

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. liepos 14 d. įsakymu Nr. V2-4

37-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „JUNGTINĖ VEIKLA“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Šios rekomendacijos parengtos pagal standartą su pakeitimais, galiojančiais nuo 2013 m. sausio 1 d. (Žin., 2012, Nr. 153-7907)

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

Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

- 1. Šio standarto tikslas – nustatyti investicijų į jungtinės veiklos (partnerystės) (toliau – jungtinė veikla) sutarties objektus apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.**
- 2. Jungtinės veiklos partneriai (toliau – partneriai) bendrųjų įmonių ir bendrosios ekonominės veiklos dalių apskaitą tvarko ir parodo atskirose ir konsoliduotose finansinėse ataskaitose pagal šį standartą.**

Įsigijęs patronuojamąją (dukterinę) įmonę investuotojas įgyja teisę jai daryti lemiamą poveikį, asocijuotąją įmonę – reikšmingą poveikį, o investuotojai, sudarę sutartį dėl bendrosios jungtinės veiklos kontrolės, tampa jungtinės veiklos partneriais. Jungtinės veiklos partnerių sudaryta rašytinė jungtinės veiklos sutartis pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso, kitų įstatymų ir įstatymų įgyvendinamųjų teisės aktų reikalavimus yra pagrindinis investicijos į jungtinės veiklos objektus požymis. Skiriamos dvi jungtinės veiklos sutarties objektų formos: bendroji ekonominė veikla ir bendroji įmonė. Jei sudaroma jungtinės veiklos sutartis, nė vienas sutarties partneris negali atskirai kontroliuoti įmonės. Nesvarbu, kokia jungtinės veiklos sutarties objekto forma pasirenkama, visoms jungtinės veiklos sutartims būdinga, kad jos sieja ne mažiau kaip du partnerius, kurie kontroliuoja ekonominę veiklą kontrolę ir visi vienbalsiai priima esminius sprendimus finansiniais ir veiklos klausimais.

Jungtinės veiklos sutartis gali būti sudaroma dėl bet kokios juridinės formos įmonės bendrosios jungtinės veiklos kontrolės. Pagal tokią sutartį gali būti steigiamas naujas juridinis asmuo. Jei sudaroma sutartis dėl bendrosios ekonominės veiklos, joje nurodomas pajamų, sąnaudų ir veiklos rezultatų paskirstymas tarp partnerių.

Fizinis ar juridinis asmuo, įsigijęs bendrosios įmonės dalį, tačiau nesudaręs jungtinės veiklos sutarties, laikomas bendrosios įmonės investuotoju.

Jei sudaroma sutartis dėl bendrosios įmonės kontrolės, sutarties šalys yra jungtinės veiklos partneriai. Nors partneriai ir kiti investuotojai yra investavę į tą patį ūkio subjektą, tačiau priimdami sprendimus turi skirtingas galimybes įgyvendinti savo teises, nes partneriai turi sudarę rašytinę jungtinės veiklos sutartį dėl bendrosios jungtinės veiklos kontrolės.

Jungtinės veiklos sutartyse turi būti nurodoma: veiklos pobūdis, sutarties galiojimo terminas, partnerių pareigos, kiekvieno partnerio balsavimo teisės, vadovų skyrimo tvarka, partnerių įnašų dydis.

Partneriai dažnai turi vienodą balsų skaičių, tačiau tai nėra būtina sąlyga. Jie gali turėti skirtingą balsų skaičių. Jei dėl bendrosios jungtinės veiklos kontrolės yra sudaryta jungtinės veiklos sutartis ir jos laikomasi, tokios įmonės apskaitai turi būti taikomas 37-asis verslo apskaitos standartas „Jungtinė veikla“.

Jei yra sudaryta sutartis dėl bendrosios jungtinės veiklos kontrolės, tačiau vienas iš investuotojų (nesudaręs jungtinės veiklos sutarties) turi teisę daryti lemiamą poveikį, tai šis investuotojas tokią įmonę turi laikyti patronuojamąja (dukterine), jos apskaitai turi taikyti 16-ąjį verslo apskaitos standartą „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“ ir sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Bendrosios įmonės investuotojas gali daryti kitai įmonei reikšmingą poveikį. Jeigu bendrosios įmonės investuotojas gali daryti reikšmingą poveikį įmonei, tokiai investicijai jis turėtų taikyti 15-ąjį verslo apskaitos standartą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“. Jei bendrosios įmonės investuotojas reikšmingo poveikio įmonei daryti negali, tokios investicijos apskaitai jis turi taikyti 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas.

1 pavyzdys

Įmonės „A“, „B“ ir „C“ įsteigia įmonę „D“, kurioje „A“ turi 40 proc., „B“ – 11 proc. ir „C“ – 49 proc. balsų. Įmonės „A“ ir „B“ sudaro jungtinės veiklos sutartį, pagal kurią susitaria, kad visus su įmone „D“ susijusius sprendimus priims kartu. Todėl įmonės „A“ ir „B“ yra laikomos partneriais, o įmonė „C“ – investuotoju.

2 pavyzdys

Įmonės „A“, „B“ ir „C“ įsteigia įmonę „D“, kurioje „A“ turi 30 proc., „B“ – 19 proc. ir „C“ – 51 proc. balsų. Įmonės „A“ ir „C“ sudaro jungtinės veiklos sutartį, pagal kurią susitaria, kad visus su įmone „D“ susijusius sprendimus priims tik bendru sutarimu. Nepaisant to, kad įmonė „C“ turi didžiąją dalį įmonės „D“ akcijų, ji negali savarankiškai priimti sprendimų dėl įmonės valdymo, todėl investicijos apskaitai taiko šio standarto nuostatas.

3. Šis standartas netaikomas:

3.1. Parduoti laikomoms investicijoms į bendrąsias įmones, kurių apskaitai turi būti taikomos 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatos.

Nepaisydamas to, kad yra sudaręs jungtinės veiklos sutartį su kitu partneriu, investiciją į bendrai kontroliuojamą įmonę partneris gali priskirti parduoti laikomam turtui ir jos apskaitai taikyti 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus, jei numato ją parduoti per 12 mėnesių nuo įsigijimo datos. Vadovaujantis šiuo standartu, parduoti laikomas turtas finansinėse ataskaitose parodomas tikrąja verte arba įsigijimo savikaina, jei tikrosios vertės patikimai nustatyti nėra galimybės.

3.2. Kai vienas iš investuotojų turi teisę daryti lemiamą poveikį, nors ir sudaryta jungtinės veiklos sutartis, toks investuotojas savo investiciją turi laikyti investicija į dukterinę įmonę ir jos apskaitai taikyti 16-ojo verslo apskaitos standarto „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“ nuostatas. Kiti investuotojai savo investicijų apskaitai turi taikyti 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ arba 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas.

Kai kuriais atvejais gali būti, kad investuotojai yra sudarę sutartį, panašią į jungtinės veiklos sutartį, tačiau ji neatitinka pagrindinių tokios sutarties požymių, todėl, parodant investiciją finansinėse ataskaitose, šio standarto nuostatos negali būti taikomos. Pagrindinis jungtinės veiklos sutarties požymis tas, kad nė vienas iš partnerių atskirai negali kontroliuoti įmonės. Jei investuotojų sudarytoje sutartyje numatyta kai kuriuos su investicija į kitą įmonę susijusius klausimus spręsti kartu, tačiau nėra numatyta, kad visi esminiai sprendimai priimami vienbalsiai, tokia sutartis pagal šio standarto nuostatas nelaikoma jungtinės veiklos sutartimi.

Pavyzdys

Įmonės „A“, „B“ ir „C“ turi įmonės „D“ akcijų. Įmonė „A“ turi 53 proc. balsų suteikiančias akcijas, įmonė „B“ – 27 proc., o įmonė „C“ – 20 proc. Investuotojai yra sudarę jungtinės veiklos sutartį. Šioje sutartyje numatyta, kad sprendimą dėl įmonės „D“ likvidavimo visi akcininkai priims kartu, tačiau nėra nurodyta, kad kiti įmonei svarbūs sprendimai turi būti priimami bendru visų investuotojų sutarimu. Kadangi įmonė „A“ turi 53 proc. balsų suteikiančias akcijas, ji turi įmonės „D“ kontrolę, todėl šią investiciją turi laikyti investicija į patrunuojamąją (dukterinę) įmonę ir sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

3.3. Kai bendrosios įmonės investuotojas nėra partneris, savo investiciją į bendrąją įmonę apskaitoje turi registruoti ir finansinėse ataskaitose parodyti pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ arba, jei jis tai įmonei daro reikšmingą poveikį, pagal 15-ąjį verslo apskaitos standartą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“.

Sąvoka „bendrosios įmonės investuotojas“ yra vartojama tik šiame standarte. Ši sąvoka apibrėžia tą bendrosios įmonės dalyvį, kuris nėra sudaręs jungtinės veiklos sutarties.

Jei investuotojas nėra sudaręs jungtinės veiklos sutarties, savo investiciją į bendrąją įmonę apskaitoje turi registruoti ir finansinėse ataskaitose parodyti vadovaudamasis 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ ar kito verslo apskaitos standarto nuostatomis.

Reikšmingas poveikis įmonei paprastai daromas tada, kai investuotojas turi akcijų, suteikiančių kitos įmonės visuotiniame akcininkų susirinkime nuo 20 iki 50 proc. balsų. Jei du bendrosios įmonės investuotojai turi bendrosios įmonės akcijų, suteikiančių po 50 proc. balsų, bet nėra pasirašę jungtinės veiklos ar kitos sutarties, kurioje apibrėžta įmonės kontrolė, abu bendrosios įmonės investuotojai šią įmonę turi laikyti asocijuotąja įmone. Tokios investicijos registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką nustato 15-asis verslo apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotąsias įmones“.

Pavyzdys

UAB „A“ ir UAB „B“ turi UAB „C“ akcijų, suteikiančių po 50 proc. balsų. Abu įmonės UAB „C“ investuotojai nėra pasirašę jungtinės veiklos sutarties ir nė vienas iš jų nedaro reikšmingo poveikio jos valdymui, todėl abiems investuotojams ši įmonė yra asocijuotoji. Tvarkydamos savo apskaitą ir rengdamos finansines ataskaitas UAB „A“ ir UAB „B“ turi taikyti 15-ąjį verslo apskaitos standartą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

4. Pagrindinės šio standarto sąvokos:

4.1. Bendroji ekonominė veikla – veikla, kurią pagal jungtinės veiklos sutartį vykdo ir bendrai kontroliuoja keli partneriai, turintys teisę į turtą ir privalantys vykdyti su šia veikla susijusius įsipareigojimus.

4.2. Bendroji įmonė – įmonė, kurią pagal jungtinės veiklos sutartį bendrai kontroliuoja keli partneriai.

4.3. Bendroji jungtinės veiklos kontrolė – jungtinės veiklos sutartimi įforminta ekonominės veiklos kontrolė, kai esminius sprendimus finansiniais ir veiklos klausimais vienbalsiai priima visi partneriai.

4.4. Bendrosios įmonės investuotojas – fizinis ar juridinis asmuo, įsigijęs bendrosios įmonės dalį, tačiau nesudaręs jungtinės veiklos sutarties dėl jos kontrolės.

4.5. Jungtinė veikla – bendroji ekonominė ar bendrosios įmonės vykdoma veikla, kurią pagal sutartį bendrai kontroliuoja keli partneriai.

4.6. Jungtinės veiklos partneris – investuotojas, sudaręs sutartį su kitais partneriais dėl bendrosios jungtinės veiklos kontrolės.

III. JUNG TINĖS VEIKLOS SUTARTIES OBJEKTAS

5. Jungtinės veiklos sutarties objektas pagal savo pobūdį gali būti įvairių formų. Šiame standarte nagrinėjamas jungtinės veiklos sutarties objektas gali būti apibūdinamas kaip:

5.1. bendroji ekonominė veikla;

5.2. bendroji įmonė.

6. Visoms jungtinės veiklos sutartims būdingi šie požymiai:

6.1. sutartis sieja ne mažiau kaip du partnerius;

6.2. į sutartį įtrauktas susitarimas dėl jungtinės veiklos sutarties objekto bendrosios kontrolės.

7. Registruodama apskaitoje ir parodydama finansinėse ataskaitose investiciją į jungtinės veiklos sutarties objektą įmonė turi atsižvelgti į sutarties turinį ir ekonominę prasmę.

Vertinant, ar investicija atitinka investicijos į jungtinės veiklos sutarties objektus kriterijus, būtina išsiaiškinti visas sutarties sąlygas ir įvertinti jų ekonominę prasmę. Partneriai patys pasirenka, kaip įforminti susitarimą, todėl dokumento, kuriuo patvirtinamas susitarimas, formos gali būti įvairios. Sudarytų partnerystės dokumentų pavyzdžiai gali būti šie: sutartis dėl bendros veiklos, bendros veiklos sąlygų protokolai, bendros veiklos nuostatai.

1 pavyzdys

Įmonės „A“ ir „B“ steigia įmonę „D“. Steigimo sutartyje numatyta, kad abu steigėjai turės po 50 proc. balsų ir visus sprendimus priims bendrai. Nė vienas iš partnerių, nesuderinęs su kitu sutarties partneriu, negalės priimti jokių sprendimų ar parduoti savo įmonės „D“ dalies.

Įmonės „A“ ir „B“ laikomos partnerėmis ir pagal jungtinės veiklos sutartį jos kontroliuoja įmonę „D“.

2 pavyzdys

Įmonė „L“ įsigijo įmonės „G“ akcijų, kurios suteikia 36 proc. balsų, 38 proc. balsų suteikiančių įmonės „G“ akcijų yra įsigijusi įmonė „K“, likusios akcijos priklauso fiziniams asmenims. Įmonės „L“ ir „K“ sudaro jungtinės veiklos sutartį dėl bendros įmonės „G“ kontrolės. Sutartyje numatyta, kad sprendimai dėl įmonės „G“ veiklos, vadovų skyrimo ir atleidimo, pelno panaudojimo ir kitais susijusiais klausimais bus priimami bendru įmonių „L“ ir „K“ sutarimu.

Įmonės „L“ ir „K“ laikomos partnerėmis ir pagal jungtinės veiklos sutartį jos daro lemiamą poveikį įmonei „G“.

3 pavyzdys

Įmonė „A“ turi patalpas ir įrangą, reikalingą produktui „X“ gaminti. Įmonė „B“ gamina produktą „X“ jau daugelį metų, todėl turi kvalifikuotų darbuotojų, turinčių gerų šio produkto gamybos įgūdžių, bet neturi rinkos jį parduoti. Įmonės „C“ veikla – prekyba, prekių tiekimas ir panašios paslaugos.

Įmonės „A“, „B“ ir „C“ sudaro jungtinės veiklos sutartį dėl ekonominės veiklos kontrolės, todėl esminiai sprendimai finansiniais ir veiklos klausimais vienbalsiai priimami visų partnerių. Šioje sutartyje numatoma, kad įmonės gamins baldus. Įmonė „A“ skirs savo patalpas ir įrangą, įmonė „B“ siųs darbuotojus dirbti įmonės „A“ įrangą ir gaminti produktą „X“, įmonė „C“ rūpinsis žaliavų tiekimu ir produkcijos pardavimu.

Jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad kiekviena įmonė apskaitoje registruoja savo patirtas sąnaudas. Gautas pajamas įmonės pasidalija proporcingai patirtoms sąnaudoms. Ši sutartis atitinka

jungtinės veiklos sutarties požymius, todėl įmonės „A“, „B“ ir „C“ yra partnerės, ir vykdo bendrąją ekonominę veiklą.

Įmonė „A“ šiai veiklai vykdyti suteikė 3 000 kv. m. pastatą, kurio įsigijimo savikaina 10 000 000 EUR. Pastato naudingo tarnavimo laikas 20 metų, likvidacinė vertė 10 000 EUR. Sukauptas šio pastato nusidėvėjimas – 999 000 EUR. Įrangos, kuri bus naudojama baldams gaminti, įsigijimo savikaina yra 5 000 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 10 metų, likvidacinė vertė 5 000 EUR. Kadangi šios įmonės neturi tikslios informacijos, kiek reikės pagaminti produkcijos, todėl jų apskaitos politikoje numatyta šiam turtui taikyti tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Baldus gamins 50 įmonės „B“ darbuotojų, todėl ši įmonė patirs visas su darbuotojų atlygiu susijusias sąnaudas.

Žaliavų tiekimu ir produkcijos pardavimu rūpinsis įmonė „C“. Šias paslaugas teiks 20 šios įmonės darbuotojų. Įmonė „C“ patirs šių darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusias sąnaudas. Ši įmonė patirs žaliavų tiekimo ir produkcijos pardavimo sąnaudas.

Jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad įmonė „C“ savo vardu išrašys sąskaitas pirkėjams, surinks įplaukas už parduotas prekes ir padalys jas partneriams.

Jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad su šia sutartimi susijusią informaciją apie per praėjusį mėnesį įmonių „A“, „B“ ir „C“ patirtas sąnaudas, uždirbtas pajamas surinks įmonė „C“ ir iki kito mėnesio 10 dienos pateiks partneriams ataskaitą apie jungtinę veiklą.

Informacija apie 20X1 m. sausio mėn. kiekvienos įmonės patirtas sąnaudas, uždirbtas pajamas pateikiama 1 lentelėje.

1 lentelė

Eil. Nr.	Įmonė	Patirtos sąnaudos (EUR)					Sąnaudų iš viso (EUR)	Uždirbta pajamų iš jungtinės veiklos (be PVM) (EUR)
		Pastatų ir įrenginių nusidėvėjimo sąnaudos	Patalpų eksploatacijos sąnaudos (elektra, šildymas, vanduo, remontas ir kt. sąnaudos)	Su darbuotojų atlygiu susijusios sąnaudos	Atsargų įsigijimo sąnaudos	Kitos su jungtine veikla susijusios sąnaudos		
1.	Įmonė „A“	83 250,00	60 350,00	-	-	2 000,00	145 600,00	
2.	Įmonė „B“	-	-	327 500,00	-	500,00	328 000,00	
3.	Įmonė „C“	-	-	78 600,00	500 000,00	20 000,00	598 600,00	1 300 000,00
Iš viso:		83 250,00	60 350,00	406 100,00	500 000,00	22 500,00	1 072 200,00	1 300 000,00

Per 20X1 m. sausio mėn. įmonė „C“ pardavė produkcijos už 1 300 000 EUR ir apskaičiavo 273 000 EUR ($1\,300\,000 \times 0,21$) pridėtinės vertės mokesčio.

Kadangi įmonė „C“ sąskaitas už parduotą produkciją pirkėjams išrašo savo vardu, todėl visos pajamos pagal šias sąskaitas turėtų būti registruojamos jos apskaitoje. Įmonė „C“ savo apskaitoje registruoja:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	1 573 000
K 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	273 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1 300 000

Pagal jungtinės veiklos sutartį per 20X1 m. sausio mėn. uždirbtas pajamas įmonė „C“ padalija šioje sutartyje numatyta tvarka (proporcingai patirtoms sąnaudoms) taip:

1. Įmonei „A“ tenkančios pajamos apskaičiuojamos: $1\,300\,000 \times 145\,600 : 1\,072\,200 = 176\,534,23$ EUR,
2. Įmonei „B“ tenkančios pajamos apskaičiuojamos: $1\,300\,000 \times 328\,000 : 1\,072\,200 = 397\,687,00$ EUR,

Apskaičiavus kiekvienai įmonei tenkančią uždirbtų pajamų dalį, surašomas laisvos formos dokumentas (tai galėtų būti pažyma, aktas „Dėl pajamų padalijimo“ ir kt.), kuriame būtų nurodyta kiekvienai iš jų apskaičiuota pajamų dalis. Šio dokumento pagrindu įmonės „A“ ir „B“ pateikia įmonei „C“ PVM sąskaitas faktūras.

Remdamasi įmonės „A“ išrašyta PVM sąskaita faktūra, įmonė „C“ savo apskaitoje mažina užregistruotas pajamų ir mokėtino PVM sumas. Ši ūkinė operacija galėtų būti registruojama:

D 5000 Parduotų prekių pajamos	176 534,23
D 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	37 072,19
K 4494 Kitos mokėtinės sumos (atsiskaitymai su partneriais)	213 606,42

Remdamasi įmonės „B“ išrašyta PVM sąskaita faktūra, įmonė „C“ savo apskaitoje mažina užregistruotas pajamų ir mokėtino PVM sumas. Ši ūkinė operacija galėtų būti registruojama:

D 5000 Parduotų prekių pajamos	397 687,00
D 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	83 514,27
K 4494 Kitos mokėtinės sumos (atsiskaitymai su partneriais)	481 201,27

Pagal įmonei „C“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą įmonė „A“ savo apskaitoje registruoja:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė (atsiskaitymai su partneriais)	213 606,42
K 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	37 072,19
K 5000 Parduotų prekių pajamos	176 534,23

Pagal įmonei „C“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą įmonė „B“ savo apskaitoje registruoja:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė (atsiskaitymai su partneriais)	481 201,27
K 4492 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis	83 514,27
K 5000 Parduotų prekių pajamos	397 687,00

8. Bendroji jungtinės veiklos kontrolė gali būti sustabdoma, jei jungtinės veiklos sutarties objektas yra reorganizuojamas ar bankrutuoja, arba jo galimybėms pervesti lėšas partneriui taikomas griežtas ilgalaikis apribojimas. Jeigu bendroji jungtinės veiklos kontrolė tęsiama, šių įvykių nepakanka paaiškinti, kodėl investicijų į jungtinės veiklos sutarties objektus apskaitai netaikomas šis standartas.

Pavyzdys

Įmonės „C“ ir „B“ turi po 50 proc. balsų įmonės „K“, kuri įregistruota ir licencijuotą veiklą vykdo X valstybėje, akcininkų susirinkime. Partneriai „C“ ir „B“ daro lemiamą poveikį įmonei „K“,

todėl investicijos atskirose finansinėse ataskaitose parodomas taikant savikainos metodą. Įmonė „K“ 20X6 m. kovo mėn. pažeidė X valstybės įstatymų nustatytą tvarką, todėl turėjo sumokėti didelę baudą ir jai buvo uždrausta toliau tą veiklą vykdyti. Įmonė patyrė didelių nuostolių, negalėjo laiku atsiskaityti su valstybe, todėl teismo sprendimu buvo paskelbta bankrutuojančia. Nuo teismo sprendimo įsigaliojimo dienos, paskyrus bankroto administratorių, tolesnei investicijos apskaitai šio standarto nuostatos neturi būti taikomos, kadangi partnerių įmonės veiklos kontrolė apribota. Tačiau partneriai sudarydami savo atskiras finansines ataskaitas investiciją į jungtinę veiklą ir toliau rodo taikydami savikainos metodą.

IV. BENDROJI EKONOMINĖ VEIKLA

9. Pagal jungtinės veiklos sutartį bendrojoje ekonominėje veikloje gali būti naudojamas partnerių turtas ir kiti ištekliai neįregistravus įmonės kaip juridinio asmens. Pagal šią sutartį kiekvienas partneris valdo arba naudoja turtą ir kartu su kitais kontroliuoja ekonominę veiklą. Jungtinės veiklos sutartyje nurodomi būdai, kaip partneriai pasiskirsto bendras pajamas, patiriamas sąnaudas, turtą ir įsipareigojimus.

Bendroji ekonominė veikla gali būti, pavyzdžiui, kai kelios įmonės bendrai gamina produkciją, realizuoja prekes ar teikia paslaugas. Kai partneriai vykdo bendrai kontroliuojamą ekonominę veiklą, jų pasirašytoje jungtinės veiklos sutartyje turi būti nurodyta kiekvieno iš partnerių valdomas arba naudojamas turtas (materialusis, nematerialusis), darbo jėgos ir kiti ištekliai. Šioje sutartyje taip pat turi būti nurodyta, kokiais būdais apskaičiuojama ir paskirstoma kiekvienam partneriui tenkančios pajamos, sąnaudos ir įsipareigojimai.

Pavyzdys

Aviakompanijos „L“ ir „S“ sudarė jungtinės veiklos sutartį dėl bendrosios ekonominės veiklos. Šioje sutartyje nurodyta, kad minėtos aviakompanijos vykdo bendrus skrydžius. Skrydžiai vykdomi aviakompanijos „L“ lėktuvais, o paslaugas teikia aviakompanija „S“.

Aviakompanija „L“ skrydžiams naudoja 5 lėktuvus, kurių įsigijimo savikaina 800 000 000 EUR. Skaičiuojant lėktuvų nusidėvėjimą, taikomas tiesinis metodas. Lėktuvų nusidėvėjimo laikas 15 metų.

Aviakompanija „S“ organizuoja skrydžius, apmoka visas su skrydžiais susijusias sąnaudas (kuro, darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusias, oro uostų nuomos, keleivių aptarnavimo, draudimo, lėktuvų remonto ir kt.).

Sutartyje nurodyta, kad įplaukas už teikiamas paslaugas surinks skrydžius organizuojanti kompanija „S“.

Jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad gautos pajamos padalijamos proporcingai įmonių patirtoms sąnaudoms.

10. Partneris, atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrosios ekonominės veiklos bendrai kontroliuojamo turto dalį, savo finansinėse ataskaitose parodo:

10.1. savo turta ir jam tenkančią bendrai valdomo turto dalį;

Pavyzdys

Įmonės „B“ ir „C“ kartu įsigyja pastatą, kurio bendras plotas 1 000 kv. m, įsigijimo savikaina – 600 000 EUR. Sutartyje dėl bendros pastato naudojimo kontrolės numatyta, kad įmonė „B“ įsigijo 600 kv. m, o įmonė „C“ – 400 kv. m, todėl atitinkamai įmonė „B“ sumokėjo 360 000 EUR, o įmonė „C“ – 240 000 EUR. Sandorio įforminimo sąnaudos sudaro 8 000 EUR, kurias partneriai pasidalijo taip: įmonei „B“ teko 4 800 EUR, o įmonei „C“ – 3 200 EUR.

Įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	364 800
K 271 Sąskaitos bankuose	364 800

Įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	243 200
K 271 Sąskaitos bankuose	243 200

10.2. savo įsipareigojimus ir jam tenkančią bet kokių bendrų įsipareigojimų dalį;

1 pavyzdys

Įmonės „A“ ir „B“ įsigijo pastatą, kurio bendras plotas 2 000 kv. m, ir jį nuomoja kitoms įmonėms. Sutartyje dėl bendros pastato naudojimo kontrolės numatyta, kad įmonė „A“ įsigijo 1 200 kv. m, o įmonė „B“ – 800 kv. m. Pastato savininkai, įmonės „A“ ir „B“, sudarė sutartį dėl elektros, šildymo, šiukšlių išvežimo, teritorijos priežiūros, kitų paslaugų ir įsipareigojo už gautas paslaugas atsiskaityti. Pastato elektros ir šildymo apskaitos prietaisai yra bendri, todėl gavę sąskaitą partneriai sąnaudas pasiskirstys ir kiekvienas atsiskaitys už savo įsipareigojimus.

Investavęs į bendrą ekonominę veiklą, kiekvienas partneris įsipareigojimus prisiims atsižvelgdamas į jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį. Todėl kiekvienas partneris savo finansinėse ataskaitose parodys ne tik savo įsipareigojimus, bet ir atitinkamą bendrų elektros, šildymo, šiukšlių išvežimo, teritorijos priežiūros ir kitų paslaugų įsipareigojimų dalį. Partneris „A“ prisiims įsipareigojimą dėl savo 1 200 kv. m tenkančios sąnaudų dalies, o partneris „B“ – dėl 800 kv. m sąnaudų dalies.

2 pavyzdys

Įmonė „L“ ir įmonė „H“ sudarė jungtinės veiklos sutartį, kurioje numatė kartu vystyti nekilnojamojo turto nuomos paslaugas. Įmonės įsigijo pastatą, kurio bendras plotas 1 800 kv. m., ir numatė išnuomoti įmonei „C“, su kuria sudarė nuomos sutartį. Sutartyje dėl bendros pastato naudojimo kontrolės numatyta, kad įmonė „L“ įsigijo 1 000 kv. m, o įmonė „H“ – 800 kv. m. Pastatas dar nėra paruoštas naudoti, todėl nuomos sutartyje numatoma, kad nuomininkas – įmonė „C“ – atliks baigiamuosius pastato paruošimo naudoti darbus, o pastato savininkai, įmonės „L“ ir „H“, įsipareigoja kompensuoti nuomininkui sąnaudas, patirtas ruošiant pastatą naudoti.

Partneriai nuomos sutartyje su įmone „C“ nurodė, kad įmonei „C“ sąnaudas, patirtas ruošiant pastatą naudoti, kompensuos per sutartyje nurodytą nuomos laikotarpį. Paruošiant pastatą naudoti, nuomininko patirtas sąnaudas kiekvienas partneris parodys kaip savo įsipareigojimus pagal bendrosios ekonominės veiklos atitinkamą bendrai kontroliuojamo turto dalį. Todėl partneris „L“ prisiims įsipareigojimą dėl savo 1 000 kv. m tenkančios sąnaudų dalies, o partneris „H“ – dėl 800 kv. m sąnaudų tenkančios dalies.

10.3. savo pajamų ir jam tenkančią jungtinės veiklos pardavimų pajamų dalį;

Pavyzdys

Įmonė „A“ ir įmonė „B“ sudarė jungtinės veiklos sutartį, kurioje numatė kartu vystyti nekilnojamojo turto nuomos paslaugas. Įmonėms nuosavybės teise priklauso 3 aukštų 3 000 kv. m bendro ploto pastatas, kurį nuomoja kitoms įmonėms. Sutartyje dėl bendros pastato naudojimo kontrolės numatyta, kad įmonė „A“ įsigijo 1 800 kv. m, o įmonė „B“ – 1 200 kv. m. Kai nuomininkai sumoka nuomos mokesčių, kiekvienas partneris pripažįsta pajamomis jam priklausančią nuomos pajamų dalį ir registruoja apskaitoje pagal jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį.

Sumažėjus nuomos paslaugų kainai partneriai, įmonės „A“ ir „B“, nusprendžia vieną pastato aukštą 1 000 kv. m (įmonė „A“ 600 kv. m ir įmonė „B“ – 400 kv. m) parduoti įmonei „C“. Pardavę pastato dalį, kiekvienas partneris pagal jam priklausančią bendrai kontroliuojamo turto dalį registruoja apskaitoje gautas pajamas ir pripažįsta sandorio pelną arba nuostolį.

10.4. savo sąnaudas ir jam tenkančią jungtinės veiklos sąnaudų dalį.

Pavyzdys

Įmonės „A“ ir „B“ yra komunalines paslaugas teikiančios įmonės. Įmonė „A“ tiekia šilumą ir karštą vandenį pramonės įmonėms, o įmonė „B“ tas pačias paslaugas teikia gyventojams. Abi įmonės naudojami tais pačiais vamzdynais vandeniui ir šilumai tiekti. Vamzdynus šios įmonės nuomoja iš įmonės „C“. Įmonė „A“ ir įmonė „B“ yra sudariusios jungtinės veiklos sutartį, pagal kurią kiekvienas partneris naudoja bendrą turtą ir kartu kontroliuoja ekonominę veiklą. Jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad jų patirtos sąnaudos padalijamos proporcingai gautoms pajamoms.

Įmonė „A“ atliko vamzdynų remontą ir dėl to patyrė 800 000 EUR sąnaudų. Kadangi įmonė „B“ naudojami tais pačiais vamzdynais, todėl pagal sutartį ji kompensuoja dėl vamzdynų remonto įmonės „A“ patirtų sąnaudų dalį.

Kiekvienas partneris pripažįsta jam priklausančią vamzdynų nuomos ir remonto sąnaudų dalį proporcingai uždirbtoms pajamoms, jas registruoja savo apskaitoje ir parodo atskirose finansinėse ataskaitose.

11. Partneris atskirose finansinėse ataskaitose parodo su bendrąja ekonomine veikla susijusius savo įsipareigojimus, turtą, pajamas ir sąnaudas. Todėl, jei partneris turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, minėtų straipsnių duomenų tikslinti ar atlikti kitų eliminavimo procedūrų nereikia.

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas jokių koregavimų nedaroma, nes visos pajamos ir sąnaudos yra pripažintos atskirose partnerių finansinėse ataskaitose. Atskirose finansinėse ataskaitose partneriai taip pat parodo su bendrąja ekonomine veikla susijusį savo turtą bei įsipareigojimus. Valdymo tikslais gali būti sudaromos ir kitos su bendrąja ekonomine veikla susijusios ataskaitos.

V. BENDROJI ĮMONĖ

12. Pagal jungtinės veiklos sutartį veikla gali būti vykdoma anksčiau įsteigtoje arba naujoje bet kokios teisinės formos bendrojoje įmonėje. Pagal šią sutartį partnerių kontroliuojama įmonė veikia kaip ir kitos įmonės, išskyrus tai, kad partneriai vykdo bendrąją jungtinės veiklos kontrolę.

Pagal jungtinės veiklos sutartį veikla gali būti vykdoma anksčiau įsteigtoje arba naujoje bendrojoje įmonėje.

Pagal jungtinės veiklos sutartį steigiama nauja įmonė gali būti bet kokios teisinės formos. Steigiant bendrąją įmonę investuotojų įnašai gali būti piniginiai ir nepiniginiai. Investuotojai dėl bendrosios įmonės kontrolės sudarę rašytinę jungtinės veiklos sutartį vadinami partneriais. Šios sutarties pagrindu kelių partnerių kontroliuojama įmonė veikia kaip ir kitos įmonės, bet sprendimus dėl bendrosios įmonės veiklos priima vienbalsiai visi partneriai. Bendrai kontroliuojama įmonė yra juridinio asmens teisės turinti įmonė, kuri savo apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro šio verslo apskaitos standarto ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Įmonės „A“, „B“ ir „C“ įsteigia įmonę „D“, kurioje „A“ turi 40 proc., „B“ – 15 proc. ir „C“ – 45 proc. akcijų. Sudarydamos jungtinės veiklos sutartį šios įmonės susitaria, kad visus su įmone „D“ susijusius sprendimus priims kartu. Tokiu būdu visi investuotojai „A“ ir „B“ ir „C“, nepriklausomai nuo turimų šios įmonės akcijų skaičiaus, tampa partneriais.

13. Pagal jungtinės veiklos sutartį veikianti bendroji įmonė yra juridinis asmuo, kuris turi atskirą turtą, prisiima įsipareigojimus, patiria sąnaudas ir uždirba pajamas.

14. Šios įmonės veiklą pagal jungtinės veiklos sutartį bendrai kontroliuoja keli partneriai, kurie turi teisę į nuosavą kapitalą.

Kiekvienas bendrosios įmonės partneris, nepriklausomai nuo turimų akcijų skaičiaus, vykdo bendrą kontrolę ir negali daryti sprendimų atskirai. Visi jungtinės veiklos sutartį pasirašę partneriai turi teisę į iš jungtinės veiklos gautą pelną.

Pavyzdys

Įmonės „A“, „B“, „C“ ir „D“ turi po 25 proc. įmonės „G“ akcijų. Šios įmonės yra sudariusios jungtinės veiklos sutartį dėl bendrosios įmonės „G“ kontrolės. Įstatymai numato, kad pelnas visiems

partneriams paskirstomas proporcingai turimų akcijų skaičiui, todėl įmonės „G“ pelnas šiuo atveju visiems partneriams paskirstomas po lygiai.

15. Bendrosios įmonės veikla savo pobūdžiu gali skirtis nuo partnerių veiklos arba gali būti su ja susijusi.

Pavyzdys

Gamybos įmonės „A“ „B“ ir „C“ pagal jungtinės veiklos sutartį įsteigė prekybos įmonę „D“, kuri prekiaus jų gaminama produkcija ir klientams teiks garantinio aptarnavimo paslaugas.

16. Investicija į bendrąją įmonę apskaitoje registruojama įsigijimo savikaina.

Pavyzdys

Įmonė „A“ įsigijo 30 įmonės „K“ akcijų, kurios suteikia 30 proc. balsų, už 1 500 EUR (nominali vienos akcijos vertė – 50 EUR) ir su įmone „B“, kuri įmonės „K“ susirinkime turi 28 proc. balsų, sudarė sutartį dėl bendrosios įmonės „K“ kontrolės.

Įsigijusi akcijas, įmonė „A“ savo apskaitoje jas užregistruoja įsigijimo savikaina:

D 16600 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	1 500
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

VI. PARTNERIO FINANSINĖS ATASKAITOS

17. Partneris savo atskirose finansinėse ataskaitose investicijas į bendrąsias įmones parodo taikdamas savikainos metodą.

18. Investicijos į bendrąją įmonę partnerio konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomos nuosavybės metodu pagal 15-ąjį verslo apskaitos standartą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“, išskyrus atvejus, kai šios investicijos įsigytos numatant jas perparduoti arba kai pagal jungtinės veiklos sutartį kontroliuojamai bendrajai įmonei taikomi reikšmingi apribojimai.

Jei partneris turi investicijų į patrunuojamąsias (dukterines) įmones, įstatymų numatytais atvejais jis turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose investicija į pagal jungtinės veiklos sutartį kontroliuojamą bendrąją įmonę turi būti parodoma nuosavybės metodu, išskyrus atvejus, kai ši investicija priskiriama parduoti laikomam finansiniam turtui arba bendrajai įmonei taikomi reikšmingi apribojimai, kurie trukdo partneriui gauti pinigų iš bendrai kontroliuojamos įmonės. Tokios aplinkybės gali būti, pavyzdžiui, kai bendrajai įmonei yra iškelta bankroto byla ir jos valdymas pagal teismo sprendimą yra perduotas bankroto administratoriui, bendroji įmonė yra valstybėje, kurios politinė ir ekonominė padėtis nestabili ir iš kurios yra uždrausta pervesti į užsienį bet kokias lėšas. Tokiu atveju taikomas savikainos metodas.

Sudarydamas finansines ataskaitas, kiekvieną kartą partneris privalo įvertinti, ar nėra sumažėjusi investicijos vertė ir ar reikia pripažinti tos vertės sumažėjimo nuostolį.

Pavyzdžių, kaip apskaitoje taikomas nuosavybės metodas, pateikiama 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ metodinėse rekomendacijose.

19. Nuosavybės metodas pradamas taikyti nuo tos dienos, kai įmonė, į kurią investuota, pradeda atitikti bendrosios įmonės apibrėžimą.

Įmonė, į kurią investuota, bendrosios įmonės apibrėžimą atitinka nuo partnerių pasirašytos sutarties įsigaliojimo dienos.

20. Partneris nustoja taikyti nuosavybės metodą nuo tos dienos, kai bendroji kontrolė nutrūksta ar pasibaigia.

Bendroji kontrolė nutrūksta, kai pasibaigia sutarties galiojimo laikas arba vienas iš partnerių parduoda ar kitaip perleidžia savo investiciją.

21. Jei investicija į bendrąją įmonę apskaitoje buvo užregistruota pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ kaip laikoma parduoti, bet per dvylika mėnesių nuo įsigijimo datos nebuvo perleista, apskaitoje ji turi būti registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma pagal šio standarto 17 ar 18 punkto reikalavimus. Naujas apskaitos metodas turi būti taikomas retrospektyviai.

Po to, kai įsigyta investicija buvo priskirta parduoti laikomam finansiniam turtui, partnerio nuostatos dėl investicijos klasifikavimo gali pasikeisti ir jis gali nuspręsti šios investicijos artimiausiu metu neparduoti.

Pavyzdys

Įmonė „A“, kuri 20X6 m. sausio 1 d. yra įsigijusi įmonės „B“ akcijų, suteikiančių 20 proc. balsų, ir kartu su kitais investuotojais sudariusi jungtinės veiklos sutartį dėl bendrosios įmonės „B“ kontrolės, šią investiciją buvo priskyrusi parduoti laikomam turtui ir apskaitoje ją užregistravo įsigijimo savikaina – 25 000 EUR. 20X6 m. birželio 30 d. sudarytose tarpinėse finansinėse ataskaitose investicija parodyta tikrąja verte, kuri sudarė 22 000 EUR. Investicija per 12 mėnesių nebuvo parduota, todėl įmonė „A“ investiciją turi parodyti savikainos metodu. Savikainos metodas taikomas retrospektyviai.

Įsigijus įmonės „B“ akcijų partnerio „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 26200 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	25 000
K 271 Sąskaitos bankuose	25 000

20X6 m. birželio 30 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6702 Trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos	3 000
K 26200 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	3 000

20X6 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 26200 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	3 000
K 6702 Trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos	3 000
ir	
D 16600 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	25 000
K 26200 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	25 000

Partnerio „A“ 20X6 m. gruodžio 31 d. finansinėse ataskaitose investicijos į bendrąją įmonę balansinė vertė yra 25 000 EUR.

Jei partneris turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jose investicija į bendrąją įmonę turi būti parodoma nuosavybės metodu pagal 15-ąjį verslo apskaitos standartą „Investicijos į asocijuotąsias įmones“. Partneris aiškinamajame rašte turėtų atskleisti, koks apskaitos metodas taikomas registruojant apskaitoje investiciją į bendrąją įmonę.

22. Jei investicija į bendrąją įmonę buvo priskirta parduoti laikomam finansiniam turtui, tačiau per dvylika mėnesių nuo įsigijimo datos nebuvo perleista, partneris keisti jos apskaitos metodo neprivalo, jeigu paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vykdomas pardavimo procesas ir nėra pagrindo abejoti, kad netrukus po ataskaitinio laikotarpio jis bus užbaigtas.

Pavyzdys

Įmonė „A“, kuri 20X6 m. sausio 2 d. įsigijo įmonės „X“ akcijų, suteikiančių 30 proc. balsų, kartu su kitais investuotojais sudarė jungtinės veiklos sutartį dėl bendrosios įmonės „X“ kontrolės. Šią investiciją priskyrė parduoti laikomam finansiniam turtui ir apskaitoje ją užregistravo tikrąja verte. Investicijos įsigijimo savikaina yra 55 000 EUR. 20X6 m. birželio 30 d. sudarytose tarpinėse finansinėse ataskaitose investicija parodyta tikrąja verte, kuri sudarė 59 000 EUR. Investicija per 12 mėnesių nuo įsigijimo datos nebuvo parduota, todėl įmonė „A“ investiciją turėtų rodyti nuosavybės metodu. Investicijos tikroji vertė 20X6 m. gruodžio 31 d. sudaro 61 000 EUR. Kadangi įmonė „A“ 20X6 m. pabaigoje vedė derybas su dviem potencialiais pirkėjais ir tikisi artimiausiu metu investiciją parduoti, investicijos apskaitos metodo ji keisti neprivalo ir 20X6 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja:

D 26200 Kitų įmonių nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo savikaina	2 000
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	2 000

23. Kai bendroji įmonė tampa partnerio dukterine įmone, nuo tos datos savo investiciją jis turi apskaitoje registruoti pagal 16-ąjį verslo apskaitos standartą „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“.

Pavyzdys

Įmonės „A“ ir „B“ 20X1 m. kovo 15 d. pagal jungtinės veiklos sutartį įsteigė bendrąją įmonę „D“. Abi įmonės įsigijo po 50 proc. įmonės „D“ akcijų. Įmonė „A“ 20X2 m. liepos 30 d. pardavė savo akcijas įmonei „B“. Įmonė „D“ nuo 20X2 m. liepos 30 d. tapo įmonės „B“ patronuojamąja (dukterine) įmone, todėl nuo šios datos įmonė „B“ turi sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal 16-ąjį

verslo apskaitos standartą „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“.

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

24. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2013 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Jis gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
