

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. liepos 28 d. įsakymu Nr. V2-5

**41-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ĮMONIŲ SKAIDYMAS“
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

Parengtos pagal [standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. rugsėjo 4 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d.](#) (Žin. 2010, Nr. 23-1117; TAR, 2015-09-07, i. k. 2015-13575).

Pusjuodžiu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Rekomendacijos ir pavyzdžiai 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 įmonių skaidymo ir atskyrimo (toliau – skaidymas) ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.

2. Šis standartas taikomas, kai:

2.1. suskaidytos įmonės turtas ir įsipareigojimai išdalijama kitoms veikiančioms įmonėms, o suskaidyta įmonė nustoja veikti;

2.2. iš suskaidytos įmonės įsteigiamos dvi ar daugiau įmonių, kurioms tam tikromis dalimis perduodama šios įmonės turtas ir įsipareigojimai, o suskaidyta įmonė nustoja veikti;

2.3. atskiriama veiklą tęsiančios įmonės dalis ir šios dalies turto ir įsipareigojimų pagrindu įsteigiama viena ar kelios įmonės.

3. Šis standartas netaikomas įmonių pertvarkymo ir verslo jungimo apskaitai.

4. Prieš skaidymą įmonės turi užtikrinti, kad iki skaidymo pradžios turtas ir įsipareigojimai apskaitoje buvo užregistruoti balansinėmis vertėmis verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka.

Prieš skaidymą įmonė visada turi užtikrinti, kad jos apskaita tvarkoma pagal verslo apskaitos standartų reikalavimus. Prieš sudarydama finansines ataskaitas kiekviena įmonė verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka turi pripažinti abejotinas skolas, įvertinti kito turto nuvertėjimą, suformuoti atidėjinius, apskaičiuoti atostoginių kaupinius ir pan.

5. Šiame standarte žodis akcininkas suprantamas kaip pelno siekiantis juridinis ir (ar) fizinis asmuo, įgijęs įmonės akcijų, pajų ar kitų nuosavybės teisių (toliau – akcijos). Įstatiniu kapitalu šiame standarte yra vadinamas taip pat ir pagrindinis, ir pajinis, ir įmonės savininko ar panašus kapitalas.

6. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (Žin., 2000, Nr. 74-2262), Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme (Žin., 2000, Nr. 64-1914; 2003, Nr. 123-5574) ar kituose teisės aktuose vartojamos sąvokos turtas, teisės ir pareigos šiame standarte vadinamos turtu ir įsipareigojimais.

Įmonių skaidymą (padalijimą, išdalijimą ir dalies atskyrimą) reglamentuojančiuose teisės aktuose vartojamos sąvokos turtas, teisės ir pareigos apskaitos požiūriu apima įmonių turtą ir įsipareigojimus, todėl šiame standarte ir nustatyta turto ir įsipareigojimų registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarka skaidant įmones.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

7. Tikroji vertė – suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti įsipareigojimą.

III. ĮMONIŲ SKAIDYMO BŪDAI

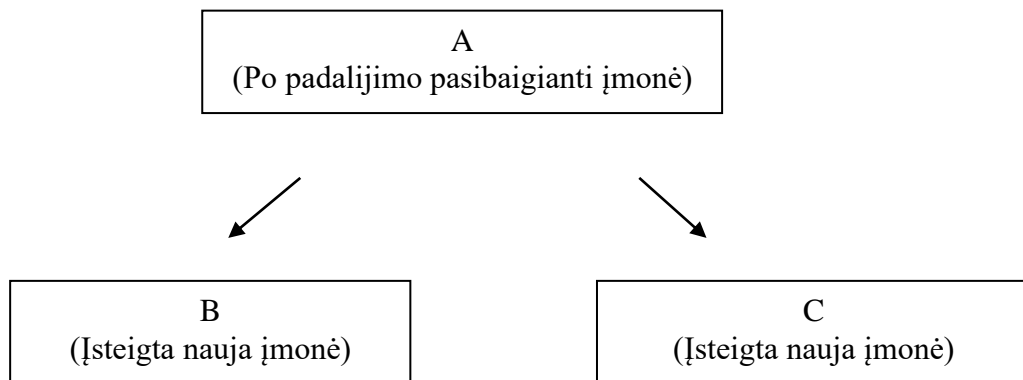
8. Šiame standarte yra aptariami trys skaidymo būdai: įmonės dalies atskyrimas, įmonės reorganizavimas padalijimo ir išdalijimo būdais.

Įmonių skaidymo tikslai atskiriant jų dalį, padalijant ar išdalijant gali būti įvairūs: išvengti veiklos nuostolių, sutaupyti administracines ir veiklos išlaidas ir pan. Svarbu, kad skaidymo sąlygose būtų aiškiai apibrėžtas skaidomos įmonės nuosavo kapitalo dydis ir sudėtis, nes tai yra svarbu atitinkamai priskiriant nuosavo kapitalo pokyčių sumas po skaidymo įsteigtoms naujoms ar veikiančioms įmonėms.

Dažnai pasitaiko, kai skaidymo sąlygose aiškiai apibrėžtas skaidomos įmonės nuosavo kapitalo dydis ir sudėtis, o po skaidymo įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių nurodomas tik įstatinio kapitalo dydis arba įstatinio kapitalo pokytis, bet nenurodoma, kuriuose nuosavo kapitalo straipsniuose bus parodytos kitos sumos.

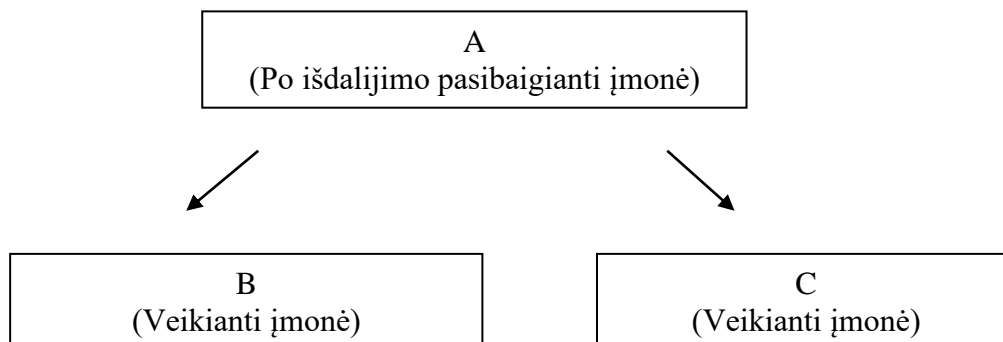
9. Padalijimas yra vienos įmonės skaidymas įsteigiant dvi ar daugiau įmonių, kurioms tam tikromis dalimis perduodama suskaidytos įmonės turtas ir įsipareigojimai.

Padalijimą galima parodyti schema:



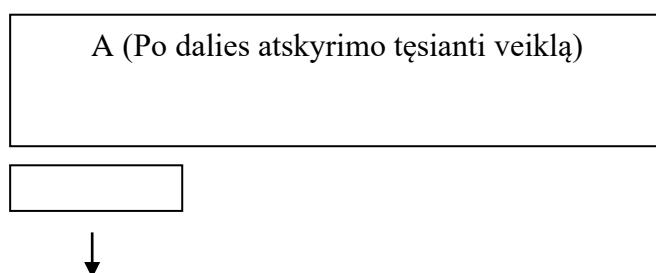
10. Išdalijimas yra skaidomos įmonės turto ir įsipareigojimų išdalijimas kitoms veikiančioms įmonėms.

Išdalijimą galima parodyti schema:



11. Atskyrimas yra veikiančios įmonės turto ir įsipareigojimų dalies atskyrimas ir iš atskirtos dalies vienos ar kelių tos pačios teisinės formos naujų įmonių kūrimas. Išskyrus standarto IV–VI skyrius, įmonė, nuo kurios atskiriama dalis, toliau vadinama skaidyme dalyvaujanti, atskirta įmonės dalis vadinama po skaidymo sukurta nauja įmone, atskyrimo sąlygos – skaidymo sąlygomis.

Atskyrimą galima parodyti schema:



C
(Įsteigta nauja įmonė)

12. Sprendimą dėl įmonės skaidymo priima skaidomos ir skaidyme dalyvaujančios įmonių visuotiniai akcininkų susirinkimai ar kiti teisės aktų nustatyti organai (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybė – dėl valstybės įmonių skaidymo; savivaldybės taryba – dėl savivaldybės įmonių skaidymo; priežiūros institucija – dėl kredito unijos skaidymo).

13. Suskaidytų įmonių turtą ir įsipareigojimus perima ir apskaitoje registruoja po skaidymo sukurtos naujos ar veiklą tęsiančios įmonės pakeistų įstatų įregistravimo data, jeigu skaidymo sąlygose nenustatyta kitaip. Turtas ir įsipareigojimai įmonėms paskirstomi pagal skaidymo sąlygas.

14. Iki skaidymo būdu sukurtos naujos ar veiklą tęsiančios įmonės pakeistų įstatų įregistravimo datos skaidoma įmonė ar įmonė, kurios dalis atskiriama, ūkines operacijas ir ūkinius įvykius apskaitoje registruoja verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka, t. y. apskaitą tvarko pagal tą pačią apskaitos politiką, kuri buvo taikoma iki sprendimo skaidyti ar atskirti įmonės dalį priėmimo.

Kiekviena įmonė ūkines operacijas ir ūkinius įvykius apskaitoje turi registruoti pagal verslo apskaitos standartų nustatytą tvarką. Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimas skaidyti įmonę, skaidymo sąlygų patvirtinimas nedaro įtakos įmonės apskaitos tvarkai ir nekeičia apskaitos politikos. Jei skaidymo sąlygose numatyta, kad perduodamas turtas ir įsipareigojimai vertinami tikrosiomis vertėmis, o steigiamų naujų ar veikiančių įmonių nuosavas kapitalas formuojamas pagal turto ir įsipareigojimų tikrąsias vertes, skaidomos įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertė apskaitoje dėl skaidymo nekeičiama. Iki įsteigtų naujų įmonių įstatų ar tęsiančių veiklą įmonių įstatų pakeitimo įregistravimo skaidoma įmonė apskaitoje registruoja tik tuos ūkinius įvykius ir ūkines operacijas, kurios susijusios su ankstesnės veiklos vykdymu.

15. Įmonių turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas skaidomi skaidymo sąlygose nustatyta tvarka.

Po skaidymo įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių nuosavas kapitalas registruojamas skaidymo sąlygose nurodytomis sumomis. Gautas turtas ir įsipareigojimai įsteigtų naujų ar veikiančių įmonių apskaitoje registruojami pagal priėmimo ir perdavimo dienos duomenis.

Pavyzdžių pateikta aiškinant šio standarto 20 punktą.

16. Padalijant, išdalijant skaidomas įmones ar atskiriant skaidomų įmonių dalį, perduodami turtas ir įsipareigojimai iš apskaitos registru nurašomi balansinėmis vertėmis.

Skaidymo sąlygose gali būti numatoma, kad turtas ir įsipareigojimai, kurie skaidomos įmonės apskaitos registruose parodyti balansine verte, turi būti įvertinami tikrąja verte ir pagal šią vertę nustatomas po skaidymo veikiančios įmonės nuosavo kapitalo dydis. Taip pat skaidymo sąlygose gali būti numatyta ir nuosavo kapitalo sudėtis. Įvertinus perduodamą turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte, gali susidaryti balansinės ir tikrosios vertės skirtumas, tačiau jis skaidomos įmonės apskaitoje neregistruojamas ir perduodamas turtas ir įsipareigojimai iš apskaitos registru nurašomi balansinėmis vertėmis.

Pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. spalio 26 d. priėmė sprendimą padalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ į steigiamas naujas įmones „B“ ir „C“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad turtas ir įsipareigojimai, įvertinti tikrąja verte, skaidomi į lygias dalis, t. y. po 50 proc., ir po padalijimo įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ apskaitoje visas gautas turtas ir įsipareigojimai bus registruojami tikrąja verte. Sąlygose taip pat nurodyta ir skaidomo turto tikroji vertė, kuri yra didesnė už jo balansinę vertę ir kuri po padalijimo įsteigtų naujų įmonių apskaitoje bus registruojama nepaskirstytojo pelno ir rezervų sąskaitose. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekviena įmonė – „B“ ir „C“ – formuos 40 000 EUR įstatinį kapitalą (100 paprastųjų vardinių akcijų po 400 EUR), o kiekvienos įmonės turtas, kurio balansinė vertė 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR, bus gaunamas iš „A“. Skaidymo sąlygose nurodyta tikroji turto vertė yra 375 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR ir susidaręs gauto turto, įstatinio kapitalo ir įsipareigojimų skirtumas 275 000 EUR bus skirstomas taip: 250 000 EUR – į nepaskirstytąjį pelną ir 25 000 EUR – į rezervus. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gauto turto ir įsipareigojimų tikroji vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Tikroji vertė, nurodyta skaidymo sąlygose	Balansinė vertė po skaidymo		
Turtas	200 000	750 000	0	375 000	375 000
Įstatinis kapitalas	80 000	80 000	0	40 000	40 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	0	250 000	250 000
Rezervai	0	0	0	25 000	25 000
Įsipareigojimai	120 000	120 000	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų įmonei „B“ perdavimo dieną įmonės „A“ apskaitoje turto ir įsipareigojimų nurašymas registruojamas balansinėmis vertėmis:

D 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000
D 4XXX Įsipareigojimai	60 000
K 1XXX, 2XXX Turtas	100 000

Įmonės „A“ apskaitoje turto ir įsipareigojimų perdavimas įmonei „C“ registruojamas taip pat.

17. Po padalijimo, išdalijimo ar atskyrimo įsteigtų naujų įmonių apskaitoje visas gautas turtas ir įsipareigojimai gali būti registruojami vienu iš būdų: arba balansine verte, arba tikrąja verte.

16 punkto pavyzdžio tęsinys

Turtas ir įsipareigojimai priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama tikrosiomis vertėmis:

D 1XXX, 2XXX Turtas	375 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) (pagal skaidymo sąlygas)	250 000
K 3XXX Rezervai (pagal skaidymo sąlygas)	25 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

IV. ĮMONIŲ PADALIJIMAS IR IŠDALIJIMAS

18. Kai įmonė skaidoma padalijimo ar išdalijimo būdu, jos turtas ir įsipareigojimai perduodami įkurtoms naujoms ar kitoms veikiančioms įmonėms, o skaidomos įmonės apskaitoje registruojamas turto, įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo sumažėjimas.

19. Padalytos ar išdalytos įmonės turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, nurodytas skaidymo sąlygose, lemia įsteigtos naujos ar veikiančios įmonių nuosavo kapitalo dydį ir jų apskaitoje priėmimo ir perdavimo dieną nuosavas kapitalas registruojamas pagal skaidymo sąlygas įstatinio kapitalo ir kitose nuosavo kapitalo sąskaitose. Jeigu skaidymo sąlygose nenurodyta, kokiose nuosavo kapitalo sąskaitose turėtų būti registruojamas turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, jis registruojamas

formuojamo įstatinio kapitalo ir akcijų priedų ar nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitose.

1 pavyzdys

Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimas skaidyti įmonę „A“ padalijimo būdu į steigiamas naujas įmones „B“ ir „C“ priimtas 20X1 m. gegužės 15 d. Skaidymo sąlygose numatyta, kad po padalijimo įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ apskaitoje balansinėmis vertėmis bus registruojamos lygios gauto turto ir įsipareigojimų dalys, t. y. po 50 proc. Skaidymo sąlygose nurodytos sumos ir nuosavo kapitalo sąskaitos, kuriose po padalijimo įsteigtos naujos įmonės tas sumas turės registruoti. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekvienos įmonės „B“ ir „C“ bus formuojamas 40 000 EUR įstatinis kapitalas (100 paprastųjų vardinių akcijų po 400 EUR), o kiekviena įmonė iš įmonės „A“ gaus turta, kurio balansinė vertė 100 000 EUR, įsipareigojimus – 60 000 EUR. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto ir įsipareigojimų balansinė vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo ir perdavimo datos	Balansinė vertė po skaidymo	Balansinė vertė	Balansinė vertė
Turtas	200 000	0	0	100 000	100 000
Įstatinis kapitalas	80 000	0	0	40 000	40 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	0	0	0
Rezervai	0	0	0	0	0
Įsipareigojimai	120 000	0	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turtas ir įsipareigojimai priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	100 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

2 pavyzdys

Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimas padalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ ir įsteigti naujas įmones „B“ ir „C“ priimtas 20X1 m. liepos 15 d. Skaidymo sąlygose numatyta, kad po padalijimo įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ apskaitoje gauto turto ir įsipareigojimų lygios dalys, t. y. po 50 proc., bus registruojamos balansinėmis vertėmis, nurodytos sumos ir nuosavo kapitalo sąskaitos, kuriose tos sumos turi būti registruojamos. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekvienos įmonės „B“ ir „C“ bus formuojamas 10 000 EUR įstatinis kapitalas (100 paprastųjų vardinių akcijų po 100 EUR), o kiekviena įmonė iš įmonės „A“ gauna turtą, kurio balansinė vertė yra 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR, nepaskirstytojo pelno, atsirandančio dėl turto, įsipareigojimų ir formuojamo įstatinio kapitalo sumų skirtumo, – 30 000 EUR. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto, nepaskirstytojo pelno ir įsipareigojimų balansinė vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo ir perdavimo datos	Balansinė vertė po skaidymo		
Turtas	200 000	0	0	100 000	100 000
Įstatinis kapitalas	20 000	0	0	10 000	10 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	60 000	0	0	30 000	30 000
Rezervai	0	0	0	0	0
Įsipareigojimai	120 000	0	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	100 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	30 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

3 pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. gegužės 15 d. priėmė sprendimą išdalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ ir išdalyti ją veikiančioms įmonėms „B“ ir „C“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad tikraja verte įvertintas turtas ir įsipareigojimai išdalijama lygiomis dalimis, t. y. po 50 proc., ir po išdalijimo veikiančių įmonių „B“ ir „C“ apskaitoje visas gautas turtas ir įsipareigojimai bus registruojami tikraja verte. Skaidymo sąlygose nėra nurodyta konkrečių sumų ir nuosavo kapitalo sąskaitų, kuriose po išdalijimo veikiančios įmonės turėtų tas sumas registruoti. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekviena įmonė „B“ ir „C“ išleis naują akcijų emisiją, kurios nominalių verčių suma bus 40 000 EUR (400 paprastųjų vardinių akcijų po 100 EUR), o kiekvienos įmonės iš įmonės „A“ gaunamo turto balansinė vertė yra 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR. Skaidymo sąlygose nurodyta, kad veikiančioms įmonėms „B“ ir „C“ perduodamo turto tikroji vertė yra 500 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR ir ji perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina. Susidariusį turto, įstatinio kapitalo ir įsipareigojimų skirtumą pagal veikiančių įmonių pagrindinių vadovujančiųjų darbuotojų sprendimą numatyta registruoti *Nepaskirstytojo pelno* sąskaitoje.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Skaidymo sąlygose nurodytos tikrosios vertės	Balansinė vertė po skaidymo	Tikroji vertė	Tikroji vertė
Turtas	200 000	1 000 000	0	500 000	500 000
Įstatinis kapitalas	80 000	80 000	0	40 000	40 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	0	400 000	400 000
Rezervai	0	0	0	0	0
Įsipareigojimai	120 000	120 000	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	500 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	400 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

4 pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. liepos 15 d. priėmė sprendimą padalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ ir įsteigti naujas įmones „B“ ir „C“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad tikraja verte įvertintas turtas ir įsipareigojimai įsteigtoms naujoms įmonėms „B“ ir „C“ padalijama lygiomis dalimis, t. y. po 50 proc., kad visas jų gautas turtas ir įsipareigojimai apskaitoje bus registruojami tikraja verte, nurodytos sumos ir nuosavo kapitalo sąskaitos, kuriose tos sumos turi būti registruojamos. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekvienos įmonės „B“ ir „C“ bus formuojamas 45 000 EUR įstatinis kapitalas (100 paprastųjų vardinių akcijų po 450 EUR) ir kad iš įmonės „A“ kiekviena įmonė gauna turto, kurio balansinė vertė yra 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR. Skaidymo sąlygose nurodyta tikroji turto vertė yra 370 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR. Pagal skaidymo sąlygas susidaręs gauto turto, įstatinio kapitalo ir įsipareigojimų 265 000 EUR skirtumas bus paskirstomas: 200 000 EUR – į nepaskirstytąjį pelną ir 65 000 EUR – į rezervus. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto ir įsipareigojimų tikroji vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Skaidymo sąlygose nurodytos tikrosios vertės	Balansinė vertė po skaidymo	Tikroji vertė	Tikroji vertė
Turtas	200 000	740 000	0	370 000	370 000
Įstatinis kapitalas	80 000	80 000		45 000	45 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	0	200 000	200 000
Rezervai	0	0	0	65 000	65 000
Įsipareigojimai	120 000	120 000	0	60 000	60 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	370 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	45 000
K 3412 Pelnas (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) (pagal skaidymo sąlygas)	200 000
K 3XX Rezervai (pagal skaidymo sąlygas)	65 000
K 4XXX Įsipareigojimai	60 000

20. Naujos ar veikiančios įmonės apskaitoje registruojant turta ir įsipareigojimus balansinėmis ar tikrosiomis vertėmis, gali susidaryti skaidymo sąlygose nurodytų ir registravimo dieną esančių turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, kuris nulemia nuosavo kapitalo pokytį. Minėtas skirtumas registruojamas nuosavo kapitalo sąskaitoje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)*.

1 pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. gegužės 15 d. priėmė sprendimą padalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ ir įsteigti naujas įmones „B“ ir „C“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad po padalijimo įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ apskaitoje viso gauto turto ir įsipareigojimų lygios dalys, t. y. po 50 proc., bus registruojamos balansinėmis vertėmis. Skaidymo sąlygose nėra nurodyta konkrečių sumų ir nuosavo kapitalo sąskaitų, kuriose po padalijimo įsteigtos naujos įmonės turėtų tas sumas registruoti. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekvienos įmonės „B“ ir „C“ bus formuojamas 40 000 EUR įstatinis kapitalas (100 paprastųjų vardinių akcijų po 400 EUR), o iš įmonės „A“ kiekvienos įmonės gaunamo turto balansinė vertė yra 100 000 EUR, įsipareigojimų – 60 000 EUR. Kadangi po skaidymo įsteigtos naujos įmonės buvo užregistruotos 20X1 m. rugpjūčio 31 d., o vykstant įmonės „A“ skaidymui jos apskaitoje ir toliau buvo registruojamos ūkinės operacijos (pavyzdžiui, nusidėvėjimo skaičiavimas, skolų apmokėjimas ir pan.), pasikeitė perduodamo turto ir įsipareigojimų balansiniai likučiai. Perdavimo ir priėmimo dieną kiekvienai įmonei „B“ ir „C“ tenkanti turto balansinė vertė buvo 90 000 EUR, o įsipareigojimų – 55 000 EUR, todėl gauto turto, įsipareigojimų ir formuojamo įstatinio kapitalo balansinių verčių skirtumas sudarė nuostolį. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto ir įsipareigojimų balansinė vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo ir perdavimo datos	Balansinė vertė po skaidymo		
Turtas	200 000	-20 000	0	90 000	90 000
Įstatinis kapitalas	80 000	0	0	40 000	40 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	-10 000	0	-5 000	-5 000
Rezervai	0	0	0	0	0
Įsipareigojimai	120 000	-10 000	0	55 000	55 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	90 000
D 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	5 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	40 000
K 4XXX Įsipareigojimai	55 000

Susidaręs skaidymo sąlygose nurodytų ir registravimo dieną esančių turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas nulėmė neigiamą nuosavo kapitalo pokytį, t. y. įmonės „B“ ir „C“ patyrė po 5 000 EUR nuostolius.

2 pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. gruodžio 15 d. priėmė sprendimą padalijimo būdu skaidyti įmonę „A“ įsteigti naujas įmones „B“ ir „C“. Skaidymo sąlygose numatyta, kad tikrąja verte įvertintas turtas ir įsipareigojimai padalijama lygiomis dalimis, t. y. po 50 proc., po padalijimo įsteigtoms naujoms įmonėms „B“ ir „C“, kad visas gautas turtas ir įsipareigojimai jų apskaitoje bus registruojami tikrąja verte, nurodytos sumos ir nuosavo kapitalo sąskaitos, kuriose tos sumos turi būti registruojamos. Skaidymo sąlygose numatyta, kad kiekvienos įmonės „B“ ir „C“ bus formuojamas 45 000 EUR įstatinis kapitalas (100 paprastųjų vardinių akcijų po 450 EUR) ir kad iš įmonės „A“ kiekviena įmonė gauna turto, kurio balansinė vertė yra 90 000 EUR, įsipareigojimų – 45 000 EUR. Skaidymo sąlygose nurodyta tikroji turto vertė yra 105 000 EUR, įsipareigojimų – 45 000 EUR. Pagal skaidymo sąlygas susidaręs gauto turto, įstatinio kapitalo ir įsipareigojimų 15 000 EUR skirtumas bus įtraukiamas į nepaskirstytąjį pelną. Kadangi po skaidymo įsteigtos naujos įmonės buvo užregistruotos 20X2 m. vasario 15 d., o skaidymo metu įmonės „A“ apskaitoje ir toliau buvo registruojamos ūkinės operacijos (pavyzdžiui, nusidėvėjimo skaičiavimas, skolų apmokėjimas ir pan.), pasikeitė perduodamo turto ir įsipareigojimų balansiniai likučiai. Priėmimo ir perdavimo dieną kiekvienai įmonei „B“ ir „C“ tenkanti balansinė turto vertė po visų ūkinių operacijų užregistravimo buvo 87 000 EUR, o įsipareigojimų – 45 000 EUR. Šiuo atveju tikroji vertė lieka nepasikeitusi, nors turto balansinė vertė sumažėjo dėl apskaičiuoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto ir įsipareigojimų tikroji vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną, kai pasikeitė balansiniai likučiai nedarė įtakos tikrajai vertei, pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“			Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė	Skaidymo	Balansinės		
	Balansinė	Skaidymo	Balansinės	Balansinė	Tikroji vertė nesikeičia

	vertė prieš skaidymą	sąlygose nurodytos tikrosios vertės	vertės pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo ir perdavimo datos	vertė po skaidymo		
Turtas	180 000	210 000	-6 000	0	105 000	105 000
Įstatinis kapitalas	90 000	90 000	0	0	45 000	45 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	-6 000	0	15 000	15 000
Rezervai	0	0	0	0		
Įsipareigojimai	90 000	90 000	0	0	45 000	45 000

Tačiau tikrosios vertės pokytį gali lemti, pavyzdžiui, atsargų pardavimas. Tokiu atveju po visų ūkinių operacijų užregistravimo įmonėms „B“ ir „C“ perduotino turto tikroji turto vertė būtų, pavyzdžiui, 102 000 EUR, o įsipareigojimų – 45 000 EUR. Viso įsteigtų naujų įmonių „B“ ir „C“ gaunamo turto ir įsipareigojimų tikroji vertė perdavimo metu tampa įsigijimo savikaina.

Informacija apie turto ir įsipareigojimų paskirstymą priėmimo ir perdavimo dieną, kai pasikeitę balansiniai likučiai pakeitė tikrąją vertę, pateikiama lentelėje.

Eurais

Straipsniai	Įmonė „A“				Įmonė „B“	Įmonė „C“
	Balansinė vertė prieš skaidymą	Skaidymo sąlygose nurodytos tikrosios vertės	Balansinės vertės pokyčiai, atsiradę nuo skaidymo sąlygų datos iki priėmimo ir perdavimo datos ¹	Balansinė vertė po skaidymo		
					Tikroji vertė keičiasi	
Turtas	180 000	210 000	-6 000	0	102 000	102 000
Įstatinis kapitalas	90 000	90 000	0	0	45 000	45 000

¹ Šiuo atveju balansinės vertės pokytis sutampa su tikrosios vertės pokyčiu.

Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	0	0	-6 000	0	12 000	12 000
Rezervai	0	0	0	0		
Įsipareigojimai	90 000	90 000		0	45 000	45 000

Po skaidymo įmonėje „A“ turto ir įsipareigojimų nelieka ir įmonė nustoja veikti.

Turto ir įsipareigojimų priėmimo ir perdavimo dieną įmonių „B“ ar „C“ apskaitoje registruojama:

D 1XXX, 2XXX Turtas	102 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) (pagal skaidymo sąlygas)	12 000
K 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	45 000
K 4XXX Įsipareigojimai	45 000

V. ĮMONĖS DALIES ATSKYRIMAS

21. Veiklą tęsiančios įmonės dalies atskyrimas apskaitoje registruojamas balansine verte.

22. Įmonė, perdavusi turtą ir įsipareigojimus kuriamai naujai įmonei, savo apskaitoje registruoja turto ir įsipareigojimų sumažėjimą ir mažina skaidymo sąlygose numatytą nuosavo kapitalo straipsnių sumas. Jeigu pagal skaidymo sąlygas perduodančios įmonės įstatinis kapitalas sumažintas naikinant akcijų dalį arba mažinant akcijų nominalias vertes, tai kiti nuosavo kapitalo straipsniai koreguojami perduoto turto, įsipareigojimų verčių ir įstatinio kapitalo mažinimo sumos skirtumu.

Pavyzdys

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. balandžio 10 d. priėmė sprendimą atskirti veikiančios įmonės „A“ turto ir įsipareigojimų dalį ir iš atskirtos dalies steigti naują įmonę „B“. Įmonės „A“ įstatinis kapitalas yra 150 000 EUR (1500 paprastųjų vardinių akcijų po 100 EUR). Įmonę valdo 2 akcininkai: Vardenis Pavardenis I, turintis 1350 akcijų ir atitinkamai 90 proc. balsų, ir Vardenis Pavardenis II, turintis 150 paprastųjų vardinių akcijų ir atitinkamai 10 proc. balsų. Po įmonės dalies atskyrimo vienintelis įmonės „A“ akcininkas lieka Vardenis Pavardenis I, o Vardenis Pavardenis II tampa vieninteliu įmonės „B“ akcininku.

Atskyrimo datą nepaskirstytasis pelnas sudarė 400 000 EUR. Vardeniui Pavardeniui II tektų 40 000 EUR pelno. Atskiriamas 100 000 EUR balansinės vertės įmonės „A“ turtas ir 45 000 EUR balansinės vertės įsipareigojimai. Skaidymo sąlygose numatyta mažinti įstatinį

kapitalą 15 000 EUR (150 paprastųjų vardinių 100 EUR nominalios vertės akcijų, kurios priklausė Vardeniui Pavardeniui II) ir nepaskirstytą pelną – 40 000 EUR.

Įmonės „A“ apskaitoje balansine verte registruojama:

D 301X Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	15 000
D 34XX Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	40 000
D 4XXX Įsipareigojimai	45 000
K 1XXX, 2XXX Turtas	100 000

23. Po atskyrimo gauto turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, nurodytas skaidymo sąlygose, lemia įsteigtos naujos įmonės nuosavo kapitalo dydį. Priėmimo ir perdavimo dieną nuosavą kapitalą įmonė savo apskaitoje registruoja pagal skaidymo sąlygas įstatinio kapitalo ir kitose nuosavo kapitalo sąskaitose. Jeigu skaidymo sąlygose nenurodyta, kokiose nuosavo kapitalo sąskaitose turėtų būti registruojamas turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, jis registruojamas formuojamo įstatinio kapitalo ir akcijų priedų ar nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitose.

Pavyzdžių pateikta aiškinant šio standarto 19 punktą.

24. Naujos įmonės apskaitoje registruojant turtą ir įsipareigojimus balansinėmis ar tikrosiomis vertėmis, gali susidaryti skaidymo sąlygose nurodytų ir registravimo dieną esančių turto ir įsipareigojimų verčių skirtumas, kuris nulemia nuosavo kapitalo pokytį. Minėtas skirtumas registruojamas nuosavo kapitalo sąskaitoje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)*.

Pavyzdžių pateikta aiškinant šio standarto 20 punktą.

VI. VERSLO DALIES PARDAVIMAS

25. Verslo dalies pardavimas nelaikomas skaidymu. Parduotą verslo dalį įmonė savo apskaitoje registruoja sumažindama turtą ir įsipareigojimus ir didindama pelną ar nuostolį dėl verslo dalies pardavimo. Verslo dalį įsigijusi įmonė įgytą turtą ir įsipareigojimus savo apskaitoje registruoja 14-ojo verslo apskaitos standarto „Verslo jungimai“ nustatyta tvarka.

Verslo jungimų apskaitą reglamentuoja 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“. Verslo jungimui taip pat priskiriamas kitos įmonės verslo ar jo dalies įsigijimas. Pagal 14-ąjį verslo apskaitos standartą „Verslo jungimai“ verslo įsigijimas yra, kai įmonė, ketindama

tęsti kitos įmonės vykdytą veiklą, perima tos įmonės turtą (ar jo dalį) ir įsipareigojimus (ar jų dalį), už kuriuos perduoda turtą, išleistus vertybinius popierius ar prisiima įsipareigojimus. Data, kai įgijėjas perima su kitos įmonės turtu susijusią riziką, naudą ir prievolę vykdyti tos įmonės įsipareigojimus, susijusius su įsigytu verslu, yra laikoma verslo įsigijimo data.

Pavyzdys

Įmonė „A“, gaminanti šokoladinius produktus ir juos parduodanti, yra patronuojančioji įmonė. Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X1 m. gegužės 1 d. priėmė sprendimą parduoti verslo dalį, t. y. šokoladinių produktų pardavimą, vienai iš trijų savo patronuojamųjų įmonių, t. y. įmonei „B“. Įmonė „A“ verslo dalį pardavė 20X1 m. rugpjūčio 15 d. už 20 000 000 EUR. Pagal verslo dalies pardavimo sutartį patronuojamajai įmonei „B“ perduota turto ir įsipareigojimų, kurių balansinė vertė eurais yra:

• Ilgalaikis turtas	6 353 100
žemė	1 245 000
pastatai	3 777 600
transporto priemonės	1 330 500
• Trumpalaikis turtas	14 397 500
šokoladiniai produktai	14 397 500
• Įsipareigojimai	5 000 600
skolos žaliavų tiekėjams	755 850
skolos įrengimų tiekėjams	1 333 777
skolos komunalinių paslaugų tiekėjams	75 030
skolos rinkodaros paslaugų tiekėjams	475 350
skolos lizingo bendrovei	2 360 593
Pardavusi verslo dalį, įmonė „A“ 20X1 m. rugpjūčio 15 d. savo apskaitoje registruoja:	
D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	1 222 400
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	3 170 000
D 2421 Patronuojamųjų įmonių skolos	20 000 000
D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	449 700
D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	1 910 893
D 443X Skolos tiekėjams	2 640 007
K 1200 Žemės įsigijimo savikaina	1 245 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	5 000 000

K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	4 500 500
K 2030 Produkcijos savikaina	14 397 500
K 5401 Kitos pajamos	4 250 000

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

26. Šis standartas turi būti taikomas apskaitoje registruojant ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su įmonių skaidymu, ir sudarant įmonių, kurių skaidymas pradėtas 2010 m. liepos 1 d. ir vėliau, finansines ataskaitas. Jis gali būti taikomas taip pat registruojant apskaitoje ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su įmonių skaidymu, ir sudarant įmonių, kurių skaidymas nebaigtas iki 2010 m. liepos 1 d., finansines ataskaitas.
