

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. V2-25

20-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „NUOMA, LIZINGAS (FINANSINĖ NUOMA) IR PANAUDA“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal [standartą su pakeitimais, 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. 2015-13573)

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, o tik paaiškina, kaip apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos ūkinės operacijos, susijusios su lizingu (finansine nuoma), nuoma ir panauda. Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti lizingo (finansinės nuomos) (toliau – lizingo), nuomos ir panaudos apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką.

2. Standartas taikomas:

2.1. visų rūšių nuomos, lizingo ir panaudos sutartims;

2.2. visoms sutartims, kuriomis perduodama teisė valdyti ir naudoti turta, netgi jei šio turto eksploatacijos ar priežiūros paslaugas teikia nuomotojas.

3. Standartas netaikomas:

3.1. gamtos išteklių naudojimo ir tyrinėjimo nuomos, lizingo ir panaudos sutartims;

3.2. patentų ir autorinėms sutartims.

II. VARTOJAMOS SĄVOKOS

Bendroji investicija į lizingą iš lizingo davėjo pozicijų – minimalių lizingo įmokų ir negarantuotos likvidacinės vertės suma.

Ekonominio tarnavimo laikas – laikotarpis, per kurį vienas ar keli turto naudotojai gaus ekonominės naudos iš turto naudojimo, arba produkcijos vienetų ar paslaugų skaičius.

Garantuota likvidacinė vertė iš lizingo gavėjo pozicijų – ta likvidacinės vertės dalis, kurią padengti garantuoja pats lizingo gavėjas ar su juo susijęs trečiasis asmuo.

Garantuota likvidacinė vertė iš lizingo davėjo pozicijų – ta likvidacinės vertės dalis, kurią padengti garantuoja lizingo gavėjas ar su lizingo davėju nesusijęs trečiasis asmuo.

Grynoji investicija į lizingą iš lizingo davėjo pozicijų – bendroji investicija į lizingą, atėmus neuždirbtas lizingo pajamas.

Kompensuoti mokesčiai – mokesčiai ar kitos išlaidos, dėl kurių kompensavimo šalys susitaria.

Lizingas – nuomos rūšis, kai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turtine nuosavybe. Nuosavybės teisė į turtą vėliau gali būti perduodama arba neperduodama.

Lizingo davėjas – asmuo, kuris teisėtai disponuoja turtu arba įsigyja lizingo gavėjo nurodytą turtą ir perduoda jį naudoti lizingo gavėjui.

Lizingo gavėjas – asmuo, kuris pagal sutartį savo veikloje naudoja turtą, priklausantį lizingo davėjui.

Lizingo laikotarpis – laikotarpis, kuriuo lizingo gavėjas sutartimi įsipareigoja nuomotis turtą, bei vėlesni laikotarpiai, kuriais lizingo gavėjas turi pasirinkimo teisę pratęsti lizingo sutartį mokant nuomos mokesčių arba jo nemokant, kai, sudarant lizingo sutartį, labai tikėtina, kad šia teise lizingo gavėjas pasinaudos.

Lizingo arba nuomos mokesčiai – minimalių įmokų, kompensuotinių mokesčių ir neapibrėžtų nuompinigių suma.

Minimalios lizingo įmokos – suma, kurią lizingo gavėjas sumoka per visą lizingo laikotarpį arba kurią (per šį laikotarpį) iš jo gali būti pareikalauta sumokėti, įskaitant ir garantuotą likvidacinę vertę, išskyrus neapibrėžtus nuompinigių, kompensuotinius mokesčius, kuriuos sumokėti įsipareigoja lizingo gavėjas. Jei lizingo sutartyje numatyta, kad lizingo gavėjas turi teisę įsigyti turtą lizingo laikotarpio pabaigoje už kainą daug mažesnę už tuo metu tikėtiną to turto tikrąją vertę, ir jei labai tikėtina, kad jis pasinaudos šia teise, į minimalių lizingo įmokų sumą įskaitoma suma, kurią reikės sumokėti įsigyjant turtą lizingo laikotarpio pabaigoje.

Naudingo tarnavimo laikas – ribotas laikotarpis, kuriuo įmonės veikloje naudojamas turtas gali teikti naudos. Naudingo tarnavimo laikas taip pat gali būti nustatomas pagal gaminių ir produkcijos vienetų, kuriuos tikimasi pagaminti (gauti) naudojant šį turtą, skaičių.

Neapibrėžti nuompinigia – sutartyje numatyta nefiksuota lizingo ar nuomos mokesčio dalis, nustatoma ne pagal lizingo laikotarpio trukmę, o pagal kitus veiksnius (procentą nuo pagamintos produkcijos, rinkos palūkanų normą, kainų indeksą ar pan.).

Negarantuota likvidacinė vertė – ta pagal lizingo sutartį perduoto turto likvidacinės vertės dalis, kurios padengti lizingo gavėjas negarantuoja arba kurią padengti garantuoja su lizingo davėju susijęs trečiasis asmuo.

Neuždirbtos lizingo pajamos – lizingo sutartyje numatyta gauti, bet dar negauta palūkanų dalis. Jei lizingo sutartyje palūkanos nenurodytos, neuždirbtos lizingo pajamos yra dar negautų minimalių lizingo įmokų sumos, įskaitant negarantuotą likvidacinę vertę, ir šių įmokų dabartinės vertės skirtumas.

Nuoma – nuomotojo už mokesčių suteikta teisė nuomininkui sutartą laiką valdyti ir naudoti turtą.

Nuomininkas – juridinis ar fizinis asmuo, kuris pagal nuomos sutartį valdo ir naudoja nuomotojo perduotą turtą.

Nuomotojas – juridinis ar fizinis asmuo, kuris pagal nuomos sutartį išnuomoja turtą.

Nuomos, lizingo pradžia – turto perdavimo momentas arba sutartyje nurodyta data, nuo kurios pradedamas skaičiuoti nuomos mokesčiai.

Panauda – panaudos davėjo perduota teisė panaudos gavėjui sutartą laiką neatlygintinai valdyti ir naudoti turtą.

Panaudos davėjas – juridinis ar fizinis asmuo, kuris pagal panaudos sutartį perduoda panaudos gavėjui naudoti turtą.

Panaudos gavėjas – juridinis ar fizinis asmuo, kuris pagal panaudos sutartį valdo ir naudoja panaudos davėjo perduotą turtą.

Panaudos pradžia – turto perdavimo momentas arba sutartyje nurodyta data.

Rizika – galimybė patirti nuostolių dėl turto technologinio senėjimo, prastovų, besikeičiančių ekonominių sąlygų, turto praradimo ar sugedimo.

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

Turto vertės dengimo suma – lizingo sutartyje arba mokėjimų grafike nurodyta turto vertė, neįskaitant palūkanų, paslaugų ir kompensuotinių mokesčių bei neapibrėžtų nuompinigių.

III. LIZINGAS

4. Ar apskaitoje bus registruojamas lizingas, ar nuoma, priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo jos turinio ir ekonominės prasmės.

Verslo praktikoje gali būti sudaromos veiklos nuomos, nuomos, finansinės nuomos, išsimokėtinio pirkimo ir kt. sutartys.

Lizingas (finansinė nuoma) yra tokia nuomos rūšis, kai įmonė (lizingo gavėjas) per nuomos laikotarpį sumoka visą turto įsigijimo kainą ir palūkanas, o nuomos laikotarpio pabaigoje dažniausiai tampa to turto savininku, t. y. turtas pereina lizingo gavėjo nuosavybėn. Lizingas dažniausiai yra ilgalaikis sandoris. Išnuomotas turtas įtraukiamas į lizingo gavėjo balansą ir skaičiuojamas jo nusidėvėjimas. Lizingo būdu įmonės įsigyja gamybos įrangos ir įrenginių, automobilių, nekilnojamojo turto ir pan.

Nuoma yra toks nuomos sandoris, kai viena įmonė (nuomotojas) suteikia teisę kitai įmonei (nuomininkui) sutartą laiką valdyti ir naudoti turtą už mokesčių. Pasibaigus sutarties laikotarpiui, turtas grąžinamas nuomotojui. Nuomininkui gali būti suteikta galimybė pasibaigus nuomos laikotarpiui nusipirkti nuomojamą turtą, jei jis to pageidauja. Nuomos sutartyse dažniausiai numatoma teisė nuomininkui pirma laiko nutraukti sutartį ir grąžinti nuomos objektą

savininkui, jeigu šis objektas morališkai pasensta, tampa nereikalingas arba atsiranda lėšų įsigyti techniškai ir technologiškai modernesnį objektą.

Ar lizingas ar nuoma bus užregistruota apskaitoje, priklauso ne nuo sutarties pavadinimo, o nuo sandorio ekonominės prasmės ir sutarties turinio, t. y. nuo to, kiek nuomojamo turto nuosavybei būdingos rizikos prisiima ir ekonominės naudos gauna nuomotojas arba nuomininkas. Jeigu perduodama didžioji dalis su turto nuosavybe susijusios rizikos ir naudos ir turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perduota arba ne, apskaitoje registruojamas lizingas. Jeigu minėta rizika ir nauda neperduodama, apskaitoje registruojama nuoma. Atskirti, kas – nuoma ar lizingas – bus registruojama apskaitoje svarbu ir todėl, kad nuo to priklauso, kas – nuomotojas (lizingo davėjas) ar nuomininkas (lizingo gavėjas) – turi skaičiuoti ir pripažinti turto nusidėvėjimą.

Rizika apima galimus nuostolius dėl įrenginių prastovų ar technologinio senėjimo, pelno pokyčio keičiantis ekonominėms sąlygoms. Naudą gali teikti pelninga veikla, kurios tikimasi per turto ekonominio tarnavimo laiką, pelnas dėl turto vertės padidėjimo, likvidacinės vertės realizavimo.

Pavyzdys

Sudaryta sutartis, atitinkanti lizingo sutarties kriterijus, pavadinta veiklos nuomos sutartimi. Joje numatyta sąlyga, kad nuomininkas nuomos laikotarpio pabaigoje gali įsigyti nuomojamą turtą už kainą, kuri bus gerokai mažesnė už to turto rinkos kainą to laikotarpio pabaigoje. Tai yra paskata nuomininkui nuomotis.

Šiuo atveju apskaitoje gali būti registruojamas lizingas, jei rizika, susijusi su turto naudojimu, yra perduota turto naudotojui.

5. Apskaitoje registruojamas lizingas, jei sutartyje yra bent vienas iš šių kriterijų:

5.1. lizingo laikotarpio pabaigoje nuosavybės teisė į turtą pereina lizingo gavėjui;

Jei sutartyje, atitinkančioje lizingo sutarties apibrėžimą, aiškiai numatyta, kad sutarties laikotarpio pabaigoje turto nuosavybė bus perduodama lizingo gavėjui, apskaitoje registruojamas lizingas.

5.2. jei lizingo gavėjas turi teisę lizingo laikotarpio pabaigoje įsigyti turtą už kainą kur kas mažesnę už jo tikrąją vertę, ir lizingo laikotarpio pradžioje labai tikėtina, kad šia teise bus pasinaudota;

Jei sutartyje numatoma nuomininko galimybė įsigyti nuomojamą turtą pigiau už jo rinkos kainą ir nuomininko ketinimas tai padaryti, apskaitoje registruojamas lizingas.

Pavyzdys

Įmonė A išsinuomojo automobilį „Honda“ 4 metų laikotarpiui ir kasmet mokės po 3 600 EUR nuomos mokesčio. Nustatyta, kad automobilio „Honda“ rinkos vertė po 4 metų turėtų būti 3 000 EUR. Sutartyje numatyta, kad po 4 metų automobilį bus galima įsigyti už 200 EUR.

Kadangi sutartyje numatyta, kad nuomos laikotarpio pabaigoje automobilį bus galima įsigyti už kainą, gerokai mažesnę už jo tikrąją vertę, ir laikotarpio pradžioje labai tikėtina, kad įmonė A pasinaudos šia teise, apskaitoje registruojamas lizingas.

5.3. lizingo laikotarpis trunka didesniąją turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama. Šis laikotarpis turėtų būti ne trumpesnis kaip 75 procentus turto ekonominio tarnavimo laiko;

Pavyzdys

Sutartyje numatyta, kad turto nuomos laikotarpis yra 5 metai (60 mėn.), o panašaus turto ekonominio tarnavimo laikas (laikotarpis, per kurį turtas gali teikti ekonominės naudos) yra 6 metai (72 mėn.). Nuomos laikotarpis apima 83 proc. turto ekonominio tarnavimo laiko, todėl nuomos sutartis apskaitoje registruojama kaip lizingo sutartis, nors nuomininkas sutartyje nenumatė galimybės ar ketinimo nuomos pabaigoje šį turtą įsigyti.

5.4. lizingo laikotarpio pradžioje dabartinė minimalių įmokų vertė yra lygi turto tikrajai vertei arba sudaro ne mažiau kaip 90 procentų turto tikrosios vertės;

Jei sutartyje (nuomos mokesčio mokėjimo grafike) numatyta, kad nuomininkas per nuomos laikotarpį mokėdamas nuomos mokesčių padengs išsinuomoto turto tikrąją vertę, t. y. jeigu nuomos laikotarpio pradžioje aišku, kad mokant nuomos mokesčių per nuomos laikotarpį bus padengta visa (ar ne mažiau kaip 90 proc.) išsinuomoto turto vertė, ši nuomos sutartis apskaitoje registruojama kaip lizingo sutartis.

Pavyzdys

Įmonė A iš įmonės B išsinuomuoja krovinį automobilį 5 metams. Sandoris įformintas veiklos nuomos sutartimi. Mėnesinis nuomos mokeskis yra 6 000 EUR. Šio krovinio automobilio tikroji vertė (rinkos kaina) yra 330 000 EUR.

Šiuo atveju įmonė A apskaičiuoja minimalių įmokų dabartinę vertę diskontuodama būsimuosius pinigų mokėjimus (mokama mėnesio pabaigoje, metinė rinkos palūkanų norma – 5 proc.):

$$6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^1 + 6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^2 + 6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^3 + \dots + 6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{58} + 6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{59} + 6\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{60} = 317\,944\text{ EUR}$$

Minimalių įmokų dabartinė vertė yra 96 proc. (317 944 EUR : 330 000 EUR) turto tikrosios vertės, todėl ši veiklos nuomos sutartis apskaitoje registruojama kaip lizingo sutartis.

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais mokėtinų ar gautinų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 4 ir 5 pavyzdžiuose ir 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

5.5. turtas yra specifinės paskirties ir, neatlikus didesnių pakeitimų, jį naudoti gali tik šis lizingo gavėjas.

Jei sutartyje numatyta, kad nuomotojas, siekdamas patenkinti nuomininko poreikius, įsigyja turtą, kuris, be didesnių pakeitimų, gali teikti ekonominę naudą tik šiam nuomininkui (pvz., įrenginius, kurie buvo pagaminti pagal specialų užsakymą, pritaikyti prie kitų įmonėje veikiančių įrenginių ir kurių kitos įmonės negalėtų naudoti be papildomo pertvarkymo; naftos

gavybos įranga ir pan.), ir jį jam išnuomoja, apskaitoje registruojama lizingo sutartis. Neatsižvelgiant į sutarties pavadinimą, šis turtas apskaitoje registruojamas pagal reikalavimus, keliamus lizingo būdu įsigytam turtui.

Jei sutarčiai būdingas nors vienas anksčiau nurodytų požymių, nesvarbu, koks jos pavadinimas, apskaitoje registruojama lizingo sutartis, o pagal ją įsigytas turtas finansinėse ataskaitose parodomas ilgalaikio turto straipsniuose, įsipareigojimai – trumpalaikių ir ilgalaikių įsipareigojimų straipsniuose, skaičiuojamas to turto nusidėvėjimas ir pan.

6. Jei vertinant sutartį pagal šio standarto 5 punkte nurodytus požymius lieka neaišku, kaip apskaitoje registruoti sandorį, reikia atsižvelgti į šiame punkte nurodomus papildomus kriterijus. Apskaitoje registruojamas lizingas, jei sutartyje yra nors vienas šių kriterijų:

Verslo sutartyse pateikiamos įvairios sutartį sudarančių šalių nuostatos. Kartais gali būti sunku tinkamai apskaitoje užregistruoti sandorį, vadovaujantis vien tik 5-ame šio standarto punkte pateiktais kriterijais. Standarte nurodomi papildomi požymiai, parodantys, kada bet kokio pavadinimo nuomos sutartis gali būti užregistruota apskaitoje kaip lizingo sutartis.

6.1. lizingo gavėjas gali nutraukti sutartį tik tada, kai jis padengia dėl sutarties nutraukimo susidarancius lizingo davėjo nuostolius;

Pavyzdžiui, sutartyje numatyta, kad nuomininkas, norėdamas nutraukti nuomos sutartį, turi padengti nuomotojo nuostolius, kuriuos jis dėl to gali patirti. Taip pat sutartyje gali būti numatyta, kad nutraukdamas sutartį lizingo gavėjas turi padengti lizingo davėjo nuostolius, susidarancius, pavyzdžiui, dėl turto:

- užkonservavimo;
- paruošimo išmontuoti ir pervežti;
- išmontavimo ir išvežimo;
- pakavimo ir saugojimo;
- ne visos komplektacijos;
- defektų pašalinimo ir pan.

6.2. turto tikrosios vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka lizingo gavėjui;

Pavyzdys

Įmonė A (toliau – nuomininkas) iš įmonės B (toliau – nuomotojas) išsinuomojo įrenginius, kurių rinkos vertė sutarties pasirašymo metu buvo 300 000 EUR. Sandoris įformintas veiklos nuomos sutartimi. Sutartyje numatyta, kad nuomininkas padengs dėl turto tikrosios vertės svyravimų susidarancius nuomotojo nuostolius.

Praėjus metams po veiklos nuomos sutarties pasirašymo, šių įrenginių rinkos kaina sumažėja iki 30 000 EUR, kadangi rinkoje atsiranda naujų, ekonomiškėsių įrenginių. Nuomininkas nutraukia nuomos sutartį, tačiau, remdamasis sutarties sąlygomis, padengia nuostolius dėl tikrosios vertės sumažėjimo. Šiuo atveju, nepaisant to, kad pagal teisinę sutarties turinį tai veiklos nuomos sutartis, nuo pat jos sudarymo apskaitoje ji registruojama kaip lizingo sutartis.

6.3. lizingo gavėjas turi teisę pratęsti sutartį kitam laikotarpiui už mokestį mažesni už rinkos kainą.

Pavyzdžiui, sutartyje numatyta, kad nuomininkas turi teisę pratęsti nuomos sutartį kitam nuomos laikotarpiui ir už nuomą mokėti mažesni turto nuomos mokestį nei tas, kuris tuo metu mokamas panašaus turto nuomos rinkoje.

7. Ar sandoris yra nuomos, ar lizingo, nustatoma lizingo laikotarpio pradžioje. Jeigu per nuomos ar lizingo laikotarpį šalys susitaria pakeisti sutarties sąlygas (išskyrus jos pratęsimo atvejį) ir dėl to pasikeičia nuomos rūšis, toks susitarimas apskaitoje registruojamas kaip naujas sandoris.

Sandorį sudarančios šalys sandorio pradžioje turi įvertinti sutarties turinį ir tinkamai ją užregistruoti apskaitoje. Jeigu sutartis buvo įvardyta ir užregistruota kaip nuomos sutartis, o vėliau buvo keičiamas jos turinys (išskyrus jos pratęsimo atvejį) ir pagal sutarties vertinimo kriterijus pasikeitė nuomos rūšis, nuo sutarties sąlygų pakeitimo momento apskaitoje turi būti registruojamas naujas sandoris.

Pavyzdys

Lizingo sutartis pakeičiama į veiklos nuomos sutartį.

20X4 m. spalio 29 d. įmonė A (toliau – lizingo gavėjas) pagal lizingo sutartį iš įmonės B (toliau – lizingo davėjas) įsigijo įrenginius (stakles). Sutartyje nurodyta įrenginių vertė – 42 400 EUR ir numatyta, kad lizingo laikotarpio pabaigoje turto nuosavybės teisė pereina lizingo gavėjui. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.), mėnesinė įmoka – 1 009 EUR. Pradinė įmoka – 20 proc. įrenginių vertės. Metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 424 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmoka	Palūkanų įmoka	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-10-29	42 400			424	424
		8480			8 480
20X4-11-30	33 920	882	127		1 009
20X4-12-31	33 038	885	124		1 009
20X5-01-31	32 153	888	121		1 009
20X5-02-28	31 265	892	117		1 009
20X5-03-31	30 373	895	114		1 009
20X5-04-30	29 478	899	110		1 009
20X5-05-31	28 579	902	107		1 009
20X5-06-30	27 677	905	104		1 009
20X5-07-31	26 772	909	100		1 009
20X5-08-31	25 863	912	97		1 009
20X5-09-30	24 951	915	94		1 009
20X5-10-31	24 036	919	90		1 009
20X5-11-30	23 117	922	87		1 009

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

20X5-12-31	22 195	926	83		1 009
20X6-01-31	21 269	929	80		1 009
20X6-02-28	20 340	933	76		1 009
20X6-03-31	19 407	936	73		1 009
20X6-04-30	18 471	940	69		1 009
20X6-05-31	17 531	943	66		1 009
20X6-06-30	16 588	947	62		1 009
20X6-07-31	15 641	950	59		1 009
20X6-08-31	14 691	954	55		1 009
20X6-09-30	13 737	958	51		1 009
20X6-10-31	12 779	961	48		1 009
20X6-11-30	11 818	965	44		1 009
20X6-12-31	10 853	968	41		1 009
20X7-01-31	9 885	972	37		1 009
...					
...					
20X7-10-31	1 005	1 005	4		1 009
Iš viso	0	42 400	2 404	424	45 228

Įrenginių įsigijimo savikaina – 42 824 EUR, nustatyta likvidacinė vertė – 824 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai (60 mėn.). Įrenginių nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, mėnesinė nusidėvėjimo suma – 700 EUR ((42 824 EUR – 824 EUR) : 60 mėn.).

Pradinė įmoka už gaunamą turtą ir sutarties sudarymo mokestis sumokėti 20X4 m. spalio 15 d., t. y. anksčiau, nei turtas buvo gautas, ir sudarė 8 904 EUR (8 480 EUR + 424 EUR).

Registruojant išankstinį mokėjimą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	8 904
K 271 Sąskaitos bankuose (pradinė įmoka už įrengimus)	8 480
K 271 Sąskaitos bankuose (sutarties mokestis)	424

20X4 m. spalio 29 d. registruojant gautą turtą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	42 824
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 34 mėn.)	32 153
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 2 mėn.)	1 767
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	8 904

Registruojant 20X4 m. lapkričio–gruodžio mėn. atliktus mokėjimus pagal lizingo sutartyje nustatytą mokėjimo grafiką lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 20X4 m. lapkričio–gruodžio mėn.)	1 767
---	-------

D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	251
K 271 Sąskaitos bankuose	2 018
20X4 metų pabaigoje registruojant su produkcijos gamyba susijusių įrenginių nusidėvėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	1 400
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	1 400
Registruojant 20X5 metų ilgalaičių skolų einamųjų metų dalį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	10 884
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 884
Registruojant 20X5 metais atliktus mokėjimus pagal lizingo sutartyje nustatytą mokėjimo grafiką lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 884
D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	1 224
K 271 Sąskaitos bankuose	12 108
20X5 metų pabaigoje registruojant su produkcijos gamyba susijusių įrengimų nusidėvėjimą apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	8 400
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	8 400
Registruojant 20X6 metų ilgalaičių skolų einamųjų metų dalį, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	11 384
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	11 384
Praėjus 14 mėnesių, lizingo gavėjas kartu su lizingo davėju nusprendžia nutraukti lizingo sutartį ir naudoti turtą pagal nuomos sutartį. Lizingo gavėjas yra visiškai atsiskaitęs su lizingo davėju už laikotarpį nuo 20X4 m. lapkričio 1 d. iki 20X5 m. gruodžio 31 d. ir įsipareigojimų, susijusių su turtu ar palūkanomis, neturi. Lizingo gavėjas susitarė su lizingo davėju, kad turtas bus grąžintas lizingo davėjui, o lizingo gavėjas neatgaus nieko iš sumokėtos sumos.	
Per įrenginių naudojimo laikotarpį buvo apskaičiuotas 9 800 EUR (8 400 EUR + 1 400 EUR) įrenginių nusidėvėjimas.	
Pagal naujai sudarytą nuomos sutartį staklės išnuomojamos už 450 EUR per mėnesį. Nuomos sutartis sudaryta 2 metams. Pagal įmonės apskaitos politiką staklių nuomos sąnaudos nepriskiriamos pagamintos produkcijos savikainai.	
20X6 m. sausio 3 d., nutraukus lizingo sutartį, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	9 885

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	11 384
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	9 800
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (nuostoliai dėl sutarties pakeitimo)	11 755
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	42 824
Registruojant 20X6 m. sausio mėn. nuomos sąnaudas įmonės A (turto nuomininko) apskaitoje daromi tokie su naujai sudaryta nuomos sutartimi susiję įrašai:	
D 6300 Nuomos sąnaudos	450
K 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai	450

8. Keičiantis apskaitiniams įvertinimams, tokiems kaip ekonominio tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, nuomos rūšis apskaitos požiūriu nesikeičia.

Apskaitinio įvertinimo, pvz., nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės, ar aplinkybių, pvz., nuomininkas nevykdo įsipareigojimų, pasikeitimas nėra pagrindas keisti nuomos rūšį.

Vertinant sutarties turinį, svarbu atsižvelgti į ekonominio tarnavimo laiko, t. y. laikotarpio, per kurį vienas ar keli turto naudotojai, tikėtina, gaus ekonominės naudos iš turto naudojimo (lizingo laikotarpis trunka didesniąją turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama. Šis laikotarpis turėtų būti ne trumpesnis kaip 75 proc. turto ekonominio tarnavimo laiko.), arba pagamintos produkcijos vienetų ar suteiktų paslaugų skaičių. Jeigu apskaitoje sutartis buvo pagrįstai užregistruota kaip lizingo sutartis, tai keičiant apskaitinį įvertinimą (pailginant ekonominio tarnavimo laiką) ši sutartis netaps nuomos sutartimi apskaitos požiūriu, nors ir tenkins kriterijų, nustatantį, kad nuomos laikotarpis neturėtų būti trumpesnis nei 75 proc. turto ekonominio tarnavimo laiko.

Riboto naudojimo laiko ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiko ar naudojimo pobūdžio pakeitimas turi įtakos ataskaitinio laikotarpio ir vėlesnių ataskaitinių laikotarpių nusidėvėjimo sąnaudoms visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką. Abiem atvejais pakeitimo poveikis ataskaitiniam laikotarpiui pripažįstamas kaip to laikotarpio pajamos ar sąnaudos. Įtaka, jei ji yra, būsimesiems laikotarpiams pripažįstama būsimaisiais laikotarpiais.

Tuo atveju, kai lizingo sutartyje numatyta, kad lizingo sutarties galiojimo laiko pabaigoje turto nuosavybės teisės lizingo gavėjui neperduodamos, lizingo gavėjas turtą nudėvi per lizingo sutarties galiojimo laikotarpį.

Pavyzdys

20X4 m. gruodžio mėn. įmonė A pagal lizingo sutartį įsigijo ir pradėjo naudoti kompiuterių tinklą aptarnavimo procesorių (serverį), kurio įsigijimo savikaina – 35 000 EUR. Lizingo sutartis sudaryta 3 metams (36 mėn.). Lizingo gavėjo turimais duomenimis, šio turto ekonominio tarnavimo laikas yra 4 metai. Atsižvelgdamas į savo poreikius ir ekonominį turto tarnavimo laiką jis nustatė 4 metų naudingo tarnavimo laiką. Turto likvidacinė vertė – 1 400 EUR. Įrenginių nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, metinė nusidėvėjimo suma – 8 400 EUR ((35 000 EUR – 1 400 EUR) : 4 m.).

20X5 m. gruodžio 31 d., praėjus metams nuo turto naudojimo pradžios, registruojant apskaičiuotą procesoriaus nusidėvėjimą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	8 400
K 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	8 400

1. Pvz., po vienų procesoriaus naudojimo metų, peržiūrėjus jo technologinę charakteristiką, nustatyta, kad jis gali teikti ekonominės naudos dar dvejus, o ne trejus metus.

Kadangi lizingo sutarties sąlygos nesikeičia, lizingo gavėjo apskaitoje nedaroma jokių įrašų, susijusių su turto naudojimo būdo keitimu.

Naudingo tarnavimo laiko pakeitimas turės įtakos tik lizingo gavėjo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudoms. Kitų dvejų metų metinė nusidėvėjimo suma bus 12 600 EUR ((35 000 EUR – 1 400 EUR – 8 400 EUR) : 2 m.).

20X6 m. gruodžio 31 d., registruojant apskaičiuotą procesoriaus nusidėvėjimą, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	12 600
K 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	12 600

2. Pvz., po vienų procesoriaus naudojimo metų, peržiūrėjus jo technologinę charakteristiką, nustatyta, kad įmonė gali gauti ekonominės naudos iš to turto naudojimo dar 4 metus.

Kadangi lizingo sutarties sąlygos nesikeičia, lizingo gavėjo apskaitoje nedaroma jokių įrašų, susijusių su turto naudojimo būdo keitimu.

Naudingo tarnavimo laiko pakeitimas turės įtakos tik lizingo gavėjo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudoms. Kitų ketverių metų metinė nusidėvėjimo suma bus 6 300 EUR ((35 000 EUR – 1 400 EUR – 8 400 EUR) : 4 m.).

20X6 m. gruodžio 31 d., registruojant apskaičiuotą procesoriaus nusidėvėjimą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	6 300
K 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	6 300

IV. APSKAITA LIZINGO GAVĖJO ĮMONĖJE

9. Lizingo gavėjas, gavęs turtą pagal lizingo sutartį, registruoja ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus turto vertės dengimo suma, o jei palūkanos nenumatytos – diskontuota pagal vidutinę rinkos palūkanų normą minimalių lizingo įmokų suma. Jei prieš gaudamas turtą, lizingo gavėjas sumoka avansą, ilgalaikiai įsipareigojimai registruojami turto vertės dengimo suma, atėmus sumokėto avanso sumą.

Lizingo gavėjas, gavęs turtą pagal lizingo sutarties kriterijus atitinkančią sutartį, kurioje numatytos palūkanos, apskaitoje registruoja ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus turto vertės dengimo suma, jei lizingo sutarties sąlygose nenumatyta, kad lizingo gavėjas turi sumokėti avansą, o jei avansas numatytas – turto vertės dengimo suma, atėmus sumokėto avanso sumą.

1 pavyzdys

20X4 m. sausio 31 d. įmonė A (toliau – lizingo gavėjas) pagal lizingo sutartį iš įmonės B (toliau – lizingo davėjas) įsigijo automobilį. Sutartyje nurodyta automobilio vertė – 37 000 EUR. Išankstinis 9 250 EUR mokėjimas (avansas) už gaunamą turtą atliktas anksčiau nei turtas buvo gautas. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.). Metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 370 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmoka	Palūkanų įmoka	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-01-31	37 000			370	370
		9 250			9 250
20X4-02-28	27 750	721	104		825
20X4-03-31	27 029	724	101		825
20X4-04-30	26 305	727	98		825
20X4-05-31	25 578	730	95		825
20X4-06-30	24 848	732	93		825
20X4-07-31	24 116	735	90		825
20X4-08-31	23 381	738	87		825
20X4-09-30	22 643	741	84		825
20X4-10-31	21 902	743	82		825
20X4-11-30	21 159	746	79		825
20X4-12-31	20 413	749	76		825
20X5-01-31	19 664	752	73		825
...					
...					
...					
20X7-01-31	822	822	3		825
Iš viso	0	37 000	1 950	370	39 320

Registruojant atliktą išankstinį mokėjimą, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	9 620
K 271 Sąskaitos bankuose (pradinė įmoka už įrenginius)	9 250
K 271 Sąskaitos bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	370

Registruojant gautą automobilį, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	37 370
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 25 mėn.)	19 664
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 11 mėn.)	8 086
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	9 620

Lizingo gavėjas, gavęs turtą pagal lizingo sutarties kriterijus atitinkančią sutartį, kurioje nenumatytos palūkanos, apskaitoje registruoja ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus diskontuota pagal vidutinę rinkos palūkanų normą minimalių lizingo įmokų suma. Turtas ir įsipareigojimai neturi būti padidinti dėl to, kad sutartyje palūkanos nenurodytos.

Šio ir kitų punktų pavyzdžiuose neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

2 pavyzdys

20X4 m. sausio 31 d. įmonė A (toliau – lizingo gavėjas) pagal lizingo sutartį iš įmonės B (toliau – lizingo davėjas) įsigijo automobilį. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.). Sutartyje nurodyta automobilio vertė – 39 600 EUR, mokama lygiomis dalimis po 1 100 EUR kiekvieno mėnesio pabaigoje, palūkanos nenurodytos. Lizingo gavėjas, gavęs turtą pagal lizingo sutartį, registruoja ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus diskontuota pagal vidutinę rinkos palūkanų normą (metinė rinkos palūkanų norma – 5 proc.) minimalių lizingo įmokų suma.

Automobilio įsigijimo savikaina, diskontuojant visus būsimuosius mokėjimus, įsigijimo metu bus tokia:

$$1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^{36} + 1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^{35} + 1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^{34} + \dots + 1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^3 + 1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^2 + 1\ 100\ \text{EUR} : (1 + 0.05 : 12\ \text{mėn.})^1 = 36\ 702\ \text{EUR}$$

Registruojant gautą automobilį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	36 702
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 25 mėn.)	26 065
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 11 mėn.)	10 637

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais mokėtinų ar gautinų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 4 ir 5 pavyzdžiuose ir 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

10. Su lizingo sutarties sudarymu ir turto paruošimu naudoti susijusios ir iki turto naudojimo pradžios patirtos išlaidos, priskiriamos pagal lizingo sutartį gauto turto vertei. Šioms išlaidoms nepriskiriamos palūkanų sąnaudos.

Įsigydamas turtą lizingo būdu lizingo gavėjas iki turto naudojimo pradžios gali patirti išlaidų, susijusių su lizingo sutarties sudarymu (sutarties sudarymo mokestis), turto paruošimu naudoti (montavimo, instaliavimo, remonto iki naudojimo pradžios ir pan.), kurios priskiriamos turto, gauto pagal lizingo sutartį, vertei.

Pagal lizingo sutartį įsigyto turto vertei negali būti priskiriamos mokamos (mokėtinos) palūkanos.

Pavyzdys

20X4 m. gruodžio 15 d. įmonė C pagal lizingo sutartį įsigijo stakles. Sutartyje nurodyta

staklių vertė – 50 000 EUR. Staklių įsigijimo dieną jos buvo sumontuotos ir suderintos. Už šias paslaugas, kurių kaina – 2 000 EUR, įmonė C sumokėjo avansu. Avansas už gaunamą turtą (10 000 EUR) ir sutarties sudarymo mokestis (500 EUR) buvo sumokėtas anksčiau, nei turtas buvo gautas. Lizingo laikotarpis – 4 m. (48 mėn.). Metinė palūkanų norma – 4,5 proc.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimų grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-12-15	50 000			500	500
		10 000			10 000
20X5-01-31	40 000	762	150		912
20X5-02-28	39 238	765	147		912
20X5-03-31	38 473	768	144		912
20X5-04-30	37 705	771	141		912
20X5-05-31	36 934	774	138		912
20X5-06-30	36 160	777	135		912
20X5-07-31	35 383	779	133		912
20X5-08-31	34 604	782	130		912
20X5-09-30	33 822	785	127		912
20X5-10-31	33 037	788	124		912
20X5-11-30	32 249	791	121		912
20X5-12-31	31 458	794	118		912
20X6-01-31	30 664	797	115		912
...					
...					
...					
20X8-12-31	909	909	3		912
Iš viso	0	50 000	3 776	500	54 276

Registruojant išankstinius mokėjimus už gaunamą turtą, jo montavimo ir derinimo darbus lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	12 500
K 271 Sąskaitos bankuose (už stakles)	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	500
K 271 Sąskaitos bankuose (už staklių montavimo ir derinimo darbus)	2 000

Gavus turtą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	52 500
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 36 mėn.)	30 664
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 12 mėn.)	9 336

11. Pagal lizingo sutartį naudojamo turto nusidėvėjimui skaičiuoti taikoma tokia pat apskaitos politika kaip ir nuosavo turto nusidėvėjimo apskaitai.

Pagal lizingo sutartį įsigytas turtas finansinėse ataskaitose rodomas ilgalaikio turto grupėse atsižvelgiant į įsigyto turto rūšį, tačiau analitinėse sąskaitose jis turėtų būti registruojamas atskirai, nes finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte reikės pateikti informaciją apie šį turtą. Jo nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal tą pačią apskaitos politiką, kuri taikoma naudojamam panašios paskirties nuosavam ilgalaikiam turtui. Pvz., jeigu įsigyjamas automobilis, jam taikoma ta pati apskaitos politika, t. y. tas pats nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, nustatomas toks pat naudingo tarnavimo laikas ir pan., kaip ir automobiliams, kurie įmonei priklauso nuosavybės teise. Tokio automobilio vertė finansinėse ataskaitose rodoma toje pačioje balanso eilutėje, kurioje rodoma ir kitų automobilių vertė. Tačiau pagal 6-ąjį verslo apskaitos standartą „Aiškinamasis raštas“ finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte apie lizingo būdu įsigyto turto likutinę vertę paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną privaloma informaciją pateikti pagal turto grupes. Todėl, jei pagal lizingo sutartį įmonė įsigyja daug turto vienetų, sąskaitų plane gali būti naudinga skirti atskiras subsąskaitas tokio turto apskaitai.

Pavyzdys

20X4 m. gruodžio 30 d. įmonė D pagal lizingo sutartį įsigijo stakles, kurių įsigijimo savikaina – 50 000 EUR. Turimų panašios paskirties įrenginių nusidėvėjimą įmonė D skaičiuoja taikydama tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Lizingo būdu įsigytų staklių nustatyta likvidacinė vertė – 500 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai.

20X5 m. sausio 31 d., registruojant sausio mėn. apskaičiuotas staklių nusidėvėjimo sąnaudas lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos ((50 000 EUR – 500 EUR) : 60 mėn.)	825
K 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	825

12. Jei sutartyje nenumatyta, kad nuosavybės teisė į turtą lizingo laikotarpio pabaigoje pereina lizingo gavėjui arba jei lizingo gavėjas neketina jo įsigyti pasibaigus lizingo laikotarpiui, turtas turi būti nudėvimas per sutartyje nustatytą lizingo laikotarpį.

Jeigu pagal sutarties turinį (atsižvelgiant į sutarties turinio vertinimo kriterijus) apskaitoje buvo užregistruotas lizingo būdu įsigytas turtas, tačiau sutartyje numatyta, kad pasibaigus lizingo laikotarpiui turtas nepereis lizingo gavėjo nuosavybėn, arba lizingo laikotarpio pradžioje aišku, kad lizingo gavėjas neketina turto įsigyti pasibaigus lizingo laikotarpiui, šis turtas apskaitoje registruojamas ilgalaikio turto grupėje ir nudėvimas per sutartyje nustatytą lizingo laikotarpį.

Likvidacinės vertės nustatymas yra apskaitinis įvertinimas. Kai sudaroma lizingo sutartis ir turto nuosavybės teisė lizingo laikotarpio pabaigoje nepereina lizingo gavėjui, šio turto likvidacinė vertė turi būti nustatoma lygi 0.

Pavyzdys

20X5 m. spalio 20 d. įmonė F, teikianti krovinių vežimo paslaugas, pagal lizingo sutartį įsigijo krovinį automobilį, kurio įsigijimo savikaina – 90 000 EUR. Lizingo laikotarpis – 4 m. (48 mėn.).

Įmonės F turimų panašios paskirties automobilių naudingo tarnavimo laikas – 5 m. (60 mėn.), nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Lizingo gavėjas neketina sutarties pabaigoje perimti turto savo nuosavybėn. Todėl nustatytas lizingo būdu įsigyto automobilio nusidėvėjimo laikotarpis – 4 m. (48 mėn.), kadangi lizingo sutartis galioja 4 metus (48 mėn.). Šio automobilio likvidacinė vertė lygi 0.

20X5 m. lapkričio 30 d. registruojant krovinio automobilio nusidėvėjimą įmonės F apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina ((90 000 EUR – 0 EUR) : 48 mėn.)	1 875
K 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	1 875

Pasibaigus lizingo sutarties galiojimo laikui ir perduodant automobilį lizingo davėjui apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	90 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	90 000

13. Apskaitoje registruojamo lizingo įmokos turi būti suskaidomos išskiriant turto vertės dengimo sumą, palūkanas ir kitas įmokas (kompensuotinus mokesčius, neapibržtus nuompinigius). Palūkanos priskiriamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms, kurios įtraukiamos į apskaitą kaupimo principu. Turto vertės dengimo suma mažinamos pagal lizingo sutartį mokėtinos skolos, o kompensuotini mokesčiai ir neapibržti nuompinigiai priskiriami ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms, jeigu šios išlaidos nepriskiriamos kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai.

Turtas, įsigytas pagal lizingo sutartį, apskaitoje registruojamas ilgalaikio turto grupėje, atitinkamai nurodant įsipareigojimų sumą, lygią nesumokėtai turto vertės dengimo sumai arba diskontuotai vertei, jei palūkanų suma lizingo įmokų mokėjimo grafike nenurodyta.

Visi kiti mokėjimai, numatyti lizingo įmokų mokėjimo grafike, rodomi atskirai, išskyrus sumas, kurios įtraukiamos į turto įsigijimo savikainą. Kiti mokėjimai (pvz., kompensuotini mokesčiai, neapibržti nuompinigiai) rodomi pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniuose pagal įmonės apskaitos politiką, t. y. priskiriami arba ataskaitinio laikotarpio bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, arba tam tikrais atvejais – turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai. Jeigu lizingo sutartyje numatyta kompensuoti tam tikrus mokėjimus (pvz., draudimo išlaidas, nekilnojamojo turto mokesčių už lizingo būdu įsigyjamą nekilnojamąjį turtą ar pan.), kompensuotinių mokesčių išlaidos rodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje „Bendrosios ir administracinės sąnaudos“ tuo laikotarpiu, kuriuo jos patiriamos. Sutartyje gali būti numatyta nefiksuota nuomos mokesčio dalis, kuri nustatoma ne pagal laiką, t. y. ne pagal lizingo trukmę, o pagal kitus veiksnius, pvz., procentas nuo pagamintos produkcijos, rinkos palūkanų norma, kainų indeksas ir pan. Jeigu ši nuomos mokesčio dalis nepriskiriama kito turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai, ji taip pat pripažįstama ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Lizingo sutartyje numatytos palūkanos priskiriamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms. Apskaitoje jos registruojamos kaupimo principu ir rodomos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje „Palūkanų ir kitos panašios sąnaudos“.

1 pavyzdys

20X5 m. vasario 22 d. įmonė K pagal lizingo sutartį įsigijo įrenginius. Sutartyje nurodyta jų vertė – 300 000 EUR. 90 000 EUR išankstinis mokėjimas už gaunamą turtą atliktas anksčiau, nei turtas buvo gautas. Lizingo sutartis sudaryta 5 metų (60 mėn.) laikotarpiui. Metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 3 000 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X5-02-22	300 000			3 000	3 000
		90 000			90 000
20X5-03-07	210 000	3 127	788		3 915
20X5-04-07	206 873	3 139	776		3 915
20X5-05-07	203 734	3 151	764		3 915
20X5-06-07	200 583	3 163	752		3 915
20X5-07-07	197 420	3 175	740		3 915
20X5-08-07	194 245	3 187	728		3 915
20X5-09-07	191 058	3 199	716		3 915
20X5-10-07	187 859	3 211	704		3 915
20X5-11-07	184 648	3 223	692		3 915
20X5-12-07	181 425	3 234	681		3 915
20X6-01-07	178 191	3 247	668		3 915
...					
...					
...					
20X0-02-07	3 901	3 901	14		3 915
Iš viso	0	300 000	24 900	3 000	327 900

20X5 m. vasario 15 d., atlikus išankstinį mokėjimą ir sumokėjus sutarties sudarymo mokestį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	93 000
K 271 Sąskaitos bankuose (išankstinis mokėjimas)	90 000
K 271 Sąskaitos bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	3 000

20X5 m. vasario 22 d., gavus turtą, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	303 000
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 50 mėn.)	178 191
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 10 mėn.)	31 809
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	93 000

20X5 m. kovo 7 d., atlikus mokėjimus pagal lizingo įmokų mokėjimo grafiką, lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	3 127
D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	788
K 271 Sąskaitos bankuose	3 915

2 pavyzdys

20X4 m. gruodžio 30 d. įmonė L pagal lizingo sutartį įsigijo kompiuterių. Sutartyje nurodyta metinė lizingo įmoka – 41 173 EUR. Iš jų:

- 38 070 EUR turto vertės dengimo suma;
- 1 103 EUR palūkanos;
- 2 000 EUR draudimo išlaidos.

20X5 metais lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	38 070
D 6303 Draudimo sąnaudos	2 000
D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	1 103
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	41 173

14. Nutraukus lizingo sutartį, lizingo gavėjo nuostoliai, susidarę dėl prievolės kompensuoti lizingo sutarties nutraukimo išlaidas, registruojami ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų straipsnyje.

Sudaromose lizingo sutartyse numatomos sutarties nutraukimo sąlygos ir įvairūs sutarties šalių tarpusavio įsipareigojimai.

Paprastai lizingo gavėjui grąžinus turtą lizingo davėjui, apskaitoje susidaro skirtumas tarp lizingo būdu įsigyto turto likutinės vertės ir įsipareigojimų lizingo įmonei. Įsipareigojimai, kurių apmokėjimas buvo uždelstas (palūkanos ir pan.), dažniausiai apmokami lizingo davėjui po turto grąžinimo. Šie mokėjimai jau būna užregistruoti apskaitoje atitinkamuose įsipareigojimų ar sąnaudų straipsniuose.

Skirtumas tarp lizingo būdu įsigyto turto likutinės vertės ir įsipareigojimų lizingo įmonei gali atsirasti ir dėl to, kad mokėjimo grafike nurodyta įmokų suma nesutampa su turto nusidėvėjimo suma, t. y. lizingo laikotarpis yra trumpesnis už turto naudingo tarnavimo laiką.

Grąžindamas lizingo būdu įsigytą turtą lizingo gavėjas apskaitoje daro įrašus likutinę grąžinamo turto vertę lygindamas su likusiais neapmokėtais įsipareigojimais už turtą (ilgalaikiais ir trumpalaikiais), o skirtumą parodo pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje „Bendrosios ir administracinės sąnaudos“.

Pavyzdys

20X4 m. spalio 29 d. įmonė A (toliau – lizingo gavėjas) pagal lizingo sutartį iš įmonės B (toliau – lizingo davėjas) įsigijo automobilį. Sutartyje nurodyta automobilio vertė – 40 000 EUR. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.), mėnesinė įmoka – 952 EUR. Metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 400 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-10-29	40 000			400	400
		8 000			8 000
20X4-11-30	32 000	832	120		952
20X4-12-31	31 168	835	117		952
20X5-01-31	30 333	838	114		952
20X5-02-28	29 495	841	111		952
20X5-03-31	28 654	845	107		952
20X5-04-30	27 809	848	104		952
20X5-05-31	26 961	851	101		952
20X5-06-30	26 110	854	98		952
20X5-07-31	25 256	857	95		952
20X5-08-31	24 399	860	92		952
20X5-09-30	23 539	864	88		952
20X5-10-31	22 675	867	85		952
20X5-11-30	21 808	870	82		952
20X5-12-31	20 938	873	79		952
20X6-01-31	20 065	877	75		952
20X6-02-28	19 188	880	72		952
20X6-03-31	18 308	883	69		952
20X6-04-30	17 425	887	65		952
20X6-05-31	16 538	890	62		952
20X6-06-30	15 648	893	59		952
20X6-07-31	14 755	897	55		952
20X6-08-31	13 858	900	52		952
20X6-09-30	12 958	903	49		952
20X6-10-31	12 055	907	45		952
20X6-11-30	11 148	910	42		952
20X6-12-31	10 238	914	38		952
20X7-01-31	9 324	917	35		952
...					
...					
20X7-10-31	948	948	4		952
Iš viso	0	40 000	2 672	400	42 672

Pradinė įmoka už gaunamą turtą ir sutarties sudarymo mokestis sumokėti 20X4 m. spalio 20 d., t. y. anksčiau, nei turtas buvo gautas, ir sudarė 8 400 EUR (8 000 EUR + 400 EUR).

Registruojant išankstinį mokėjimą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	8 400
K 271 Sąskaitos bankuose (pradinė įmoka už įrengimus)	8 000
K 271 Sąskaitos bankuose (sutarties mokestis)	400

20X4 m. spalio 29 d., registruojant gautą turtą lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 400
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 34 mėn.)	30 333
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 2 mėn.)	1 667
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	8 400

Registruojant 20X4 m. lapkričio–gruodžio mėn. atliktus mokėjimus pagal lizingo sutartyje nustatytą mokėjimo grafiką lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 20X4 m. lapkričio–gruodžio mėn.)	1 667
D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	237
K 271 Sąskaitos bankuose	1 904

Automobilio įsigijimo savikaina – 40 400 EUR, nustatyta likvidacinė vertė – 800 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 4 metai (48 mėn.). Automobilio nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, mėnesinė nusidėvėjimo suma – 825 EUR ((40 400 EUR – 800 EUR) : 48 mėn.).

20X4 metų pabaigoje, registruojant automobilio nusidėvėjimą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	1 650
K 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	1 650

Registruojant 20X5 metų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	10 268
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 268

Registruojant 20X5 metais atliktus mokėjimus pagal lizingo sutartyje nustatytą mokėjimo grafiką lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 268
D 6806 Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	1 156
K 271 Sąskaitos bankuose	11 424

20X5 metų pabaigoje, registruojant automobilio nusidėvėjimą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	9 900
K 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	9 900

Registruojant 20X6 metų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	10 741
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 741

Lizingo gavėjas laiku apmoka lizingo davėjo pateikiamas sąskaitas, tačiau po 14 mėnesių lizingo gavėjo finansinė būklė labai pablogėja, todėl priimamas sprendimas nutraukti lizingo sutartį ir grąžinti transporto priemonę lizingo davėjui. Lizingo gavėjas visiškai atsiskaitęs su lizingo davėju už laikotarpį nuo 20X4 m. spalio 29 d. iki 20X5 m. gruodžio 31 d. ir einamųjų įsipareigojimų už turtą ir palūkanas neturi. Per naudojimo laikotarpį buvo apskaičiuota 11 550 EUR (1 650 EUR + 9 900 EUR) nusidėvėjimo sąnaudų.

20X6 m. sausio 3 d. lizingo gavėjas grąžina lizingo davėjui automobilį. Surašomas perdavimo–priėmimo aktas.

Nutraukus sutartį ir grąžinus automobilį lizingo gavėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	9 324
D 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	10 741
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	11 550
D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos ((40 400 EUR – 11 550 EUR) – (10 741 EUR + 9 324 EUR))	8 785
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 400

15. Pagal lizingo sutartį naudojamo turto vertės sumažėjimo ar padidėjimo sumos, remonto ir eksploatacijos išlaidos apskaitoje registruojamos 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir 23-ojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka.

Lizingo būdu įsigyto ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo sumų, remonto ir eksploataavimo išlaidų registravimas apskaitoje nesiskiria nuo kitam įsigytam ilgalaikiam materialiajam turtui taikomos apskaitos tvarkos.

16. Lizingo gavėjai užbalansinėse sąskaitose turi fiksuoti informaciją apie palūkanas, kurias reikės sumokėti per lizingo sutarties laikotarpį.

Finansinėse ataskaitose neparodytus būsimuosius įsipareigojimus už galimybę naudotis lizingo būdu įsigytu turtu ir palūkanas, kurias reikės sumokėti per lizingo sutarties laikotarpį, lizingo gavėjas registruoja nebalansinėse sąskaitose. Ši informacija yra reikalinga tam, kad įmonė galėtų atskleisti privalomą informaciją apie būsimąsias minimalias įmokas pagal lizingo sutartį.

Pavyzdys

20X4 m. gruodžio 30 d. įmonė M pagal lizingo sutartį įsigijo vilkiką. Lizingo įmokų mokėjimo grafike nurodyta turto vertės dengimo suma – 300 000 EUR, palūkanos – 19 152 EUR. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.).

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmoka	Palūkanų įmoka	Suma
20X4-12-30	300 000			
		30 000		30 000
20X5-01-31	270 000	7 019	1 013	8 032
20X5-02-28	262 981	7 045	987	8 032
20X5-03-31	255 936	7 072	960	8 032
20X5-04-30	248 864	7 098	934	8 032
20X5-05-31	241 766	7 125	907	8 032
20X5-06-30	234 641	7 152	880	8 032
20X5-07-31	227 489	7 179	853	8 032
20X5-08-31	220 310	7 205	827	8 032
20X5-09-30	213 105	7 233	799	8 032
20X5-10-31	205 872	7 260	772	8 032
20X5-11-30	198 612	7 287	745	8 032
20X5-12-31	191 325	7 314	718	8 032
20X6-01-31	184 011	7 342	690	8 032
...				
...				
...				
20X7-12-31	8 002	8 002	30	8 032
Iš viso:	0	300 000	19 152	319 152

Registruojant įsigytą vilkiką 20X4 m. gruodžio 30 d., apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	300 000
K 4211 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	184 011
K 4401 Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	115 989

Palūkanos registruojamos nebalansinėse sąskaitose:

D XXX Ilgalaikės teisės naudotis turtu	19 152
K XXX Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai	19 152

V. APSKAITA LIZINGO DAVĖJO ĮMONĖJE

17. Lizingo davėjas, perdavęs lizingo gavėjui turtą pagal lizingo sutartį, apskaitoje registruoja po vienerių metų gautinas sumas, tokia suma, kuri lygi grynujų investicijų į lizingą sumai.

Suma, lygi grynujų investicijų į lizingą sumai, rodoma kaip ilgalaikis finansinis turtas balanso straipsnyje „Po vienu metų gautinos sumos“ sąskaitoje „Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos“. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ilgalaikių skolų sumos, kurios turi būti padengtos per vienus metus, perkeliamos į straipsnį „Per vienus metus gautinos sumos“.

Lizingo davėjo gautinos sumos ataskaitinių laikotarpių pabaigoje turi būti įvertintos ir, jeigu reikia, sumažintos abejotinų gautinų skolų sumomis.

Pavyzdys

20X5 m. vasario 22 d. įmonė B (toliau – lizingo davėjas), kuriai lizingo veikla yra pagrindinė, pagal lizingo sutartį perdavė įmonei A (toliau – lizingo gavėjas) įrenginius. Sutartyje nurodyta jų vertė – 300 000 EUR. 90 000 EUR išankstinis mokėjimas už perduodamą turtą buvo gautas anksčiau, nei turtas buvo perduotas. Lizingo sutartis sudaryta 5 m. (60 mėn.) laikotarpiui. Metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 3 000 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X5-02-22	300 000			3 000	3 000
		90 000			90 000
20X5-03-07	210 000	3 127	788		3 915
20X5-04-07	206 873	3 139	776		3 915
20X5-05-07	203 734	3 151	764		3 915
20X5-06-07	200 583	3 163	752		3 915
20X5-07-07	197 420	3 175	740		3 915
20X5-08-07	194 245	3 187	728		3 915
20X5-09-07	191 058	3 199	716		3 915
20X5-10-07	187 859	3 211	704		3 915
20X5-11-07	184 648	3 223	692		3 915
20X5-12-07	181 425	3 234	681		3 915
20X6-01-07	178 191	3 247	668		3 915
...					
...					
20X0-02-07	3 901	3 901	14		3 915
Iš viso	0	300 000	24 900	3 000	327 900

Gavus išankstinį mokėjimą ir sutarties sudarymo mokestį lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	93 000
K 442 Gauti avansai	90 000
K 500 Prekių ir paslaugų pajamos	3 000

Perdavus turtą lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	178 191
---	---------

D 2446 Kitos gautinos skolos	31 809
D 442 Gauti avansai	90 000
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	300 000

18. Pagal lizingo sutartį gautas įmokas lizingo davėjas pripažįsta kaip skolos dengimą (turto vertės dengimo suma) ir pardavimo pajamas (palūkanų suma) arba kitos veiklos pajamas, jei lizingo veikla nėra pagrindinė.

Paprastai lizingo davėjas įsigyja ir perduoda turtą, kurį nurodo pats lizingo gavėjas, o lizingo davėjas uždirba pajamas ne iš turto pardavimo, bet iš įsigijimo finansavimo paslaugos suteikimo. Dėl tos priežasties lizingo davėjas palūkanų sumą pelno (nuostolių) ataskaitoje parodo pagrindinės veiklos straipsnyje „Pardavimo pajamos“.

Lizingo davėjo apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

- D 271 Sąskaitos bankuose
- K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma)
- K 500 Prekių ir paslaugų pajamos (palūkanų suma)

Įmonės, kurioms lizingo paslaugos nėra pagrindinė veikla, palūkanų sumą priskiria kitoms pajamoms ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodo kitų palūkanų ir panašių pajamų straipsnyje.

Lizingo davėjo apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

- D 271 Sąskaitos bankuose
- K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma)
- K 5802 Kitų suteiktų paskolų palūkanų pajamos (palūkanų suma)

19. Palūkanų pajamos turi būti pripažįstamos kaupimo principu. Palūkanos paskirstomos laikotarpiams taip, kad būtų galima nustatyti pastovią palūkanų normą likusiai turto daliai padengti.

Pavyzdys

20X4 m. spalio 29 d. įmonė B (toliau – lizingo davėjas), kuriam lizingo veikla yra pagrindinė, pagal lizingo sutartį perdavė įmonei A (toliau – lizingo gavėjas) įrenginius (stakles). Sutartyje nurodyta staklių vertė – 42 400 EUR. 8 480 EUR išankstinis mokėjimas už perduotą turtą buvo gautas 20X4 m. spalio 15 d., t. y. anksčiau, nei buvo perduotas turtas. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.), mėnesinė įmoka – 1 009 EUR, metinė palūkanų norma – 4,5 proc. Sutarties sudarymo mokestis – 424 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-10-29	42 400			424	424
		8 480			8 480
20X4-11-30	33 920	882	127		1 009
20X4-12-31	33 038	885	124		1 009

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

20X5-01-31	32 153	888	121		1 009
20X5-02-28	31 265	892	117		1 009
...					
...					
20X7-10-31	1 005	1 005	4		1 009
Iš viso	0	42 400	2 404	424	45 228

20X4 m. spalio 15 d., gavus išankstinį mokėjimą ir sutarties sudarymo mokestį, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	8 904
K 442 Gauti avansai	8 480
K 500 Prekių ir paslaugų pajamos	424

20X4 m. spalio 29 d., perdavus turtą, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	32 153
D 2446 Kitos gautinos skolos (33 920 – 32 153)	1 767
D 442 Gauti avansai	8 480
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	42 400

20X4 m. lapkričio 30 d. lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	127
K 500 Prekių ir paslaugų pajamos (palūkanų suma)	127

Gavus pinigus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 009
K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma)	882
K 2446 Kitos gautinos skolos (palūkanų suma)	127

20X4 m. gruodžio 31 d. lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	124
K 500 Prekių ir paslaugų pajamos (palūkanų suma)	124

Gavus pinigus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	1 009
K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma)	885
K 2446 Kitos gautinos skolos (palūkanų suma)	124

20. Jei sutartyje nenurodoma palūkanų suma, bet nurodomas palūkanų procentas, pajamomis laikoma palūkanų suma, apskaičiuota pagal sutartyje nurodytą palūkanų procentą. Jei sutartyje nenurodomas palūkanų procentas arba palūkanos yra labai mažos, laikomasi principo, kad palūkanų norma yra pastovi ir lygi vidutinei lizingo sutarties sudarymo laikotarpio pradžios rinkos palūkanų normai.

Parduodant turtą pagal lizingo sutartį paprastai sudaromas mokėjimo grafikas, kuriame atskirai nurodomos turto vertės dengimo ir mokėtinų palūkanų sumos.

Jei lizingo sutartyje pateikiama informacija tik apie metinį palūkanų procentą nuo visos įsiskolinimo (turto vertės dengimo) sumos, pagal kaupimo principą apskaitoje atskirai turi būti parodyta turto vertės dengimo suma ir palūkanų pajamos.

Jei lizingo sutartyje nenurodomos palūkanos, t. y. nurodoma visa mokėjimo suma arba gerokai mažesnis palūkanų procentas nei tas, kuris buvo rinkoje lizingo sutarties sudarymo metu, lizingo davėjas turi apskaičiuoti ir apskaitoje užregistruoti palūkanų pajamas atsižvelgdamas į vidutinę rinkos palūkanų normą sutarties galiojimo pradžioje. Tokiu atveju, jei lizingo sutartyje nurodoma bendra mokėjimo suma, laikoma, kad ją sudaro turto vertės dengimo suma ir palūkanos. Palūkanų suma apskaičiuojama diskontuojant mokėjimus taikant vidutinę rinkos palūkanų normą.

Pavyzdys

20X4 m. gruodžio 30 d. įmonė B (toliau – lizingo davėjas), kuriam lizingo veikla yra pagrindinė, pagal lizingo sutartį perdavė įmonei A (toliau – lizingo gavėjas) automobilį. Sutartyje nurodyta automobilio vertė – 36 000 EUR. Įmokų mokėjimo grafike mokėtinos palūkanos nenurodytos. Lizingo laikotarpis – 3 m. (36 mėn.), mėnesinė įmoka – 1 000 EUR. Sutarties sudarymo mokestis – 360 EUR.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X4-12-30	36 000		360	360
20X5-01-31	36 000	1 000		1 000
20X5-02-28	35 000	1 000		1 000
20X5-03-31	34 000	1 000		1 000
...				
...				
20X7-12-31	1 000	1 000		1 000
Iš viso	0	36 000	360	36 360

Vidutinė palūkanų norma rinkoje sutarties sudarymo dieną – 5 proc.

Automobilio vertės dengimo suma, diskontuojant visus būsimuosius mokėjimus, įsigijimo metu yra tokia:

$$1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{36} + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{35} + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{34} + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^{32} + \dots + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^3 + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^2 + 1\,000\text{ EUR} : (1 + 0.05 : 12\text{ mėn.})^1 = 33\,366\text{ EUR}$$

Apskaičiuota palūkanų dalis:

$$36\,000\text{ EUR} - 33\,366\text{ EUR} = 2\,634\text{ EUR}$$

20X4 m. gruodžio 30 d., gavus sutarties sudarymo mokestį ir perdavus turtą, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	360
K 500 Prekių ir paslaugų pajamos	360

ir

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos 22 794

D 2446 Kitos gautinos skolos 10 572

K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina 33 366

Lizingo davėjas, laikydamasis kaupimo principo, per sutarties laikotarpį pripažins palūkanų pajamas ne mažesnes už skelbiamas rinkoje sutarties sudarymo dieną.

20X5 m. sausio 31 d. lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos 139

K 500 Prekių ir paslaugų pajamos (palūkanų suma) 139

Gavus pinigus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose 1 000

K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma) 861

K 2446 Kitos gautinos skolos (palūkanų suma) 139

20X5 m. vasario 28 d. lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos 135

K 500 Prekių ir paslaugų pajamos (palūkanų suma) 135

Gavus pinigus apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose 1 000

K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma) 865

K 2446 Kitos gautinos skolos (palūkanų suma) 135

Analogiški įrašai daromi kiekvieną mėnesį.

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais mokėtinų ar gautinų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 32.2 papunkčio 4 ir 5 pavyzdžiuose ir 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

21. Negarantuota likvidacinė vertė, pagal kurią apskaičiuojamos lizingo davėjo bendrosios investicijos į lizingą, turi būti reguliariai peržiūrima. Jeigu negarantuota likvidacinė vertė sumažėja, turi būti perskaičiuojamas lizingo laikotarpio pajamų paskirstymas, o vertės sumažėjimo suma turi būti pripažįstama sąnaudomis.

Negarantuota likvidacinė vertė – tai tokia išnuomoto turto vertės dalis, dėl kurios realizavimo nuomotojas nėra tikras arba ją garantuoja išskirtinai su nuomotoju susijusi šalis. Numatyta lizingo davėjo išnuomoto turto likvidacinė vertė nuomos laikotarpio pabaigoje (priimant grąžinamą turtą ir pan.) gali būti didesnė nei jo tikroji vertė ir dėl to nuomotojas gali patirti nuostolių – todėl ši vertė turi būti periodiškai tikslinama.

Pavyzdys

Įmonė B (toliau – lizingo davėjas) pagal lizingo sutartį įmonei A (toliau – lizingo gavėjas) perdavė turtą, kurio įsigijimo savikaina – 40 000 EUR. Lizingo sutartyje nustatyta negarantuota likvidacinė vertė – 3 000 EUR. Lizingo gavėjas neįsipareigojo sutarties pabaigoje įsigyti šį turtą iš lizingo davėjo. Lizingo sutarčiai pasibaigus ir lizingo gavėjui grąžinus turtą, turto tikroji vertė buvo 1 500 EUR.

Pasibaigus lizingo sutarties galiojimo laikui ir lizingo davėjui priimant turtą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2040 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	1 500
D 63094 Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos	1 500
K 2446 Kitos gautinos skolos	3 000

Šis vertės sumažėjimas apskaitoje registruojamas, kai lizingo davėjas gali įvertinti, kad šio turto vertė yra sumažėjusi. Pateiktas pavyzdys teisingas tik tuo atveju, jei iki turto perdavimo momento lizingo davėjas negalėjo įvertinti, kad turto vertė yra sumažėjusi.

22. Tiesioginės išlaidos, kurios atsiranda sudarant lizingo sutartį (užmokestis už teisinę paslaugą, rinkliavos, komisiniai ir kt.), pripažįstamos veiklos sąnaudomis lizingo laikotarpio pradžioje. Vėlesnių laikotarpių išlaidos, susijusios su turtu, perduotu pagal lizingo sutartį, pripažįstamos sąnaudomis tais laikotarpiais, kuriais jos patiriamos.

Pavyzdys

20X4 m. vasario mėn. įmonė B (toliau – lizingo davėjas) derino sutarties sąlygas su įmone A (toliau – lizingo gavėjas), kuri ketino lizingo būdu įsigyti įrangą. Derindamas sutarties sąlygas lizingo davėjas sumokėjo 1 000 EUR už teisinę konsultaciją. Teisinių paslaugų įmonė pateikė sąskaitą 20X4 m. vasario 20 d. Tą patį mėnesį buvo pasirašyta lizingo sutartis. Lizingo gavėjas šias išlaidas pripažino sąnaudomis iš karto.

Registruojant sąnaudas, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 000
K 271 Sąskaitos bankuose	1 000

23. Jei lizingo davėjas sumoka kompensuotinus mokesčius, jie priskiriami mokėjimo laikotarpio veiklos sąnaudoms, o kai lizingo gavėjas juos kompensuoja, sumažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos.

Lizingo davėjui sumokėjus mokesčius, kuriuos pagal lizingo sutarties sąlygas įsipareigoja kompensuoti lizingo gavėjas, apskaitoje parodomas sąnaudos, o gavus iš lizingo gavėjo apmokėjimą, kompensuotoji suma parodoma ne kaip pajamos, bet šia suma sumažinamos sąnaudos.

24. Jei lizingo sutartis nutraukiama ir turtas grąžinamas lizingo davėjui, šis turtas registruojamas lizingo davėjo apskaitoje suma, kuri lygi neapmokėtai turto vertės dengimo sumai.

Kai lizingo gavėjas grąžina turtą lizingo davėjui, grąžintas turtas registruojamas ilgalaikio turto grupės sąskaitose pagal jo pobūdį. Vertė, kuria parodomas grąžintas lizingo davėjui turtas, lygi neapmokėtai turto vertės dengimo sumai.

Pavyzdys

20X5 m. spalio 30 d. lizingo davėjui grąžinamas turtas. Lizingo davėjo apskaitoje nurodyta po vienu metų iš lizingo gavėjo gautina už šį turtą suma – 10 000 EUR, per vienus metus – 5 000 EUR. Negarantuotos likvidacinės vertės nėra.

20X5 m. spalio 30 d. lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie su šia lizingo sutartimi susiję įrašai:

D 2040 Pirkčių prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	15 000
K 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	10 000
K 2446 Kitos gautinos skolos	5 000

25. Lizingo davėjas turi registruoti užbalansinėse sąskaitose informaciją apie neuždirbtas lizingo pajamas.

Lizingo davėjas palūkanų pajamas apskaitoje registruoja pagal kaupimo principą. Nebalansinėse sąskaitose jis privalo pateikti informaciją apie neuždirbtas palūkanų pajamas pagal visas sudarytas galiojančias lizingo sutartis.

26. Jei lizingo davėjo pagal lizingo sutartį perduodamo savos gamybos turto tikroji vertė skiriasi nuo jo pasigaminimo savikainos, laikoma, kad lizingo davėjas iš šio sandorio uždirba pardavimo ir palūkanų pajamas. Pardavimo pajamos ir pardavimo savikaina apskaitoje pripažįstamos sandorio metu pagal įprastiniams pardavimo sandoriams įmonės taikomą apskaitos politiką. Palūkanų pajamos pripažįstamos visą lizingo laikotarpį. Jei nustatoma dirbtinai maža palūkanų norma, turi būti taikomos šio standarto 20 punkto nuostatos.

Turtą gaminančios (perparduodančios) įmonės taip pat gali perleisti turtą lizingo būdu. Tuo atveju, kai perduodamo pagal lizingo sutartį turto vertė yra didesnė nei jo pagaminimo savikaina, įmonė uždirba ne tik palūkanų pajamas, kurias registruoja apskaitoje laikydamasi kaupimo principo per lizingo laikotarpį, o neuždirbtas palūkanų pajamas parodo nebalansinėse sąskaitose, bet ir pardavimo pajamas, kurios susidarytų, jei pagamintas turtas būtų parduotas ne pagal lizingo sutartį. Sandorio rezultatai pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomi straipsniuose „Pardavimo pajamos“ ir „Pardavimo savikaina“. Uždirbtos palūkanų pajamos parodomos straipsnyje „Pardavimo pajamos“ arba, jei lizingo veikla nepagrindinė, kitos veiklos rezultatų straipsnyje.

Pavyzdys

20X4 m. sausio 2 d. gamybos įrangą gaminanti įmonė C (toliau – lizingo davėjas) pagal lizingo sutartį perdavė stakles įmonei D (toliau – lizingo gavėjas). Staklių pagaminimo savikaina – 75 000 EUR, pardavimo kaina – 100 000 EUR, kuri yra lygi jų tikrajai vertei. Lizingo laikotarpis – 2 m. (24 mėn.).

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Suma
20X4-01-31	100 000	3 990	375	4 365
20X4-02-28	96 010	4 005	360	4 365

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

20X4-03-31	92 005	4 020	345	4 365
20X4-04-30	87 985	4 035	330	4 365
20X4-05-31	83 950	4 050	315	4 365
20X4-06-30	79 900	4 065	300	4 365
20X4-07-31	75 835	4 080	285	4 365
20X4-08-31	74 755	4 096	269	4 365
20X4-09-30	67 659	4 111	254	4 365
20X4-10-31	63 548	4 126	239	4 365
20X4-11-30	59 422	4 142	223	4 365
20X4-12-31	55 280	4 157	208	4 365
20X5-01-31	51 123	4 173	192	4 365
20X5-12-31	4 348	4 348	17	4 365
Iš viso	0	100 000	4 760	104 760

Perdavus stakles lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	51 123
D 2446 Kitos gautinos skolos	48 877
K 5000 Parduotų prekių pajamos	100 000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	75 000
K 203 Produkcija	75 000

20X4 m. sausio 31 d., praėjus mėnesiui po staklių perdavimo, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	375
K 5401 Kitos pajamos	375

Lizingo gavėjui sumokėjus pirmąją įmoką pagal mokėjimo grafiką, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	4 365
K 2446 Kitos gautinos skolos (turto vertės dengimo suma)	3 990
K 2446 Kitos gautinos skolos (palūkanų suma)	375

27. Jei lizingo davėjas nėra pagal lizingo sutartį perduodamo turto, kuriuo jis disponuoja, gamintojas ir jei šio turto balansinė vertė dėl tam tikrų priežasčių skiriasi nuo jo tikrosios vertės, lizingo davėjas pripažįsta pardavimo ir palūkanų pajamas taip, kaip nurodyta šio standarto 26 punkte.

Kaip buvo minėta, paprastai lizingo davėjai įsigyja turtą lizingo gavėjo pageidavimu. Dažniausiai jo įsigijimo savikaina atitinka perduodamo lizingo būdu turto tikrąją vertę, todėl pelnas ar nuostoliai iš šio turto pardavimo nesusidaro. Pelno ar nuostolių iš turto pardavimo gali susidaryti tais atvejais, kai lizingo davėjas pakartotinai perduoda anksčiau jam grąžintą turtą,

kurio rinkos vertė skiriasi nuo balansinės vertės (pvz., gražintas turtas yra įvertintas išskolinimo pagal šią sutartį suma, o jo tikroji vertė, kuria jis perduodamas kitam lizingo gavėjui, yra didesnė).

1 pavyzdys

20X4 m. vasario 15 d. įmonei B (toliau – lizingo davėjas), kuriai lizingo veikla yra pagrindinė, buvo gražintas turtas, kurio neapmokėta vertės dengimo suma – 20 000 EUR buvo užregistruota per vienus metus gautinų sumų straipsnyje.

Turto gražinimo momentu lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	20 000
K 2446 Kitos gautinos skolos	20 000

20X4 m. gruodžio 20 d. gražintą turtą lizingo davėjas pagal lizingo sutartį perdavė kitam lizingo gavėjui. Šio turto rinkos vertė perdavimo metu buvo 25 000 EUR. Kadangi perduoto turto tikroji vertė perdavimo metu yra didesnė už jo balansinę vertę, laikoma, kad lizingo davėjas iš šio sandorio uždirba pardavimo ir palūkanų pajamų. Pagal įprastiniams pardavimo sandoriams įmonės taikomą apskaitos politiką pardavimo pajamos ir pardavimo savikaina apskaitoje pripažįstamos tuo metu, kai turtas perduodamas lizingo gavėjui.

20X4 m. gruodžio 20 d., perduodant turtą kitam lizingo gavėjui, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	25 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	25 000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	20 000
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	20 000

2 pavyzdys

20X5 m. gruodžio 10 d. įmonė A (toliau – lizingo davėjas), kurios pagrindinė veikla yra krovinių vežimas, pagal lizingo sutartį perdavė lizingo gavėjui nuosavą krovinį automobilį. Automobilio įsigijimo savikaina – 100 000 EUR, priskaičiuotas nusidėvėjimas – 80 000 EUR. Lizingo būdu perduodamo automobilio tikroji vertė – 25 000 EUR.

Kadangi perduoto turto tikroji vertė perdavimo momentu skiriasi nuo jo balansinės vertės, laikoma, kad lizingo davėjas iš šio sandorio uždirba ne tik palūkanų, bet ir pardavimo pajamų, todėl sandorio metu apskaitoje pripažįstamos pardavimo pajamos.

20X4 m. gruodžio 10 d., perduodant automobilį lizingo gavėjui, lizingo davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

Automobilis registruojamas atsargų sąskaitoje likutine verte:

D 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	20 000
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	80 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	100 000

Apskaitoje pripažįstamos pardavimo pajamos ir pardavimo savikaina pagal įprastiniams pardavimo sandoriams įmonės taikomą apskaitos politiką:

D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	25 000
K 5000 Parduotų prekių pajamos	25 000
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	20 000
K 2040 Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	20 000
arba, jei turtas nebuvo perkeltas į atsargų sąskaitą, apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:	
D 1672 Po vienu metų gautinos lizingo (finansinės nuomos) sumos	25 000
D 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	80 000
K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	100 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	5 000

VI. APSKAITA NUOMININKO ĮMONĖJE

28. Nuomos mokestis pagal nuomos sutartį turi būti pripažįstamas sąnaudomis, jeigu išlaidos nepriskiriamos gaminamos produkcijos ar ilgalaikio turto savikainai arba joms netaikomas 29 punkto nuostatos.

Pagal Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą nuomos sutartimi viena iš šalių (nuomotojas) įsipareigoja duoti nuomininkui daiktą laikinai valdyti ir naudotis juo už užmokestį, o kita šalis (nuomininkas) įsipareigoja mokėti nuomos mokesťį.

Nuomos mokesčio išlaidų priskyrimas sąnaudoms priklauso nuo įmonės apskaitos politikos ir nuo to, kokiam tikslui tas turtas išsinuomotas. Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad nuomos išlaidos priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms (pvz., administracinio pastato nuoma), nuomos mokestis, nurodytas nuomos sutartyje, parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje „Bendrosios ir administracinės sąnaudos“. Jeigu pagal įmonės apskaitos politiką nuomos mokesčio išlaidos, tiesiogiai susijusios su pardavimu (pvz., pardavimo vietos nuoma), priskiriamos pardavimo sąnaudoms, jos parodomas pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje „Pardavimo sąnaudos“.

Su produkcijos gamyba ar ilgalaikio turto įsigijimu susijusios nuomos išlaidos (pvz., gamybinės įrangos nuomos išlaidos), atsižvelgiant į įmonės pasirinktą produkcijos savikainos skaičiavimo metodą, gali būti priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Registruojant su produkcijos gamyba nesusijusias nuomos išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 6300 Nuomos sąnaudos;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos arba
- K 271 Sąskaitos bankuose, arba
- K 272 Kasa

Registruojant su produkcijos gamyba susijusias nuomos išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2020 Nebaigta produkcija;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos arba

K 271 Sąskaitos bankuose, arba

K 272 Kasa

Pavyzdys

Įmonės C (toliau – nuomininkas) pagrindinė veikla – buitinės technikos pardavimas. Pagal nuomos sutartį nuomininkas nuomoja parduotuvės ir biuro patalpas. Nuomos sutartyje nurodyti mėnesio nuomos mokesčiai: parduotuvės – 4 000 EUR, biuro patalpų – 1 500 EUR.

Pasibaigus pirmam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6208 Kitos pardavimo sąnaudos 4 000

D 6300 Nuomos sąnaudos 1 500

K 4494 Kitos mokėtinos sumos 5 500

29. Jei nuomotojas, skatindamas sudaryti nuomos sutartį, sutinka padengti dalį nuomininko išlaidų, nuomininkas turi sumažinti nuomos sąnaudas per nuomos arba skatinimo laikotarpį.

Nuomos mokesčio sumažinimo sumos (kai dalis nuomininko išlaidų padengiama siekiant paskatinti jį sudaryti nuomos sutartį) nuomininko apskaitoje nepriskiriamos sąnaudoms. Jeigu nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas tam tikrą laikotarpį sutinka dengti tam tikrą nuomos mokesčio dalį, laikantis kaupimo principo, nuomininko apskaitoje užregistruotos nuomos sąnaudos turi būti sumažinamos nuomos arba skatinimo laikotarpiu.

Pavyzdys

1. Įmonė B (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės A (toliau – nuomotojas) išsinuomojo biuro patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 1 500 EUR. Nutraukus sutartį nuomotojas nepatiria jokių nuostolių. Nuomos laikotarpis sutartyje nenurodytas. Du pirmus nuomos mėnesius nuomotojas sutinka sumažinti nuomos mokestį 100 EUR. Nuomininko apskaitos politikoje numatyta, kad nuomos išlaidos priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6300 Nuomos sąnaudos 1 400

K 4494 Kitos mokėtinos sumos (nuomos mokesčio suma) 1 400

Pasibaigus antrajam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi analogiški įrašai.

Pasibaigus trečiajam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6300 Nuomos sąnaudos 1 500

K 4494 Kitos mokėtinos sumos (nuomos mokesčio suma) 1 500

2. Įmonė B (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės A (toliau – nuomotojas) išsinuomojo biuro patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 1 500 EUR. Nuomos sutartyje numatyta sąlyga, kad, jei nuomininkas nuomos patalpas 12 mėn., nuomotojas padengs vieno mėnesio nuomos mokesčio išlaidas. Nuomininko apskaitos politikoje numatyta, kad nuomos išlaidos priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6300 Nuomos sąnaudos (1 500 EUR –(1 500 EUR : 12 mėn.))	1 375
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	1 375

Analogiški įrašai daromi apskaitoje pasibaigus kiekvienam nuomos mėnesiui.

30. Išsinuomoto turto eksploatacijos išlaidos, jeigu jų nekompensuoja nuomotojas ir jeigu jos nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai, pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis.

Nuomotojo nekompensuojamos išsinuomoto ilgalaikio materialiojo turto eksploataavimo išlaidos skirtos tikėtinai būsimajai ekonominei naudai iš turto naudojimo išlaikyti, todėl jos pripažįstamos nuomininko sąnaudomis. Su produkcijos gamyba susijusio išsinuomoto ilgalaikio materialiojo turto (pvz., gamybos cechų, gamybos įrenginių ir pan.) eksploatacijos išlaidos pagal įmonės pasirinktą produkcijos savikainos skaičiavimo metodą gali būti priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai. Registruojant išsinuomoto turto eksploatacijos išlaidas apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos arba
- K 271 Sąskaitos bankuose, arba
- K 272 Kasa;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio išsinuomoto turto eksploatacijos išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2020 Nebaigta produkcija;
- K 4494 Kitos mokėtinos sumos arba
- K 271 Sąskaitos bankuose, arba
- K 272 Kasa;
- K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės.

Nuomos sutartyse paprastai numatomos turto remonto ir išlaidų kompensavimo sąlygos. Jei pagal sutarties sąlygas nuomotojas nekompensuoja nuomininko patirtų išsinuomoto turto rekonstravimo ar remonto darbų išlaidų ir jos nepagerina išsinuomoto turto naudingųjų savybių ir nėra reikšmingos, nuomininkas pripažįsta remonto darbų išlaidas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis arba įtraukia jas į gaminamos produkcijos savikainą.

Pavyzdys

Įmonė B (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės A (toliau – nuomotojas) 5 metams išsinuomuoja biuro patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas nekompensuoja jokių patalpų remonto išlaidų. Patalpų vertė – 100 000 EUR, nuomos mokestis – 1 200 EUR per mėnesį. Nuomininkas atliko smulkų patalpų remontą. Remonto darbų vertė – 1 500 EUR. Kadangi ši suma įmonei nėra reikšminga ir remonto darbai nepagerina patalpų naudingųjų savybių, nuomininkas remonto darbų išlaidas priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms. Jo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 500
K 271 Sąskaitos bankuose ar	

31. Jei nuomotojas nekompensuoja nuomininko patirtų turto rekonstravimo ar remonto išlaidų, šios išlaidos pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis tą laikotarpį, per kurį jos buvo patirtos. Jeigu rekonstravimo ar remonto išlaidos tą patį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, atitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus, šios išlaidos registruojamos pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatas ir pripažįstamos sąnaudomis per likusį nuomos laikotarpį ar planuojamą naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant, kuris laikotarpis yra trumpesnis.

Jeigu išsinuomoto turto remonto ar rekonstravimo darbų išlaidos reikšmingos ir pagerina turto naudingąsias savybes, kuriomis nuomininkas naudosis per likusį nuomos laikotarpį, šios išlaidos registruojamos kaip turtas pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatas, kuris sąnaudomis pripažįstamas per likusį nuomos laikotarpį.

Pavyzdys

Įmonė „B“ (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės „A“ (toliau – nuomotojas) 5 metams išsinuomuoja biuro patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas nekompensuoja jokių patalpų remonto išlaidų. Nuomos mokestis – 1 200 EUR per mėnesį. Remontuodamas minėtas patalpas nuomininkas nuomotojo leidimu išgriovė sieną, pakeitė elektros instaliaciją, langus, duris, grindų dangą, įrengė signalizaciją. Bendra remonto darbų vertė pagal gautą statybos organizacijos sąskaitą 60 000 EUR. Atsižvelgdamas į tai, kad remontas iš esmės pagerino nuomojamų patalpų naudingąsias savybes ir teiks ekonominės naudos per nuomos laikotarpį, nuomininkas remonto darbų vertę registruoja taip:

D 1730 Kito turto įsigijimo savikaina	60 000
K 271 Sąskaitos bankuose	
ar	
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	60 000
Šis turtas nudėvimas per likusį nuomos laikotarpį, t. y. per 5 metus.	
Registruojant nusidėvėjimo sąnaudas apskaitoje kasmet daromi tokie įrašai:	
D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos (60 000 EUR : 5 m.)	12 000
K 1730 Kito turto įsigijimo savikaina	12 000

32. Jei nuomotojas sutinka kompensuoti atliktos rekonstrukcijos ar remonto vertę ar ja sumažinti nuomos mokesčių, nuomininkas remonto išlaidas apskaitoje registruoja kaip gautiną sumą.

Pavyzdys

Įmonė „B“ (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės „A“ (toliau – nuomotojas) 5 metams išsinuomuoja biuro patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas kompensuos patalpų remonto išlaidas, mažindamas kas mėnesį priskaičiuojamą nuomos mokesčių kompensuojamų išlaidų sumą. Nuomos mokestis – 4 500 EUR per mėnesį. Remontuodamas minėtas patalpas nuomininkas nuomotojo leidimu išgriovė sieną, pakeitė elektros instaliaciją, langus, duris, grindų dangą, įrengė signalizaciją. Bendra remonto darbų vertė pagal gautą

statybos organizacijos sąskaitą – 30 000 EUR. Atsižvelgiantį tai, kad ši suma bus ateityje nuomotojo kompensuojama per nuomos laikotarpį mažinant per mėnesį mokamą nuomos mokestį, nuomininkas remonto darbų vertę registruoja kaip išankstinę įmoką pagal nuomos sutartį:

D 1674 Kitos po vienu metų gautinos sumos	30 000
K 271 Sąskaitos bankuose	30 000
Pripažįstant nuomos sąnaudas išankstinė įmoka bus mažinama ir daromi tokie įrašai:	
D 6300 Nuomos sąnaudos	4 500
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	4 000
K 1674 Kitos po vienu metų gautinos sumos (30 000 EUR : 5 m.: 12 mėn.)	500

33. Išsinuomoto turto draudimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis per draudimo sutarties galiojimo laikotarpį, jei tų išlaidų turto nuomotojas nekompensuoja. Jei draudimo išlaidos kompensuojamos, pripažintos sąnaudos sumažinamos.

Jei nuomos sutartyje nenumatyta, kad nuomotojas kompensuoja draudimo išlaidas, laikantis kaupimo principo jos priskiriamos sąnaudoms per draudimo sutarties galiojimo laikotarpį.

Jei nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas kompensuoja draudimo išlaidas ar jų suma sumažina nuomos mokestį, nuomininko apskaitoje šios išlaidos registruojamos kaip gautina suma ir mažinamos pripažintos draudimo sąnaudos.

Pavyzdys

20X5 m. sausio 2 d. įmonė B (toliau – nuomininkas) išsinuomuoja automobilį. Nuomos laikotarpis – 5 metai. Nuomos sutartyje numatyta, kad turto draudimo išlaidas, kurias patirs nuomininkas pirmuosius nuomos metus, kompensuos nuomotojas.

Metinė draudimo įmoka – 2 400 EUR. Nuomininkas ją sumokėjo ir užregistravo apskaitoje sąskaitoje „Draudimo sąnaudos“:

D 6303 Draudimo sąnaudos	2 400
K 271 Sąskaitos bankuose	2 400
Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomininko apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 2434 Kitos gautinos skolos	200
K 6303 Draudimo sąnaudos	200

Analogiški įrašai daromi kiekvieną pirmųjų nuomos metų mėnesį.

34. Išsinuomoto turto nusidėvėjimą skaičiuoja ir pripažįsta sąnaudomis turto savininkas.

Kadangi išsinuomoto turto nusidėvėjimą skaičiuoja turto savininkas, nuomininkas išsinuomotą turtą registruoja nebalansinėse sąskaitose ir jo nusidėvėjimo neskaiciuoja.

VII. APSKAITA NUOMOTOJO ĮMONĖJE

35. Pagal nuomos sutartį išnuomotą turtą nuomotojas savo balanse registruoja pagal turto pobūdį.

Turto perdavimas pagal nuomos sutartį nekeičia turto nuosavybės teisės, todėl, atsižvelgiant į turimo turto įvairovę ir vertę, informacijos detalumo poreikius ir pan., nuomotojo balanse jis registruojamas panašaus pobūdžio turto grupėse. Tačiau analitinėse sąskaitose jis turėtų būti registruojamas atskirai, nes finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte reikės pateikti informaciją apie šį turtą.

36. Pajamos, apskaičiuotos pagal nuomos sutartį, pripažįstamos tą laikotarpį, kada jo uždėbamos, išskyrus atvejus, kai taikomos 37 punkto nuostatos.

Laikantis kaupimo principo nuomos pajamos, apskaičiuotos pagal nuomos sutartyje nurodytą nuomos mokestį, pripažįstamos tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro, ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas straipsnyje „Pardavimo pajamos“. Jei nuomotojui nuomos veikla yra nepagrindinė, nuomos pajamos pripažįstamos kitos veiklos pajamomis ir pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomos kitos veiklos rezultatų straipsnyje.

1 pavyzdys

Biuro patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 1 500 EUR. Įmonės A (toliau – nuomotojas) tipinė veikla – nekilnojamojo turto nuoma.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	1 500
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	1 500

2 pavyzdys

Įrenginių nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 500 EUR. Įmonės B (toliau – nuomotojas) tipinė veikla – prekyba įrenginiais ir įrankiais.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	500
K 5401 Kitos veiklos pajamos	500

37. Jei nuomotojas, skatindamas sudaryti nuomos sutartį padengia dalį nuomininko išlaidų, jis turi sumažinti nuomos pajamas per nuomos arba skatinimo laikotarpį.

Nuomos mokesčio sumažinimo sumos (kai dalis nuomininko išlaidų padengiama siekiant paskatinti jį sudaryti nuomos sutartį) nuomotojo apskaitoje nepriskiriamos sąnaudoms. Tokios sumos turi mažinti nuomotojo pardavimo pajamas, jei turto nuoma yra pagrindinė nuomotojo veikla, arba kitos veiklos pajamas, jei nuoma yra nepagrindinė nuomotojo veikla, nuomos arba skatinimo laikotarpiu.

Pavyzdys

1. Įmonė B (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės A (toliau – nuomotojas) išsinuomojo biuro patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 1 500 EUR. Nutraukus sutartį, nuomotojas nepatiria jokių nuostolių. Nuomos laikotarpis sutartyje nenurodytas. Du pirmus nuomos mėnesius nuomotojas sutinka sumažinti

nuomos mokesčių 100 EUR. Nuomotojo pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto nuoma.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	1 400
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	1 400

Pasibaigus antrajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi analogiški įrašai.

Pasibaigus trečiajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	1 500
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	1 500

2. Įmonė B (toliau – nuomininkas) pagal nuomos sutartį iš įmonės A (toliau – nuomotojas) išsinuomojo biuro patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 1 500 EUR. Nuomos sutartyje numatyta sąlyga, kad, jei nuomininkas nuomos patalpas 12 mėn., nuomotojas padengs vieno mėnesio nuomos mokesčio išlaidas. Nuomotojo pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto nuoma.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos (1 500 EUR – (1 500 EUR : 12 mėn.))	1 375
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	1 375

Analogiški įrašai daromi apskaitoje pasibaigus kiekvienam nuomos mėnesiui.

38. Jei nuomotojas kompensuoja nuomininko patirtas rekonstrukcijos ar remonto išlaidas, jos apskaitoje registruojamos pagal šių išlaidų pobūdį, atsižvelgiant į sandorio turinį ir ekonominę prasmę. Išlaidos, atitinkančios turto pripažinimo kriterijus, apskaitoje registruojamos turto sąskaitose. Jei nuomotojo kompensuojamos nuomininko patirtos rekonstrukcijos ar remonto išlaidos neatitinka turto pripažinimo kriterijų, jos pripažįstamos sąnaudomis.

39. Išlaidos, susijusios su išnuomotu turtu, įskaitant ir turto nusidėvėjimą, pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

Išnuomotas turtas nuomotojo finansinėse ataskaitose parodomas pagal jo pobūdį. Jo, kaip ir kito turimo ilgalaikio turto, nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal atitinkamo turto grupei nustatytą metodą.

Nuomotojo patiriamos išlaidos, susijusios su išnuomotu turtu (pvz., nekilnojamojo turto mokestis, remonto išlaidos, jei nuomos sutartyje nenumatyta kitaip), priskiriamos to laikotarpio, kuriuo jos susidaro, sąnaudoms.

Jei turto nuoma nėra pagrindinė nuomotojo veikla, pagal įmonės apskaitos politiką išlaidos, susijusios su išnuomotu turtu, gali būti priskiriamos bendrosioms ir administracinėms arba kitos veiklos sąnaudoms.

Pavyzdys

Įmonės C (toliau – nuomotojas) pagrindinė veikla – prekyba buitine technika. Ji nuomoja administracinio pastato patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos

mokestis – 4 000 EUR. Pagal nuomotojo apskaitos politiką išlaidos, susijusios su išnuomotu turtu, priskiriamos kitos veiklos sąnaudoms.

Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	4 000
K 5401 Kitos pajamos	4 000
ir	
D 6401 Kitos sąnaudos	2 500
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 500

40. Išlaidos, susijusios su nuomos sutarties sudarymu, ir kitos išlaidos, kurios susidaro dėl to, kad norima gauti pajamų iš turto nuomos, gali būti sukaupiamos ir pripažįstamos sąnaudomis per turto nuomos laikotarpį arba tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

Nuomotojo patirtos išlaidos siekiant išnuomoti turtą (pvz., atliktas remontas pagal konkrečius nuomininko reikalavimus, komisiniai tarpininkams ir pan.) gali būti sukauptos ir pripažintos sąnaudomis per nuomos laikotarpį. Tam, kad šios sąnaudos būtų kaupiamos, turi būti įsitikinta, kad patirtų išlaidų pripažinimas sąnaudomis jų susidarymo laikotarpiu gali reikšmingai iškraipyti nuomotojo veiklos rezultatus arba šiomis išlaidomis negali būti didinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina.

1 pavyzdys

Įmonės A (toliau – nuomotojas) pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto nuoma. Nuomotojas sumokėjo 3 000 EUR nekilnojamojo turto agentūrai, kad ji surastų patalpų nuomininką.

Sumokėjus tarpininkavimo mokestį, nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6200 Komisiniai mokesčiai pardavėjams	3 000
K 271 Sąskaitos bankuose	3 000

2 pavyzdys

Įmonės C (toliau – nuomotojas) pagrindinė veikla – prekyba buitine technika, bendrosios ir administracinės sąnaudos per mėnesį sudaro apie 40 000 EUR. Ji nuomoja administracinio pastato patalpas. Patalpų nuomos sutartyje nurodytas mėnesinis nuomos mokestis – 4 000 EUR.

Nuomotojas atliko patalpų remontą pagal nuomininko reikalavimus ir pritaikė jas konkrečiai nuomininko veiklai. Remonto išlaidos – 42 000 EUR. Patalpos išnuomos 5 metams. Mėnesio nusidėvėjimo suma – 2 500 EUR.

Patyrus remonto išlaidų nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1261X Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas – remonto darbai	42 000
K 271 Sąskaitos bankuose arba K 4494 Kitos mokėtinos sumos	42 000
Pasibaigus pirmajam nuomos mėnesiui nuomotojo apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 2446 Kitos gautinos skolos	4 000
K 5401 Kitos pajamos	4 000

ir	
D 6401 Kitos sąnaudos	3 200
K 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 500
K 1261X Statomas (gaminamas) ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas – remonto darbai (42 000 EUR : 5 m. : 12 mėn.)	700

41. Išnuomoto turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tą pačią apskaitos politiką kaip ir kitam tos pačios grupės įmonės naudojamam turtui.

Išnuomoto turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tą pačią apskaitos politiką kaip ir įmonės naudojamam panašios paskirties turtui. Pvz., jeigu nuomojamas pastatas, jis užregistruojamas pastatų grupėje įsigijimo savikaina, atskiroje analitinėje sąskaitoje ir jam taikomas toks pat nusidėvėjimo skaičiavimo metodas kaip ir kitiems neišnuomotiems pastatams.

42. Išnuomoto turto vertės padidėjimas arba sumažėjimas registruojamas taikant 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir 23-ojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nuostatas.

43. Nuomotojas, išnuomodamas savos gamybos turtą, pardavimo pajamų nepripažįsta, nes toks sandoris pagal turinį ir ekonominę prasmę nėra pardavimas.

VIII. ATGALINĖ NUOMA

44. Atgalinės nuomos arba atgalinio lizingo sandorio esmė yra tai, kad turtas įsigijamas ir po to tas pats turtas išnuomojamas (perduodamas pagal lizingo sutartį) tam pačiam pardavėjui. Įmokų pagal nuomos arba lizingo sutartį dydis ir turto pardavimo kaina paprastai viena nuo kitos priklauso, nes jos aptariamoms kartu. Šių sandorių apskaitos tvarka priklauso nuo nuomos rūšies.

45. Jei parduotas turtas nuomojamas pagal atgalinės nuomos sutartį, kuri pagal turinį ir ekonominę prasmę yra lizingo sutartis, pelnas, gautas pardavus turtą, neturi būti pripažįstamas tuo laikotarpiu, kuriuo turtas buvo parduotas. Jis turi būti kaupiamas ir amortizuojamas per lizingo laikotarpį. Atgalinės lizingo sutarties ekonominė prasmė gali būti prilyginama finansavimui už užstatą, kai nuomotojas skolina nuomininkui pinigų, kaip užstatą naudodamas nupirktą ir išnuomotą turtą.

Atgalinės nuomos arba atgalinio lizingo sandorio esmė ta, kad turtas įsigijamas ir vėliau perduodamas pagal lizingo sutartį jo pardavėjui. Įmokų pagal lizingo sutartį dydis ir turto pardavimo kaina paprastai viena nuo kitos priklauso, nes jos aptariamoms kartu. Pelnas, gautas pardavus turtą, neturi būti pripažintas pajamomis turto pardavimo momentu. Laikantis kaupimo principo, jis turi būti amortizuojamas per visą lizingo laikotarpį.

Pagal atgalinio lizingo sutartį gauto turto ir prisiimtų įsipareigojimų (tiek ir nebalansinių) registravimas apskaitoje ir parodymas finansinėse ataskaitose nesiskiria nuo lizingo būdu įsigyto turto registravimo apskaitoje.

Pardavus savo turtą lizingo davėjui ir jį įsigijus pagal atgalinio lizingo sutartį, paprastai turtas apskaitoje užregistruojamas nauja verte. Tačiau tokiu atveju to turto vertė ir jo

nusidėvėjimo sąnaudos gali padidėti. Per atgalinio lizingo laikotarpį amortizuojant pelną, gautą pardavus turtą, amortizacijos sumomis mažinamos padidėjusios nusidėvėjimo sąnaudos.

Pavyzdys

20X4 m. sausio mėn. įmonė A, gavusi banko paskolą, pastatė gamyklos pastatą. Pastato įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – 1 000 000 EUR. Nustatyta pastato likvidacinė vertė – 100 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 15 metų.

Po vienu metų nuo pastato eksploatacijos pradžios paaiškėjo, kad dėl apyvartinių lėšų stygiaus įmonė A negalės laiku grąžinti paskolos. 20X5 m. sausio 31 d. įmonė A nusprendė pastatą parduoti ir įsigyti jį pagal atgalinio lizingo sutartį.

Sukauptas nusidėvėjimas pardavimo dieną – 60 000 EUR (1 000 000 EUR – 100 000 EUR : 15 m. x 1 m.). Pardavimo kaina – 1 200 000 EUR. Sutarties sudarymo mokestis – 12 000 EUR.

Lizingo sutarties laikotarpis – 5 metai, sutartis įsigaliojo pardavimo dieną.

Ištrauka iš lizingo įmokų mokėjimo grafiko

EUR

Data	Neišpirkta turto vertė	Turto išpirkimo įmokos	Palūkanų įmokos	Sutarties sudarymo mokestis	Suma
20X5-01-31	1 200 000			12 000	12 000
		180 000			180 000
20X5-02-28	1 020 000	15 191	3 825		19 016
20X5-03-31	1 004 809	15 248	3 768		19 016
20X5-04-30	989 561	15 305	3 711		19 016
20X5-05-31	974 256	15 362	3 654		19 016
20X5-06-30	958 894	15 420	3 596		19 016
20X5-07-31	943 474	15 478	3 538		19 016
20X5-08-31	927 996	15 536	3 480		19 016
20X5-09-30	912 460	15 594	3 422		19 016
20X5-10-31	896 866	15 653	3 363		19 016
20X5-11-30	881 213	15 711	3 305		19 016
20X5-12-31	865 502	15 770	3 246		19 016
20X6-01-31	849 732	15 829	3 187		19 016
...					
...					
...					
20X0-01-31	18 945		71		19 016
Iš viso	0	1 200 000	120 960	12 000	1 332 960

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš lizingo davėjo įmonės A apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271	Sąskaitos bankuose	1 200 000
D 1217	Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	60 000
K 1210	Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	1 000 000
K 492	Ateinančių laikotarpių pajamos	260 000

20X5 m. sausio 31 d., registruojant pagal atgalinio lizingo sutartį gautą pastatą, įmonės A apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1210	Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	1 212 000
K 4211	Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai (už 49 mėn.)	849 732
K 4401	Lizingo (finansinės nuomos) ar panašių įsipareigojimų einamųjų metų dalis (už 11 mėn.)	170 268
K 271	Sąskaitos bankuose (pradinė įmoka)	180 000
K 271	Sąskaitos bankuose (sutarties sudarymo mokestis)	12 000

20X5 m. vasario 28 d. registruojamas apskaičiuotas pagal atgalinio lizingo sutartį gauto pastato nusidėvėjimas ir įmonės A apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306	Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos ((1 212 000 EUR – 100 000 EUR) : 14 m.: 12 mėn.)	6 619
K 1217	Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	6 619

Registruojant 20X5 m. vasario mėn. atliktus mokėjimus pagal lizingo sutartyje nustatytą mokėjimo grafiką įmonės A apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4401	Lizingo (finansinės nuomos) ir kitų panašių įsipareigojimų ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis –	15 191
D 6806	Palūkanų sąnaudos už finansinės nuomos būdu įsigyjamą turtą	3 825
K 271	Sąskaitos bankuose	19 016

Pripažįstant turto perleidimo pelno amortizaciją apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 492	Ateinančių laikotarpių pajamos	4 333
K 6306	Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos (260 000 EUR : 60 mėn.)	4 333

46. Jei parduotas turtas nuomojamas pagal atgalinės nuomos sutartį, kuri pagal turinį ir ekonominę prasmę yra nuomos sutartis, pardavimo pajamos pripažįstamos taikant tą pačią apskaitos politiką kaip ir kitiems ilgalaikio turto pardavimo sandoriams, t. y. pelnas arba nuostolis pripažįstamas iš karto.

Parduotą turtą nuomojant pagal atgalinės nuomos sutartį, kuri pagal turinį ir ekonominę prasmę yra nuomos sutartis, pelnas arba nuostolis pripažįstamas iš karto, t. y. pelno (nuostolių) ataskaitoje kitos veiklos rezultatų straipsnyje parodomas pelnas arba nuostolis iš turto pardavimo.

Nuomos mokestis priskiriamas bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

Pavyzdys

20X5 m. sausio mėn. įmonė B, gavusi banko paskolą, pastatė administracinį pastatą. Pastato įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – 500 000 EUR. Nustatyta pastato likvidacinė vertė – 50 000 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 15 metų.

Po vienu metų nuo pastato eksploatacijos pradžios paaiškėjo, kad dėl apyvartinių lėšų stygiaus įmonė negalės laiku grąžinti paskolos ir, kad pastatas yra per didelis įmonės administracinėms reikmėms. 20X6 m. sausio 31 d. įmonė B nusprendė pastatą parduoti ir jame išsinuomoti sau reikiamą plotą.

Sukauptas nusidėvėjimas pardavimo dieną – 30 000 EUR (500 000 EUR – 50 000 EUR : 15 m. x 1 m.). Pardavimo kaina – 600 000 EUR.

Nuomos sutartis įsigaliojo pardavimo dieną. Mėnesinis nuomos mokestis, nurodytas nuomos sutartyje, – 1 500 EUR.

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš pirkėjo įmonės B apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	600 000
D 1217 Pastatų ir statinių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	30 000
K 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina	500 000
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	130 000
Atgalinės nuomos mokestis priskiriamas sąnaudoms ir apskaitoje daromi tokie įrašai:	
D 6300 Nuomos sąnaudos	1 500
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	1 500

IX. APSKAITA PANAUDOS GAVĖJO ĮMONĖJE

47. Pagal panaudos sutartį naudojamo turto eksploatacijos išlaidos pripažįstamos pagal šio standarto 30 punktą.

Pagal panaudos sutartį naudojamo turto eksploatavimo išlaidos (jei jų nekompensuoja panaudos davėjas) pripažįstamos panaudos gavėjo bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, jeigu jos nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

48. Pagal panaudos sutartį naudojamo turto rekonstrukcijos ar remonto išlaidos apskaitoje registruojamos pagal šio standarto 31 ir 32 punktus.

49. Pagal panaudos sutartį naudojamo turto draudimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis per draudimo sutarties galiojimo laikotarpį, jei tų išlaidų panaudos davėjas nekompensuoja.

Turto draudimo išlaidos panaudos gavėjo apskaitoje pripažįstamos sąnaudomis per galiojantį draudiminės apsaugos laikotarpį. Jeigu panaudos davėjas kompensuoja šias išlaidas, panaudos gavėjas mažina patirtas draudimo išlaidas tuo laikotarpiu, kuriuo jos kompensuojamos.

Pavyzdys

20X5 m. sausio 2 d. įmonė K (toliau – panaudos gavėjas) iš įmonės M (toliau – panaudos davėjas) pagal panaudos sutartį gavo automobilį, kurį naudos savo veikloje. Panaudos gavėjas

metams apdraudė automobilį, metinė automobilio draudimo įmoka – 2 400 EUR. Panaudos sutartyje nenumatyta kompensuoti draudimo išlaidas.

20X5 m. sausio 2 d., panaudos gavėjui sumokėjus metinę draudimo įmoką, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos	2 400
K 271 Sąskaitos bankuose	2 400

20X5 m. sausio 31 d. dalis naudojamo turto draudimo išlaidų priskiriama sąnaudoms ir apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6303 Draudimo sąnaudos	200
K 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos	200

Jei panaudos davėjas kompensuotų automobilio draudimo išlaidas, gavus pinigus panaudos gavėjo apskaitoje būtų daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 400
K 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos	2 400

X. APSKAITA PANAUDOS DAVĖJO ĮMONĖJE

50. Pagal panaudos sutartį perduotą turtą panaudos davėjas savo balanse registruoja pagal turto pobūdį. Pagal panaudos sutartį perduoto turto rekonstrukcijos ir remonto išlaidos panaudos davėjo apskaitoje registruojamos vadovaujantis šio standarto 38 punktu.

Pagal Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą neatlygintino naudojimosi daiktu (panaudos) sutartimi viena šalis (panaudos davėjas) perduoda kitai šaliai (panaudos gavėjui) nesunaudojamąjį daiktą laikinai ir neatlygintinai valdyti ir juo naudotis, o panaudos gavėjas įsipareigoja grąžinti tą daiktą tokios būklės, kokios jis jam buvo perduotas, atsižvelgiant į normalų nusidėvėjimą, arba sutartyje numatytos būklės.

Turto perdavimas pagal panaudos sutartį nekeičia turto nuosavybės teisės, todėl, atsižvelgiant į turimo turto įvairovę ir vertę, informacijos detalumo poreikius ir pan., panaudos davėjo balanse jis registruojamas panašaus pobūdžio turto grupėse.

51. Išlaidos, susijusios su pagal panaudos sutartį perduotu turtu, įskaitant ir turto nusidėvėjimą, pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

Pagal panaudos sutartį perduoto turto savininkas gali patirti išlaidų, susijusių su turto mokesčiais, draudimu, remontu ir pan. Panaudos davėjo patiriamos išlaidos, susijusios su turtu, perduotu pagal panaudos sutartį, apskaitoje registruojamos pagal jų pobūdį.

1 pavyzdys

20X5 m. sausio 2 d. įmonė M (toliau – panaudos davėjas) įmonei K (toliau – panaudos gavėjas) pagal panaudos sutartį perdavė automobilį. Automobilio nusidėvėjimo sąnaudos per mėnesį – 625 EUR.

20X5 m. sausio 31 d. panaudos davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	625
K 1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	625

2 pavyzdys

20X6 m. spalio 31 d. įmonė L (toliau – panaudos davėjas) įmonei N (toliau – panaudos gavėjas) pagal panaudos sutartį perdavė pastatą. Pastatas buvo užregistruotas panaudos davėjo balanse, tačiau jo teisinė registracija nebuvo atlikta.

20X6 m. gruodžio mėn., atliekant teisinę pastato registraciją, panaudos gavėjas patyrė 2 850 EUR išlaidų (pvz., sklypo ribų nustatymo). Pagal įmonės apskaitos politiką šios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tuo momentu, kai jos patiriamos.

20X6 m. gruodžio mėn. panaudos davėjo apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	2 850
K 271 Sąskaitos bankuose	2 850

52. Išlaidos, susijusios su panaudos sutarties sudarymu, pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos susidaro.

53. Pagal panaudos sutartį perduoto turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tą pačią apskaitos politiką kaip ir kitam tai pačiai grupei priskiriamam turtui.

Nesvarbu kokiems tikslams nuosavas turtas naudojamas (ar jį naudoja savininkas, ar turtas yra perduotas pagal nuomos ar panaudos sutartį), nusidėvėjimą skaičiuoja turto savininkas ir jo skaičiavimas priklauso nuo to, kokia apskaitos politika (nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, naudingo tarnavimo laikas ir pan.) taikoma skaičiuojant nusidėvėjimą tos turto grupės, kuriai jis yra priskirtas.

54. Pagal panaudos sutartį perduoto turto vertės padidėjimas arba sumažėjimas apskaitoje registruojamas taikant 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir 23-ojo verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nuostatas.

55. Panaudos davėjas, pagal panaudos sutartį perduodamas savos gamybos turtą, pardavimo pajamų nepripažįsta, nes toks sandoris pagal turinį ir ekonominę prasmę nėra pardavimas.

XI. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

56. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2004 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinę atskaitomybę.