

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugpjūčio 17 d. įsakymu Nr. V2-7

8-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „NUOSAVAS KAPITALAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. rugsėjo 4 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d. (Žin., 2004, Nr. 20-616; TAR 2015-09-07, i. k. 2015-13571)

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

Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti, kaip turi būti apskaitoje registruojama ir finansinėse ataskaitose pateikiama informacija, susijusi su nuosavo kapitalo formavimu ir pokyčiais.

2. Standartas nustato, kaip apskaitoje turi būti registruojamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, susiję su nuosavo kapitalo suformavimu, didinimu, mažinimu ar sudėties pasikeitimu.

3. Sąvoka „įmonė“ šiame standarte vartojama, kai standarto nuostatos yra taikomos visiems pelno siekiantiems juridiniams asmenims. Taikant standarto nuostatas skirtingos teisinės formos pelno siekiantiems juridiniams asmenims, jiems pavadinti vartojamos skirtingos sąvokos:

3.1. akcinė bendrovė – akcinėms ir uždarosioms akcinėms bendrovėms;

3.2. valstybės įmonė – valstybės ir savivaldybės įmonėms;

3.3. neribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo – tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komanditinėms ūkinėms bendrijoms, individualioms įmonėms.

4. Šiame standarte savininkais vadinami akcinių bendrovių ir uždarųjų akcinių bendrovių akcininkai, valstybės ir savivaldybės įmonių savininkai, t. y. šių įmonių savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija, individualios įmonės savininkas, tikrosios ūkinės bendrijos tikrieji nariai, komanditinės ūkinės bendrijos tikrieji nariai ir komanditoriai, mažosios bendrijos nariai, o kitokių teisinių formų įmonių – pajininkai, dalininkai ir kiti juridiniai ar fiziniai asmenys, turintys savininkų teises.

Kai tos pačios standarto nuostatos, pavyzdžiui, standarto IX skyriaus *Kitų rezervų apskaita*, X skyriaus *Nepaskirstytojo pelno (nuostolių) apskaita*, taikomos ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių akcininkai, valstybės ir savivaldybės įmonių savininkai, individualių įmonių savininkai, tikrųjų ūkinių bendrijų tikrieji nariai, komanditinių ūkinių bendrijų tikrieji nariai ir komanditoriai, mažųjų bendrijų nariai, o kitokių teisinių formų įmonių – pajininkai, dalininkai ir kiti juridiniai ar fiziniai asmenys, turintys savininkų teises, vadinami savininkais. Pavyzdžiui, akcinių ar uždarytųjų akcinių bendrovių atveju, savininkų priimtais sprendimais laikomi akcininkų, mažųjų bendrijų atveju, – mažųjų bendrijų narių sprendimai.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Akcijos – vertybiniai popieriai, patvirtinantys jų savininkų teisę dalyvauti akcinės bendrovės valdyme.

Akcijų priedai – akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės nuosavo kapitalo dalis, lygi akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės skirtumui.

Apmokėtas įstatinis kapitalas – apmokėta pasirašytų akcijų nominaliosios vertės dalis.

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

Įmonės nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita – finansinė ataskaita, kurioje pateikiami duomenys apie įmonės nuosavo kapitalo pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį.

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

Nepaskirstytasis pelnas – įmonės sukauptas ir įstatymų nustatyta tvarka dar nepaskirstytas pelnas.

Nepaskirstytieji nuostoliai – įmonės sukaupti ir įstatymų nustatyta tvarka dar nepadengti nuostoliai.

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

Privalomasis rezervas – įstatymų nustatyta tvarka sudaromas rezervas, skirtas įmonės nuostoliams padengti.

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

Rezervas savoms akcijoms įsigyti – savoms akcijoms įsigyti sudaromas rezervas, kurio dydis yra ne mažesnis už numatytą įsigyti savų akcijų įsigijimo verčių sumą.

Savos akcijos – akcijos, kurias įsigijo jas išleidusi akcinė bendrovė ar uždaroji akcinė bendrovė.

Turta, 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.

Turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė – turtas, kuris išimtinė nuosavybės teise priklauso valstybei.

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

III. AKCINĖS BENDROVĖS NUOSAVO KAPITALO SUDĖTIS

5. Akcinės bendrovės nuosavam kapitalui priskiriama:

- 5.1. apmokėta įstatinio kapitalo dalis;
- 5.2. akcijų priedai;
- 5.3. perkainojimo rezervas (rezultatai);
- 5.4. privalomasis rezervas;
- 5.5. rezervas savoms akcijoms įsigyti;
- 5.6. kiti rezervai;
- 5.7. nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

IV. ĮSTATINIO KAPITALO APSKAITA

6. Akcinė bendrovė gali išleisti vienos ar kelių klasių akcijas. Jei išleidžiamos kelių klasių akcijos, kiekviena akcijų klasė turi būti registruojama atskirai.

Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad akcijos pagal jų savininkams suteikiamas teises skirstomos į klases. Skirtingų klasių akcijų suteikiamos teisės nurodomos įmonės įstatuose. Visų tos pačios klasės akcijų nominaliosios vertės ir suteikiamos teisės yra vienodos. Akcininkų asmeninės akcijų sąskaitos tvarkomos vertybinių popierių rinką reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka. Verslo apskaitos standartai šios apskaitos nereglamentuoja.

Įmonė gali išleisti paprastųjų ar privilegijuotųjų akcijų, t. p. darbuotojų akcijų, jei tai nustatyta jos įstatuose.

Jei įmonė išleidžia įvairių klasių akcijų, registruojant apskaitoje įmonės įstatinį kapitalą skirtingų klasių akcijos registruojamos atskirose sąskaitose.

Pavyzdys

AB „X“ išplatino naują 100 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 10 EUR, emisiją. Išleistos dviejų klasių akcijos: 20 privilegijuotųjų ir 80 paprastųjų. Už visas akcijas sumokėta ir įmonės įstatų pakeitimas įregistruotas teisės aktų nustatyta tvarka.

Akcijų pardavimo kaina nesiskiria nuo nominaliosios jų vertės. Įregistravus įstatų pakeitimą ir sumokėjus už akcijas apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 000
K 3011 Paprastosios akcijos	800
K 3012 Privilegiuotosios akcijos	200

Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad paprastosios akcijos negali būti keičiamos į privilegiuotąsias. Privilegiuotosios akcijos gali būti keičiamos į paprastąsias akcijas akcininkų sprendimu, jei įmonės įstatuose tokia galimybė numatyta.

Pavyzdžio tęsinys

AB „X“ akcininkai nutarė pakeisti anksčiau išleistas privilegiuotąsias akcijas į paprastąsias. 20 privilegiuotųjų akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 10 EUR, keičiamos į 20 paprastųjų akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 10 EUR. Teisės aktų nustatyta tvarka įregistravus įstatų pakeitimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 3012 Privilegiuotosios akcijos	200
K 3011 Paprastosios akcijos	200

7. Steigiant naują akcinę bendrovę, pasirašytasis įstatinis kapitalas apskaitoje registruojamas po to, kai akcinė bendrovė įregistruojama įstatymų nustatyta tvarka.

Akcinių bendrovių įstatymas nustato, kad įmonė laikoma įregistruota ir gali pradėti veiklą nuo jos įregistravimo Juridinių asmenų registre dienos.

Pavyzdys

Asmenų grupė nutarė įsteigti uždarają akcinę bendrovę „X“. Steigiamajame susirinkime buvo nuspręsta įregistruoti 25 000 EUR įstatinį kapitalą ir išleisti 25 000 paprastųjų vardinių akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 1 EUR. Įstatinį kapitalą buvo nutarta formuoti pinigais ir kitu turtu, todėl už steigiamos naujos bendrovės akcijas akcininkai sumokėjo taip:

- 15 000 EUR į kaupiamąją sąskaitą įnešė grynaisiais pinigais;
- perdavė automobilį, kurio tikroji vertė 10 000 EUR.

Įregistravus UAB „X“ įstatus daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000
D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	10 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	25 000

8. Pasirašytasis įstatinis kapitalas registruojamas įstatinio kapitalo sąskaitoje visa suma, neatsižvelgiant į apmokėtą dalį. Neapmokėta akcijų dalis registruojama sąskaitoje, kontrarinėje įstatinio kapitalo sąskaitai.

Pagal Akcinių bendrovių įstatymą įstatinio kapitalo dydis yra lygus visų pasirašytų akcijų nominaliųjų verčių sumai. Už įmonės išleistas akcijas turi būti sumokėta per akcijų pasirašymo sutartyje nustatytą laiką.

1 pavyzdys

UAB „L“ įstatinis pasirašytasis kapitalas – 50 000 EUR. Steigimo sutartyje nustatyta 70 % akcijų vertės įmokama iš karto, o likusią dalį akcininkai įsipareigoja sumokėti per 6 mėnesius.

Įregistravus įmonės įstatus ir sumokėjus 70 % akcijų vertės, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	35 000
D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	15 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	50 000

Po 5 mėnesių sumokėjus likusią akcijų vertės dalį apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	15 000

Jei per akcijų pasirašymo sutartyje nustatytą terminą akcijas pasirašęs asmuo už akcijas nesumoka, pagal Akcinių bendrovių įstatymą laikoma, kad akcijas įgijo pati įmonė ir akcijų pasirašymo sutartis su tuo asmeniu tampa negaliojanti. Ne vėliau kaip per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo termino pabaigos įmonė turi perleisti akcijas kitiems asmenims arba sumažinti įstatinį kapitalą.

2 pavyzdys

Šiame pavyzdyje pateikiami du ūkinių operacijų registravimo apskaitoje būdai, kai akcijas pasirašęs asmuo per akcijų pasirašymo sutartyje nustatytą terminą už jas nesumoka.

Pirmuoju būdu pateikti įrašai gali būti daromi, kai su akcijų įgijimu ir perleidimu ar anuliavimu susijusios ūkinės operacijos įvyksta per vieną ataskaitinį laikotarpį, o antruoju būdu – kai šios ūkinės operacijos atliekamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį.

Trys asmenys nutarė įsteigti UAB „B“, kurios įstatinis pasirašytasis kapitalas – 30 000 EUR (3 x 10 000 EUR). Steigimo sutartyje nustatyta iš karto įmokėti 40 % akcijų vertės, o likusią dalį trys akcininkai įsipareigoja sumokėti per 12 mėnesių.

Įregistravus įmonės įstatus ir sumokėjus 40 % akcijų vertės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	12 000
D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	18 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	30 000

Per 12 mėnesių du akcininkai sumokėjo likusią akcijų vertės dalį. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	12 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	12 000

I būdas. Vienas iš akcijas pasirašiusių asmenų per sutartyje nustatytą terminą, 12 mėnesių, už akcijas nesumokėjo, todėl laikoma, kad akcijas įsigijo pati įmonė ir UAB „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (UAB „B“) (–)	6 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (akcijas pasirašęs asmuo) (–)	6 000

Per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo termino pabaigos UAB „B“ nusprendė sumažinti įstatinį kapitalą ir anuliuoti pasirašiusio, bet neapmokėjusio, asmens akcijas. Įregistravus pakeistus įmonės įstatus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) (UAB „B“)	10 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (UAB „B“) (–)	6 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 000

Jei per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo termino pabaigos UAB „B“ už 10 000 EUR akcijas perleido kitam asmeniui, ji apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	10 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (UAB „B“) (–)	6 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 000

II būdas. Vienas iš akcijas pasirašiusių asmenų per sutartyje nustatytą terminą, 12 mėnesių, už akcijas nesumokėjo, todėl laikoma, kad akcijas įsigijo pati įmonė ir UAB „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 303 Savos akcijos (pajai) (–)	6 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	6 000

Per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo termino pabaigos UAB „B“ nusprendė sumažinti įstatinį kapitalą ir anuliuoti pasirašiusio, bet neapmokėjusio, asmens akcijas. Įregistravus pakeistus įmonės įstatus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000
K 303 Savos akcijos (pajai) (–)	6 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 000

Jei per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo termino pabaigos UAB „B“ savas akcijas perleido kitam asmeniui, ji apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	10 000
K 303 Savos akcijos (pajai) (–)	6 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 000

9. Jei už išleistas akcijas atsiskaitoma turtu (įskaitant kitos akcinės bendrovės akcijas), akcijų emisijos kaina yra lygi už jas gauto turto tikrajai vertei.

Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad, atsiskaitant už akcijas, nepiniginis įnašas gali būti perduodamas turtas ir turtinės teisės. Iš civilinės apyvartos išimtas turtas, taip pat darbai ir paslaugos negali būti nepiniginis įnašas. Akcijų, už kurias sumokama nepiniginiu įnašu, nominaliųjų verčių suma negali būti didesnė už turto vertinimo ataskaitoje nurodytą to nepiniginio įnašo vertę.

Pavyzdys

UAB „R“ nutarė padidinti įstatinį kapitalą išplatindama naują 100 akcijų emisiją. Nominalioji akcijos vertė ir vienos akcijos emisijos kaina – 100 EUR. UAB „M“ pasirašė šių akcijų pirkimo sutartį ir atsiskaitė už jas ilgalaikiu materialiuoju turtu (automobiliu), kurio tikroji vertė 10 000 EUR.

Perdavus automobilį, iki įstatų pakeitimo įregistravimo UAB „R“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	10 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	10 000

Įregistravus įstatų pakeitimą dėl įstatinio kapitalo didinimo, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	10 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000

10. Įstatinio kapitalo sąskaitoje registruojama tik nominalioji akcijų vertė.

11. Jei akcijų emisijos kaina viršija jų nominaliąją vertę, nominaliosios vertės perviršis registruojamas akcijų priedų sąskaitoje. Šioje sąskaitoje parodoma apmokėta perviršio dalis.

Įstatinį kapitalą sudaro visų klasių akcijų tik nominaliųjų verčių suma, todėl nepaisant jų emisijos kainos, įstatinio kapitalo sąskaitoje registruojama tik nominalioji akcijų vertė. Akcijos nominalioji vertė turi būti išreiškiama eurais euro cento tikslumu. Akcijų emisijos kainos ir akcijų nominaliosios vertės skirtumas registruojamas kaip akcijų priedai. Jei išplatindama naują akcijų emisiją įmonė patiria su tuo susijusių išlaidų, tai išlaidų suma mažinami akcijų priedai. Akcijų priedų atsiranda tik akcijas parduodant pirminėje rinkoje.

1 pavyzdys

AB „A“ akcininkai nutarė padidinti įstatinį kapitalą išplatindami naują 1 000 akcijų emisiją. Nominalioji akcijos vertė – 100 EUR, vienos akcijos emisijos kaina – 120 EUR. Visas naujos emisijos akcijas įsigijo AB „B“, kuri už akcijas atsiskaitė pinigais. AB „B“ pasirašė akcijų pirkimo sutartį ir sumokėjo už jas 20X4 m. vasario 10 d. Patikslinti AB „A“ įstatatai įregistruoti 20X4 m. kovo 12 d.

AB „A“, pasirašiusi akcijų pardavimo sutartį ir gavusi pinigų iš AB „B“, 20X4 m. vasario 10 d. apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	120 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	120 000

Įregistravusi įstatų pakeitimą AB „A“ 20X4 m. kovo 12 d. apskaitoje daro tokius įrašus:

D 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	120 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	100 000
K 31 Akcijų priedai	20 000

2 pavyzdys

UAB „A“ akcininkai nusprendė padidinti įstatinį kapitalą išplatindami naują 100 akcijų emisiją. Nominalioji akcijos vertė – 100 EUR, vienos akcijos emisijos kaina – 130 EUR. Vadovaudamiesi Akcinių bendrovių įstatyme numatyta galimybe, akcininkai 20X4 m. vasario 9 d. apmokėjo 25 % šios akcijų emisijos kainos. Likusią dalį įsipareigojo sumokėti per 12 mėnesių nuo akcijų pasirašymo sutarties sudarymo dienos. Patikslinti UAB „A“ įstatai įregistruoti 20X4 m. kovo 10 d.

Gavusi pinigų UAB „A“ 20X4 m. vasario 9 d. apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	3 250
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	3 250

Įregistravusi įstatų pakeitimą, UAB „A“ 20X4 m. kovo 10 d. apskaitoje daro tokius įrašus:

D 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	3 250
D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	7 500
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	10 000
K 31 Akcijų priedai	750

Akcininkams sumokėjus likusią akcijų kainos dalį UAB „A“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose	9 750
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	7 500
K 31 Akcijų priedai	2 250

Akcijų priedų sąskaitoje parodoma sumokėta akcijų nominaliosios vertės paviršio dalis. Neapmokėtą paviršio dalį akcinė bendrovė gali registruoti nebalansinėse sąskaitose arba 31 sąskaitą *Akcijų priedai* išskaidyti į detalesnes sąskaitas, pavyzdžiui, 311 *Akcijų priedų iš viso* ir 312 *Neapmokėti akcijų priedai* (–). 311 sąskaitoje *Akcijų priedų iš viso* registruojama visa akcijų priedų suma, neatsižvelgiant į sumokėtą dalį. Neapmokėti akcijų priedai registruojami akcijų priedų sąskaitai kontrarinėje sąskaitoje.

12. Jei yra priimtas akcininkų sprendimas didinti (mažinti) įstatinį kapitalą, įstatinio kapitalo padidėjimas (sumažėjimas) apskaitoje registruojamas, kai teisės aktų nustatyta tvarka įregistruojami pakeisti akcinės bendrovės įstatai.

Pagal Akcinių bendrovių įstatymą įmonių įstatinis kapitalas gali būti didinamas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu. Įstatinį kapitalą galima padidinti išleidžiant naujas akcijas arba padidinant išleistų akcijų nominaliąją vertę. Didinti įstatinį kapitalą įmonė gali tik tada, kai yra sumokėta visa paskutinės akcijų emisijos kaina. Įstatinis kapitalas laikomas padidintu tik įregistravus Juridinių asmenų registre pakeistus įmonės įstatus.

Įstatinis kapitalas gali būti didinamas papildomais įnašais arba iš įmonės lėšų. Didinant įstatinį kapitalą papildomais įnašais išleidžiamos naujos akcijos. Jei įmonė yra nemoki, įstatinį kapitalą galima didinti papildomais įnašais, o naujas akcijas šiuo atveju įsigyja jos akcininkai, darbuotojai ir kreditoriai.

1 pavyzdys

Akcininkų susirinkimas 20X3 m. gruodžio 10 d. nusprendė padidinti įstatinį kapitalą papildomais įnašais. Akcininkai 20X3 m. gruodžio 15 d. perdavė bendrovei 60 000 EUR vertės įrenginius, tačiau įstatų pakeitimas dar nebuvo įregistruotas. Patikslinti įstatai įregistruoti 20X4 m. sausio 10 d.

Gavus įrenginius 20X3 m. gruodžio 15 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	60 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	60 000

Įregistravus įstatų pakeitimą 20X4 m. sausio 10 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4494 Kitos mokėtinos sumos (skola akcininkams)	60 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
K 3011 Paprastosios akcijos	60 000

Įstatinis kapitalas gali būti didinamas iš įmonės lėšų, tai yra iš nepaskirstytojo pelno, akcijų priedų ir rezervų, išskyrus savų akcijų įsigijimo ir privalomąjį rezervus. Įstatinis kapitalas iš įmonės lėšų didinamas išleidžiant naujas akcijas, kurios akcininkams išduodamos nemokamai, arba padidinant anksčiau išleistų akcijų nominaliąsias vertes.

2 pavyzdys

Akcininkų susirinkimas 20X4 m. kovo 20 d. patvirtino 20X3 metų finansines ataskaitas ir paskirstė pelną. Buvo nutarta iš paskirstytojo pelno 20 000 EUR skirti įstatiniam kapitalui didinti. Išleista 200 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 100 EUR. Šios akcijos nemokamai išduodamos įmonės akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui. Patikslinti įmonės įstatai Juridinių asmenų registre įregistruoti 20X4 m. gegužės 15 d.

Registruojant pelno paskirstymą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	20 000
K 333 Kiti rezervai (įstatiniam kapitalui didinti)	20 000

Įregistravus įstatų pakeitimą 20X4 m. gegužės 15 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 333 Kiti rezervai (įstatiniam kapitalui didinti)	20 000
--	--------

K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba K 3011 Paprastosios akcijos	20 000
---	--------

3 pavyzdys

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimo atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

UAB „C“ 20X5 m. spalio 1 d. turi 1 milijoną uncijų paladžio atsargų. Norėdama apsaugoti paladžio atsargas nuo kainų kritimo iki numatyto jų pardavimo 20X6 m. kovo 31 d., įmonė sudaro pasirinkimo parduoti sandorį, skirtą galimiems nuostoliams dėl pinigų srautų pasikeitimo sumažinti. Sutartyje numatyta, kad bus atsiskaitoma tik grynąja verte, t. y. 20X6 m. kovo 31 d. įmonei pasinaudojus teise šį sandorį vykdyti už sutartą kainą, jai būtų sumokėta suma, lygi numatytos pasirinkimo sandorio vykdymo kainos ir tos dienos paladžio uncijos rinkos kainos skirtumui. Dėl šios priežasties apskaitoje registruojama tik suma, kurią įmonė gautų pasinaudojusi šia pasirinkimo teise. Už šios finansinės priemonės įforminimą 20X5 m. spalio 1 d. įmonė sumokėjo 500 EUR.

UAB „C“ nustatė, kad ši išvestinė finansinė priemonė veiksmingai apdraudžia nuo pinigų srautų pasikeitimo rizikos ir atitinka kitas 26-ajame verslo apskaitos standarte „Išvestinės finansinės priemonės“ nustatytas apsidraudimo priemonės pripažinimo sąlygas, todėl turi būti registruojama kaip apsidraudimo priemonė, naudojama apsidrausti nuo pinigų srautų pasikeitimo rizikos.

Lentelėje pateikiama papildoma informacija apie 1 paladžio uncijos kainas.

Data	1 paladžio uncijos rinkos kaina nurodytą datą (EUR)	1 paladžio uncijos pasirinkimo parduoti sandorio vykdymo kaina (EUR), kai prekės pateikiamos 20X6-03-31
20X5-10-01	5,4	5,4
20X5-12-31	5,3	5,4
20X6-03-31	5,25	5,4

UAB „C“ 20X5 m. spalio 1 d. registruoja įsigytą apsidraudimo priemonę:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	500
K 271 Sąskaitos bankuose	500

20X5 m. gruodžio 31 d., sumažėjus paladžio uncijos rinkos kainai, UAB „C“ registruoja apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokytį (1 000 000 x (5,4 EUR – 5,3 EUR) – 500 EUR):

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	99 500
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	99 500

Akcininkų susirinkimas 20X6 m. vasario 20 d. patvirtino 20X5 metų finansines ataskaitas ir nusprendė finansinio turto perkainojimo rezervo dalimi (30 000 EUR) padidinti įstatinį kapitalą. Išleista 300 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 100 EUR.

Įregistravus įstatų pakeitimą 20X6 m. kovo 15 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	30 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	30 000

Atsižvelgdama į apsidraudimo priemonės vykdymo kainos ir paladžio uncijos rinkos kainos skirtumą 20X6 m. kovo 31 d. UAB „C“ įvertina apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokytį (1 000 000 x (5,3 EUR – 5,25 EUR)) ir registruoja apskaitoje:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	50 000
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	50 000

Pagal apsidraudimo sandorį 20X6 m. balandžio 1 d. gavusi pinigus UAB „C“ registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	150 000
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	150 000

Nurašiusi dėl apsidraudimo priemonės atsiradusį finansinį turtą perkainojimo rezervo sąskaitoje sukauptą pelną UAB „C“ įtraukia į ataskaitinio laikotarpio pajamas:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas (99 500 EUR – 30 000 EUR + 50 000 EUR)	119 500
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	119 500

Jei akcininkai priėmė sprendimą mažinti įstatinį kapitalą, įstatinio kapitalo sumažinimas apskaitoje registruojamas, kai pakeisti bendrovės įstatai įregistruojami įstatymų nustatyta tvarka. Jei akcininkų sprendimas mažinti įstatinį kapitalą jau priimtas, bet pakeisti įstatai dar neįregistruoti, informaciją apie sprendimą mažinti įstatinį kapitalą vidutinės ir didelės įmonės atskleidžia aiškinamajame rašte. Pavyzdžiui, kaip apskaitoje registruojamas įstatinio kapitalo mažinimas, pateikta aiškinant šio standarto 14 punkto taikymą.

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

14. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas tik įstatymų nustatyta tvarka.

Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu arba, kaip nustatyta Akcinių bendrovių įstatymo, teismo sprendimu. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas tik šiais Akcinių bendrovių įstatyme nustatytais būdais:

- sumažinant akcijų nominaliąsias vertes;
- anuliuojant akcijas.

Jeigu įmonės nuosavas kapitalas tampa mažesnis už 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo, Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka turi būti sušauktas visuotinis akcininkų susirinkimas, kuris turi svarstyti klausimą dėl įmonės nuostolių padengimo. Šiame susirinkime gali būti priimtas nutarimas panaikinti bendrovės balanse įrašytus nuostolius mažinant įmonės įstatinį kapitalą, padengti nuostolius akcininkų įnašais ar pan. Sumažinus įstatinį kapitalą jis negali tapti mažesnis už Akcinių bendrovių įstatyme nustatytą minimalų įstatinio kapitalo dydį.

Jei įmonė turi supirkusi savų akcijų, mažinant įstatinį kapitalą pirmiausia anuliuojamos supirktos savos akcijos, kurias turi pati įmonė ir jos patronuojamosios įmonės.

1 pavyzdys

AB „A“ akcininkų sprendimu buvo pirkusi savų akcijų. Akcininkai nutarė anuliuoti supirktas savas akcijas ir sumažinti įstatinį kapitalą.

AB „A“ įstatinis pasirašytasis kapitalas – 200 000 EUR. Įmonė yra išleidusi 10 000 paprastųjų akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 20 EUR. Įmonė yra supirkusi 1 000 savų akcijų, už kurias sumokėjo 18 000 EUR. Akcininkai nusprendė anuliuoti 1 000 savų akcijų.

Iki kapitalo sumažinimo įmonės balanse nuosavas kapitalas buvo:

NUOSAVAS KAPITALAS	182 000
Įstatinis pasirašytasis kapitalas	200 000
Savos akcijos	(18 000)

Įregistravus patikslintus įmonės įstatus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
D 3011 Paprastosios akcijos	20 000
K 303 Savos akcijos (pajai) (–)	18 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 000

Jei įmonė mažina įstatinį kapitalą sumažindama akcijų skaičių ir neturi supirkusi savų akcijų, Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka proporcingai mažinamas visų akcinių akcijų skaičius.

2 pavyzdys

Įmonė, siekdama padengti nuostolius, akcinių sprendimu mažina įstatinį pasirašytąjį kapitalą. Akcininkai nutarė mažinti kapitalą sumažindami akcijų skaičių. Akcijų skaičius nuo 1 000 sumažintas iki 700.

UAB „A“ įstatinis pasirašytasis kapitalas – 80 000 EUR. Įmonė yra išleidusi 1 000 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 80 EUR. Įmonės sukaupti nuostoliai – 25 000 EUR. Akcijų skaičių sumažinus 300 akcijų bus padengta dalis įmonės nuostolių.

Iki kapitalo sumažinimo įmonės balanse nuosavas kapitalas buvo:

NUOSAVAS KAPITALAS	55 000
Įstatinis pasirašytasis kapitalas	80 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(25 000)

Įregistravus patikslintus įmonės įstatus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
D 3011 Paprastosios akcijos	24 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	24 000

Sumažinus įstatinį kapitalą įmonės nuosavas kapitalas tapo:

NUOSAVAS KAPITALAS	55 000
Įstatinis pasirašytasis kapitalas	56 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(1 000)

Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad įstatinis kapitalas gali būti mažinamas mažinant akcijų nominaliąją vertę. Apie sprendimą sumažinti įmonės įstatinį kapitalą turi būti pranešta įmonės kreditoriams ir viešai paskelbta įmonės įstatuose nustatyta tvarka. Sumažintas įstatinis kapitalas apskaitoje registruojamas tik įregistravus patikslintus įmonės įstatus.

3 pavyzdys

Siekdama padengti nuostolius akcininkų sprendimu įmonė mažina įstatinį pasirašytąjį kapitalą. Akcininkai nutarė mažinti kapitalą sumažindami nominaliąją akcijų vertę.

UAB „A“ įstatinis pasirašytasis kapitalas – 20 000 EUR. Įmonė yra išleidusi 1 000 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 20 EUR. Įmonės sukaupti nuostoliai – 7 000 EUR. Įmonės akcininkai nusprendė sumažinti įstatinį pasirašytąjį kapitalą ir padengti įmonės nuostolius. Mažinant įstatinį pasirašytąjį kapitalą, nutarta akcijos nominaliąją vertę nuo 20 EUR sumažinti iki 13 EUR.

Iki kapitalo sumažinimo įmonės balanse nuosavas kapitalas buvo:

NUOSAVAS KAPITALAS	13 000
Įstatinis pasirašytasis kapitalas	20 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(7 000)

Įregistravus patikslintus įmonės įstatus daromi įrašai:

D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
D 3011 Paprastosios akcijos	7 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	7 000

Po sumažinimo įmonės nuosavas kapitalas tapo:

NUOSAVAS KAPITALAS	13 000
Įstatinis pasirašytasis kapitalas	13 000

V. AKCIJŲ PRIEDŲ APSKAITA

15. Akcijų priedai – akcinės bendrovės nuosavo kapitalo sudedamoji dalis. Akcijų priedai atsiranda, kai akcijų emisijos kaina viršija nominaliąją akcijų vertę.

Emisijos kaina – kaina, už kurią akcijos parduodamos pirminėje rinkoje. Akcijos emisijos kaina turi būti ne mažesnė už jos nominaliąją vertę. Akcijų priedų atsiranda tik parduodant įmonės akcijas pirminėje rinkoje.

Pavyzdys

AB „C“ išplatino naują akcijų emisiją. Išleista 100 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 10 EUR, o vienos akcijos emisijos kaina 12 EUR. Patikslinti įmonės įstatai įregistruoti. Už išleistas akcijas sumokėta grynaisiais pinigais.

Registruojant įstatinio pasirašytojo kapitalo padidinimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 200
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
K 3011 Paprastosios akcijos	1 000
K 31 Akcijų priedai	200

16. Jeigu, išleidžiant naują akcinės bendrovės akcijų emisiją, yra išlaidų, kurios tiesiogiai gali būti priskirtos šių akcijų išleidimui, tai akcijų priedai apskaitoje registruojami atėmus šias išlaidas.

Steigiant, reorganizuojant įmonę ar platinant naują akcijų emisiją patiriama išlaidų, kurios susijusios su įmonės steigimu, akcijų įregistravimu ir įmonės veiklos pradžia. Pagal verslo apskaitos standartus įmonės steigimo ir akcijų išleidimo išlaidos neturi būti priskiriamos įmonės sąnaudoms, nes jos tiesiogiai susijusios su įmonės savininkais, bet ne su įmonės veikla. Įmonės steigimo ir akcijų išleidimo išlaidomis mažinami akcijų priedai, o jei akcijų priedų nėra, jos priskiriamos pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintiems nuostoliams ir parodomos ne pelno (nuostolių) ataskaitoje, o registruojamos nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje ir parodomos nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje. Įmonės sąnaudoms nepriskiriamos tik tiesiogiai su įmonės steigimu ir akcijų išleidimu susijusios išlaidos. Tokių išlaidų pavyzdžiai gali būti akcijų įregistravimo, konsultantų, tarpininkų paslaugos, akcininkų pažymėjimų spausdinimo, įstatų parengimo ir įregistravimo išlaidos ir pan. Įmonės spaudų, blankų gamybos, administracijos atlyginimų iki įmonės veiklos pradžios ir kitos su veikla susijusios išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Pavyzdys

AB „C“ išplatino naują akcijų emisiją. Išleista 100 akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 20 EUR, vienos akcijos emisijos kaina 25 EUR. Patikslinti įmonės įstatai įregistruoti. Už išleistas akcijas sumokėta grynaisiais pinigais. Naujų akcijų leidimo išlaidos (skelbimo, spausdinimo, konsultantų ir pan.) ir paslaugos apmokėtos. Jos sudaro 400 EUR.

Registruojant išleistas ir apmokėtas akcijas apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 500
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba	
K 3011 Paprastosios akcijos	2 000
K 31 Akcijų priedai	500

Registruojant akcijų leidimo išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 31 Akcijų priedai	400
K 271 Sąskaitos bankuose	400

17. Akcijų priedų sumos mažinimas apskaitoje registruojamas:

17.1. kai akcijų priedų suma didinamas įstatinis kapitalas;

Vienas iš Akcinių bendrovių įstatyme numatytų akcijų priedų panaudojimo būdų yra įstatinio kapitalo didinimas.

Pavyzdys

AB „X“ įstatinis pasirašytasis kapitalas sudaro 100 000 EUR, akcijų priedai – 10 000 EUR. Akcininkai nutarė padidinti įstatinį kapitalą akcijų priedų suma. Patikslinti įmonės įstatai įregistruoti.

Registruojant įstatinio pasirašytojo kapitalo padidinimą apskaitoje daromi įrašai:

D 31 Akcijų priedai	10 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas) arba K 3011 Paprastosios akcijos	10 000

17.2. kai akcininkų sprendimu dengiami akcinės bendrovės nuostoliai.

Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad susidarę nuostoliai gali būti mažinami padengiant juos akcijų priedais. Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad akcijų priedų suma perkeliama į paskirstytinąjį rezultatą, jei nepaskirstytojo rezultato ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir ataskaitinio laikotarpio grynojo rezultato sumą sudaro nuostoliai. Tokiu atveju į paskirstytinąjį rezultatą sumos įtraukiamos tokia seka: pirmiausia iš rezervų, vėliau iš privalomojo rezervo ir iš akcijų priedų.

Pavyzdys

AB „X“ įstatinis kapitalas sudaro 100 000 EUR, akcijų priedai – 10 000 EUR. Nepaskirstytieji nuostoliai sudaro 15 000 EUR. Vadovaudamasis Akcinių bendrovių įstatymu, akcininkų susirinkimas nutarė dalį nuostolių padengti akcijų priedais. Apskaitoje daromi šie įrašai:

D 31 Akcijų priedai	10 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	10 000

VI. PERKAINOJIMO REZERVO (REZULTATŲ) APSKAITA

18. Jei įmonė perkainoja ilgalaikį materialųjį turtą, turto vertės padidėjimo suma registruojama turto ir nuosavo kapitalo sąskaitose. Nuosavo kapitalo dalyje ši suma registruojama perkainojimo rezervo (rezultatų) sąskaitoje.

Perkainojimo rezervas susidaro, jei įmonė savo ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taiko 12-ajame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodytą perkainotos vertės būdą ir finansinėse ataskaitose parodo šį turtą perkainota verte.

18¹. Perkainojimo rezervo (rezultatų) sąskaitoje registruojama pelno ar nuostolio dalis, kuri atsiranda, kai apsidraudimo priemonės nuo pinigų srautų ir (ar) nuo grynujų investicijų į užsienio įmonę valiutos kurso pasikeitimo įvertinamos tikrąja verte pagal 26-ąjį verslo apskaitos standartą „Išvestinės finansinės priemonės“.

Apsidraudimo priemonės naudojamos norint apsidrausti nuo rizikos, galimų nuostolių, pavyzdžiui, valiutos kurso, prekių kainų, palūkanų normos pasikeitimo. Perkainojimo rezervo sąskaitoje registruojama pelnas ar nuostoliai, kurių atsiranda, kai apsidraudimo priemonės nuo pinigų srautų ir (ar) nuo grynujų investicijų į užsienio įmonę valiutos kurso pasikeitimo įvertinamos tikrąja verte ir kai šios apsidraudimo priemonės yra veiksmingos. Nustatant apsidraudimo nuo rizikos veiksmingumą, turi būti įvertinamos 26-ojo verslo apskaitos standarto „Išvestinės finansinės priemonės“ VIII skyriuje nustatytos sąlygos.

Veiksmingai apdraudus pinigų srautus ir (ar) grynąsias investicijas į užsienio įmonę, dėl tikrosios vertės pasikeitimo gali atsirasti pelno ar nuostolių, kurie registruojami finansinio turto perkainojimo rezervo sąskaitoje. Jei nuostoliai viršija pelną, finansinio turto perkainojimo rezervas gali būti neigiamas. Pavyzdžių apie finansinio turto perkainojimo rezervo registravimą pateikta aiškinant standarto 22¹ punktą.

Pavyzdys, kaip įstatinis kapitalas didinamas finansinio turto perkainojimo rezervo dalimi, pateiktas aiškinant standarto 12 punktą.

19. Kai dėl turto perkainojimo pripažįstamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, tai perkainojimo rezervas (rezultatai) apskaitoje registruojamas suma, kuri gaunama iš perkainojimo rezervo (rezultatų) atėmus atidėtojo mokesčio įsipareigojimą.

Jei turto balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės, skaičiuojami atidėtieji mokesčiai. Kai, perkainojus turtą, padidėja to turto vertė ir dėl to turto balansinė vertė tampa didesnė už jo mokesčio bazę, pagal 24-ąjį verslo apskaitos standartą „Pelno mokesčiai“ turi būti skaičiuojamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ pakeitė savo apskaitos politiką ir nusprendė turto grupės „Pastatai ir statiniai“ apskaitai taikyti perkainotos vertės būdą. Įmonė turi du gamybinius ir vieną administracinį pastatą. Apskaitoje užregistruota ši informacija:

	Įsigijimo savikaina (EUR)	Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (EUR)
1 gamybinis pastatas	420 000	120 000
2 gamybinis pastatas	250 000	150 000
Administracinis pastatas	380 000	180 000
	1 050 000	450 000

Turto vertinimo ataskaitoje nurodyta pastatų vertė yra tokia: 1-ojo gamybinio pastato 350 000 EUR, 2-ojo gamybinio pastato 170 000 EUR, administracinio pastato 240 000 EUR.

	Įsigijimo savikaina (EUR)	Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (EUR)	Turto vertinimo ataskaitoje nurodyta vertė (EUR)	Vertės pokytis (EUR)
	A	B	C	C – (A – B)
1 gamybinis pastatas	420 000	120 000	350 000	50 000
2 gamybinis pastatas	250 000	150 000	170 000	70 000
Administracinis pastatas	380 000	180 000	240 000	40 000
	1 050 000	450 000	760 000	160 000

Dabar ir ateityje galios 15 % pelno mokesčio tarifas.

Apskaitoje registruojamas pastatų vertės padidėjimas ir perkainojimo rezervas:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (1 gamybinis pastatas)	50 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (2 gamybinis pastatas)	70 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (administracinis pastatas)	40 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (160 000 EUR – 24 000 EUR)	136 000
K 412 Mokesčių atidėjiniai (160 000 EUR x 15 %)	24 000

20. Perkainojimo rezervo (rezultatų) mažinimas apskaitoje registruojamas:

20.1. kai šiuo rezervu ar jo dalimi didinamas įstatinis kapitalas;

20.2. kai perkainotas turtas nuvertėja;

20.3. kai perkainotas turtas ir (ar) iš apsidraudimo priemonės atsiradęs finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas nurašomi;

20.4. kai perkainotas turtas ir (ar) iš apsidraudimo priemonės atsiradęs finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas perleidžiamas;

20.5. kai perkainotas turtas neatlygintinai perduodamas kitam asmeniui;

20.6. kai perkainotas turtas nudėvimas;

20.7. kai nudėvimas arba nuvertėja investicinis turtas, kuris apskaitomas taikant įsigijimo savikainos būdą ir kuris į investicinio turto grupę buvo perkeltas iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas perkainota verte, ir yra likusi su tuo turtu susijusio perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis;

20.8. kai pasirinkus investicinio turto apskaitos tikrąją verte būdą, į investicinio turto grupę perkeliamas turtas iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas perkainota verte ir yra likusi su tuo turtu susijusio perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis.

20.9. kai dėl tikrosios vertės pasikeitimo sumažėja iš apsidraudimo priemonės atsiradusio finansinio turto ar padidėja iš apsidraudimo priemonės atsiradusio finansinio įsipareigojimo vertė.

21. Jei perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas dėl anksčiau perkainoto turto nuvertėjimo, apskaitoje mažinama likusi nepanaudota to turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis ir registruojamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, jei toks buvo pripažintas, sumažėjimas. Jei turto vertės sumažėjimo suma didesnė už to turto perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, apskaitoje registruojamas perkainojimo rezervo (rezultatų) sumažėjimas ir nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

Jei pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nustatytą tvarką įmonės apskaitos politikoje numatyta ilgalaikio materialiojo turto apskaita perkainota verte, įmonė turtą perkainoja periodiškai, ne rečiau kaip kas penkerius metus. Perkainojant turto vienetą turi būti perkainojama visa turto grupė, kuriai tas turto vienetas priklauso, todėl vienu turto vienetų vertė gali padidėti, o kitų sumažėti.

1 pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė „C“ netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokesčiai“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) įsipareigojimų, ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikoje numatyta pastatus rodyti perkainota verte. Perkainojimas atliekamas kas penkerius metus. Pastatas buvo perkainotas 20X0 metais.

Prieš 20X5 metų perkainojimą įmonė apie pastatų vertę turi tokią informaciją:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	10 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	1 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	3 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	300
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	700

20X5 metais maža įmonė „C“ perkainoja pastatą, kuris buvo perkainotas 20X0 metais. Įvertinus pastatą paaiškėjo, kad jo vertė sumažėjo 700 EUR. Perkainojimo rezultatai registruojami apskaitoje:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	700
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	700

2 pavyzdys

Įmonė „N“ 20X0 m. gruodžio mėn. įsigijo pastatą. Jo įsigijimo savikaina – 250 000 EUR, nustatyta pastato likvidacinė vertė 2 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 16 metų. Nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Įmonės „N“ apskaitos politikoje numatyta, kad ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas atliekamas ne rečiau kaip kartą per penkerius metus.

Apskaičiuojama metinė pastato nusidėvėjimo suma:
(250 000 EUR – 2 000 EUR) : 16 m. = 15 500 EUR.

Įmonė „N“ 20X4 m. gruodžio 30 d. apskaičiuoja pastato balansinę vertę:
 250 000 EUR – 15 500 EUR x 4 m. = 188 000 EUR.

Įvertinę įmonės „N“ pastatą 20X4 m. gruodžio 30 d. turto vertintojai nustatė, kad pastato tikroji vertė yra 220 000 EUR. Po perkainojimo įmonė „N“ skaičiuoja pastato įsigijimo savikainos ir vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimą.

Apskaičiuojama metinė pastato vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimo suma:
 (220 000 EUR – 188 000 EUR) : (16 m. – 4 m.) = 2 667 EUR.

Dėl apmokestinamojo laikinojo skirtumo, kuris susidaro dėl pastato balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumo, apskaitoje užregistruojamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Perkainojimo rezervas apskaitoje registruojamas suma, gauta iš turto vertės pokyčio dėl perkainojimo atėmus atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Dabar yra ir ateityje galios 15 % pelno mokesčio tarifas.

Registruojant pastato vertės perkainojimo rezervą ir atidėtojo mokesčio įsipareigojimą 20X4 m. gruodžio 30 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (220 000 EUR – 188 000 EUR)	32 000
K 412 Mokesčių atidėjiniai (32 000 EUR x 15 %)	4 800
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (32 000 EUR – 4 800 EUR)	27 200

Registruojant metinę pastato nusidėvėjimo sumą 20X5 metais apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	18 167
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 500
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 667

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos pastato nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, gaunama taip:

$$2\,667 \text{ EUR} \times 15\% = 400 \text{ EUR}$$

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

$$2\,667 \text{ EUR} - 400 \text{ EUR} = 2\,267 \text{ EUR}$$

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 267
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 267

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (2 667 EUR x 15 %)	400
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	400

Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų apskaičiavimas

	Turto balansinė vertė (EUR)	Turto mokesčio bazė (EUR)	Apmokestinamasis laikinasis skirtumas (EUR) (2 – 3)	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas (EUR) (4 x 15 %)
1	2	3	4	5
Turto likutinė vertė 20X4-12-31 (po perkainojimo)	220 000	188 000	32 000	4 800
Turto nusidėvėjimas per 20X5 m.	(18 167)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 20X5-12-31	201 833	172 500	29 333	4 400
Turto nusidėvėjimas per 20X6 m.	(18 167)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 20X6-12-31	183 666	157 000	26 666	4000
Turto nusidėvėjimas per 20X7 m.	(18 167)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 20X7-12-31	165 499	141 500	23 999	3600
Turto nusidėvėjimas per 20X8 m.	(18 167)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 20X8-12-31	147 332	126 000	21332	3200
Turto nusidėvėjimas per 20X9 m.	(18 167)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 20X9-12-31 (iki perkainojimo)	129 165	110 500	18665	2800

Registruojant metinę pastato nusidėvėjimo sumą 20X6–20X9 metais apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	18 167
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 500
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 667

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos pastato nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, gaunama taip:

$$2\,667 \text{ EUR} \times 15 \% = 400 \text{ EUR}$$

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

$$2\,667 \text{ EUR} - 400 \text{ EUR} = 2\,267 \text{ EUR}$$

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	2 267
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 267

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 412 Mokesčių atidėjiniai	400
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	400

Įvertinę įmonės „N“ pastatą, turto vertintojai 20X9 m. gruodžio 31 d. nustatė, kad tikroji jo vertė yra 110 165 EUR, todėl įmonė registruoja pastato vertės sumažėjimą, lygų balansinės ir tikrosios verčių skirtumui, t. y. 19 000 EUR (129 165 EUR – 110 165 EUR).

Sąskaitų likučiai 20X9 m. gruodžio 31 d. buvo tokie:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	250 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	32 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	139 500
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	13 335
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	15 865
K 412 Mokesčių atidėjiniai	2 800

Turto perkainojimo rezervo suma yra mažesnė už to turto vertės sumažėjimo sumą, todėl apskaitoje sumažinamas perkainojimo rezervas ir registruojamas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	15 865
D 412 Mokesčių atidėjiniai	2 800
D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	335
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas	13 335
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	32 000
K 1219 Pastatų ir statinių vertės sumažėjimas (–) (19 000 EUR – 18 665 EUR)	335

Patikslinama būsimų laikotarpių metinė turto nusidėvėjimo suma:

$$(250\,000 \text{ EUR} - 2\,000 \text{ EUR} - 139\,500 \text{ EUR} - 335 \text{ EUR}) : 7 \text{ m.} = 15\,452 \text{ EUR.}$$

Apskaičiuotas pastato nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 452
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 452

Įskaitomųjų laikinųjų skirtumų apskaičiavimas

	Turto balansinė vertė (EUR)	Turto mokesčio bazė (EUR)	Įskaitomasis laikinasis skirtumas (EUR) (2 – 3)	Atidėtojo mokesčio turtas (EUR) (4 x 15 %)
1	2	3	4	5
Turto likutinė vertė 20X9-12-31 (po perkainojimo)	110 165	110 500		
Turto nusidėvėjimas per 2X10 m.	(15 452)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 2X10-12-31	94 713	95 000	(287)	43,05
Turto nusidėvėjimas per 2X11 m.	(15 452)	(15 500)		
Turto likutinė vertė 2X11-12-31	79 261	79 500	(239)	35,85

Kadangi turto balansinė vertė tapo mažesnė už šio turto mokesčio bazę, įmonė „N“ 2X10 metais registruoja atidėtojo mokesčio turtą. Apskaitoje daromi įrašai:

D 171 Atidėtojo pelno mokesčio turtas	43,05
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	43,05

Įskaitomasis laikinasis skirtumas 2X11 metais sumažėjo, todėl mažinamas apskaitoje užregistruotas atidėtojo mokesčio turtas:

D 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	7,2
K 171 Atidėtojo pelno mokesčio turtas	7,2

Vėlesniais metais registruojant atidėtojo mokesčio turtą daromi analogiški įrašai.

22. Kai perkainojimo rezervo (rezultatų) mažinimas apskaitoje registruojamas dėl perkainoto turto nurašymo, perleidimo ar kitokio perdavimo, tai perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas tik ta suma, kuri priskiriama konkrečiam turtui. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas (rezultatai), didinamas nepaskirstytasis pelnas (mažinami nuostoliai).

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) išipareigojimų. Maža įmonė perleidžia įrenginius, kurie anksčiau buvo perkainoti. Įrenginiai perleidžiami už 4 000 EUR.

Apskaitoje apie įmonės turimą ilgalaikį materialųjį turtą užregistruoti tokie duomenys:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	5 000
D 1221 Mašinų ir įrangos vertės pokytis dėl perkainojimo	1 000
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 000
K 1228 Mašinų ir įrangos vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	600
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	400

Perleidus įrenginius ir gavus pinigus į banko sąskaitą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	4 000
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 000
D 1228 Mašinų ir įrangos vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	600
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	5 000
K 1221 Mašinų ir įrangos vertės pokytis dėl perkainojimo	1 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	600

Perleidus įrenginius perkainojimo rezervas turi būti mažinamas perleistiems įrenginiams priskirta suma:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	400
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	400

22¹. Nurašant ar perleidžiant iš apsidraudimo priemonės atsiradusį finansinį turtą ar finansinį įsipareigojimą arba dėl tikrosios vertės pasikeitimo sumažėjus iš apsidraudimo priemonės atsiradusio finansinio turto ar padidėjus iš apsidraudimo priemonės atsiradusio finansinio įsipareigojimo vertei, apskaitoje registruojamas perkainojimo rezervo (rezultatų) sumažėjimas ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas pelnas ar nuostoliai.

Pateiktuose pavyzdžiuose neįvertintas galimo atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokesčiai“ nustatyta tvarka, poveikis.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X5 m. lapkričio 20 d. sudarė sutartį su Danijos įmone „B“ dėl 100 tonų kviečių pirkimo už 500 000 Danijos kronų. Kviečiai bus pristatyti ir už juos bus sumokėta 20X6 m. rugsėjo 30 d. Norėdama apsidrausti nuo valiutos kurso ir būsimų pinigų srautų pokyčio įmonė sudarė išankstinį sandorį dėl 500 000 Danijos kronų įsigijimo 20X6 m. rugsėjo 30 d. už 67 103 EUR.

Įmonė „A“ patikrina, kad visos 26-ajame verslo apskaitos standarte „Išvestinės finansinės priemonės“ nustatytos sąlygos, pagal kurias apsidrausti nuo rizikos naudojama išvestinė finansinė priemonė laikoma apsidraudimo priemone, įvykdytos ir kad ši priemonė veiksminga.

20X5 m. gruodžio 31 d. euro ir Danijos kronos santykis sumažėjo ir 500 000 Danijos kronų kainavo 67 250 EUR.

Įmonė „A“ finansinio turto perkainojimo rezervo sąskaitoje registruoja apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokytį:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	147
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	147

20X6 m. rugsėjo 30 d. euro ir Danijos kronos santykis padidėjo ir 500 000 Danijos kronų kainavo 66 743 EUR.

Įmonė „A“ finansinio turto perkainojimo rezervo sąskaitoje registruoja apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokytį:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	507
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	147
K 4402 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę įsipareigojimai	360

Laikoma, kad Europos Centrinio Banko skelbiamas euro ir užsienio valiutos santykis yra artimas tos valiutos rinkos kursui. Todėl, įsigijusi Danijos kronų, įmonė „A“ registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose (Danijos kronos)	66 743
D 4402 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę įsipareigojimai	360
K 271 Sąskaitos bankuose (eurai)	67 103

Perkainojimo rezervo sąskaitoje sukauptą nuostolį įmonė „A“ įtraukia į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas:

D 6805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę nuostoliai	360
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	360

Apmokėjusi už kviečius įmonė „A“ registruoja:

D 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	66 743
K 271 Sąskaitos bankuose (Danijos kronos)	66 743

2 pavyzdys

Įmonė „D“ 20X1 m. spalio 1 d. turi 800 tonų rugių atsargų. Norėdama šias atsargas apsaugoti iki 20X2 m. kovo 31 d. nuo kainų kritimo ji sudarė pasirinkimo parduoti sandorį, kad sumažintų nuostolius dėl pinigų srautų pokyčio. Sutartyje numatyta, kad bus atsiskaityta grynąja verte. Už finansinės priemonės įforminimą įmonė „D“ sumokėjo 300 EUR.

Įmonė „D“ nustatė, kad ši išvestinė finansinė priemonė veiksmingai apdraudžia nuo pinigų srautų pokyčio rizikos ir atitinka kitas 26-ajame verslo apskaitos standarte „Išvestinės finansinės priemonės“ nustatytas apsidraudimo priemonės pripažinimo sąlygas. Tokia priemonė turi būti įvertinama tikrąja verte. Veiksmingai apsidraudimo priemonei tenkanti pelno ar nuostolio dalis registruojama perkainojimo rezervo sąskaitoje.

Data	Rugių kaina nurodytą datą (EUR /t)	Rugių pasirinkimo parduoti sandorio vykdymo kaina (EUR /t), kai prekės pateikiamos 20X2-03-31
20X1-10-01	200	200
20X1-12-31	160	200
20X2-03-31	180	200

Įmonė „D“ 20X1 m. spalio 1 d. registruoja įsigytą apsidraudimo priemonę:	
D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	300
K 271 Sąskaitos bankuose	300

Sumažėjus rugių rinkos kainai 20X1 m. gruodžio 31 d. įmonė „D“ registruoja apsidraudimo priemonės tikrosios vertės pokytį $(800 \times (200 - 160) - 300)$:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	31 700
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	31 700

Pritrūkusi apyvartinių lėšų, įmonė „D“ 20X2 m. sausio 1 d. nusprendė perleisti pasirinkimo parduoti sandorį.

Atsižvelgdama į tokių sandorių rinkos kainą, įmonė „D“ pasirinkimo parduoti sandorį 20X2 m. sausio 2 d. perleido AB „S“ už 30 500 EUR ir sąnaudomis pripažino nuostolį dėl finansinio turto perleidimo. Įmonės „D“ apskaitoje daromi įrašai:

D 244 Kitos gautinos sumos	30 500
D 6805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę nuostoliai	1 500
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	32 000

Nurašiusi dėl apsidraudimo priemonės atsiradusį finansinį turtą, perkainojimo rezervo sąskaitoje sukauptą pelną įmonė „D“ įtraukia į ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sumažina pripažintas sąnaudas dėl finansinio turto perleidimo:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	31 700
K 6805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę nuostoliai	1 500
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	30 200

3 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gegužės 31 d. numato parduoti produkciją, už kurią bus atsiskaityta 20X1 m. birželio 30 d. JAV doleriais. Norėdama apsisaugoti nuo neigiamo pinigų srautų pokyčio dėl valiutos kurso įmonė „A“ 20X1 m. sausio 1 d. sudaro išankstinį sandorį, kurio įvykdymo terminas 20X1 m. birželio 30 d.

Įmonė „A“ nustatė, kad ši išvestinė finansinė priemonė veiksmingai apdraudžia nuo pinigų srautų pokyčio rizikos ir atitinka kitas 26-ajame verslo apskaitos standarte „Išvestinės finansinės priemonės“ nustatytas apsidraudimo priemonės pripažinimo sąlygas.

Išankstinio sandorio tikrosios vertės pokyčiai registruojami kiekvieną mėnesį.

Data	Išankstinio sandorio tikroji vertė (EUR)
20X1-01-31	35 000
20X1-02-28	30 000
20X1-03-31	25 000
20X1-04-30	27 000
20X1-05-31	28 000
20X1-06-30	32 000

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 1 d. įrašų apskaitoje nedaro, nes išankstinio sandorio tikroji vertė lygi nuliui.

Įmonė „A“ 20X1 m. sausio 31 d. registruoja išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	35 000
K 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	35 000

Įmonė „A“ 20X1 m. vasario 28 d. registruoja išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	5 000
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	5 000

Nors 20X1 m. kovo 1 d. kilo abejonių dėl produkcijos pardavimo, tačiau įmonė vis tiek tikisi ją parduoti. Įmonė „A“ išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį 20X1 m. kovo 31 d. pripažįsta nuostoliu:

D 6805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradę nuostoliai	5 000
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	5 000

Nors 20X1 m. balandžio 1 d. įmonė produkcijos parduoti nesitiki, bet išankstinio sandorio anksčiau numatyto termino nusprendžia nevykdyti.

Įmonė „A“ 20X1 m. balandžio 30 d. registruoja išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	2 000
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	2 000

Kadangi parduoti produkcijos ir gauti atlygio JAV doleriais įmonė nesitiki, neliko apdraustojo objekto, o sąlygos, pagal kurias išvestinė finansinė priemonė laikoma apsidraudimo priemone, nevykdomos, todėl įmonė „A“ sumažina perkainojimo rezervą:

D 322 Finansinio turto perkainojimo rezervas	30 000
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	30 000

Įmonė „A“ 20X1 m. gegužės 31 d. registruoja išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	1 000
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	1 000

Įmonė „A“ 20X1 m. birželio 30 d. registruoja išankstinio sandorio tikrosios vertės pokytį:

D 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	4 000
K 5805 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs pelnas	4 000

Gavusi pinigus pagal apsidraudimo sandorį įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	32 000
K 2624 Iš išvestinių finansinių priemonių atsiradęs finansinis turtas	32 000

23. Nudėvint perkainotą turtą, apskaitoje registruojamas perkainojimo rezervo (rezultatu) mažinimas. Šis rezervas (rezultatai) mažinamas perkainotos vertės nusidėvėjimo dalimi, įvertinus susijusio atidėtojo mokesčio išipareigojimo pokyčius, jei perkainojimo metu toks išipareigojimas buvo pripažintas. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas (rezultatai), didinamas nepaskirstytasis pelnas (mažinami nuostoliai).

Perkainojimo rezervas mažinamas visą perkainoto turto naudingo tarnavimo laiką. Vadinasi, jei perkainotas turtas nuo perkainojimo dienos bus naudojamas 10 metų, tai ir jam priskirtas perkainojimo rezervas į nepaskirstytąjį pelną (nuostolius) turi būti perkeliamas per 10 metų. Jei bus pakeistas turto naudingo tarnavimo laikas, tai atitinkamai turės būti tikslinamas ir jo perkainojimo rezervo nurašymo laikas.

1 pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė „X“ netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) išipareigojimų.

Mažos įmonės „X“ ilgalaikio materialiojo turto – pastato – įsigijimo savikaina yra 150 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 50 000 EUR. Įmonės apskaitos politikoje ilgalaikio turto apskaitai pasirinktas perkainotos vertės būdas. 20X3 metais pastatas buvo perkainotas. Perkainojimo rezultatas rodo, kad pastato vertė padidėjo 20 000 EUR. Likęs pastato naudingo tarnavimo laikas – 20 metų. Perkainojimo rezervas per likusį pastato naudingo tarnavimo laiką turi būti perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną (nuostolius).

Po perkainojimo įmonės apskaitoje užregistruoti tokie ilgalaikio materialiojo turto duomenys:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	150 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	20 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	50 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	20 000

Apskaičiavus pastatų nusidėvėjimą per vienus metus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	6 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	5 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	1 000

Suma, kuria dėl turto perkainojimo padidėjo nusidėvėjimo sąnaudos, mažinamas perkainojimo rezervas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	1 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	1 000

2 pavyzdys

Įmonės „A“ administracinio pastato įsigijimo savikaina – 200 100 EUR, likvidacinė vertė – 100 EUR, naudingas tarnavimo laikas – 20 metų, taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo

skaičiavimo metodas. Po 4 eksploatacijos metų pastato balansinė vertė yra 160 100 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 40 000 EUR, o turto vertintojų nustatyta rinkos kaina yra 250 000 EUR.

Dabar yra ir ateityje galios 15 % pelno mokesčio tarifas.

Įmonė perkainoja pastatą ir apskaitoje užregistruoja:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (250 000 EUR – 160 100 EUR)	89 900
K 412 Mokesčių atidėjiniai (89 900 EUR x 15 %)	13 485
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	76 415

Vėliau, iki kito perkainojimo, skaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą skaičiuojamas tiek įsigijimo savikainos, tiek vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas per metus:

$$160\,000\text{ EUR} : 16\text{ m.} + 89\,900\text{ EUR} : 16\text{ m.} = 10\,000\text{ EUR} + 5\,619\text{ EUR} = 15\,619\text{ EUR.}$$

Apskaitoje pripažįstamos ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudos:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	15 619
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	10 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 619

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos pastato nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, gaunama taip:

$$5\,619\text{ EUR} \times 15\% = 843\text{ EUR}$$

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

$$5\,619\text{ EUR} - 843\text{ EUR} = 4\,776\text{ EUR}$$

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	4 776
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	4 776

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (5 619 EUR x 15 %)	843
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	843

24. Neriboto naudojimo laiko ilgalaikio turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis negali būti mažinama, išskyrus tuos atvejus, kai šis turtas nuvertėja, perleidžiamas ar perduodamas kitai įmonei arba kai perkainojimo rezervu (rezultatais) didinamas įstatinis kapitalas. Todėl mažinant neriboto naudojimo laiko turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalį, apskaitoje atliekami tokie patys įrašai, kaip ir mažinant riboto naudingo tarnavimo laiko turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalį.

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė „G“ netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) įsipareigojimų. Mažos

įmonės „G“ įsigytos žemės savikaina – 1 000 000 EUR. Įmonė perkainojo žemę ir jos vertė buvo padidinta 200 000 EUR.

Perkainojimo rezultatai registruojami apskaitoje taip:	
D 1201 Žemės vertės pokytis dėl perkainojimo	200 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	200 000

Žemės nusidėvėjimas neskaičiuojamas, todėl jei ji nebus parduota ir jos vertė nesikeis, perkainojimo rezervo suma liks tokia pati. Daroma prielaida, kad po metų žemė bus parduota už 1 300 000 EUR. Tokiu atveju apskaitoje būtų daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 300 000
K 1200 Žemės įsigijimo savikaina	1 000 000
K 1201 Žemės vertės pokytis dėl perkainojimo	200 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	100 000

Perkainojimo rezervas perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną (nuostolius):

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	200 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	200 000

25. Jei perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas dėl investicinio turto, kurio apskaitai taikomas įsigijimo savikainos būdas ir kuris į šią grupę buvo perkeltas iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jo apskaitai buvo taikytas perkainotos vertės būdas, nusidėvėjimo, tai jis mažinamas perkainotos vertės nusidėvėjimo dalimi, įvertinus susijusio atidėtojo mokesčio įsipareigojimo pokyčius, jei perkainojimo metu toks įsipareigojimas buvo pripažintas. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas (rezultatai), didinamas nepaskirstytasis pelnas (mažinami nuostoliai).

Jeigu pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ 85 punktą investicinio turto apskaitai įmonė taiko įsigijimo savikainos būdą, šis turtas apskaitoje registruojamas taip pat, kaip ir įmonės veikloje naudojamas turtas, tačiau, jei iki perkėlimo į investicinio turto grupę šio turto apskaitai buvo taikytas perkainotos vertės būdas, nepanaudota perkainojimo rezervo dalis bus nurašoma per likusį turto naudingo tarnavimo laiką, jei neatsiras turto nuvertėjimo požymių ir turtas nebus nuvertintas.

1 pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) įsipareigojimų. Įmonė 20X0 m. gruodžio mėn. už 440 000 EUR įsigijo pastatą, kuris iš karto buvo naudojamas veikloje. Nustatytas 25 metų pastato naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė – 40 000 EUR.

Pagal mažos įmonės patvirtintą apskaitos politiką pastatų apskaitai taikomas perkainotos vertės būdas. Nuo 20X6 m. sausio 1 d. įmonė savo veikloje pastato nenaudoja. Pastatą ji nusprendė

priskirti investiciniam turtui ir išnuomojo 10 metų. Investicinio turto apskaitai įmonė pasirinko taikyti įsigijimo savikainos būdą.

Iki perkėlimo į investicinio turto grupę pastatas įmonės apskaitoje buvo užregistruotas taip:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	440 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	220 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	80 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	30 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	190 000

Pastatas 20X6 m. sausio 1 d. perkeltas į investicinio turto grupę, kurioje jo apskaitai bus taikomas įsigijimo savikainos būdas. Perkėlus į investicinio turto grupę buvo patikslinta likvidacinė turto vertė. Buvo nustatyta 50 000 EUR likvidacinė vertė, likęs naudingo tarnavimo laikas – 20 metų.

Iš turto grupės „Pastatai ir statiniai“ sąskaitų sumos perkeliamos į turto grupės „Investicinis turtas“ sąskaitas:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	80 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	30 000
D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	660 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	440 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	220 000
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	110 000

20X6 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota metinė pastato nusidėvėjimo suma:
(660 000 EUR – 110 000 EUR – 50 000 EUR) : 20 m. = 25 000 EUR.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	25 000
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	25 000

Suma, kuria nusidėvėjimo sąnaudos padidėjo dėl turto perkainojimo, kiekvienais metais mažinamas perkainojimo rezervas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (190 000 EUR : 20 m.)	9 500
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	9 500

2 pavyzdys

Įmonė „N“ 20X0 m. gruodžio mėn. įsigijo pastatą, kurio įsigijimo savikaina 250 000 EUR, nustatyta pastato likvidacinė vertė 2 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas 16 metų. Nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką pastatų apskaitai taikomas perkainotos vertės

būdas, o investicinio turto apskaitai – įsigijimo savikainos būdas.

Apskaičiuojama metinė pastato nusidėvėjimo suma:
(250 000 EUR – 2 000 EUR) : 16 m. = 15 500 EUR.

Įmonė „N“ 20X4 m. gruodžio 30 d. apskaičiavo pastato balansinę vertę:
250 000 EUR – 15 500 EUR x 4 m. = 188 000 EUR.

Įvertinę įmonės „N“ pastatą turto vertintojai 20X4 m. gruodžio 30 d. nustatė, kad tikroji jo vertė yra 220 000 EUR. Po perkainojimo įmonė „N“ skaičiuoja pastato įsigijimo savikainos ir vertės pokyčio nusidėvėjimą.

Apskaičiuojama metinė turto vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimo suma:
(220 000 EUR – 188 000 EUR) : (16 m. – 4 m.) = 2 667 EUR.

Dėl apmokestinamojo laikinojo skirtumo, kuris susidaro dėl pastato balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumo, apskaitoje užregistruojamas atidėtojo mokesčio išipareigojimas. Perkainojimo rezervas apskaitoje užregistruojamas suma, gauta iš turto vertės pokyčio dėl perkainojimo atėmus atidėtojo mokesčio išipareigojimą. Taikomas 15 % pelno mokesčio tarifas.

Registruojant pastato vertės perkainojimo rezervą ir atidėtojo mokesčio išipareigojimą 20X4 m. gruodžio 30 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo (220 000 EUR – 188 000 EUR)	32 000
K 412 Mokesčių atidėjiniai (32 000 EUR x 15 %)	4 800
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (32 000 EUR – 4 800 EUR)	27 200

Registruojant metinę pastato nusidėvėjimo sumą 20X5–20X6 metais apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	18 167
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	15 500
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 667

Sumos, kuria dėl turto perkainojimo buvo padidintos pastato nusidėvėjimo sąnaudos, dalimi mažinamas atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimas, o kita dalimi – perkainojimo rezervas.

Suma, kuria mažinamas atidėtojo mokesčio išipareigojimas, gaunama taip:

2 667 EUR x 15 % = 400 EUR

Suma, kuria mažinamas perkainojimo rezervas, gaunama taip:

2 667 EUR – 400 EUR = 2 267 EUR

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (27 200 EUR : (16 m. – 4 m.))	2 267
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 267

Registruojant atidėtojo mokesčio įsipareigojimo sumažėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 412 Mokesčių atidėjiniai (2 667 EUR x 15 %)	400
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	400

Apskaitos duomenys 20X6 m. gruodžio 31 d. yra tokie:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	250 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	32 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	93 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 334
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	22 666

Pastatas 20X7 m. sausio 1 d. perkeliamas į investicinio turto grupę, kurioje jo apskaitai bus taikomas įsigijimo savikainos būdas, likvidacinė vertė nepasikeitė, likęs naudingo tarnavimo laikas 10 metų.

Iš turto grupės *Pastatai ir statiniai* sąskaitų sumos perkeliama į turto grupės *Investicinis turtas* sąskaitas:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	93 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	5 334
D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	282 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	250 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	32 000
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	98 334

Apskaičiuojama metinė pastato nusidėvėjimo suma:

(282 000 EUR – 98 334 EUR – 2 000 EUR) : 10 = 18 167 EUR.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	18 167
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	18 167

Kiekvienais metais perkainojimo rezervo dalį perkeliant į nepaskirstytąjį pelną mažinamas apskaitoje užregistruotas atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (22 666 EUR : 10 m.)	2 267
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	2 267
ir	
D 412 Mokesčių atidėjiniai	400
K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)	400

26. Jei perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas dėl investicinio turto, kurio apskaitai taikomas įsigijimo savikainos būdas ir kuris į šią grupę buvo perkeltas iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jo apskaitai buvo taikytas perkainotos vertės būdas, nuvertėjimo, tai jis mažinamas likusia nepanaudota to turto perkainojimo rezervo

(rezultatų) dalimi ir registruojamas atidėtojo mokesčio įsipareigojimo, jei toks buvo pripažintas, sumažėjimas. Jei turto vertės sumažėjimo suma didesnė už jo perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, apskaitoje registruojamas perkainojimo rezervo (rezultatų) sumažėjimas ir nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) įsipareigojimų.

Maža įmonė 20X0 m. gruodžio mėn. įsigijo pastatą ir iš karto pradėjo jį naudoti. Nustatytas pastato naudingo tarnavimo laikas – 35 metai, likvidacinė vertė – 10 000 EUR. Nuo 20X6 m. sausio 1 d. įmonė savo veikloje pastato nenaudoja, o ateityje ketina jį išnuomoti.

Pagal mažos įmonės patvirtintą apskaitos politiką pastatų apskaitai taikomas perkainotos vertės būdas, o investicinio turto apskaitai – įsigijimo savikainos būdas.

Iki perkėlimo į investicinio turto grupę pastatas įmonės apskaitoje buvo užregistruotas taip:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	210 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	38 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	20 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	36 000

Pastatas 20X6 m. sausio 1 d. perkeltas į investicinio turto grupę, kurioje jo apskaitai bus taikomas įsigijimo savikainos būdas. Perkėlus į investicinio turto grupę, buvo patikslinta likvidacinė turto vertė, kuri nustatyta 22 000 EUR, o likęs naudingo tarnavimo laikas – 30 metų.

Iš turto grupės „Pastatai ir statiniai“ sąskaitų sumos perkeliamos į turto grupės „Investicinis turtas“ sąskaitas:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	20 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	2 000
D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	248 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	210 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	38 000
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	22 000

20X6 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama metinė pastato nusidėvėjimo suma:
(248 000 EUR – 22 000 EUR – 10 000 EUR) : (35 m. – 5 m.) = 7 200 EUR.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	7 200
K 12517 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	7 200

Suma, kuria nusidėvėjimo sąnaudos padidėjo dėl turto perkainojimo, kiekvienais metais mažinamas perkainojimo rezervas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (36 000 EUR : 30 m. x 1 m.)	1 200
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	1 200

Po metų turto vertintojai nustatė, kad pastato vertė sumažėjo ir kad tikroji jo vertė yra 150 000 EUR. Dėl vertės sumažėjimo susidariusį 68 800 EUR (218 800 EUR – 150 000 EUR) nuostolį, t. y. 218 800 EUR (248 000 EUR – 22 000 EUR – 7 200 EUR) balansinės pastato vertės ir 150 000 EUR dabartinės tikrosios vertės skirtumą įmonė „K“ apskaitoje registruoja taip:

1. Vertės sumažėjimo suma, nevirsijančia nepanaudoto perkainojimo rezervo dydžio, t. y. 34 800 EUR (36 000 EUR – 1 200 EUR), mažina perkainojimo rezervą.

2. Likusią sumą, t. y. 34 000 EUR (68 800 EUR – 34 800 EUR), pripažįsta ataskaitinio laikotarpio nuostoliais.

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	34 800
D 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	34 000
K 12519 Pastatų, kaip investicinio turto, vertės sumažėjimas (–)	68 800

27. Jei perkainojimo rezervo (rezultatų) mažinimas apskaitoje registruojamas dėl pasirinkto investicinio turto apskaitos tikrąja verte būdo, kai į investicinio turto grupę perkeliamas turtas iš kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių, kuriose jis buvo apskaitomas perkainota verte, tai perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas to perkeliama turto nepanaudota perkainojimo rezervo (rezultatų) dalimi. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas (rezultatai), didinamas nepaskirstytasis pelnas (mažinami nuostoliai).

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad maža įmonė netaiko 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatų dėl atidėtojo mokesčio turto ir (ar) įsipareigojimų.

Maža įmonė 20X1 m. gruodžio mėn. įsigijo pastatą ir iš karto pradėjo jį naudoti. Nustatytas pastato naudingo tarnavimo laikas – 30 metų, likvidacinė vertė – 10 000 EUR. Nuo 20X6 m. sausio 1 d. pastatas įmonės veikloje nenaudojamas, o ateityje ketinama jį išnuomoti.

Pagal mažos įmonės patvirtintą apskaitos politiką pastatų apskaitai taikomas perkainotos vertės būdas. Maža įmonė pastatą išnuomojo 20 metų ir priskyrė investiciniam turtui. Pagal patvirtintą apskaitos politiką investicinio turto apskaitai įmonė taiko tikrosios vertės būdą.

Iki perkėlimo į investicinio turto grupę pastatas įmonės apskaitoje buvo užregistruotas taip:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	730 000
D 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo	84 000
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	96 000
K 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	6 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	78 000

Pastatas 20X6 m. sausio 1 d. perkeliamas į investicinio turto grupę, kurioje jo apskaitai bus taikomas tikrosios vertės būdas. Iš turto grupės „Pastatai ir statiniai“ sąskaitų sumos perkeliama į turto grupės „Investicinis turtas“ sąskaitas:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	96 000
D 1218 Pastatų ir statinių vertės pokyčio dėl perkainojimo nusidėvėjimas (–)	6 000
D 12510 Pastatų, kaip investicinio turto, įsigijimo savikaina	712 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	730 000
K 1211 Pastatų ir statinių vertės pokytis dėl perkainojimo ir	84 000
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas	78 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	78 000

Perkeliant pastatą į investicinio turto grupę, kurioje jo apskaitai bus taikomas tikrosios vertės būdas, nustatoma tikroji pastato vertė. Nepriklausomi turto vertintojai nustatė, kad pastato rinkos vertė – 750 000 EUR. Perkėlimo dieną susidaręs pastato, laikomo investiciniu turtu, balansinės ir tikrosios verčių skirtumas registruojamas tokiais įrašais:

D 12513 Pastatų, kaip investicinio turto, tikrosios vertės pasikeitimas (+/–)	38 000
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	38 000

VII. PRIVALOMOJO REZERVO APSKAITA

28. Privalomasis rezervas sudaromas iš paskirstytinojo pelno. Šis rezervas sudaromas ir naudojamas įstatymų nustatyta tvarka. Sudarant rezervą, apskaitoje registruojamas paskirstytinojo pelno sumažėjimas ir privalomojo rezervo padidėjimas. Panaudojus rezervą nuostoliams mažinti, apskaitoje registruojamas nuostolių ir privalomojo rezervo sumažėjimas. Kitais teisės aktų nustatytais atvejais mažinant privalomąjį rezervą, apskaitoje registruojamas jo sumažėjimas ir paskirstytinojo pelno padidėjimas.

Privalomasis rezervas sudaromas Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka. Šis rezervas negali būti mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo ir gali būti naudojamas tik įmonės nuostoliams padengti. Privalomojo rezervo dalis, viršijanti 1/10 įstatinio kapitalo, gali būti perskirstoma skirstant kitų finansinių metų pelną. Jei privalomasis rezervas mažesnis už 1/10 įstatinio kapitalo, skirstant pelną atskaitymai į šį rezervą privalomi ir negali būti mažesni kaip 1/20 grynojo ataskaitinių finansinių metų pelno, kol bus pasiektas numatytas privalomojo rezervo dydis.

Pavyzdys

Registruojant privalomąjį rezervą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
K 331 Privalomasis arba atsargos (rezervinis) kapitalas

Jei rezervas mažinamas padengiant nuostolius, apskaitoje daromi tokie įrašai:
D 331 Privalomasis arba atsargos (rezervinis) kapitalas
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

VIII. REZERVO SAVOMS AKCIJOMS ĮSIGYTI APSKAITA

29. Numačius sumą, kurią reikės sumokėti už planuojamas įsigyti savas akcijas, įstatymų nustatyta tvarka joms įsigyti sudaromas rezervas. Registruojant šį rezervą, apskaitoje mažinamas nepaskirstytasis pelnas ir sudaromas tokios pat sumos rezervas savoms akcijoms įsigyti.

Savos akcijos – akcijos, kurios buvo išleistos ir kurias įmonė dėl tam tikrų priežasčių supirko. Akcinių bendrovių įstatymas nustato, kad savas akcijas įmonė gali įsigyti, kai visuotinis akcininkų susirinkimas priima tokį sprendimą. Akcininkų susirinkimas numato akcijų įsigijimo tikslą, nustato maksimalų leidžiamą įsigyti akcijų skaičių, terminą, per kurį įmonė gali įsigyti savas akcijas, maksimalią ir minimalią akcijų įsigijimo kainą, savų akcijų pardavimo tvarką ir minimalią pardavimo kainą. Akcijų įsigijimo terminas negali būti ilgesnis kaip 18 mėnesių. Įmonės įsigytų savų akcijų bendra nominali vertė negali būti didesnė kaip 1/10 įstatinio kapitalo. Įmonė gali įsigyti savas akcijas, jeigu ji buvo sudariusi rezervą savoms akcijoms įsigyti. Šio rezervo dydis negali būti mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo savikainą.

Pavyzdys

Akcininkams priėmus sprendimą supirkti savas akcijas ir joms įsigyti sudaryti rezervą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
K 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti (numatoma sumokėti suma)

30. Supirktos savos akcijos registruojamos sąskaitoje, kuri yra kontrarinė įstatinio kapitalo sąskaitai, atitinkamai įregistruojant pinigų ar kito turto sumažėjimą ar įsipareigojimą.

Savos akcijos nepriskiriamos turtui, joms neskiriami dividendai ir jos nesuteikia balso teisės. Supirkus savas akcijas, įstatinio pasirašytojo kapitalo ir anksčiau užregistruotos akcijų priedų sumos nesikeičia. Supirktos savos akcijos registruojamos įsigijimo savikaina įstatinio pasirašytojo kapitalo sąskaitai kontrarinėje sąskaitoje.

Pavyzdys

AB „X“ supirko 10 savų akcijų, kurių vienos nominalioji vertė 30 EUR, o vienos akcijos emisijos kaina 45 EUR. Akcijos supirktos po 50 EUR. Supirkus savas akcijas apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 303 Savos akcijos (pajai) (–)	500
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 272 Kasa	500

31. Jei supirkus akcijas rezervas savoms akcijoms įsigyti yra didesnis už įsigytų akcijų įsigijimo vertę, jis gali būti mažinamas teisės aktų nustatyta tvarka. Registruojant apskaitoje rezervo mažinimą, atitinkamai didinamas nepaskirstytasis pelnas.

Savų akcijų įsigijimo rezervas sudaromas įvertinus maksimalią akcijų supirkimo kainą, todėl jei akcijos superkamos pigiau už numatytą maksimalią supirkimo kainą, akcininkų sprendimu rezervas gali būti sumažintas iki sumokėtos už savas akcijas sumos.

Pavyzdys

Akcininkai nusprendė supirkti 10 savų akcijų ir sudarė 600 EUR rezervą savoms akcijoms įsigyti. Akcijos buvo supirktos už 550 EUR. Kadangi supirkti daugiau akcijų akcininkai neketino, kitais metais skirstydamas pelną akcininkų susirinkimas nutarė rezervą savoms akcijoms įsigyti sumažinti iki 550 EUR.

Mažinant rezervą savoms akcijoms įsigyti apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti	50
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	50

32. Rezervas savoms akcijoms įsigyti negali būti paskirstytas tol, kol bendrovė turi savų akcijų. Anuliavus ar pardavus savas akcijas, rezervas savoms akcijoms įsigyti mažinamas teisės aktų nustatyta tvarka. Priėmus sprendimą panaikinti rezervą, apskaitoje registruojamas rezervo savoms akcijoms įsigyti sumažėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas.

Pavyzdys

AB „X“ įsigijo savų akcijų už 500 EUR ir buvo sudariusi tokį pat rezervą savoms akcijoms įsigyti. Savas akcijas įmonė pardavė. Pardavus akcijas Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka gali būti panaikintas ir rezervas savoms akcijoms įsigyti. Akcininkų susirinkimas nusprendė panaikinti rezervą savoms akcijoms įsigyti.

Akcininkams priėmus šį sprendimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti	500
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	500

Akcinių bendrovių įstatymas nustato, kad nepanaudoti rezervai, kurie nebus naudojami skirstant kitų finansinių metų pelną, gali būti perskirstomi.

33. Jei, parduodant savas akcijas, susidaro pelno ar nuostolių, jie registruojami nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje.

Savų akcijų pardavimas susijęs su įmonės savininkais, todėl jų pardavimo rezultatas neparodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje, o registruojamas nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitose ir parodomas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Pavyzdys

AB „X“ supirko 10 savų akcijų po 50 EUR. Šias akcijas įmonė pardavė už 550 EUR.

Pardavus akcijas apskaitoje daromi šie įrašai:

D 271 Sąskaitos banke arba D 272 Kasa	550
K 303 Savos akcijos (pajai) (–)	500
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	50

IX. KITŲ REZERVŲ APSKAITA

34. Kiti rezervai sudaromi, didinami ir mažinami įstatymų ir įmonės įstatų nustatyta tvarka. Savininkams priėmus sprendimą sudaryti ar panaikinti rezervus, apskaitoje registruojamas rezervo padidėjimas (sumažėjimas), ta pačia suma mažinant (didinant) nepaskirstytąjį pelną.

Kiti rezervai gali būti sudaromi ir panaikinami tik savininkų sprendimu. Kokius ir kam skiriamus kitus rezervus sudaryti, taip pat sprendžia įmonės savininkai.

Pavyzdys

UAB „A“ akcininkų susirinkimas 20X5 m. kovo 10 d. skirstydamas pelną priėmė sprendimą sudaryti rezervą ilgalaikiam turtui įsigyti.

Registruojant sudarytą rezervą 20X5 m. kovo 10 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	100 000
K 333 Kiti rezervai (ilgalaikiam turtui įsigyti)	100 000

UAB „A“ akcininkų susirinkimas 20X6 m. kovo 15 d. skirstydamas pelną priėmė sprendimą padidinti rezervą ilgalaikiam turtui įsigyti.

Registruojant sudarytą rezervą 20X6 m. kovo 15 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	200 000
K 333 Kiti rezervai (rezervas ilgalaikiam turtui įsigyti)	200 000

Nors ilgalaikio turto už 300 000 EUR buvo įsigyta 20X6 m. rugsėjo 20 d., rezervas panaikinamas akcininkams priėmus sprendimą, bet ne tada, kai turtas įsigyjamas.

Skirstydami pelną 20X7 m. balandžio 10 d. akcininkai nusprendė panaikinti panaudotą rezervą, nedidinti nepaskirstytojo pelno, bet padidinti įstatinį kapitalą. Įregistravus įstatų pakeitimą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 333 Kiti rezervai (rezervas ilgalaikiam turtui įsigyti)	300 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (pagrindinis kapitalas)	300 000

35. Jei darbuotojų premijoms, valdybos ir stebėtojų tarybos narių tantjemoms ir kitoms išmokoms yra sudaromas rezervas, tai susijusias išmokas (ar jų dalis) pripažinus ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis ir parodžius pelno (nuostolių) ataskaitoje, toks rezervas (ar jo dalis) savininkų sprendimu panaikinamas ir padidinamas nepaskirstytasis pelnas.

Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta, kad skirstydami pelną akcininkai gali paskirti pelno dalį dividendams išmokėti ir pelno dalį metinėms išmokoms (tantjemoms) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams, darbuotojų premijoms ir kitiems tikslams. Susirinkime akcininkų paskirtos sumos tantjemoms, darbuotojų premijoms išmokėti ir kitiems tikslams registruojamos kitų rezervų sąskaitose, o dividendai – įsipareigojimų sąskaitose.

Vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais, pelno (nuostolių) ataskaitoje neparodomas tik tiesioginės išmokos įmonės savininkams. Dividendai yra išmokos įmonės savininkams. Premijos ir tantjemos nėra tiesioginės išmokos įmonės savininkams, todėl jos priskirtinos įmonės sąnaudoms. Sudaryti rezervai numatomoms premijoms ir tantjemoms išmokėti neturi būti mažinami net apskaičiavus ir išmokėjus premijas ir tantjemas. Minėti rezervai panaikinami tik akcininkų sprendimu kaip ir kiti rezervai, kurie jau panaudoti ar jų naudoti nenumatoma.

Pavyzdys

AB „C“ akcininkų susirinkimas 20X6 m. balandžio 10 d. patvirtinęs 20X5 metų finansines ataskaitas skirstė pelną ir 5 000 EUR nutarė skirti tantjemoms išmokėti 20X6 metais. Pagal šį akcininkų sprendimą apskaitoje registruojamas rezervas. Rezervo suma rodo, kokią sumą įmonė gali skirti tantjemoms.

Registruojant sudarytą rezervą 20X6 m. balandžio 10 d. daromi įrašai:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 000
K 333 Kiti rezervai (tantjemos)	5 000

Tantjemos valdybos nariams buvo apskaičiuotos 20X6 m. birželio 10 d. Apskaičiavus tantjemas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 4491 Mokėtinos tantjemos	5 000

Tantjėmų išmokėjimo dieną, t. y. 20X6 m. liepos 10 d., apskaičiavus gyventojų pajamų mokesį apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4491 Mokėtinos tantjemos	750
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	750

Išmokėjus tantjemas ir sumokėjus gyventojų pajamų mokestį 20X6 m. liepos 10 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4491 Mokėtinos tantjemos	4 250
D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	750
K 271 Sąskaitos bankuose	5 000

Skirstydami pelną 20X7 m. balandžio 9 d. akcininkai nusprendė panaikinti tantjemos panaudotą rezervą. Panaikinant panaudotą rezervą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 333 Kiti rezervai (tantjemos)	5 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 000

X. NEPASKIRSTYTOJO PELNO (NUOSTOLIŲ) APSKAITA

36. Nepaskirstytojo pelno mažinimas registruojamas apskaitoje, kai registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai, taip pat savininkams priėmus sprendimą paskirstyti pelną, pardavus savas akcijas mažesne kaina nei jos buvo supirktos, registruojant esminių klaidų taisymo ir apskaitos politikos pakeitimo rezultata, registruojant išlaidų, tiesiogiai priskiriamų akcijų išleidimui, sumos dalį, viršijančią su ta emisija susijusių akcijų priedų sumą, ir kitais teisės aktų nustatytais atvejais.

Nepaskirstytasis pelnas mažinamas ne tik registruojant ataskaitinio laikotarpio nuostolius ar pelno paskirstymą. Jis gali būti mažinamas ir apskaitoje registruojant susidariusius nuostolius, kai supirkta savas akcijas įmonė jas parduoda už mažesnę kainą .negu supirko.

Pavyzdys

AB „X“ yra supirkusi 10 savų akcijų po 50 EUR. Įmonė šias akcijas pardavė už 450 EUR.

Pardavus akcijas apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose arba D 272 Kasa	450
D 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	50
K 303 Savos akcijos (pajai) (–)	500

37. Pelno paskirstymas apskaitoje registruojamas tada, kai savininkai priima sprendimą pelną paskirstyti, neatsižvelgiant į tai, kada jis buvo uždirbtas.

Akcinių bendrovių įstatymas nustato, kad patvirtinęs metines finansines ataskaitas visuotinis akcininkų susirinkimas turi paskirstyti įmonės pelną (nuostolius). Pelno (nuostolių) paskirstymas apskaitoje registruojamas, kai akcininkų susirinkimas jį paskirsto.

Akcinių bendrovių įstatymas taip pat nustato, kad visuotinis akcininkų susirinkimas gali nuspręsti skirti dividendus už trumpesnę negu finansiniai metai laikotarpį.

1 pavyzdys

UAB „A“ akcininkai yra fiziniai asmenys. Akcininkų susirinkimas, įvykęs 20X7 m. kovo 30 d., patvirtino 20X6 m. finansines ataskaitas ir paskirstė pelną. Skirstant pelną buvo paskirta 10 000 EUR dividendų.

Pelno paskirstymas ir dividendai, kaip įsipareigojimas, apskaitoje registruojami 20X7 m. kovo 30 d.:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	10 000
K 4490 Mokėtini dividendai	10 000

Apskaičiavus gyventojų pajamų mokestį 20X7 m. balandžio 15 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 4490 Mokėtini dividendai	2 000
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	2 000

Išmokėjus dividendus ir sumokėjus gyventojų pajamų mokestį 20X7 m. balandžio 15 d. apskaitoje registruojama:

D 4490 Mokėtini dividendai	8 000
D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	2 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

2 pavyzdys

UAB „A“ akcininkai yra fiziniai asmenys. Akcininkų susirinkimas, įvykęs 20X7 m. liepos 28 d., patvirtino 20X7 m. pirmo pusmečio tarpines finansines ataskaitas ir paskyrė 5 000 EUR dividendų už trumpesnę negu finansiniai metai laikotarpį. Paskirti dividendai, kaip įsipareigojimas, apskaitoje registruojami 20X7 m. liepos 28 d.:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 000
K 4490 Mokėtini dividendai	5 000

20X7 m. rugpjūčio 14 d. apskaičiavus gyventojų pajamų mokestį apskaitoje daromi įrašai:

D 4490 Mokėtini dividendai	1 000
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	1 000

Išmokėjus dividendus ir sumokėjus gyventojų pajamų mokestį 20X7 m. rugpjūčio 14 d. apskaitoje registruojama:

D 4490 Mokėtini dividendai	4 000
D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	1 000
K 271 Sąskaitos bankuose	5 000

Iš valstybės ir savivaldybės įmonių paskirstytinojo pelno į valstybės ar savivaldybės biudžetą pelno įmoka mokama Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo nustatyta tvarka.

3 pavyzdys

Savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija kartu su įmonės metinių finansinių ataskaitų rinkiniu patvirtino VĮ „D“ pelno (nuostolių) paskirstymo projektą. Projekte numatyta sumokėti į valstybės ar savivaldybės biudžetą įmonės pelno dalį, kuri sudaro 50 000 EUR.

VĮ „D“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	50 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	50 000

Pagal Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos narių susirinkimas, patvirtinęs metinių finansinių ataskaitų rinkinį, turi paskirstyti mažosios bendrijos pelną.

4 pavyzdys

Trys fiziniai asmenys 20X2 m. rugsėjo 5 d. įsteigė MB „D“. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

MB „D“ pirmųjų finansinių metų pradžia yra rugsėjo 5 d., o pabaiga – gruodžio 31 d.

Mažosios bendrijos narių susirinkimas, įvykęs 20X3 m. balandžio 20 d., patvirtino 20X2 m. finansines ataskaitas ir nusprendė paskirstyti pusę per ataskaitinį laikotarpį uždirbto pelno, t. y. 10 000 EUR.

Atsižvelgiant į Mažųjų bendrijų įstatymą ir MB „D“ nuostatus, nariams skirta mažosios bendrijos pelno dalis paskirstoma proporcingai pagal kiekvieno įnašo dydį. Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos nariui tenkanti pelno dalis turi būti mažinama per 20X2 metus avansu jam išmokėto pelno suma.

MB „D“ narys	Įnašas (EUR)	Nario įnašas sudaro kapitalo dalį (%)	Per 20X2 metus avansu išmokėta pelno (EUR)
Pirmas	1 600	40	2 500
Antras	1 100	27,5	1 800
Trečias	1 300	32,5	3 100
Iš viso	4 000	100	7 400

Apskaičiuojama kiekvienam nariui tenkanti 20X2 metų pelno dalis:

Pirmam nariui: $10\,000\text{ EUR} \times 0,4 = 2\,500\text{ EUR}$

Antram nariui: $10\,000\text{ EUR} \times 0,275 = 1\,800\text{ EUR}$

Trečiam nariui: $10\,000\text{ EUR} \times 0,325 = 3\,100\text{ EUR}$

Pelno paskirstymas apskaitoje registruojamas 20X3 m. balandžio 20 d.:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	10 000
K 24471 Įmonės savininkams avansu išmokėtas pelnas	7 400
K 4494 Kitos mokėtinos sumos (1 500 EUR + 950 EUR + 150 EUR)	2 600

38. Nepaskirstytojo pelno didinimas registruojamas apskaitoje, kai registruojamas ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas, taip pat priėmus sprendimą mažinti arba panaikinti anksčiau sudarytus rezervus, pardavus savas akcijas didesne kaina nei jos buvo supirktos, registruojant esminių klaidų taisymo ir apskaitos politikos pakeitimo rezultata, perkainojimo rezervo sumą, kuri priskiriama perkainoto turto nudėvėtai daliai, ir kitais teisės aktų nustatytais atvejais.

Skirstant pelną akcininkų patvirtinti rezervai gali būti panaikinami tik jiems priėmus tokį sprendimą. Vykdamas akcininkų sprendimą panaikinti anksčiau sudarytus rezervus apskaitoje registruojamas rezervų sumažėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas.

Pavyzdys

20X5 m. skirstant pelną buvo sudarytas 5 000 EUR rezervas darbuotojų premijoms. Šis rezervas apskaitoje registruojamas darant tokius įrašus:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 000
K 333 Kiti rezervai (darbuotojų premijoms)	5 000

20X5 metais premijos buvo pripažintos sąnaudomis ir išmokėtos.

Nei apskaičiavus mokėtinas premijas, nei jas išmokėjus, rezervas nebuvo sumažintas ar panaikintas. Rezervas galės būti panaikintas tik akcininkams nusprendus.

20X6 metais skirstydami pelną akcininkai priėmė sprendimą panaikinti darbuotojų premijoms sudarytą rezervą. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 333 Kiti rezervai (darbuotojų premijoms)	5 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	5 000

39. Nepaskirstytųjų nuostolių mažinimas registruojamas apskaitoje, kai registruojamas ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas, taip pat gavus savininkų įnašus nuostoliams padengti, priėmus sprendimą padengti nuostolius iš rezervų ar nuostolių suma mažinant įstatinį kapitalą, registruojant esminių klaidų taisymo ir apskaitos politikos pakeitimo rezultata, perkainojimo rezervo sumą, kuri priskiriama perkainoto turto nudėvėtai daliai.

1 pavyzdys

Įmonės „X“ savininkai nutarė papildomais įnašais padengti įmonės nuostolius. Nuostoliams padengti savininkai įnešė 20 000 EUR grynaisiais pinigais. Savininkams sumokėjus pinigų, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose arba 272 Kasa	20 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	20 000

2 pavyzdys

UAB „A“ akcininkai yra UAB „X“ ir UAB „Y“. Akcininkai priėmė sprendimą padengti bendrovės nuostolius papildomais įnašais. UAB „X“ ir UAB „Y“ įnešė po 50 000 EUR.

Kai akcininkai sumokėjo pinigus, UAB „A“ apskaitoje užregistravo:

D 271 Sąskaitos bankuose arba 272 Kasa	100 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	100 000

Padarius papildomus įnašus UAB „A“ nuostoliams padengti UAB ir UAB „Y“ apskaitoje registruoja:

D 16 Finansinis turtas	50 000
K 271 Sąskaitos bankuose arba 272 Kasa	50 000

Sudarydamos finansines ataskaitas UAB „X“ ir UAB „Y“ turi įvertinti, ar finansinis turtas nėra nuvertėjęs.

40. Nepaskirstytųjų nuostolių didinimas registruojamas apskaitoje, kai registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai, esminių klaidų taisymo ir apskaitos politikos pakeitimo rezultatas, išlaidų, tiesiogiai priskiriamų akcijų išleidimui, sumos dalis, viršijanti akcijų priedų straipsnio sumą.

Apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo pavyzdžių pateikta 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ metodinėse rekomendacijose.

Pavyzdys

AB „A“ išplatino naują 1000 akcijų emisiją, kurios vienos akcijos nominalioji vertė 25 EUR. Visos akcijos parduotos už nominaliąją vertę. Išleisdama akcijas įmonė patyrė 800 EUR išlaidų, tiesiogiai susijusių su nauja akcijų emisija. Šios išlaidos neturi būti priskirtos įmonės veiklos sąnaudoms, nes jos tiesiogiai susijusios su įmonės savininkais, todėl jomis galėtų būti mažinami akcijų priedai. Kadangi ši akcijų emisija akcijų priedų neturi, išlaidos registruojamos sąskaitoje *Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)*.

Registruojant akcijų emisiją (daroma prielaida, kad patikslinti įmonės įstatai jau įregistruoti) apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose arba D 272 Kasa	25 000
K 3011 Paprastosios akcijos	25 000
ir	
D 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 272 Kasa	800

XI. VALSTYBĖS ĮMONIŲ NUOSAVAS KAPITALAS

41. Valstybės įmonės nuosavam kapitalui priskiriama:

41.1. įmonės savininko kapitalas;

41.2. turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas;

41.3. turtą, kuris yra naudojamas valstybės institucijų ir įstaigų funkcijoms atlikti ir kuris yra perduotas įmonei valdyti, naudoti ir disponuoti juo patikėjimo teise, atitinkantis kapitalas (toliau – centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas);

41.4. perkainojimo rezervas (rezultatai);

41.5. privalomasis rezervas;

41.6. kiti rezervai;

41.7. nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

42. Valstybės įmonės nuosavas kapitalas apskaitoje registruojamas taip:

42.1. įmonės savininko kapitalas – vadovaujantis šio skyriaus nuostatomis;

42.2. turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas – vadovaujantis šio skyriaus nuostatomis;

42.3. centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas – vadovaujantis šio skyriaus nuostatomis;

42.4. perkainojimo rezervas (rezultatai) – vadovaujantis šio standarto VI skyriaus nuostatomis;

42.5. privalomasis rezervas – vadovaujantis šio standarto VII skyriaus nuostatomis;

42.6. kiti rezervai – vadovaujantis šio standarto IX skyriaus nuostatomis;

42.7. nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) – vadovaujantis šio standarto X skyriaus nuostatomis.

43. Įsteigus valstybės įmonę, įmonės savininko kapitalas apskaitoje registruojamas po to, kai įmonė įregistruojama įstatymų nustatyta tvarka. Įmonės savininko kapitalas yra lygus įmonei perduoto turto, jei tai nėra dotacija arba turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertei, nurodytai perdavimo akte.

Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas nenustato privalomo šių įmonių savininko minimalaus kapitalo dydžio. Steigiant naują įmonę savininko kapitalas apskaitoje registruojamas tada, kai įregistruojami steigiamos naujos įmonės įstatai ir perduodamas savininko įnešamas turtas. Vadovaudamasi Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo nuostatomis, įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija perduodama turtą turi nurodyti, ar tas turtas skirtas savininko kapitalui didinti, ar tai turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, ar tai dotacija.

Pavyzdys

Kai VI „X“ įregistruoja savo įstatus, įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija perduoda įmonei patikėjimo teise ilgalaikį materialųjį turtą ir skiria dotaciją įmonės

veiklos pradžios išlaidoms padengti. Turto perdavimo akte nurodyta, kad patikėjimo teise perduodamo pastato vertė 200 000 EUR, įrenginių vertė 30 000 EUR. Šis patikėjimo teise perduodamas turtas skirtas įmonės savininko kapitalui suformuoti. Taip pat pervedama 50 000 EUR nurodant, kad tai dotacija įmonės steigimo laikotarpio veiklos sąnaudoms kompensuoti.

VĮ „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	200 000
D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	30 000
D 271 Sąskaitos bankuose	50 000
K 305 Įmonės savininko kapitalas	230 000
K 402 Su pajamomis susijusios dotacijos	50 000

44. Savininko kapitalo didinimas apskaitoje registruojamas, kai teisės aktu nustatyta tvarka priimamas sprendimas padidinti savininko kapitalą. Savininko kapitalas didinamas sprendime nurodyta turto verte.

Didinant valstybės ar savivaldybės įmonės savininko kapitalą įmonės įstatų tikslinti nereikia. Savininko kapitalo didinimas apskaitoje registruojamas, kai teisės aktu nustatyta tvarka priimamas sprendimas jį padidinti. Įmonės savininko kapitalas gali būti didinamas įmonės savininko perduoto turto verte, iš įmonės lėšų arba iš įmonei skirtų lėšų sukurto turto verte, jeigu iš šių lėšų sukurtas turtas nėra dotacija.

Pavyzdys

VĮ „A“ skiriama 1 500 000 EUR naujam administraciniam pastatui statyti. Sprendime nurodyta, kad pastato statybai skiriama suma nelaikoma dotacija.

Pastatas bus statomas 2 metus, pinigai bus pervedami dalimis, t. y. po 750 000 EUR kasmet.

Iki sprendimo dėl savininko kapitalo didinimo įsigaliojimo įmonė gautas lėšas teisės aktu nustatyta tvarka apskaitoje registruoja kaip įsipareigojimą.

Pirmais metais gavus pinigus VĮ „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 271 Sąskaitos bankuose	750 000
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	750 000

Apmokant už statybos darbus apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 12610 Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas	650 000
K 271 Sąskaitos bankuose	650 000

Antrais metais gavus likusią pinigų sumą VĮ „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 271 Sąskaitos bankuose	750 000
K 449 Kitos mokėtinos sumos	750 000

Apmokant už statybos darbus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 12610 Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas	850 000
K 271 Sąskaitos bankuose	850 000

Savininko teises ir pareigas įgyvendinančios institucijos sprendimo projekte nurodoma, kad administracinis pastatas pastatytas iš įmonės savininko skirtų lėšų, šio turto vertė sudaro 1 500 000 EUR ir jo verte turi būti didinamas savininko kapitalas. Lietuvos Respublikos Vyriausybė įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinančios institucijos siūlymu priėmė sprendimą registruoti įmonės savininko kapitalo padidėjimą.

VĮ „A“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	750 000
D 449 Kitos mokėtinos sumos	750 000
K 305 Įmonės savininko kapitalas	1 500 000
ir	
D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	1 500 000
K 12610 Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas	1 500 000

45. Kai valstybės įmonei perduotas turtas teisės aktų nustatyta tvarka yra gražinamas savininkui arba savininko nurodymu perduodamas kitam asmeniui, apskaitoje registruojamas savininko kapitalo mažinimas gražinamo arba perduodamo turto likutine verte.

Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo nustatytais atvejais ir tvarka turtas, kuris anksčiau buvo perduotas valstybės įmonei, gali būti paimamas iš tos įmonės ir perduodamas kitiems asmenims. Perdavus turtą apskaitoje registruojamas turto ir įmonės savininko kapitalo sumažėjimas.

Pavyzdys

VĮ „A“ patikėjimo teise valdomas turtas yra penki pastatai, kurių balansinė vertė 2 000 000 EUR. Įmonės savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija priėmė sprendimą vieną VĮ „A“ valdomą pastatą perduoti VĮ „B“. Šio pastato balansinė vertė – 230 000 EUR. Sprendime dėl pastato perdavimo nurodyta perduoti VĮ „B“ pastatą, kurio likutinė vertė 230 000 EUR, ir sumažinti VĮ „A“ įmonės savininko kapitalą 230 000 EUR. Šio pastato įsigijimo savikaina buvo 350 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 120 000 EUR.

Perdavus turtą VĮ „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	120 000
D 305 Įmonės savininko kapitalas	230 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	350 000

Gavusi turtą VĮ „B“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	230 000
K 305 Įmonės savininko kapitalas	230 000

46. Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantį kapitalą sudaro tik turto, kuris yra valstybės nuosavybė ir kuris teisės aktų nustatyta tvarka perduotas įmonei patikėjimo teise valdyti, naudoti ir juo disponuoti, vertė. Patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina yra jo vertė, nurodyta perdavimo akte.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikai išimtinė nuosavybės teise priklauso: žemės gelmės, taip pat valstybinės reikšmės vidaus vandenys, miškai, parkai, keliai, istorijos, archeologijos ir kultūros objektai, išimtinės teisės į oro erdvę virš jos teritorijos, kontinentinį šelfą ir ekonominę zoną Baltijos jūroje.

Valstybinės reikšmės istorijos, archeologijos ir kultūros objektų sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. birželio 19 d. nutarimu Nr. 659 „Dėl valstybinės reikšmės istorijos, archeologijos ir kultūros objektų sąrašo patvirtinimo“.

Lietuvos Respublikos žemės įstatymo 6 straipsnyje, Lietuvos Respublikos žemės gelmių įstatymo 2 straipsnyje, Lietuvos Respublikos vandens įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje, Lietuvos Respublikos miškų įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje, Lietuvos Respublikos transporto veiklos pagrindų įstatymo 6 straipsnio 2 ir 3 dalyse, Lietuvos Respublikos aviacijos įstatymo 8 straipsnyje ir kituose teisės aktuose taip pat nustatyta, koks turtas priskiriamas turtui, kuris išimtinė nuosavybės teise priklauso valstybei.

Pavyzdys

VĮ „C“ veikla yra valstybinės reikšmės kelių priežiūra. Šios įmonės savininko teisės ir pareigas įgyvendinanti institucija 20X1 m. spalio 1 d. patikėjimo teise perdavė įmonei nutiestą naują valstybinės reikšmės automobilių kelią X. Turto perdavimo akte nurodyta, kad kelio vertė yra 140 000 EUR ir kad šia suma turi būti didinamas turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas. Taip pat nurodyta, kad perduodamas turtas nėra dotacija.

VĮ „C“ apskaitoje daromi šie įrašai:

D 1270 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina (valstybinės reikšmės automobilių keliai)	140 000
K 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	140 000

47. Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas apskaitoje registruojamas, jei steigiant įmonę įstatymų nustatyta tvarka jai toks turtas buvo perduotas patikėjimo teise. Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas apskaitoje registruojamas tik tada, kai valstybės įmonė įregistruojama įstatymų nustatyta tvarka.

Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatyme nustatyta, kad įmonė laikoma įsteigta ir gali pradėti veikti įregistravus ją Juridinių asmenų registre. Ūkinės operacijos pradedamos vykdyti tik įregistravus įmonę, todėl ir turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas apskaitoje turi būti registruojamas tik įregistravus įmonę.

Pavyzdys

X savivaldybės taryba 20X1 m. gegužės 10 d. priėmė sprendimą įsteigti savivaldybės įmonę „A“. Be kitos Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo reikalaujamos informacijos, sprendime nurodyta, kad įmonei patikėjimo teise bus perduotas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė. Šio turto vertė 900 000 EUR. Perduotas turtas ir turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas įmonės apskaitoje bus registruojamas po to, kai bus užregistruoti įmonės įstatai.

48. Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo didinimas apskaitoje registruojamas, kai teisės aktų nustatyta tvarka priimamas sprendimas didinti tą turtą atitinkantį kapitalą. Šis kapitalas didinamas sprendime nurodyta turto verte.

Pavyzdys

VĮ „A“ savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija 20X6 m. rugsėjo 2 d. parengė sprendimo projektą dėl turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo didinimo ir perdavė turtą, kurio vertė 260 000 EUR.

VĮ „A“ 20X6 m. birželio 30 d. balanso ištrauka

TURTAS		NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	
Pastatai ir statiniai	1 500 000	Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	1 500 000

Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė sprendimą registruoti minėto kapitalo padidėjimą.

VĮ „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1270 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina	260 000
K 306 Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	260 000

49. Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo mažinimas apskaitoje registruojamas:

49.1. kai toks turtas nudėvimas, jeigu jis nenaudojamas įmonės pajamoms uždirbti;

Jei patikėjimo teise gautas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nenaudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nusidėvėjimo suma mažinamas turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas. Tokio turto pavyzdys gali būti valstybinės reikšmės automobilių keliai, kurie parodyti jų priežiūrą vykdančių valstybės įmonių balanse, tačiau šių įmonių pajamoms uždirbti nenaudojami.

1 pavyzdys

VĮ „B“ patikėjimo teise perduotas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė. VĮ „B“ šio turto savo veikloje pajamoms uždirbti nenaudoja.

Registruodama apskaičiuotą turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nusidėvėjimą, VĮ „B“ mažina turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantį kapitalą:

D 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė,
atitinkantis kapitalas

K 1277 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo
savikainos nusidėvėjimas (–)

Jei turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, naudojamas valstybės ir savivaldybės įmonių veikloje pajamoms uždirbti, apskaičiuota tokio turto nusidėvėjimo suma pripažįstama įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis tuo atveju, jei ji nebuvo priskirta prekių, paslaugų ar kito turto pasigaminimo savikainai.

2 pavyzdys

VĮ „A“ patikėjimo teise perduotas turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė. Šį turtą VĮ „A“ naudoja savo veikloje pajamoms uždirbti.

Registruodama apskaičiuotą turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nusidėvėjimą VĮ „A“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos

K 1277 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo
savikainos nusidėvėjimas (–)

49.2. kai toks turtas nuvertėja, jeigu jis nenaudojamas įmonės pajamoms uždirbti;

Nustatant patikėjimo teise valstybės ir savivaldybės įmonėms perduoto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, nuvertėjimą ir jį registruojant apskaitoje, taikomos 23-iojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nuostatos.

Pavyzdys

VĮ „C“ gavo savininko teises ir pareigas įgyvendinančios institucijos nurodymą atlikti turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertinimą, nes jis buvo sugadintas dėl stichinių nelaimių. Minėto turto balansinė vertė yra 350 000 EUR.

Nepriklausomo turto vertintojo pateiktoje ataskaitoje buvo nurodyta, kad šio turto vertė yra 280 000 EUR.

VĮ „C“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas (350 000 EUR – 280 000 EUR)	70 000
K 1279 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, vertės sumažėjimas (–)	70 000

49.3. kai toks turtas gražinamas savininkui ar savininko nurodymu perduodamas kitam asmeniui;

Pavyzdys

Savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija nusprendė įsteigti naują įmonę ir perduoti jai dalį VĮ „B“ balanse parodyto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė. Perduodamo turto įsigijimo savikaina 15 000 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 900 000 EUR, balansinė vertė 14 100 000 EUR.

Perdavus turtą VĮ „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1277 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	900 000
D 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	14 100 000
K 1270 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina	15 000 000

49.4. kai toks turtas teisės aktų nustatyta tvarka pripažįstamas netinkamu naudoti ir nurašomas, jeigu jis nenaudojamas įmonės pajamoms uždirbti;

Pavyzdys

Dėl stichinės nelaimės buvo sugadintas VĮ „C“ turtas. Ekspertų komisija nustatė, kad šis valstybės turtas naudoti netinkamas, jo suremontuoti negalima, todėl teisės aktų nustatyta tvarka buvo priimtas sprendimas jį nurašyti. Šio turto įsigijimo savikaina 200 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 90 000 EUR, balansinė vertė iki jo pripažinimo netinkamu naudoti buvo 110 000 EUR. Šis turtas buvo parodytas VĮ „C“ balanse.

Nurašant netinkamą naudoti turtą įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 306 Turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas	110 000
--	---------

D 1277 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	90 000
K 1270 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina	200 000

49.5. kai tokiam turtui sukurti skirtos lėšos yra panaudojamos ne pagal paskirtį ir (ar) gražinamos įmonės savininkui.

Jeigu turtui sukurti skirtos lėšos yra panaudojamos ne pagal paskirtį ar gražinamos įmonės savininkui ir jei teisės aktų nustatyta tvarka yra priimtas sprendimas dėl turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo mažinimo, apskaitoje registruojama:

D 306 Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas
K 271 Sąskaitos bankuose

50. Jei turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, patikėjimo teise buvo gautas ir į valstybės įmonės savininko kapitalą įtrauktas iki to ataskaitinio laikotarpio, kada buvo pradėta ši standartą taikyti, tai ši standartą taikant pirmą kartą įmonės savininko kapitalas turėtų būti sumažinamas patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, balansine verte, buvusia ataskaitinio laikotarpio pradžioje, ir atitinkamai padidinamas ši turtą atitinkantis kapitalas, jeigu teisės aktuose nenustatyta kitaip.

50¹. Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantį kapitalą sudaro turto, kuris yra naudojamas valstybės institucijų ir įstaigų funkcijoms atlikti ir perduotas įmonei valdyti, naudoti ir disponuoti juo patikėjimo teise (toliau – centralizuotai valdomas valstybės turtas), vertė. Patikėjimo teise gauto centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina yra jo vertė, nurodyta perdavimo akte.

Pavyzdys

VĮ „D“ patikėjimo teise perduotas ilgalaikis turtas, kuris yra naudojamas valstybės institucijų ir įstaigų funkcijoms atlikti ir perduotas įmonei valdyti, naudoti ir disponuoti juo patikėjimo teise (toliau – centralizuotai valdomas valstybės turtas). Priimtas sprendimas šio turto verte padidinti centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantį kapitalą. Turto perdavimo akte nurodyta turto vertė yra 14 000 000 EUR.

VĮ „D“ apskaitoje daromi šie įrašai:

D 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	14 000 000
K 307 Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas	14 000 000

50². Centralizuotai valdomas valstybės turta atitinkantis kapitalas didinamas ar mažinamas sprendime nurodyta verte. Jei kapitalas mažinamas tokia verte, kokia šis turtas buvo perduotas valstybės turto valdytojui, mažinant centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantį kapitalą, registruojamas centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkančio kapitalo sumažėjimas ir (arba) nepaskirstytojo pelno (nuostolių), išipareigojimų, kurie pripažįstami pagal 18-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinis turtas ir finansiniai išipareigojimai“, padidėjimas.

1 pavyzdys

Valstybės turto valdytojui 20X5 m. spalio 1 d. patikėjimo teise valdyti, naudoti ir disponuoti juo buvo perduotas 100 000 EUR vertės pastatas, kuris yra naudojamas valstybės institucijų ir įstaigų funkcijoms atlikti. Šio turto verte buvo padidintas centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantis kapitalas:

D 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	100 000
K 307 Centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantis kapitalas	100 000

20X6 m. balandžio 1 d. teisės aktų nustatyta tvarka priimtas sprendimas perduoti turta kitai institucijai ir centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantį kapitalą mažinti balansine verte.

Sąskaitų likučiai 20X6 m. kovo 31 d. buvo tokie:

D 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	100 000
K 1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
K 1289 Centralizuotai valdomo valstybės turto vertės sumažėjimas (–)	10 000
K 307 Centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantis kapitalas	100 000

Nurašant centralizuotai valdomą valstybės turta ir mažinant centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantį kapitalą 60 000 EUR apskaitoje daromi įrašai:

D 307 Centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantis kapitalas	60 000
D 1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
D 1289 Centralizuotai valdomo valstybės turto vertės sumažėjimas (–)	10 000
K 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	100 000

Jei būtų priimtas sprendimas centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantį kapitalą mažinti ne balansine verte, o verte, kuria turtas buvo perduotas valstybės turto valdytojui, t. y. 100 000 EUR, apskaitoje būtų daromi įrašai:

D 307 Centralizuotai valdomą valstybės turta atitinkantis kapitalas	100 000
D 1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
D 1289 Centralizuotai valdomo valstybės turto vertės sumažėjimas (–)	10 000
K 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	100 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	40 000

Jei valstybės turto valdytojas būtų įpareigotas padengti vertės, kokia šis turtas buvo perduotas valstybės turto valdytojui, ir balansinės vertės skirtumą, tai mažinant centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantį kapitalą 100 000 EUR apskaitoje būtų daromi įrašai:

D 307 Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas	100 000
D 1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	30 000
D 1289 Centralizuotai valdomo valstybės turto vertės sumažėjimas (-)	10 000
K 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	100 000
K 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai	40 000

2 pavyzdys

Valstybės turto valdytojui 20X1 m. sausio 1 d. patikėjimo teise valdyti, naudoti ir disponuoti juo buvo perduotas 200 000 EUR vertės pastatas, kuris yra naudojamas valstybės institucijų ir įstaigų funkcijoms atlikti. Šio turto verte buvo padidintas centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas:

D 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	200 000
K 307 Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas	200 000

20X2 m. balandžio 1 d. teisės aktų nustatyta tvarka priimtas sprendimas parduoti šį centralizuotai valdomą valstybės turtą įtraukiant jį į Vyriausybės patvirtintą parduodamų valstybės nekilnojamųjų daiktų sąrašą ir sumažinti centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantį kapitalą balansine verte. Šio ilgalaikio materialiojo turto balansinė vertė, įvertinus jo nusidėvėjimą, nurodymo gavimo dieną sudarė 180 700 EUR.

20X2 m. balandžio 1 d. įtraukdamas pastatą į Vyriausybės patvirtintą parduodamų valstybės nekilnojamųjų daiktų sąrašą valstybės turto valdytojas apskaitoje registruoja:

D_1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	19 300
D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	180 700
K_1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	200 000
ir	
D 307 Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas	180 700
K 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai	180 700

Jei būtų priimtas sprendimas centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantį kapitalą mažinti ne balansine verte, o verte, kuria turtas buvo perduotas valstybės turto valdytojui, apskaitoje būtų daromi įrašai:

D 1287 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	19 300
D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	180 700
K 1280 Centralizuotai valdomo valstybės turto įsigijimo savikaina	200 000
ir	
D 307 Centralizuotai valdomą valstybės turtą atitinkantis kapitalas	200 000

K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	19 300
K 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai	180 700

XII. MAŽOSIOS BENDRIJOS NUOSAVAS KAPITALAS

51. Nuosavo kapitalo dalyje parodomi mažosios bendrijos narių įnašai, perkainojimo rezervas (rezultatai), kiti rezervai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

52. Savininkų įnašų sąskaitoje registruojama visa mažosios bendrijos steigimo sutartyje ar akte nurodyta įnašų vertė. Mažosios bendrijos narių dar nesumokėta dalis apskaitoje registruojama kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje, kaip iš jų gautini įnašai. Balanso kapitalo straipsnyje parodomi iš mažosios bendrijos narių faktiškai gauti įnašai.

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymą mažosios bendrijos nario įnašas yra nariui nuosavybės teise priklausantis turtas, perduotas mažajai bendrijai. Įnašu gali būti pinigai ar kitoks turtas.

Steigiant mažąją bendriją įnašai apskaitoje registruojami mažosios bendrijos steigimo sutartyje ar akte nurodyta verte. Atsižvelgiant į įnašų įnešimo tvarką ir terminus, jie registruojami savininkų įnašų arba kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje kaip gautini įnašai.

1 pavyzdys

Du fiziniai asmenys 20X2 m. rugsėjo 1 d. nutarė įsteigti MB „A“. Į MB „A“ jie nusprendė įnešti kompiuterį ir 1 000 EUR grynaisiais pinigais. MB „A“ steigėjai nusprendė ir steigimo sutartyje nurodė, kad nepiniginio įnašo, t. y. kompiuterio, vertė yra 1 190 EUR.

20X2 m. rugsėjo 3 d. įregistravus mažąją bendriją Juridinių asmenų registre, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	1 190
D 271 Sąskaitos bankuose	1 000
K 308 Savininkų įnašai	2 190

MB „A“ pirmų finansinių metų pradžia – rugsėjo 3 d., o pabaiga – gruodžio 31 d. Sudarydama sutrumpintą balansą, MB „A“ į eilutę *Kapitalas* įrašo bendrijos narių įneštų įnašų sumą, t. y. 2 190 EUR.

MB „A“ sutrumpinto balanso ištrauka

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		7 890	
1.	Kapitalas		2 190	
2.	Akcijų priedai			
3.	Perkainojimo rezervas		0	
4.	Rezervai		0	
5.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		5 700	

2 pavyzdys

Keturi fiziniai asmenys 20X2 m. gruodžio 20 d. nutarė įsteigti MB „B“. Jie nusprendė į mažąją bendriją įnešti po 500 EUR. Mažosios bendrijos steigimo sutartyje nurodyta, kad visi steigėjai iš karto įneša po 100 EUR, o likusi suma, t. y. 1 600 EUR, turi būti įnešta per 6 mėnesius nuo mažosios bendrijos įregistravimo Juridinių asmenų registre.

Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

20X3 m. sausio 2 d. įregistravus MB „B“ Juridinių asmenų registre, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	400
D 309 Nesumokėti savininkų įnašai (–)	1 600
K 308 Savininkų įnašai	2 000

Iš mažosios bendrijos narių gautini įnašai apskaitoje registruojami trečios klasės sąskaitoje su minuso ženklu, t. y. kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje, bet ne kaip gautinos sumos turto dalyje.

Du MB „B“ nariai 20X3 m. vasario 10 d. įnešė likusią 800 EUR įnašo dalį. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	800
K 309 Nesumokėti savininkų įnašai (–)	800

Trečiasis narys 20X3 m. kovo 25 d. įnešė likusią 400 (–) įnašo dalį. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	400
K 309 Nesumokėti savininkų įnašai (–)	400

Vadovaudamiesi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, MB „B“ nariai 20X3 m. birželio 2 d. nusprendė skirstyti pelną už trumpesnę laikotarpį negu finansiniai metai, t. y. už penkis mėnesius, todėl buvo sudarytos penkių mėnesių finansinės ataskaitos.

MB „B“ sutrumpinto balanso ištrauka

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
D.	Nuosavas kapitalas		10 170	
1.	Kapitalas		1 600	
2.	Akcijų priedai			
3.	Perkainojimo rezervas			
4.	Rezervai			
5.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		8 570	

Į sutrumpinto balanso eilutę *Kapitalas* įrašoma MB „B“ narių faktiškai įneštų 1 600 EUR (400 EUR + 800 EUR + 400 EUR) įnašų suma, nes ketvirtasis narys likusios įnašo dalies dar neįnešė.

53. Jei iš mažosios bendrijos pasitraukusiam nariui gražinamas įnašas ar kompensuojama jo vertė, mažinama apskaitoje užregistruota mažosios bendrijos narių įnašų suma ir nario įnašui proporcinga pelno ar nuostolių dalimi mažinamas nepaskirstytasis pelnas ar nuostoliai.

Pagal Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatas mažosios bendrijos narys gali pasitraukti iš bendrijos. Tokiu atveju jam gražinamas įnašas ar kompensuojama jo vertė, kuri didinama mažosios bendrijos uždirbto pelno ar mažinama mažosios bendrijos patirtų nuostolių dalimi, proporcinga jo įnašo dydžiui.

1 pavyzdys

MB „C“ 20X3 m. sausio 2 d. įsteigė trys fiziniai asmenys. Kiekvienas iš jų į mažąją bendriją įnešė po 600 EUR. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

Vienas iš mažosios bendrijos narių nusprendė pasitraukti ir apie savo sprendimą pranešė 20X3 m. liepos 31 d. Vadovaudamasi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, MB „C“ sudaro septynių mėnesių finansines ataskaitas.

Septynių mėnesių sutrumpinto balanso eilutėje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* parodyta 702 EUR nepaskirstytojo pelno. Kadangi visų narių įnašų vertė vienoda, pasitraukančiam nariui tenkanti pelno dalis yra 234 EUR (702 EUR : 3).

MB „C“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	600
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	234
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	834

2 pavyzdys

MB „A“ nusprendė įsteigti keturi fiziniai asmenys. Jų įnašai į mažąją bendriją tokie:

- Pirmas steigėjas įnešė 750 EUR.
- Antras steigėjas – kompiuterį. Nustatyta jo vertė 1 000 EUR.
- Trečias steigėjas – stakles. Nustatyta jų vertė 2 800 EUR.
- Ketvirtas steigėjas – 800 EUR.

MB „A“ 20X3 m. sausio 2 d. įregistruota Juridinių asmenų registre. Mažosios bendrijos finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais.

20X3 m. sausio 2 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	2 800
D 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	1 000
D 271 Sąskaitos bankuose	1 550
K 308 Savininkų įnašai	5 350

Trečiasis mažosios bendrijos narys nusprendė iš MB „A“ pasitraukti, atsiimti įnašą ir apie tai informavo 20X3 m. spalio 30 d. Vadovaudamasi Mažųjų bendrijų įstatymo nuostatomis, mažoji bendrija sudaro dešimties mėnesių finansines ataskaitas.

MB „A“ nustatė staklių 5 metų naudingo tarnavimo laiką ir 400 EUR likvidacinę vertę. Nusidėvėjimui apskaičiuoti taikė tiesiogiai proporcingą (tiesinį) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą.

Apskaičiuojama staklių nusidėvėjimo suma per mėnesį:

$$\frac{2\,800 - 400}{5 \times 12} = 40 \text{ EUR}$$

Dešimties mėnesių sutrumpinto balanso eilutėje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* parodyta 3 560 EUR nepaskirstytojo pelno. Apskaičiuojama, kokią savininkų kapitalo dalį sudaro trečiojo steigėjo įnašas:

$$2\,800 : 5\,350 = 0,52.$$

Pasitraukančiam nariui tenkanti pelno dalis yra 1 851,2 EUR, t. y. 3 560 EUR x 0,52.

MB „A“ nuostatuose nustatyta, kad iš bendrijos pasitraukančiam nariui gražinama visa įnašo vertė. Jeigu likutinė turtinio įnašo vertė pasidarė mažesnė už vertę, kuri buvo nustatyta, kai MB „A“ gavo įnašą, skirtumas kompensuojamas pinigais.

Pasitraukiantis narys nusprendžia atsiimti įnašą, t. y. stakles. Kad būtų gražinta visa įnašo vertė, įnešant įnašą nustatytos jo vertės ir likutinės įnašo vertės skirtumą MB „A“ gražina pinigais ir apskaitoje registruoja savininkų įnašų, nepaskirstytojo pelno ir atitinkamo turto sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	2 800
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 851,2
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) (40 x 10 mėn.)	400
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	2 800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos (400 + 1 851,2)	2 251,2

Jeigu pasitraukančiam nariui įnašo vertė kompensuojama pinigais ir jam priklauso pelno dalis, MB „A“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	2 800
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 851,2
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	4 651,2

Jeigu MB „A“ dešimties mėnesių sutrumpinto balanso eilutėje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* būtų parodyta, pavyzdžiui, 500 EUR nepaskirstytųjų nuostolių, pasitraukančiam nariui tenkanti nuostolių dalis būtų:

$$500 \text{ EUR} \times 0,52 = 260 \text{ EUR}.$$

Jei pasitraukiantis narys nusprendžia atsiimti įnašą, MB „A“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų, nepaskirstytųjų nuostolių ir atitinkamo turto sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	2 800
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-) (40 x 10 mėn.)	400
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	2 800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos (400 – 260)	140
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	260

Jeigu pasitraukančiam nariui įnašo vertė kompensuojama pinigais ir jam tenka 260 EUR nuostolių dalis, MB „A“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytųjų nuostolių sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	2 800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	2 540
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	260

54. Perkainojimo rezervas (rezultatai) registruojamas vadovaujantis šio standarto VI skyriaus, o kiti rezervai – IX skyriaus nuostatomis.

55. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) registruojamas vadovaujantis šio standarto X skyriaus nuostatomis.

XIII. NERIBOTOS CIVILINĖS ATSAKOMYBĖS JURIDINIŲ ASMENŲ NUOSAVAS KAPITALAS

56. Nuosavo kapitalo dalyje parodomi individualios įmonės savininko, tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos (toliau – ūkinė bendrija) tikrųjų narių ir komanditorių įnašai, perkainojimo rezervas (rezultatai), kiti rezervai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

57. Finansinių ataskaitų nuosavo kapitalo dalyje parodoma individualiai įmonei jo savininko perduotų pinigų ar kitokio savininkui nuosavybės teise priklausančio turto vertė, nustatyta pagal teisės aktų reikalavimus.

Pavyzdys pateiktas aiškinant standarto 58.1 punktą.

58. Savininkų įnašų padidėjimas apskaitoje registruojamas ir finansinių ataskaitų nuosavo kapitalo dalyje parodomas, kai teisės aktų nustatyta tvarka:

58.1. Individualios įmonės savininkas perduoda pinigus arba jam nuosavybės teise priklausančią turtą individualios įmonės nuosavybėn.

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad IĮ „A“ savo nuožiūra pasirinko rengti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą.

Fizinis asmuo nusprendė įsteigti IĮ „A“, perduoti jai 2 000 EUR ir ilgalaikį materialųjį turtą, automobilį, kurio vertė 7 000 EUR.

Įregistravus IĮ „A“ Juridinių asmenų registre 20X2 m. sausio 3 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	7 000
D 271 Sąskaitos bankuose	2 000
K 308 Savininkų įnašai	9 000

Sudarydama metines finansines ataskaitas, IĮ „A“ į sutrumpinto balanso eilutę *Kapitalas* ir į nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos stulpelį *Savininkų įnašai* įrašė individualios įmonės savininko 9 000 EUR įnašą.

IĮ „A“ sutrumpinto balanso ištrauka

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		11 500	
1.	Kapitalas		9 000	
2.	Akcijų priedai			
3.	Perkainojimo rezervas		0	
4.	Rezervai		0	
5.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		2 500	

IĮ „A“ nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

	Savininkų įnašai	Perkainojimo rezervas		Kiti rezer- vai	Nepaskirs- tytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
		Ilgalaikio materialio- jo turto	Finansi- nio turto			
14. Likutis praėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje						
<...>						
18. Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai)					2 500	2 500
22. Savininkų įnašų padidėjimas (sumažėjimas)	9 000					9 000
23. Įnašai nuostoliams padengti						
24. Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	9 000				2 500	11 500

58.2. Ūkinė bendrija įregistruoja bendrijos veiklos sutarties pakeitimus dėl tikrųjų narių ar komandorių įsipareigojimų įnešti įnašus į bendriją.

Pavyzdys pateiktas aiškinant standarto 59 punktą.

59. Bendrijos veiklos sutarties ar jos pakeitimo įregistravimo dieną apskaitoje registruojama visa bendrijos veiklos sutartyje nurodyta įnašų suma. Tikrųjų narių ar komandorių dar nesumokėta dalis apskaitoje registruojama kontrarinėje savininkų įnašų sąskaitoje, kaip iš jų gautini įnašai. Ūkinės bendrijos finansinių ataskaitų nuosavo kapitalo dalyje parodomi faktiškai iš savininkų gauti įnašai.

Pavyzdys

TŪB „F“, kurios visi tikrieji nariai yra fiziniai asmenys, įsteigta 20X1 m. sausio 3 d. TŪB „F“ savo nuožiūra pasirinko rengti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą.

TŪB „F“ 20X2 m. gegužės 15 d. Juridinių asmenų registre įregistravo bendrijos veiklos sutarties pakeitimą. Sutartis pakeista dėl naujo tikrojo nario, kuris iki 20X2 m. liepos 30 d. įsipareigojo perduoti TŪB „F“ 5 700 EUR vertės įnašą, priėmimo.

Įregistravus pakeistą bendrijos veiklos sutartį 20X2 m. gegužės 15 d. TŪB „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 309 Nesumokėti savininkų įnašai (–)	5 700
K 308 Savininkų įnašai	5 700

Naujas tikrasis narys 20X2 m. birželio 20 d. įnešė 2 700 EUR. TŪB „F“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 700
K 309 Nesumokėti savininkų įnašai (–)	2 700

Vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymo nuostatomis, TŪB „F“ tikrieji nariai 20X2 m. liepos 25 d. nusprendė skirstyti pelną už trumpesnę negu finansiniai metai laikotarpį, todėl buvo sudarytos šešių mėnesių finansinės ataskaitos.

Sudarydama šešių mėnesių finansines ataskaitas TŪB „F“ į sutrumpinto balanso eilutę *Kapitalas* ir į nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos stulpelį *Savininkų įnašai* įrašė tikrųjų narių įnašų sumą.

TŪB „F“ sutrumpinto balanso ištrauka

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		18 350	13 150
1.	Kapitalas		11 350	8 650
2.	Akcijų priedai			
3.	Perkainojimo rezervas		0	0
4.	Rezervai		0	0
5.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		7 000	4 500

TŪB „F“ nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

	Savininkų įnašai	Perkainojimo rezervas		Kiti rezervai		Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
		Ilgalaikio materialiojo turto	Finansinio turto				
14. Likutis praėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje	8 650	0	0	0	0	4 500	13 150
<...>							
18. Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai)						2 500	2 500
19. Išmokos savininkams							
20. Sudaryti rezervai							
21. Panaudoti rezervai							
22. Savininkų įnašų padidėjimas (sumažėjimas)	2 700						2700
23. Įnašai nuostoliams padengti							
24. Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	11 350	0	0	0	0	7 000	18 350

60. Savininkų įnašų sumažėjimas apskaitoje registruojamas ir finansinių ataskaitų nuosavo kapitalo dalyje parodomas, kai teisės aktų nustatyta tvarka:

60.1. Individualios įmonės savininkas iš individualios įmonės atsiima savo piniginių ar turtinių įnašų.

Pavyzdys

Pavyzdyje daroma prielaida, kad IĮ „Y“ savo nuožiūra pasirinko rengti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą.

IĮ „Y“ įsteigta 20X1 m. sausio 5 d. Savininkas 20X2 m. lapkričio 20 d. nusprendė atsiimti steigiant IĮ „Y“ perduotą ilgalaikį materialųjį turtą, automobilį, kurio įsigijimo savikaina 20 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 3 450 EUR.

Atsiėmus automobilį IĮ „Y“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	3 450
D 308 Savininkų įnašai	16 550
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	20 000

Sudarydama metines finansines ataskaitas IĮ „Y“ parodė sumažėjusią savininkų įnašų sumą.

II „Y“ sutrumpinto balanso ištrauka

	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
D.	NUOSAVAS KAPITALAS		27 450	39 500
1.	Kapitalas		13 950	30 500
2.	Akcijų priedai			
3.	Perkainojimo rezervas		0	0
4.	Rezervai		0	0
5.	Nepaskirstytasis (nuostoliai) pelnas		13 500	9 000

II „Y“ nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos ištrauka

	Savininkų įnašai	Perkainojimo rezervas		Kiti rezer- vai		Nepaskirs- tytasis pelnas (nuostoliai)	Iš viso
		Ilgalaikio materialio- jo turto	Finansi- nio turto				
14. Likutis praėjusio ataskaitinio (metinio) laikotarpio pabaigoje	30 500	0	0	0	0	9 000	39 500
<...>							
18. Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai)						4 500	4 500
19. Išmokos savininkams							
20. Sudaryti rezervai							
21. Panaudoti rezervai							
22. Savininkų įnašų padidėjimas (sumažėjimas)	(16 550)						(16 550)
23. Įnašai nuostoliams padengti							
24. Likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	13 950	0	0	0	0	13 500	27 450

60.2. Ūkinė bendrija įregistruoja bendrijos veiklos sutarties pakeitimą dėl bendrijos tikrojo nario ar komanditoriaus pasitraukimo iš bendrijos ir apskaitoje užregistruoja savo įsipareigojimą iš bendrijos pasitraukusiam asmeniui.

Pavyzdys pateiktas aiškinant standarto 61 punktą.

61. Kai iš ūkinės bendrijos pasitraukiančiam tikrajam nariui ar komanditoriui gražinamas jo įnašas, apskaitoje bendra savininkų įnašų suma, jeigu ko kita nenurodyta bendrijos veiklos sutartyje, mažinama tikrojo nario ar komanditoriaus įnašo, atitinkančio

bendrijos turto dalį, verte, o nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) – tikrajam nariui ar komanditoriui tenkančia pelno (nuostolių) dalimi.

Pavyzdys

TŪB „B“ įsteigta 20X0 m. sausio 2 d.

Vienas iš keturių TŪB „B“ tikrųjų narių nusprendė pasitraukti iš bendrijos, todėl 20X2 m. birželio 28 d. TŪB „B“ įregistravo bendrijos veiklos sutarties pakeitimą Juridinių asmenų registre. Pasitraukiančio nario įnašas 20X0 m. sausio 2 d. buvo 5 000 EUR vertės staklės.

Vadovaudamasi Ūkinių bendrijų įstatymu ir bendrijos veiklos sutartimi, TŪB „B“ priėmė sprendimą pasitraukiančio nario įnašą gražinti pinigais. TŪB „B“ sudarė trumpesnio negu finansiniai metai laikotarpio finansines ataskaitas ir apskaičiavo, kad nepaskirstytasis pelnas yra 3 200 EUR, o pasitraukiančiam nariui tenkanti pelno dalis yra 800 EUR.

TŪB „B“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir nepaskirstytojo pelno sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	5 000
D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	5 800

Jeigu pasitraukiančiam nariui tektų nuostolių dalis, pavyzdžiui, 560 EUR, TŪB „B“ apskaitoje registruotų savininkų įnašų ir nepaskirstytųjų nuostolių sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	5 000
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	4 440
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	560

Vadovaudamasi Ūkinių bendrijų įstatymo nuostatomis dėl nepiniginio įnašo, kuris yra individualiais požymiais apibūdintas daiktas, gražinimo ir bendrijos veiklos sutartimi, TŪB „B“ priėmė sprendimą pasitraukiančiam nariui gražinti stakles.

TŪB „B“ buvo nustačiusi 5 metų staklių naudingo tarnavimo laiką ir 200 EUR likvidacinę vertę. Nusidėvėjimui apskaičiuoti taikė tiesiogiai proporcingą (tiesinį) ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą.

Apskaičiuojama staklių nusidėvėjimo suma per mėnesį:

$$\frac{5\,000 - 200}{5 \times 12} = 80 \text{ EUR}$$

TŪB „B“ sudarė trumpesnio negu finansiniai metai laikotarpio finansines ataskaitas ir apskaičiavo, kad nepaskirstytasis pelnas yra 3 200 EUR, o pasitraukiančiam nariui tenkanti pelno dalis yra 800 EUR.

Gražinusi stakles TŪB „B“ apskaitoje registruoja savininkų įnašų ir ilgalaikio materialiojo turto sumažėjimą:

D 308 Savininkų įnašai	5 000
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-) (80 x 29 mėn.)	2 320
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	5 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	2 320

TŪB „B“ apskaitoje mažina nepaskirstytąjį pelną pasitraukiančiam nariui tenkančia pelno dalimi:

D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	800
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 449 Kitos mokėtinos sumos	800

Jei sudariusi trumpesnio negu finansiniai metai laikotarpio finansines ataskaitas TŪB „B“ apskaičiavo, kad pasitraukiančiam nariui tenkanti nuostolių dalis, pavyzdžiui, yra 800 EUR, ir bendrijos veiklos sutartyje nustatyta, kad individualiais požymiais apibūdintas daiktas grąžinamas, kai pasitraukantis narys padengia jam tenkančią nuostolių dalį, TŪB „B“ apskaitoje registruoja:

D 271 Sąskaitos bankuose	800
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	800

62. Perkainojimo rezervas (rezultatai) registruojamas vadovaujantis šio standarto VI skyriaus, o kiti rezervai – IX skyriaus nuostatomis.

63. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) registruojamas vadovaujantis šio standarto X skyriaus nuostatomis.

XIV. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

64. Nauja standarto redakcija turi būti taikoma sudarant 2006 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas, taip pat gali būti taikoma sudarant ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.
