmus dvejus metus kainuotų ne po 500 000 EUR, o po 525 000 EUR.

Suteikiančioji institucija koncesininkui suteikia leidimą 20X3–20Y0 metais rinkti mokesčius iš stovėjimo aikštelės naudotojų. Vykdydamas sutartį, leidimą imti mokesčius iš infrastruktūros naudotojų koncesininkas pripažįsta nematerialiuoju turtu. Pagal 13-ąjį verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“ nematerialųjį turtą koncesininkas pripažįsta įsigijimo savikaina, kuri 20X2 m. gruodžio 31 d. lygi stovėjimo aikštelės statybos paslaugų tikrajai vertei, t. y. 1 050 000 EUR.

2 lentelė. Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina

	EUR
Stovėjimo aikštelės statyba 20X1 metais	525 000
Stovėjimo aikštelės statyba 20X2 metais	525 000
Nematerialusis turtas 20X2 m. gruodžio 31 d.	1 050 000

Statant automobilių stovėjimo aikštelę uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas koncesininkas pripažįsta pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“. Pagal sutartį uždirbtas pajamas jis vertina gauto ar gautino atlygio tikrąja verte. Todėl per pirmus ir antrus metus savo pelno (nuostolių) ataskaitoje jis pripažįsta 500 000 EUR stovėjimo aikštelės statybos savikainą ir 525 000 EUR pajamų (prie savikainos prideda 5 %).

Pirmais sutarties vykdymo metais (20X1) patirtos išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) koncesininko apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

20X1 m. apskaitoje daromi įrašai:

D 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
K 20 Atsargos	80 000
K 443 Skolos tiekėjams	160 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	200 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	60 000

Koncesininkas 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįsta stovėjimo aikštelės statybos sąnaudas (500 000 EUR) ir pajamas (525 000 EUR):

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
ir	
D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	525 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Antrais sutarties vykdymo metais (20X2) patirtos išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) koncesininko apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*:

D 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
K 20 Atsargos	90 000
K 443 Skolos tiekėjams	140 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	190 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	80 000

Koncesininkas 20X2 m. gruodžio 31 d. pripažįsta stovėjimo aikštelės statybos sąnaudas (500 000 EUR) ir pajamas (525 000 EUR):

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
ir	
D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	525 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Koncesininkas 20X1 ir 20X2 metais nematerialųjį turtą registruoja sąskaitoje *Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina*. Pagal 13-ąjį verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“ nematerialusis turtas amortizuojamas per tokį laikotarpį, koks numatytas sutartyje ir kurį juo koncesininkas naudosis, t. y. per 20X3–20Y0 metus. Nematerialiojo turto amortizuojamoji vertė (1 050 000 EUR) paskirstoma taikant tiesiogiai proporcingą amortizacijos skaičiavimo metodą.

Kiekvienų metų nematerialiojo turto amortizacijos suma apskaičiuojama:

$$(1\,050\,000 - 0) : 8\text{ m.} = 131\,250\text{ EUR}$$

Koncesininko apskaitoje 20X3–20Y0 metais registruojama nematerialiojo turto amortizacijos suma:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos arba	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	131 250
K 1148 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių vertės amortizacija (–)	131 250

Eksploatavimo išlaidos sąnaudomis pripažįstamos tada, kai patiriamos. Koncesininko apskaitoje 20X3–20Y0 metais registruojamos eksploatavimo sąnaudos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina arba	
D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	10 000
K 20 Atsargos	2 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	6 000
K 443 Skolos tiekėjams	2 000

Automobilių stovėjimo aikštelės naudotojai už viešąsias paslaugas sumoka jas gaudami, t. y. naudodamiesi stovėjimo aikštele. Todėl pajamas koncesininkas pripažįsta, kai surenka mokesčius už naudojimąsi stovėjimo aikštele.

Registruodamas už naudojimąsi stovėjimo aikštele surinktus mokesčius (200 000 EUR), 20X3–20Y0 metais koncesininkas apskaitoje daro įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	200 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	200 000

Koncesininko poreikis vykdyti įsipareigojimą, t. y. atnaujinti stovėjimo aikštelę, atsiranda ją eksploatuojant. Kadangi koncesininkas negaus atlygio už stovėjimo aikštelės atnaujinimą, jis sudaro atidėjinius, kurie pripažįstami ir vertinami pagal 19-ąjį verslo apskaitos standartą „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“.

Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad įsipareigojimo atnaujinti stovėjimo aikštelę vertę koncesininkas nustato pagal transporto priemonių, pastatytų aikštelėje iki 20X8 metų, skaičių.

Kadangi stovėjimo aikštelei atnaujinti 20X8 m. reikės 100 000 EUR, 2X03 m. pradėjęs šią aikštelę eksploatuoti, pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ reikalavimus koncesininkas nustato šiems darbams atlikti reikalingų išlaidų atidėjinio vertę. Kadangi atidėjinio dydį nulemia ne tik nuolatinis stovėjimo aikštelės dėvėjimasis, bet ir kiti veiksniai, vertindamas atidėjinį koncesininkas taip pat atsižvelgia į sumą, už kurią atnaujinti stovėjimo aikštelę sutiktų trečioji šalis. Būsimiems įsipareigojimams įvertinti taikoma diskonto norma.

Apskaičiuodamas atidėjinį koncesininkas taikė 6 % diskonto normą, kurią nustatė pagal rinkos palūkanų normą.

Dabartinė atidėjinio vertė apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n : (1 + i)^n,$$

kur
 PV_0 – dabartinė vertė,
 FV_n – būsimoji vertė n metais,
i – diskonto norma,
n – laikotarpis iki išmokėjimo datos.

3 lentelė

Data	Nediskontuota, reikalinga sukaupti atidėjinių vertė (EUR)	Laikotarpis iki įsipareigojimo atnaujinti stovėjimo aikštelę įvykdymo (metais)	Diskonto koeficiento apskaičiavimas $1 : (1 + 0,06)^n$	Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota atidėjinių diskontuota vertė (EUR) (2 ir 4 stulpelių sandauga)	Apskaitoje registruojama atidėjinių pokyčių suma (EUR)
1	2	3	4	5	6
20X3-12-31	16 666,67	5	0,7472	12 454,30	12 454,30
20X4-12-31	33 333,33	4	0,7921	26 403,12	13 948,82
20X5-12-31	50 000,00	3	0,8396	41 980,96	15 577,84
20X6-12-31	66 666,67	2	0,8900	59 333,10	17 352,13
20X7-12-31	83 333,33	1	0,9434	78 616,35	19 283,26
20X8-12-31	100 000,00	0	1,0000	100 000,00	21 383,65
					100 000,00

Koncesininko apskaitoje 20X3 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos sąnaudos ir ilgalaikiai įsipareigojimai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	12 454,30
K 413 Kiti atidėjiniai	12 454,30

Jeigu 2X03 metais padarytos atidėjinių vertinimo prielaidos nepasikeitė, 20X4–20X8 metais apskaitoje daromi įrašai pagal 3 lentelės duomenis.

Nuo 20X8 m. lapkričio 2 d. iki gruodžio 31 d. koncesininkas atnaujina automobilių stovėjimo aikštelės dangą.

Atlikus stovėjimo aikštelės atnaujinimo darbus, koncesininko apskaitoje registruojama:

D 413 Kiti atidėjiniai	100 000
K 20 Atsargos	40 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	50 000
K 443 Skolos tiekėjams	10 000

2 pavyzdys

Kad pavyzdys būtų aiškesnis, daroma prielaida, kad sutarties laikotarpis yra tik dešimt metų ir kad per šį laikotarpį koncesininkas gaus pastovias metines pajamas. Iš tikrųjų sutartyse numatyti laikotarpiai gali būti daug ilgesni, o metinės pajamos – didesnės.

Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad koncesininkas sudaro metines finansines ataskaitas ir kad visi pinigai iš suteikiančiosios institucijos gaunami metų pabaigoje.

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

Sutartyje numatyta, kad koncesininkas per dvejus metus turi įrengti slidinėjimo trasas ir aštuonerius metus, t. y. 20X3–20Y0, jas prižiūrėti ir eksploatuoti pagal nustatytus reikalavimus. Pagal minėtą sutartį koncesininkas turi atnaujinti slidinėjimo trasas, kai jos susidėvės ir jų būklė taps blogesnė už nustatytą. Koncesininko apskaičiavimu, slidinėjimo trasas jam reikės atnaujinti 20X8 metų pabaigoje. Sutarties galiojimas baigsis 20Y0 metų pabaigoje. Sutarties laikotarpio pabaigoje slidinėjimo trasos bus perduotos suteikiančiajai institucijai.

Sutartyje numatyta, kad koncesininkas turi teisę imti mokesčius iš paslaugos vartotojų. Be to, suteikiančioji institucija užtikrina, kad koncesininkas nuo 20X3 iki 20Y0 metų gaus kasmet po 117 000 EUR. Per aštuonerius metus koncesininko gautiną sumą, t. y. 936 000 EUR, sudarys dabartinė vertė (700 000 EUR) ir gautinos palūkanos (236 000 EUR).

Atsižvelgdamas į savo įsipareigojimus pagal sutartį, koncesininkas apskaičiuo paslaugų teikimo išlaidas. Jis nustatė, kad išlaidos įrengti slidinėjimo trasas sudarys 1 000 000 EUR, eksploataavimo išlaidos – 80 000 EUR, trasų atnaujinimas – 100 000 EUR.

1 lentelė. Paslaugų teikimo išlaidos (tūkst. eurų)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
Slidinėjimo trasų įrengimas	500	500									1 000
Eksploataavimas			10	10	10	10	10	10	10	10	80
Trasų atnaujinimas								100			100
										Iš viso	1 180

Tiesiant slidinėjimo trasas uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas koncesininkas pripažįsta pagal 25-ąjį verslo apskaitos standartą „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“. Pagal sutartį uždirbtas pajamas jis vertina gauto ar gautino atlygio tikrąją vertę. Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąją vertę koncesininkas nustatė, kad planuojami slidinėjimo trasų tiesimo darbai rinkoje yra vertinami 5 % brangiau negu prognozuojama slidinėjimo trasų savikaina. Vadinas, jei koncesininkas

slidinėjimo trasų nutiesti pats negalėtų, pirmus dvejus metus darbai kainuotų ne po 500 000 EUR, o po 525 000 EUR.

Sutartinę teisę už suteiktas viešąsias paslaugas gauti grynuosius pinigus iš suteikiančiosios institucijos ir teisę imti mokesčių iš slidinėjimo trasų naudotojų reikėtų laikyti dviejų skirtingų rūšių turtu. Todėl, atsižvelgdamas į suteikiančiosios institucijos garantuotą pinigų sumą, koncesioninkas apskaitoje registruoja du gautino atlygio komponentus: finansinį turtą (700 000 EUR) ir nematerialųjį turtą (350 000 EUR), kuris gaunamas iš 1 050 000 EUR atėmus 700 000 EUR.

2 lentelė. Atlygio išskaidymas (EUR)

Metai	Iš viso	Finansinis turtas	Nematerialusis turtas
Slidinėjimo trasų tiesimo paslaugos 20X1 metais $500\,000 \times (1 + 0,05)$	525 000	350 000	175 000
Slidinėjimo trasų tiesimo paslaugos 20X2 metais $500\,000 \times (1 + 0,05)$	525 000	350 000	175 000
Iš viso	1 050 000	700 000	350 000
	100 %	67 %	33 %
Apskaičiuotos 20X2 m. gruodžio 31 d. gautinos palūkanos ($350\,000 \times 0,061727$)	21 604,45	21 604,45	-
Koncesininko gautino atlygio vertė 20X2 m. gruodžio 31 d.	1 071 604,45	721 604,45	350 000

3 lentelė. Diskontuotinių sumų apskaičiavimas (tūkst. eurų)

		20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
A	Atlygis	-	-	117	117	117	117	117	117	117	117	936
B	Slidinėjimo trasų tiesimo paslaugos	(350)	(350)									(700)
C	Diskontuotina pinigų srauto suma laikotarpio pabaigoje ($C = A - B$)	(350)	(350)	117	117	117	117	117	117	117	117	236

Jeigu pinigų srautai lieka tokie patys, kokie buvo numatyti sutartyje, t. y. po 117 000 EUR kiekvienais metais nuo 20X3 iki 20Y0 metų (936 000 EUR : 8 metų), diskonto norma sudaro 6,1727 %.

Diskonto norma nustatoma pagal šią formulę:

$$\sum_{n=0}^N \frac{PS_n}{(1+i)^n} = 0,$$

kur

PS_n – n-ojo laikotarpio grynieji būsiami pinigų srautai laikotarpio pabaigoje,

n – laikotarpis,

N – laikotarpių skaičius,

i – diskonto norma.

$$-\frac{350\,000}{(1+i)^0} - \frac{350\,000}{(1+i)^1} + \frac{117\,000}{(1+i)^2} + \frac{117\,000}{(1+i)^3} + \frac{117\,000}{(1+i)^4} + \frac{117\,000}{(1+i)^5} + \frac{117\,000}{(1+i)^6} + \frac{117\,000}{(1+i)^7} + \frac{117\,000}{(1+i)^8} + \frac{117\,000}{(1+i)^9} = 0$$

Išsprendus lygtį gaunama, kad diskonto norma (i) yra lygi 0,061727 arba 6,1727 %.

Diskonto norma gali būti apskaičiuojama *Excel* programoje naudojant *IRR* formulę. Paaiškinimų, kaip *Excel* programoje apskaičiuoti diskonto normą, pateikta 28.1 papunkčio 1 pavyzdyje.

Sumos, kurias turi sumokėti suteikiančioji institucija, atitinka 18-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ pateiktą gautinos sumos apibrėžimą. Gautina suma iš pradžių pripažįstama įsigijimo savikaina, po to ji perskaičiuojama į amortizuotą savikainą, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą.

Apskaičiuotos gautinos sumos, pripažįstamos kiekvienų (20X1–20Y0) metų pabaigoje, pateiktos 4 lentelėje.

4 lentelė. Apskaičiuotos gautinos sumos (EUR)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0
Gautinos sumos likutis metų pradžioje	-	350 000,00	721 604,45	649 146,93	572 216,82	490 538,05	403 817,49	311 743,93	213 986,95	110 195,72
Palūkanų pajamos ³	-	21 604,45	44 542,48	40 069,89	35 321,23	30 279,44	24 926,44	19 243,02	13 208,77	6 804,28
Slidinėjimo trasų tiesimo tikroji vertė	350 000,00	350 000,00	-	-	-	-	-	-	-	-
Pinigų įplaukos, mažinančios gautinas sumas	-	-	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)	(117 000,00)
Gautinos sumos likutis metų pabaigoje	350 000,00	721 604,45	649 146,93	572 216,82	490 538,05	403 817,49	311 743,93	213 986,95	110 195,72	0

Kiekvienų metų pabaigoje po vienu metų gautinos sumos dalį koncesininkas turėtų perkelti į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos*. Aiškinant su koncesijos sutartimi susijusio finansinio turto, palūkanų, pajamų ir sąnaudų registravimą apskaitoje, po vienu metų gautinos sumos dalies perkėlimas į 24 sąskaitą *Per vienus metus gautinos sumos* neaiškinamas.

³ Palūkanų pajamos lygios gautinos sumos likučiui metų pradžioje padaugintam iš diskonto normos, kuri lygi 0,061727.

Pirmais sutarties vykdymo metais (20X1) patirtos išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) koncesininko apskaitoje kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*.

Koncesininko apskaitoje 20X1 m. daromi įrašai:

D 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
K 20 Atsargos	80 000
K 443 Skolos tiekėjams	160 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	200 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	60 000

Koncesininko apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos slidinėjimo trasų tiesimo sąnaudos (500 000 EUR) ir pajamos (525 000 EUR):

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
ir	
D 167 Po vienerių metų gautinos sumos	350 000
D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	175 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Antrais sutarties vykdymo metais (20X2) koncesininko patirtos išlaidos (medžiagų įsigijimo, darbo užmokesčio) kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*, o apskaitoje registruojama:

D 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
K 20 Atsargos	90 000
K 443 Skolos tiekėjams	140 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	190 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	80 000

Koncesininko apskaitoje 20X2 m. gruodžio 31 d. registruojamos apskaičiuotos gautinos palūkanos:

D 167 Po vienerių metų gautinos sumos	21 604,45
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (350 000 EUR x 0,061727)	21 604,45

Koncesininkas 20X2 m. gruodžio 31 d. pripažįsta slidinėjimo trasų tiesimo sąnaudas (500 000 EUR) ir pajamas (525 000 EUR) ir apskaitoje registruoja:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	500 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina	500 000
ir	
D 167 Po vienerių metų gautinos sumos	350 000
D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	175 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	525 000

Koncesininko apskaitoje 20X3 m. gruodžio 31 d. registruojamos apskaičiuotos gautinos palūkanos:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	44 542,48
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos (721 604,45 EUR x 0,061727)	44 542,48

Kai suteikiančioji institucija sumoka 117 000 EUR, koncesininko apskaitoje 20X3 m. daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	117 000
K 167 Po vienu metų gautinos sumos	117 000

Pagal 4 lentelėje pateiktus duomenis ir atsižvelgiant į 20X3 m. padarytus buhalterinius įrašus, 20X4–20Y0 metais koncesininko apskaitoje gautinos sumos ir palūkanų pajamos registruojamos taip pat.

Vykdydamas sutartį, leidimą imti mokesčius iš infrastruktūros naudotojų koncesininkas pripažįsta nematerialiuoju turtu pagal 13-ąją verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“.

Koncesininkas 20X1 ir 20X2 metais nematerialųjį turtą registruoja sąskaitoje *Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina*. Pagal 13-ąją verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“ nematerialusis turtas amortizuojamas per sutartyje numatytą laikotarpį, kada šiuo turtu naudosis koncesininkas, t. y. 20X3–20Y0 metais. Nematerialiojo turto amortizuojamoji vertė (175 000 EUR x 2 = 350 000 EUR) paskirstoma taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

Kiekvienų metų nematerialiojo turto amortizacijos suma apskaičiuojama:

$$(350\,000 - 0) : 8 \text{ m.} = 43\,750 \text{ EUR.}$$

Koncesininko apskaitoje 20X3–20Y0 metais registruojama nematerialiojo turto amortizacijos suma:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos arba	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	43 750
K 1148 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių vertės amortizacija (–)	43 750

Eksploatavimo išlaidos sąnaudomis pripažįstamos tada, kai patiriamos. Koncesininko apskaitoje 20X3–20Y0 metais eksploatavimo sąnaudos registruojamos:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina arba	
D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	10 000
K 20 Atsargos	2 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	6 000
K 443 Skolos tiekėjams	2 000

Slidinėjimo trasų naudotojai už viešąsias paslaugas sumoka jas gaudami, todėl pajamas koncesininkas pripažįsta, kai surenka mokesčius už naudojamąsias trasomis.

Registruojant už naudojamą slidinėjimo trasomis surinktus mokesčius (200 000 EUR) 20X3–20Y0 metais koncesininko apskaitoje daromi įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	200 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	200 000

Poreikis vykdyti koncesininko įsipareigojimą, t. y. atnaujinti trasas, atsiranda jas eksploatuojant. Kadangi koncesininkas negaus atlygio už slidinėjimo trasų atnaujinimą, jis sudaro atidėjinius, kurie pripažįstami ir vertinami pagal 19-ąjį verslo apskaitos standartą „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“.

Šiame pavyzdyje daroma prielaida, kad įsipareigojimo atnaujinti slidinėjimo trasas vertę koncesininkas nustato pagal lankytojų skaičių iki 20X8 metų.

Kadangi atnaujinti trasas 20X8 m. reikės 100 000 EUR, 2X03 m. pradėjęs jas eksploatuoti, koncesininkas apskaičiuoja išlaidų, reikalingų atlikti šiuos darbus, atidėjinio vertę pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ reikalavimus. Kadangi atidėjinio dydį nulemia nuolatinis slidinėjimo trasų dėvėjimasis, vertindamas atidėjinį, koncesininkas atsižvelgia į sumą, už kurią atnaujinti trasas sutiktų trečioji šalis. Vertinant būsimus įsipareigojimus taikoma diskonto norma.

Apskaičiuodamas atidėjinį koncesininkas taikė 6 % diskonto normą, kurią nustatė pagal rinkos palūkanų normą.

Dabartinė atidėjinio vertė apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n : (1 + i)^n,$$

kur

PV_0 – dabartinė vertė,

FV_n – būsimoji vertė n metais,

i – diskonto norma,

n – laikotarpis iki išmokėjimo datos.

5 lentelė

Data	Nediskontuota, reikalinga sukaupti atidėjinių vertė (EUR)	Laikotarpis iki įsipareigojimo atnaujinti slidinėjimo trasas įvykdymo (metais)	Diskonto koeficiento apskaičiavimas $1 : (1 + 0,06)^n$	Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota atidėjinių diskontuota vertė (EUR) (2 ir 4 stulpelių sandauga)	Apskaitoje registruojama atidėjinių pokyčių suma (EUR)
1	2	3	4	5	6
20X3-12-31	16 666,67	5	0,7472	12 454,30	12 454,30

20X4-12-31	33 333,33	4	0,7921	26 403,12	13 948,82
20X5-12-31	50 000,00	3	0,8396	41 980,96	15 577,84
20X6-12-31	66 666,67	2	0,8900	59 333,10	17 352,13
20X7-12-31	83 333,33	1	0,9434	78 616,35	19 283,26
20X8-12-31	100 000,00	0	1,0000	100 000,00	21 383,65
					100 000,00

Koncesininko apskaitoje 20X3 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos sąnaudos ir ilgalaikiai įsipareigojimai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	12 454,30
K 413 Kiti atidėjiniai	12 454,30

Jeigu 2X03 metais padarytos atidėjinių vertinimo prielaidos nepasikeitė, 20X4–20X8 metais koncesininko apskaitoje daromi įrašai pagal 5 lentelėje pateiktus duomenis.

Nuo 20X8 m. lapkričio 12 d. iki gruodžio 31 d. koncesininkas atnaujino slidinėjimo trasas. Atlikus atnaujinimo darbus apskaitoje registruojama:

D 413 Kiti atidėjiniai	100 000
K 20 Atsargos	40 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	50 000
K 443 Skolos tiekėjams	10 000

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.

3 pavyzdys

Suteikiančioji institucija ir koncesininkas 20X1 m. balandžio 6 d. sudarė koncesijos sutartį, pagal kurią koncesininkui naudoti ir valdyti dešimtmetį metų, t. y. 20X1–20Y0 m., perduodama sporto ir pramogų arena. Pagal sutarties sąlygas koncesininkas įsipareigoja įrengti areną iki 20X1 m. gruodžio 31 d. Pagal šią sutartį jam taip pat suteikiamas leidimas vykdyti sporto ir pramogų arenos veiklą, teikti viešąsias paslaugas sporto, kultūros, turizmo, laisvalaikio srityse ir rinkti mokesčius iš paslaugų vartotojų. Sutartyje nustatyta, kad koncesininkas, nereikalaujamas papildomo atlygio, įsipareigoja įrengti sporto ir pramogų areną savo lėšomis, ją naudoti ir valdyti pagal koncesijos sutarties sąlygas ir po dešimties metų grąžinti suteikiančiajai institucijai.

Vertindamas savo įsipareigojimus pagal sutartį, koncesininkas apskaičiavo paslaugų teikimo išlaidas. Jis nustatė, kad arenos įrengimo išlaidos sudarys 15 000 000 EUR, eksploataavimo – 13 500 000 EUR, viešųjų paslaugų teikimo – 7 200 000 EUR.

1 lentelė. Paslaugų teikimo išlaidos (tūkst. eurų)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9	20Y0	Iš viso
Arenos įrengimas	15 000										15 000
Arenos eksploatavimas		1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	13 500
Viešųjų paslaugų teikimas		800	800	800	800	800	800	800	800	800	7 200
										Iš viso	35 700

Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąją vertę, koncesininkas nustatė, kad planuojami arenos įrengimo darbai rinkoje yra vertinami 5 % brangiau negu prognozuojama sporto ir pramogų arenos įrengimo savikaina. Vadinasi, jei koncesininkas arenos įrengimo darbų negalėtų atlikti pats, jie kainuotų ne 15 000 000 EUR, o 15 750 000 EUR.

Suteikiančioji institucija koncesininkui suteikia leidimą 20X2–20Y0 metais rinkti mokesčius iš arenos lankytojų. Vykdydamas sutartį, leidimą imti mokesčius iš infrastruktūros naudotojų koncesininkas pripažįsta nematerialiuoju turtu. Pagal 13-ąjį verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“ koncesininkas nematerialųjį turtą pripažįsta įsigijimo savikaina, kuri 2X01 m. gruodžio 31 d. lygi arenos įrengimo paslaugų tikrajai vertei, t. y. 15 750 000 EUR.

Patirtos arenos įrengimo išlaidos 20X1 m. koncesininko apskaitoje gali būti kaupiamos 2021 sąskaitoje *Vykdomi darbai*. 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos arenos įrengimo sąnaudos (15 000 000 EUR):

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	15 000 000
K 20210 Vykdomų darbų savikaina arba	15 000 000
K 20 Atsargos	3 000 000
K 443 Skolos tiekėjams	6 400 000
K 448 Su darbo santykiais susiję išpareigojimai	2 000 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	3 600 000

Įvertinęs prognozes, koncesininkas per sutarties vykdymo laikotarpį iš viso tikisi gauti daugiau kaip 75 mln. eurų pajamų. Atsižvelgdamas į 20X1 metais atliktų sutarties darbų įvykdymo lygį, patirtų išlaidų ir uždirbto pelno dalį, koncesininkas 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja 15 750 000 EUR pajamų. Būsimų laikotarpių pajamų jis nepripažįsta.

Nematerialųjį turtą koncesininkas registruoja sąskaitoje *Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina* ir 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daro įrašus:

D 1140 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių įsigijimo savikaina	15 750 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	15 750 000

Pagal 13-ąjį verslo apskaitos standartą „Nematerialusis turtas“ nematerialusis turtas amortizuojamas per tokį laikotarpį, koks numatytas sutartyje ir kurį juo naudosis koncesininkas,

t. y. 20X2–20Y0 metais. Nematerialiojo turto amortizuojamoji vertė (15 750 000 EUR) paskirstoma taikant tiesiogiai proporcingą metodą.

Apskaičiuojama kiekvienų metų nematerialiojo turto amortizacijos suma:
(15 750 000 – 0) : 9 m. = 1 750 000 EUR.

Koncesininko apskaitoje 20X2–20Y0 metais registruojama nematerialiojo turto amortizacijos suma:

D 6307 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos arba	
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	1 750 000
K 1148 Koncesijų, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių vertės amortizacija (–)	1 750 000

Eksploatavimo ir viešųjų paslaugų teikimo išlaidos sąnaudomis pripažįstamos tada, kai patiriamos ir 20X2–20Y0 metais apskaitoje registruojama:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	800 000
D 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 500 000
K 20 Atsargos	300 000
K 448 Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	900 000
K 443 Skolos tiekėjams	1 100 000

Koncesininkas 20X2–20Y0 metais pajamas pripažįsta, kai surenka mokesčius iš arenos lankytojų ir paslaugų vartotojų. Registruodamas 7 000 000 EUR surinktų mokesčių 20X2–20Y0 metais koncesininkas apskaitoje daro įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	7 000 000
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	7 000 000

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

32. Pagal šį standartą tvarkoma 2010 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių finansinių metų apskaita ir sudaromos 2010 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinės ataskaitos.
