

PATVIRTINTA

Audito ir apskaitos tarnybos
direktorius 2015 m. gegužės 28 d.
įsakymu Nr. VAS-21

22-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „UŽSIENIO VALIUTOS KURSO PASIKEITIMAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Šios rekomendacijos parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2014 m. gruodžio 18 d.

Metodinėse rekomendacijose pusjuodžiu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Jų paskirtis – paaiškinti, kaip apskaitoje registruojamas įmonės sandorių užsienio valiuta ir užsienyje veikiančių kontroliuojamų ir asocijuotųjų įmonių veiklos rezultatai ir kaip finansinėse ataskaitose pateikiami valiutų kursų pokyčiai. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, tačiau paaiškina, kaip jos gali būti taikomos.

Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti įmonės sandorių užsienio valiuta bei užsienyje veikiančių kontroliuojamų ir asocijuotų įmonių veiklos rezultatų apskaitos bei valiutų kursų pokyčių pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką.

2. Standartas taikomas:

2.1. sandorių užsienio valiuta apskaitai;

2.2. perskaičiuojant užsienyje veikiančių kontroliuojamų ir asocijuotų įmonių finansinę atskaitomybę konsoliduojant ir investicijų apskaitai taikant nuosavybės metodą.

3. Standartas netaikomas:

3.1. apsidraudimo sandorių užsienio valiuta apskaitai;

3.2. perskaičiuojant finansinės atskaitomybės rodiklius kita valiuta dėl vartotojų patogumo.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Finansinės atskaitomybės valiuta – valiuta, naudojama sudarant įmonės finansinę atskaitomybę.

Grynosios investicijos į veiklą užsienyje – užsienio įmonės nuosavo kapitalo dalis, tenkanti finansinę atskaitomybę teikiančiai įmonei.

Sandoris užsienio valiuta – sandoris, kurį sudarant mokėtinos ir (ar) gautinos sumos išreiškiamos ne finansinės atskaitomybės valiuta.

Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti / parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio išipareigojimą.

Užsienio įmonė – užsienyje esanti dukterinė, asocijuota, pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį kontroliuojama ar bendro pavaldumo įmonė.

Užsienio valiuta – kita nei įmonės finansinės atskaitomybės valiuta.

Valiutiniai straipsniai – pinigai bei kitas finansinis turtas užsienio valiuta ir finansiniai įsipareigojimai, pagal kuriuos bus gauta ar sumokėta fiksuota arba aiškiai nustatoma užsienio valiutos suma.

Valiutos kursas – apskaitoje taikomas euro ir užsienio valiutos santykis, nustatytas vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu.

III. SANDORIŲ UŽSIENIO VALIUTA PIRMINIS PRIPAŽINIMAS

4. Sandoris užsienio valiuta pirminio pripažinimo metu turi būti įvertinamas finansinės atskaitomybės valiuta pagal sandorio dienos valiutos kursą.

Sandorio diena – diena, kai pardavėjas ar paslaugos teikėjas su prekėmis ar paslaugomis susijusią riziką ir naudą perduoda prekių ar paslaugų pirkėjui.

Sandoriams užsienio valiuta priskiriami tokie sandoriai, kai įmonė:

- perka arba parduoda prekes, paslaugas ar kitą turtą, už kuriuos sumoka arba įsipareigoja sumokėti užsienio valiuta;
- ima arba suteikia paskolas užsienio valiuta, kurios bus grąžinamos ar susigrąžinamos užsienio valiuta;
- kitu būdu įsigyja arba perleidžia turtą, už kurį sumoka arba įsipareigoja sumokėti užsienio valiuta;
- patiria komandiruočių išlaidų užsienio valiuta.

1 pavyzdys

Automobilių dalimis prekiaujanti UAB „X“ 20X4 m. kovo 14 d. sudarė sutartį su Lenkijos įmone „Y“ dėl 6 000 uždegimo žvakių po 1 PLN ir 2 000 pakaitinimo žvakių po 2 PLN įsigijimo. Kadangi sutarties sudarymo dieną įmonės „Y“ sandėlyje buvo tik 1 200 uždegimo žvakių ir 1 000 pakaitinimo žvakių, buvo sutarta likusią prekių dalį pristatyti per 3 mėnesius. Be to, pagal sutarties sąlygas Lenkijos įmonė „Y“ įsipareigojo pristatyti prekes į UAB „X“ sandėlį ir tada perduoti visą su automobilių dalimis susijusią riziką ir naudą. Sutarties sudarymo metu euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,2748.

1 200 uždegimo žvakių ir 1 000 pakaitinimo žvakių buvo pristatyta 20X4 m. balandžio 2 d., kai euro ir zloto santykis buvo 4,2750 ((1 200 PLN + 2 000 PLN) : 4,2750 = 748,54 EUR).

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	748,54
K 443 Skolos tiekėjams	748,54

4 800 uždegimo žvakių buvo pristatyta 20X4 m. gegužės 14 d., kai euro ir zloto santykis buvo 4,2745 (4 800 PLN : 4,2745 = 1 122,94 EUR).

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	1 122,94
K 443 Skolos tiekėjams	1 122,94

1 000 pakaitinimo žvakių buvo pristatyta 20X4 m. birželio 1 d., kai euro ir zloto santykis buvo 4,2730 (2 000 PLN : 4,2730 = 468,06 EUR).

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	468,06
K 443 Skolos tiekėjams	468,06

Už pristatytas automobilių dalis UAB „X“ atsiskaitė 20X4 m. liepos 15 d., kai euro ir zloto santykis buvo 4,2789, ir apskaitoje užregistravo:

D 443 Skolos tiekėjams (748,54 EUR + 1 122,94 EUR + 468,06 EUR)	2 339,54
K 271 Sąskaitos bankuose ((6 000 PLN + 4 000 PLN) : 4,2789)	2 337,05
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	2,49

2 pavyzdys

UAB „A“ direktoriaus pavaduotojas 20X5 m. balandžio 24 d. išvyko į komandiruotę. Jam buvo išmokėtas 1 000 USD komandiruotės avansas, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1804.

Išmokėta valiuta apskaitoje įvertinama avanso išmokėjimo dieną pagal apskaitoje taikomą euro ir JAV dolerio santykį:

1 000 USD : 1,1804 = 847,17 EUR.

Registruojant išmokėtą valiutą, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	847,17
K 272 Kasa	847,17

Direktoriaus pavaduotojas 20X5 m. gegužės 2 d. grįžo iš komandiruotės, pateikė apmokėtą viešbučio sąskaitą, kelionės bilietus ir grąžino nepanaudotą 50 USD avanso likutį.

Registruojant komandiruotės išlaidas ir grąžintą nepanaudotą avanso likutį, apskaitoje minėtos išlaidos, t. y. sąskaitos už viešbutį ir bilietus suma, įvertinamos dieną, kada buvo patirtos, galiojusių valiutų santykiu.

Už bilietus 350 USD sumokėta 20X5 m. balandžio 25 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1806. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (350 USD : 1,1806)	296,46
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (296,51 – 296,46)	0,05
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (350 USD : 1,1804)	296,51

Už viešbutį 600 USD sumokėta 20X5 m. gegužės 1 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1801. Įmonės apskaitoje užregistruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (600 USD : 1,1801)	508,43
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (600 USD : 1,1804)	508,30
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (508,43 – 508,30)	0,13

Nepanaudotas avanso likutis įvertinamas komandiruotės išlaidas patvirtinančių dokumentų pateikimo dieną, t. y. 20X5 m. gegužės 2 d., galiojusių valiutų santykiu (euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1520), apskaitoje registruojama:

D 272 Kasa (50 USD : 1,1520)	43,40
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (43,40 – 42,36)	1,04
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (50 USD : 1,1804)	42,36

3 pavyzdys

UAB „A“ darbuotojas 20X5 m. liepos 5 d. siunčiamas į komandiruotę. Jam 1 000 EUR komandiruotės avansas buvo išmokėtas grynaisiais 20X5 m. liepos 4 d. Kadangi įmonės darbuotojui komandiruotėje buvo reikalinga JAV valiuta, jis tą pačią dieną eurus išsikeitė į JAV dolerius, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1710. Darbuotojas, sumokėjęs 1 EUR už valiutos keitimą, gavo 1 171 USD.

Registruojant įmonės apskaitoje 20X5 m. liepos 4 d. darbuotojui išmokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 000
K 272 Kasa	1 000

Iš komandiruotės darbuotojas grįžo 20X5 m. liepos 12 d. Nepanaudotą avanso likutį JAV doleriais iškeitė į eurus, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1810. Už keitimą sumokėjo 1 EUR. Tą pačią dieną darbuotojas įmonei pateikė komandiruotėje patirtų išlaidų dokumentus:

- Kelionės bilietus, pirktus 20X5 m. liepos 5 d. ir kainavusius 400 USD, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1780. Įmonės apskaitoje užregistruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (400 USD : 1,1780)	339,56
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (341,59 – 339,56)	2,03
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (400 USD : 1,1710)	341,59

- Už viešbučio paslaugas 20X5 m. liepos 11 d. apmokėtą 750 USD sąskaitą, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1795. Įmonės apskaitoje užregistruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (750 USD : 1,1795)	635,86
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (640,48 – 635,86)	4,62
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (750 USD : 1,1710)	640,48

- Valiutos keitimą patvirtinančius kvitus. Įmonės apskaitoje užregistruojama:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (1 + 1)	2
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	2

Kelionės metu darbuotojas išleido 1 150 USD, todėl nepanaudotas avanso likutis apskaitoje registruojamas:

D 272 Kasa (21 USD : 1,1810 – 2 EUR valiutos keitimo išlaidų)	15,78
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (15,93 – 15,78)	0,15
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (1 000 – 984,07)	15,93

4 pavyzdys

UAB „A“ darbuotojas 20X5 m. liepos 5 d. siunčiamas į komandiruotę. Jam 1 000 EUR komandiruotės avansas buvo išmokėtas grynaisiais 20X5 m. liepos 4 d.

Registruojant įmonės apskaitoje 20X5 m. liepos 4 d. darbuotojui išmokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	1 000
K 272 Kasa	1 000

Iš komandiruotės 20X5 m. liepos 12 d. grįžęs darbuotojas gražino įmonei nepanaudotą avanso likutį eurai ir pateikė komandiruotėje patirtų išlaidų dokumentus:

- Kelionės bilietus, pirktus 20X5 m. liepos 5 d. ir kainavusius 400 USD, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1780.

- Už viešbučio paslaugas 20X5 m. liepos 11 d. apmokėtą 750 USD sąskaitą, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1795.

Darbuotojo komandiruotės išlaidos apskaitoje registruojamos:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (339,56 + 635,86)	975,42
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	975,42

Nepanaudotas avanso likutis apskaitoje registruojamas:

D 272 Kasa	24,58
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (1 000 – 975,42)	24,58

5 pavyzdys

UAB „A“ direktoriaus pavaduotojas 20X5 m. rugsėjo 3 d. išvyko į komandiruotę į Daniją. Paskutinę komandiruotės dieną, t. y. 20X5 m. rugsėjo 9 d., už viešbučio paslaugas jis atsiskaitė įmonės kortele. Pinigus bankas iš įmonės sąskaitos nurašė tą pačią dieną. Šią dieną banke euro konvertavimo į Danijos kroną santykis buvo 7,4561, o apskaitoje taikomas euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4346. Grįžęs iš komandiruotės UAB „A“ direktoriaus pavaduotojas pateikė 5 200 DKK viešbučio sąskaitą.

Registruojant komandiruotės išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (5 200 DKK : 7,4346)	699,43
K 271 Sąskaitos bankuose (5 200 DKK : 7,4561)	697,42
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (699,43 – 697,42)	2,01

6 pavyzdys

UAB „A“ direktoriaus pavaduotojas 20X5 m. rugsėjo 3 d. išvyko į komandiruotę į Daniją. Paskutinę komandiruotės dieną, t. y. 20X5 m. rugsėjo 9 d., už viešbučio paslaugas jis atsiskaitė įmonės kortele, kai apskaitoje taikomas euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4346.

Pinigus bankas iš įmonės sąskaitos nurašė tik 20X5 m. rugsėjo 11 d. Šią dieną banke euro konvertavimo į Danijos kroną santykis buvo 7,4224.

Grįžęs iš komandiruotės UAB „A“ direktoriaus pavaduotojas pateikė 5 200 DKK viešbučio sąskaitą.

Kadangi sąskaitos išrašymo ir pinigų iš kortelės nurašymo datos yra skirtingos, pirmiausia apskaitoje registruojamos už gyvenimą viešbutyje patirtos sąnaudos:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (5 200 DKK : 7,4346)	699,43
K 443 Skolos tiekėjams	699,43

20X5 m. rugsėjo 11 d., kai bankas nurašo 20X5 m. rugsėjo 9 d. rezervuotus pinigus ir pagal banko išrašą galima nustatyti tikslią išlaidų sumą, į kurią įskaičiuojama ne tik skola viešbučiui, bet ir valiutų konvertavimo, banko paslaugų ir kortelės naudojimo mokesčiai, apskaitoje registruojama:

D 443 Skolos tiekėjams	699,43
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (700,58 – 699,43)	1,15
K 271 Sąskaitos bankuose (5 200 DKK : 7,4224)	700,58

5. Išimtiniais atvejais, kai valiutos kursų svyravimai nereikšmingi ir kiekvieną sandorį atskirai įvertinti sandorio dienos valiutos kursu netikslinga, gali būti taikomas vidutinis savaitės ar mėnesio valiutos kursas.

Vidutinis savaitės ar mėnesio valiutos kursas gali būti taikomas tik išimtiniais atvejais, kai valiutos kursas svyruoja nesmarkiai, pavyzdžiui, Šveicarijos franko kursas. Be to, vidutinis savaitės ar mėnesio valiutos kursas dažniausiai gali būti taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdo ir nekompiuterizuotos apskaitos atvejais.

1 pavyzdys

ŽŪB „Ž“ savo parduotuvėje prekiauja iš Šveicarijos atvežamais pieno produktais. Įmonės parduotuvėje taikomas periodinis atsargų apskaitos būdas ir apskaita nekompiuterizuota. Įmonės buhalteris peržiūrėjo 20X3 m. vasario 5–9 d. euro ir Šveicarijos franko santykius, kurie buvo:

- vasario 5 d. – 1,2028
- vasario 6 d. – 1,2024
- vasario 7 d. – 1,2022
- vasario 8 d. – 1,2014
- vasario 9 d. – 1,2011

Kadangi valiutos kursas svyruoja nesmarkiai, o pieno produktai iš tiekėjų buvo gaunami nedideliais kiekiais, gautos sumos buvo nereikšmingos, kad joms galėtų daryti įtaką nedidelis valiutos kurso pokytis, todėl apskaičiuojamas vidutinis savaitės euro ir Šveicarijos franko santykis:

$$\frac{1,2028 + 1,2024 + 1,2022 + 1,2014 + 1,2011}{5} = 1,2020$$

Vadinasi, vertindama 20X3 m. vasario 5–9 d. sudarytus sandorius ŽŪB „Ž“ taikys vidutinį Šveicarijos franko kursą, kai 1 EUR yra 1,2020 CHF.

2 pavyzdys

UAB „M“ įmonės darbuotojas 20X5 m. sausio 3 d. išvyko į komandiruotę į Norvegiją. Jam 180 EUR komandiruotės avansas buvo išmokėtas grynaisiais 20X5 m. sausio 2 d. Tą pačią dieną darbuotojas eurus išsikeitė į Norvegijos kronas ir gavo 1 647 NOK, kai euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 9,1500. Už valiutos keitimą darbuotojas sumokėjo 1 eurą.

Registruojant įmonės apskaitoje 20X5 m. sausio 2 d. darbuotojui išmokėtą avansą, daromi tokie įrašai:

D 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	180
K 272 Kasa	180

Komandiruotės metu darbuotojas patyrė tik kelionių Norvegijos viešuoju transportu išlaidas, nes už kelionės bilietus ir apgyvendinimą buvo sumokėta iš anksto.

20X5 m. sausio 11 d. UAB „M“ įmonės darbuotojas pateikė komandiruotėje patirtų išlaidų dokumentus, t. y. 40 viešojo transporto bilietų po 39 NOK, pirktų skirtingomis komandiruotės dienomis. Nepanaudotą avanso likutį Norvegijos kronomis iškeitė į eurus, kai euro ir kronos santykis buvo 9,1403. Už keitimą sumokėjo 1 EUR.

Kadangi valiutos kursas komandiruotės metu svyravo nežymiai, įmonė peržiūrėjo visų komandiruotės dienų euro ir Norvegijos kronos santykius ir apskaičiavo vidutinį:

sausio 3 d. – 9,1585
 sausio 4 d. – 9,1642
 sausio 5 d. – 9,1671
 sausio 6 d. – 9,1697
 sausio 7 d. – 9,1702
 sausio 8 d. – 9,1614
 sausio 9 d. – 9,1568
 sausio 10 d. – 9,1691

$$\frac{9,1585 + 9,1642 + 9,1671 + 9,1697 + 9,1702 + 9,1614 + 9,1568 + 9,1691}{8} = 9,1646$$

Registruojant komandiruotės išlaidas, UAB „M“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (1 560 NOK : 9,1646)	170,22
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (170,49 – 170,22)	0,27
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (1 560 NOK : 9,1500)	170,49

• Valiutos keitimą patvirtinantys kvitai įmonės apskaitoje užregistruojami:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (1 + 1)	2
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos	2

Kelionės metu darbuotojas išleido 1 560 NOK, todėl nepanaudotas avanso likutis apskaitoje registruojamas:

D 272 Kasa (87 NOK : 9,1403 – 2 EUR (valiutos keitimo išlaidos))	7,52
K 2445 Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos (180 – 172,49)	7,51
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (7,52 – 7,51)	0,01

6. Neteko galios nuo 2014 m. sausio 1 d.

IV. BALANSO STRAIPSNŲ UŽSIENIO VALIUTA ĮVERTINIMAS BALANSO DATA

7. Valiutiniai straipsniai balanse turi būti įvertinami finansinės atskaitomybės valiuta, taikant balanso datos valiutos kursą.

Įmonė gali turėti tokius valiutinius straipsnius:

- mokėtinas ir gautinas sumas užsienio valiuta;
- pinigus ir pinigų ekvivalentus užsienio valiuta.

Sumokėti avansai už prekes ir paslaugas valiutiniams straipsniams nepriskiriami, todėl balanse turi būti įvertinami ne paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos finansinių ataskaitų valiutos kursu, bet avansų gavimo arba mokėjimo dienos kursu.

Pavyzdys

a) AB „X“ 20X4 m. gruodžio 31 d. valiutiniuose straipsniuose buvo:

- skola už gautas prekes užsienio įmonei „Y“ – 5 000 GBP;
- suteikta paskola įmonei „J“ – 150 000 RUB;
- užsienio valiuta kasoje: 40 USD, 35 GBP, 10 500 RUB.

b) Sudarant 20X4 m. gruodžio 31 d. balansą, apskaitoje taikomi euro ir užsienio valiutų santykiai buvo tokie:

- euro ir JAV dolerio 1,1605;
- euro ir svaro sterlingų 0,7664;
- euro ir Rusijos rublio 75,0288.

c) 20X4 m. gruodžio 31 d. valiutinių straipsnių sumos yra tokios:

- skola įmonei „Y“ – 6 524,01 EUR (5 000 GBP : 0,7664)
 - paskola įmonei „J“ – 1 999,23 EUR (150 000 RUB : 75,0288)
 - užsienio valiuta kasoje:
 - 40 USD : 1,1605 = 34,47 EUR
 - 35 GBP : 0,7664 = 45,67 EUR
 - 10 500 RUB : 75,0288 = 139,95 EUR
-

8. Įsigijimo savikaina apskaitomas už užsienio valiutą pirktas turtas balanse turi būti įvertinamas finansinės atskaitomybės valiuta, taikant pirminio pripažinimo metu (sandorio dieną) galiojusį valiutos kursą.

Pavyzdys

20X5 m. vasario 16 d. įmonė „X“ su Švedijoje veikiančia įmone sudarė sutartį dėl 3 automobilių pirkimo po 188 113 SEK už kiekvieną. Sutarties pasirašymo dieną euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,4010. Pagal sutartį su automobiliais susijusi nauda ir rizika įmonei „X“ perduodama automobilių pristatymo į įmonės „X“ sandėlius dieną. Automobiliai į įmonės „X“ sandėlius buvo pristatyti 20X5 m. kovo 20 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,39.

Registruojant gautus automobilius, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 123 Transporto priemonės (3 x 188 113 SEK : 9,3900) ¹	60 100,00
K 443 Skolos tiekėjams	60 100,00

9. Turtas, kurio tikroji vertė nustatoma užsienio valiuta, balanse turi būti įvertinamas finansinės atskaitomybės valiuta, taikant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutos kursą.

Pavyzdys

Įmonė „X“ 20X5 m. rugpjūčio 15 d. įsigijo JAV įmonės „Z“, kurios akcijos kotiruojamos JAV vertybinių popierių biržoje, 10 000 akcijų po 14 USD, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,205.

¹ Finansinių ataskaitų sudarymo dieną šie automobiliai balanse bus įvertinami tokiu euro ir Švedijos kronos santykiu, koku jie buvo įvertinti pirminio pripažinimo metu, t. y. euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,39, neatsižvelgiant į Švedijos kronos kurso pokytį per laikotarpį nuo pirminio automobilių pripažinimo iki finansinių ataskaitų sudarymo.

Registruojant įsigytas akcijas, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai (10 000 vnt. x 14 USD : 1,205)	116 182,57
K 271 Sąskaitos bankuose	116 182,57

Įmonė „X“ 20X5 m. gruodžio 31 d. nustatė, kad akcijų vertė yra 16 USD už vnt., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1605. Vadinas, balanse akcijos bus parodomos tikrosios vertės nustatymo dieną buvusiu valiutų santykiu. Nustatoma akcijų tikroji vertė:

$$10\,000 \text{ vnt.} \times 16 \text{ USD} : 1,1605 = 137\,871,61 \text{ EUR}$$

Skirtumas dėl JAV dolerio kurso pokyčio:

$$10\,000 \text{ vnt.} \times 14 \text{ USD} : 1,1605 - 116\,182,57 = 4\,455,09 \text{ EUR}$$

Skirtumas dėl tikrosios vertės nustatymo:

$$10\,000 \text{ vnt.} \times (16 \text{ USD} - 14 \text{ USD}) : 1,1605 = 17\,233,95 \text{ EUR}$$

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1660 Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai (137 871,61 – 116 182,57)	21 689,04
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	4 455,09
K 5808 Investicijų tikrosios vertės padidėjimo pelnas	17 233,95

V. VALIUTOS KURSŲ SKIRTUMAI

10. Skirtumai, kurie susidaro apmokėjus valiutiniuose straipsniuose parodytas sumas kitu valiutos kursu negu buvo pirminio pripažinimo metu arba paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, jeigu valiutiniai straipsnių sumos buvo pripažintos ankstesniais finansiniais metais, turi būti pripažįstami ataskaitinio laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis, išskyrus skirtumus, susijusius su grynosiomis investicijomis į užsienio įmonę. Pelno (nuostolių) ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos straipsnyje parodomas tik valiutos kurso pasikeitimo rezultatas (pelnas arba nuostolis dėl valiutos kurso pasikeitimo).

Dėl valiutų kursų pokyčio, kai pasikeičia užsienio valiutos kursas, finansinės veiklos pajamų ir sąnaudų susidaro šiais atvejais.

1. Įvertinant valiutinius straipsnius finansinių ataskaitų sudarymo dieną.

a) Įvertinant turto dalies valiutinius straipsnius:

1 pavyzdys

Įmonės „X“ valiutinių straipsnių sumos 20X3 m. gruodžio 31 d. buvo tokios:

- Norvegijos įmonės „V“ skolos, gautinos po vieno metų – 50 000 NOK;
- Didžiosios Britanijos įmonės „D“ skola, gautina per vienus metus – 24 000 GBP;
- banko valiutinėje sąskaitoje turimi JAV doleriai – 10 000 USD.

Sudarant 20X3 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, apskaitoje taikomi euro ir užsienio valiutų santykiai buvo tokie:

- euro ir Norvegijos kronos 8,6145,
- euro ir svaro sterlingų 0,7791,
- euro ir JAV dolerio 1,1708.

Įmonė „X“ 20X3 m. gruodžio 31 d. valiutinių straipsnių sumas perskaičiuoja į finansinių ataskaitų valiutą taikydama paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutų santykį:

- Norvegijos įmonės „V“ skolos, gautinos po vienu metų –
50 000 NOK : 8,6145 = 5 804,17 EUR,
- Didžiosios Britanijos įmonės „D“ skola, gautina per vienus metus –
24 000 GBP : 0,7791 = 30 804,77 EUR,
- banko valiutinėje sąskaitoje esantys JAV doleriai –
10 000 USD : 1,1708 = 8 541,17 EUR.

20X4 m. gruodžio 31 d. valiutų santykiai buvo tokie:

- euro ir Norvegijos kronos 8,6024,
- euro ir svaro sterlingų 0,7799,
- euro ir JAV dolerio 1,1725.

20X4 m. gruodžio 31 d. įmonės „X“ valiutinių straipsnių duomenys, apskaičiuoti taikant paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutų santykius, bus tokie:

- Norvegijos įmonės „V“ skolos, gautinos po vienu metų –
50 000 NOK : 8,6024 = 5 812,33 EUR,
- Didžiosios Britanijos įmonės „D“ skola, gautina per vienus metus –
24 000 GBP : 0,7799 = 30 773,18 EUR,
- banko valiutinėje sąskaitoje esantys JAV doleriai –
10 000 USD : 1,1725 = 8 528,78 EUR.

Registruojant valiutų kursų pokyčius 20X4 m. gruodžio 31 d., įmonės „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

Norvegijos įmonės „V“ skola (5 812,33 EUR – 5 804,17 EUR = 8,16 EUR) registruojama:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos	8,16
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	8,16

Didžiosios Britanijos įmonės „D“ skola, gautina per vienus metus (30 773,18 EUR – 30 804,77 EUR = –31,59 EUR) registruojama:

D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	31,59
K 244 Kitos gautinos sumos	31,59

Banko valiutinėje sąskaitoje esantys JAV doleriai (8 528,78 EUR – 8 541,17 EUR = –12,39 EUR):

D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	12,39
K 271 Sąskaitos bankuose	12,39

b) Įvertinant įsipareigojimų dalies valiutinius straipsnius:

2 pavyzdys

Įmonės „X“ valiutinių straipsnių duomenys 20X3 m. gruodžio 31 d. buvo tokie:

- iš banko gauta paskola – 45 000 USD,
- skola Danijos įmonei „V“ už automobilį – 160 000 DKK,
- skola Didžiosios Britanijos įmonei „D“ už medieną – 20 000 GBP.

Sudarant finansines ataskaitas 20X3 m. gruodžio 31 d., valiutų santykiai buvo tokie:

- euro ir JAV dolerio 1,1275,
- euro ir Danijos kronos 7,4432,
- euro ir svaro sterlingų 0,7799.

Įmonė „X“ 20X3 m. gruodžio 31 d. valiutinių straipsnių sumas perskaičiuoja į finansinių ataskaitų valiutą taikydama paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutų santykį:

- iš banko gauta paskola – 45 000 USD : 1,1275 = 39 911,31 EUR,
- skola Danijos įmonei „V“ už automobilį – 160 000 DKK : 7,4432 = 21 496,13 EUR,
- skola Didžiosios Britanijos įmonei „D“ už medieną – 20 000 GBP : 0,7652 = 26 136,96 EUR.

Sudarant finansines ataskaitas 20X4 m. gruodžio 31 d., valiutų santykiai buvo tokie:

- euro ir JAV dolerio 1,1292,
- euro ir Danijos kronos 7,4265,
- euro ir svaro sterlingų 0,7679.

Įmonė „X“ 20X4 m. gruodžio 31 d. valiutinių straipsnių sumas perskaičiuoja į finansinių ataskaitų valiutą taikydama paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutų santykį:

- iš banko gauta paskola – 45 000 USD : 1,1292 = 39 851,22 EUR,
- skola Danijos įmonei „V“ už automobilį – 160 000 DKK : 7,4265 = 21 544,47 EUR,
- skola Didžiosios Britanijos įmonei „D“ už medieną – 20 000 GBP : 0,7662 = 26 102,85 EUR.

Registruojant valiutų kursų pokyčius 20X4 m. gruodžio 31 d., įmonės „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai.

Iš banko gauta paskola (39 851,22 EUR – 39 911,31 EUR = –60,09 EUR) registruojama:

D 441 Skolos kredito įstaigoms	60,09
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	60,09

Skola Danijos įmonei „V“ už automobilį (21 544,47 EUR – 21 496,13 EUR = 48,34 EUR) registruojama:

D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	48,34
K 443 Skolos tiekėjams	48,34

Skola Didžiosios Britanijos įmonei „D“ už medieną (26 102,85 EUR – 26 136,96 EUR = –34,11 EUR):

D 443 Skolos tiekėjams	34,11
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	34,11

Užsienio valiuta sumokėti avansai valiutiniams straipsniams nepriskiriami, nes už įmonės iš anksto sumokėtas sumas vėliau bus gautos prekės arba paslaugos. Įmonei sumokėti avansai priskiriami įsipareigojimams, kuriuos ji įvykdys pateikusi prekes ar suteikusi paslaugas. Todėl balanse sumokėti avansai parodomi taikant finansinių ataskaitų valiutos kursą, kuris buvo pirminio pripažinimo apskaitoje dieną, o ne paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.

3 pavyzdys

Įmonė „K“ 20X8 m. lapkričio 10 d. sumokėjo 5 000 GBP įmonei „L“ už konsultavimo paslaugas, kurias įmonė „L“ suteiks 20X9 m. vasario 12 d. Avanso mokėjimo dieną euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7644. Sumokėtas avansas registruojamas apskaitoje darant tokius įrašus:

D 208 Sumokėti avansai	6 541,08
K 271 Sąskaitos bankuose	6 541,08

20X8 m. gruodžio 31 d. euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7637. Sudarydama balansą, įmonė sumokėto avanso neperskaičius pagal paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutų santykį, bet pateiks pagal sumokėjimo įmonei „L“ dieną galiojusį valiutų santykį, t. y. 0,7644.

Įmonė „L“ 20X9 m. vasario 12 d. suteikė konsultavimo paslaugas įmonei „K“. Paslaugų teikimo dieną euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7666. Suteiktos konsultavimo paslaugos priskiriamos įmonės bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, apskaitoje registruojamos pagal paslaugų suteikimo dienos valiutų santykį:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	6 522,31
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	18,77
K 208 Sumokėti avansai	6 541,08

2. Perkant turtą į skolą, kai mokama užsienio valiuta.

a) Perkant ilgalaikį turtą į skolą:

1 pavyzdys

Įmonė „X“ su Švedijoje veikiančia įmone 20X6 m. balandžio 13 d. sudarė sutartį dėl biuro baldų įsigijimo už 20 000 SEK. Sutarties sudarymo dieną euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,3245. Pagal sutartį su biuro baldais susijusi rizika ir nauda perduodama tada, kai Švedijos įmonė baigia montuoti baldus kiekvienam padaliniiui atskirai.

Švedijos įmonė 20X6 m. gegužės 3 d. pristatė ir sumontavo biuro baldus įmonės „X“ vadovui ir jo pavaduotojui už 5 000 SEK, kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,3282 (5 000 SEK : 9,3282):

D 124 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	536,01
K 443 Skolos tiekėjams	536,01

Įmonės „X“ buhalterijai baldai už 4 000 SEK buvo sumontuoti 20X6 m. gegužės 25 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,3602 (4 000 SEK : 9,3602):

D 124 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	427,34
K 443 Skolos tiekėjams	427,34

Gamybos padaliniiui biuro baldai už 6 000 SEK buvo sumontuoti 20X6 m. birželio 15 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,4165 (6 000 SEK : 9,4165):

D 124 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	637,18
K 443 Skolos tiekėjams	637,18

Transporto padaliniiui biuro baldai už 5 000 SEK buvo sumontuoti 20X6 m. birželio 25 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,3964 (5 000 SEK : 9,3964):

D 126 Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	532,12
K 443 Skolos tiekėjams	532,12

Įmonė „X“ už sumontuotus biuro baldus sumokėjo 20X6 m. birželio 3 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,3953:

D 443 Skolos tiekėjams (536,01 + 427,34 + 637,18 + 532,12)	2 132,65
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita) (20 000 SEK : 9,3953)	2 128,72
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	3,93

b) Perkant trumpalaikį turtą į skolą:

2 pavyzdys

Baldus gaminanti įmonė „A“ 20X4 m. spalio 18 d. sudarė sutartį su Lenkijoje veikiančia įmone dėl 600 m. gobeleno pirkimo po 80 PLN už 1 metrą. Sutarties sudarymo dieną euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,2641. Pagal sutartį su prekėmis susijusi rizika ir nauda perduodama prekių pristatymo į sandėlį dieną. Lenkijos įmonė gobeleną į įmonės „A“ sandėlį pristatė 20X4 m. lapkričio 15 d., kai euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,2698.

Registruojant gautą gobeleną, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	11 241,74
K 443 Skolos tiekėjams (600 m. x 80 PLN : 4,2698)	11 241,74

Įmonė „A“ 20X4 m. gruodžio 18 d. sumokėjo skolą Lenkijoje veikiančiai įmonei. Skolos sumokėjimo dieną euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,2654.

Registruojant sumokėtą skolą, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 443 Skolos tiekėjams (600 m. x 80 PLN : 4,2698)	11 241,74
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	11,60
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita zlotais) (600 m. x 80 PLN : 4,2654)	11 253,34

3. Parduodant turtą į skolą, kai mokama užsienio valiuta.

a) Parduodant ilgalaikį turtą į skolą:

1 pavyzdys

Statybos įmonė „A“ 20X8 m. vasario 12 d. sudarė sutartį su Rusijoje veikiančia įmone „R“ dėl krano, kurio įsigijimo savikaina 15 550 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 8 220 EUR, pardavimo. Kraną įmonė „A“ pardavė už 825 800 RUB. Sutarties sudarymo dieną euro ir Rusijos rublio santykis buvo 74,7335. Pagal sutartį su kranu susijusi rizika ir nauda perduodama tada, kai įmonė „A“ kraną pristato ir sumontuoja. Įmonė „A“ kraną pristatė ir parengė naudoti 20X8 m. kovo 11 d., kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 76,4212.

Įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos (825 800 RUB : 76,4212)	10 805,90
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	8 220,00
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	15 550,00
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	3 475,90

Rusijoje veikianti įmonė už kraną sumokėjo 20X8 m. kovo 9 d., kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 74,9564:

D 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita rubliais) (825 800 RUB : 74,9564)	11 017,07
K 241 Pirkėjų skolos (825 800 RUB : 76,4212)	10 805,90
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	211,17

b) Parduodant trumpalaikį turtą į skolą:

2 pavyzdys

Mediena prekiaujanti įmonė „A“ 20X5 m. sausio 14 d. sudarė sutartį dėl medienos, kurios savikaina yra 152 EUR už m³, pardavimo Danijoje veikiančiai baldų gamybos įmonei „D“. Buvo parduota 250 m³ medienos po 400 DKK už m³. Sutarties sudarymo dieną euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4445. Sutartyje nurodyta, kad su prekėmis susijusi rizika yra perduodama tada, kai įmonė „A“ pakrauna medieną į Klaipėdos jūrų uoste stovintį įmonės „D“ laivą. Mediena į įmonės „D“ laivą buvo pakrauta 20X5 m. vasario 4 d., kai euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4462.

Registruojant pirkėjų skolą, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos (250 m ³ x 400 DKK : 7,4462)	13 429,67
K 5000 Parduotų prekių pajamos	13 429,67

Nurašant parduotos medienos įsigijimo savikainą, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6000 Parduotų prekių savikaina (250 m ³ x 152 EUR)	38 000,00
K 203 Produkcija	38 000,00

Danijos įmonė už medieną atsiskaitė 20X5 m. kovo 3 d., kai euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4497:

D 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita kronomis)(250 m ³ x 400 DKK : 7,4497)	13 423,36
D 6803 Neigiamą valiutų kursų pokyčio įtaka	6,31
K 241 Pirkėjų skolos (250 m ³ x 400 DKK : 7,4462)	13 429,67

4. Turto įsigijimas už užsienio valiutą, kai sumokama avansu.

a) Įsigyjant ilgalaikį turtą:

1 pavyzdys

20X4 m. rugpjūčio 8 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,6261, įmonė „A“ sudarė sutartį dėl 5 autobusų po 1 650 000 SEK įsigijimo iš Švedijos įmonės, už kuriuos buvo sumokėta avansu 20X4 m. rugpjūčio 24 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,6245.

Registruojant sumokėtą avansą, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą (1 650 000 SEK x 5 vnt. : 9,6245)	857 187,39
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita kronomis)	857 187,39

Pagal sutartį su autobusais susijusi rizika ir nauda yra perduodama, kai įmonė „A“ atsiima autobusus iš Švedijos įmonės sandėlių. Įmonė „A“ autobusus iš Švedijos įmonės sandėlių atsiėmė 20X4 m. rugsėjo 10 d., kai euro ir Švedijos kronos santykis buvo 9,6273.

Registruojant gautus autobusus, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina (1 650 000 SEK x 5 vnt. : 9,6273)	856 938,08
D 6803 Neigiamą valiutų kursų pokyčio įtaka	249,31
K 1260 Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą (1 650 000 SEK x 5 vnt. : 9,6245)	857 187,39

b) Įsigyjant trumpalaikį turtą:

2 pavyzdys

ŽŪB „Ž“ 20X7 m. rugsėjo 25 d. sudarė sutartį su Danijos įmone dėl 4 t trąšų po 10 000 DKK už toną įsigijimo sumokant avansu. Sutarties sudarymo dieną euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4446. ŽŪB „Ž“ už trąšas iš anksto sumokėjo 20X7 m. spalio 14 d., kai euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4451.

Registruojant sumokėtą avansą, ŽŪB „Ž“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams (4 t x 10 000 DKK : 7,4451)	5 372,66
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita kronomis)	5 372,66

Pagal sutartį su trąšomis susijusi rizika ir nauda yra perduodama, kai Danijos įmonė trąšas pristato į ŽŪB „Ž“ laivo, stovinčio Kopenhagos jūrų uoste, denį. Danijos įmonė trąšas pristatė į ŽŪB „Ž“ laivo denį 20X7 m. spalio 29 d., kai euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4443:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės (4 t x 10 000 DKK : 7,4443)	5 373,24
K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	5 372,66
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	0,58

5. Turto pardavimas už užsienio valiutą, kai sumokama avansu.

a) Parduodant ilgalaikį turtą:

1 pavyzdys

Įmonė „S“ 20X5 m. spalio 23 d. sudarė sutartį su Rusijos įmone dėl audimo staklių, kurios buvo įsigytos ketinant jas perparduoti, pardavimo už 1 385 000 RUB sumokant avansu. Sutarties sudarymo dieną euro ir Rusijos rublio santykis buvo 74,8645. Parduodamų audimo staklių įsigijimo savikaina buvo 17 500 EUR. Rusijos įmonė avansą sumokėjo 20X5 m. lapkričio 14 d., kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 75,2214.

Registruojant gautą avansą, įmonės „S“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita rubliais) (1 385 000 RUB : 75,2214)	18 412,31
K 442 Gauti avansai	18 412,31

Pagal sutartį su audimo staklėmis susijusi rizika yra perduodama, kai įmonė „S“ stakles pristato Rusijos įmonei ir visiškai sukomplektuoja. 20X5 m. lapkričio 25 d. audimo staklės buvo pristatytos Rusijos įmonei, kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 75,2187. Audimo staklės buvo baigtos komplektuoti 20X5 m. lapkričio 26 d., kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 75,1645:

D 442 Gauti avansai (1 385 000 RUB : 75,2214)	18 412,31
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	13,94
K 5000 Parduotų prekių pajamos (1 385 000 RUB : 75,1645)	18 426,25
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	17 500,00
K 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	17 500,00

b) Parduodant trumpalaikį turtą:

2 pavyzdys

Pieno produktus gaminanti įmonė „G“ 20X4 m. kovo 16 d. sudarė sutartį su Šveicarijos įmone dėl varškės sūrelių, kurių savikaina yra 0,35 EUR už vieneta, pardavimo. Šveicarijos įmonė įsigijo

20 000 vnt. varškės sūrelių po 0,50 CHF už vieneta, sumokėjo avansu. Sutarties sudarymo dieną euro ir Šveicarijos franko santykis buvo 1,0727. Šveicarijos įmonė už pieno gaminius avansą sumokėjo 20X4 m. balandžio 5 d., kai euro ir Šveicarijos franko santykis buvo 1,0621.

Registruojant gautą avansą, įmonės „G“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita) (20 000 vnt. x 0,50 CHF : 1,0621)	9 415,31
K 442 Gauti avansai	9 415,31

Pagal sutartį su produkcija susijusi rizika ir nauda yra perduodama pieno gaminių pakrovimo į Šveicarijos įmonei priklausančius sunkvežimius dieną. Pieno gaminiai į Šveicarijos įmonės sunkvežimius buvo pakrauti 20X4 m. balandžio 15 d., kai euro ir Šveicarijos franko santykis buvo 1,0551:

D 442 Gauti avansai	9 415,31
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	62,46
K 5000 Parduotų prekių pajamos (20 000 vnt. x 0,50 CHF : 1,0551)	9 477,77
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina (20 000 vnt. x 0,35 EUR)	7 000,00
K 203 Produkcija	7 000,00

6. Užsienio valiutos pardavimas.

Pavyzdys

Įmonė „X“ bankui „B“ 20X5 m. kovo 6 d. pardavė 500 USD ir 10 000 RUB. Pagal Lietuvos banko skelbiamus valiutų santykius, apskaitoje taikomi euro ir užsienio valiutų santykiai pardavimo dieną buvo:

- euro ir JAV dolerio 1,1298,
- euro ir Rusijos rublio 75,5628.

Minėtų valiutų banko „B“ pirkimo kaina buvo:

- 1 EUR kainavo 1,1529 USD,
- 1 EUR kainavo 79,8676 RUB.

Todėl įmonės „X“ apskaitoje registruojamas apskaitoje taikomų euro ir užsienio valiutų santykių ir banko „B“ JAV dolerio ir Rusijos rublio pirkimo kainos skirtumas:

D 271 Sąskaitos bankuose (eurais) (500 USD : 1,1529 + 10 000 RUB : 79,8676)	558,90
D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	16,00
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinės sąskaitos) (500 USD : 1,1298 + 10 000 RUB : 75,5628)	574,90

7. Paskolos grąžinimas užsienio valiuta.

Pavyzdys

UAB „A“ 20X8 m. balandžio 2 d. sudarė sutartį su Norvegijos įmone „N“ dėl trumpalaikės 60 000 NOK paskolos, kuri į UAB „A“ sąskaitą buvo pervesta 20X8 m. balandžio 15 d., kai euro ir NOK santykis buvo 8,6325. Pagal sutartį įmonė privalės grąžinti paskolą po 6 mėn. nuo pinigų pervedimo į UAB „A“ sąskaitą dienos, o palūkanos turės būti mokamos kiekvieno mėnesio 30 d.

Paskola suteikta su 9 proc. metine palūkanų norma (vadinasi, kiekvieną mėnesį palūkanos sudarys 0,75 proc. (9 proc. : 12 mėn.))².

Registruojant gautą paskolą, UAB „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita) (60 000 NOK : 8,6325)	6 950,48
K 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai	6 950,48

UAB „A“ 20X8 m. balandžio 30 d. apskaičiavo ir sumokėjo palūkanas įmonei „N“, kai euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 8,7225. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6802 Kitų suteiktų paskolų palūkanų sąnaudos (60 000 NOK x 0,75 proc. : 8,7225) ³	51,59
K 271 Sąskaitos bankuose	51,59

UAB „A“ grąžino paskolą Norvegijos įmonei 20X8 m. spalio 12 d., kai euro ir Norvegijos kronos santykis buvo 8,7425:

D 4404 Kiti skoliniai įsipareigojimai (60 000 NOK : 8,6325)	6 950,48
K 271 Sąskaitos bankuose (60 000 NOK : 8,7425)	6 863,03
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	87,45

8. Paskolos užsienio valiuta susigrąžinimas.

Pavyzdys

Įmonė „X“ 20X4 m. kovo 15 d. sudarė sutartį su Rusijos įmone „R“ dėl 1 000 000 RUB paskolos. Pagal sutartį įmonė „R“ paskolą turės grąžinti po 2 metų nuo pinigų pervedimo į įmonės sąskaitą dienos. Metinė palūkanų norma yra 7,2 proc. paskolos sumos. Sutartyje buvo nurodyta, kad paskolą įmonė „R“ grąžins ir palūkanas mokės JAV doleriais kiekvieno mėnesio 2 d. ir pradės mokėti nuo kito mėnesio, kai paskola bus pervesta į Rusijos įmonės „R“ sąskaitą.

Įmonė „X“ paskolą pervedė 20X4 m. kovo 24 d., kai euro ir Rusijos rublio santykis buvo 70,3432 (1 000 000 RUB : 70,3432). Registruojant gautą paskolą, įmonės „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos (išduotos paskolos)	14 216,02
K 271 Sąskaitos bankuose	14 216,02

Rusijos įmonė „R“ apskaičiavo ir 20X4 m. balandžio 2 d. sumokėjo palūkanas, kai Rusijos rublio ir JAV dolerio santykis buvo 0,0160, o euro ir JAV dolerio – 1,1346.

Apskaičiuojamos mokėtinos palūkanos⁴:

$$1\,000\,000\text{ RUB} \times (7,2\text{ proc.} : 12\text{ mėn.}) \times 0,0160 = 96,00\text{ USD}$$

Registruojant gautas palūkanas, įmonės „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271 Sąskaitos bankuose (96,00 USD : 1,1346)	84,61
K 5600 Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų palūkanų pajamos	84,61

² Siekiant aiškumo, šiame pavyzdyje palūkanos apskaičiuojamos proporcingai paskolos laikotarpiui netaikant 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatų dėl apskaičiuotų palūkanų būdo.

³ Toliau palūkanos skaičiuojamos pagal kiekvieno mėnesio palūkanų mokėjimo dieną galiojantį valiutų santykį.

⁴ Siekiant aiškumo, šiame pavyzdyje palūkanos apskaičiuojamos proporcingai paskolos laikotarpiui netaikant 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatų dėl apskaičiuotų palūkanų būdo. Toliau palūkanos skaičiuojamos pagal kiekvieno mėnesio palūkanų mokėjimo dieną galiojantį valiutų santykį.

Rusijos įmonė „R“ gražino paskolą 20X6 m. kovo 14 d., kai Rusijos rublio ir JAV dolerio santykis buvo 0,0165, o euro ir JAV dolerio – 1,1447.

Kadangi pagal sutartį įmonė „R“ paskolą turėjo gražinti JAV doleriais, apskaičiuojama gražinamos paskolos suma:

$$1\,000\,000\text{ RUB} \times 0,0165 = 164\,500\text{ USD}$$

Susigražinusi paskolą, įmonė „X“ apskaitoje daro tokius įrašus:

D 271 Sąskaitos bankuose (16 500 USD : 1,1447)	14 414,26
K 2446 Kitos gautinos skolos (išduotos paskolos)	14 216,02
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	198,24

11. Jei valiutinės skolos apmokamos kitą nei pirminio pripažinimo ataskaitinį laikotarpį, valiutų kursų skirtumas skaičiuojamas nuo paskutinės finansinės atskaitomybės datos. Jei sudaromos tarpinės finansinės atskaitomybės, valiutiniai straipsniai perskaičiuojami tarpiniais laikotarpiais (pavyzdžiui, kiekvieną mėnesį), o valiutos kurso pasikeitimo įtaka turi būti nustatoma nuo valiutinio straipsnio paskutinio perskaičiavimo datos.

1 pavyzdys

Įmonė „M“ 20X4 m. gruodžio 4 d. įsigijo žaliavų iš Didžiojoje Britanijoje veikiančios įmonės „G“ už 15 000 GBP. Sutartyje buvo nurodyta, kad įmonė už pirktas žaliavas atsiskaitys 20X5 m. sausio 4 d.

Euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis 20X4 m. gruodžio 4 d. buvo 0,7294.

Registruojant gautas žaliavas, įmonės „M“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės (15 000 GBP : 0,7294)	20 564,85
K 443 Skolos tiekėjams	20 564,85

Finansinių ataskaitų sudarymo dieną skola užsienio valiuta yra perskaičiuojama į finansinių ataskaitų valiutą, taikant paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutos kursą. Euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis 20X4 m. gruodžio 31 d. buvo 0,7226. Įmonės „G“ skola 20X4 m. gruodžio 31 d. yra 20 758,37 EUR (15 000 GBP : 0,7226).

Registruojant skirtumą dėl valiutų kursų pokyčio, įmonės „M“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	193,52
K 443 Skolos tiekėjams (20 758,37 – 20 564,85)	193,52

Skolos sumokėjimo dieną, 20X5 m. sausio 4 d., euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7342.

Registruojant sumokėtą skolą, įmonės „M“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 443 Skolos tiekėjams (15 000 GBP : 0,7226)	20 758,37
K 271 Sąskaitos bankuose (15 000 GBP : 0,7248)	20 695,36
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	63,01

2 pavyzdys

Įmonė „X“ be metinių finansinių ataskaitų kiekvieną ketvirtį sudaro ir tarpines finansines ataskaitas. Todėl kiekvieną ketvirtį turi būti perskaičiuojamos valiutinių straipsnių sumos pagal tarpinių finansinių ataskaitų sudarymo dieną apskaitoje taikomus euro ir užsienio valiutų santykius.

20X3 m. pirmojo ketvirčio valiutų kursų pokyčio įtaka nustatoma lyginant pirmojo ketvirčio finansinių ataskaitų sudarymo dieną buvusių euro ir užsienio valiutų santykius su 20X2 metų finansinių ataskaitų sudarymo dieną buvusiais euro ir užsienio valiutų santykiais.

20X3 m. antrojo ketvirčio valiutų kursų pokyčio įtaka nustatoma lyginant antrojo ketvirčio finansinių ataskaitų sudarymo dieną buvusių euro ir užsienio valiutų santykius su 20X3 m. pirmojo ketvirčio euro ir atskirų užsienio valiutų santykiais.

Atitinkamai trečiasis ketvirtis yra lyginamas su antruoju, o ketvirtasis – su trečiuoju.

12. Valiutos kurso skirtumai, kurie susidaro perskaičiavus valiutinius straipsnius, kurie iš esmės yra grynosios investicijos į užsienio įmonę dalis, turi būti registruojami nuosavo kapitalo dalyje ir pripažįstami pajamomis ar sąnaudomis tik tada, kai ta investicija perleidžiama. Tokių valiutos kursų skirtumų gali atsirasti, jei patronuojančios įmonės balanso valiutiniuose straipsniuose yra gautinų iš užsienio įmonės ar mokėtinų jai sumų, kurių artimiausiu metu nei gauti, nei mokėti neplanuojama. Šiems straipsniams nepriskiriamos iš užsienio įmonės gautinos ar jai mokėtinos prekybos operacijų sumos.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė „X“ 20X5 m. gegužės 14 d. suteikė 40 000 GBP paskolą savo patronuojamajai įmonei „Y“, veikiančiai Didžiojoje Britanijoje, kai euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7259. Paskola turės būti gražinta po 10 metų.

Registruojant suteiktą paskolą, įmonės „X“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1611 Paskolos patronuojamosioms įmonėms (40 000 GBP : 0,7259)	55 104,01
K 271 Sąskaitos bankuose (valiutinė sąskaita)	55 104,01

Sudarydama finansines ataskaitas, įmonė „X“ 20X5 m. gruodžio 31 d. įvertino patronuojamajai įmonei „Y“ suteiktą paskolą pagal tą dieną galiojusį valiutos kursą. Finansinių ataskaitų sudarymo dieną euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis buvo 0,7245. Patronuojamosios įmonės skola 20X5 m. gruodžio 31 d. yra 55 210,49 EUR (40 000 : 0,7245).

Skirtumas dėl pasikeitusio euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykio užregistruojamas apskaitoje:

D 1610 Paskolos patronuojamosioms įmonėms (55 210,49 – 55 104,01)	106,48
K 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	106,48

2 pavyzdys

Įmonė „X“ įrengimus, kurių savikaina 15 930 EUR, sukauptas nusidėvėjimas 2 030 EUR, pardavė patronuojamajai įmonei „Y“ už 10 200 GBP, kai euro ir Didžiosios Britanijos svoro sterlingų santykis buvo 0,7249:

D 241 Pirkėjų skolos (10 200 GBP : 0,7249)	14 070,91
D 1247 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–)	2 030,00
K 1240 Kitų įrenginių, prietaisų ir įrankių įsigijimo savikaina	15 930,00
K 5400 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	170,91

Kadangi tai įprastinis sandoris, bet koks pelnas ar nuostoliai iš šio sandorio yra pripažįstami pajamomis arba sąnaudomis, o gautina suma nėra įmonės „X“ grynoji investicija į patronuojamąją

įmonę „Y“. Kai už įrengimus buvo mokama, euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingo santykis buvo 0,7249:

D 271 Sąskaitos bankuose (10 200 GBP : 0,7262)	14 045,72
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	25,19
K 241 Pirkėjų skolos (10 200 GBP : 0,7249)	14 070,91

VI. UŽSIENIO ĮMONĖS VALIUTOS KURSŲ SKIRTUMAI

13. Konsoliduojant finansinę atskaitomybę, užsienio įmonės finansinės atskaitomybės rodikliai turi būti perskaičiuojami taip:

13.1. turtas ir įsipareigojimai bei nuosavas kapitalas (išskyrus ataskaitinių metų rezultata) perskaičiuojami pagal balanso datos valiutos kursą;

Pavyzdys

Įmonė „A“ Ukrainoje veikiančios patronuojamosios įmonės „B“ balansą perskaičiavo 20X6 m. gruodžio 31 d., kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 17,9879:

	UAH	valiutų santykis 17,9879	EUR
Ilgalaikis turtas	1 796 228		99 857
Trumpalaikis turtas	1 058 097		58 823
TURTO IŠ VISO	2 854 325		158 680
Nuosavas kapitalas	660 880		36 740
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(22 434)		(1 219)
Valiutų kursų pokyčio įtaka nepaskirstytajam pelnui (nuostoliams) ⁵			(28)
Ilgalaikiai įsipareigojimai	1 872 624		104 105
Trumpalaikiai įsipareigojimai	343 255		19 082
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	2 854 325		158 680

Einamųjų metų pelnas (nuostoliai) apskaičiuojami:			
Einamųjų metų pelnas (nuostoliai) ⁶	(14 772)		(821)
Ankstesniųjų metų pelnas (nuostoliai) ⁷	(7 662)		(398)
Nepaskirstytojo pelno iš viso	(22 434)		(1 219)

Nepaskirstytas nuostolis, perskaičiuotas taikant paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną buvusį valiutų santykį:

$$22\,434 \text{ UAH} : 17,9879 = 1\,247 \text{ EUR}$$

⁵ Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, reikės įvertinti ir valiutų kursų pokyčio įtaką kitiems nuosavo kapitalo straipsniams.

⁶ 20X6 m. pelnas (nuostoliai), apskaičiuotas taikant užsienio valiutos santykį, galiojusį kiekvieno atskiro sandorio dieną.

⁷ Nepaskirstytasis ankstesniųjų metų pelnas ar nuostoliai, apskaičiuoti sudedant ankstesniųjų metų grynąjį pelną (nuostolius), nurodyti perskaičiuotose pelno (nuostolių) ataskaitose ir atėmus paskirstytą pelną (pagal pelno paskirstymo dieną galiojusį valiutos santykį).

Valiutos kurso pokyčio įtaka nepaskirstytajam nuostoliui apskaičiuojama taip:
 $1\,247\text{ EUR} - 1\,219\text{ EUR} = -28\text{ EUR}$

13.2. pajamos ir sąnaudos perskaičiuojamos pagal kiekvieno sandorio dienos valiutos kursą.

Pavyzdys

Sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas perskaičiuojamos patronuojamosios įmonės „B“ 20X6 m. gautos pajamos ir patirtos sąnaudos.

20X6 metais įmonė „B“ atliko tokias operacijas:

1. 20X6 m. sausio 2 d. įmonė „B“ apskaičiavo ir draudimo įmonei „D“ sumokėjo 1 200 UAH draudimo įmoką už pastatų draudimą ir 800 UAH už transporto priemonių draudimą, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 17,9579 ((1 200 UAH + 800 UAH) : 17,9579):

D 6303 Draudimo sąnaudos	111,37
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	111,37
ir	
D 4494 Kitos mokėtinos sumos	111,37
K 271 Sąskaitos bankuose	111,37

2. 20X6 m. sausio 18 d. grąžino 54 000 UAH paskolą bankui, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 17,6482. Paskola buvo suteikta 20X3 metais, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7246:

D 4220 Ilgalaikiai įsipareigojimai pagal paskolų sutartis (54 000 UAH : 19,7246)	2 737,70
D 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	322,10
K 271 Sąskaitos bankuose (54 000 UAH : 17,6482)	3 059,80

3. 20X6 m. balandžio 14 d. pardavė Rusijos įmonei „R“ 2 traktorius, kurių kiekvieno savikaina yra 80 000 UAH, po 100 000 UAH, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7512. Rusijos įmonė „R“ traktorius atsiėmė 20X6 m. balandžio 24 d. Rusijos muitinėje, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7691:

D 241 Pirkėjų skolos (100 000 UAH x 2 vnt. : 19,7691)	10 116,80
K 5000 Parduotų prekių pajamos	10 116,80
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina (80 000 UAH x 2 vnt. : 19,7691)	8 093,44
K 2030 Produkcija	8 093,44

4. 20X6 m. birželio 17 d. Rusijos įmonė „R“ atsiskaitė už įsigytus traktorius, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7861:

D 271 Sąskaitos bankuose (100 000 UAH x 2 : 19,7861)	10 108,11
D 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	8,69
K 241 Pirkėjų skolos (100 000 UAH x 2 vnt. : 19,7691)	10 116,80

5. 20X6 m. liepos 25 d. pardavė suvirinimo stakles, kurių įsigijimo savikaina buvo 123 000 UAH, sukauptas nusidėvėjimas 62 000 UAH, už 59 000 UAH Ukrainos įmonei „U“, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,6791. Pagal sutartį su staklėmis susijusi rizika ir nauda yra perduodama įmonei „U“, kai įmonė „B“ stakles pristato ir sumontuoja. Įmonė „B“ stakles įmonei „U“ pristatė ir sumontavo 20X6 m. rugpjūčio 18 d., kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,8973:

D 241 Pirkėjų skolos (59 000 UAH : 19,8973)	2 965,22
D 1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (–) (62 000 UAH : 19,8973)	3 116,00
D 6400 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai (61 000 UAH – 59 000 UAH : 19,8973)	100,52
K 1220 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina (123 000 UAH : 19,8973)	6 181,74

6. 20X6 m. rugsėjo 27 d. sudarė sutartį dėl skelbimo apie atsarginių dalių išpardavimą išspausdinimo žurnale „L“ už 350 UAH mokestį. Skelbimas buvo išspausdintas 20X6 m. spalio 2 d. žurnale, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7919:

D 6202 Paslaugų ir prekių reklamos sąnaudos (350 UAH : 19,7919)	17,68
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	17,68

7. 20X6 m. lapkričio 2 d. įmonės atsarginių dalių sandėlyje kilo gaisras. 20X6 m. lapkričio 4 d. gaisro nuostoliai buvo įvertinti 49 850 UAH, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,6834:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos (49 850 UAH : 19,6834)	2 532,59
K 121 Pastatai ir statiniai (28 400 UAH : 19,6834)	1 442,84
K 20 Atsargos (21 450 UAH : 19,6834)	1 089,75

Kadangi įmonė „B“ buvo apdraudusi tik pastatus, buvo apskaičiuota gautina pastatų draudimo suma:

D 244 Kitos gautinos sumos (28 400 UAH : 19,6834)	1 442,84
K 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 442,84

8. Įmonė „U“ 20X6 m. gruodžio 12 d. atsiskaitė už įsigytas suvirinimo stakles, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7534:

D 271 Sąskaitos bankuose (59 000 UAH : 19,7534)	2 986,83
K 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	21,61
K 241 Pirkėjų skolos (59 000 UAH : 19,8973)	2 965,22

9. Draudimo bendrovė „D“ 20X6 m. gruodžio 19 d. sumokėjo draudimo sumą už gaisro metu apgadintą pastatą, kai euro ir Ukrainos grivinos santykis buvo 19,7633:

D 271 Sąskaitos bankuose (28 400 UAH : 19,7633)	1 437,01
D 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	5,83
K 244 Kitos gautinos sumos (28 400 UAH : 19,6834)	1 442,84

Sudarydama 20X6 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, įmonė „B“ apskaičiavo, kad per 20X6 metus susidarė:

	UAH	EUR
Pajamos	200 000	10 116,80
Sąnaudos		
Pardavimo savikaina	160 000	8 093,44

Pardavimo sąnaudos	350	17,68
Bendrosios ir administracinės sąnaudos	2 000	111,37
	21 450	1 089,75
	15 285	818,07 ⁸
Kitos veiklos sąnaudos	2 000	100,52
20X6 metų rezultatas	(1 085)	(114,03)

Sukauptas skirtumas dėl valiutų kursų pokyčio buvo 7,69 EUR (21,61 EUR – 8,69 EUR – 5,83EUR).

Dėl valiutų kursų pokyčio atsiradęs skirtumas parodomas konsoliduotojo balanso nuosavo kapitalo dalyje iki grynosios investicijos perleidimo (žr. 14 punkto pavyzdį).

14. Visi valiutų kursų skirtumai, susidarę dėl užsienio įmonės finansinės atskaitomybės rodiklių perskaičiavimo, registruojami balanso nuosavo kapitalo dalyje, kur apskaitomi iki grynosios investicijos perleidimo.

Kadangi įmonė balanso rodiklius perskaičiuoja taikydama balanso dieną buvusį valiutos kursą, o pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklius – taikydama kiekvieno sandorio dieną buvusį valiutos kursą, šių ataskaitų perskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio rezultatas skiriasi. Tokiu atveju perskaičiuotas pelno (nuostolių) ataskaitos ataskaitinio laikotarpio rezultatas pateikiamas balanse, o gautas balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodytų ataskaitinio laikotarpio rezultatų skirtumas parodomas balanso nuosavo kapitalo dalyje.

Pavyzdys

Patronuojančioji įmonė „A“ 20X3 m. sausio 3 d. Didžiojoje Britanijoje įsteigė patronuojamąją įmonę „B“, suformavo 973 880 GBP jos įstatinį kapitalą ir tą pačią dieną apmokėjo jį grynais pinigais. Euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis 20X3 m. sausio 3 d. buvo 0,7251. Patronuojančiajai įmonei „A“ priklauso 100 proc. patronuojamosios įmonės „B“ akcijų. Steigiant patronuojamąją įmonę prestižo, pelno ar nuostolių nesusidarė, nes įsigijimo datą patronuojamosios įmonės nuosavas kapitalas buvo lygus investicijos į patronuojamąją įmonę įsigijimo savikainai (973 880 GBP : 0,7251 = 1 343 098 EUR).

Patronuojančiosios įmonės „A“ 20X3 m. gruodžio 31 d. balansas
(investicija į patronuojamosios įmonės akcijas balanse parodyta įsigijimo savikaina):

Ilgalaikis turtas	4 185 240
Trumpalaikis turtas	2 612 380
TURTO IŠ VISO	6 797 620
Įstatinis kapitalas	2 091 126
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	325 165
Ilgalaikiai įsipareigojimai	2 933 949
Trumpalaikiai įsipareigojimai	1 447 380
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	6 797 620

⁸ Per 20X6 m. sumokėti mokesčiai už komunalines paslaugas į eurus buvo perskaičiuoti pagal kiekvieno atlikto mokėjimo dieną buvusį valiutų santykį.

Sudarydama konsoliduotąsias 20X3 metų finansines ataskaitas, patrunuojančioji įmonė perskaičiavo patrunuojamosios įmonės „B“ finansines ataskaitas į eurus. Patrunuojančiosios įmonės grynasis pelnas (nuostoliai), apskaičiuotas taikant kiekvieno sandorio dieną buvusį kursą, sudaro 458 622 EUR. Jeigu nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) būtų skaičiuojamas pagal paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos valiutos kursą, jis sudarytų 460 634 EUR. Vadinas, valiutų kursų pokyčio įtaka nepaskirstytajam pelnui lygi 2 012 EUR (460 634 EUR – 458 622 EUR). Be to, nors patrunuojamosios įmonės įstatinis kapitalas svarais sterlingų nepasikeitė, tačiau perskaičiuotame į eurus balanse (palyginti su apskaičiuotu steigimo metu) jis padidėjo dėl valiutos kurso pokyčio:

$$973\,880\text{ GBP} : 0,7282 - 973\,880\text{ GBP} : 0,7251 = -5\,718\text{ EUR.}$$

Perskaičiuoti įmonės „B“ 20X3 m. gruodžio 31 d. balanso straipsniai:

	GBP	valiutų santykis 0,7282	EUR
Ilgalaikis turtas	1 796 228		2 466 668
Trumpalaikis turtas	1 058 097		1 453 031
TURTO IŠ VISO	2 854 325		3 919 699
Įstatinis kapitalas	973 880		1 337 380
Iš jo:			
• pagal įsigijimo dieną buvusį kursą			1 343 098
• valiutų kursų pokyčio įtaka			(5 718)
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(335 434)		(460 634)
Iš jo:			
• pagal sandorio dieną buvusį kursą			(458 622)
• valiutų kursų pokyčio įtaka			(2 012)
Ilgalaikiai įsipareigojimai	1 872 624		2 571 578
Trumpalaikiai įsipareigojimai	343 255		471 375
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	2 854 325		3 919 699

20X3 m. gruodžio 31 d. konsoliduotasis balansas

	Įmonės „A“ balansas	Įmonės „B“ balansas	Konsoliduotasis balansas
	1	2	1+2
Ilgalaikis turtas	4 185 240	2 466 668	5 308 810 ⁹
Trumpalaikis turtas	2 612 380	1 453 031	4 065 411
TURTO IŠ VISO	6 797 620	3 919 699	9 374 221 ¹⁰
Įstatinis kapitalas	2 091 126	1 343 098	2 091 126 ¹¹

⁹ 4 185 240 EUR + 2 466 668 EUR – 1 343 098 EUR (investicijos į patrunuojamąją įmonę „B“ savikaina) = 5 308 810 EUR

¹⁰ 6 797 620 EUR + 3 919 699 EUR – 1 343 098 EUR = 9 374 221 EUR

¹¹ 2 091 126 EUR + 1 343 098 EUR – 1 343 098 EUR (patrunuojamosios įmonės „B“ įstatinis kapitalas įsigijimo data) = 2 091 126 EUR

Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	325 165	(458 622)	(133 457)
Valiutų kursų pokyčio įtaka		(7 730)	(7 730)
Ilgalaikiai įsipareigojimai	2 933 949	2 571 578	5 505 527
Trumpalaikiai įsipareigojimai	1 447 380	471 375	1 918 755
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	6 797 620	3 919 699	9 374 221

Patronuojančioji įmonė „A“ 20X4 m. sausio 2 d. pardavė savo patronuojamąją įmonę „B“ JAV įmonei „J“ už 3 400 000 USD. Euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų santykis 20X4 m. sausio 2 d. buvo 0,7234, o euro ir JAV dolerio – 1,1463

Patronuojamosios įmonės „B“ grynojo turto tikroji vertė pardavimo dieną:

$$2\,854\,325\text{ GBP} - (1\,872\,624\text{ GBP} + 343\,255\text{ GBP}) = 638\,446\text{ GBP}$$

Patronuojamosios įmonės „B“ pardavimo kaina:

$$3\,400\,000\text{ USD} : 1,1463 = 2\,966\,065\text{ EUR}$$

Patronuojamosios įmonės „B“ nuosavas kapitalas pardavimo dieną:

$$1\,337\,380\text{ EUR}^{12} + (-460\,634\text{ EUR})^{13} = 876\,746\text{ EUR}$$

Konsoliduotojoje 20X4 metų pelno (nuostolių) ataskaitoje gautas pelnas iš patronuojamosios įmonės pardavimo apskaičiuojamas:

$$2\,966\,065\text{ EUR} - 876\,746\text{ EUR} = 2\,089\,319\text{ EUR}$$

15. Jei valiutų kursų svyravimai nereikšmingi, užsienio įmonės finansinės atskaitomybės rodikliai gali būti perskaičiuojami taikant vidutinį laikotarpio valiutos kursą, pavyzdžiui, mėnesio ar ketvirčio.

Tik išimtiniais atvejais, kai užsienio valiutos kursas kinta nesmarkiai, užsienio įmonės, kaip ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančios įmonės, finansinių ataskaitų rodikliai gali būti perskaičiuojami taikant vidutinį laikotarpio (savaitės ar mėnesio) valiutos kursą.

16. Atitinkama užsienio įmonės perskaičiuotos finansinės atskaitomybės valiutos kursų skirtumų dalis konsoliduotame balanse turi būti priskiriama mažumos daliai, jei tokia yra.

Jei įsigyjama užsienio įmonė, tačiau ji netampa visiška finansines ataskaitas teikiančios įmonės nuosavybe, t. y. įsigyjama mažiau kaip 100 procentų įmonės akcijų, sukaupti valiutų kursų pokyčio skirtumai, atsiradę dėl perskaičiavimo ir priskirtini mažumos daliai, konsoliduotajame balanse priskiriami mažumos daliai.

Pavyzdys

Įmonei „A“ priklauso 70 proc. patronuojamosios įmonės „B“ akcijų. Sukaupta valiutų kursų pokyčio suma 8 860 EUR. Mažumai tenkanti skirtumų dėl užsienio valiutų kursų pokyčio dalis apskaičiuojama taip:

$$8\,860\text{ EUR} \times 30\% = 2\,658\text{ EUR}$$

¹² Patronuojamosios įmonės „B“ įstatinis kapitalas pardavimo dieną 1 343 098 EUR – 5 718 EUR = 1 337 380 EUR

¹³ Patronuojamosios įmonės „B“ nepaskirstytasis nuostolis pardavimo dieną –458 622 EUR + (–2 012 EUR) = –460 634 EUR

Ištrauka iš įmonės „A“ 20X4 m. konsoliduotojo balanso

	EUR
D. Nuosavas kapitalas	733 586
1. Kapitalas	256 345
2. Akcijų priedai	
3. Perkainojimo rezervas	112 225
4. Rezervai	221 900
5. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	134 256
6. Valiutų kursų pokyčio įtaka	6 202

Mažumai tenkanti skirtumų dėl valiutų kursų pokyčio dalis 2 658

17. Prestižas, atsiradęs dėl užsienio įmonės įsigijimo, turi būti apskaičiuojamas taikant įsigijimo dienos valiutos kursą. Vėliau atliekami tikrosios vertės koregavimai, susiję su prestižo nustatymu, taip pat apskaičiuojami taikant įsigijimo dienos valiutos kursą.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X5 m. balandžio 15 d. įsigijo Danijoje veikiančią patronuojamąją įmonę „B“ už 235 000 DKK. Įmonės „B“ turto vertė įsigijimo dieną buvo 224 550 DKK. Patronuojamosios įmonės įsigijimo dieną euro ir Danijos kronos santykis buvo 7,4504. Įmonė „A“ apskaičiavo prestižą, susijusį su patronuojamosios įmonės „B“ įsigijimu:

$$(235\,000\text{ DKK} - 224\,550\text{ DKK}) : 7,4504 = 1\,403\text{ EUR}$$

Tačiau įmonei „B“ 20X5 m. sausio mėnesį buvo pateiktas 20 000 DKK ieškinys, apie kurį įmonė „A“ nebuvo informuota ir kuris nebuvo įvertintas, kai buvo nustatoma grynojo turto vertė. Apie iškeltą bylą patronuojančioji įmonė sužinojo 20X5 m. gegužės 10 d. Labai didelė tikimybė, kad byla bus pralaimėta. Euro ir Danijos kronos santykis 20X5 m. gegužės 10 d. buvo 7,4637. Kadangi byla iškelta anksčiau negu buvo įsigyta patronuojamoji įmonė, o finansiniai metai, kada buvo įsigyta patronuojamoji įmonė, dar nesibaigė, paaiškėjus tokioms aplinkybėms turi būti koreguojama prestižo įsigijimo savikaina (jei paaiškėja aplinkybės, kurios egzistavo įsigijimo dieną, tačiau nebuvo žinomos pirkėjui, prestižo įsigijimo savikainą galima koreguoti pasibaigus įsigijimo metams iki finansinių ataskaitų sudarymo).

Koreguojama patronuojamosios įmonės „B“ grynojo turto vertė:

$$224\,550\text{ DKK} - 20\,000\text{ DKK} = 204\,550\text{ DKK}$$

Perskaičiuojama prestižo įsigijimo savikaina, taikant įsigijimo dienos valiutų santykį:

$$(235\,000\text{ DKK} - 204\,550\text{ DKK}) : 7,4504 = 4\,087\text{ EUR}$$

arba

$$1\,403\text{ EUR} + (20\,000\text{ DKK} : 7,4504) = 4\,087\text{ EUR.}$$

18. Atliekant konsolidavimo procedūras, valiutos kursų skirtumai neeliminuojami, kadangi jie parodo patronuojančios įmonės pajamų, sąnaudų ar nuosavybės pokyčius.

19. Užsienio įmonės pinigų srautai konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje turi būti įvertinami pinigų srautų susidarymo dienos valiutos kursu.

Konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudaranti įmonė užsienio įmonės įplaukas ir išmokas konsoliduotojoje pinigų srautų ataskaitoje turi įvertinti konsoliduotųjų ataskaitų valiuta pagal pinigų gavimo ir išmokėjimo dieną buvusį valiutų santykį.

20. Jei užsienio įmonės ir patronuojančios įmonės balanso datos nesutampa, finansines atskaitomybes leidžiama konsoliduoti, jeigu jos skiriasi ne daugiau kaip trimis mėnesiais (16-asis verslo apskaitos standartas „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijos į dukterines įmones“). Tokiu atveju užsienio įmonės finansinė atskaitomybė perskaičiuojama pagal užsienio įmonės balanso datos valiutos kursą. Jei nuo užsienio įmonės balanso datos iki patronuojančios įmonės balanso datos įvyksta svarbių valiutos kurso pokyčių, finansinė atskaitomybė gali būti koreguojama.

Pavyzdys

20X3 m. pabaigoje Lenkijoje veikianti patronuojančioji įmonė „A“ pateikė tokį balansą:

	PLN	valiutų santykis 4,1181	EUR
Ilgalaikis turtas	844 556		205 084
Trumpalaikis turtas	223 280		54 219
TURTO IŠ VISO	1 067 836		259 303
Nuosavas kapitalas	614 515		149 223
Rezervai	24 201		5 877
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	107 142		26 017 ¹⁴
Ilgalaikiai įsipareigojimai	106 958		25 973
Trumpalaikiai įsipareigojimai	215 020		52 213
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	1 067 836		259 303

Lietuvoje veikiančios patronuojančiosios įmonės „L“ balansas buvo sudaromas po 2 mėn., kai euro ir Lenkijos zloto santykis buvo 4,2748. Kadangi valiutos kursas reikšmingai pasikeitė, Lenkijos įmonės „A“ balansas yra koreguojamas pagal patronuojančiosios įmonės „L“ balanso sudarymo dieną buvusį valiutų santykį.

	PLN	valiutų santykis 4,2902	EUR
Ilgalaikis turtas	844 556		196 857
Trumpalaikis turtas	223 280		52 044

¹⁴ Straipsnio *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* sumą sudaro praėjusio ataskaitinio laikotarpio nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) ir ataskaitinio laikotarpio nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). 20X2 m. nepaskirstytieji nuostoliai buvo 6 192 EUR. 20X3 m. nepaskirstytasis pelnas yra 32 209 EUR, kuris gaunamas iš ataskaitinio laikotarpio pajamų atėmus ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, kai pajamos ir sąnaudos perskaičiuojamos pagal kiekvieno sandorio dieną buvusį valiutų santykį.

TURTO IŠ VISO	1 067 836	248 901
Nuosavas kapitalas	614 515	143 237
Rezervai	24 201	5 641
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	107 142	26 017 ¹⁵
Valiutų kursų pokyčio įtaka nepaskirstytajam pelnui (nuostoliams)		(1 044)
Ilgalaikiai įsipareigojimai	106 958	24 931
Trumpalaikiai įsipareigojimai	215 020	50 119
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	1 067 836	248 901

21. Jei užsienio įmonė perleidžiama, įmonės nuosavo kapitalo dalyje sukaupta valiutos kursų skirtumų suma turi būti pripažįstama to laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis. Jei perleidžiama tik dalis investicijos į užsienio įmonę, į pajamas ar sąnaudas įtraukiama valiutos kursų skirtumo dalis, proporcinga perleistai investicijos daliai.

1 pavyzdys

Įmonė „X“ 20X5 m. spalio 15 d. pardavė savo patronuojamąją įmonę „Y“, kurios tikroji vertė pardavimo dieną buvo 1 600 000 GBP, už 3 400 000 USD JAV įmonei „Z“, kai pardavimo dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,0578, o euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų – 0,7342. Nuosavo kapitalo dalyje sukaupta skirtumų dėl valiutų kursų pokyčių suma buvo 1 430 EUR:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos (3 400 000 USD : 1,0578)	3 214 218
K 1601 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertė (1 600 000 GBP : 0,7342)	2 179 243
K 5501 Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas perleidimo pelnas	1 034 975
ir	
D 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka	1 430
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	1 430

2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X8 m. gegužės 25 d. už 2 000 000 USD perleido 30 proc. savo patronuojamosios įmonės akcijų, kurių tikroji vertė perleidimo dieną buvo 2 840 000 GBP, kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1388, o euro ir Didžiosios Britanijos svaro sterlingų – 0,7241. Nuosavo kapitalo dalyje buvo sukauptas 1 110 EUR skirtumas dėl valiutų kursų pokyčio. Į pajamas ar sąnaudas (šiuo atveju – pajamas) bus įtraukta 30 proc. nuosavo kapitalo dalyje sukaupėtų skirtumų dėl valiutų kursų pokyčio sumos:

D 167 Po vienu metų gautinos sumos (2 000 000 USD : 1,1388)	1 756 235
K 1601 Patronuojamųjų įmonių akcijų vertė (2 840 000 GBP x 30 % : 0,7241)	1 176 633

¹⁵ Straipsnio *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* rezultatas neperskaičiuojamas pagal patronuojančiosios įmonės finansinių ataskaitų sudarymo dieną buvusį valiutos kursą, nes pelnas (nuostoliai) yra gaunamas iš ataskaitinio laikotarpio pajamų atėmus ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, kai pajamos ir sąnaudos perskaičiuojamos pagal kiekvieno sandorio dieną buvusį valiutų santykį.

K 5501 Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas perleidimo pelnas	579 602
ir	
D 3X Valiutų kursų pokyčio įtaka (1 110 x 30 %)	333
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos (1 110 x 30 %)	333

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

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