

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. įsakymu Nr. V2-10

35-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ĮMONIŲ PERTVARKYMAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal [standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. rugsėjo 4 d., galiojančiais nuo 2016 m sausio 1 d.](#) (Žin., 2006, Nr. 5-188; TAR 2015-09-07, i. k. 2015-13572)

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. Individualių įmonių, ūkinių bendrijų ir mažųjų bendrijų pertvarkymo pavyzdžiuose naudojamos 38-ojo verslo apskaitos standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ metodinėse rekomendacijose pateikto pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nurodyti, kaip turi būti apskaitoje registruojamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, susiję su įmonės pertvarkymu, ir sudaroma pertvarkomos įmonės finansinė atskaitomybė.

2. Šis standartas taikomas vienos teisinės formos įmonę pertvarkant į kitos teisinės formos įmonę:

2.1. valstybės įmonę – į savivaldybės ir savivaldybės įmonę – į valstybės įmonę;

2.2. valstybės ar savivaldybės įmonę – į akcinę ar uždarają akcinę bendrovę;

2.3. ūkinę bendriją, individualią įmonę ar mažąją bendriją – į akcinę ar uždarają akcinę bendrovę;

2.4. akcinę ar uždarają akcinę bendrovę – į individualią įmonę, ūkinę bendriją ar mažąją bendriją;

2.5. ūkinę bendriją ar individualią įmonę – į mažąją bendriją;

2.6. mažąją bendriją – į individualią įmonę ar ūkinę bendriją.

Teisės aktu, reglamentuojančių atitinkamos rūšies įmonių veiklą, nustatyta tvarka įmonė gali būti pertvarkoma į kitos teisinės formos juridinį asmenį. Po pertvarkymo įmonė nėra likviduojama, ji kaip ir iki pertvarkymo tęsia veiklą, tačiau kita teisine forma. Sprendimą pertvarkyti įmonę priima įmonės savininkai, įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija arba kiti asmenys ar įmonės valdymo organai, kurie turi teisę tokį sprendimą priimti.

3. Šis standartas netaikomas įmonių reorganizavimo ir verslo jungimų apskaitai.

Įmonių pertvarkymas nelaikomas reorganizavimu, nes po pertvarkymo pasikeičia tik įmonės teisinė forma, įmonė nėra likviduojama ir nesikeičia jos savininkai, išskyrus atvejus, kai valstybės įmonė pertvarkoma į savivaldybės įmonę ar atvirksčiai. Šiuo atveju pasikeičia įmonės savininkas. Įmonių reorganizavimo jas sujungiant ar prijungiant apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo tvarka nustatyta 14-jame verslo apskaitos standarte „Verslo jungimai“.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Įmonės savininko kapitalas – valstybės ir savivaldybės įmonės savininko įmonei perduoto turto, jei tai nėra dotacija arba turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertė.

Įsipareigojimas – dėl ūkinių įvykių ar atliktų ūkinių operacijų atsirandanti prievolė, kurią privaloma ar ateityje bus privaloma atlikti atsiskaitant turtu ir kurios dydį galima objektyviai nustatyti.

Istatinis kapitalas (pasirašytasis) – pasirašytų akcijų nominaliųjų verčių suma.

Įmonės nuosavas kapitalas – įmonės turto vertės dalis, likusi iš visos turto vertės atėmus visų įsipareigojimų vertę.

Perkainojimo rezervas – rezervas, sudaromas perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą ir (arba) tikrąją vertę įvertinus su veiksmingomis apsidraudimo priemonėmis susijusį finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus.

Pertvarkymo balanso perkainojimo rezervas (rezultatai) – tai pertvarkomos įmonės viso turto, įskaitant trumpalaikį, perkainojimo rezultatas, gautas įvertinus turtą.

Pertvarkymas – įmonės teisinės formos pakeitimo procesas nuo sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo juridinių asmenų registre. Kai naujos teisinės formos įmonė įregistruojama juridinių asmenų registre, ji perima visas pertvarkytosios įmonės teises ir pareigas.

Pertvarkymo balansas – balansas, skirtas sprendimui dėl įmonės pertvarkymo priimti ir po pertvarkymo veikiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydžiui nustatyti. Jame parodomas įmonės turtas, įvertintas nepriklausomo turto vertintojo, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai.

Rezervas – laikinasis (tikslinis) pelno panaudojimo apribojimas, skirtas savininkų numatytiems tikslams.

Savininkų inašai – individualios įmonės ar ūkinės bendrijos nuosavybėn perduoto įmonės savininkui (-ams) asmeninės nuosavybės teise priklausiusio turto vertė.

Turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja įmonė, ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos.

Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas – tik valstybės nuosavybe esančio turto, teisės aktų nustatyta tvarka perduoto įmonei patikėjimo teise valdyti, naudoti ir juo disponuoti, vertė.

Turto vertinimo diena – diena, pagal kurios duomenis atliekamas turto vertinimas.

III. VALSTYBĖS ĮMONĖS PERTVARKYMAS Į SAVIVALDYBĖS IR SAVIVALDYBĖS ĮMONĖS PERTVARKYMAS Į VALSTYBĖS ĮMONĖ

4. Pertvarkius valstybės įmonę į savivaldybės įmonę arba savivaldybės įmonę į valstybės įmonę, naujos teisinės formos įmonė perima visas pertvarkytosios įmonės prievoles, teises ir pareigas.

5. Naujos teisinės formos įmonė teisės aktų nustatyta tvarka perima visą pertvarkytosios įmonės turtą ir įsipareigojimus. Naujos teisinės formos įmonės nuosavas kapitalas lieka toks pat, koks buvo iki pertvarkymo veikusios įmonės.

6. Pasikeitus valstybės ar savivaldybės įmonės savininkui, pertvarkytosios įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertės dėl pertvarkymo apskaitoje nepasikeičia.

Valstybės įmonę pertvarkius į savivaldybės įmonę ar savivaldybės įmonę – į valstybės įmonę, jų nuosavo kapitalo struktūra nesikeičia. Toks pertvarkymas susijęs su valstybės turto, kurį valstybės įmonė valdo patikėjimo teise, perdavimu savivaldybei arba savivaldybės turto, kurį savivaldybės įmonė valdo patikėjimo teise, perdavimu valstybei.

Po pertvarkymo įmonė gali nustatyti kitokią apskaitos politiką nei iki pertvarkymo veikusi įmonė ir toks pakeitimas, kuris vykdomas pertvarkymo momentu, nebus laikomas apskaitos politikos keitimu, todėl jis parodomas perspektyviai.

Pavyzdys

Valstybės įmonė „A“ pertvarkoma į savivaldybės įmonę „A“. Iki pertvarkymo veikusi valstybės įmonė ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikė įsigijimo savikainos būdą. Po pertvarkymo veikianti savivaldybės įmonė „A“ ilgalaikio materialiojo turto apskaitai pasirinko taikyti perkainotos vertės būdą. Šis pakeitimas taikomas nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo ir nelaikomas apskaitos politikos keitimu.

IV. VALSTYBĖS AR SAVIVALDYBĖS ĮMONĖS PERTVARKYMAS Į AKCINĘ AR UŽDARĄJĄ AKCINĘ BENDROVĘ

7. Iki sprendimo pertvarkyti valstybės ar savivaldybės įmonę į akcinę ar uždarąją akcinę bendrovę (toliau – bendrovė) priėmimo įmonės turtas, išskyrus turtą, kuris gali būti tik valstybės nuosavybė, turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo.

Norint pertvarkyti valstybės ar savivaldybės įmonę į akcinę ar uždarąją akcinę bendrovę (toliau – bendrovė), įmonės nuosavas kapitalas atėmus sumą, kuri sudaryta iš turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo ir rezervų, skirtų darbuotojų premijoms, socialiniams, kultūriniais ir panašiams tikslams, neturi būti mažesnis už Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme bendrovėms nustatytą minimalų įstatinį kapitalą. Siekiant

nustatyti įmonės turto tikrąją vertę, o taip pat ir jos nuosavo kapitalo dydį, turi būti atliktas nepriklausomas turto vertinimas.

Pavyzdys

Valstybės įmonės „A“ savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija svarsto galimybę pertvarkyti ją į akcinę bendrovę, todėl nurodo įmonei „A“ atlikti jos turto vertinimą. Įmonė sudaro 20X6 m. kovo 31 d. balansą, kuriame parodytas įmonės turtas ir įsipareigojimai.

Valstybės įmonės „A“ 20X6 m. kovo 31 d. balanso ištrauka

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. kovo 31 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		200 000
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS		10 000
2.	MATERIALUSIS TURTAS		190 000
2.2.	Pastatai ir statiniai		90 000
2.3.	Mašinos ir įranga		100 000
3.	FINANSINIS TURTAS		
4.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		370 000
1.	ATSARGOS		130 000
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS		120 000
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS		40 000
4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		80 000
	TURTO IŠ VISO		570 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		490 000
1.	ĮMONĖS SAVININKO KAPITALAS		260 000
2.	TURŲ, KURIS PAGAL ĮSTATYMUS GALI BŪTI TIK VALSTYBĖS NUOSAVYBĖ, ATITINKANTIS KAPITALAS		90 000
4.	PERKAINOJIMO REZERVAS		
5.	REZERVAI		89 000
5.1.	Privalomasis		80 000
5.2.	Kiti rezervai		9 000
6.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		51 000
E.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
G.	MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ĮSIPAREIGOJIMAI		80 000
1.	PO VIENŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		20 000
2.	PER VIENUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR KITI TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		60 000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		570 000

Turto vertintojų vertinamas 20X6 m. kovo 31 d. turimas įmonės „A“ turtas.

8. Atlikus turto vertinimą, sudaromas pertvarkymo balansas pagal turto vertinimo dienos duomenis. Įmonės turtas pertvarkymo balanse turi būti parodomas pagal turto vertinimo dienos būklę nepriklausomo turto vertintojo ataskaitoje nurodytą verte.

Gavusi turto vertinimo ataskaitą, įmonė sudaro pertvarkymo balansą. Turto vertės pasikeitimo pagal turto vertinimo ataskaitos duomenis įmonė savo apskaitoje neregistruoja. Turto vertintojų nustatyta turto vertė iki įmonės teisinės formos pakeitimo naudojama tik pertvarkymo balansui sudaryti.

Įvertinant pertvarkomos įmonės turtą tikrąja verte kartu tikrąja verte turėtų būti įvertinami ir įmonės įsipareigojimai.

Pertvarkymo balansas sudaromas pagal turto vertinimo dienos duomenis turtą parodant turto vertintojų nustatyta verte.

Pavyzdžio tęsinys

Įvertintas įmonės „A“ 20X6 m. kovo 31 d. turimas turtas. Turto vertinimo ataskaitoje, kurią įmonė „A“ gavo 20X6 m. balandžio 28 d., nurodytos 20X6 m. kovo 31 d. turto vertės:

Eilės Nr.	TURTAS	Balansinė vertė, EUR	Turto vertintojų nustatyta vertė, EUR	Vertės pasikeitimas
A.	ILGALAIKIS TURTAS	200 000	252 000	
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS	10 000	12 000	padidėjo
2.	MATERIALUSIS TURTAS	190 000	240 000	
2.2.	Pastatai ir statiniai	90 000	90 000	nebuvo vertinta
2.3.	Mašinos ir įranga	100 000	150 000	padidėjo
3.	FINANSINIS TURTAS			
4.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	370 000	350 000	
1.	ATSARGOS	130 000	140 000	padidėjo
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS	120 000	100 000	sumažėjo
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS	40 000	30 000	sumažėjo
4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	80 000	80 000	nepasikeitė
	TURTO IŠ VISO	570 000	602 000	

Įmonės įsipareigojimų vertė atitiko jų tikrąją vertę.

9. Pertvarkymo balanse siekiant teisingai parodyti pertvarkomos įmonės nepaskirstytojo pelno (nuostolių) rodiklį bei nustatyti po pertvarkymo veiksiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydį, kartu su pertvarkymo balansu sudaroma pelno (nuostolių) ataskaita. Ataskaita sudaroma už laikotarpį, pasibaigiantį turto vertinimo dieną.

Pertvarkymo balansas skirtas įmonės, pertvarkomos į bendrovę, įstatinio kapitalo dydžiui nustatyti, todėl jis sudaromas pagal turto vertinimo duomenis neatsižvelgiant į tai, kokios ūkinės operacijos įvyko per laikotarpį nuo turto vertinimo iki pertvarkymo balanso sudarymo dienos. Įmonė taip pat turi sudaryti ir to paties laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitą, kadangi nustatant po pertvarkymo veiksiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą turi būti atsižvelgiama į visą nepaskirstytojo pelno sumą.

Jei rezervai, kurie buvo sudaryti premijoms ir darbuotojų socialinėms reikmėms, iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos jau yra panaudoti ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintos sąnaudos siekiant, kad teisingai būtų apskaičiuotas pertvarkomos bendrovės įstatinis kapitalas, įmonė apie tai turėtų informuoti įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinančią instituciją. Jei savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija priims sprendimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažintų sąnaudų suma sumažinti atitinkamą rezervą, įmonė premijų ar kitų panašių sąnaudų suma turės sumažinti rezervo sumą ir didinti nepaskirstytąjį pelną.

Pavyzdžio tęsinys

Šiame pavyzdyje, sudarant pertvarkymo balansą, naudojami šio standarto 7 punkto pavyzdyje pateikti balanso duomenys ir standarto 8 punkte pateikti turto vertinimo duomenys.

Valstybės įmonė „A“ sudaro pelno (nuostolių) ataskaitą, kurioje parodyti įmonės veiklos laikotarpio nuo 20X6 m. sausio 1 d. iki 20X6 m. kovo 31 d. rezultatai.

Valstybės įmonės „A“ 20X6 m. kovo 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eilės Nr.	Straipsniai	20X6 m. kovo 31 d.
1.	Pardavimo pajamos	200 000
2.	Pardavimo savikaina	(120 000)
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	80 000
5.	Pardavimo sąnaudos	(10 000)
6.	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	(20 000)
7.	Kitos veiklos rezultatas	12 000
9.	Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų pajamos	5 000
12.	Palūkanų ir kitos panašios sąnaudos	(7 000)
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PREIŠ APMOKESTINIMĄ	60 000
14.	Pelno mokestis	(9 000)
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	51 000

Siekiant teisingai apskaičiuoti po pertvarkymo veiksiančios įmonės įstatinį kapitalą įmonė „A“ informavo savininko teises ir pareigas įgyvendinančią instituciją, kad į pelno (nuostolių)

ataskaitos, sudarytos pagal 20X6 m. kovo 31 d. duomenis, bendrųjų ir administracinių sąnaudų straipsnį buvo įtrauktos 4 000 EUR darbuotojų premijų sąnaudos. Savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija nusprendė panaudotų premijų suma sumažinti premijoms skirtą rezervą. Įmonė „A“, remdamasi priimtu sprendimu, 4 000 EUR suma sumažino premijoms skirto rezervo sumą ir padidino nepaskirstytąjį pelną. Todėl pertvarkymo balanse nepaskirstytasis pelnas, padidinus jį 4 000 EUR, parodomas 55 000 EUR, o kiti rezervai, kuriuose buvo parodytas premijų rezervas, juos sumažinus 4 000 EUR, – 5 000 EUR suma.

Gavus turto vertinimo ataskaitą su 20X6 m. kovo 31 d. įmonės „A“ turimo turto vertinimo duomenimis sudaromas pertvarkymo balansas.

Valstybės įmonės „A“ pertvarkymo balansas,
sudarytas pagal 20X6 m. kovo 31 d. turto vertinimo duomenis

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. kovo 31 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		252 000
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS		12 000
2.	MATERIALUSIS TURTAS		240 000
2.2.	Pastatai ir statiniai		90 000
2.3.	Mašinos ir įranga		150 000
3.	FINANSINIS TURTAS		
4.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		350 000
1.	ATSARGOS		140 000
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS		100 000
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS		30 000
4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKIVALENTAI		80 000
	TURTO IŠ VISO		602 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		522 000
1.	ĮMONĖS SAVININKO KAPITALAS		260 000
2.	TURTA, KURIS PAGAL ĮSTATYMUS GALI BŪTI TIK VALSTYBĖS NUOSAVYBĖ, ATITINKANTIS KAPITALAS		90 000
4.	PERKAINOJIMO REZERVAS		32 000
5.	REZERVAI		85 000
5.1.	Privalomasis		80 000
5.2.	Kiti rezervai		5 000
6.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		55 000
E.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		0
G.	MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ĮSIPAREIGOJIMAI		80 000
1.	PO VIENŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		20 000
2.	PER VIENUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR KITI		60 000

	TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		602 000

10. Jei nepriklausomas turto vertintojas ilgalaikio ir trumpalaikio turto vertę nustato didesnę už jo balansinę vertę, pertvarkymo balanse turto vertė padidinama atitinkamai padidinant pertvarkymo balanso perkainojimo rezervą (rezultatus).

Jei įmonės apskaitos politikoje ilgalaikiam turtui apskaityti buvo taikomas įsigijimo savikainos būdas, įmonės balanse perkainojimo rezervo nebuvo, tačiau pertvarkymo balanse perkainojimo rezervas atsiras, jei turto vertintojai nustatys didesnę arba mažesnę turto vertę nei balansinė. Vertinant turtą įmonės pertvarkymo tikslu, didesne verte gali būti įvertintas ne tik materialusis turtas, bet taip pat nematerialusis turtas, atsargos ir kitas turtas. Šis vertinimas atliekamas ne finansinių ataskaitų sudarymo tikslu, o pertvarkomos įmonės įstatiniam kapitalui apskaičiuoti, todėl sudarant pertvarkymo balansą vadovaujamosi turto vertinimo ataskaitoje nurodytomis turto vertėmis. Sudarant pertvarkymo balansą turtui ir įsipareigojimams užregistruoti taikomi šiame standarte nustatyti reikalavimai, kurių kituose Verslo apskaitos standartuose gali ir ne būti.

Pavyzdys

Valstybės įmonės „B“ balanse nurodyta atsargų įsigijimo savikaina 5 000 EUR. Vadovaujantis 9-uju verslo apskaitos standartu „Atsargos“ atsargos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina, o balanse parodomas įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte priklausomai nuo to, kuri iš jų yra mažesnė. Pertvarkymo tikslu vertinant įmonės turtą turto vertintojai nustatė, kad atsargų vertė yra 5 800 EUR. Pertvarkymo balanse atsargos bus parodytos 5 800 EUR verte neatsižvelgiant į tai, kad ši vertė didesnė už jų įsigijimo savikainą ir kad toks būdas nenumatytas 9-ajame verslo apskaitos standarte „Atsargos“, o 800 EUR vertės padidėjimo suma registruojama perkainojimo rezerve.

11. Jei nepriklausomas turto vertintojas ilgalaikio ir trumpalaikio turto vertę nustato mažesnę už jo balansinę vertę, turto vertė pertvarkymo balanse sumažinama atitinkamai sumažinant pertvarkymo balanso perkainojimo rezervą (rezultatus). Jei turto vertės sumažėjimo suma viršija pertvarkymo balanso perkainojimo rezervą (rezultatus), pertvarkymo balanse sumažėjimo suma rodoma kaip neigiamas pertvarkymo balanso perkainojimo rezervas (-). Toks neigiamas perkainojimo rezervas gali būti tik pertvarkymo balanse.

Kai pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką vienai ar kelioms ilgalaikio materialiojo turto grupėms taikomas perkainotos vertės būdas, perkainojimo rezerve parodomas ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas. Jei turto vertė sumažėja, perkainojimo rezervas mažinamas, o jei perkainojimo rezervo nėra arba jo neužtenka, registruojamas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo. Įvertinus turtą įmonės pertvarkymo tikslu, įprastos perkainojimo rezervo apskaitos tvarkos nesilaikoma. Šio standarto nustatyta tvarka perkainojimo rezerve registruojami viso turto, t. p. nematerialiojo ir trumpalaikio, vertės pasikeitimai. Vienų turto straipsnių vertė gali padidėti, kitų –

sumažėti. Jei vieno turto straipsnių vertės sumažėjimo suma didesnė už kitų turto straipsnių vertės padidėjimo sumą, arba jei visų turto straipsnių vertė sumažėjo, pertvarkymo balanse perkainojimo rezervas gali būti ir neigiamas.

Pavyzdys

Savivaldybės įmonės „A“ balansinė ir turto vertintojų nustatyta vertė pateikta lentelėje:

Eilės Nr.	TURTAS	Balansinė vertė, EUR	Turto vertintojų nustatyta vertė, EUR	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (-) pagal turto vertinimo rezultatus, EUR
A.	ILGALAIKIS TURTAS	146 000	150 000	4 000
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS	6000	0	-6 000
2.	MATERIALUSIS TURTAS	130 000	150 000	20 000
3.	FINANSINIS TURTAS			
4.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS	10 000	0	-10 000
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	500 000	470 000	-30 000
1.	ATSARGOS	180 000	175 000	-5 000
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS	200 000	160 000	-40 000
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS	50 000	65 000	15 000
4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	70 000	70 000	0
	TURTO IŠ VISO	646 000	620 000	
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
4.	PERKAINOJIMO REZERVAS			-26 000

Pertvarkymo balanso straipsnyje *Perkainojimo rezervas* bus parodyta neigiama 26 000 EUR suma.

12. Jei iki naujos teisinės formos įmonės įstatų įregistravimo juridinių asmenų registre paaiškėjo naujų faktų, nulėmusių pagal pertvarkymo balanso duomenis nustatyto po pertvarkymo veikiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydžio pasikeitimą, sprendimas pertvarkyti įmonę turi būti patikslintas. Pavyzdžiui, tuo atveju, kai įmonė, įgijusi pertvarkomos įmonės statusą, patikėjimo teise gavo turtą, įmonės savininko kapitalas turi būti padidintas gauto turto verte.

Jei nuo sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos įmonė patikėjimo teise gauna turto arba patikėjimo teise valdomą turtą perduoda kitam ūkio subjektui, tai sprendimas pertvarkyti įmonę turėtų būti patikslintas. Turi būti atitinkamai

padidintas arba sumažintas po pertvarkymo veiksiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydis.

Jei nuo sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos įmonė patikėjimo teise valdomą turta, kuris gali būti tik valstybės nuosavybė, perdavė ar naujai gavo, tai sprendimo dėl įmonės pertvarkymo tikslinti nereikia, nes šio turto vertė neturi įtakos po pertvarkymo veiksiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydžiui.

13. Jei pertvarkymo laikotarpis tęsiasi ilgiau kaip 12 mėnesių nuo turto vertinimo dienos, turto vertinimas turėtų būti atliktas iš naujo.

Jei, atlikus turto vertinimą, dėl tam tikrų nuo įmonės nepriklausančių priežasčių ilgai nepriimamas sprendimas pertvarkyti įmonę arba neįregistruojama naujos teisinės formos įmonė, ir nuo turto vertinimo dienos praėina daugiau nei 12 mėnesių, turto vertė gali būti reikšmingai pakitusi dėl turto nusidėvėjimo, rinkos kainų pokyčio, turto sugadinimo, praradimo ar pan., todėl prieš priimant sprendimą dėl pertvarkymo turėtų būti atliktas naujas turto vertinimas.

Pavyzdys

Valstybės įmonės „C“ savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija svarsto galimybę pertvarkyti ją į akcinę bendrovę, todėl nurodo įmonei „C“ atlikti turto vertinimą. Įmonė „C“ sudarė 20X5 m. vasario 28 d. balansą ir atliko turto vertinimą. Gavusi turto vertinimo ataskaitą įmonė „C“ sudarė pertvarkymo balansą pagal turto vertinimo dienos, t. y. 20X5 m. vasario 28 d., duomenis. Sprendimas dėl įmonės „C“ pertvarkymo turėjo būti priimtas specialiu įstatymu, kurio svarstymas užsitęsė. Įstatymas buvo priimtas 20X6 metų balandžio mėnesį. Kadangi nuo turto vertinimo dienos iki datos, kada gali būti priimtas sprendimas pertvarkyti įmonę, praėjo daugiau kaip 12 mėnesių, įmonė „C“ turėtų atlikti naują turto vertinimą ir sudaryti pertvarkymo balansą pagal naujus turto vertinimo duomenis.

14. Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo juridinių asmenų registre pertvarkomos įmonės ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami, grupuojami ir apibendrinami įprasta tvarka, apskaitoje nefiksuojant turto vertinimo rezultatų.

Pertvarkoma įmonė iki naujos teisinės formos įstatų įregistravimo tvarko apskaitą ir sudaro finansines ataskaitas pagal tą pačią apskaitos politiką, kuri buvo taikoma iki sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo. Turto vertinimo, kuris atliktas įmonės pertvarkymo tikslu, ataskaitoje nurodyta turto vertė iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo apskaitoje neregistruojama.

Pavyzdys

Nepriklausomų turto vertintojų ataskaitoje nurodyta, kad savivaldybės įmonės „D“ pastato vertė yra 350 000 EUR, o įmonės apskaitoje šio pastato įsigijimo savikaina yra 386 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 77 200 EUR, nusidėvėjimo suma per mėnesį – 1 608 EUR.

Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos įmonės „D“ pastato nusidėvėjimo suma dėl atlikto perkainojimo nesikeičia ir kiekvieną mėnesį įmonė „D“ apskaitoje registruoja 1 608 EUR pastato vertės nusidėvėjimo sumą.

15. Užregistravus naujos teisinės formos įmonės įstatus su sprendime pertvarkyti įmonę nurodytu įstatiniu kapitalu, apskaitoje koreguojami esamo turto duomenys atsižvelgiant į perkainoto turto vertes. Skirtumu, susidariusiu dėl perkainoto turto judėjimo, koreguojamas nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę, apskaitoje turi būti užregistruojama turto vertintojų ataskaitoje nurodyta turto vertė. Per laikotarpį nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos įmonei vykdamas veiklą jos turtas galėjo padidėti arba sumažėti, galėjo pakisti turto struktūra, todėl turi būti atliktas atitinkamas turto vertės tikslinimas. Rekomenduojama sudaryti naujos teisinės formos įmonės veiklos pradžios balansą, kuriame būtų įvertintos visos ūkinės operacijos, kurios įvyko per laikotarpį nuo pertvarkymo balanso datos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos.

Pavyzdys

Valstybės įmonės „F“ savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija pertvarkė valstybės įmonę į uždarytą akcinę bendrovę, todėl buvo sudaryta sutartis su nepriklausomu turto vertintoju dėl valstybės įmonės „F“ turto įvertinimo. Buvo atliktas vertinimas to turto, kurį įmonė turėjo 20X6 m. vasario 28 d. Naujos teisinės formos įmonės įstatai įregistruoti 20X6 m. gegužės 1 d.

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę, apskaitoje registruojamas turto vertinimo ataskaitoje nurodytas turto vertės padidėjimas ar sumažėjimas, kuris iki šiol buvo parodytas tik pertvarkymo balanse, skirtame tik naujos teisinės formos įmonės įstatiniam kapitalui apskaičiuoti. Turto vertinimo rezultatai pateikti lentelėje:

Eilės Nr.	TURTAS	Balansinė vertė, EUR 20X6 m. vasario 28 d.	Turto vertintojų nustatyta vertė, EUR	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (-) pagal turto vertinimo rezultatus, EUR
A.	ILGALAIKIS TURTAS	220 000	262 000	42 000
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS	20 000	22 000	2 000
2.	MATERIALUSIS TURTAS	200 000	240 000	40 000
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	380 000	360 000	-20 000
1.	ATSARGOS ¹	180 000	190 000	10 000
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS	100 000	80 000	- 20 000
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS	20 000	10 000	- 10 000

¹ Visos įmonės „F“ atsargos vienu metu.

4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	80 000	80 000	0
	TURTO IŠ VISO	600 000	622 000	
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
D.	NUOSAVAS KAPITALAS	450 000		
1.	ĮMONĖS SAVININKO KAPITALAS	350 000		
	ĮSTATINIS KAPITALAS			462 000
4.	PERKAINOJIMO REZERVAS			22 000
5.	REZERVAI	40 000		
5.1.	Privalomasis	30 000		
5.2.	Kiti rezervai	10 000		
6.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	60 000		
E.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
G.	MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ĮSIPAREIGOJIMAI	150 000		
1.	PO VIENŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	20 000		
2.	PER VIENUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR KITI TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	130 000		
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	600 000		

Valstybės įmonės „F“ įsipareigojimų balansinė vertė atitiko jų tikrąją vertę.

Pagal turto vertinimo ataskaitoje pateiktus duomenis buvo sudarytas pertvarkymo balansas, kad teisingai būtų parodytas pertvarkomos įmonės „F“ nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) ir teisingai nustatytas įstatinis kapitalas.

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę turi būti sudarytas naujos teisinės formos įmonės veiklos pradžios balansas, apskaitoje užregistruotas naujos teisinės formos įmonės įstatinis kapitalas ir turto vertinimo ataskaitoje nurodytas turto vertės padidėjimas (sumažėjimas).

Registruojant turto vertinimo rezultatus įmonės „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

1.	D 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina	2 000
	K 32X Perkainojimo rezervas	2 000
2.	D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina	40 000
	K 32X Perkainojimo rezervas	40 000
3.	D 20 Atsargos	10 000
	K 32X Perkainojimo rezervas	10 000
4.	D 32X Perkainojimo rezervas	20 000

	K 24 Per vienus metus gautinos sumos	20 000
5.	D 32X Perkainojimo rezervas	10 000
	K 26 Trumpalaikės investicijos	10 000

Registruojant naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą nepaskirstytasis pelnas, uždirbtas iki 20X6 m. vasario 28 d., perkainojimo rezervas, privalomasis rezervas, išskyrus rezervą, skirtą darbuotojų premijoms, socialiniams, kultūriniais ir panašioms tikslams, perkeliama į naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą. Įmonės „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

6.	D 305 Įmonės savininko kapitalas	350 000
	K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	350 000
7.	D 32X Perkainojimo rezervas	22 000
	K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	22 000
8.	D 331 Privalomasis rezervas	30 000
	K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	30 000
9.	D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	60 000
	K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	60 000

Įmonei vykdant veiklą nuo turto vertinimo iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo, jos vykdomos ūkinės operacijos buvo susijusios ir su turtu, kuris sudarant pertvarkymo balansą buvo perkainotas. Per minėtą laikotarpį valstybės įmonė „F“ pardavė dalį atsargų, kurias turėjo turto vertės nustatymo dieną. Atsargų vertė turi būti koreguojama, nes pardavus dalį atsargų, kurių vertė buvo padidinta perkainojant turtą, naujos teisinės formos įmonės apskaitoje užregistravus atsargų vertės padidėjimą, jų balansinė vertė bus per daug padidinta. Atsargų vertės tikslinimo suma apskaičiuojama taip:

Turto vertinimo dieną atsargų balansinė vertė buvo 180 000 EUR, turto vertinimo ataskaitoje nurodyta šių atsargų vertė – 190 000 EUR, vertės padidėjimas – 10 000 EUR. Per laikotarpį nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dalis atsargų buvo parduota. Parduotų atsargų savikaina sudarė 40 000 EUR (vertė iki turto vertinimo dienos). Parduotų atsargų savikaina sudaro 22,22 proc. ($40\,000\text{ EUR} : 180\,000\text{ EUR} \times 100$) visų atsargų vertės, todėl užregistravus apskaitoje turto vertinimo ataskaitoje nurodytą atsargų vertės padidėjimą, jo suma turi būti sumažinta vertės padidėjimo suma, kuri tenka parduotoms atsargoms, – 2 222 EUR ($10\,000\text{ EUR} \times 22,22\%$). Registruojant šią sumą įmonės „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

10.	D 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 222
	K 20 Atsargos	2 222

Atlikti tikslinimai pateikiami lentelėje. 3 stulpelyje pagal 20X6 m. gegužės 1 d. valstybės įmonės „F“ duomenis pateiktas balansas naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dieną, 4 ir 5 stulpeliuose parodytas turto vertinimo rezultatų užregistravimas (1-5 įrašai), 6 ir 7 stulpeliuose – naujos teisinės formos įmonės „F“ įstatinio kapitalo užregistravimas ir atsargų vertės tikslinimas (6-10 įrašai), 8 stulpelyje pateikiamas naujos teisinės formos įmonės „F“ veiklos pradžios balansas.

Naujos teisinės formos įmonės „F“ įstatinio kapitalo registravimas ir turto vertės tikslinimai

Eilės Nr.		20X6 m. gegužės 1 d. balansas iki tikslinimų užregistravimo	Turto vertės padidėjimas arba sumažėjimas (-) pagal turto vertinimo rezultatus		Įstatinio kapitalo registravimas ir turto vertės tikslinimai		Naujos teisinės formos įmonės veiklos pradžios balansas
			D	K	D	K	
1	2	3	4	5	6	7	8
A.	ILGALAIKIS TURTAS	219 300					261 300
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS	19 800	1) 2 000				21 800
2.	MATERIALUSIS TURTAS	199 500	2) 40 000				239 500
3.	FINANSINIS TURTAS						
4.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS						
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	406 000					383 778
1.	ATSARGOS	165 000	3) 10 000			10) 2 222	172 778
2.	PER VIENUS METUS GAUTINOS SUMOS	145 000		4) 20 000			125 000
3.	TRUMPALAIKĖS INVESTICIJOS	20 000		5) 10 000			10 000
4.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	76 000					76 000
	TURTO IŠ VISO	625 300					645 078
D.	NUOSAVAS KAPITALAS	456 300					476 078
	ĮMONĖS SAVININKO KAPITALAS	350 000			6) 350 000		
	ĮSTATINIS KAPITALAS					6) 350 000 7) 22 000 8)	462 000

						30 000 9) 60 000	
3.	PERKAINOJIMO REZERVAS		4) 20 000 5) 10 000	1) 2 000 2) 40 000 3) 10 000		7) 22 000	
4.	REZERVAI						
4.1.	Privalomasis	30 000				8) 30 000	
4.3.	Kiti rezervai	10 000					10 000
5.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	66 300				9) 60 000 10) 2 222	4 078
E.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS						
G.	MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ĮSIPAREIGOJIMAI	169 000					169 000
1.	PO VIENŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR KITI ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	20 000					20 000
2.	PER VIENUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR KITI TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	149 000					149000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	625 300					645 078
			82 000	82 000	464 222	464 222	

16. Perkainoto ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo ir amortizacijos skaičiavimas patikslinamas nuo naujos teisinės formos įmonės užregistravimo dienos.

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę ir užregistravus apskaitoje turtą jo vertinimo ataskaitoje nurodyta verte, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas bei nematerialiojo turto

amortizacija skaičiuojama nuo naujos vertės, kuri nustatoma prie turto įsigijimo savikainos pridėjus turto vertės padidėjimo ar atėmus turto vertės sumažėjimo sumą. Ši vertė laikoma turto įsigijimo savikaina, sukaupto nusidėvėjimo (amortizacijos) suma padidėja nusidėvėjimo, priskaičiuoto nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos, suma.

Pavyzdys

Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo valstybės įmonės „A“ turto vertė buvo:

Eilės Nr.	TURTAS	Įsigijimo savikaina, EUR	Sukauptas nusidėvėjimas, EUR	Likutinė vertė, EUR
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS	10 000	2 000	8 000
2.	MATERIALUSIS TURTAS	100 000	40 000	60 000

Per laikotarpį nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos amortizacija ir nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas nuo turto vertės, kuri buvo iki perkainojimo.

Priskaičiuota:

Nematerialiojo turto amortizacija (licencija) – 100 EUR;

Materialiojo turto nusidėvėjimas (pastatas) – 250 EUR.

Užregistravus turto vertinimo rezultatus naujos teisinės formos įmonės UAB „A“ turto vertė sudaro:

TURTAS	Įsigijimo savikaina	Turto vertės padidėjimas arba sumažėjimas (–) pagal turto vertinimo rezultatus	Sukauptas nusidėvėjimas iki turto vertinimo dienos	Nusidėvėjimas, priskaičiuotas per laikotarpį nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo	Naujos teisinės formos įmonės turto įsigijimo savikaina	Sukauptas nusidėvėjimas	Likutinė vertė
1	2	3	4	5	6 (2+3)	7 (4+5)	8 (6-7)
NEMATERIALUSIS TURTAS (licencija)	10 000	– 1 000	2 000	100	9 000	2100	6 900
MATERIALUSIS TURTAS (pastatas)	100 000	+ 10 000	40 000	250	110 000	40 250	69 750

17. Sudarant pirmąją po pertvarkymo metinę finansinę atskaitomybę, ankstesnių finansinių metų lyginamosios informacijos pateikti nebūtina.

Valstybės ar savivaldybės įmonės balanso nuosavo kapitalo straipsniai skiriasi nuo bendrovės balanso nuosavo kapitalo straipsnių, todėl, sudarant pirmąsias po pertvarkymo bendrovės finansines ataskaitas, lyginamosios informacijos bendrovė gali nepateikti, nes ši informacija būtų nepalyginama. Dėl pasikeitusios įmonės teisinės formos lyginamosios informacijos galima nepateikti ir kitose finansinėse ataskaitose – nuosavo kapitalo pokyčių bei pinigų srautų ataskaitoje. Pelno (nuostolių) ataskaitoje informacija pateikiama šio standarto 18 punkte nustatyta tvarka.

18. Sudarant pirmąją po pertvarkymo metinę pelno (nuostolių) ataskaitą, informacija pateikiama dviejuose stulpeliuose: viename – visų atskaitinių metų duomenys, kitame – duomenys nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo datos iki metų pabaigos.

Jei naujos teisinės formos įmonė įregistruojama ne atskaitinio laikotarpio pabaigoje, o, tarkim, viduryje, tai sudarant metines finansines ataskaitas, pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pateikiama, pirma, viso atskaitinio laikotarpio informacija ir, antra, nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos.

Pavyzdys

Valstybės įmonė „A“ pertvarkyta į uždarają akcinę bendrovę „A“. Naujos teisinės formos įmonės UAB „A“ įstatai įregistruoti 20X6 m. rugsėjo 10 d. Įmonės atskaitinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Sudarydama 20X6 metų finansines ataskaitas, pelno (nuostolių) ataskaitoje įmonė pateikia šių laikotarpių informaciją.

Ištrauka iš UAB „A“ 20X6 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Atskaitinis laikotarpis	
			Nuo 20X6 m. sausio 1 d. iki 20X6 m. gruodžio 31 d.	Nuo 20X6 m. rugsėjo 10 d. iki 20X6 m. gruodžio 31 d.

19. Sudarant pirmąją po pertvarkymo metinę nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, joje pateikiama papildoma informacija apie turto vertės padidėjimą / sumažėjimą perkainojus turtą dėl įmonės pertvarkymo ir įstatinio kapitalo formavimą.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita parodo visus nuosavo kapitalo pokyčius, todėl pirmojoje po įmonės pertvarkymo nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje turi būti parodyti visi nuosavo kapitalo pokyčiai, susiję ne tik su įmonės veikla, bet ir su jos pertvarkymu.

Po įmonės pertvarkymo pateikiamose pirmosiose finansinėse ataskaitose lyginamosios informacijos pateikti nebūtina, todėl nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje gali būti pateikiama tik atskaitinių metų informacija.

Pavyzdys

Valstybės įmonės „C“ nuosavą kapitalą 20X6 m. sausio 1 d. sudarė:

NUOSAVAS KAPITALAS	500 000
ĮMONĖS SAVININKO KAPITALAS	370 000
Įmonės savininko kapitalas	210 000
Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	160 000
REZERVAI	50 000
Privalomasis	50 000
NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (nuostoliai)	80 000

20X6 metais įvyko šios ūkinės operacijos:

1. 20X6 m. kovo 10 d. tvirtinant 20X5 metų finansines ataskaitas buvo paskirstytas valstybės įmonės „C“ pelnas:

- į privalomąjį rezervą skirta 20 000 EUR ;
- į kitus rezervus (darbuotojų premijoms) skirta 10 000 EUR ;

2. dėl valstybės įmonės „C“ pertvarkymo buvo įvertintas įmonės „C“ turtas. Turto vertė padidėjo 40 000 EUR ;

3. valstybės įmonės „C“ turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, perduotas kitai įmonei. Perduoto turto vertė – 160 000 EUR. Turtas perduotas 20X6 m. rugpjūčio 21 d.;

4. sprendimas pertvarkyti valstybės įmonę „C“ priimtas 20X6 m. rugpjūčio 28 d.;

5. pertvarkytos įmonės „C“ įstatai įregistruoti 20X6 m. spalio 1 d.;

6. sukurtas naujos teisinės formos įmonės įstatinis kapitalas – 390 000EUR ;

7. valstybės įmonė „C“ uždirbo 35 000 EUR pelno, iš jo – 5 000 EUR nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos ir 10 000 EUR nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

UAB „C“ 20X6 m. gruodžio 31 d. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos darbinė lentelė

Eil. Nr.	Rodikliai	Įmonės savininko kapitalas		Įstatinis kapitalas	Perkainojimo rezervas	Įstatymo numatyti rezervai		Kiti rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
		Įmonės savininko kapitalas	Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas			Privalomasis rezervas				
1.	Likutis 20X5 m. gruodžio 31 d.	210 000	160 000			50 000			80 000	500 000
2.	Ataskaitinio laikotarpio								7) 35 000	35 000

	grynasis pelnas (nuostoliai)								
3.	Sudaryti rezervai					1) 20 000	1) 10 000	1) (30 000)	
4.	Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)				2) 40 000				40 000
5.	Išstatinio kapitalo formavimas	6) (210000)		6) 390 000	6) (40 000)	6) (70 000)		6) (70 000)	
6.	Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo mažinimas		3) (160 000)						(160000)
7.	Likutis 20X6 m. gruodžio 31 d.			390 000			10 000	15 000	415 000

20. Neteko galios nuo 2013 m. sausio 1 d.

V. ŪKINĖS BENDRIJOS, INDIVIDUALIOS ĮMONĖS AR MAŽOSIOS BENDRIJOS PERTVARKYMAS Į AKCINĘ AR UŽDARĄJĄ AKCINĘ BENDROVĘ

21. Iki sprendimo priėmimo pertvarkyti ūkinę bendriją, individualią įmonę ar mažąją bendriją į akcinę ar uždarąją akcinę bendrovę pertvarkomų įmonių turtas, perduodamas už bendrovės akcijas, turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo.

Kai individualios įmonės savininkas, ūkinės bendrijos dalyviai ar mažosios bendrijos nariai priima sprendimą pertvarkyti įmonę į akcinę ar uždarąją akcinę bendrovę, turi būti atsižvelgiama ir į to juridinio asmens teisinę formą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas nustato minimalų akcinės ar uždarosios akcinės bendrovės kapitalo dydį, todėl sprendžiant dėl jo dydžio, turi būti įvertinamas už akcijas perduodamas turtas. Pertvarkant individualią įmonę, ūkinę bendriją ar mažąją bendriją į bendrovę, turtas, už kurį bus išduodamos bendrovės akcijos, turi būti įvertinamas nepriklausomo turto vertintojo teisės aktų nustatyta tvarka.

Individualios įmonės turtas yra individualios įmonės nuosavybėn perduotas savininkui asmeninės nuosavybės teise priklausęs turtas, taip pat individualios įmonės vardu įsigytas turtas. Individualios įmonės savininkas gali įnešti turtą į individualią įmonę arba bet kada jį atsiimti. Pertvarkant individualią įmonę į bendrovę savininkas nusprendžia, kuris turtas bus perduotas už bendrovės akcijas, ir pateikia šį turtą įvertinti nepriklausomam turto vertintojui.

Pavyzdys

Individualios įmonės „K“ savininkas svarsto galimybę pertvarkyti savo įmonę į uždaryją akcinę bendrovę. Iki sprendimo pertvarkyti individualią įmonę jos savininkas finansinių ataskaitų nerengė. Į „K“ savininkas nusprendė, kad už bendrovės akcijas bus perduotas visas individualios įmonės „K“ turtas. Į „K“ savininkas su nepriklausomu turto vertintoju sudaro sutartį dėl turto, kurį numato perduoti už bendrovės akcijas, vertinimo. Į „K“ sudaro 20X6 m. birželio 30 d. balansą, kuriame parodytas visas individualios įmonės turtas ir įsipareigojimai.

Individualios įmonės „K“ 20X6 m. birželio 30 d. balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. birželio 30 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		30 713
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		30 713
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		13 250
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		2 800
2.	Per vienus metus gautinos sumos		5 500
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		4 950
	TURTO IŠ VISO		43 963
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		40 363
1.	Savininkų įnašai		38 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		2 363
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		3 600
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		3 600
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		43 963

22. Atlikus turto vertinimą, sudaromas pertvarkymo balansas pagal turto vertinimo dienos duomenis. Įmonės turtas, perduodamas už bendrovės akcijas, pertvarkymo balanse turi būti parodomas pagal turto vertinimo dienos būklę nepriklausomo turto vertintojo ataskaitoje nurodytąja verte.

Nepaisant to, ar iki sprendimo ją pertvarkyti priėmimo dienos individuali įmonė ar ūkinė bendrija rengė finansines ataskaitas, ar jų nerengė, prieš priimdama sprendimą dėl pertvarkymo turi sudaryti pertvarkymo balansą. Taip pat ir mažoji bendrija prieš priimdama sprendimą ją pertvarkyti turi sudaryti pertvarkymo balansą.

Individuali įmonė ar ūkinė bendrija, kuri ir anksčiau rengė finansines ataskaitas, ir mažoji bendrija kartu su pertvarkymo balansu turėtų sudaryti ir pelno (nuostolių) ataskaitą.

Jei individuali įmonė ar ūkinė bendrija finansinių ataskaitų nerengė, pelno (nuostolių) ataskaitos ji gali nesudaryti, tačiau turi apskaitoje užregistruoti visas gautinas ir mokėtinas sumas, inventorizuoti atsargas ir kitą turtą, kuris liks pertvarkytoje įmonėje, nepaisydama to, ar jis perduodamas už akcijas, ar ne. Jei savininkai į individualią įmonę ar ūkinę bendriją yra įnešę turtą, kurio neketina perduoti už bendrovės akcijas, ir numato šį turtą atsiimti, pertvarkymo balanse savininkai šio turto neturėtų rodyti.

1 pavyzdys

Tikroji ūkinė bendrija „L“, kurios tikrieji nariai yra fiziniai asmenys, savo veikloje naudoja šį jos tikrųjų narių perduotą turtą:

- pastatą, kurio likutinė vertė 25 000 EUR ;
- transporto priemones, kurių likutinė vertė 7 000 EUR ;
- kompiuterį, kurio likutinė vertė 600 EUR .

TŪB „L“ numatoma pertvarkyti į uždarąją akcinę bendrovę. Iš tikrosios ūkinės bendrijos naudoto turto uždarajai akcinei bendrovei savininkai perduos tik transporto priemones ir kompiuterį. Pastatą perdavęs bendrijos narys nori jį atsiimti ir vėliau išnuomoti po pertvarkymo veiksiančiai naujos teisinės formos įmonei.

Šiuo atveju TŪB „L“ pertvarkymo balanse bus parodoma nepriklausomo turto vertintojo turto vertinimo ataskaitoje nurodyta transporto priemonių ir kompiuterio vertė, o pastato vertė nebus rodoma.

2 pavyzdys

Mažosios bendrijos „A“ nariai nusprendė mažąją bendriją pertvarkyti į uždarąją akcinę bendrovę. MB „A“ apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas sudarė pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“. MB „A“ sudarė 20X6 m. birželio 30 d. balansą, į kurį įtrauktą turtą pateikė vertinti nepriklausomam turto vertintojui.

20X6 m. liepos 27 d. gavusi nepriklausomo turto vertintojo ataskaitą apie perduodamo už bendrovės akcijas turto vertę MB „A“ pagal 20X6 m. birželio 30 d. mažosios bendrijos turimo turto vertinimo duomenis sudaro pertvarkymo balansą.

MB „A“ 20X6 m. birželio 30 d. pertvarkymo balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. birželio 30 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		488 000
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		488 000
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		

B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		12 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		5 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		5 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		2 000
	TURTO IŠ VISO		500 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		179 000
1.	Savininkų įnašai		9 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		25 000
3.	Perkainojimo rezervas		145 000
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		321 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		200 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		121 000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		500 000

Kadangi MB „A“ turto vertė, atėmus visus įsipareigojimus, yra 179 000 EUR, vadovaujantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymu gali būti priimtas sprendimas dėl įmonės pertvarkymo.

MB „A“ nariai nusprendė, kad uždarosios akcinės bendrovės įstatinis kapitalas bus 10 000 EUR. Mažosios bendrijos nariai taip pat nusprendė, kad įstatinis kapitalas bus formuojamas iš savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno. Registruojant naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą, savininkų įnašų suma, nepaskirstytojo pelno dalis, kuri reikalinga 10 000 EUR įstatiniam kapitalui suformuoti, perkeliama į naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą:

D 301 Savininkų įnašų suma	9 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	9 000
ir	
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	1 000

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę sudaromas įmonės veiklos pradžios balansas, be to apskaitoje užregistruojamas turto vertinimo ataskaitoje nurodytas turto vertės padidėjimas, kuris iki šiol buvo parodytas tik pertvarkymo balanse, skirtingame naujos teisinės formos įmonės įstatiniam kapitalui apskaičiuoti.

Pavyzdys, kaip užregistravus naujos teisinės formos įmonę apskaitoje tikslinami esamo turto duomenys atsižvelgiant į turto vertintojo ataskaitoje nurodytas vertes, pateiktas aiškinant standarto 28 punktą.

23. Jei ūkinės bendrijos, individualios įmonės ar mažosios bendrijos turtas, atėmus visus įsipareigojimus, yra mažesnis už Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme (Žin., 2000, Nr. 64-1914; 2003, Nr. 123-5574) akcinei ar uždarajai akcinei bendrovei nustatytą minimalų įstatinio kapitalo dydį, tai papildomo įnašo suma užregistruojama kaip savininkų įnašai. Papildomas nepiniginis įnašas turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo.

Jei sudarius pertvarkymo balansą paaiškėja, kad įmonės turtas, atėmus visus įmonės įsipareigojimus, yra mažesnis už Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme nustatytą minimalią 2 500 EUR uždarnosios akcinės bendrovės arba 40 000 EUR akcinės bendrovės įstatinio kapitalo sumą, norint priimti sprendimą dėl pertvarkymo, turi būti padidinami savininkų įnašai. Jei papildomi įnašai įnešami pinigais, jie užregistruojami apskaitoje ir, patikslinus pertvarkymo balansą, gali būti priimamas sprendimas dėl įmonės pertvarkymo ir apskaičiuojamas naujos teisinės formos įmonės įstatinis kapitalas. Jei papildomi įnašai įnešami kitu turtu, to turto vertę turi nustatyti nepriklausomas turto vertintojas.

Pavyzdys

Individualios įmonės „M“ savininkas svarsto galimybę pertvarkyti individualią įmonę į uždarają akcinę bendrovę. Iki sprendimo pertvarkyti individualią įmonę jos savininkas finansinių ataskaitų nerengė. Jis sudaro 20X6 m. kovo 31 d. balansą, kuriame parodytas visas įmonės turtas ir įsipareigojimai. Įmonės savininkas sudaro sutartį su turto vertintoju dėl 20X6 m. kovo 31 d. balanse parodyto turto įvertinimo. 20X6 m. balandžio 28 d. gavęs nepriklausomo turto vertintojo ataskaitą apie perduodamo už bendrovės akcijas turto vertę individualios įmonės „M“ savininkas pagal 20X6 m. kovo 31 d. įmonės turimo turto vertinimo duomenis sudaro pertvarkymo balansą.

Individualios įmonės „M“ 20X6 m. kovo 31 d. pertvarkymo balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. kovo 31 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		3 100
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		3 100
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		3 150
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		1 300
2.	Per vienus metus gautinos sumos		1 300
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		550
	TURTO IŠ VISO		6 250
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		2 200
1.	Savininkų įnašai		1 200
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		180

3.	Perkainojimo rezervas		820
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		4 050
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		4 050
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		6 250

Kadangi individualios įmonės „M“ turto vertė atėmus visus įsipareigojimus yra 2 200 EUR, o vadovaujantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymu minimalus uždarnosios akcinės bendrovės įstatinis kapitalas turi būti 2 500 EUR, todėl sprendimas dėl įmonės pertvarkymo negali būti priimamas, kol bus padidinti savininkų įnašai.

Individualios įmonės „M“ savininkas 20X6 m. balandžio 2 d. papildomai įnešė 300 EUR, kurie buvo užregistruoti apskaitoje:

D 271 Pinigai sąskaitose bankuose	300
K 301 Savininkų įnašų suma	300
Patikslinamas pertvarkymo balansas.	

Individualios įmonės „M“ pertvarkymo balansas patikslintas pagal 20X6 m. balandžio 2 d. duomenis

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. balandžio 2 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		3 100
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		3 100
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		3 150
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		1 300
2.	Per vienus metus gautinos sumos		1 300
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		850
	TURTO IŠ VISO		6 550
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		2 500
1.	Savininkų įnašai		1 500
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		180
3.	Perkainojimo rezervas		820
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		4 050
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		4 050
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		6 550

24. Jei ūkinė bendrija ar individuali įmonė iki sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo finansinių ataskaitų nerengė verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, sudaromas 38-ojo verslo apskaitos standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ nustatytos balanso formos pertvarkymo balansas. Už akcijas perduodamas turtas pertvarkymo balanse turi būti parodytas turto vertintojo ataskaitoje nurodyta verte, taip pat atitinkamai patikslinti savininkų įnašai.

Jei iki sprendimo ją pertvarkyti ūkinė bendrija ar individuali įmonė nerengė finansinių ataskaitų, balansas sudaromas pagal turimus duomenis. Balanse turi būti parodytas individualios įmonės savininko ar ūkinės bendrijos dalyvių perduotas turtas, įmonės įsigytas turtas, visos gautinos sumos ir visi įsipareigojimai.

Pavyzdys

Individuali įmonė „N“, kuri nerengė finansinių ataskaitų, savo veikloje naudoja šį savininko perduotą turtą:

- automobilį, kurio įsigijimo savikaina 5 000 EUR (nusidėvėjimas nebuvo skaičiuojamas);
- kopijavimo aparatą, kurio įsigijimo savikaina 3 000 EUR (nusidėvėjimas nebuvo skaičiuojamas);
- baldus, kurių įsigijimo savikaina 1 000 EUR (nusidėvėjimas nebuvo skaičiuojamas).

Už įmonės suteiktas paslaugas pirkėjai skolingi 2 000 EUR.

Įmonės sąskaitoje banke yra 1 800 EUR.

Įmonė su visais tiekėjais yra atsiskaičiusi ir sumokėjusi mokesčius, todėl jokių įsipareigojimų neturi.

Sudaromas įmonės pertvarkymo balansas.

Individualios įmonės „N“ 20X6 m. birželio 30 d. pertvarkymo balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. birželio 30 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		9 000
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		9 000
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		3 800
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		
2.	Per vienus metus gautinos sumos		2 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		1 800
	TURTO IŠ VISO		12 800

	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		12 800
1.	Savininkų įnašai		9 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		3 800
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		0
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		0
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		12 800

Turto vertės ir savininkų įnašų sumos skirtumas parodomas pertvarkymo balanso nepaskirstytojo pelno (nuostolių) straipsnyje. Tačiau iki sprendimo pertvarkyti individualią įmonę „N“ priėmimo, perduodamas turtas turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo.

25. Ūkinės bendrijos, individualios įmonės, kurios iki sprendimo jas pertvarkyti priėmimo finansines ataskaitas rengė verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, ir mažosios bendrijos pertvarkymo balanse turto vertinimo rezultatus parodo taip:

25.1. Jei turto vertintojo ataskaitoje už akcijas perduodamo turto nurodyta vertė yra didesnė už balansinę vertę, pertvarkymo balanse didina turto vertę ir perkainojimo rezervą (rezultatus).

Jei individuali įmonė, ūkinė bendrija ar mažoji bendrija apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas rengė 38-ojo verslo apskaitos standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ nustatyta tvarka, tai ilgalaikį turtą apskaitoje registravo įsigijimo savikaina, todėl tokių įmonių balanse perkainojimo rezervo nebuvo, tačiau pertvarkymo balanse perkainojimo rezervas atsiras, jei turto vertintojai nustatys didesnę arba mažesnę turto vertę už balansinę. Vertinant turtą, kai norima pertvarkyti įmonę, didesne verte gali būti įvertinamas ne tik materialusis, bet ir nematerialusis, ir kitas turtas bei atsargos. Šis vertinimas atliekamas ne sudaryti finansines ataskaitas, o apskaičiuoti po pertvarkymo veiksiančios įmonės įstatinį kapitalą, todėl sudarant pertvarkymo balansą nei į 38-ojo verslo apskaitos standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“, nei į kitų verslo apskaitos standartų reikalavimus neatsižvelgiama.

Pavyzdys

Individualios įmonės „P“ balanse parodyta 3 000 EUR atsargų įsigijimo savikaina. Vadovaujantis 38-oju verslo apskaitos standartu „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ atsargos apskaitoje registruojamos ir balanse parodomos įsigijimo savikaina. Dėl individualios įmonės pertvarkymo vertindami turtą turto vertintojai nustatė, kad atsargų vertė yra 4 000 EUR. Pertvarkymo balanse atsargos bus parodytos 4 000 EUR verte neatsižvelgiant į tai, kad ši vertė didesnė už jų įsigijimo savikainą, o 1 000 EUR vertės padidėjimas bus registruojamas perkainojimo rezervo sąskaitoje.

Jei individuali įmonė, ūkinė bendrija ar mažoji bendrija apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas rengė pagal visus verslo apskaitos standartus, tokių įmonių balanse gali būti nurodyta perkainojimo rezervo vertė.

25.2. Jei turto vertintojo ataskaitoje nurodyta turto vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, pertvarkymo balanse sumažina turto vertę ir perkainojimo rezervą (rezultatus).

Pavyzdys

Ūkinės bendrijos „R“ balanse parodyta 15 000 EUR įrenginio vertė. Pertvarkant bendriją turto vertintojai nustatė 12 000 EUR tokio turto vertę. Balansinės turto vertės ir turto vertintojų nustatytos vertės skirtumu bus mažinamas perkainojimo rezervas.

25.3. Jei turto vertės sumažėjimo suma viršija pertvarkymo balanse parodytą perkainojimo rezervą (rezultatus), pertvarkymo balanse sumažėjimo sumą parodo kaip neigiamą perkainojimo rezervą (-).

Paprastai perkainojimo rezervas balanse neigiamas nebūna, tačiau pertvarkymo balanse gali būti ir neigiamas, nes šiame pertvarkymo balanso straipsnyje parodomi visi nepriklausomų turto vertintojų nustatyti įmonės turto vertės padidėjimai ir sumažėjimai.

Pavyzdys

Mažosios bendrijos „S“ turto balansinė ir turto vertintojų nustatyta vertė pateikta lentelėje.

Eilės Nr.	Turtas	Balansinė vertė 20X6 m. kovo 31 d.	Turto vertintojų nustatyta vertė	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (-) pagal turto vertinimo rezultatus
A.	ILGALAIKIS TURTAS	32 000	20 000	-12 000
1.	Nematerialusis turtas	2 000	0	-2 000
2.	Materialusis turtas	10 000	14 000	4 000
3.	Finansinis turtas	20 000	6 000	-14 000
4.	Kitas ilgalaikis turtas			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	22 000	20 000	-2 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai	4 000	5 000	1 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos	15 000	12 000	-3 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas			
4.	Pinigai	3 000	3 000	

	TURTO IŠ VISO	54 000	40 000	
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
3.	Perkainojimo rezervas			-14 000

Pagal turto vertinimo ataskaitą sudaromas mažosios bendrijos pertvarkymo balansas. Pertvarkymo balanso straipsnyje *Perkainojimo rezervas* bus parodytas neigiamas skaičius – 14 000 EUR.

Užregistravus naujos teisinės formos įmonę, t. y. UAB „S“, apskaitoje tikslinami esamo turto duomenys atsižvelgiant į nepriklausomo turto vertintojo ataskaitoje nurodytas turto vertes. Savininkų įnašai, perkainojimo rezervas ir nepaskirstytojo pelno dalis, kuri reikalinga įstatiniam kapitalui suformuoti, perkeliama į UAB „S“ įstatinį kapitalą. Perkainojimo rezervą, t. y. – 14 000 EUR, perkeliant į įstatinį kapitalą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	14 000
K 32 Perkainojimo rezervas	14 000

Pavyzdys, kaip užregistravus naujos teisinės formos įmonę apskaitoje tikslinami esamo turto duomenys atsižvelgiant į turto vertintojo ataskaitoje nurodytas vertes, pateiktas aiškinant standarto 28 punktą.

26. Šio standarto 25 punkte nurodytų įmonių pertvarkymo balanse siekiant teisingai parodyti pertvarkomos įmonės nepaskirstytojo pelno (nuostolių) rodiklį bei nustatyti po pertvarkymo veikiančios naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydį, kartu su pertvarkymo balansu gali būti sudaroma pelno (nuostolių) ataskaita. Ataskaita sudaroma už laikotarpį, pasibaigiantį turto vertinimo dieną.

27. Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo juridinių asmenų registre pertvarkomos įmonės ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami, grupuojami ir apibendrinami įprasta tvarka, apskaitoje nefiksuojant turto įvertinimo rezultatų.

Jei įmonė apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, prieš įmonės pertvarkymą atlikus turto vertinimą naujos turto vertės įmonės apskaitoje neregistruojamos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo. Tuo laikotarpiu įmonė taiko savo įprastą apskaitos politiką ir pagal ją apskaitoje registruoja visus ūkinius įvykius ir ūkines operacijas.

Pavyzdys

Pertvarkoma įmonė iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo Juridinių asmenų registre apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas sudarė pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

Nepriklausomų turto vertintojų pateiktoje ataskaitoje nurodyta, kad atsargų vertė yra 4 000 EUR, o įmonės apskaitoje šių atsargų vertė – 3 000 EUR. Nuo pertvarkymo balanso datos iki

naujos teisinės formos įmonės įregistravimo įmonė visas turėtas atsargas pardavė už 4 500 EUR. Apskaitoje registruojama:

D 241 Pirkėjų skolos	4 500
K 500 Parduotų prekių ir paslaugų pajamos	4 500
D 600 Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	3 000
K 201 Atsargos	3 000

Pelno (nuostolių) ataskaitoje įmonė parodys 4 500 EUR pardavimo pajamų ir 3 000 EUR parduotų prekių savikainą.

28. Užregistravus naujos teisinės formos įmonę apskaitoje koreguojami esamo turto duomenys atsižvelgiant į nepriklausomo turto vertintojo ataskaitoje nurodytas turto vertes. Skirtumu, susidariusiu dėl perkainoto turto judėjimo, koreguojamas nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Jei įmonė iki sprendimo ją pertvarkyti priėmimo rengė finansines ataskaitas, naujos teisinės formos įmonės apskaitoje užregistravus nepriklausomų turto vertintojų nustatytą turto vertę ji turi būti tikslinama pagal ūkinių operacijų, kurios įvyko nuo pertvarkymo balanso datos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo, rezultatus.

Neatsižvelgiant į tai, ar pertvarkoma individuali įmonė, ūkinė bendrija ar mažoji bendrija, apskaitoje daromi analogiški įrašai.

Pavyzdys

Individuali įmonė „X“ apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“. Savininkas individualią įmonę „X“ pertvarkė į UAB „X“ ir visą individualios įmonės turtą perdavė naujos teisinės formos įmonės įstatiniam kapitalui formuoti.

Individualios įmonės 20X6 m. kovo 31 d. duomenys pateikti balanse.

Individualios įmonės „X“ 20X6 m. kovo 31 d. balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. kovo 31 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		12 000
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		12 000
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		17 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		5 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		7 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		3 000

4.	Pinigai		2 000
	TURTO IŠ VISO		29 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		18 000
1.	Savininkų įnašai		5 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		13 000
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		11 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		11 000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		29 000

Įmonės savininkas sudarė sutartį su nepriklausomu turto vertintoju įvertinti individualios įmonės „X“ turta.

Turto vertinimo ataskaitoje, kurią įmonės savininkas gavo 20X6 m. gegužės 10 d., nurodyta atskirų turto rūšių vertė pateikta lentelėje.

Eil. Nr.	Turtas	Įsigijimo savikaina, EUR	Sukauptas nusidėvėjimas, EUR	Balansinė vertė, EUR	Turto vertintojų nustatyta vertė, EUR	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (-) pagal turto vertinimo rezultatus, EUR
1.	Transporto priemonės	10 000	3 000	7 000	5 000	-2 000
2.	Baldai	9 000	4 000	5 000	4 000	-1 000
3.	Atsargos ²	5 000		5 000	7 000	2 000
4.	Per vienus metus gautinos sumos	7 000		7 000	4 000	-3 000
5.	Kitas trumpalaikis turtas	3 000		3 000	3 000	-
6.	Pinigai	2 000		2 000	2 000	-
	Turto iš viso	36 000	7 000	29 000	25 000	-4 000

Pagal turto vertinimo ataskaitą sudaromas individualios įmonės pertvarkymo balansas, kad galima būtų nustatyti, ar individualios įmonės nuosavas kapitalas nėra mažesnis už uždarnosios akcinės bendrovės minimalią įstatinio kapitalo sumą.

Individualios įmonės „X“ pertvarkymo balansas
pagal 20X6 m. kovo 31 d. duomenis

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X6 m. kovo 31 d.
	TURTAS		

² Visos atsargos yra vienu metu

A.	ILGALAIKIS TURTAS		9 000
1.	Nematerialusis turtas		
2.	Materialusis turtas		9 000
2.1	Transporto priemonės		5 000
2.2.	Baldai		4 000
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		16 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		7 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		4 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		3 000
4.	Pinigai		2 000
	TURTO IŠ VISO		25 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		14 000
1.	Savininkų įnašai		5 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		13 000
3.	Perkainojimo rezervas		(4 000)
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		11 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		11 000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		25 000

Iš pertvarkymo balanso matome, kad individualios įmonės „X“ turto vertė atėmus įsipareigojimų vertę sudaro 14 000 EUR (25 000 EUR – 11 000 EUR), todėl savininkas gali priimti sprendimą pertvarkyti įmonę į uždarąją akcinę bendrovę.

Individuali įmonė „X“ gali būti pertvarkoma į UAB, nes jos nuosavas kapitalas yra didesnis už Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme nurodytą minimalų UAB įstatinio kapitalo dydį.

Savininkas nusprendė, kad UAB „X“ įstatinis kapitalas bus 10 000 EUR. Naujos teisinės formos įmonės, UAB „X“, įstatai įregistruoti 20X6 m. rugpjūčio 31 d.

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę turi būti sudarytas įmonės veiklos pradžios balansas, apskaitoje užregistruotas jos įstatinis kapitalas ir turto vertinimo ataskaitoje nurodytas turto vertės padidėjimas, kuris iki šiol buvo parodytas tik pertvarkymo balanse, skirtame naujos teisinės formos įmonės įstatiniam kapitalui apskaičiuoti.

Registruojant turto vertinimo rezultatus apskaitoje daromi tokie įrašai:

1. D 201 Atsargos	2 000
K 32X Perkainojimo rezervas	2 000
2. D 32X Perkainojimo rezervas	2 000
K 1230 Transporto priemonių savikaina	2 000
3. D 32X Perkainojimo rezervas	1 000
K 1260 Kito materialiojo turto savikaina (Baldai)	1 000

4. D 32X Perkainojimo rezervas	3 000
K 24 Per vienus metus gautinos sumos	3 000

Registruojant naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą savininkų įnašų suma, perkainojimo rezervas ir nepaskirstytojo pelno dalis, kuri reikalinga 10 000 EUR įstatiniam kapitalui suformuoti, perkeliama į naujos teisinės formos įmonės įstatinį kapitalą:

5. D 301 Savininkų įnašų suma	5 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	5 000
6. D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	9 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	9 000
7. D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	4 000
K 32 Perkainojimo rezervas	4 000

Įmonei vykdant veiklą nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo kai kurios jos vykdytos ūkinės operacijos buvo susijusios su turtu, perkainotu sudarant pertvarkymo balansą. Nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo individuali įmonė „X“ pardavė pusę atsargų, kurias turėjo turto vertinimo dieną.

Pagal turto vertinimo duomenis užregistravus atsargų vertės padidėjimą naujos teisinės formos įmonės veiklos pradžios balanse jų vertė turi būti koreguojama, nes pardavus dalį atsargų, kurių vertė buvo padidinta perkainojus turtą, likusių neparduotų atsargų vertė būtų per didelė. Apskaičiuojama atsargų vertės tikslinimo suma.

Turto vertinimo dieną atsargų balansinė vertė buvo 5 000 EUR, o turto vertinimo ataskaitoje šių atsargų vertė nurodyta 7 000 EUR. Vertė padidėjo 2 000 EUR. Nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo pusė atsargų buvo parduota. Parduotų atsargų savikaina buvo 2 500 EUR (vertė iki turto vertinimo dienos). Parduotos atsargos sudaro 50 proc. visų atsargų (2 500 EUR : 5 000 EUR x 100%), todėl ir turto vertinimo ataskaitoje nurodyta atsargų vertės padidėjimo suma turi būti tikslinama sumažinant ją 1 000 EUR suma, kuri tenka parduotoms atsargoms (2 000 EUR x 50%).

Registruojant šią sumą apskaitoje daromi tokie įrašai:

8. D 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	1 000
K 201 Atsargos	1 000

Įrašo eilės numeris lentelėje *UAB „X“ 20X6 m. rugpjūčio 31 d. veiklos pradžios balansas* pateiktas skliaustuose.

Atlikti tikslinimai parodomi lentelėje. 3 stulpelyje pagal 20X6 m. rugpjūčio 31 d. individualios įmonės „X“ duomenis pateiktas balansas naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dieną, 4 ir 5 stulpeliuose parodyti užregistruoti turto vertinimo rezultatai (1–4 įrašai), 6 ir 7 stulpeliuose – užregistruotas naujos teisinės formos įmonės įstatinis kapitalas (5–7 įrašai) ir atsargų vertės tikslinimas (8 įrašas), 8 stulpelyje pateikiamas naujos teisinės formos įmonės veiklos pradžios balansas.

UAB „X“ 20X6 m. rugpjūčio 31 d. veiklos pradžios balanso darbinė lentelė

Eilės Nr.	Turtas	Individuales įmonės „X“ balansas nuo 20X6 m. rugpjūčio 31 d. iki tikslinimų užregistravimo	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (–) pagal turto vertinimo rezultatus		Tikslinantys įrašai		UAB „X“ veiklos pradžios balansas
			4	5	6	7	
1	2	3	D	K	D	K	8
A.	Ilgalaikis turtas	11 300					8 300
1.	Nematerialusis turtas						
2.	Materialusis turtas	11 300					8 300
2.1	Pastatai						
2.2	Transporto priemonės	6 700		(2) 2 000			4 700
2.3.	Baldai	4 600		(3) 1 000			3 600
3.	Finansinis turtas						
4.	Kitas ilgalaikis turtas						
B.	Trumpalaikis turtas	16 000					14 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai	2 500	(1) 2 000			(8) 1 000	3 500
2.	Per vienus metus gautinos sumos	5 000		(4) 3 000			2 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas	3 000					3 000
4.	Pinigai	5 500					5 500
	Turto iš viso	27 300					22 300
	Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai						
C.	Nuosavas kapitalas	18 300					13 300
	Įstatinis kapitalas				(7) 4 000	(5) 5 000 (6) 9 000	10 000
1.	Savininkų įnašai	5 000			(5) 5 000		
2.	Nepaskirstytasis				(6) 9 000		

	pelnas (nuostoliai)	13 300			(8) 1 000		3 300
3.			(2) 2 000				
	Perkainojimo rezervas		(3) 1 000				
			(4) 3 000	(1) 2 000		(7) 4 000	
D.	Dotacijos, subsidijos	0					0
E.	Įsipareigojimai	9 000					9 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai						
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai	9 000					9 000
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	27 300					22 300
	Apyvartos suma		8 000	8 000	19 000	19 000	

29. Užregistravus naujos teisinės formos įmonės įstatus su sprendime pertvarkyti įmonę nurodytu įstatiniu kapitalu:

29.1. jei sprendime pertvarkyti įmonę nustatytas įstatinis kapitalas yra lygus už akcijas perduoto turto vertei, visa savininkų įnašų suma perkeliama į įstatinį kapitalą;

Jei už gaunamas akcijas perduodamas nepiniginis įnašas, jo vertė gali skirtis nuo įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio. Už akcijas perduodamo nepiniginio turto vertė gali būti lygi įstatiniam kapitalui arba didesnė.

Pavyzdys

Pertvarkydamas įmonę į uždarają akcinę bendrovę įmonės „Y“ savininkas nustato 2 500 EUR įstatinio kapitalo dydį. Anksčiau įmonei kaip savininko įnašą perduotą įrenginį, kurio balansinė vertė 2 500 EUR, perduoda už akcijas. Šį įrenginį įvertinus turto vertintojams paaiškėjo, kad jo balansinė vertė atitinka tikrąją vertę. Vadinasi, įmonės „Y“ pertvarkymo balanse parodytas 2 500 EUR savininko įnašas po pertvarkymo veiksiančios įmonės balanse bus parodomas kaip įstatinis kapitalas.

29.2. jei sprendime pertvarkyti įmonę nustatytas įstatinis kapitalas yra mažesnis kaip už akcijas perduoto turto vertė, skirtumas parodomas akcijų priedų sąskaitoje.

Pavyzdys

Pertvarkydamas individualią įmonę į uždaryją akcinę bendrovę įmonės „Z“ savininkas nustato 2 500 EUR įstatinį kapitalą. Anksčiau įmonei kaip savininko įnašą perduotą įrenginį, kurio balansinė vertė 2 500 EUR, perduoda už akcijas. Šį įrenginį įvertinus turto vertintojams paaiškėjo, kad jo tikroji vertė yra 3 000 EUR. Vadinasi, įmonės „Z“ pertvarkymo balanse nurodytas 3 000 EUR savininko įnašas po pertvarkymo veiksiančios įmonės balanse bus parodomas kaip 2 500 EUR įstatinis kapitalas ir 500 EUR akcijų priedai.

30. Perkainoto ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo ir amortizacijos skaičiavimas patikslinamas nuo naujos teisinės formos įmonės užregistravimo dienos.

Įregistravus naujos teisinės formos įmonę ir užregistravus apskaitoje turto vertinimo ataskaitoje nurodytą vertę ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas ir nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama nuo naujos vertės, kuri nustatoma prie turto įsigijimo savikainos pridėjus turto vertės padidėjimo ar atėmus turto vertės sumažėjimo sumą. Ši vertė laikoma turto įsigijimo savikaina, sukaupto nusidėvėjimo (amortizacijos) suma padidėja nusidėvėjimo, apskaičiuoto nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos, suma. Prireikęs, gali būti tikslinamas ir turto naudingo tarnavimo laikas.

Pavyzdys

Ūkinė bendrija „S“ pertvarkoma į uždaryją akcinę bendrovę. Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo ūkinės bendrijos „S“ turto vertė buvo tokia, kaip pateikta lentelėje.

Eilės Nr.	Turtas	Įsigijimo savikaina, EUR	Sukauptas nusidėvėjimas, EUR	Likutinė vertė, EUR
1.	Pastatas	15 000	6 000	9 000
2.	Įrenginiai	9 000	3 500	5 500
3.	Baldai	4 500	1 600	2 900

Turto vertinimo ataskaitoje pateikti šie turto duomenys

Eilės Nr.	Turtas	Įsigijimo savikaina, EUR	Sukauptas nusidėvėjimas, EUR	Likutinė vertė, EUR	Turto vertintojų nustatyta vertė, EUR	Vertės padidėjimas arba sumažėjimas (–) pagal turto vertinimo rezultatus, EUR
1.	Pastatas	15 000	6 000	9 000	11 000	2 000
2.	Įrenginiai	9 000	3 500	5 500	2 000	–3 500
3.	Baldai	4 500	1 600	2 900	1 500	–1 400

Nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas nuo turto vertės, kuri buvo iki perkainojimo, ir buvo apskaičiuotos tokios turto nusidėvėjimo sumos:

- pastato 270 EUR;
- įrenginių 160 EUR;
- baldų 110 EUR.

Naujos teisinės formos įmonės, UAB „S“, turto vertė

Turtas	Įsigijimo savikaina, EUR	Turto vertės padidėjimas arba sumažėjimas (–) pagal turto vertinimo rezultatus, EUR	Sukauptas nusidėvėjimas iki turto vertinimo dienos, EUR	Nusidėvėjimas, apskaičiuotas nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo, EUR	Naujos teisinės formos įmonės turto įsigijimo savikaina, EUR (2 + 3)	Sukauptas nusidėvėjimas, EUR (4 + 5)	Likutinė vertė, EUR (6 – 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
Pastatas	15 000	2 000	6 000	270	17 000	6 270	10 730
Įrenginiai	9 000	–3 500	3 500	160	5 500	3 660	1 840
Baldai	4 500	–1 400	1 600	110	3 100	1 710	1 390

Pagal turto vertinimo duomenis patikslinta turto likutinė vertė bus nudėvėta per likusį arba įmonės patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką.

31. Tvarkydama apskaitą ir sudarydama finansinę atskaitomybę naujos teisinės formos įmonė vadovaujasi Verslo apskaitos standartais.

Įmonė turi pradėti taikyti verslo apskaitos standartus nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos. Net ir tada, kai įmonė nerengė finansinių ataskaitų, o mokesčiams apskaičiuoti taikė pinigų principą, nuo pertvarkymo dienos apskaitoje turi būti pradėtas taikyti kaupimo principas. Įmonė turi parengti ir patvirtinti apskaitos politiką, atitinkančią verslo apskaitos standartų reikalavimus. Net ir tuo atveju, kai įmonė apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas rengė vadovaudamasi 38-uju verslo apskaitos standartu „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“, ji turės peržiūrėti ir patikslinti savo apskaitos politiką, nes minėtame standarte nustatyta supaprastinta apskaitos tvarka, kuri taikoma tik neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims ir mažosioms bendrijoms.

Pavyzdys

Individualios įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad atsargos apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos įsigijimo savikaina. Ši nuostata atitinka 38-ojo verslo apskaitos

standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ nuostatas, tačiau vadovaujantis 9-uoju verslo apskaitos standartu „Atsargos“, apskaitoje atsargos registruojamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines ataskaitas jos turi būti parodomos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, priklausomai nuo to, kuri iš jų yra mažesnė.

32. Sudarant pirmąją po pertvarkymo metinę finansinę atskaitomybę vadovaujantis Verslo apskaitos standartais, ankstesnių finansinių metų lyginamosios informacijos pateikti nebūtina.

Individuali įmonė ar ūkinė bendrija, neatsižvelgiant į tai, ar jos finansines ataskaitas rengė, ar nerengė, ir mažoji bendrija sudarydamos pirmąsias po pertvarkymo naujos teisinės formos įmonės finansines ataskaitas lyginamosios informacijos pateikti neprivalo. Individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nuosavo kapitalo struktūra skiriasi nuo bendrovės nuosavo kapitalo struktūros, todėl informacija būtų nepalyginama.

33. Jei ūkinė bendrija ar individuali įmonė iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo finansinių ataskaitų nerengė verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, po pertvarkymo sudarydamos pirmąją metinę pelno (nuostolių) ataskaitą, informaciją pateikia viename stulpelyje, nurodydamos duomenis nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo datos iki finansinių metų pabaigos. Ūkinė bendrija, individuali įmonė, kurios iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo finansines ataskaitas rengė verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, ir mažoji bendrija po pertvarkymo sudarydamos pirmąją metinę pelno (nuostolių) ataskaitą informaciją pateikia dviejuose stulpeliuose: viename – visų ataskaitinių metų duomenis, kitame – duomenis nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo datos iki metų pabaigos.

Pavyzdys

Individuali įmonė „A“, kuri iki pertvarkymo rengė finansines ataskaitas, nes taip buvo numatyta jos nuostatuose, buvo pertvarkyta į uždarytą akcinę bendrovę „A“. Naujos teisinės įmonės, UAB „A“, įstatai įregistruoti 20X6 m. kovo 1 d. Įmonės finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais. Sudarydama 20X6 metų finansines ataskaitas pelno (nuostolių) ataskaitoje bendrovė pateikia tokią informaciją.

UAB „A“ 20X6 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	
			Nuo 20X6 m. sausio 1 d. iki 20X6 m. gruodžio 31 d.	Nuo 20X6 m. kovo 1 d. iki 20X6 m. gruodžio 31 d.

34. Sudarant pirmąją po pertvarkymo metinę nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, pateikiama informacija apie turto vertės padidėjimą (sumažėjimą) gavus savininkų įnašus ar perkainojus turtą dėl įmonės pertvarkymo ir įstatinio kapitalo formavimo.

Jei finansinės ataskaitos buvo sudaromos, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje gali būti pateikiami duomenys nuo ankstesnio ataskaitinio laikotarpio pradžios.

1 pavyzdys

Individuali įmonė „B“ įsteigta 20X3 metais. Savininko įnašas buvo 8 000 EUR. Pirmus dvejus metus įmonė dirbo nuostolingai ir patyrė 1 000 EUR nuostolį, o 20X5 m. uždirbo 3 000 EUR grynojo pelno.

IĮ „B“, kuri rengė finansines ataskaitas, 20X6 metais buvo pertvarkyta į uždarają akcinę bendrovę.

IĮ „B“ nuosavą kapitalą 20X6 m. sausio 1 d. sudarė:

- a) 8 000 EUR savininkų įnašų;
- b) 2 000 EUR nepaskirstytojo pelno.

	EUR
Nuosavas kapitalas	10 000
Savininkų įnašai	8 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 000

Per 20X6 metus įvyko šios ūkinės operacijos:

1. Dėl IĮ „B“ pertvarkymo buvo įvertintas jos turtas. Turto vertė padidėjo 4 000 EUR.
2. IĮ „B“ uždirbo 5 000 EUR pelno.
3. Suudarytas naujos teisinės formos įmonės 10 000 EUR įstatinis kapitalas ir užregistruota 2 000 EUR akcijų priedų.

UAB „B“ įstatinio kapitalo formavimo darbinė lentelė

Eilės Nr.	Rodikliai	Savininkų įnašai	Įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Perkainojimo rezervas	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
1.	Likutis 20X6 m. sausio 1 d. (individualios įmonės)	8 000				2 000	10 000
2.	Turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)				(1) 4 000		4 000
3.	Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)					(2) 5 000	5 000
4.	Įstatinio kapitalo	(3) 8 000	(3) 10 000	(3) 2 000	(3) 4 000		

	formavimas						
5.	Likutis 20X6 m. gruodžio 31 d.		10 000	2 000		7 000	19 000

UAB „B“ 20X6 m. gruodžio 31 d. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

	Apmokėtas įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Savos akcijos (-)	Perkainojimo rezervas		Įstatymo numatyti rezervai		Kiti rezervai		Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
				Ilgalaikio materialiojo turto	Finansinio turto	Privatomašis	Savoms akcijoms įsigyti				
Likutis užpraėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje	8 000									(1 000)	7 000
Apskaitos politikos pakeitimo rezultatas											
Esminių klaidų taisymo rezultatas											
Perskaičiuotas likutis užpraėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje	8 000									(1 000)	7 000
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)										3 000	3 000
Likutis praėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje	8 000									2 000	10 000
Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)				4 000							4 000
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)										5 000	5 000
Įstatinio kapitalo didinimas (mažinimas)	2 000	2 000		(4 000)							0
Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	10 000	2 000		0						7 000	19 000

Jeigu iki pertvarkymo įmonė finansinių ataskaitų nerengė, pirmoji po pertvarkymo nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita sudaroma pradedant nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos.

2 pavyzdys

Individuali įmonė „C“ įsteigta 20X3 metais. Savininko įnašas buvo 8 000 EUR. Savininkas priėmė sprendimą pertvarkyti IĮ „C“ į uždarąją akcinę bendrovę.

Iki pertvarkymo IĮ „C“ finansinių ataskaitų nerengė.

Individualios įmonės „B“ nuosavą kapitalą 20X6 m. sausio 1 d. sudarė:

- a) 8 000 EUR savininkų įnašų;
- b) 2 000 EUR nepaskirstytojo pelno.

Per 20X6 metus įvyko šios ūkinės operacijos:

1. Dėl IĮ „C“ pertvarkymo buvo įvertintas jos turtas. Turto vertė padidėjo 4 000 EUR.
2. IĮ „C“ uždirbo 5 000 EUR pelno.
3. Sudarytas naujos teisinės formos įmonės 10 000 EUR įstatinis kapitalas ir užregistruota 2 000 EUR akcijų priedų.

UAB „B“ įstatinio kapitalo formavimo darbinė lentelė

Eilės Nr.	Rodikliai	Savininkų įnašai	Įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Perkainojimo rezervas	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
1.	Likutis 20X6 m. sausio 1 d. (individualios įmonės)	8 000				2 000	10 000
2.	Turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)				(1) 4 000		4 000
3.	Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)					(2) 5 000	5 000
4.	Įstatinio kapitalo formavimas	(3) (8 000)	(3) 10 000	(3) 2 000	(3) (4 000)		
5.	Likutis 20X6 m. gruodžio 31 d.		10 000	2 000		7 000	19 000

UAB „B“ 20X6 m. gruodžio 31 d. nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

	Apmokėtas įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Savos akcijos (-)	Perkainojimo rezervas		Įstatymo numatyti rezervai		Kiti rezervai	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
				Ilgalaikio materialiojo turto	Finansinio turto	Privatomašis	Savoms akcijoms įsigyti			

Likutis praėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje											
Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)											
Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)									2 000	2 000	
Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)									5 000	5 000	
Įstatinio kapitalo didinimas (mažinimas)	10 000	2 000									12 000
Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	10 000	2 000		0					7 000	19 000	

VI. AKCINĖS IR UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS, ŪKINĖS BENDRIJOS IR INDIVIDUALIOS ĮMONĖS PERTVARKYMAS Į MAŽĄJĄ BENDRIJĄ, AKCINĖS IR UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS, MAŽOSIOS BENDRIJOS PERTVARKYMAS Į INDIVIDUALIĄ ĮMONĘ IR ŪKINĘ BENDRIJĄ

35. Pertvarkius akcinę ar uždarają akcinę bendrovę į individualią įmonę, ūkinę bendriją ar mažąją bendriją, akcinės ar uždarosios akcinės bendrovės turtas ir įsipareigojimai individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos apskaitoje registruojami kaip individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos turtas ir įsipareigojimai.

Pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą akcinė ar uždaroji akcinė bendrovė gali būti pertvarkoma į individualią įmonę, kai visas jos akcijas valdo vienas fizinis asmuo, į tikrąją ūkinę bendriją arba komanditinę ūkinę bendriją – kai bendrovė turi ne mažiau kaip 2 akcininkus, į mažąją bendriją – kai visų akcijų savininkai yra fiziniai asmenys ir jų yra ne daugiau kaip 10.

Jei priimamas sprendimas bendrovę pertvarkyti į individualią įmonę, ūkinę bendriją ar mažąją bendriją, tai nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos apskaita tvarkoma ir finansinės ataskaitos sudaromos pagal teisės aktų, reglamentuojančių tos teisinės formos įmonės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą, nuostatas.

Pavyzdys

UAB „A“ akcininkai 20X3 m. birželio 30 d. nusprendė pertvarkyti bendrovę į MB „A“.

Po pertvarkymo UAB „A“ turtas ir įsipareigojimai tampa mažosios bendrijos „A“ turtu ir įsipareigojimais. Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo turto ir įsipareigojimų vertė gali pasikeisti, nes įmonė, pavyzdžiui, gali parduoti dalį prekių, įvykdyti dalį įsipareigojimų. Įregistravus naujos teisinės formos įmonę sudaromas mažosios bendrijos veiklos pradžios balansas, kuriame būtų parodyta mažosios bendrijos turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertė.

Mažoji bendrija „A“ pasirenka, ar apskaitą tvarkys ir finansines ataskaitas sudarys pagal visus verslo apskaitos standartus, ar tik pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

Iki pertvarkymo UAB „A“ buvo sudariusi atidėjinius garantinius išsipareigojimus vykdyti. Jeigu MB „A“ pasirinktų apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti tik pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“, bet ne pagal visus verslo apskaitos standartus, tai įvykdžiusi garantinius išsipareigojimus atidėjinių naujiems garantiniams išsipareigojimus vykdyti ji nesudarytų, nes 38-asis verslo apskaitos standartas jų sudaryti nereikalauja.

36. Individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nuosavo kapitalo struktūrą pagal teisės aktus nustato įmonės savininkai savo sprendimu.

Akcinės ar uždarnosios akcinės bendrovės nuosavo kapitalo struktūra skiriasi nuo individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nuosavo kapitalo struktūros. Jei po pertvarkymo mažoji bendrija, individuali įmonė ar ūkinė bendrija privalo arba savo noru nusprendžia sudaryti finansines ataskaitas, turėtų patikslinti ir nuosavo kapitalo struktūrą.

1 pavyzdys

UAB „A“ pertvarkoma į MB „A“. Iki pertvarkymo veikusios bendrovės nuosavą kapitalą sudarė:

Įstatinis kapitalas	10 000 EUR
Perkainojimo rezervas	98 500 EUR
Privalomasis rezervas	1 000 EUR
Kiti rezervai	15 000 EUR
<u>Nepaskirstytasis pelnas</u>	<u>44 000 EUR</u>
Iš viso:	168 500 EUR

Jei mažoji bendrija pasirinko taikyti 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“, tai jos nuosavo kapitalo struktūra yra:

- savininkų įnašai;
- nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

MB „A“ nariai priėmė sprendimą, kad bus registruojama 10 000 EUR narių įnašų, o likę 158 500 EUR bus registruojama kaip nepaskirstytasis pelnas.

Jei mažoji bendrija pasirinko taikyti visus verslo apskaitos standartus, jos nuosavo kapitalo struktūra gali būti tokia:

- mažosios bendrijos narių įnašai;
 - perkainojimo rezervas;
 - kiti rezervai;
 - nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).
-

MB „A“ nariai priėmė sprendimą, kad apskaitoje bus registruojama 10 000 EUR narių įnašų, 98 500 EUR perkainojimo rezervo, 15 000 EUR kitų rezervų ir 45 000 EUR nepaskirstytojo pelno (nuostolių).

2 pavyzdys

UAB „D“ pertvarkoma į individualią įmonę „D“. Iki pertvarkymo veikusios bendrovės nuosavą kapitalą sudarė:

Įstatinis kapitalas	10 000 EUR
Akcijų priedai	2 000 EUR
Privalomasis rezervas	1 000 EUR
Kiti rezervai	500 EUR
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	3 000 EUR
Iš viso:	16 500 EUR

Individualios įmonės nuosavo kapitalo struktūra:

- savininkų įnašai;
- nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Individualios įmonės „D“ savininkas savo sprendimu nustatė, kad 12 000 EUR bus registruojama kaip savininkų įnašai, o 4 500 EUR bus registruojama kaip nepaskirstytasis pelnas.

Individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos savininkai gali nustatyti ir kitokią nuosavo kapitalo struktūrą.

37. Individualios įmonės, ūkinės bendrijos ir mažosios bendrijos buhalterinę apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro teisės aktų nustatyta tvarka.

Lietuvos Respublikos individualių įmonių, Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų ir Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymuose nustatyta, kada individuali įmonė, ūkinė bendrija ir mažoji bendrija sudaro finansines ataskaitas ir kada jos turi būti patvirtinamos ir pateikiamos Juridinių asmenų registru.

Buhalterinės apskaitos tvarką nustato Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, o finansinių ataskaitų sudarymo tvarką – Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.

38. Pertvarkius ūkinę bendriją ar individualią įmonę į mažąją bendriją, ūkinės bendrijos ar individualios įmonės turtas ir išipareigojimai registruojami mažosios bendrijos apskaitoje.

Pavyzdys

Tikrosios ūkinės bendrijos „C“ visi tikrieji nariai yra fiziniai asmenys. Jie 20X5 m. kovo 31 d. priėmė sprendimą pertvarkyti tikrąją ūkinę bendriją į mažąją bendriją.

TŪB „C“ apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas sudarė pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“.

Tikrieji nariai nusprendė TŪB „C“ veikloje naudojamą turtą perduoti mažajai bendrijai. TŪB „C“ sudaro 20X5 m. kovo 31 d. pertvarkymo balansą, kuriame pateikia turto ir įsipareigojimų balansines vertes.

TŪB „C“ 20X5 m. kovo 31 d. pertvarkymo balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X5 m. kovo 31 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		345 000
1.	Nematerialusis turtas		2 000
2.	Materialusis turtas		343 000
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		28 000
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		10 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		5 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		13 000
	TURTO IŠ VISO		373 000
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		80 000
1.	Savininkų įnašai		28 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		52 000
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		293 000
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		208 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		85 000
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		373 000

Po pertvarkymo TŪB „C“ turtas ir įsipareigojimai tampa mažosios bendrijos turtu ir įsipareigojimais. Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo gali pasikeisti turto ir įsipareigojimų vertė, nes bendrija, pavyzdžiui, skaičiavo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, įvykdė dalį įsipareigojimų.

Naujos teisinės formos įmonė, MB „C“, įregistruota 20X5 m. balandžio 30 d. Savininkų įnašų vertė liko tokia pati, t. y. 28 000 EUR.

Per mėnesį buvo užregistruotas 10 500 EUR pastatų, 1 250 EUR transporto priemonių, 320 EUR kompiuterių nusidėvėjimas ir 500 EUR programinės įrangos amortizacija. Parduota atsargų už 3 200 EUR, kurių įsigijimo savikaina buvo 2 000 EUR. Skolos tiekėjams sumažėjo 12 500 EUR.

MB „C“ nariai nusprendė apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ ir sudaryti mažosios bendrijos veiklos pradžios balansą.

MB „C“ veiklos pradžios balansas

Eilės Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	20X5 m. balandžio 30 d.
	TURTAS		
A.	ILGALAIKIS TURTAS		332 430
1.	Nematerialusis turtas		1 500
2.	Materialusis turtas		330 930
3.	Finansinis turtas		
4.	Kitas ilgalaikis turtas		
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		16 700
1.	Atsargos, sumokėti avansai ir vykdomi darbai		8 000
2.	Per vienus metus gautinos sumos		5 000
3.	Kitas trumpalaikis turtas		
4.	Pinigai		3 700
	TURTO IŠ VISO		349 130
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		68 630
1.	Savininkų įnašai		28 000
2.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		40 630
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS		
E.	ĮSIPAREIGOJIMAI		280 500
1.	Ilgalaikiai įsipareigojimai		208 000
2.	Trumpalaikiai įsipareigojimai		72 500
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO		349 130

39. Mažąją bendriją pertvarkant į ūkinę bendriją ar individualią įmonę atitinkamai taikomos standarto 35 ir 37 punktų nuostatos.

Pavyzdys

MB „K“ pertvarkoma į tikrąją ūkinę bendriją „K“. Mažoji bendrija iki pertvarkymo apskaitą tvarkė pagal visus verslo apskaitos standartus. Priėmusi sprendimą pertvarkyti mažąją bendriją, pagal sprendimo priėmimo dienos duomenis MB „K“ sudaro pertvarkymo balansą. Pertvarkius mažąją bendriją jos turtas ir įsipareigojimai tapo TŪB „K“ turtu ir įsipareigojimais.

Iki pertvarkymo veikusios mažosios bendrijos nuosavą kapitalą sudarė:

Kapitalas (savininkų įnašai)	7 000 EUR
Perkainojimo rezervas	80 500 EUR
<u>Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)</u>	<u>25 000 EUR</u>
Iš viso:	112 500 EUR

TŪB „K“ apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pasirinko pagal 38-ąjį verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“. Pagal šį standartą TŪB „K“ nuosavo kapitalo struktūra:

- savininkų įnašai;
- nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

TŪB „K“ tikrieji nariai priėmė sprendimą, kad 87 500 EUR (7 000 EUR + 80 500 EUR) bus registruojama kaip narių įnašai, o 25 000 EUR bus registruojama kaip nepaskirstytasis pelnas.

Iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo gali pasikeisti turto ir įsipareigojimų vertė, todėl įregistravus naujos teisinės formos įmonę TŪB „K“ nariai priėmė sprendimą sudaryti ūkinės bendrijos veiklos pradžios balansą, kuriame parodoma bendrijos turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertė.

VII. APSKAITOS POLITIKA PO ĮMONĖS PERTVARKYMO

40. Naujos teisinės formos įmonė gali pasirinkti kitokią apskaitos politiką nei iki pertvarkymo veikusi įmonė.

Naujos teisinės formos įmonė gali taikyti tą pačią apskaitos politiką kaip ir iki pertvarkymo veikusi įmonė arba pasirinkti kitokią apskaitos politiką. Jei naujos teisinės formos įmonė pasirenka kitokią apskaitos politiką nei iki pertvarkymo veikusi įmonė, tai nelaikoma apskaitos politikos keitimu.

41. Pasirinkus naują apskaitos politiką, ji turi būti taikoma nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos.

Pavyzdys

Įmonė „A“ iki sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo pagamintos produkcijos savikainai apskaičiuoti taikė periodinį atsargų apskaitos būdą ir vidutinių kainų metodą. Įregistravus naujos teisinės formos įmonę keičiama apskaitos politika, kurioje numatyta pagamintos produkcijos savikainai apskaičiuoti taikyti periodinį atsargų apskaitos būdą ir FIFO metodą. Šis apskaitos politikos pakeitimas taikomas nuo naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos.

42. Turto perkainojimas pertvarkant įmonę nelaikomas apskaitos politikos pakeitimu.

Jei įmonė iki sprendimo pertvarkyti priėmimo ilgalaikiam materialiajam turtui apskaityti taikė savikainos būdą, tai ir po pertvarkymo ji gali taikyti tą patį ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdą. Įmonės pertvarkymo tikslu atliktas turto perkainojimas yra skirtas tik naujos teisinės formos įmonės įstatinio kapitalo dydžiui nustatyti, todėl jis nelaikomas apskaitos politikos keitimu. Naujos teisinės formos įmonė savo apskaitoje turtą registruoja verte, nurodyta turto vertinimo ataskaitoje, atėmus nusidėvėjimo sumą, apskaičiuotą turto vertei, kuri buvo iki perkainojimo, per laikotarpį nuo turto vertinimo dienos iki naujos teisinės formos įmonės įregistravimo dienos. Ši vertė

naujos teisinės formos įmonėje prilyginama turto, kurio apskaitai taikomas įsigijimo savikainos būdas, balansinei vertei. Įmonė ir toliau turtui apskaityti gali taikyti įsigijimo savikainos būdą. Jei naujos teisinės formos įmonė ilgalaikiam materialiajam turtui apskaityti nori taikyti perkainotos vertės būdą, ji tą turi numatyti savo apskaitos politikoje.

VIII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

43. Šis Verslo apskaitos standartas turi būti taikomas apskaitoje registruojant ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su įmonių pertvarkymu, ir sudarant įmonių, kurių pertvarkymas pradėtas 2006 m. sausio 1 d. ir vėliau, finansinę atskaitomybę. Jis gali būti taikomas taip pat registruojant apskaitoje ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su įmonių pertvarkymu, ir sudarant įmonių, kurių pertvarkymas pradėtas 2005 metais, finansinę atskaitomybę.
