

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO
FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

Rasa Kanapickienė, Kristina Rudžionienė, Borisas Jefimovas

ĮMONIŲ APSKAITA

Mokomoji knyga

Kaunas, 2006

Mokomoji knyga patvirtinta Vilniaus Universiteto
Kauno humanitarinio fakulteto Taryboje
2006 m. gruodžio 8 d. Protokolas Nr. 3

Recenzavo: doc.dr.Gailutė Gipienė (VU)

doc.dr. Neringa Stončiuvienė (LŽŪU)

Leidinio ir atskirų jo dalių autoriaus teises saugo Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas. Nė viena šio leidinio dalis (visas leidinys) negali būti atkuriamą arba platinama nei elektroninėmis, nei mechaninėmis priemonėmis, įskaitant fotokopijavimą, įrašymą, arba bet kokias informacijos saugojimo sistemas, neturint visų autorių raštiško sutikimo.

© R. KANAPICKIENĖ, K. RUDŽIONIENĖ, B. JEFIMOVAS, 2006

© VU KHF, 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	5
1. BUHALTERINĖS APSKAITOS SAMPRATA IR PROCESAS	6
1.1 Buhalterinės apskaitos esmė.....	6
1.2 Buhalterinės apskaitos funkcijos ir tikslai	7
1.3 Apskaitos informacijos vartotojai ir jų poreikiai	8
1.4 Apskaitos rūšys.....	9
1.5 Apskaitos proceso organizavimas įmonėje.....	11
1.5 Kompiuterinių programų vaidmuo organizuojant apskaitą.....	14
2. BUHALTERINĖS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOJE.....	17
2.1 Apskaitos teisinis reguliavimas LR skirtingose įmonėse	17
2.2 Finansinės apskaitos reglamentavimo lygiai	18
2.2.1 Bendrieji apskaitos principai	19
2.2.2 Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą	22
2.2.3 Apskaitos politika.....	25
3. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA	32
3.1 Ilgalaikio materialiojo turto registravimo ir įsigijimo apskaita	32
3.2 Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaita	37
3.3 Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo ir remonto apskaita	41
3.4 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo ir nurašymo apskaita	47
4. ILGALAIKIO NEMATERIALIOJO IR FINANSINIO TURTO APSKAITA	53
4.1 Ilgalaikio nematerialiojo turto registravimo ir įsigijimo apskaita	53
4.2 Ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacijos ir nurašymo apskaita	56
4.3 Ilgalaikio finansinio turto apskaita	57
4.4 Lizingo apskaita	58
5. ATSARGŲ APSKAITA	61
5.1 Atsargų rūšys ir įkainojimas.....	61
5.2 Atsargų apskaitos būdai prekybos įmonėje	64
5.3 Atsargų apskaita gamybinėje-perdirbimo įmonėje.....	67
6. GAUTINŲ SUMŲ IR PINIGŲ APSKAITA	70
6.1 Išankstinių apmokėjimų apskaita	70
6.2 Trumpalaikių skolų įmonei apskaita	71
6.3 Gautinų sumų ir trumpalaikio finansinio turto apskaita	72
6.4 Pinigų apskaita	73
7. NUOSAVO KAPITALO APSKAITA.....	81
7.1 Nuosavo kapitalo sudėtis.....	81
7.2 Reikalavimai nuosavam kapitalui.....	81
7.3 Kapitalo apskaita.....	83
7.3.1 Įstatinio kapitalo apskaita.....	83
7.3.2 Akcijų priedų apskaita.....	89
7.4 Rezervai ir jų apskaita	89
7.4.1 Perkainojimo rezervo (rezultatų) apskaita.....	89
7.4.2 Privalomo rezervo apskaita	90
7.4.3 Savų akcijų ir rezervo savoms akcijoms įsigyti apskaita	91
7.4.4 Kitų rezervų apskaita.....	92
7.5 Nepaskirstyto pelno (nuostolių) apskaita	93
7.6 Pelno (nuostolių) paskirstymas.....	94
7.7 Nuostolių padengimo tvarka.....	97
8. ĮSIPAREIGOJIMŲ APSKAITA.....	99
9.1 Ilgalaikių ir trumpalaikių įmonės įsipareigojimų apskaita	99
9.2 Įmonės įsipareigojimų biudžetui apskaita	103
9.3 Atidėjinių apskaita.....	103
9.4 Darbo užmokesčio ir su juo susijusių mokesčių apskaita.....	105
9. PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ APSKAITA.....	115
9.1 Pajamų, sąnaudų ir pelno sąvokos apskaitoje.....	115
9.2 Pajamų rūšys ir jų pripažinimas apskaitoje	117
9.2.1 Pardavimo pajamos	117

9.2.2	Pardavimų apimtį mažinantys straipsniai.....	119
9.2.3	Kitos veiklos pajamos	123
9.2.4	Finansinės ir investicinės veiklos pajamos.....	124
9.2.5	Pagautė	124
9.3	Išlaidų pripažinimas sąnaudomis, jų apskaita.....	125
9.3.1	Pardavimo savikaina.....	125
9.3.2	Veiklos sąnaudos.....	129
9.3.3	Kitos veiklos sąnaudos	130
9.3.4	Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	130
9.3.5	Netekimai	131
9.3.6	Pelno mokesčio sąnaudos.....	131
9.4	Kaupimų įtaka pajamų bei sąnaudų apskaitai.....	132
10.	FINANSINIŲ METŲ PABAIGOS PROCEDŪROS.....	135
10.1	Apskaitos politikos bei apskaitinių įvertinimų keitimas.....	136
10.2	Inventorizacija ir jos rezultatų apskaita	139
10.3	Apskaitos klaidos ir jų taisymo būdai	142
10.4	Sąskaitų koregavimas ir uždarymas	144
11.	METINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS SUDARYMAS.....	145
11.1	Finansinės atskaitomybės tikslas.....	145
11.2	Finansinių ataskaitų elementai bei jų įvertinimas.....	145
11.3	Pagrindiniai reikalavimai finansinės atskaitomybės sudarymui.....	147
11.4	Finansinės atskaitomybės sudėtis.....	150
11.4.1	Balansas.....	152
11.4.2	Pelno (nuostolių) ataskaita	156
11.4.3	Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita	158
11.4.4	Pinigų srautų ataskaita.....	160
11.4.5	Aiškinamasis raštas	161
11.4.6	Metinis pranešimas.....	164
	Literatūra	166

IVADAS

Metodinėje priemonėje autoriai nagrinėja įmonės finansinės apskaitos procesą: finansinės apskaitos sampratą, jos proceso organizavimą, skirtingų apskaitos sričių reikalavimus, metų pabaigos procedūras bei finansinės atskaitomybės sudarymą.

Leidinyje aptariama tik ribotos bei neribotos civilinės atsakomybės pelno siekiančių juridinių asmenų (individualių įmonių, akcinių bendrovių) finansinė apskaita ir finansinės atskaitomybės sudarymas, t. y. nekalbama apie Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių kintamojo kapitalo bendrovių pensijų fondų, jų valdymo įmonių, biudžetinių įstaigų, valstybės ir savivaldybės įmonių, viešųjų įstaigų, verslo junginių, asocijuotų įmonių apskaitą, konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo ypatumus. Nenagrinėjama specifinės veiklos (žemės ūkio, finansinės, statybinės) finansinės apskaitos procesas.

Pagrindinis metodinės priemonės **tikslas** – pateikti Lietuvos Respublikos teisės aktuose išdėstyta informaciją apie finansinės apskaitos tvarkymo reikalavimus juos iliustruojant konkrečiais pavyzdžiais. Ši metodinė priemonė skiriama ne tik studentams, studijuojantiems finansinės apskaitos ypatumus Lietuvoje (dalykus „Įmonių apskaita“, „Finansų apskaita“ ir kt.) ir jau turintiems apskaitos pagrindus (mokančius taikyti pagrindinę apskaitos lygybę), bet ir praktikams (įmonių buhalteriams), kurie turi tvarkyti apskaitą.

Metodinė priemonė susideda iš vienuolikos skyrių. Pirmame skyriuje analizuojama finansinės apskaitos samprata, apskaitos informacijos vartotojai, apskaitos proceso organizavimas bei kompiuterinių programų struktūros ypatybės. Antrame skyriuje pateikiamas bendras įmonių finansinę apskaitą reglamentuojančių Lietuvos Respublikos teisės aktų modelis. Trečiame – devintame skyriuose pateikiami pagrindiniai daugeliui įmonių aktualūs reikalavimai finansinei apskaitai, juos paaiškinant ir iliustruojant konkrečiais pavyzdžiais. Remiamasi pagrindiniais įstatymais (LR Buhalterinės apskaitos ir Įmonių finansinės atskaitomybės) ir Verslo apskaitos standartais bei jų metodinėmis rekomendacijomis, kurie galiojo 2006 m. gruodžio 31 d. Šiuose skyriuose išdėstyti teoriniai reikalavimai finansinės apskaitos tvarkymui reikalauja elementarių apskaitos pagrindų, t. y. ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo dvejybinio įrašu, žinių. Atlikta teisės aktų pagrindinių reikalavimų atranka studentui ir įmonės buhalteriuo leis greitai, teisingai ir paprastai pritaikyti reikalavimus bei pasirinkti apskaitos politiką konkrečioje įmonėje. Dešimtas skyrius skirtas veiksniams, kurie būtini ruošiantis sudaryti metinę finansinę atskaitomybę, aptarimui. Vienuoliktame skyriuje išanalizuota finansinės atskaitomybės struktūra, aptarta jos visuma.

Metodinės priemonės 1–ąjį, 2–ąjį, 8–ąjį ir 10–ąjį skyrius parengė K. Rudžionienė, 3–ąjį, 4–ąjį, 5–ąjį, 6–ąjį skyrius parengė B. Jefimovas, 7–ąjį, 9–ąjį, 11–ąjį – R. Kanapickienė.

Nuoširdžiai dėkojame recenzentams – docentėms Gailutei Gipienei ir Neringai Stončiuvienei už dalykinę ir moralinę paramą rengiant leidinį.

1. BUHALTERINĖS APSKAITOS SAMPRATA IR PROCESAS

1.1 Buhalterinės apskaitos esmė

Ekonomikos teorijos literatūroje įprasta apskaitą vadinti tiesiog verslo kalba, tačiau pasaulyje egzistuoja daug įvairių detalesnių apskaitos apibrėžimų. Vienas iš pirmųjų ir turintis didelį populiarumą tarp mokslininkų, pateiktas Amerikos diplomuotų viešų buhalterių instituto dar 1941 metais, yra šis: „Apskaita yra reiškinių ir įvykių, nors iš dalies turinčių finansinį pobūdį, registravimo, klasifikavimo ir sumavimo tam tikru būdu ir pinigine išraiška bei rezultatų interpretavimo menas.“

1966 metais Amerikos apskaitos asociacija pateikė tokį apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams priimti apgalvotus sprendimus.“

Didžiosios Britanijos mokslininkai 1988 metais pateikė tokį apibrėžimą: „Apskaita – tai informacijos apie žmonių veiklos faktus atpažinimas, rinkimas, aprašymas, fiksavimas, apdorojimas ir pateikimas.“

Tarptautinis apskaitos standartų komitetas 1989 metais pateikė tokį apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus“ (*Mackevičius, 1994*).

H. Dauderis (1993) pateikė bene trumpiausią ir išsamiausią apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai įmonės finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesas.“

Lietuvoje apskaitos sąvoka apibūdinta Lietuvos Respublikos *Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001)*, kuris apskaitą apibrėžia taip: „Buhalterinė apskaita – tai ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.“

Kaip matome, sąvokos „apskaita“ ir „buhalterinė apskaita“ yra sinonimai, t. y. reiškia tą patį dalyką. Sutrumpintai buhalterinė apskaita vadinama tiesiog apskaita. Taip pat dažnai įvairioje literatūroje galima sutikti dar ir kitokias sąvokas:

❖ sąskaityba – įmonių ūkinės veiklos registravimas ir prasmingas, piniginais vienetais išreikštas tos veiklos rezultatų apipavidalinimas bei jų aiškinimas. Taigi sąskaityba taip pat tapatinama su apskaita.

❖ ūkinė apskaita yra ūkinių reiškinių ir procesų stebėjimas, matavimas, registravimas ir gautos informacijos apdorojimas siekiant gauti duomenis, reikalingus šiems reiškiniams ir procesams kontroliuoti ir valdyti (*Mackevičius, 1994*).

Taigi galima teigti, kad apskaitos, buhalterinės apskaitos, ūkinės apskaitos ir sąskaitybos terminai reiškia tą patį – įvykių, išreikštų pinigine išraiška, klasifikavimas, registravimas, apibendrinimas finansinėse ataskaitose, kurių informacija vartotojams padeda priimti įvairius sprendimus.

Visi apibrėžimai akcentuoja pagrindinius apskaitos **ypatumus**:

1) apskaita apdoroja įmonės finansinių operacijų ir įvykių (duomenų) informaciją. Finansinės operacijos pasižymi tuo, kad yra išreiškiamos pinigine išraiška;

2) apskaitos funkcijos: apskaita klasifikuoja, registruoja, sumuoja ir interpretuoja įmonės veiklos reiškinius ir įvykius;

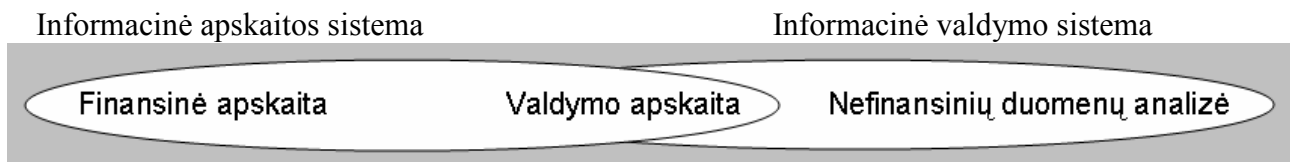
3) apskaita yra **PROCESAS**, kurio metu informacija nuo apskaitos dokumentų perdirbama iki finansinių ataskaitų;

4) apskaita pateikia reikalingą informaciją atitinkamiems asmenims.

Bendrajai prasme apskaitos dėka įmonėje vykstantys įvykiai ir operacijos atspindimos įvairiuose dokumentuose, kurie vėliau sisteminami ir padeda sudaryti tam tikro laikotarpio ataskaitas. Taigi apskaita ne tik pateikia galutinį rezultatą – finansines ataskaitas, bet teikia ir įvairią kitokią informaciją apie įmonės turimą turtą, jo būklę, atsargų kiekius bei judėjimą, pinigų likučius ir judėjimą, išpareigojimų būklę, rezultatus ir kt. Tai padeda užtikrinti kokybišką įmonės veiklos analizę (retrospektyviai) ir prognozuoti finansinės veiklos rodiklius (perspektyviai), kas padeda efektyviai valdyti įmonę. Žinoma, reikia paminėti, jog apskaita neatspindi absoliučiai visos įmonės veiklos ir tikros jos vertės, nes finansiškai išreikšti ir dokumentuoti galima toli gražu ne visus įmonėje vykstančius ūkinius faktus, ne visą įmonės turtą galima įvertinti pinigais ir užrašyti, pvz., įmonės

vardas, darbuotojų kvalifikacija, ateities perspektyvos, būsimi įsipareigojimai, vykdomos gamtosauginės ir socialinės politikos teikiama nauda ir kt. lieka neatspindėti pagrindinėse įmonės finansinėse ataskaitose. Teigiama, kad apskaitos teikiama informacija sudaro apie 70–80% visos įmonės ekonominės informacijos. Dėl šios priežasties paprastai išskiriamos kelios apskaitos rūšys, kurios atsirado dėl finansinės ir nefinansinės informacijos įmonėje apdorojimo ypatumų:

- finansinė apskaita, kaip minėta, apdoroja finansinę išraišką (pinigais) turinčius ūkinius faktus;
- valdymo apskaita apdoroja tiek finansiškai išreikštus, tiek ir finansiškai neišreikštus ūkinius faktus;
- nefinansinių duomenų analizė apima finansiškai neišreikštų ūkinių faktų apdorojimą (1.1 pav.).



(Jagurova, 1991)

1.1 pav. Apskaitos vieta įmonės informacinėje valdymo sistemoje

Valdymo apskaitoje apie 70–80% informacijos sudaro ekonominės analizės informacija ir tik apie 20–30% – apskaitinė informacija. Finansinėje apskaitoje 40-50% sudaro apskaitinė informacija ir 50–60% – analizės duomenys (Vachrušina, 1999).

Kaip matome, anksčiau aptarti apskaitos ir buhalterinės apskaitos apibrėžimai dažniausiai apibūdina finansinę apskaitą, kurios duomenys yra išreikšti pinigais, kuri turi griežtas taisykles. Dažnai užsienio literatūroje ir netgi pateiktuose apibrėžimuose apskaita vadinama ir mokslu, ir menu. Apskaita studijuojama daugelyje įvairaus lygio mokymo įstaigų. Apskaita yra griežtai reglamentuota, todėl yra tikslus mokslas. Finansinė apskaita priskiriama socialiniams mokslams. Tačiau nesuklystume pavadinę apskaitą ir menu, nes egzistuoja galimybės interpretuoti skaičius priimant sprendimus, laikantis teisės aktų reikalavimų galima rinktis vieną iš galimų alternatyvų ir t. t.

1.2 Buhalterinės apskaitos funkcijos ir tikslai

Visi apibrėžimai pažymi, kad apskaita registruoja ekonominę informaciją, matuoja ir registruoja ūkines operacijas, pateikia reikalingą informaciją atitinkamiems asmenims. Todėl pagrindinės apskaitos **funkcijos** yra šios:

- apskaita klasifikuoja,
- registruoja,
- sumuoja ir
- interpretuoja įmonės veiklos reiškinius ir įvykius.

Daugelyje literatūros šaltinių bei teisės aktų sutariama, kad pagrindinė finansinės apskaitos paskirtis (**tikslas**) – teikti tikslią ir teisingą informaciją, padedančią įmonės informacijos vartotojams priimti pagrįstus sprendimus.

Apskaitos sistema yra pirminis verslo informacijos šaltinis. Ji taip pat turi vykdyti ir kontrolės funkcijas. Apibendrinant galima pateikti ir daugiau jos uždavinių. Apskaita turi:

- 1) užtikrinti racionalų įmonės turto naudojimą;
- 2) garantuoti, kad būtų tinkamai valdomos ir laiku apmokamos skolos tiekėjams;
- 3) priskaičiuoti atlyginimus darbuotojams ir išskaičiuoti iš jų socialinius ir pajamų mokesčius;
- 4) laiduoti, kad visiems pirkėjams būtų laiku išrašomos sąskaitos, o pirkėjai laiku apmokėtų jiems priklausančias sumas;
- 5) saugoti įmonės turtą;
- 6) nuolat teikti vadovams informaciją, padedančią efektyviai veikti įmonei;
- 7) teikti informaciją mokesčius renkančioms institucijoms;
- 8) teikti informaciją akcininkams apie įmonės gerovę ir prognozuojamus dividendus;

- 9) teikti informaciją ir vertinti kitus su įmone susijusius kontraktus (skolos įsipareigojimus, darbuotojų premijavimo sistemas, susijungimo rizikas, franšizę, licencijas ir kt.);
- 10) teikti informaciją tiekėjams ir tiems, kurie paskolino įmonei pinigų;
- 11) teikti informaciją, kuri parodytų įmonės finansinę būklę visiems išoriniams apskaitos vartotojams (*Walton, Aerts, 2006*).

Kaip matome, pirmieji šeši apskaitos uždaviniai susiję su vidinėmis įmonės operacijomis, o kiti penki apima informacijos teikimą išoriniams vartotojams.

Reikia pažymėti, kad skirtingos įmonės turi skirtingus apskaitos informacijos poreikius. Stambios įmonės skiria daugiau dėmesio išoriniams informacijos vartotojams, viešai platina finansinių ataskaitų duomenis. Smulkių įmonių vadovai dažnai būna ir jų akcininkai, todėl apskaitos informacija įmonėje daugiau teikiama vidiniams apskaitos informacijos vartotojams, kurie dažnai nori svarbesnes žinias apie įmonę išlaikyti paslapyje.

1.3 Apskaitos informacijos vartotojai ir jų poreikiai

Apskaitos informacijos vartotojai – tai fiziniai ir juridiniai asmenys, vartojantys atitinkamą apskaitos informaciją įvairiems savo tikslams pasiekti. Šių asmenų gaunama informacija tenkina įvairius poreikius. Apskaitos informacijos vartotojus galima suskirstyti į išorinius ir vidinius, numatant ir konkrečius jų poreikius (*1.1 lentelė*).

1.1 lentelė. Apskaitos informacijos vartotojai ir jų poreikiai

VIDINIAI	IŠORINIAI
Vadovai. Vadovams apskaitos informacija reikalinga priimant tiek trumpalaikius, tiek ir strateginius įmonei reikšmingus sprendimus.	Akcininkai (savininkai). Akcininkai suinteresuoti žinoti, ko galima tikėtis iš turimų investicijų. Pagal įmonės finansines ataskaitas ir įmonės perspektyvas akcininkai priima sprendimus dėl akcijų pirkimo/pardavimo.
	Kreditoriai. Kreditoriai skirstomi į dvi grupes: <ul style="list-style-type: none"> • tiekėjai, parduodantys prekes skolon, domisi įmonės finansine būkle ir jos galimybėmis sutartu laiku apmokėti už prekes; • paskolų teikėjai (bankai ir kitos finansinės institucijos) domisi įmonės finansine būkle ir jos galimybėmis sutartu laiku gražinti paskolas kartu su palūkanomis.
Darbuotojai ir jų grupės (profesinės sąjungos). Samdomi darbuotojai domisi įmonės finansine būkle: ar jos veikla sėkminga, kokį įmonė gauna pelną, apie veiklos trūkumus, darbo užmokesčio, premijų augimo galimybes bei socialinių garantijų perspektyvas ir kt.	Pirkėjai. Pirkėjai domisi įmonės finansine būkle, ar ji gamina kokybišką produkciją bei vykdo savo įsipareigojimus.
	Konkurentai. Konkurentai visada domisi panašių įmonių pelningumu, jų išlaidų struktūra, trūkumais, planais ir kt.
	Valstybės institucijos. Valstybei įmonių apskaitos informacija reikalinga tam, kad būtų galima skaičiuoti bendranacionalinius rodiklius (pvz., BVP, importo, eksporto apimtis ir kt.), planuoti šalies ekonomiką, jos augimą, valstybės biudžetą ir kt., reguliuoti šalies ekonomiką.
	Visuomenė. Bendrai visuomenei aktualu žinoti įmonės veiklos perspektyvas, veiklos rezultatus, jos poveikį aplinkai ir kt.

Apskaita pirmiausiai turėtų tenkinti įmonės vadovų bei darbuotojų pirminės informacijos poreikius, kad padėtų priimti apgalvotus ir motyvuotus sprendimus įmonės veiklai reguliuoti bei jos darbo efektyvumui gerinti.

Ypatinga apskaitos informacijos vartotojų grupė yra potencialūs apskaitos informacijos vartotojai. Jiems galima priskirti potencialius akcininkus (savininkus), darbuotojus, bankus, tiekėjus, pirkėjus, konkurentus, nuomotojus, konsultantus, maklerius, vertybinių popierių biržas, teisininkus, ekonomistus, įstatymų leidėjus, masinės informacijos priemones, auditorius, dėstytojus ir studentus,

visuomenę ir kt. Taigi apskaitos informacija reikalinga ne tik šiuo metu su įmone susijusiems, bet ir potencialiems asmenims ir jų grupėms, nes pastariesiems prieš pradėdant bendradarbiauti su įmone aktualu pasidomėti jos finansine būkle, veiklos rezultatais, t. y. jos patikimumu.

Viena reikšmingiausių apskaitos vartotojų grupė – valstybės institucijos. Prie kontroliuojančių, renkančių informaciją apie įmonės veiklą institucijų Lietuvoje galima priskirti šias institucijas: Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI) prie Finansų ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo skyriai (SODRA), Mokesčių policija, Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės, Juridinių asmenų registrų centras, Ekonominių nusikaltimų tyrimų skyriai prie VPK, Valstybinė ne maisto produktų inspekcija, Aplinkos apsaugos departamentai, muitinė ir kt., kurios esant reikalui, gali patikrinti turimą įmonės apskaitos informaciją bei veiklos atitikimą teisės aktų reikalavimams. Valstybinei mokesčių inspekcijai, SODRAI, Statistikos departamentui, Juridinių asmenų registrų centrai, Aplinkos apsaugos departamentams įmonės privalo pateikti nustatytos formos finansines ataskaitas apie atitinkamus duomenis. Už nustatytų reikalavimų nevykdymą ar pažeidimą nustatytos įvairių dydžių baudos, už laiku nesumokėtus mokesčius skaičiuojami delspinigiai. Tai gali reikšmingai paveikti įmonės veiklą.

1.4 Apskaitos rūšys

Užsienyje teoriniu požiūriu apskaita paprastai skirstoma į dvi rūšis:

- 1) vidinę arba valdymo;
- 2) išorinę arba finansinę.

Praktikoje skiriama dar viena apskaitos rūšis – tai mokestinė apskaita.

Valdymo apskaita dažniausiai traktuojama kaip operatyvinė gamybinė apskaita valdymo sprendimams priimti, o finansinė apskaita – tai įmonės visos veiklos apibendrinta apskaita, pagal kurios duomenis nustatomi įmonės finansiniai rezultatai (pelnas ar nuostoliai) ir sudaromos finansinės ataskaitos. Ji nuo valdymo apskaitos skiriasi duomenų apimtimi, struktūra ir tikslumu. Vienas iš svarbiausių valdymo apskaitos bruožų – operatyvumas, kuris visiškai nebūdingas finansinei apskaitai. Valdymo apskaitos teikiama informacija skiriama tik atitinkamai įmonei, jos tikslams ir poreikiams.

Tačiau pagrindinis valdymo ir finansinės apskaitos skirtumas yra tas, kas vartoja jų informaciją. Tokios informacijos vartotojų grupės, kaip akcininkai, kreditoriai, pirkėjai, konkurentai, valstybė, visuomenė, kartais ir tarnautojai yra išoriniai apskaitos informacijos vartotojai, nes šie vartotojai aktyviai nedalyvauja kasdien priimant sprendimus įmoneje. Vadovai ir darbuotojai turi kitokius informacijos poreikius negu išoriniai vartotojai, nes jie yra atsakingi už įmonės funkcionavimą. Vadovams reikia informacijos, sprendžiant tokius klausimus, pvz.: kokio produkto nebegaminti, kaip tikroji įmonės ūkinė veikla atitinka biudžetą, koks yra kritinis gamybos pelningumo taškas, kokį produktą ar jų grupę naudingiausia gaminti (*Mackevičius, 1994*) ir kt.

Tokią informaciją pateikia valdymo apskaitos buhalteris vadovams, kad jie galėtų planuoti bei kontroliuoti įmonės veiklą. Vadinasi, valdymo apskaita pateikia informaciją vidiniams, o finansinė apskaita – išoriniams apskaitos informacijos vartotojams.

Finansinės apskaitos tikslas – pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės ataskaitinio laikotarpio rezultatus bei finansinę būklę. Pagrindinis valdymo apskaitos tikslas – gerinti įmonės veiklos planavimo ir kontrolės sistemą. Paprastai valdymo apskaitos sistemos įvairiose įmonėse skiriasi. Didžiausią įtaką valdymo apskaitos sistemai turi įmonės dydis, veiklos ypatybės, valdymo struktūra (*1.2 lentelė*).

1.2 lentelė. Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai

Požymis	Finansinė apskaita	Valdymo apskaita
Pagrindiniai tikslai	Išoriniams ir vidiniams įmonės informacijos vartotojams finansinėje atskaitomybėje apibendrintai pateikti informaciją apie įmonės veiklos	Įmonės administracijai nuolat teikti informaciją, kuria vadovaudamiesi jie galėtų planuoti įmonės veiklą, priimti konkrečius valdymo sprendimus ir tikrinti jų įgyvendinimą.

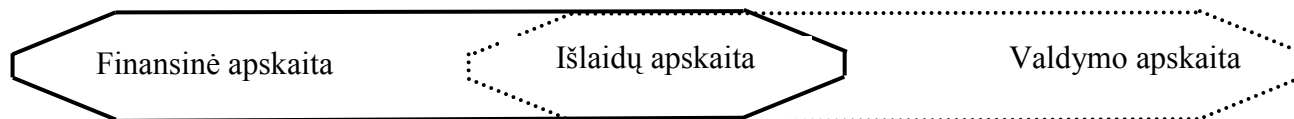
	rezultatus bei finansinę būklę.	
Svarbiausi informacijos vartotojai	Esantys ir potencialūs įmonės savininkai bei administracija, darbuotojai, kreditoriai, tiekėjai, pirkėjai, įvairios valstybės institucijos ir kt. išoriniai bei vidiniai vartotojai.	Įmonės administracija, darbuotojai, kiek tai būtina jų tiesioginėms pareigoms atlikti, finansiniai ir ekonominiai ekspertai. Išoriniams vartotojams valdymo apskaitos duomenys paprastai neteikiami.
Ataskaitų ir pranešimų skelbimo tvarka	Valdžios reglamentuotos formos metinė finansinė atskaitomybė. AB skelbiama viešai, UAB – visiems akcininkams.	Išsamūs pranešimai įmonės valdymo personalui, parengti individualiai vadovams patogia forma.
Priklausomybė nuo įmonės veiklos pobūdžio	Beveik nepriklauso. Visų prekybos ir perdirbimo bei paslaugas teikiančių įmonių finansinė atskaitomybė vienoda. Išimtis – finansinės ir kreditinės institucijos, pvz., bankai.	Labai priklauso nuo pramonės šakos, veiklos organizavimo įmonėje bei gaminamos produkcijos pobūdžio ir asortimento.
Reglamentavimo laipsnis	Valdžia nustato rodiklius, kuriuos įmonės privalo viešai skelbti finansinėje atskaitomybėje arba kurie turi būti prieinami savininkams ir įmonės darbuotojams.	Nereglamentuojama.
Tyrimo objektas laiko požiūriu	Viešai skelbiamose ataskaitose įmonės smulkesnė informacija gali būti rengiama ir orientuota į praeitį, tačiau retrospektyvinių duomenų pagrindu formuojama informacija perspektyviniams sprendimams priimti.	Tyrimo objektas įmonėje – tai pati įmonė, jos padaliniai, atskiros gaminių rūšys. Apdorojant retrospektyvią informaciją specialiais, ekonominiais ir matematiniais metodais rengiami perspektyviniai sprendimai.
Ataskaitų ir pranešimų periodiškumas	Periodiškai kartą per metus – metinė finansinė atskaitomybė. Prireikus specializuotos trumpos ataskaitos gali būti rengiamos ir dažniau.	Nereglamentuojama. Kai kurios ataskaitos gali būti sudaromos kiekvieną valandą, o kitos – kartą kas keliolika metų.
Duomenų tikslumas	Informacijos tikslumas yra svarbiausias finansinės apskaitos kokybės kriterijus, todėl leidžiama taikyti įvairius turto ir veiklos rezultatų įvertinimo metodus.	Svarbiausias valdymo apskaitos kokybės kriterijus yra rezultatinės informacijos tinkamumas valdymo sprendimams priimti ir įgyvendinti. Dažnai pirmenybė teikiama informacijos gavimo greičiui, o ne jos tikslumui.
Komercinė paslaptis	Finansinės atskaitomybės duomenys negali būti komercinė paslaptis.	Daugelis valdymo apskaitos ir atskaitomybės duomenų laikomi komercine paslaptimi ir būna prieinami tik tiems darbuotojams, kuriems jie reikalingi priimant sprendimus.
Matavimo vienetai	Vyrauja piniginis matas, naudojami santykiniai dydžiai, ir tik labai retai – natūriniai dydžiai.	Įvairūs natūriniai, piniginiai, darbo, energijos bei sutartiniai ir santykiniai dydžiai.

(pagal Mackevičių, 1994; Ivanauskiene, 2006)

Svarbu suprasti, kad tiek finansinė, tiek valdymo apskaitos informacija surinkta iš tos pačios apskaitos sistemos. Valdymo apskaitos informacija dažnai naudojama tvarkant finansinę apskaitą, o finansinės apskaitos duomenys – įvairiems valdymo apskaitos tikslams.

Kadangi finansinė apskaita teikia informaciją išoriniams vartotojams, todėl ji paprastai reguliuojama teisės aktais (*Mackevičius, 1994*), t. y. jos informacija standartizuojama – jos tvarką bei pateikimo formą stengiamasi suvienodinti, kad išoriniai informacijos vartotojai lengvai ją suprastų.

Šių apskaitos rūšių tarpusavio ryšį galima būtų pavaizduoti *1.2 paveiksle*.



1.2 pav. Finansinės ir valdymo apskaitos ryšys (*Mackevičius, 1994*)

Kaip matome, finansinė ir valdymo apskaitos iš esmės nagrinėja skirtingus dalykus, tačiau išlaidų apskaitos elementų galima aptikti tiek finansinėje, tiek valdymo apskaitoje. Išlaidas minimaliai skaičiuoja finansinė apskaita, o daug detaliau tvarko išlaidų apskaitą, skaičiuoja produkcijos savikainą valdymo apskaita. Todėl tose įmonėse, kuriose įdiegta nuosekli valdymo apskaita ir tinkamai išnaudojamos jos galimybės, informacija apie produkcijos savikainą iš valdymo apskaitos sistemos perduodama į finansinės apskaitos sistemą jau kaip galutinai apskaičiuotas rezultatas, o pagrindinius duomenis šiam darbui atlikti valdymo apskaita ima iš finansinės apskaitos sistemos.

Šiame leidinyje mes visiškai nekalbėsime apie valdymo apskaitą, kadangi ji nėra reglamentuota ir todėl įvairiose įmonėse gali būti skirtinga. Daugiausia dėmesio skirsime finansinei apskaitai bei šiek tiek – mokestinei apskaitai, kurios ypatingai svarbios ir privalomos kiekvienai įmonei.

1.5 Apskaitos proceso organizavimas įmonėje

Apskaita – tai procesas, kurio metu informacija nuo apskaitos dokumentų perdirbama iki galutinių finansinių ataskaitų. Detalesnės apskaitos proceso sudedamosios dalys pateiktos *1.3 paveiksle*.



1.3 pav. Apskaitos procesas

Griežtų reikalavimų apskaitos proceso organizavimui nėra nustatyta. Apskaitos sistemą įmonės pasirenka, atsižvelgdamos į savo teisinę formą, dydį, veiklos pobūdį ir nuosavybės formą. Įmonės vadovas tiesiogiai atsako už apskaitos organizavimą pagal nustatytus LR Buhalterinės apskaitos įstatymo reikalavimus. Tačiau galima išvelgti ir bendrų įmonių apskaitos organizavimo ypatybių, kurias verta plačiau aptarti.

Operacijų registravimas apskaitos dokumentuose. Visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais. **Apskaitos dokumentas** – popierinis arba elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą.

Apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Nuolatinių ir ilgalaikių paslaugų (energijos, dujų, ryšių, nuomos ir kitų) teikimo pagal sutartis arba paslaugų, įgytų naudojantis telekomunikacijų įranga, praėjusio laikotarpio, kuris negali būti ilgesnis negu vienas mėnuo, apskaitos dokumentai išrašomi ir pateikiami (išsiunčiami) paslaugos gavėjui ne vėliau kaip iki kito mėnesio 10 dienos. Ūkine veikla nesiverčiantiems fiziniams asmenims Vyriausybės nustatyta tvarka gali būti išrašomi ir pateikiami (išsiunčiami) ne ilgesnio kaip du mėnesiai laikotarpio nuolatinių ir ilgalaikių paslaugų teikimo apskaitos dokumentai (*LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001*).

Registruojant ūkines operacijas ir įvykius reikia remtis ne bet kokiais ir bet kaip surašytais dokumentais, o tik dokumentais, turinčiais juridinę galią. Kad dokumentas turėtų juridinę galią, jame

privalo būti nustatytas minimumas rodiklių (tam tikra minimali informacija). Privalomieji dokumento rekvizitai:

- 1) apskaitos dokumento pavadinimas;
- 2) įmonės, surašiusios apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas;
- 3) apskaitos dokumento data;
- 4) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys;
- 5) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška. Jeigu ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas nurodomas kiekybine išraiška, turi būti nurodyti mato vienetai;
- 6) asmens (-ų), kuris (-ie) turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, vardas (-ai) arba pirmoji (-osios) vardo (-ų) raidė (-ės), pavardė (-ės), parašas (-ai) ir pareigos. Šis rekvizitas neprivalomas PVM sąskaitai faktūrai.

Dar gali būti nustatyti papildomi reikalavimai privalomiems rekvizitams atskirais atvejais kituose teisės aktuose (Vyriausybės nutarimuose ir kt.). Tik apskaitos dokumentuose, gautuose iš užsienio įmonių, gali ir nebūti visų šių privalomų rekvizitų. Jeigu tik iš dokumento įmanoma nustatyti įvykusią ūkinę operaciją ar įvykį, tai jis laikomas tinkamu registruoti apskaitoje operacijos.

(PVM) sąskaitos faktūros papildomi privalomi rekvizitai:

- 1) blanko serija ir numeris;
- 2) pardavėjo įmonės kodas ir adresas;
- 3) pirkėjo įmonės pavadinimas ir kodas;
- 4) prekės pavadinimas;
- 5) prekės kaina;
- 6) pardavėjo įmonės PVM kodas;
- 7) PVM tarifai ir PVM sumos.

Sąskaitą faktūrą (PVM sąskaitą faktūrą) sudaro ne mažiau du egzemplioriai: originalas atiduodamas pirkėjui, kopija lieka pardavėjui.

Operacijų registravimas apskaitos registruose. Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys pagal apskaitos dokumentus registruojami apskaitos registruose. **Apskaitos registras** – remiantis apskaitos dokumentais parengta ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių suvestinė, kurioje apibendrinti jų duomenys.

Įvykus ūkinei operacijai operaciją atspindintys duomenys užregistruojami apskaitos registruose pagal apskaitos dokumentus chronologine, sisteminė, chronologine-sisteminė arba kita tvarka. Apskaitos registrą pasirašo jį sudaręs asmuo. Apskaitos duomenis kompiuterinėse laikmenose galima saugoti tik tuo atveju, kai yra atspausdinti apskaitos registrai. Pasibaigus finansiniams metams, apskaitos registrai susiuvami (įrišami), jų lapai sunumeruojami, paskutiniame lape nurodomas lapų skaičius.

Apskaitos registrai priskirtini pirminių įrašų knygoms, tai reiškia, kad informacija į juos patenka iš dokumentų. Praktikoje reikia keleto specialiųjų žurnalų, norint užfiksuoti visas ūkines operacijas. Bendrasis žurnalas šiuo atveju naudojamas tik operacijoms, kurios neatspindimos nė viename iš specialiųjų žurnalų, fiksuoti. Šiuo atveju jo pavadinimas tiksliai atspindi turinį ir įgalina atskirti Bendrąjį žurnalą, kuriame fiksuojamos įvairiarūšės operacijos, nuo specialiųjų siauros paskirties žurnalų.

Pagrindinis specialiųjų žurnalų naudojimo privalumas yra tas, kad šiuo atveju darbus galima paskirstyti žmonėms arba skyriams. Tai paspartina darbą, kadangi kol vienas apskaitininkas fiksuoja operacijas viename žurnale, antrasis tuo tarpu gali fiksuoti kitas operacijas kitame žurnale. Be to, specialieji žurnalai labai pagreitina ir palengvina informacijos apdorojimą dar ir todėl, kad gali būti geriau pritaikyti tam tikros rūšies operacijoms registruoti.

Specialiųjų žurnalų efektyvumas padidėja, jeigu jie tinkamai pritaikyti būdingiausioms ūkinėms operacijoms, atliekamoms įmonėje. Kiekviena įmonė priklausomai nuo operacijų įvairovės ir jų atlikimo dažnumo naudoja skirtingą specialiųjų žurnalų skaičių ir rūšis. Bendras specialiųjų žurnalų struktūros bruožas yra tas, kad jie sudaryti iš daugelio skilčių, kurios naudojamos įvairiai informacijai fiksuoti. Naudojant tokią struktūrą, ne tik greičiau apdorojama informacija, bet ir sumažėja pastarosios dubliavimasis. Taip yra todėl, kad galima įvesti bet kokią skiltį norimai informacijai atspindėti. Todėl fiksuoti duomenų kitur nereikia.

Apskaitos registų formą, turinį ir skaičių nusistato įmonė pagal savo poreikius (*LR Būhalterinės apskaitos įstatymas, 2001*).

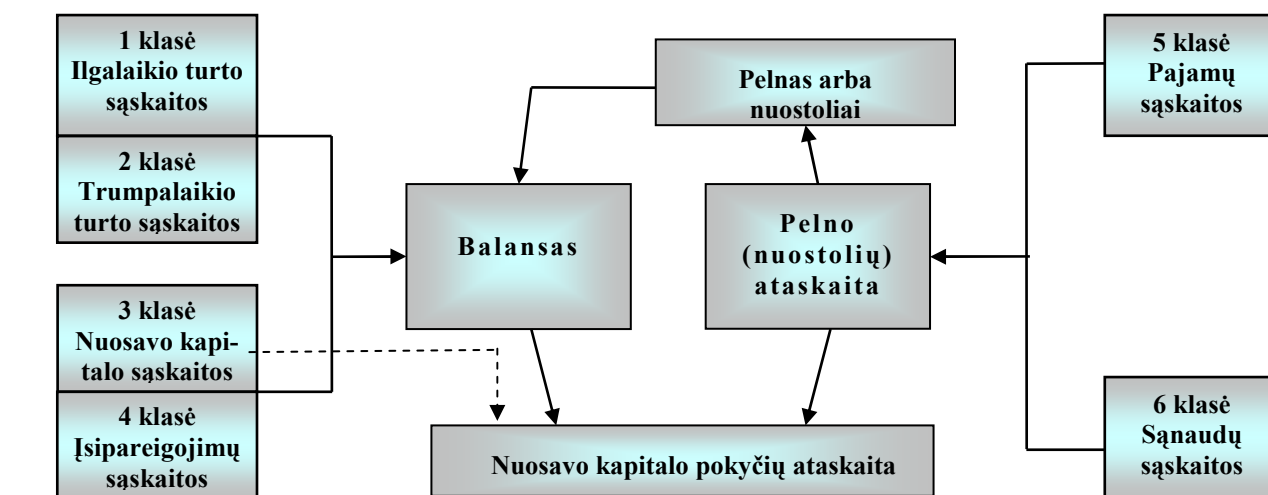
Mažos įmonės atlieka palyginti nedaug ūkinių operacijų, turi mažai pirkėjų bei tiekėjų. Visa tai įgalina kiekvieną operaciją fiksuoti Bendrajame žurnale, kuriame visos atliktos ūkinės operacijos registruojamos chronologiškai. Čia taip pat nurodomos ir koresponduojamosios sąskaitos. Vėliau duomenys iš Bendrojo žurnalo perkeliama į sisteminį registrą – Didžiosios knygos sąskaitas. Jose duomenys sisteminami ir kaupiami, o ataskaitinio laikotarpio pabaigoje naudojami sudarant atskaitomybę. Esant nelabai dideliame ūkinių operacijų skaičiui, taip organizuoti apskaitą racionalu, bet didesnėje įmonėje toks organizavimas praktiškai neįmanomas.

Organizuojant apskaitą **stambiose įmonėse**, naudojama daugelis pagalbinių (specialiųjų) registų. Vieni jų – specialieji žurnalai – iš dalies pakeičia Bendrąjį žurnalą. Paprastai naudojama keletas žurnalų: pirkimų skolon žurnalas, pardavimų skolon žurnalas, parduotų prekių savikainos žurnalas, pinigų gavimo žurnalas, pinigų mokėjimo žurnalas.

Ataskaitų sudarymas. Prieš sudarant finansinę atskaitomybę, peržiūrima sukaupta informacija, daromi koreguojantieji įrašai, tikrinama, ar nėra padaryta klaidų. Tuomet uždaromos ataskaitinio laikotarpio sąskaitos, kurių pagrindu sudaromos ataskaitos.

Balansas sudaromas 1 – 4 klasės sąskaitų, t. y. ilgalaikio turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo ir išsipareigojimų pagrindu. Pelno (nuostolių) ataskaita sudaroma pajamų ir sąnaudų sąskaitų pagrindu. Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuoti rezultatai, t. y. pelnas ar nuostoliai, perkeliama į balansą.

Ryšys tarp įvairių sąskaitų ir ataskaitų pateiktas 1.4 paveiksle.



1.4 pav. Sąskaitų ir finansinės atskaitomybės ryšys (*Ivanauskienė, 2004*)

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitai sudaryti informacija surenkama iš balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos, iš balanso paimant pradinį likučius, o iš pelno (nuostolių) ataskaitos einamųjų metų nuosavo kapitalo pokyčius. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos rodikliai turi sutapti su balanso rodikliais. Pinigų srautų ataskaita sudaroma įtraukiant apskaitos registruose užregistruotas pinigų įplaukas ir išlaidas.

Sudarytos ataskaitos perduodamos išoriniams apskaitos informacijos vartotojams arba vidiniam vertinimui. Žinios apie ūkinės veiklos operacijų rodiklių sumas perduodamos vartotojams rengiant ir platinant finansines ataskaitas tam tikrais reguliariais laikotarpiais. Šios ataskaitos patenkina išorinių apskaitos informacijos vartotojų poreikius, taip pat ir valdymo reikalavimus informacijai, kuria remiamasi priimant sprendimus ir sprendžiant problemas.

1.5 Kompiuterinių programų vaidmuo organizuojant apskaitą

Kadangi egzistuoja griežti reikalavimai apskaitai, įmonėse būna daugybė kasdien įvykstančių

ūkinių operacijų ir įvykių, tai tvarkyti apskaitą rankiniu būdu tampa labai sudėtinga. Esant dideliems informacijos ir skaičių srautams, tikslinga naudoti kompiuterius, todėl šiuo metu labai išpopuliarėjęs apskaitos tvarkymas kompiuterinėmis programomis, kas ypatingai palengvina buhalterių darbą stambiose įmonėse.

Buhalterinės apskaitos programa – tai programa, kurią naudojant galima pildyti pagrindinius buhalterinės apskaitos dokumentus ir gauti įvairias finansinių rodiklių ataskaitas, reikalingas įmonės ūkinei veiklai atspindėti.

Fiksuojant įmonės veiklą, reikia atlikti begales užduočių:

- fiksuoti ūkines operacijas dokumentuose;
- tvarkyti analitinę apskaitą;
- žymėti ūkines operacijas registravimo žurnale ir t. t.

Apskaitos sistemos leidžia:

- greitai atlikti visus ilgai trunkančius apskaitos darbus;
- nepriklauso nuo teisės aktų pasikeitimo;
- patenkina visus apskaitos tvarkymo reikalavimus.

Lietuvoje sukurta daug (virš 20) įvairių kompiuterinių programų, kurios tinka tvarkyti apskaitą daugelyje įmonių, t. y. Jos yra universalios. Jos tinka ir gamybai, ir prekybai, paslaugoms, viešbučiams ir kitokia veikla užsiimančioms įmonėms. Žinoma, kai kurios programos labiau tinka vien gamybai, nes gamybos apskaita sudėtingiausia. Įmonei niekas nedraudžia susikurti ir pačiai patogią apskaitos programą, tačiau tai jau yra brangoka, nes reikia specialistų, kurie išmanytų ne tik informatiką, bet ir apskaitą, mokesčius. Todėl dauguma įmonių renkasi pigesnę variantą – nusipirkti jau sukurta kompiuterinę apskaitos programą.

Visos sukurtos ir platinamos programos yra šiek tiek skirtingos, tačiau pati jų esmė vienoda, nes jų pagalba reikia sutvarkyti apskaitą nuo dokumentų iki finansinės atskaitomybės parengimo. Taigi trumpai aptarsime jų bendras savybes.

Programos pagalba buhalteriai gali išrašinėti dokumentus, kuriuos vėliau atspausdina, o jų informacija lieka programoje, todėl savaime daromi standartiniai įrašai, pildomi įvairūs žurnalai, bendrasis žurnalas, kurių pagrindu vėliau galima sukurti nemažai įvairių ataskaitų.

Vedant dokumentus, buhalteris tiesiogiai nedirba su sąskaitomis (nedaro debetuojančių ir kredituojančių įrašų). Jos įvedamos vieną kartą, sudaromi standartiniai įrašai, kurie vėliau naudojami programoje. Priklausomai nuo to, ką įmonė perka, parduoda, kam ir iš kur moka pinigus, kompiuteris sukuria atitinkamą sąskaitų korespondenciją. Todėl su programa gali dirbti ir negilias apskaitos žinias turintis darbuotojas.

Labai svarbų vaidmenį programose vaidina žinynai (žodynai, sąrašai ar kt.). Žinynai (žodynai) – tai pastovi įvairaus pobūdžio informacija, kuri įvedama vieną kartą ir pastoviai naudojama rašant dokumentus. Paprasčiausias pavyzdys – įmonės klientų sąrašas. Būtų didžiausias nepatogumas kiekvieną kartą į sąskaitą faktūrą, pavedimą vesti pilną kliento pavadinimą, banko rekvizitus. Vieną kartą suvedamas klientų sąrašas (žinynas, žodynas). Darbo metu, reikalui esant, jis iškviečiamas, surandamas norimas klientas, ir visi reikiami jo rekvizitai automatiškai patenka į dokumentą. Žodyną galima bet kada papildyti, ištrinti nereikalingus įrašus. Žodynų gali būti įvairių, tai ne tik sąrašai, bet ir įvairūs parametrai (valiutos, mato vienetai ir kt.).

Visa informacija į programą vedama operacijų pavidalu. Pirkimo, pardavimo sąskaitos faktūros, apmokėjimo įvedimas – visa tai vadinama operacija. Visos vieno tipo operacijos saugomos atskiruose sąrašuose. Bet kurią operaciją galima greitai sąrašė susirasti, atsidaryti, peržiūrėti, pataisyti, išmesti.

Galinga programos priemonė – kurti dokumentų (pardavimo, mokėjimo, įplaukų ir kt.) ir ataskaitų spausdinimo formas. Pardavimo sąskaitos faktūros, mokėjimo pavedimo, nurašymo akto, kasos išlaidų orderio, kasos pajamų orderio ir visų kitų spausdinamų dokumentų formą galima laisvai keisti. Dokumente galima patalpinti įvairią informaciją: visus įmonės ir kliento įmonės rekvizitus, bankų duomenis, pagrindinių darbuotojų pavardes, padalinio duomenis ir t.t. Pvz., pardavimo sąskaitos faktūros prekės eilutėje galima rodyti prekės kodą, eilės numerį, pavadinimą, matavimo vienetą, kainą su ir be PVM, sumą su ir be PVM, PVM sumą, PVM procentą ir kodą, grupės kodą, kiekį, svorį, paieškos pavadinimą, artikulą ir t.t. Įmonės buhalterio teisė rinktis, ką iš šių duomenų rodyti, o ką slėpti nuo pirkėjo. Išraiškas ir tekstus dokumente galima atspausdinti skirtingais šriftais, spalvotai.

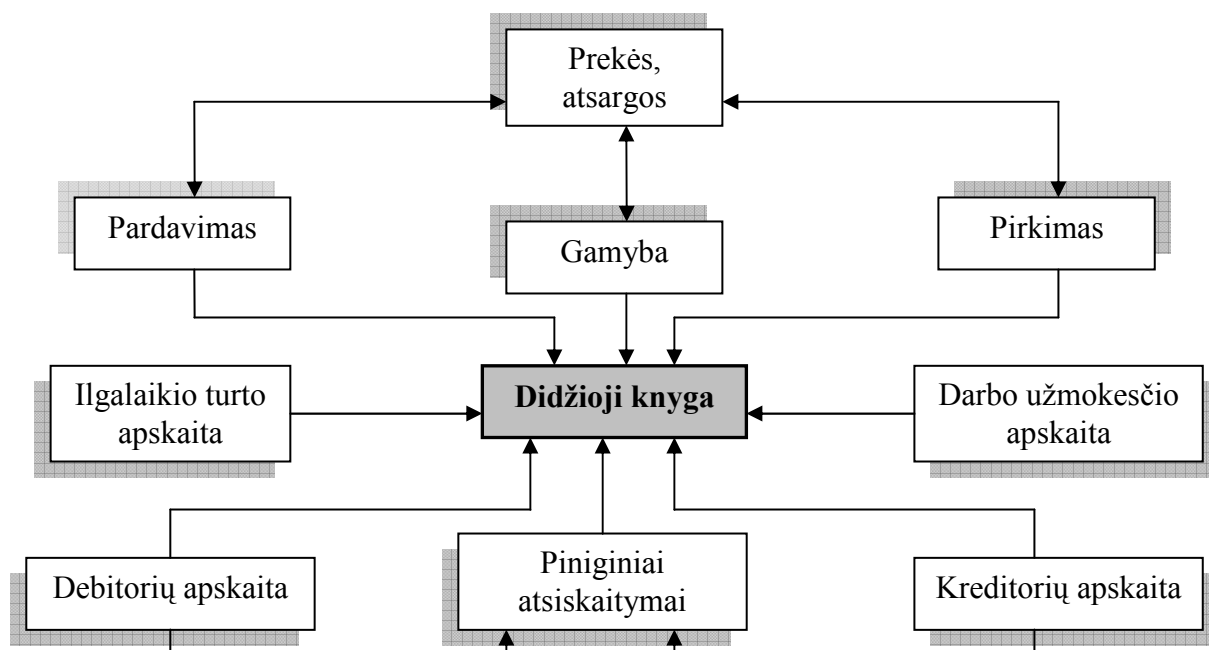
Dokumentas gali būti atspausdintas ne tik lietuvių kalba. Taip pat dokumente galima patalpinti įvairaus storio ir lygiavimo linijas, paveikslėlius.

Visą operacijų pavidalų suvestą apskaitos informaciją, įvairiais pjūviais galima pamatyti įvairiose ataskaitose. Ataskaitų, kaip ir operacijų, yra įvairių, kiekviename modulyje jos skirtingos. Nurodomas laikotarpis, kurio ataskaitą norima gauti. Jei domina tik vienos prekės, tiekėjo, padalinio, banko duomenys, atitinkame lauke galima nurodyti tą objektą ir ataskaitoje pateikiama tik tai, kas su juo susiję. Dažnai ataskaita esti kelių tipų: trumpa, detali, su papildomais duomenimis, be jų. Tai irgi galima pasirinkti. Taigi buhalteris, dirbdamas su programa, bet kuriuo metu gali gauti bet kurio laikotarpio įmonės balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą, daugybę kitų ataskaitų ir suvestinių.

Programos paprastai būna suskirstytos į atskirus modulius pagal darbo, buhalterio poreikių pobūdį. Moduliai dažniausiai vadinami taip:

- Didžioji knyga;
- Pirkimai;
- Pardavimai;
- Atsargos;
- Ilgalaikis turtas;
- Gamyba ir kt.

Modulių tarpusavio ryšiai ir visos informacijos perkėlimas į Didžiąją knygą pateiktas 1.5 paveiksle.



1.5 pav. Informacijos perkėlimas į Didžiąją knygą (Ivanauskienė, 2004)

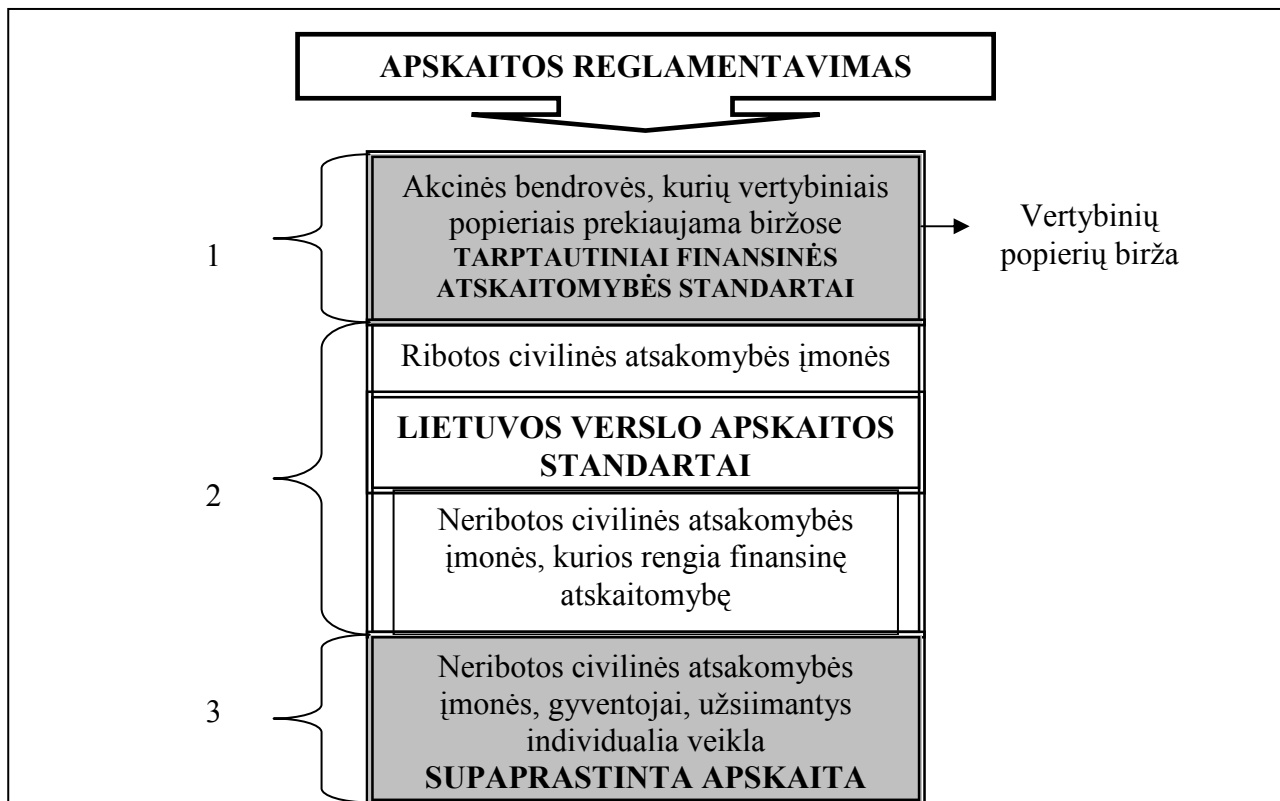
Didžiosios knygos modulis yra pagrindinis. Į jį "suplaukia" visos operacijos, užregistruotos kituose moduluose. Didžiojoje knygoje gaunami patys svarbiausi įmonės finansinės veiklos duomenys: balansas, pelnas, sąskaitų apyvartos, likučiai, kiti rodikliai. Moduliai yra integruoti, t. y. viename jų įvedus informaciją, ji automatiškai patenka į kitus. Jokio dokumento nereikia vesti po kelis kartus.

Pagrindinis programos langas. Instaliavus ir paleidus programą, ekrane pasirodo pagrindinis langas, kuris būna arba panašus į MS Word'o langą (pateiktas meniu ir papildoma informacinė juosta), arba gali būti tiesiog vidury ekrano išdėlioti programos moduliai, į kuriuos nuspaudus pele galima įeiti. Dažniausiai būna meniu juosta, kurios pagalba galima iškviešti meniu funkcijų sąrašus. Taip pat galima naudotis ir įvairiais klaviatūros klavišais ar jų kombinacijomis (jos nesutampa su kitų Windows programų klavišų ar jų kombinacijų komandomis). Galima įvesti naują įrašą, pataisyti esamą, jį patvirtinti, išsaugoti, pašalinti klaidingą įrašą, atspausdinti, uždaryti langus, pasitelkti pagalbą ir kt.

2. BUHALTERINĖS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOJE

2.1 Apskaitos teisinis reguliavimas LR skirtingose įmonėse

Finansinė apskaita reglamentuojama kiekvienoje valstybėje, todėl dažnai apskaitos sistemos skirtingose valstybėse turi tam tikrų ypatumų. Lietuvoje apskaitos reglamentavimas įvairiose įmonėse taip pat skiriasi, priklausomai nuo įmonės dydžio, nuosavybės ir teisinės formos. Pelno iš komercinės veiklos siekiančių įmonių apskaitos sistemą būtų galima pavaizduoti 2.1 paveiksle.



2.1 pav. Pelno iš komercinės veiklos siekiančių įmonių Lietuvoje apskaitos reglamentavimas

1 kategorija – įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama biržose (akcinės bendrovės). Šios Lietuvos įmonės tvarkydamos apskaitą privalo taikyti tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Šios įmonės Lietuvos apskaitos standartų gali netaikyti visiškai, tačiau mokesčius apskaičiuoti privalo pagal Lietuvos teisės aktus.

2 kategorija – smulkios ir vidutinės įmonės, taip pat gali pasitaikyti stambių įmonių, kurių akcijomis neprekiuojama biržoje (ribotos civilinės atsakomybės įmonės ir neribotos civilinės atsakomybės įmonės, kurios rengia finansinę atskaitomybę). Šios įmonės neprivalo taikyti tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų – jos taiko Lietuvos Verslo apskaitos standartus.

3 kategorija – neribotos civilinės atsakomybės įmonės, gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla. Šios įmonės, kurios nėra PVM mokėtojos ir neturi samdomų darbuotojų atskaitiniais ir praėjusiais atskaitiniais metais, gali pasirinkti supaprastintą apskaitą, t. y. taikyti paprastąjį įrašą. Šios įmonės gali visiškai netaikyti arba taikyti vieną joms skirtą supaprastintą Verslo apskaitos standartą. Tuomet pagrindinis šių įmonių apskaitos tikslas tampa – teisingai suskaičiuoti duomenis mokesčiams.

Tačiau jeigu neribotos civilinės atsakomybės įmonės yra PVM mokėtojos arba turi samdomų darbuotojų, tuomet jos privalo taikyti apskaitoje dvejybį įrašą, t. y. jų apskaita nebesupaprastinama, o jos privalo taikyti vieną konkrečiai neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims skirtą Verslo apskaitos standartą.

Reikėtų pažymėti, jog Lietuvos teisės aktuose nustatyti privalomi reikalavimai apskaitai tvarkyti bei finansinei atskaitomybei parengti, tačiau jeigu įmonės vadovai, savininkai pageidauja, jie gali pasirinkti ir sudėtingesnę būdą negu nustatytas teisės aktuose. Pvz., tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus taikyti gali bet kuri įmonė, bet kuri neribotos civilinės atsakomybės įmonė gali apskaitą tvarkyti ir pagal Verslo apskaitos standartus. Lietuvos teisės aktuose nustatyti minimalūs reikalavimai įmonių apskaitos tvarkymui.

2.2 Finansinės apskaitos reglamentavimo lygiai

Apskaitos reglamentavimas – tai įstatymų, nutarimų ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą, parengimas.

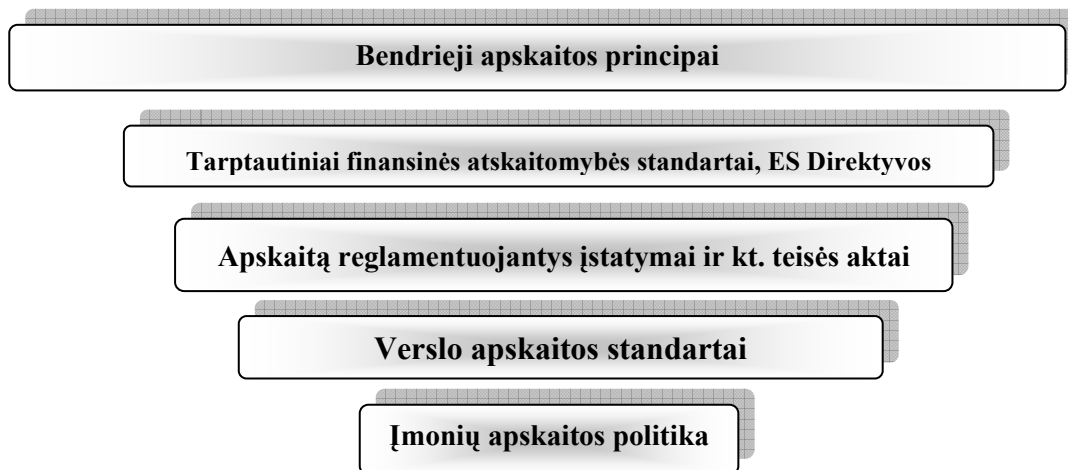
Apskaitos reglamentavimas gali būti kelių lygių:

1) **tarptautinis** (nustatytos apskaitos taisyklės, taikomos tarptautiniu mastu). Tarptautinis apskaitos reglamentavimas būtinas tam, kad visose šalyse būtų taikoma vienoda apskaitos metodika, o investuotojams, norintiems įsigyti užsienio įmonės vertybinių popierių, nereikėtų analizuoti kitos šalies apskaitą reglamentuojančių įstatymų, t. y. kad visų įmonių finansinė atskaitomybė būtų parengta pagal vienodas apskaitos taisykles, ir todėl visi jos vartotojai galėtų ją suprasti ir palyginti.

2) **valstybinis** (nustatytos apskaitos taisyklės, galiojančios vienoje šalyje). Valstybinis apskaitos reglamentavimas būtinas, norint, kad įmonės valdžios institucijoms ir kitiems išoriniams informacijos vartotojams pateiktų reikiamas žinias, ir kad jos būtų objektyvios. Toks reglamentavimas egzistuoja visose šalyse (*Mackevičius, 1994*).

3) **įmonės** (pasirinktos apskaitos taisyklės, taikomos vienoje įmonėje).

Apskaitos reglamentavimą galima būtų pavaizduoti apversta piramide (2.2 pav).



2.2 pav. Apskaitos reglamentavimas (*pagal Kalčinską, 2003*)

Šių trijų apskaitos reglamentavimo lygių instrumentai yra šie:

1) tarptautinio reglamentavimo reikalavimai išdėstyti tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose bei Europos Sąjungos Direktyvose. Ypač paplitę pasaulyje yra bendrieji apskaitos principai;

2) valstybinio reglamentavimo reikalavimai paprastai būna išdėstyti konkrečios šalies priimtuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose, nacionaliniuose apskaitos standartuose (Lietuvoje jie vadinami Verslo apskaitos standartais);

3) įmonės reglamentavimas apima konkrečios įmonės vadovo patvirtintą apskaitos politiką. Normatyvinis apskaitos reguliavimas negali apimti visos įmonės apskaitos sistemos ir garantuoti objektyvaus visų ūkinių operacijų registravimo, grupavimo ir apibendrinimo. Įmonės yra labai įvairios ir nevienodos, jose atliekama daug specifinių ūkinių operacijų, kurių apskaitos jokiais teisės aktais negalima reglamentuoti. Tokiais atvejais įmonės vadovybė atitinkamoms ūkinėms operacijoms parodyti ir įvertinti turi parengti savo reglamentą. Įmonės vadovybė, vadovaudamasi

reglamentuojančiais apskaitos tvarkymą teisės aktais ir atsižvelgdama į įmonės veiklos ypatybes, turi parengti savo įmonės apskaitos politiką (Mackevičius, 2003).

Toliau aptariami konkretūs apskaitos reglamentavimo instrumentai smulkiau.

2.2.1 Bendrieji apskaitos principai

Nors yra įvairių įmonių tipų, visų įmonių veiklos apskaita tvarkoma remiantis vienodais pagrindais. Tiksliau sakant, ūkiniai faktai fiksuojami ir informacija vartotojui pateikiama atsižvelgiant į tam tikrus bendruosius teiginius. Šie teiginiai dažniausiai vadinami *apskaitos prielaidomis arba bendraisiais apskaitos principais*.

Bendrieji apskaitos principai (postulatai) (toliau BAP) – tai bendros taisyklės, pagrindinės nuostatos, svarbiausi reikalavimai, kuriais vadovaujamosi finansinėje apskaitoje ir sudarant finansinę atskaitomybę. BAP – konceptualių teiginių, sudarančių finansinės apskaitos pagrindą, visuma. Jie laikomi bendraisiais dėl dviejų svarbiausių priežasčių:

1. Pirmiausia todėl, kad yra visų pripažinti ir dėl to turi beveik įstatymo galią, nors gali būti ir nepatvirtinti jokiais teisės aktais. Šie principai panašūs į „nepajudinamus“ gamtos dėsnius chemijoje ar fizikoje. Šie principai turi būti tiek teisingi, kad niekam nekeltų abejonių ir neprieštarutų nei verslininkų, nei valstybės interesams. Principai nėra atrandami, jie kuriami ir vystomi, todėl šie principai gali keistis tobulinant valdymo metodus arba įvykus kokiems nors pasikeitimams. Jie patvirtinami sveiku protu ir logika.

2. Kitas šių principų bendrumo aspektas yra tas, kad jais vadovaujasi, tvarkydami apskaitą ir rengdami finansinę atskaitomybę, visose srityse (pramonėje, statyboje, žemės ūkyje, prekyboje ir kitur) dirbantys apskaitos darbuotojai (Mackevičius, 1994).

BAP formuluoja kiekvienos šalies apskaitininkai. Kartais juos skelbia profesionalių apskaitininkų organizacijos, rečiau – valdžios institucijos. Lietuvoje šie principai deklaruoti LR *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme* (2001), kuriame nurodyta, kad visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, turi vadovautis šiais bendraisiais apskaitos principais.

1. Įmonės principas. Šis principas reiškia, kad:

- 1) kiekviena įmonė, kuri sudaro finansinę atskaitomybę, laikoma atskiru apskaitos vienetu;
- 2) į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai.

Įmonės principas nusako įmonės savarankiškumą jos savininko (savininkų) atžvilgiu. Apskaita apsiriboja įmonės turtu ir įsipareigojimais ir netaikoma jos savininko (savininkų) asmeniniam turtui ir skoloms, t. y. įmonių turtas ir įsipareigojimai yra atskirti nuo šios įmonės savininko (savininkų) ir kitų įmonių turto ir įsipareigojimų. Pagal šį principą, buhalterį domina tik tie objektai ir ūkiniai faktai, kurie turi būti atspindėti finansinėse ataskaitose. Įmonės principas taikomas visoms verslo organizavimo formoms. Net ir individualiose įmonėse, kurių turtas bei skolos teisiškai būna susijusios su savininko turtu ir skolomis, o savininko asmeninis turtas gali būti panaudotas įmonės įsipareigojimams apmokėti (kaip ir įmonės turtas gali būti panaudotas savininko poreikiams tenkinti arba skoloms padengti), įmonės veiklos apskaita yra atskirta nuo jos savininko veiklos apskaitos.

2. Veiklos tęstinumo principas. Dėl šio principo taikymo tvarkant apskaitą daroma prielaida, kad:

- 1) įmonės veiklos laikotarpis neribotas;
- 2) įmonės nenumatoma likviduoti.

Jis reiškia, kad *įmonė gali egzistuoti neribotą laiką*, t. y. jos veiklos laikotarpis neapibrėžiamas kokių nors konkrečiu laiko tarpu. Įmonės savininkas visada turi būti suinteresuotas tęsti savo įmonės veiklą, nesiekti jos parduoti ar likviduoti. Šis principas teigia, kad *įmonė, kaip apskaitos objektas, artimiausiu metu nebus likviduojama ir jos egzistavimo laikotarpis niekaip neapribotas*.

Įmonių finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apibūdina įmonės finansinę būklę ir galimybes gauti pajamas. Jeigu yra tikimybė, kad įmonės veikla dėl kokių nors priežasčių gali būti nutraukta, remiantis veiklos tęstinumo prielaida, finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija netenka prasmės, nes nebėra poreikio vertinti įmonės finansinę būklę bei galimybes gauti pajamas.

Tačiau veiklos rezultatus visiškai tiksliai įmanoma nustatyti tik sustabdžius įmonės veiklą arba ją likviduojant. Kitaip tariant, norint tiksliai įvertinti įmonės veiklos rezultatus, jos veiklą reikėtų

nutraukti, visą turimą ilgalaikį turtą, atsargas ir produkciją parduoti, gautas pajamas palyginti su sąnaudomis, ir tik tada būtų galima galutinai nustatyti, ar veikla buvo pelninga, ir jei buvo, tai kiek. Tai visiškai nerealu įmonei funkcionuojant. Šį principą taikant praktikoje, nenutrūkstamą įmonės veiklą galima parodyti finansinėse ataskaitose. Darant prielaidą, kad veikla tęsiama, šie vertinimai apskaitoje pakeičiami vertinimu faktine savikaina, t. y. kaina, už kurią įmonė įsigijo tam tikrą turtą. Antra vertus, šis principas suformuoja nusidėvėjimo apskaitos pagrindus. Šiuo atveju ilgalaikis turtas nudėvimas per savo naudojimo laiką, nesistengiant dirbtinai greitinti nusidėvėjimo proceso, tikintis greito įmonės likvidavimo.

Šis principas netaikomas, kai priimamas sprendimas likviduoti įmonę, taip pat toms įmonėms, kurios įsteigiamos ribotam veiklos laikotarpiui.

3. Periodiškumo principas. Remiantis šiuo principu, įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės ataskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaroma finansinė atskaitomybė (2.3 pav.).

Laikas	2005 12 31	2006 12 31
Ūkinių operacijų apskaita 2005 metais	Ūkinių operacijų apskaita 2006 metais	Ūkinių operacijų apskaita 2007 metais
	Balansas	Balansas

2.3 pav. Ataskaitinis laikotarpis (*Mackevičius, 1994*)

Periodiškumo principas numato, kad įmonės veikla gali būti suskirstyta į tam tikrus laikotarpius, kuriems pasibaigus nustatomi veiklos rezultatai ir parengiama finansinė atskaitomybė. Pagal veiklos tęstinumo principą daroma prielaida, kad įmonės veiklos laikas neribotas. Tačiau įmonės vadovybei ir kitiems apskaitos informacijos vartotojams periodiškai būtina žinoti, kokie yra įmonės veiklos rezultatai ir finansinė būklė. Todėl apskaitoje ir įvertinama įmonės veikla kas tam tikrą laiko tarpą (dažniausiai kas vienerius metus), vadinamą ataskaitiniu laikotarpiu arba finansiniais metais. Dažniausiai ataskaitinis laikotarpis būna kalendoriniai metai. Kai kurioms įmonėms dėl savo veiklos specifikos leidžiama taikyti ne kalendorinius, o konkrečios jų veiklos metus (sezoniška veikla – žemės ūkis, slidinėjimo bazė, atvirų baseinų kompleksas, pajūrio kurortas ir kt.).

Dirbtinai skaidant įmonės veiklą į laikotarpius, neatsižvelgiama į tai, kad dauguma procesų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dar nepasibaigę. Todėl pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui būtina įvertinti, kiek kiekviena ūkinė operacija arba įvykis yra susiję su šiuo laikotarpiu. Praktiškai laikotarpio pabaigoje reikia nutarti, kokios išlaidos yra tapusios šio laikotarpio sąnaudomis bei kokios įplaukos laikytinos jo pajamomis.

4. Pastovumo principas. Laikantis šio principo, įmonė pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti kiekvienais finansiniais metais. Apskaitos pastovumo principas numato, kad įmonės pasirinktą apskaitos metodą turi pastoviai taikyti visais ūkinės veiklos laikotarpiais analogiškomis ūkinėms operacijoms registruoti ir apskaityti tol, kol neatsiras svarbių priežasčių pakeisti metodą. Jei įmonė dažnai keistų apskaitos metodus, būtų sunku ar net neįmanoma palyginti skirtingų laikotarpių finansinių ataskaitų duomenų, informacijos vartotojams būtų sunku spręsti, dėl kokių priežasčių gerėja ar blogėja įmonės veiklos rezultatai – dėl geresnio ar blogesnio įmonės darbo, ar tik dėl apskaitos metodų pakeitimo.

Dėl to tobulinant apskaitą susiduriama su labai rimta problema, nes verslo apskaita per daugelį metų yra parengusi ne vieną tų pačių objektų atspindėjimo būdą. Antra vertus, pastovumo principo taikymas nereiškia, kad apskaitos metodai įmonėje negali būti keičiami. Apskaitos metodą galima keisti tik tuo atveju, jeigu tuo siekiama tiksliai ir teisingai parodyti įmonės finansinių metų turtą, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus. Tačiau metodus reikia išsamiai išnagrinėti, ir tik visiškai įsitikinus jų taikymo būtinumu pradėti naudoti praktikoje. Tuomet įmonė aiškinamajame rašte, kuris yra finansinės atskaitomybės sudedamoji dalis, turi pateikti informaciją apie tai, kaip jos veiklos rezultatus paveikė naujų apskaitos metodų pritaikymas.

5. Piniginio mato principas. Šis principas teigia, jog įmonės ūkinės veiklos rezultatus būtina nuolat apskaityti, nustatyti jos pasikeitimus, įmonės veiklą palyginti su kitų įmonių darbo efektyvumu. Šis principas numato, kad visos apskaitos operacijos turi būti registruojamos, naudojant piniginį mato vienetą, tai yra *visi įmonės turto, nuosavybės ir veiklos pasikeitimai yra matuojami pinigais*. Toks matavimas turi savo pranašumų ir trūkumų. Šio būdo privalumas yra tas, kad pinigai yra visuotinai pripažinta matavimo priemonė, kurią naudojant nevienarūšiai faktai apie įmonę gali būti išreikšti skaičiais, kuriuos galima sumuoti, atimti. Tik pinigine išraiška apskaitos sistemoje galima išreikšti, apibendrinti ir palyginti nevienarūšius įmonių veiklos elementus: turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, sąnaudas, pajamas ir pan.

Pirmasis trūkumas yra tas, kad matuojant ir pateikiant visą įmonės ūkinę veiklą finansinėse ataskaitose tik pinigine išraiška, galima prarasti itin svarbią, neišreiškiamą pinigais, informaciją. Gali atsitikti netgi taip, kad dalis mus dominančių įvykių iš viso nebus apskaityti, pvz., įmonės darbuotojų kvalifikacija, patirtis, kompetencija, produkcijos kokybė, konkurentų veiksmai rinkoje ir pan., kurių negalima išmatuoti pinigais. Šį trūkumą iš dalies kompensuoja aiškinamasis raštas, kuriame pateikiama svarbių rodiklių ir įvykių paaiškinimai, kuriame gali būti pateikiama ir nefinansinio pobūdžio informacija.

Antra, pasaulyje nėra nė vienos stabilios valiutos, kadangi keičiasi jų tarpusavio santykis, taip pat kinta pinigų perkamoji galia šalies viduje. Ši problema išsprendžiama darant prielaidą, kad piniginis matavimo vienetas yra stabilus arba jo pakitimai yra nežymūs ir į juos galima nekreipti dėmesio. Priešingu atveju, norint įvertinti įmonės turtą (jo vertė dėl kainų kitimo nuolat keistųsi) ir veiklos rezultatus, reikėtų atlikti sudėtingus perskaičiavimus, kurie nors ir ne visiškai tiksliai, tačiau leistų nustatyti, kokių rezultatų pasiekė įmonė savo veikla ir kiek juos sąlygojo valstybėje vykstantys infliaciniai ar defliaciniai procesai. Tačiau tiek apskaitininkai, tiek visi įmonės valdymo darbuotojai savo veikloje šiems procesams turi skirti labai daug dėmesio. Tai kaip tik ir galima padaryti apskaitoje taikant piniginio mato principą.

6. Kaupimo principas. Remiantis šiuo principu, ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą įtraukiami po to, kai jie įvyksta. Tai reiškia, kad bet kokio ūkinio fakto pripažinimas apskaitoje nesiejamas su kokio nors kito fakto įvykimu. Tokiu atveju ir pajamos, ir sąnaudos registruojamos tuo metu, kai jos susidaro nepriklausomai nuo to, ar buvo kokių nors piniginių įplaukų ar išlaidų. Kitaip tariant, pajamos ir sąnaudos priskiriamos atskaitiniam laikotarpiui tik tuo atveju, jeigu tuo metu jos buvo uždirbtos ar patirtos.

Taikant šį principą, pajamos pripažįstamos tuo laikotarpiu, kai buvo parduotos prekės, suteiktos paslaugos, atlikti darbai, ir visa su prekėmis ir paslaugomis susijusi rizika bei nauda yra perduota pirkėjui, neatsižvelgiant į pinigų gavimo laiką.

Sąnaudos apskaitoje registruojamos tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į tai, kada sumokami pinigai. Sąnaudų patyrimas – turto, paslaugų faktinis sunaudojimas (nesvarbu, ar už šį turtą ar paslaugas sumokėta), susijęs su to laikotarpio pajamų uždirbimu. Taip galima apskaičiuoti įmonės atskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus – pelną (nuostolius).

7. Atsargumo principas. Yra daug metodų atspindėti vieną ir tą patį objektą apskaitoje. Todėl reikalingas pagrindas, kuriuo remiantis būtų galima rinktis vieną ar kitą apskaitos metodą. Atsargumo (arba konservatyvumo) principas numato, kad renkantis iš keleto įmonės veiklos apskaitos ir įvertinimo metodų, pasirenkamas tas, kurį taikant įmonės veiklos rezultatai ir turtas nebus nepagrįstai padidinti, o įsipareigojimai – nepagrįstai sumažinti.

Remiantis atsargumo principu, pripažinti įmonės pajamų padidėjimą reikia svarbesnių įrodymų nei pripažinti sąnaudų susidarymą. Tvarkant apskaitą daugiau orientuojamasi į galimus nuostolius nei į pelną, bet tai nereiškia, kad informaciją galima iškraipyti – dažniausiai šiuo principu vadovaujamasi, kai situacijos nėra aiškios. Tokia nuostata pateisinama tuo, kad tiek įmonės vadovai ar savininkai bei potencialūs investuotojai yra apsaugomi nuo perdėto optimizmo vertinant įmonės veiklą bei priimant sprendimus, nuo kurių priklauso ateities rezultatai.

Skaitant finansinės atskaitomybės informaciją išlieka tam tikras neaiškumas vertinant kai kurias apskaitoje įregistruotas ūkines operacijas. Finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apie operacijas ir įvykius praeityje, t. y. praėjusiais atskaitiniais laikotarpiais. Daugelio pateiktų įvykių ir operacijų prasmę galima suprasti tik įvertinus galimus rezultatus būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais – rengiant atskaitas tai sudėtinga atlikti. Pvz., sudėtinga įvertinti tikimybę atgauti pirkėjų

skolas, teismo priteistas sumas, ar atsargos, įvertintos apskaitoje įsigijimo savikaina, atitinka tikrąją vertę ir pan. Todėl finansinę atskaitomybę būtina rengti apdairiai pateikiant neaiškius sprendimus ir vertinimus, kad turtas ir pajamos nebūtų padidinti, o išipareigojimai ir sąnaudos – sumažinti. Neleidžiama sudaryti nepagristų rezervų, dirbtinai didinti turtą, pajamas, ar dirbtinai sumažinti išipareigojimus bei sąnaudas. Kitaip sakant, apskaitoje tikslinga tikėtis daugiau nuostolių negu pelno. Tačiau per didelis apdairumas gali sumažinti finansinėje atskaitomybėje pateikiamos informacijos teisingumą ir neutralumą.

8. Palyginimo principas. Šis principas teigia, kad pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas. Palyginimo principas nulemia, kokios sąnaudos turi būti pripažintos patirtomis per tą patį ataskaitinį laikotarpį. Kitaip tariant, nustatomas kriterijus, pagal kurį užfiksuotos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Įvykis, leidžiantis padarytas išlaidas laikyti sąnaudomis, yra pajamų uždirbimas. Šiuo atveju sąnaudomis laikomas tik tas sunaudoto turto ir darbo kiekis, kuris duoda naudą – padidina įmonės pajamas. Taigi *sąnaudomis tampa tik ta išlaidų dalis, kuri yra patirta gaminant produkciją arba atliekant paslaugas, parduotas ataskaitiniu laikotarpiu*. Jos negali būti siejamos su ateinančių laikotarpių pajamų uždirbimu.

Be to, finansinės ataskaitos turi būti parengtos taip, kad finansinės informacijos vartotojai galėtų palyginti jose pateikiamą informaciją su kitų ataskaitinių laikotarpių bei kitų įmonių pateikiama informacija ir teisingai įvertinti įmonės finansinės būklės pokyčius. Finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama ataskaitinių ir praėjusių ataskaitinių laikotarpių (mažiausiai vieno) informacija. Finansinių ataskaitų sudarymas palyginamais vienetais leidžia:

- palyginti tos pačios įmonės keleto ataskaitinių laikotarpių rodiklius;
- šios įmonės ir panašaus pobūdžio įmonių veiklos rodiklius;
- šios įmonės rodiklius su vidutiniais šakos veiklos rodikliais;
- įvairių veiklos sričių įmonių rodiklius.

9. Neutralumo principas. Šis principas teigia, kad patikima informacija turi būti nešališka, t. y. jos sudėtis, parinkimas, pateikimo forma neturi daryti įtakos konkrečiam vartotojui ar vartotojų grupei priimant įmonei ar jos vadovybei palankius sprendimus. Finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija turi būti objektyvi visų vartotojų požiūriu, o ataskaitų sudarytojai turi neutraliai pateikti duomenis, ypač juos aprašant ir paaiškinant aiškinamajame rašte.

10. Turinio svarbos principas. Šis principas reiškia, kad registruojant ūkinius faktus didžiausias dėmesys kreipiamas į jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik į formalius pateikimo reikalavimus. Ūkiniai faktai turi būti įtraukti į apskaitą ir pateikti finansinėse ataskaitose pagal jų turinį ir ekonominę prasmę net ir tada, kai pateikimas skiriasi nuo teisinių dokumentų (pvz., pagal turimus dokumentus įmonė perleido turtą ir nuosavybės teises į tą turtą kitai įmonei, tačiau sudarė papildomą susitarimą, pagal kurį įmonė ir toliau naudosis turto teikiama ekonomine nauda, tad įregistravus apskaitoje informaciją apie turto perleidimą finansinėje atskaitomybėje nebus teisingai atskleista sandorio esmė, todėl turtas ir toliau turėtų būti rodomas įmonės balanse).

Kartais apskaitoje registruojamas ūkines operacijas galima suprasti dvejopai. Pirma, įvykusios ūkinės operacijos gali būti vertinamos teisiniu požiūriu, nes dauguma jų vyksta sutarčių pagrindu. Antra, įvykusios operacijos gali būti vertinamos ekonominiu požiūriu, t. y. pagal jų poveikį įmonės rodikliams, pateikiamiems finansinėse ataskaitose dabar ir ateityje. Sudarant finansinę atskaitomybę būtina akcentuoti ekonominę operacijų turinį, net jei teisinis požiūris numato kitokį aiškinimą. Pvz., lizingo būdu perduodamas turtas išlieka lizingo davėjo nuosavybe, tačiau lizingo gavėjui perduodama turto disponavimo rizika ir teikiama nauda, toks turtas atitinka turto pripažinimo kriterijus ir turi būti rodomas lizingo gavėjo balanse (*I VAS metodinės rekomendacijos, 2004*).

2.2.2 Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą

Kaip minėta, tarptautiniu lygmeniu visų šalių įmonių apskaitą reglamentuoja Tarptautiniai apskaitos standartai, o ES įmonių apskaitą – ES Direktyvos.

Tarptautiniai apskaitos standartai. Pasaulinėje apskaitos sistemoje svarbūs šie du dalykai:

- 1) pasaulinei ekonominei rinkai svarbu turėti bendrą apskaitos kalbą ir
- 2) apskaitos sistemų įvairovė yra viena iš didelių kliūčių bendrai rinkai sukurti.

Tai reiškia, kad įvairiose pasaulio šalyse susiduriama su daugeliu nenumatytų problemų ir sunkumų, susijusių su galiojančių apskaitos sistemų skirtumais, nevienodu jų išvystymo lygiu ir tu pačių klausimų teorinėmis traktuotėmis, todėl siekiama suvienodinti apskaitą įvairiose šalyse, kuriant tarptautinius apskaitos standartus (toliau TAS). Tuo tikslu 1973 metais birželio 29 d. sukurtas *Tarptautinių apskaitos standartų komitetas* (TASK), kuris rūpinasi šių standartų kūrimu, svarstymu bei keitimu, tobulinimu. Šiam komitetui priklauso virš 100 organizacijų iš įvairių pasaulio šalių. Komiteto veikloje dalyvauja ir Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija. Šio komiteto pagrindiniai uždaviniai yra šie:

1. Rengti TAS, leisti juos, taikyti pasaulinėje apskaitos praktikoje;
2. Tobulinti ir harmonizuoti TAS, nurodymus ir finansinės atskaitomybės formas.

Šioje veikloje komitetui padeda Pasaulio bankas, JTO, profesinės prekybininkų ir kt. organizacijos.

Tarptautiniai apskaitos standartai (šiuo metu šie standartai palaipsniui pertvarkomi ir pervadinami į Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus – TFAS) yra viena iš svarbiausių finansinių priemonių, leidžiančių efektyviai organizuoti įmonių veiklą. Tos šalys, kurios neturi savų apskaitos standartų, TAS'us gali panaudoti kaip pagrindą, pertvarkydamos ir reguliuodamos apskaitą šalyje. Naudodamos TAS'us, šalys rengia savo apskaitos tvarkymo taisykles (standartus), kurios atitinka jų teises ir ekonomines nuostatas. Tos šalys, kurios turi nacionalinius apskaitos standartus ir nacionalines apskaitos organizacijas, TAS'us gali panaudoti nacionalinės apskaitos derinimo pasauliniu mastu tikslams. TAS'ai yra svarbus veiksnys, padedantis tobulinti nacionalinę apskaitos sistemą, kad ji būtų suprantama visose šalyse (*Mackevičius, 1994*). TAS'ai nėra privalomi absoliučiai visoms pasaulio įmonėms, jie greičiau skirti valstybių įstatymų leidžiamosioms valdžioms, kurios gali pasirinkti, ar reikalauti iš savo šalies įmonių tvarkyti apskaitą pagal TAS'us, ar ne. Dažniausiai valstybės reikalauja tvarkyti apskaitą pagal TAS'us tik stambiose įmonėse.

Standartai nustato pagrindines taisykles, yra aiškūs, suteikia galimybę pasirinkti vieną iš kelių alternatyvių apskaitos metodų. Vienas standartas parengiamas maždaug per 2–3 metus, išklausa profesionalių buhalterių, vyriausybės ir kt. organizacijų nuomonė. Iš viso yra 41 TAS. Juose numatyti įvairūs konkretūs apskaitos klausimai, pvz., apskaitos politikos išaiškinimas, atsargų įvertinimas, konsoliduotos finansinės ataskaitos, nusidėvėjimo apskaita, informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose, ataskaita apie finansinės būklės pasikeitimus, neįprastos ir praėjusio laikotarpio sąskaitos ir apskaitos politikos pasikeitimai, statybos kontraktų apskaita, pelno mokesčio apskaita, finansinės informacijos pateikimas pagal segmentus (padalinius), informacija, atspindinti kainų pakeitimų apskaitą, nuomos apskaita, pajamų pripažinimas, investicijų apskaita, valiutos kurso pakitimo rezultatų apskaita, finansinė atskaitomybė hiperinfliacinės ekonomikos sąlygomis, bankų ir panašių finansinių institucijų finansinių ataskaitų pateikimas ir kt.

Lietuvoje apskaitą tvarkyti pagal TAS'ų reikalavimus būtina tik toms įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose (tokių įmonių nėra daug – iki 100 įmonių visoje Lietuvoje). Šios įmonės privalėjo pereiti prie TAS'ų taikymo nuo 2005 m. sausio 1 d.

Kitoms įmonėms TAS'ai nėra privalomi, tačiau praktikoje nemažai įmonių taiko šiuos standartus, nes turi atsiskaityti investuotojams užsieniečiams, bankams iš užsienio ar dėl kitų priežasčių. Tai nėra draudžiama, o netgi skatintina.

Europos Sąjungos direktyvos. Be TAS'ų, didelės reikšmės apskaitai turi Europos bendrijos (toliau EB) direktyvos. Direktyva – tai tam tikra konkrečios srities taisyklių unifikavimo (vienodinimo) priemonė. Jos visose šalyse turi būti traktuojamos ir naudojamos vienodai. Kai direktyva įtraukiama į atitinkamos šalies įstatymų sistemą, ji tampa privaloma visoms įmonėms.

EB Taryba yra išleidusi keliolika direktyvų įvairiais teisiniais ir ekonominiais klausimais, tačiau su apskaitos tvarkymu tiesiogiai susiję šios:

Ketvirtoji direktyva – Kompanijų ataskaitos (griežtesnė nei TAS'ai);

Septintoji direktyva – Konsoliduotos (suvestinės) ataskaitos (analogiška TAS'ui);

Aštuntoji direktyva – Dėl įgaliojimų suteikimo asmenims, atsakingiems už apskaitos dokumentų privalomą auditą.

Direktyvos skirtos EB šalims narėms ir nustato taisykles apskaitai tvarkyti. Šalys narės turi teisę savo įstatymuose pateikti smulkesnius paaiškinimus (*Mackevičius, 1994*) ir nustatyti griežtesnius

reikalavimus. Taigi EB Direktyvų taikymas apribotas teritoriniu aspektu – jos aktualios yra tik Europos Sąjungos šalyse.

EB direktyvos kelia griežtesnius reikalavimus apskaitai negu TAS'ai. Jos ir ruošiamos daug ilgiau – apie 10 metų. Todėl pasenus kai kurioms nuostatomis, atsiradus naujiems apskaitos objektams rinkoje (opcionams, fjučeriams ir kt.), direktyvą sunkiau keisti, o kai kurie reikalavimai dėl sudėtingų keitimo procedūrų netgi prieštarauja TAS'ams. Dėl šių priežasčių siekiama suvienodinti TAS'ų ir Direktyvų reikalavimus bei priimti Europos Sąjungoje galioti TAS'us.

Lietuvos įmonėms tiesiogiai su ES Direktyvų reikalavimais susidurti nereikia. Direktyvų reikalavimai aktualūs Lietuvos įstatymų leidžiamajai valdžiai, kuri Lietuvai tapus ES nare, privalo šalies įstatymus, Vyriausybės nutarimus derinti su ES Direktyvomis. Šiuo metu pagrindiniai Lietuvos apskaitą reglamentuojantys įstatymai suderinti su ES Direktyvų reikalavimais, pvz., Lietuvoje įmonės finansinę atskaitomybę teikia tokiomis formomis, kurios nustatytos Ketvirtojoje ES Direktyvoje.

Nacionalinis apskaitos reglamentavimas Lietuvoje apima dviejų lygių teisės aktus:

1. Apskaitos tvarką reglamentuojantys įstatymai ir kt. teisės aktai;
2. Nacionaliniai apskaitos standartai (VAS).

Pagrindiniai apskaitą reglamentuojantys teisės aktai Lietuvoje yra šie:

- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas;
- LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas;
- LR Konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas.

Šie įstatymai atlieka apskaitos reglamentavimą aukščiausiam lygmenyje, t. y. įstatymų lygmenyje. Juose nustatytos pačios pagrindinės nuostatos apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo klausimais, kurių privalo laikytis visos įmonės: apskaitos organizavimas, apskaitos dokumentai ir registrai, jų saugojimas, klaidų taisymas, atsakomybė už apskaitos organizavimą, dokumentų išsaugojimą, komercinė paslaptis; finansinės atskaitomybės sudarymo reikalavimai, finansinės atskaitomybės sudėtis ir ataskaitų apibūdinimas, vertinimo taisyklės, finansinės atskaitomybės saugojimas, atsakomybė už finansinės atskaitomybės sudarymą ir kt.

Nacionaliniai apskaitos standartai. Kiekvienoje šalyje egzistuoja skirtinga teisinė sistema, kuri sąlygoja ir apskaitos skirtumus. Todėl kiekviena šalis turi nacionalinius apskaitos standartus. Tik vienoje šalyje (Didžioji Britanija, JAV) profesinės apskaitos organizacijos parengę ir susisteminę apskaitą reglamentuojančius dokumentus į konkrečiai pavadintus nacionalinius apskaitos standartus, o kitose šalyse tokių kaip nacionalinių standartų nėra, bet jų funkciją atlieka *visi teisės aktai apskaitos klausimais*.

Lietuvoje nuo 2004 m. sausio 1 d. pradėjo galioti nacionaliniai apskaitos standartai vadinami Verslo apskaitos standartais (toliau VAS). Tolesnį (antro lygio) apskaitos reglamentavimą vykdo specialiai tam sukurta organizacija – LR Apskaitos institutas, kurios pagrindinė funkcija – leisti VAS'us. LR Apskaitos institutas yra nepriklausoma profesionalių buhalterių, auditorių ir jų priežiūros institucijų atstovų įstaiga. Taigi Lietuvos apskaitos standartų turinys mažai priklauso nuo politikų, ministerijos (neprieštarauja galiojantiems teisės aktams ir atitinka bendrą koncepciją).

VAS'ai konkretizuoja atskirų apskaitos sričių tvarką bei finansinės atskaitomybės sudarymą ir turinį. Šie standartai tiek forma, tiek savo turiniu panašūs į TAS'us. Šiuos standartus galima surasti LR Apskaitos instituto interneto svetainėje <http://www.apskaitosinstitutas.lt>. Nuo 2004 m. sausio 1 d. pelno siekiančios įmonės (akcinės bendrovės, uždaros akcinės bendrovės, išskyrus tas neribotos civilinės atsakomybės įmones, kurios nerengia finansinės atskaitomybės) privalo tvarkyti apskaitą ir rengti finansinę atskaitomybę pagal VAS'us.

Be VAS'ų, kurie atitinka teisės aktų funkcijas, nes publikuojami „Valstybės žiniuose“, dar egzistuoja VAS'ų metodinės rekomendacijos, kurias teikia LR Apskaitos institutas. Tai konkrečių VAS'ų nuostatų aiškinimas, detalizavimas, nurodant galimas sąskaitų korespondencijas. Metodinėse rekomendacijose taip pat pateikiami pavyzdžiai, iliustruojantys realias gyvenimo situacijas. Kiekvieną VAS'ą aiškina tik jam skirtos metodinės rekomendacijos, kurios labai palengvina buhalterių darbą. Tačiau VAS'ų metodinės rekomendacijos bei papildomi paaiškinimai neturi teisės akto galios ir išreiškia VAS'ų rengėjų nuomonę, todėl jos jau nebeatlieka apskaitos reglamentavimo funkcijos.

Nacionalinį apskaitos reglamentavimą žemiausiam lygmenyje atlieka nemažai kitų LR teisės aktų (nutarimų, raštų ir kt.), reglamentuojančių tam tikrus apskaitos organizavimo įmonėse aspektus, pvz.,

automobilių kuro normų skaičiavimo metodiką, kasos aparatų naudojimo tvarką, kasos darbo organizavimo taisykles ir kt.

2.2.3 Apskaitos politika

Terminas „politika“ (gr. *politike* – valstybės valdymo menas) Lietuvoje dažniausiai suprantamas kaip „valstybės reikalų tvarkymo teorija ir praktika; visuomeninė veikla, sauganti klasinius interesus, pvz., vidaus politika, užsienio politika, ekonominė politika, finansinė politika“ (*Tarptautinių žodžių žodynas, 1985*). Tačiau užsienyje politika nebūtinai tapatinama su valstybės vaidmeniu, nes ji apibrėžiama kaip „valstybės valdžios, verslo, individo ar kt. pasirinkta veiklos tvarka“ (*The Oxford Dictionary for the Business World, 1993*). Taigi politika gali būti suprantama ne tik valstybės, bet ir verslo vieneto ar net individo lygmeniu. Taip pat svarbu akcentuoti, kad politika yra nebūtinai valstybinės valdžios nustatyta kokios veiklos tvarka, bet labiau **pasirinkta** valstybinės valdžios, įmonės ar individo tvarka. Įvertinant šiuos skirtumus, galima teigti, kad neseniai iš užsienio atėjęs terminas „apskaitos politika“ (angl. *accounting policy (-ics)*) gali būti taikomas ne tik kalbant apie visą valstybę, bet ir apie įmonę ir suprantamas kaip jų pasirinktas dalykas. Sudarytame anglų-lietuvių apskaitos terminų žodynyje akcentuojamas apskaitos politikos pasirinkimas įmonėje, šį terminą apibrėžiant taip: „apskaitos politika – įmonės pasirinkta jai labiausiai prieinama specifinė apskaitos bazė finansinei atskaitomybei rengti“ (*Bartaška, Zaikauskas, 1998*).

Lietuvos teisės aktuose **apskaitos politika** apibrėžiama kaip „apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti. Įmonės vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti“ (*LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001; 1 VAS*). Svarbu pažymėti, kad vadovas (dažniausiai pagal buhalterio rekomendacijas) turi rinktis ir įrašyti sprendimą į savo įsakymą tik iš tų apskaitos metodų alternatyvų, kurios yra pateiktos teisės aktuose arba/ir apskaitos standartuose. Taigi pasirinkti apskaitos metodai neturi prieštarauti teisės aktams.

Apskaitos politiką galima suprasti plačiąja ir siaurąja prasme:

1) siaurąja prasme apskaitos politika siejama su finansine atskaitomybe, nes akcentuojamas apskaitos politikos pasirinkimo tikslas – finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus;

2) plačiąja prasme apskaitos politika siejama ne tik su apskaitos rezultatu (finansine atskaitomybe), bet ir su visu apskaitos procesu. Šiuo atveju apskaitos politika turi tenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius, padėti efektyviai naudoti resursus, racionaliai tvarkyti apskaitą.

Platesnis apskaitos politikos apibrėžimas: „**apskaitos politika** – tai įmonėje taikomos apskaitos taisyklės, būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems teisės aktams ir atitinkantys strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus“.

Iš šio apibrėžimo galima išskirti šiuos apskaitos politikos aspektus:

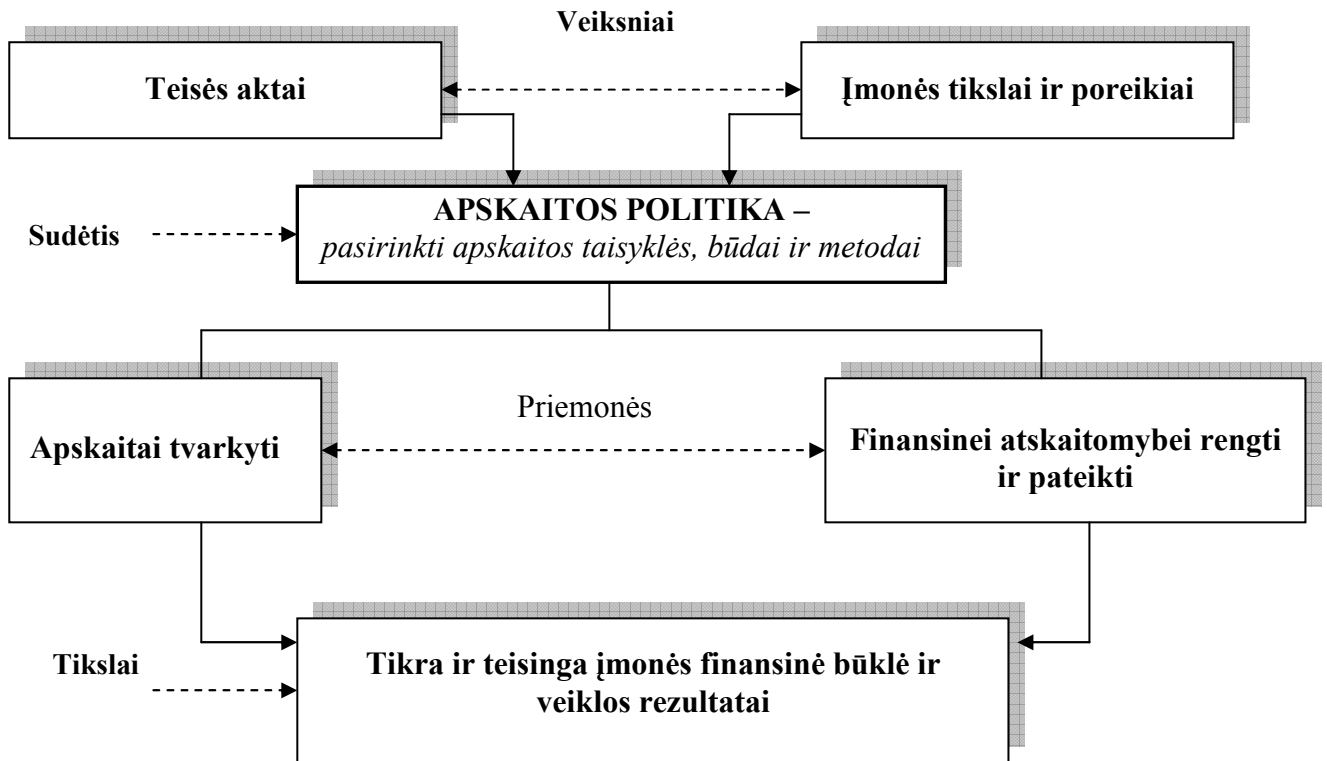
1) **apskaitos politikos sudėtis** – įmonės pasirinktų apskaitos taisyklių, būdų ir metodų visuma;

2) **apskaitos politiką lemiantys veiksniai**. Pasirenkant apskaitos politiką, būtina laikytis bendrųjų apskaitos principų, įstatymų, Vyriausybės nutarimų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Vadinasi, apskaitos taisyklės, būdai ir metodai parenkami tik tais atvejais, kai teisės aktuose numatytos kelios alternatyvos arba jų visai nėra. Apskaitos politika taip pat priklauso nuo konkrečios įmonės sąlygų, tikslų ir poreikių. Tokiu atveju apskaitos politikos pasirinkimą lemia dvi svarbios veiksmų grupės: apskaitą reglamentuojantys teisės aktai ir konkrečios įmonės pasirinkti strateginiai bei operatyviniai tikslai ir informacijos poreikiai;

3) **apskaitos politikos įgyvendinimo priemonės**. Apskaitos politika reikalinga įmonės apskaitai tvarkyti bei finansinei atskaitomybei rengti ir pateikti;

4) **apskaitos politikos tikslas**. Pagrindinis apskaitos politikos tikslas – atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Šis tikslas atitinka finansinės atskaitomybės tikslą – patenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus.

Šiuos aspektus galima apibendrinti apskaitos politikos sampratos schema (2.4 pav.).

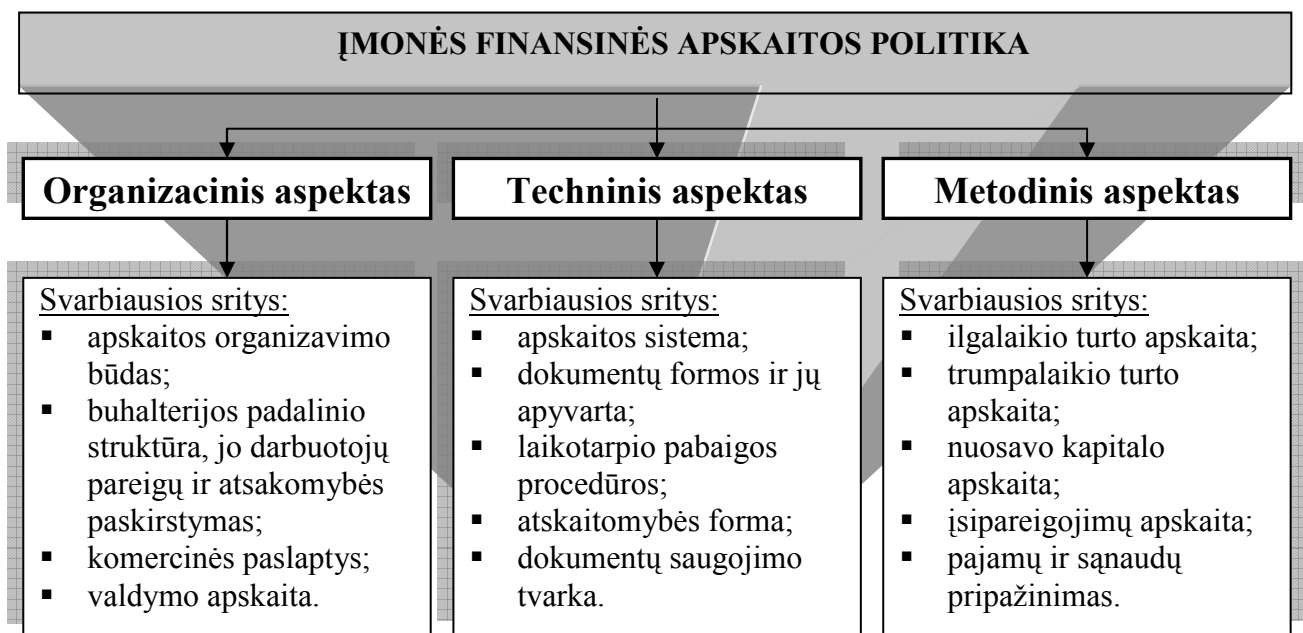


2.4 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata

Apskaitos politikos parenkami elementai gali būti grupuojami pagal tris aspektus:

- 1) pagal techninį apskaitos politikos aspektą – tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visumą;
- 2) pagal organizacinį apskaitos politikos aspektą – tai apskaitos tarnybos darbo organizavimas;
- 3) pagal metodinį apskaitos politikos aspektą – tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma.

Įmonės apskaitos politikos sudėtis, su svarbiausiais sugrupuotais jos elementais, pateikta 2.5 paveiksle.



2.5 pav. Įmonės finansinės apskaitos politikos sudėtis

Toliau pateikiami pagrindiniai įmonėms numatyti apskaitos politikos elementų pasirinkimai Lietuvos teisės aktuose: LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau BAI), LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (toliau ĮFAI) bei VAS'uose.

Organizaciniai apskaitos politikos elementai. *Apskaitos organizavimo būdas* – pats svarbiausias organizacinis apskaitos politikos elementas, nuo kurio priklauso tolesnis apskaitos tvarkymas įmonėje. Pagal LR BAI, įmonių apskaitą gali tvarkyti:

- įmonės apskaitos tarnyba arba vyriausiasis buhalteris;
- pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė;
- individualiose įmonėse – jos vadovas.

Kiekviena iš šių formų turi savo privalumų ir trūkumų. *Pirmoji apskaitos tvarkymo forma* sudaro galimybes įmonės valdymo darbuotojus gerai aprūpinti informacija, tačiau sukelia didesnes apskaitos tvarkymo sąnaudas negu trečioji forma. Sava apskaitos tarnyba yra efektyvi stambiose įmonėse.

Trečiosios formos privalumai:

- įmonės savininkas, pats formuodamas apskaitos informaciją, turi galimybę bet kada gauti reikiamus duomenis įmonės ekonominiams reikalams tvarkyti;
- išvengiama apskaitos darbo ar apskaitos paslaugų apmokėjimo išlaidų, kas gerokai sumažina visas apskaitos tvarkymo, o kartu ir įmonės valdymo sąnaudas. Tačiau įmonės savininkas turi būti specialiai pasirengęs tvarkyti apskaitą, tuo metu jis neatlieka tiesioginių įmonės valdymo darbų. Dėl to ši forma nėra plačiai paplitusi. Ji taikoma mažose individualiose įmonėse ir ūkinėse bendrijose.

Kai apskaita tvarkoma naudojantis *specializuotų įmonių paslaugomis*, jeigu šių paslaugų kokybė gera, tinkamai aprūpinama informacija ir, esant nedidelei apskaitos darbų apimčiai, susidaro mažesnės išlaidos negu turint savą apskaitos tarnybą.

Kombinuotoji apskaitos tvarkymo organizacinė forma, esant racionaliam darbo pasidalijimui tarp savos ir paslaugų įmonės, gali būti pakankamai efektyvi:

- formuojama teisinga pirminė informacija ir galima ja betarpiškai pasinaudoti, nes pirminė apskaita paprastai tvarkoma įmonėje;
- laiku gaunama reikiama suvestinė apskaitos informacija ir jos analizės duomenys, kurie padeda laiku įvertinti įmonės veiklos rezultatus;
- galima tvarkyti informaciją kompiuteriais ir, esant nedidelei apskaitos darbų apimčiai įmonėje, efektyviau panaudoti skaičiavimo techniką negu savo įmonėje;
- pasiekiamos optimalios apskaitos tvarkymo sąnaudos.

Tačiau tam tikromis sąlygomis (esant didelei apskaitos darbų apimčiai įmonėje arba nepagrįstai didelėms paslaugų kainoms) ši organizacinė forma gali būti įmonei nenaudinga dėl ne laiku gaunamos informacijos, pernelyg didelių sąnaudų ir kitų aplinkybių (*Bružauskas V., 2001*).

Buhalterijos padalinio struktūros, jo darbuotojų pareigų ir atsakomybės paskirstymas. Jeigu įmonė pasirenka apskaitą tvarkyti savarankiškai, jai reikia tiksliai apibrėžti buhalterijos padalinio struktūrą ir jo vietą įmonės valdymo sistemoje, darbuotojų skaičių, pareigų paskirstymą jiems bei atsakomybės pasidalijimą, numatyti darbuotojų kvalifikacijos kėlimo perspektyvas, apsirūpinimo normine ir metodine literatūra klausimus.

Jeigu įmonėje dirba daugiau nei vienas buhalteris, ypač svarbiu tampa buhalterių pavaldumo vienas kitam, pareigų ir atsakomybės paskirstymas. Gali būti taikomos dvi apskaitos organizavimo formos:

- 1) *decentralizuota* – kai apskaita organizuojama ne tik įmonės centrinėje būstinėje, bet ir jos padaliniuose, t. y. cechų, barų, filialų buhalterijose. Įmonės buhalterija gauna iš padalinių buhalterijų baigtą atskaitomybę ir sudaro įmonės suvestinę atskaitomybę. Ji tvarko visos įmonės ūkinių operacijų apskaitą ir kontroliuoja padalinių buhalterijų darbą.
- 2) *centralizuota* – visi apskaitos darbai atliekami įmonės buhalterijoje. Įmonės struktūriniuose padaliniuose jokių apskaitos struktūrų nėra.

Stambiose įmonėse, kuriose yra didelė apskaitos darbų apimtis ir dirba daug apskaitos tarnybos darbuotojų, labai svarbu racionaliai paskirstyti apskaitos darbus. Tokiose įmonėse gali būti organizuojami atskiri apskaitos tarnybos struktūriniai padaliniai: skyriai, grupės ar kt. Jie steigiami vadovaujantis apskaitos darbų paskirstymo principais:

- *operatyvinio gamybinio paskirstymo* principu išskiriami medžiagų, gamybos išlaidų, gatavos produkcijos ir jos realizavimo, darbo užmokesčio, atsiskaitymų, finansinių operacijų, atskaitomybės ir kt. skyriai. Kiekviename skyriuje atliekamas visas ciklas apskaitos darbų: surenkami, tikrinami ir apdorojami dokumentai, tvarkoma sintetinė ir analitinė apskaita, sudaroma atskaitomybė, atliekama operatyvinė ekonominė kontrolė.

- pagal *funkcinį* principą, struktūriniai padaliniai organizuojami vadovaujantis apskaitos darbų operacijų techninio vienuarūšiškumo pagrindu. Viename sektoriuje tik priimami dokumentai, kitame – jie buhalteriskai apdorojami, trečiame – tvarkoma sintetinė ir analitinė apskaita ir pan. (Mackevičius, 1994).

Nepriklausomai nuo to, kokia bus pasirinkta apskaitos tarnybos struktūra, labai svarbu numatyti konkrečias kiekvieno struktūrinio padalinio funkcijas, o padalinio viduje – kiekvieno darbuotojo teises, pareigas ir atsakomybę (Mackevičius, 1994). Tai yra kiekvienos įmonės vidaus pasirinkimas, nes LR BAĮ nustato tik vyriausiojo buhalterio ir apskaitos paslaugas teikiančios įmonės atsakomybę už buhalterinių įrašų teisingumą. Kitokią vyriausiojo buhalterio atsakomybę nustato LR teisės aktai (LR Administracinių teisės pažeidimų kodeksas, LR Baudžiamasis kodeksas ir kt.), tačiau apskaitos paslaugas teikiančios įmonės atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, sudarytoje su įmone. Taigi smulkių konkrečių darbų pobūdis ir kiekis kiekvienoje įmonėje turi būti nustatytas surašytose ir patvirtintose pareiginėse instrukcijose (pareiginiuose nuostatuose). Jose kiekvienai buhalterio pareigybei (darbo vietai) nustatomos jų teisės bei pareigos (konkretūs darbai, kuriuos turi dirbti) ir atsakomybė. Kai įmonėje apskaitos tarnybą sudaro ne vienas buhalteris, tai šių dokumentų pagrindu ir paskirstomos buhalterių pareigos ir atsakomybė.

Komercinių paslapčių nustatymas ir šių paslapčių apsauga. LR BAĮ nustato, kad informacija, kuri nenurodoma finansinėje atskaitomybėje, neskelbiama. Vadinasi, įmonei reikia nustatyti baigtinį komercinių paslapčių sąrašą bei nuspręsti, koku būdu bus užtikrinama jų apsauga (pasirašydamas darbo sutartį darbuotojas įsipareigoja ją saugoti ar kt.). Jeigu tokio įmonės vadovo patvirtinto sąrašo ir po juo darbuotojų, žinančių paslaptį ir atskančių už jos išsaugojimą, parašų nėra, tai ir paskleidus svarbią informaciją apie įmonę, dėl to niekam nebus galima pareikšti jokių pretenzijų.

Pažymėtina, kad informacija, esanti tradicinėse Pelno (nuostolių) ataskaitose, balanse ir kitose finansinės atskaitomybės ataskaitose, nėra jokia komercinė paslaptis ir neturi būti slepiama. Norintys sužinoti ataskaitose esančią, bet slepiamą informaciją, asmenys gali ją sužinoti ir kitais būdais, pvz., Juridinių asmenų registras gali pateikti suinteresuotiesiems asmenims pageidaujamų ataskaitų kopijas, o akcinės bendrovės, prekiaujančios savo vertybiniais popieriais biržose, privalo finansinę atskaitomybę skelbti viešai.

Techniniai apskaitos politikos elementai. *Apskaitos sistema.* Pagal LR BAĮ, apskaitos sistemą įmonės gali pasirinkti atsižvelgdamos į jos teisinę formą, dydį, veiklos pobūdį ir nuosavybės formą. Svarbiausias sprendimas – paprastosios (paremtos paprastuoju įrašu) arba dvejetainės (paremtos dvejetainiu įrašu) apskaitos sistemos pasirinkimas. Minėtame įstatyme nustatyta, kad:

- visos įmonės taiko **dvejetainį įrašą**;
- neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (individualios įmonės ir ūkinės bendrijos), kurie nėra PVM mokėtojai ir neturi samdomų darbuotojų ataskaitiniais ir praėjusiais ataskaitiniais metais, gali pasirinkti supaprastintą apskaitą – **paprastąjį įrašą**.

Taigi galima daryti išvadą, jog tik labai mažos individualios įmonės ir ūkinės bendrijos gali tvarkyti apskaitą paprastuoju įrašu, nes jos turi tenkinti šias dvi sąlygas:

- 1) neturi ir praėjusiais ataskaitiniais metais neturėjo samdomų darbuotojų. Praktiškai tai reiškia, kad įmonę sudaro tik įmonės savininkas ir/ar jo šeimos nariai.
- 2) nėra PVM mokėtojos. Pagal *LR PVM įstatymą (2002)*, PVM mokėtojais registruotis privalo tie juridiniai asmenys, kurių pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršija 100 tūkst. litų, o jeigu šios pajamos viršija 10 tūkst. litų, bet neviršija 100 tūkst. litų, tai įmonė gali savanoriškai registruotis PVM mokėtoja.

Taigi tik individualios įmonės, kurios nesamdo darbuotojų (dirba tik savininkas su šeima) ir kurių pajamos neviršija 100 tūkst. litų per 12 mėnesių (o tai gana maža metinės apyvartos suma įmonei), gali tvarkyti supaprastintą apskaitą. Visos kitos įmonės, kurių yra dauguma, apskaitą privalo tvarkyti dvejetainiu įrašu. Paprastosios ir dvejetainės sistemų privalumai ir trūkumai pateikti *2.1 lentelėje*.

2.1 lentelė. Paprastosios ir dvejetainės sistemų palyginimas

Dvejetainė apskaitos sistema	Paprastoji apskaitos sistema
Taikomas dvejetainis įrašas	Taikomas paprastas įrašas
Sudaromas buhalterinis balansas	Nesudaromas buhalterinis balansas
Duomenys grupuojami ir kaupiami buhalterinėse sąskaitose naudojant dvejetainį įrašą	Duomenys grupuojami ir kaupiami nenaudojant buhalterinių sąskaitų ir dvejetainio įrašo
Pildomi sintetinės ir analitinės apskaitos registrai	Paprastai pildomi tik analitinės apskaitos registrai
Ūkinės veiklos rezultatai nustatomi sąskaitų sistemoje	Ūkinės veiklos rezultatai nustatomi papildomais skaičiavimais
Sudaroma finansinė atskaitomybė	Finansinė atskaitomybė nesudaroma

Taikant paprastąją apskaitos sistemą, atskiruose stulpeliuose pagal nustatytą tvarką registruojamos tam tikros vienušės sumos, tačiau tam nenaudojamos sąskaitos. Todėl iš apskaitos negalima sužinoti apibendrintų duomenų, pvz., įmonės įsipareigojimų dydžio, pinigų likučio, pelno (nuostolių) sumos ir kt. Tam nustatyti reikia papildomų skaičiavimų. Kadangi nenaudojamos ir sąskaitos, tai negali būti sudaroma pelno (nuostolių) ataskaita, balansas ir kt. ataskaitos. Paprastojo įrašo pavyzdžiu gali būti gyventojų įplaukų ir išlaidų apskaita. Jeigu gyventojas susirašo užrašų knygutėje, iš kur ir už ką jis gavo kiek pinigų, kam ir kiek išleido, sumuoja mėnesiui pasibaigus šias sumas, tuomet galima sakyti, kad jis tvarko savo apskaitą paprastąja sistema.

Paprastosios apskaitos sistemos trūkumus pašalina dvejetainė apskaitos sistema. Kadangi joje naudojamos sąskaitos, tai nebereikia atlikti jokių papildomų skaičiavimų, bet kurią minutę galima sudaryti pelno (nuostolių) ataskaitą, balansą ir kt. ataskaitas.

Pagal LR ĮFAĮ, individualios įmonės ir ūkinės bendrijos, kurioms neprivaloma taikyti dvejetainio įrašo, gali nuspręsti apskaitą tvarkyti dvejetainiu įrašu ir sudaryti finansinę atskaitomybę, tada joms taikomi tokie patys reikalavimai, kaip ir kitoms įmonėms.

Sąskaitų planas. LR BAĮ kiekvienai įmonei nustato prievolę susidaryti savo sąskaitų planą, kurį turi patvirtinti jos vadovas. **Sąskaitų planas** – įmonėje naudojamų sąskaitų pavadinimų bei jų numerių sąrašas. Į sąskaitų planą turi būti įtraukiamos visos sąskaitos, kuriose sukaupta informacija, parodanti įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas.

Įmonė, sudarydama individualų sąskaitų planą, gali vadovautis pavyzdiniu sąskaitų planu, kuris parengiamas, patvirtinamas ir „Valstybės žiniuose“ paskelbiamas LR Apskaitos instituto. Pavyzdinis sąskaitų planas sudaromas tam, kad įmonių buhalteriams būtų lengviau sudaryti individualius sąskaitų planus, pagal juos tvarkyti apskaitą bei sudaryti finansinę atskaitomybę. Sudarant šį sąskaitų planą, stengiamasi numatyti ir sugrupuoti pagal atitinkamų ataskaitų formų straipsnių pavadinimus visoms įmonėms reikalingas (būtiniausias) sąskaitas. Tačiau sukurti universalų visoms įmonėms sąskaitų planą yra labai sudėtinga ir praktiškai neįmanoma, nes kiekvienos įmonės veikla skiriasi nuo kitų, rinkoje atsiranda vis naujesnių finansinių operacijų, instrumentų ir t. t. Todėl apskaitą reglamentuojančios institucijos neskelbia vieno visoms įmonėms privalomo taikyti sąskaitų plano. Įmonėms nebūtina aklaiv vadovautis pavyzdiniu sąskaitų planu – jis tiesiog gali būti pavyzdys sudarant individualius sąskaitų planus: populiariausias įmonių individualių sąskaitų planų sudarymo būdas – pavyzdinio sąskaitų plano koregavimas, atsisakant nereikalingų sąskaitų (pvz., jeigu įmonė neužsiima gamyba, tai jai nereikės žaliavų, nebaigtos gamybos, pagamintos produkcijos sąskaitų; jeigu įmonė neturi ir nenumato įsigyti kitos įmonės akcijų, tai jai nereikės ir joms skirtų sąskaitų, ir pan.), konkrečias sąskaitų grupes papildant detalesnėmis sąskaitomis (pvz., jeigu įmonė prekiauja įvairiomis prekėmis, tai sąskaitą „prekės, skirtos perparduoti“ tikslinga išskirstyti į, pvz., mėsos gaminiai, duonos gaminiai, apranga, detalės ir kt.). Kitos įmonės susikuria individualų sąskaitų planą, labiau atitolusį nuo pavyzdinio sąskaitų plano, tuomet ir sąskaitų pavadinimai bei jų kodai labiau skiriasi nuo pavyzdinių. Tokiais atvejais VAS'ų metodinių rekomendacijų skaitymo bei kitais praktinių situacijų nagrinėjimų metu reikia įvertinti, jog dažniausiai naudojami pavyzdiniai sąskaitų pavadinimai ir jų numeriai.

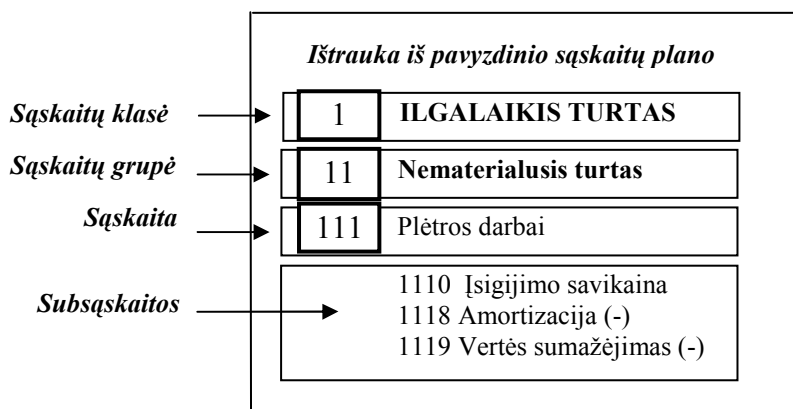
Lietuvoje teigiama, jog sąskaitos skirstomos į 10 pagrindinių klasių. 0 klasės sąskaitos skirtos rėtiems balanse neatspindimo turto ir įsipareigojimų registravimo atvejams. 7–9 klasės skirtos valdymo

apskaitai, kurią pasirenka kiekviena įmonė savarankiškai. Jeigu įmonė pasirenka valdymo apskaitos sistemą, tada ji gali nusistatyti ir papildomų naudojamų sąskaitų (7–9 klasių) planą. 1–6 klasės dažniausiai naudojamos finansinėje apskaitoje ir yra nurodytos pavyzdiniame sąskaitų plane, kurio struktūra pateikta 2.2 lentelėje. Ir, kaip matome, atspindi pagrindinės apskaitos lygybės sudėtines dalis: ilgalaikį ir trumpalaikį turtą, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas.

2.2 lentelė. Pavyzdinio sąskaitų plano struktūra

1 klasė	2 klasė	3 klasė	4 klasė	5 klasė	6 klasė
Ilgalaikis turtas	Trumpalaikis turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Pajamos	Sąnaudos

Visos sąskaitos turi ne tik savo pavadinimą, bet ir savo kodą. Dažnai buhalteriai juos atsimena ir po to naudoja savo kalboje. Kodai padeda trumpinti įvairios informacijos pateikimą dokumentuose. Sąskaitos kodas gali būti nuo dviženklis iki septynženklis ar net ilgesnis stambiose įmonėse, kurios nori ypač detalizuoti savo apskaitą. Kadangi sąskaitos sugrupuotos į klases, tai klasės skaičius parodo patį pirmąjį sąskaitos kodo skaitmenį, pvz., 1 ilgalaikio turto klasės visų sąskaitų kodai prasideda skaičiumi 1, įsipareigojimų – skaičiumi 4, ir t. t., o antrasis skaitmuo sąskaitos kode toliau gali kisti, priklausomai nuo turto rūšių, taip sąskaitos grupuojamos į grupes, o triženkliai ar kiti daugiaženkliai kodai parodo subsąskaitas. Tai iliustruoja ištrauka iš pavyzdinio sąskaitų plano:



Apskaitos dokumentų, registrų formos ir jų apyvarta. Įmonės pasirinkimų pobūdis, galimos alternatyvos ir jų pagrindas pateikti 2.3 lentelėje.

2.3 lentelė. Apskaitos dokumentų ir registrų pasirinkimai ir jų alternatyvos

PASIRINKIMAS	ALTERNATYVOS
Surašomų dokumentų formos bei sudaromos ataskaitos – jų kalba	<ul style="list-style-type: none"> • lietuvių kalba, • ir lietuvių, ir užsienio kalba. Tokiu atveju reikia parinkti ir užsienio kalbą.
Piniginis vienetas įmonės apskaitai tvarkyti ir apskaitos dokumentams surašyti	<ul style="list-style-type: none"> • LR piniginis vienetas – litas, • prireikus ir litas, ir užsienio valiuta. Tokiu atveju reikia parinkti ir užsienio valiutą.
Apskaitos dokumentų surašymo tvarka	<ul style="list-style-type: none"> • kokie dokumentai surašomi ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių metu; • kokie dokumentai surašomi ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams pasibaigus ar įvykus; • kokiais apskaitos dokumentais bus pagrindžiamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais;

	<ul style="list-style-type: none"> • koks ir kokios formos apskaitos dokumentas, nustatantis ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą, surašomas, kai ūkinė operacija jau atlikta arba ūkinis įvykis baigėsi, bet nėra gautas tai patvirtinantis apskaitos dokumentas.
Asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašas ir jų parašų pavyzdžiai; dokumentų pasirašymo tipas	<ul style="list-style-type: none"> • asmeniškai arba • elektroninio parašo įstatymo nustatyta tvarka; • jeigu pagal sutartį apskaitą tvarko apskaitos paslaugas teikianti įmonė, dokumentų pasirašymo tvarką reikia apibrėžti sutartyje.
Apskaitos registrų forma, turinys ir skaičius , ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarka	<ul style="list-style-type: none"> • chronologinė; • sisteminė; • chronologinė-sisteminė ar kita.
Apskaitos dokumentų ir registrų surašymo būdas	<ul style="list-style-type: none"> • ranka ar • techninėmis priemonėmis (tai lemia įmonės kompiuterizacijos lygis).
Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitos registruose tvarka	<ul style="list-style-type: none"> • kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami jų įvykimo dieną; • kokios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami iš karto po to, kai yra galimybė tai padaryti.
Klaidų, pastebėtų iki metinės finansinės atskaitomybės sudarymo ir patvirtinimo, apskaitos registruose taisymo tvarka	<ul style="list-style-type: none"> • perbraukiant klaidingą tekstą ir skaičių taip, kad būtų galima juos perskaityti, ir įrašant teisingą skaičių ir tekstą, arba • surašant buhalterinę pažymą.

Laikotarpio pabaigos procedūros. LR ĮFAĮ reikalauja, kad įmonės apskaitos duomenys turi būti pagrindžiami turto ir išipareigojimų inventorizacijos duomenimis. Taigi įmonė turi pasitvirtinti kasmetinės bei kitokių inventorizacijų atlikimo tvarką pagal LR Vyriausybės 1999 m. birželio 03 d. nutarimą „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ Nr. 719 (*plačiau apie tai žr. 10.2 skyriuje*).

Taip pat įmonėje turėtų būti nustatyta koreguojančių įrašų registravimo tvarka, sąskaitų (ypač sukauptų pajamų ir sukauptų sąnaudų) likučių peržiūrėjimo terminai ir kt. (*plačiau apie tai žr. 9.4 skyriuje*).

Dokumentų saugojimo tvarka. Pagal LR BAĮ, įmonės vadovas turėtų nustatyti:

1) apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo saugojimo **tvarką**, kurioje būtų numatytos priemonės, užtikrinančios dokumentų saugumą;

2) apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų, patvirtinus finansinę atskaitomybę, saugojimo **tvarką**, laikantis nustatytų dokumentų saugojimo terminų (10 metų, finansinės atskaitomybės – 15 metų, o dokumentų, susijusių su darbuotojų darbo užmokesčiu – 75 metus ir kt.).

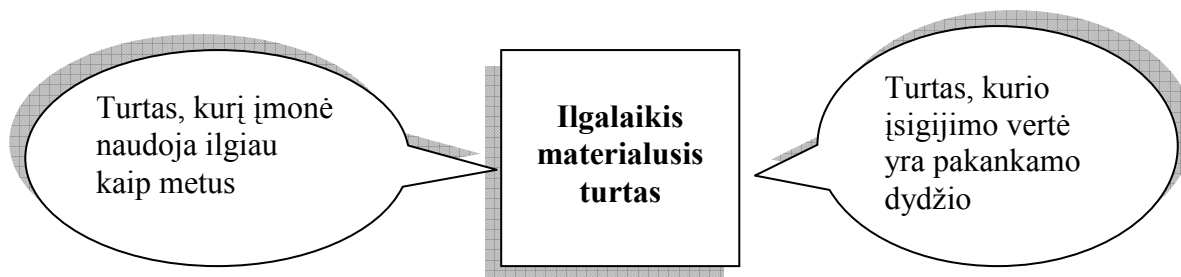
Metodiniai apskaitos politikos elementai – konkrečiuose VAS’uose paliktos galimybės įmonei pasirinkti, nusistatyti savo tvarką. (*plačiau apie tai žr. 3–9 skyriuose*)

3. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA

3.1 Ilgalaikio materialiojo turto registravimo ir įsigijimo apskaita

Pagal 2-ąjį VAS „Balansas“, **ilgalaikis turtas** – turtas, kuris naudojamas įmonės ekonominei naudai gauti ilgiau nei vienerius metus.

Apskaitoje ilgalaikis turtas skirstomas į nematerialųjį, materialųjį, investicinį ir kitą ilgalaikį turtą. Šiame skyriuje aptariamas ilgalaikis materialusis turtas, kuris pagal 12-ąjį VAS apibrėžiamas kaip „materialusis turtas, kuris teikia įmonei ekonominės naudos naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) vertė ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę“. Vadinasi, ilgalaikiam materialiajam turtui galima priskirti tokius ekonominius išteklius, kuriuos įmonė naudoja ilgiau kaip metus ir kurių įsigijimo vertė yra pakankamo dydžio (3.1 pav.), pvz., kėdė gali tarnauti ne vienerius metus, tačiau jos vertė nėra didelė, todėl ji nepriskiriama ilgalaikiam turtui.



3.1 pav. Turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui sąlygos

Ilgalaikiam materialiajam turtui tradiciškai priskiriama žemė, pastatai ir statiniai, transporto priemonės, mašinos ir įrengimai, kitas šios rūšies materialusis turtas. Išskirtinė ilgalaikio materialiojo turto savybė yra ta, kad objektas turi fizinę (materialią) formą, pvz., pastatas, automobilis, staklės, baldai, kompiuteris ir pan. turi fizinę (materialią) formą, o autorių teisės, patentai, vertybiniai popieriai, prestižas, kompiuterinės programos ir pan. arba jos neturi, arba šis požymis nėra svarbus nusakant turto esmę.

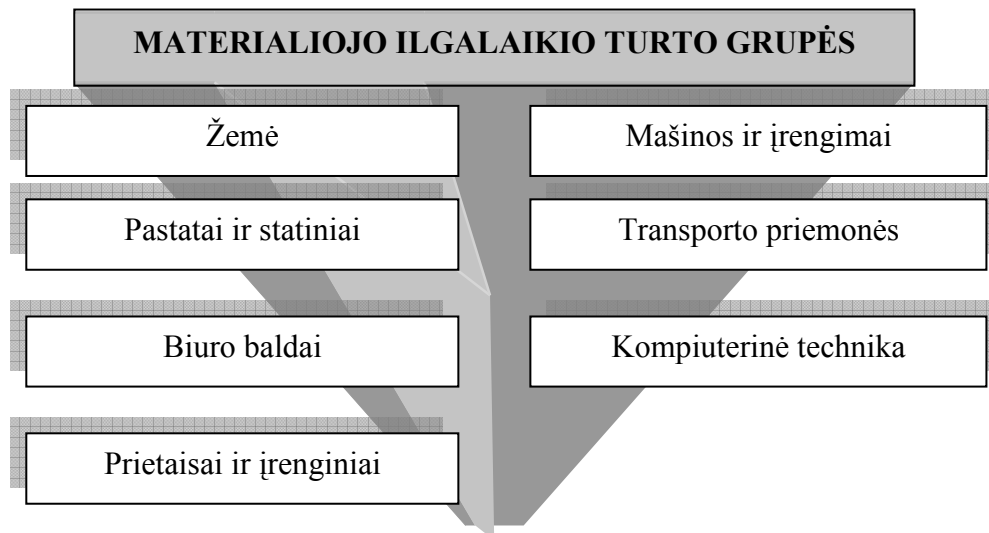
12-asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ numato, jog ilgalaikis materialusis turtas turi atitikti tokius požymius:

- turtas bus naudojamas ilgiau nei vienerius metus;
- pagrįstai tikimasi gauti iš jo ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais;
- galima patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
- turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikainą, nustatytą kiekvienai turto grupei; įmonei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.

Rizikos perdavimu laikomas momentas, kai įmonė įgyja teisę valdyti, naudoti materialųjį turtą ir juo disponuoti, tampa atsakinga už materialųjį turtą ir jai priklauso materialiojo turto teikiama nauda. Rizikos perdavimo momentas paprastai aptariamas sutartyje. Jei turtas priklauso įmonei nuosavybės teise arba įmonė valdo, naudoja turtą ir juo disponuoja patikėjimo teise ir sutartyje nenumatytas kitas rizikos perdavimo momentas, laikoma, kad su turtu susijusi rizika perduota įmonei sutarties sudarymo momentu.

Įmonė dažniausiai gali patikimai nustatyti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą, nes turto įsigijimą liudija atitinkami pirkimo arba mainų sandoriai, kuriais remiantis ji ir įvertinama. Įmonė pati nustato minimalią kiekvienos ilgalaikio materialiojo turto grupės įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, atsižvelgdama į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo ilgalaikio materialiojo turto įvairovę bei vertę.

Ilgalaikio materialiojo turto grupių pavyzdžiai pateikti 3.2 paveiksle.



3.2 pav. Ilgalaikio materialiojo turto grupės

Įmonė gali nustatyti vieną minimalią visų ilgalaikio materialiojo turto grupių įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Jei turto vieneto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra lygi ar didesnė nei įmonės nustatyta minimali jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, jis priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui, jei mažesnė – trumpalaikiam turtui, neatsižvelgiant į tai, kad šis objektas atitinka visus kitus kriterijus, pagal kuriuos materialusis turtas gali būti pripažintas ilgalaikiu.

Pavyzdys. Įmonė nustatė ilgalaikio materialiojo turto grupės „Kompiuterinė technika“ minimalią įsigijimo (pasigaminimo) savikainą – 400 Lt. Įmonė įsigijo spausdintuvą, kurio įsigijimo savikaina – 380 Lt. Šis įrenginys negali būti pripažintas ilgalaikiu materialiuoju turtu, nes jo įsigijimo savikaina yra mažesnė nei grupės „Kompiuterinė technika“ nustatyta minimali įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, nors tai ir atitiktų visus kitus pripažinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu kriterijus (patikimai nustatyta įsigijimo savikaina, bus naudojamas įmonės veikloje ilgiau nei vienerius metus ir t. t.). Perduoto naudoti spausdintuvo vertė nurašoma į veiklos sąnaudas. Tačiau jei perkamas visas kompiuterinės technikos komplektas ir atskirų komplekto vienetų įsigijimo savikaina mažesnė nei įmonės nustatyta minimali grupės įsigijimo savikaina, o bendra komplekto įsigijimo savikaina didesnė už minimalią, toks komplektas gali būti priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui.

Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas turtas, kurį įmonė ketina naudoti savo veikloje, t. y. gamindama produkciją, tiekdamą prekes ar produkciją, teikdamą paslaugas ar įmonės valdymo tikslams ilgiau nei vienerius metus. Turtas, kurį įmonė ketina nuomoti pagal nuomos sutartis, taip pat priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui. Tačiau jei įmonė turtą įsigyja norėdama jį parduoti, toks turtas laikomas trumpalaikiu.

Pavyzdys. Įmonė įsigijo įrengimą, kuriuo ketina gaminti produkciją. Jei įsigytas įrengimas atitinka visus kitus ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus, jis bus laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu, nes įmonė jį ketina naudoti savo veikloje ilgiau nei vienerius metus. Tačiau jei įmonė minėtąjį įrengimą ketina perparduoti, neatsižvelgiant į kitus pripažinimo kriterijus, jis bus laikomas trumpalaikiu turtu.

Materialusis turtas, sudarantis prielaidas įmonei veikti būsimaisiais laikotarpiais, nors ir neduodantis ekonominės naudos tiesiogiai, pripažįstamas ilgalaikiu turtu, pvz., turtas, įsigytas darbo saugos, gamtos saugos, valdymo tikslams. Ilgalaikis materialusis turtas įsigytas tokiems tikslams nors tiesiogiai neteikia ekonominės naudos, tačiau yra būtinas įmonei egzistuoti ir veiklai vykdyti ar padėti gauti papildomos ekonominės naudos naudojant kitą įmonės turtą.

Pagal 12-ąjį VAS, ilgalaikis materialusis turtas buhalterinėje apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Minėtąją savikainą sudaro: įsigyjant ilgalaikį materialųjį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma ar kitokia turto vertė; atvežimo išlaidos; negražinami mokesčiai; projektavimo darbų išlaidos; sumontavimo, instaliavimo ir kitos paruošimo naudoti išlaidos; remonto, atlikto iki turto naudojimo pradžios, išlaidos; išbandymo išlaidos; infrastruktūros ir turto registravimo išlaidos; žemės sklypo ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos; numatomos būsimos turto išmontavimo,

išvežimo, turto gamybinės vietos sutvarkymo išlaidos ir kt. Taigi ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina apskaičiuojama prie sunaudotų jį gaminant pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių kainos pridėjus tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą iki jo naudojimo pradžios (3.3 pav.).

1) *pirkimo kaina*, atėmus pirkimo metu žinomas bei taikytas nuolaidas ir įskaičius importo muitus, akcizus bei kitus negražintinus mokesčius. Pirkimo metu nežinomos, tačiau vėliau taikytos nuolaidos mažina įmonės veiklos sąnaudas;

2) *tiesiogiai priskirtinos išlaidos, susijusios su turto parengimu eksploatuoti ir naudoti* – turtinio objekto laikymo vietos paruošimo ir paruošimo naudoti turtą išlaidos (projektavimas, statybos aikštelės, sklypo įrengimas ir pan.), atvežimo išlaidos (krova, vežimas, aptarnavimas, draudimas pervežimo metu ir pan.), instaliavimo išlaidos (montavimas, derinimas, bandymas, paleidimas ir pan.), jei jos būtinos ruošiant turtinį objektą naudoti, turto registravimo išlaidos.

3.3 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos struktūra

Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomas ir PVM, išskyrus tuos atvejus, kai šis mokestis negražinamas. Negražinamą PVM įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą. Palūkanos į pastarąją neįskaitomos, jos laikomos atitinkamų laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis.

Kai turtas statomas (gaminamas) pardavimo tikslu ir savoms reikmėms, tai gaminamo savoms reikmėms turto savikaina turi būti tokia pat, kaip ir parduoti gaminamo turto savikaina. Jei statant (gaminant) turtą savoms reikmėms atsiranda papildomų (viršnormatyvinių) medžiagų ar darbo jėgos sąnaudų, jos neįtraukiamos į turto pasigaminimo savikainą ir laikomos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis. Šiuo atveju į pasigaminimo savikainą taip pat neleistina įskaityti bet kokios vidaus pelno dalies.

Pavyzdys. Baldus gaminančioje įmonėje apsispręsta vieną baldų komplektą pasilikti savo reikmėms. Baldų savikaina pagamintos produkcijos sąskaitoje yra 2700 Lt už vieną, o pirkėjams vienetas parduodamas už 3200 Lt. Šiuo atveju ilgalaikio turto įsigijimo savikainai priskirtina ne 3200 Lt, bet 2700 Lt suma.

Įsigytas ar pasigamintas ilgalaikis materialusis turtas registruojamas buhalterinėje apskaitoje įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Vėliau, laikantis įmonės pasirinktos apskaitos politikos, jis gali būti apskaitomas vienu iš dviejų būdų – įsigijimo savikaina arba perkainota turto verte:

- kai įmonėje apskaitos politika vykdoma pirmuoju būdu, ilgalaikis turtas buhalterinėje apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina. Finansinėje atskaitomybėje fiksuojama įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą;

- jeigu įmonėje apskaitos politika numato antrąjį ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdą, šis turtas atspindimas buhalterinėje apskaitoje iš pradžių įsigijimo savikaina, vėliau perkainojamas ir registruojamas perkainota verte, o finansinėje atskaitomybėje – perkainota verte, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

Sąvokų, naudojamų paaiškinti šiuos būdus, apibrėžimai pateikti 3.4 paveiksle.

Nudėvimoji vertė – suma, gauta iš riboto naudojimo laiko ilgalaikio materialiojo turto išsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus numatytą likvidacinę vertę.

Nuvertėjimas (nuostolis dėl vertės sumažėjimo) – suma, kuria turto balansinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę.

Likvidacinė vertė – suma, kurią įmonė tikisi gauti už turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertinus būsimas likvidavimo ir perleidimo išlaidas.

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

Nusidėvėjimas – riboto naudojimo laiko turto nudėvimosios vertės priskyrimas sąnaudoms ir paskirstymas per visą planuojamą naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą.

Naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, kuriuo įmonė tikisi naudoti riboto naudojimo laiko turtą, arba gaminių ar produkcijos vienetų, kuriuos įmonė tikisi pagaminti (gauti) naudodama šį turtą, skaičius.

Likutinė vertė – suma, gauta iš ilgalaikio turto išsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus nusidėvėjimo sumą, sukauptą per visą jo naudingo tarnavimo laiką, pridėjus visus šio turto vertės padidėjimus ir atėmus visus jos sumažėjimus.

3.4 pav. Pagrindinės sąvokos, nustatant ilgalaikio materialiojo turto vertę

Jei įmonė ketina įsigyti materialųjį turtą, kuris teiks įmonei ekonominės naudos naudojamas ilgiau nei vienerius metus, išankstiniai mokėjimai, avansinės įmokos ir kiti panašaus pobūdžio mokėjimai už tokį turtą turi būti priskiriami ilgalaikiam turtui. Ilgalaikiam materialiajam turtui taip pat priskiriamas gautas, bet dar nepradėtas naudoti arba nebaigtas komplektuoti ilgalaikis materialusis turtas. Toks turtas apskaitoje registruojamas atskirai subsąskaitose *12X2 Ruošiamas naudoti* arba *1263 Išankstiniai apmokėjimai*.

Pavyzdys. Įmonė 200X m. kovo 8 d. sudarė su tiekėju technologinio įrengimo, kurio vertė 60 000 Lt, pirkimo sutartį. Pagal šios sutarties sąlygas, įmonė iki kovo 18 d. tiekėjui privalo sumokėti 30% įrengimo vertės avansą. Tiekėjas įsipareigojo įrengimą pristatyti per 10 darbo dienų po avanso sumokėjimo.

Kovo 15 d. įmonė sumokėjo avansą tiekėjui iš savo sąskaitos banke. Tai registruojama:

D 1263 Kitas materialusis turtas – išankstiniai apmokėjimai	18 000
K 271 Sąskaitos banke	18 000

Kovo 25 d. įmonė gavo iš tiekėjo įrengimą, kurį gali pradėti eksploatuoti tik atlikusi įrengimo montavimo darbus. Įmonės buhalteris visa tai fiksuoja:

D 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiamos naudoti	60 000
K 1263 Kitas materialusis turtas	18 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	42 000

Įrengimas sumontuotas per laikotarpį iki balandžio 19 d. Už montavimo darbus įmonei pateikta 8 000 Lt sąskaita. Ši operacija registruojama:

D 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiami naudoti	8 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	8 000

Balandžio 20 d. įrengimą pradėjus naudoti, atitinkamose sąskaitose koresponduojama:

D 1240 Mašinos ir įrengimai – išsigijimo savikaina	68 000
K 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiami naudoti	68 000

Ilgalaikį materialųjį turtą įsigyti galima ne tik jį perkant ir pasigaminant, bet ir sumokant turtiniu įnašu, gauti neatlygintinai, mainais, tačiau visais atvejais turtas apskaitoje registruojamas išsigijimo savikaina padidinta iki turto naudojimo pradžios patirtomis išlaidomis. Toliau pateikiami šių išsigijimo būdų registravimo apskaitoje pavyzdžiai pagal 12-ojo VAS reikalavimus:

- Jei įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna savininkų turtinių įnašų forma, jo **išsigijimo savikainą** sudaro savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, bei visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.

Pavyzdys. Akcininkas Petraitis įsigijo UAB „X“ išleistų akcijų. Už jas sumokėjo turtiniu įnašu,

perduodamas sandėlis, kurio tikroji vertė (nustatyta turto nepriklausomo vertintojo ir patvirtinta akcininkų susirinkimo) 30 000 Lt. Petraičio įsigyjamų akcijų nominalioji vertė – 30 000 Lt. Gavusi nuosavybės teises į sandėlį, iki jo perdavimo naudotis, UAB „X“ patyrė sandėlio įregistravimo išlaidų – 400 Lt ir atliko jo remontą už 2000 Lt. Taigi šiuo atveju sandėlio nauja vertė: $30\,000 + 400 + 2000 = 32\,400$ Lt. Minėtųjų ūkinių operacijų korespondencijos:

• akcijų įsigijimas:		
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	30 000	
K 301 Įstatinis kapitalas		30 000
• registravimo išlaidos – 400 Lt:		
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	400	
K 272 Kasa		400
• gauta sąskaita už sandėlio remontą – 2000 Lt:		
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	2 000	
K 4486 Kitos mokėtinos sumos		2 000
• sandėlis pradėtas naudoti:		
D 1210 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikaina	32 400	
K 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti		32 400

• Neatlygintinai gauto (dovanoto) ilgalaikio materialiojo turto **įsigijimo savikainą** sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente patvirtinta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, bei su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Kai turto vertė nenurodyta, gauto turto vertė, kuri ir bus laikoma įsigijimo savikaina, nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę.

Pavyzdys. Įmonė gavo neatlygintinai iš kitos įmonės gamybinius įrengimus. Dovanojimo sutartyje nurodyta jų vertė – 18 000 Lt, o tikroji vertė – 21 000 Lt. Už įrengimų remonto ir montavimo darbus pirmoji įmonė sumokėjo 2000 Lt. Taigi dabar jų vertė siekia 20 000 Lt ($18\,000 + 2000$). Ūkinių operacijų korespondencijos:

• gauti įrengimai:		
D 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiamos naudoti	18 000	
K 3511 Gautos dotacijos ir subsidijos		18 000
• sumokėta už remonto ir montavimo darbus:		
D 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiamos naudoti	2000	
K 271 Sąskaitos banke		2000
• perduoti įrengimai naudoti:		
D 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina	20 000	
K 1242 Mašinos ir įrengimai – ruošiamos naudoti		20 000

• Mainais gauto turto **įsigijimo savikaina** nustatoma prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios.

Pavyzdys. Įmonė maino technologinį įrengimą, kurio įsigijimo savikaina – 50 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 10 000 Lt (balansinė vertė – 40 000 Lt), į kitos įmonės gamybinės paskirties patalpas. Mainų sutartyje įvardyta tikroji įrengimo vertė – 40 000 Lt ir tikroji patalpų vertė – 40 000 Lt. Pirmoji įmonė sumokėjo 200 Lt už išsimainytų naujųjų patalpų įregistravimą Nekilnojamojo turto registre. Prieš pradėdant naudoti šias patalpas, buvo padarytas remontas už 10 000 Lt. Tokiu atveju patalpų įsigijimo savikaina lygi sutartyje nurodytajai vertei – 40 000 Lt, pakoreguotai išlaidų (padarytų iki turto naudojimo pradžios) suma – 10 200 Lt. Faktiškai minėtųjų gamybinės paskirties patalpų įsigijimo savikaina iš viso pakilo iki 50 200 Lt. Mūsų iliustruotų ūkinių operacijų korespondencijos:

• patalpų įsigijimas, perdavus įrengimą:		
D1247 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	10 000	
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	40 000	
K 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina		50 000
• registravimo išlaidos – 200 Lt:		
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	200	
K 272 Kasa		200
• sąskaita už remonto darbus – 10 000 Lt:		
D 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti	10 000	

<i>K 4486 Kitos mokėtinios sumos</i>	<i>10 000</i>
• <i>pradėjus naudoti patalpas:</i>	
<i>D 1210 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikaina</i>	<i>50 200</i>
<i>K 1212 Pastatai ir statiniai – ruošiami naudoti</i>	<i>50 200</i>

- Jei mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, o mainomas tokios pačios ar panašios paskirties, pobūdžio ir vertės turtas naudojamas tokioje pat veikloje, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina lygi mainais atiduodamo turto balansinei vertei.

Pavyzdys. Įmonė „Alfa“ automobilį „Opel Astra“ maino į automobilį „VW Golf“ (automobiliai naudojami tokioje pat veikloje). Pirmojo automobilio tikroji vertė, pagal spaudoje bei internete skelbtą informaciją, 45 000 Lt, o antrojo automobilio – 50 000 Lt. „Opel Astra“ markės automobilio įsigijimo savikaina – 45 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 5000 Lt, balansinė vertė – 40 000 Lt. Šios mainų operacijos pelnas: automobilių „VW Golf“ tikrosios vertės ir „Opel Astra“ likutinės vertės skirtumas – 10 000 Lt. Tačiau tai panašus ir panašios tikrosios vertės turtas, kurio vertė mainų sutartyje nenurodyta. Todėl automobilio „VW Golf“ įsigijimo savikaina laikoma tokia pačia kaip atiduodamo „Opel Astra“ markės automobilio balansinė vertė, t. y. 40 000 Lt. Ūkinių operacijų korespondencijos:

<i>D 1220 Transporto įsigijimo savikaina („VW Golf“)</i>	<i>40 000</i>	
<i>D 1127 Transporto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas („Opel Astra“)</i>	<i>5 000</i>	
<i>K 1220 Transporto įsigijimo savikaina („Opel Astra“)</i>		<i>45 000</i>

- Mainais perduodamo turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę. Tokiu atveju ta suma, kuria turto tikroji vertė skiriasi nuo balansinės vertės, pripažįstama pelnu (nuostoliais) iš ilgalaikio materialiojo turto mainų.

Pavyzdys. Įmonė keičia automobilį į technologinį įrengimą. Mainų sutartyje turto vertė nenurodoma. Automobilio įsigijimo savikaina siekia 70 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 30 000 Lt, tikroji vertė mainų sandorio dieną – 45 000 Lt. Nors mainų sutartyje turto vertė nenurodoma, tačiau mainomas nepanašus turtas. Vadinasi, išsimainyto technologinio įrengimo įsigijimo savikaina būtų lygi atiduodamo automobilio tikrajai vertei, t. y. 45 000 Lt, o apskaitoje registruojamas pelnas iš šių mainų lygus automobilio tikrosios ir balansinės vertės skirtumui – 5000 Lt. Ūkinės operacijos koresponduojamos:

<i>D 1227 Transporto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>30 000</i>	
<i>D 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina</i>	<i>45 000</i>	
<i>K 1220 Transporto įsigijimo savikaina</i>		<i>70 000</i>
<i>K 5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas</i>		<i>5000</i>

Jeigu šiame pavyzdyje įvardyto lengvojo automobilio tikroji vertė mainų sandorio dieną siektų 35 000 Lt, tada išsimainyto įrengimo įsigijimo savikaina būtų lygi 35 000 Lt. Tačiau įmonė patirtų automobilio balansinės ir tikrosios vertės skirtumo sumas, t. y. 5000 Lt, mainų operacijos nuostolį. Tektų koresponduoti:

<i>D 1227 Transporto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>30 000</i>	
<i>D 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina</i>	<i>35 000</i>	
<i>D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis</i>	<i>5000</i>	
<i>K 1220 Transporto įsigijimo savikaina</i>		<i>70 000</i>

3.2 Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaita

Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo laikas gali būti ribotas ir neribotas. Paprastai apskaičiuojama tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas. Žemė priskirtina neriboto naudojimo laiko turto kategorijai, todėl jos nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąlygos pateiktos 3.5 paveiksle.

Bibliotekų fondų, meno kūrinių, muziejų eksponatų, į Kultūros vertybių registrą įtraukto ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus pastatų, nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Nenaudojamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas. (Nenaudojamu laikomas toks ilgalaikis materialusis turtas, kuris įmonėje dar nepradėtas naudoti.) Turtas taip pat gali būti nenaudojamas, jei užkonservuotas arba atliekamas ilgalaikis jo remontas. Jei turtas laikinai nenaudojamas dėl remonto, jis nepriskiriamas nenaudojamam turtui.

Ilgalaikio turto naudojimo pradžią privaloma įforminti įmonės vadovo arba jo įgaliotojo asmens patvirtintu turto perdavimo naudoti (atidavimo eksploatacijai) aktu.

Apskaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą atsižvelgiama į:

➤ planuojamą turto naudingojo tarnavimo laiką;

➤ planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą naudingojo tarnavimo laiką;

➤ technologinę bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;

➤ teisinius ir kitus veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingojo tarnavimo laiką;

➤ įmonės nusistatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.

3.5 pav. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo sąlygos

Nudėvimoji ilgalaikio materialiojo turto vertė apskaičiuojama iš jo įsigijimo savikainos atėmus numatomą likvidacinę vertę. Likvidacinę vertę, naudingojo tarnavimo laiką nusistato pati įmonė kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgdama į pasirinktą apskaitos politiką. Nusistatyta ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo norma, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė gali būti tikslinama, gavus papildomos apskaitinės informacijos.

Ilgalaikio materialiojo turto objektus, kurių nusidėvėjimas apskaičiuojamas, įmonės gali nusistatyti pačios. Tokiems objektams priskiriami:

- grupė identiškų vienaarūšių turto vienetų;
- atskiras turto vienetas;
- sudedamoji turto vieneto dalis, jeigu jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio sudedamoji dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko ir, jeigu įmanoma, nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.

Pavyzdys. UAB „Beta“ nusipirko 6 vienodų kėdžių, kurių kaina po 100 litų, komplektą. Įmonės nusistatyta minimali baldų įsigijimo savikaina – 500 litų. Jeigu įmonė numato šias kėdes naudoti kartu kaip komplektą, tai prasminga būtų ir apskaitoje jas laikyti vienu ilgalaikio materialiojo turto objektu ir visoms kartu skaičiuoti nusidėvėjimą. Tačiau jeigu įmonė numato šias kėdes naudoti atskirai, kiekvieną kėdę galima traktuoti kaip atskirą turto objektą, ir tuomet kiekvienos jų vertė neviršija nusistatytos minimalios įsigijimo savikainos, todėl visas kėdes pradėjus naudoti galima nurašyti kaip trumpalaikį turtą.

Įmonės jau naudojamo administracinio pastato nustatytas naudingo tarnavimo laikas – 20 metų, įsigijimo savikaina – 550 000 litų. Praėjus trimis metams nuo pastato naudojimo pradžios įmonė pakeičia visus jo langus už 50 000 litų. Jų naudingo tarnavimo laikas – 15 metų. Taigi ilgalaikio materialiojo turto objektu galima laikyti ir nusidėvėjimą skaičiuoti ir pastatą, ir langus, kurie iš tikrųjų yra šio pastato sudedamoji dalis.

Pagal 12-ąją VAS, pradėjus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą, nusidėvėjimas pradamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos, o nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio 1 dienos po turto nurašymo, perleidimo, ar kitokio perdavimo, kai turtas nustoja būti naudojamas arba kai visa naudojamo ilgalaikio turto vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į prekių, produkcijos, paslaugų savikainą.

Taikomi tokie ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimo **metodai**: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus, dvigubo balanso (mažėjančios vertės).

Taikant *tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą*, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{V_1 - V_2}{T},$$

kur: N – metinė nusidėvėjimo suma;

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas tiesiogiai proporcingu metodu:						
Metai	Pradinė vertė	Likvidacinė vertė	Nudėvimoji vertė	Normatyvas 5 metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė
1	10 000	1000	9000	20%	1800	8200
2	10 000	1000	9000	20%	1800	6400
3	10 000	1000	9000	20%	1800	4600
4	10 000	1000	9000	20%	1800	2800
5	10 000	1000	9000	20%	1800	1000

Taikant *produkcijos metodą*, apskaičiuotoji nusidėvėjimo suma priklauso nuo tam tikru ilgalaikio materialiojo turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekio. Pagal šį metodą nusidėvėjimo suma išreiškiama šia formule:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times P}{P_{max}},$$

kur: N – nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai (atliktoms paslaugoms);

P – per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis;

P_{max} – maksimalus ilgalaikio turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis.

Pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas produkcijos metodu:							
Metai	Pradinė vertė	Likvidacinė vertė	Nudėvimoji vertė	Pravažiuoti km	Normatyvas (9000 : 0,5 mln. km)	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė
1	10 000	1000	9000	150 000	0,018	2700	7300
2	10 000	1000	9000	120 000	0,018	2160	5140
3	10 000	1000	9000	100 000	0,018	1800	3340
4	10 000	1000	9000	90 000	0,018	1620	1720
5	10 000	1000	9000	40 000	0,018	720	1000

Metų skaičiaus metodu apskaičiuota nusidėvėjimo suma nustatoma atsižvelgus į įsigijimo savikainą, tačiau pirmaisiais naudojimo metais į produkcijos, darbų (paslaugų) savikainą įskaitoma didžiausia nusidėvėjimo suma, antraisiais – mažesnė negu pirmaisiais, o trečiaisiais ir dar vėlesniais metais – tolygiai mažėjanti nusidėvėjimo suma.

Tai daroma įvertinus pasirinktą turto naudojimo laiko trukmę. Turto nusidėvėjimo suma metų skaičiaus metodu apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times (T - i + 1) \times 2}{T \times (T + 1)},$$

kur: N – metinė nusidėvėjimo suma;

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais);

i – metai, kuriems apskaičiuojamas nusidėvėjimas, kai i mažiau arba lygu T .

Pavyzdys. Ilgalaikio materialinio turto nusidėvėjimo apskaičiavimas metų skaičiaus metodu:						
Metai	Pradinė	Likvidacinė	Nudėvimoji	Normatyvas	Nusidėvėjimo	Likutinė vertė

	<i>vertė</i>	<i>vertė</i>	<i>vertė</i>		<i>suma</i>	
1	10 000	1000	9000	33,3% (5:15)	3000	7000
2	10 000	1000	9000	26,7% (4:15)	2400	4600
3	10 000	1000	9000	20,0% (3:15)	1800	2800
4	10 000	1000	9000	13,3% (2:15)	1200	1600
5	10 000	1000	9000	6,7% (1:15)	600	1000

Pastaba: normatyvas apskaičiuotas pagal formulę: $T_n: (T_1 + \dots + T_n)$. Pvz., kai ilgalaikis turtas tarnaus 5 metus, nusidėvėjimo normatyvas pirmais metais sudarys 33,3% [5 : (1+2+3+4+5)].

Taikant *dvigubo balanso (mažėjančios vertės) metodą*, turto nusidėvėjimas apskaičiuojamas nuo objekto likutinės vertės pagal du kartus padidintą procentą. Metinė nusidėvėjimo suma apibrėžiama taip:

$$N = L \times n; \quad n = \frac{100\%}{T} \times 2,$$

kur: N – metinė nusidėvėjimo suma;

L – ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė;

n – nusidėvėjimo procentas;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas dvigubo balanso (mažėjančios vertės) metodu:						
<i>Metai</i>	<i>Pradinė vertė</i>	<i>Likvidacinė vertė</i>	<i>Nudėvimoji vertė</i>	<i>Normatyvas (20% * 2)</i>	<i>Nusidėvėjimo suma</i>	<i>Likutinė vertė</i>
1	10 000	1000	9000	40%	4000	6000
2	10 000	1000	9000	40%	2400	3600
3	10 000	1000	9000	40%	1440	2160
4	10 000	1000	9000	40%	864	1296
5	10 000	1000	9000	40%	296	1000

Pagal 12-ąjį VAS metų skaičius ir dvigubo balanso (mažėjančios vertės) metodiai nerekomenduojami apskaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą finansinės atskaitomybės sudarymo tikslais. Išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga siekiant teisingai parodyti įmonės ūkinės komercinės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą.

Nusidėvėjimo sumas įtraukiant į netiesiogines gamybos išlaidas, turto vertė paskirstoma gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainai. Gaminamos produkcijos savikainai priskiriamas gamybinio turto nusidėvėjimas, t. y. gamybos cechų pastatų, technologinių įrengimų nusidėvėjimas, struktūrinių padalinių, aptarnaujančių gamybos procesus (katilinė, remonto cechai ir pan.), ilgalaikio turto nusidėvėjimas. Veiklos sąnaudoms tenka bendrosios paskirties ilgalaikio turto įmonėje nusidėvėjimas (administracinės paskirties pastatų, baldų, automobilių ir pan.), produkcijos realizavimo tikslams naudojamo turto (gatavos produkcijos sandėlių, produkcijos pristatymo pirkėjams priemonių ir pan.) nusidėvėjimas.

Pavyzdys. Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, daromi tokie įrašai:

– pastato nusidėvėjimo suma:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos

K 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

– transporto priemonių nusidėvėjimo suma:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos

K 1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

– kompiuterinės įrangos nusidėvėjimo suma:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos

K 1237 Įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

– biuro baldai:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos

K 1267 Kito materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, koresponduojama:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos (galima 2012 Nebaigta gamyba)

K 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

3.3 Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo ir remonto apskaita

Įmonė ilgalaikį turtą gali įsigyti šiems tikslams:

- 1) naudoti jį savo veikloje gaminant prekes, teikiant paslaugas;
- 2) išnuomoti turtą ir gauti nuomos pajamas arba
- 3) tikisi, kad turto kaina kils, todėl siekti jį parduoti ir taip uždirbti iš kainų skirtumo.

Pagal 12 VAS'ą, jeigu įmonė ilgalaikį turtą įsigyja ne naudoti savo tikslams (gaminti prekes, teikti paslaugas, perparduoti, tai laikoma, kad įmonė įsigyja investicinį turtą. **Investicinis turtas** – ilgalaikis materialusis turtas (žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais), kur jo savininkas (arba lizingo gavėjas) laiko vien tik pajamoms iš nuomos ir/arba to turto vertės padidėjimo gauti.

Įsigijus investicinį turtą, jis apskaitoje registruojamas sąskaitoje 127 *Investicinis turtas* įsigijimo savikaina. Jei turtas, anksčiau naudotas prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams, pradedamas laikyti vien tik investiciniu turtu, jis iš kitų ilgalaikio turto grupių turi būti perkeliamas į investicinio turto grupę tą dieną, kai pradedamas laikyti vien tik investiciniu turtu; ir atvirkščiai.

To paties turto (pvz., pastato) viena dalis gali būti laikoma vien tik investiciniu turtu, o kita dalis naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams. Tokios turto dalys finansinėje atskaitomybėje turi būti parodomos:

- atskirai – jei kiekviena iš jų sudaro reikšmingą to turto dalį. Turto dalis, laikoma vien tik investiciniu turtu, parodoma investicinio turto grupėje. Turto dalis, naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams, parodoma žemės ar pastatų grupėse;
- investicinio turto grupėje – jei turto dalis, naudojama prekėms gaminti, paslaugoms teikti ar administraciniams tikslams, sudaro nereikšmingą to turto dalį;
- žemės ar pastatų grupėse – jei turto dalis, laikoma vien tik investiciniu turtu, sudaro nereikšmingą to turto dalį.

Pavyzdys. UAB „A“ teikia valymo paslaugas. Turėdama papildomų pinigų ir matydama rinkos tendencijas, nusipirko pastatą už 500 000 litų miesto centre, kurio vertė nuolat kyla. Planuoja šį pastatą išnuomoti, o vėliau parduoti. Įsigytą pastatą įmonė iškart registruoja investicinio turto sąskaitose jo įsigijimo savikaina:

D 12710 Pastato įsigijimo savikaina

500 000

K 27 Pinigai

500 000

Jeigu įsigytame pastate įmonė nuspręstų įsirengti savo administracines patalpas, kurių plotas sudarytų mažą šio pastato dalį, tai pastatą ji taip pat turėtų registruoti kaip investicinį turtą. Tačiau jeigu įmonė administracines patalpas įsirengtų didžiojoje pastato dalyje, mažesnę dalį – išnuomotų, tuomet šį turtą turėtų registruoti jau ne kaip investicinį turtą, o savo veikloje naudojamą pastatą sąskaitoje 1210 Pastatų ir statinių įsigijimo savikaina. Jeigu įmonės naudojama ir nuomojama pastato dalys būtų apylygės, tai galima būtų registruoti pusę pastato vertės į investicinį turtą, o kitą – į veikloje naudojamus pastatus.

Kai įmonė ilgalaikį turtą išnuomoja, nuomos pajamos, apskaičiuotos pagal nuomos sutartį, pripažįstamos tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

Pavyzdys. UAB „A“ pasirašė pastato nuomos sutartį su UAB „B“, pagal kurią už nuomą įmonė turi gauti po 3000 litų per mėnesį. UAB „A“ kiekvieną mėnesį išrašydama (PVM) sąskaitą faktūrą apskaitoje daro įrašą:

D 2436 Sukauptos pajamos arba 27 Pinigai

3000

K 50 Nuomos pajamos (52 Netipinės veiklos pajamos)

3000

Nuomos pajamų registravimas priklauso nuo to, kokia įmonės veikla laikoma tipine. Jeigu įmonė užsiima daugiausia patalpų nuoma, tuomet nuomos pajamos registruojamos kaip pagrindinės veiklos pajamos – 50 Nuomos pajamos, o jeigu įmonė gamina, perduoda prekes ar teikia paslaugas, o šalia šios veiklos dar ir

išnuomoja laisvas patalpas, tai patalpų nuoma laikoma nepagrindine veikla ir registruojamos 52 Netipinės veiklos pajamos.

Išlaidos, susijusios su nuomos (panaudos) 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.

Išlaidos, susijusios su išnuomotu (pagal panaudos sutartį perduotu) turtu, įskaitant ir turto nusidėvėjimą, pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro. Išnuomoto turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tą pačią apskaitos politiką kaip ir kitam tos pačios grupės įmonės naudojamam turtui.

Vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, investicinis turtas gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų:

- *įsigijimo savikaina.* Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas įsigijimo savikainos būdas, skaičiuojamas jo nusidėvėjimas. Remonto išlaidos apskaitomos kaip ir kito turto remonto išlaidos.
- *tikraja verte.* Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas tikrosios vertės būdas, jo nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Investicinio turto tikroji vertė tikslinama kiekvieną kartą, sudarant finansinę atskaitomybę, jos pasikeitimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstant pelnu ar nuostoliu (53 *Finansinės ir investicinės veiklos pajamos* arba 6135 *Investicinio turto vertės sumažėjimo sąnaudos*). Investicinio turto, finansinėje atskaitomybėje parodyto tikraja verte, remonto išlaidos pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis.

Eksplotavimo išlaidų apskaita. Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo (eksploatavimo) išlaidos priskiriamos to atskaitinio laikotarpio, kuriuo buvo patirtos, veiklos sąnaudoms, jei jos pagal įmonės apskaitos politiką nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai. Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo (eksploatavimo) išlaidų pavyzdžiai: mokesčiai už komunalines paslaugas (vandenį, kanalizaciją, dujas, elektrą, šildymą, šiukšlių išvežimą), įmonės teritorijos priežiūros išlaidos, transporto priemonių eksploatacijai sunaudotas kuras, tepalai, padangos, plovimo medžiagos, filtrai, plovimo paslaugos ir pan.

Pavyzdys. Registruojant įmonės, PVM mokėtojos, apskaitoje tokias su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto naudojimo išlaidas, pvz., įmonės direktoriaus automobilio einamojo remonto už 1500 Lt, PVM 270 Lt, iš viso 1770 Lt, daromas įrašas:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1500	
D 2431 Gautinas PVM	270	
K 4486 Kitos mokėtinos sumos		1770

Su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo (gamybiniai cechai, technologiniai įrengimai ir pan.) turto naudojimo (eksploatacijos) išlaidos, atsižvelgus į įmonėje pasirinktą produkcijos savikainos apskaičiavimo metodą, priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Pavyzdys. UAB „C“, kuri siuva drabužius, PVM mokėtojos, sugedusios siuvimo mašinos remontą atliko kita įmonė ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą už atliktą remontą 500 Lt, PVM 90 Lt, iš viso 590 Lt. Apskaitoje daromas įrašas:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba D 2012 Nebaigta gamyba	500	
D 2431 Gautinas PVM	90	
K 4486 Kitos mokėtinos sumos		590

Išsinuomoto (taip pat gauto panaudos būdu) turto eksploatavimo išlaidos (jeigu nekompensuoja nuomotojas) laikomos nuomininko (panaudos gavėjo) veiklos sąnaudomis, kai jos nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai. Išsinuomoto turto (pagal panaudos sutartį naudojamo turto) draudimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis per draudimo sutarties galiojimo laikotarpį, jei tų išlaidų turto nuomotojas nekompensuoja.

Pavyzdys. UAB „X“ iš gyventojų išsinuomuoja po 300 litų per mėnesį lengvąjį automobilį prekėms vežioti. Kiekvieną mėnesį įmonė turi priskaičiuoti nuomos mokesťį.

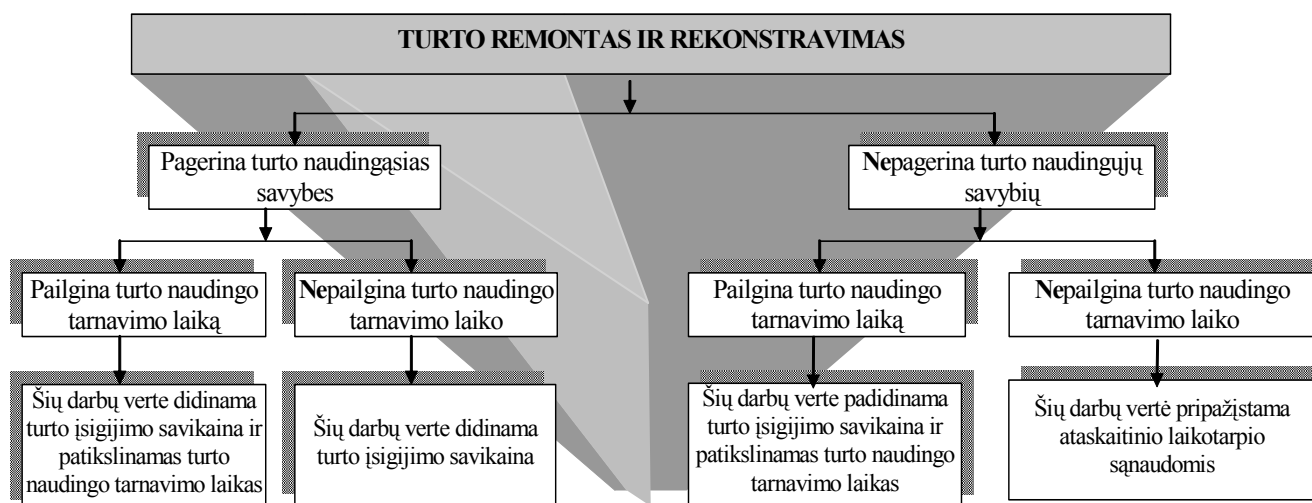
D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	300	
K 4483 Sukauptos sąnaudos arba 27 Pinigai		300
Už automobilio civilinės atsakomybės draudimą įmonė sumokėjo 360 litų, kuriuos registruoja kaip būsimųjų laikotarpių sąnaudas:		
D 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	360	
K 27 Pinigai		360
Vėliau per draudimo galiojimo laikotarpį kas mėnesį įmonė registruoja ataskaitinio laikotarpio sąnaudas:		
D 6113 Draudimo sąnaudos	30	
K 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos		30
Per mėnesį įmonė pirko ir pagal kelionės lapus sunaudojo degalų už 250 litų ir 45 litus PVM bei atliko smulkų remontą už 50 litų ir 9 litus PVM. Šias eksploatacines išlaidas buhalteris registruoja:		
D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	300	
D 2431 Gautinas PVM	54	
K 27 Pinigai		354

Išnuomoto turto eksploataavimo išlaidas apskaitoje registruoja to turto naudotojas, t. y. nuomininkas (panaudos gavėjas).

Remonto ir rekonstravimo išlaidų apskaita. Jei įmonė atlieka remonto darbus savo jėgomis, remonto darbų vertė susideda iš remontui sunaudotų medžiagų, atsarginių dalių, keičiamų detalių faktinės įsigijimo savikainos, darbininkų, atlikusių remontą, darbo užmokesčio, priskaitymų socialiniam draudimui nuo jo bei kitų remonto išlaidų. Jei remonto darbus atlieka kita įmonė, remonto darbų savikainą sudarys (PVM) sąskaitoje faktūroje nurodyta suma be PVM. Užbaigti remonto ar rekonstravimo darbai gali būti įforminami Suremontuotų, rekonstruotų ar modernizuotų objektų atlikimo-priėmimo aktais, kuriuose detalizuojamos visos išlaidos. Be to, šiuo aktu galima dokumentuoti turto naudojimo nutraukimą, sustabdant nusidėvėjimo skaičiavimą.

Pagal LR Statybos įstatymą (1996), **statinių remontas** – statybinė veikla, kurios tikslas iš dalies arba visiškai atkurti statinio techninę būklę pagal statybos norminių dokumentų reikalavimus arba pagerinti statinio naudojimo savybes, o **statinių rekonstravimas** – statybinė veikla, kurios tikslas iš esmės pertvarkyti esamą statinį (pvz., griauamos sienos, pristatoma dalis pastato, t. y. keičiamas statinio projektas, gaunamas leidimas statybai). Taigi kitam ilgalaikiam materialiajam turtui, išskyrus statinius, rekonstravimo sąvoka netaikoma, bet kokie šio turto techninės būklės atkūrimo, pertvarkymo, tobulinimo (modernizavimo) darbai laikomi remontu. Kitaip tariant, tik nekiliojamasis turtas gali būti ir remontuojamas, ir rekonstruojamas, o visas kitas turtas – tik remontuojamas.

Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų suteikiamo rezultato. Suremontuotų, rekonstruotų ar modernizuotų objektų atlikimo-priėmimo aktuose turėtų būti nurodyta, ar atlikti remonto ar rekonstravimo darbai pailgina ilgalaikio materialaus turto naudingo tarnavimo laiką, ar pagerina jo naudingąsias savybes, tuomet tolesnė šių išlaidų apskaita gana paprasta (3.6 pav.).



3.6 pav. Nuosavo ilgalaikio turto remonto bei rekonstravimo apskaita

Pagal 12-ąją VAS, kai atlikti ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ar remonto darbai pailgina turto naudingojo tarnavimo laiką ir pagerina jo naudingąsias savybes, tikėtina, kad įmonė ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais gaus būsimosios ekonominės naudos, viršijančios pradinį įvertinimą. Todėl minėtųjų remonto ar rekonstravimo darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, patikslinamas naudingojo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo apskaičiavimas. Nauja nudėvimoji vertė nuo kito mėnesio 1-osios dienos po remonto darbų atlikimo nudėvima per iš naujo nustatytą likusį naudingojo tarnavimo laiką pagal formulę:

$$\frac{V_{1(n)} - V_2 - SN}{T_{(n)} - T_{(t)}}$$

kur: $V_{1(n)}$ – turto įsigijimo savikaina, atlikus remonto ar rekonstravimo darbus;

V_2 – likvidacinė vertė;

SN – sukauptas turto nusidėvėjimas;

$T_{(n)}$ – naujas, pailgintas turto naudingojo tarnavimo laikas;

$T_{(t)}$ – laikotarpis, kurį turtas jau buvo naudotas įmonėje.

Patikslinus nusidėvėjimo apskaičiavimą, remonto ar rekonstravimo darbų išlaidos į veiklos sąnaudas ar gaminamos produkcijos savikainą įtraukiamos kaip ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo dalis.

Pavyzdys. Po trejų naudojimo (eksploatacijos) metų modernizuojamas įmonės technologinis įrengimas (įsigijimo savikaina – 85 000 Lt, nustatytoji likvidacinė vertė – 8000 Lt, naudingojo tarnavimo laikas – 5 metai, metinė nusidėvėjimo suma – 15 400 Lt). Atlikus 44 000 Lt vertės remonto darbus, nustatyta, kad dėl jų padidėjo įrengimo našumas, gerėja gaminamos produkcijos kokybė. Be to, dvejais metais pailgėjo įrengimo naudojimo įmonėje laikas. Todėl remonto darbų verte didinama minėtojo įrengimo įsigijimo savikaina ir nustatomas naujas naudingojo tarnavimo laikas: $V_{1(n)} = 129\,000$ Lt (85 000 Lt + 44 000 Lt); $V_2 = 8000$ Lt; $SN = 46\,200$ Lt (15 400 * 3); $T_{(n)} = 7$ m. (5 m. + 2 m.); $T_{(t)} = 3$ metai. Nusidėvėjimo apskaičiavimas patikslinamas taip: $(129\,000$ Lt – 8000 Lt – 46 200 Lt) / (7 m. – 3 m.) = 18 700 Lt per metus.

Kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepailgina naudingojo tarnavimo laiko, o tik pagerina turto naudingąsias savybes, minėtųjų darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas nusidėvėjimo apskaičiavimas (nekeičiant naudingojo tarnavimo laiko). Nauja nudėvimoji vertė nudėvima per likusį naudingojo tarnavimo laiką, apskaičiuotą pagal formulę:

$$\frac{V_{1(n)} - V_2 - SN}{T - T_{(t)}}$$

kur: T – naudingojo tarnavimo laikas.

Pavyzdys. Įmonės gamybinių įrengimų įsigijimo savikaina – 90 000 Lt, nustatytoji likvidacinė vertė – 9000 Lt, naudingojo tarnavimo laikas – 5 metai. Įrengimų nusidėvėjimas apskaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo apskaičiavimo metodą (metinė nusidėvėjimo suma – 16 200 Lt). Po trejų eksploatacijos metų atliktas minėtųjų įrengimų remontas, kainavęs 46 000 Lt. Nustatyta, kad po remonto pagerėjo įrengimais gaminamos produkcijos kokybė, tačiau jų naudojimo įmonėje laikas nepailgėjo. Todėl remonto darbų verte didinama įrengimų įsigijimo savikaina, bet paliekamas anksčiau nustatytas naudingojo tarnavimo laikas. Nusidėvėjimo suma: $(136\,000$ Lt – 9000 Lt – 48 600 Lt) / (5 m. – 3 m.) = 39 200 Lt per metus. $V_{1(n)} = 136\,000$ Lt, $V_2 = 9000$ Lt, $SN = 48\,600$ Lt, $T = 5$ metai; $T_{(t)} = 3$ metai.

Kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas pailgina naudingojo tarnavimo laiką, bet nepagerina naudingųjų turto savybių, šių darbų verte padidinama turto įsigijimo savikaina, patikslinamas turto naudingojo tarnavimo laikas ir nusidėvėjimo apskaičiavimas.

Pavyzdys. Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina – 600 000 Lt, likvidacinė vertė – 10 000 Lt, naudingojo tarnavimo laikas – 20 metų. Taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo apskaičiavimo metodas. Po 10 naudojimo (eksploatacijos) metų pastatas rekonstruotas. Už rekonstrukcijos darbus įmonė rangovams sumokėjo 310 000 Lt. Nors atlikus rekonstrukciją pastato naudingosios savybės nepagerėjo, tačiau

numatomas jo tarnavimo laikas pailgėjo dar 10 metų. Apskaitoje patikslinamas nusidėvėjimo apskaičiavimas: $(910\ 000\ \text{Lt} - 10\ 000\ \text{Lt} - 295\ 000\ \text{Lt}) / (30\ \text{m.} - 10\ \text{m.}) = 30\ 250\ \text{Lt per metus.}$

Tam tikrais atvejais pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais, siekiant laiduoti saugų ir patikimą jo naudojimą. Tuomet remonto išlaidas įmonė privalo pripažinti turtu (būsimų laikotarpių sąnaudomis) ir nurašyti į sąnaudas per laikotarpį iki kito numatomo tokio turto remonto. Minėtųjų remonto darbų išlaidos gali būti kaupiamos atskirose įmonės pasirinktose sąskaitose, pvz., 1243 Mašinų ir įrengimų remonto darbai, 1213 Pastatų ir statinių remonto darbai ir pan. Sukauptos šiose sąskaitose sumos, t. y. remonto darbai, į sąnaudas ar gaminamos produkcijos savikainą nurašomi periodiškai lygiomis dalimis per laikotarpį iki kito numatomo tokio turto remonto.

Pavyzdys. Pagal produkcijos gamybai naudojamų įrengimų techninio eksploatavimo sąlygas įmonėje kas 18 mėn. turi būti atliekamas šių įrengimų profilaktinis remontas, siekiant užtikrinti patikimą jų naudojimą (eksploataciją). Remonto metu keičiamos atskiros įrengimų dalys, išbandomi įrengimai ir t. t. Išlaidos remontui siekia 9000 Lt. Jį atlikus daromi tokie buhalteriniai įrašai:

D 1243 Mašinos ir įrengimai – remonto darbai	9000
K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	5000
K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis	1000
K 4463 Socialinio draudimo įmokos	310
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	2690

Per ateinančius 18 mėn., t. y. per laikotarpį iki kito numatomo remonto, į gaminamos produkcijos savikainą kas mėnesį įskaitoma po 500 Lt:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2012 Nebaigta gamyba	500
K 1243 Mašinos ir įrengimai – remonto darbai	500

Jeigu tai būtų su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto remontas, išlaidos per laikotarpį iki kito numatomo remonto būtų nurašomos periodiškai lygiomis dalimis į veiklos sąnaudas, debetuojuojant sąskaitą 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos.

Kai dėl avarijos ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, remonto išlaidos turi būti sumažintos kompensuojama suma. Jei kompensuojama suma viršija remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis.

Pavyzdys. Įmonės gamybiniame ceche kilus gaisrui apdegė du pastato aukštai. Pastatas apdraustas, ir draudimo įmonė pagal sutartį turi padengti 80% pastato atstatymo išlaidų. Tokios išlaidos sudaro 500 000 Lt. Draudimo įmonė pagal sutartį kompensuoja 400 000 Lt, pervesdama šią sumą į įmonės sąskaitą banke. Įmonė gautąją sumą sumažina remonto darbų išlaidas.

Remonto išlaidoms registruoti tikslinga naudoti 12X3 Remonto darbai sąskaitą, kurios pavyzdiniame sąskaitų plane nėra.

Tuomet daromos šios sąskaitų korespondencijos:

- registruojamos pastato atstatymo išlaidos 500 000 Lt:

D 1213 Pastatų ir statinių remonto darbai	500 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	500 000

- draudimo įmonės kompensacija – 400 000 Lt:

D 271 Sąskaitos banke	400 000
K 1213 Pastatų ir statinių remonto darbai	400 000

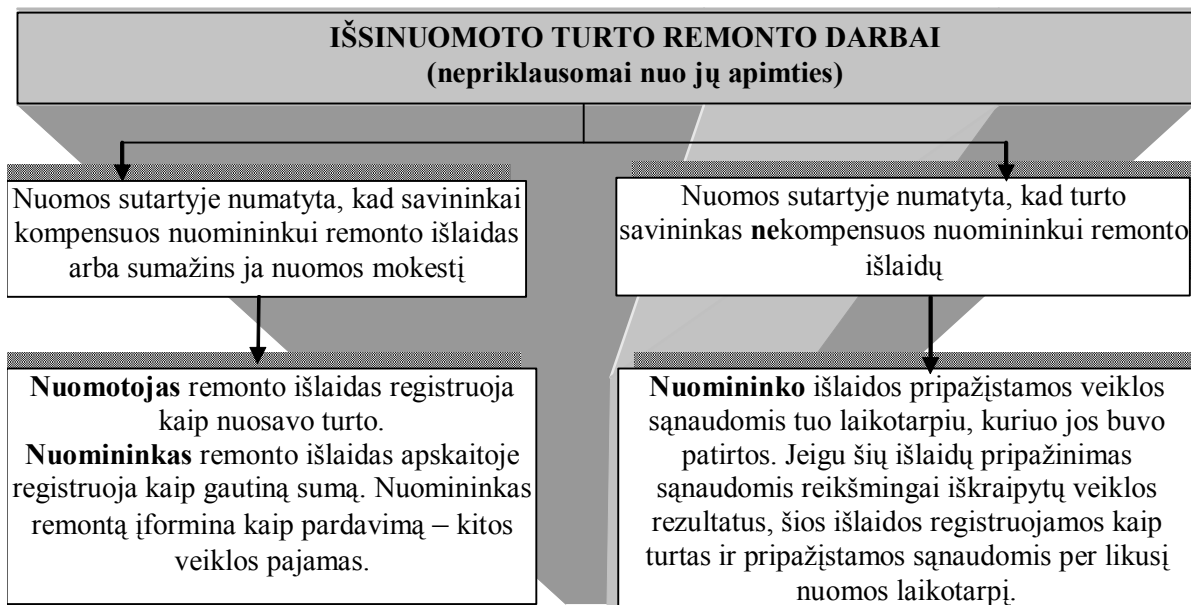
- likusių remonto darbų sumą įmonė priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms – 100 000 Lt:

D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	100 000
K 1213 Pastatų ir statinių remonto darbai	100 000

Kada draudimo išmoka viršija remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Antai pagal draudimo sutartį draudimo įmonė kompensuoja ne 400 000 Lt, bet 550 000 Lt. Tvarkant įmonės apskaitą, daromi tokie korespondenciniai įrašai:

D 271 Sąskaitos banke	550 000
K 1213 Pastatų ir statinių remonto darbai	500 000
K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos	50 000

Išsinuomoto turto remonto išlaidų apskaita priklauso nuo sudarytos nuomos sutarties sąlygų: ar nuomotojas kompensuos remonto darbų vertę, ar ne (3.7 pav.).



3.7 pav. Išnuomoto ir išsinuomoto ilgalaikio turto rekonstravimas ir remontas

Jeigu nuomos sutartyje nustatyta, kad ilgalaikio turto pertvarkymo (rekonstravimo) arba remonto darbais bus atsiskaitoma už to turto nuomą, pagal nuomininko išrašytą (PVM) sąskaitą faktūrą šie darbai nuomotojo finansinėje apskaitoje registruojamos kaip nuosavo ilgalaikio materialaus turto remonto darbai priklausomai nuo to, ar pagerina turto naudingąsias savybes ar pailgina turto naudingo tarnavimo laiką, o nuomininko apskaitoje – kaip kitos veiklos pajamos ir gautinos sumos. Vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais atsiskaitant už ilgalaikio turto nuomą, nuomininko apskaitoje mažės gautina už pertvarkymą (rekonstravimą) arba remontą suma, o nuomotojo apskaitoje mažės sukauptų pajamų suma, ir nuomininko apskaitoje bus atitinkamai įrašomos nuomos sąnaudos, o nuomotojo apskaitoje – nuomos pajamos.

Pavyzdys. UAB „A“ už 2000 Lt per mėnesį išsinuomuoja iš UAB „B“ naują administracinį pastatą, kuri naudoja savo veikloje. Nuomos sutartyje numatyta, kad turto savininkas kompensuos nuomininkui remonto išlaidas, t. y. kuriam laikui atleis nuo nuomos mokesčio mokėjimo. UAB „A“ kiekvieną mėnesį gavusi (PVM) sąskaitą faktūrą iš nuomotojo apskaitoje registruoja:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos 2000

K 27 Pinigai arba 4486 Kitos mokėtinos sumos 2000

Nuomininkė (UAB „A“), atlikusi remontą už 10000 litų, visai remonto išlaidų sumai nuomotojui išrašo (PVM) sąskaitą faktūrą, o remonto savikainą pripažįsta kitos veiklos pajamomis:

D 2434 Kitos gautinos skolos 10 000

K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos 10 000

Šiuo atveju nuomininkas nuomotojui tampa kaip remonto paslaugas teikiančia įmone. Nuomotojas išnuomoto turto remonto operaciją prilygina turto remontui rangos būdu (remontuoja nuomininkas, bet viską apmoka nuomotojas) ir šias išlaidas apskaityti kaip nuosavo turto remonto išlaidas.

Vėliau kiekvieno mėnesio pabaigoje iš nuomotojo gavusi (PVM) sąskaitą faktūrą už nuomą, UAB „A“ bendra tvarka apskaitoje pripažįsta nuomos sąnaudas, tik nefiksuoja mokėtinų sumų ir nemoka pinigų, o mažina iš UAB „B“ gautinas sumas, kol šioje sąskaitoje nebelieka likučio:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos 2000

K 2434 Kitos gautinos skolos 2000

Kai nuomos sutartyje nenumatyta, kad turto savininkas neturi kompensuoti nuomininkui remonto išlaidų, nuomotojo apskaitoje jokie įrašai neatliekami, išskyrus įprastinį nuomos pajamų priskaičiavimą ir atitinkamos (PVM) sąskaitos faktūros išrašymą. Nuomininkas, atlikęs rekonstravimo ar remonto darbus, šių darbų vertę įrašo į ataskaitinio arba ateinančių laikotarpių sąnaudų sąskaitą.

Pavyzdys. UAB „A“ vieneriems metams už 1000 litų per mėnesį išsinuomojo iš UAB „B“ naują autobusą keleiviams vežioti. Nuomos sutartyje nenumatyta, kad turto savininkas padengs remonto išlaidas ar sumažins nuomos mokesį. Todėl kai UAB „A“ atliko smulkų remontą techninės apžiūros metu už 2000 litų ir 360 litų PVM, patirtas išlaidas nurašo į ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudas:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos 2000

D 2431 Gautinas PVM 360

K 27 Pinigai arba 4486 Kitos mokėtinos sumos 2360

Jeigu remonto vertė būtų reikšmingesnė, pvz., 6000 litų ir 1080 litų PVM nuo jo, tai reikėtų registruoti būsimų laikotarpių sąnaudas:

D 2024 Būsimų laikotarpių sąnaudos 6000

D 2431 Gautinas PVM 1080

K 27 Pinigai arba 4486 Kitos mokėtinos sumos 7080

Jeigu pripažintos būsimų laikotarpių sąnaudos, tai ši suma, nurašoma į ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudas lygiomis dalimis (6000 / 12 mėnesių = 500 litų) per visą nuomos laikotarpį, kiekvienam mėnesiui pasibaigus fiksuojant:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos 500

K 2024 Būsimų laikotarpių sąnaudos 500

3.4 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo ir nurašymo apskaita

Ilgalaikio materialaus turto perkainojimas ir vertės sumažėjimas. Ilgalaikį materialųjį turtą registruoti apskaitoje ir parodyti finansinėje atskaitomybėje galima dviem būdais: 1) įsigijimo savikaina arba 2) perkainota verte. Pasirinkus perkainotos vertės būdą, ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau periodiškai perkainojamas ir apskaitoje registruojamas perkainota verte, o finansinėje atskaitomybėje parodomas balansine verte. Balansinė ilgalaikio materialiojo turto vertė apskaičiuojama iš perkainotos vertės atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

Ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti mažinama tik tada, kai jo balansinė vertė reikšmingai didesnė už jo atsiperkamąją vertę, t. y. sumą, kurią ketinama gauti naudojant ar parduodant turtą. Suma, kuria sumažėja ilgalaikio materialiojo turto vertė, laikoma ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip veiklos sąnaudos. Pripažinus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, turi būti patikslintas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas ateityje taip, kad likusioji turto nudėvimoji vertė būtų paskirstyta per likusį naudingojo tarnavimo laiką.

Pavyzdys. Gamybos įrengimų įsigijimo savikaina – 80 000 Lt, likvidacinė vertė – 2000 Lt, nusidėvėjimo laikas – 5 m., taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo apskaičiavimo metodas. Po dviejų naudojimo metų sukauptas įrengimų nusidėvėjimas – 31 200 Lt, balansinė vertė – 48 800 Lt. Sudarant finansinę atskaitomybę išsiaiškinta, kad panašių ir panašiai naudojamų įrengimų atsiperkamoji vertė, nustatyta atsižvelgiant į tikrąją vertę, – 25 000 Lt. Šiuo atveju būtina registruoti įrengimų vertės sumažėjimo nuostolius:

D 6133 Materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos 23 800

K 1249 Mašinos ir įrengimai – vertės sumažėjimas (-) 23 800

Patikslinamas nusidėvėjimo apskaičiavimas: $(80\,000\text{ Lt} - 2000\text{ Lt} - 31\,200\text{ Lt} - 23\,800\text{ Lt}) / (5\text{ m.} - 2\text{ m.}) = 7667\text{ Lt per metus}$. Jei, sumažinus turto vertę, nesutrumpėja šių įrengimų naudingo tarnavimo laikas, į gaminamos produkcijos savikainą per likusius 3 metus kasmet bus įskaitoma po 7667 Lt nusidėvėjimo suma vietoj anksčiau nustatytų 15 600 Lt.

Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimą (vertės padidėjimą ar sumažėjimą) reikia atlikti reguliariai, kad turto balansinė vertė finansinės atskaitomybės sudarymo dieną reikšmingai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės, t. y. turto balansinė vertė turi būti padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės. Turtas perkainojamas ne rečiau kaip kas penkeri metai. Jeigu ilgalaikio materialiojo turto (viso ar tam tikros jo grupės) tikroji vertė nuolat reikšmingai kinta, tokį turtą reikia perkainoti dažniau. Pvz., aukštos infliacijos sąlygomis įmonės ilgalaikio materialiojo turto tikroji vertė nuolat ir reikšmingai didėja, todėl visą ilgalaikį materialųjį turtą įmonė turėtų perkainoti kasmet.

Žemės, pastatų tikroji vertė taip pat reiškiasi jų rinkos verte, kurią dažniausiai nustato

kvalifikuoti turto vertintojai. Įrangos, įrengimų, transporto priemonių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, kurią gali nustatyti turto ir verslo vertintojai arba apie tai sprendžiama naudojantis kita prieinama tinkama informacija (katalogais, internetu, spauda ir t. t.).

Siekiant išvengti atrankinio turto vertės perkainojimo, perkainojant bent vieną ilgalaikio materialiojo turto vienetą, turi būti perkainojama ir visa turto, kuriam tas vienetas priklauso, grupė. Visas priskiriamas vienai turto grupei turtas turi būti perkainojamas tuo pačiu metu, kad finansinėje atskaitomybėje nebūtų pateikiamos vertės, nustatytos skirtingomis datomis, nes atskaitose pateikiama informacija turi būti palyginama laiko požūriū. Tačiau nedraudžiama turto grupės vienetus perkainoti ir paeiliui, jeigu perkainojimas bus užbaigtas per trumpą laiką. Pvz., jei pakilo teritorinio rajono, kuriame stovi įmonės pastatas, prestižas ir dėl to padidėjo pastato rinkos vertė, įmonė perkainoja ne tik šį, bet ir visus kitus turimus pastatus. Perkainojant atsižvelgiama į to paties laikotarpio pastatų rinkos kainas.

Pavyzdys. 20X0 m. gruodžio 20 d. įmonė įsigijo administracinį pastatą. Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina – 170 000 Lt, likvidacinė vertė – 15 000 Lt, naudingojo tarnavimo laikas – 20 m., taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo apskaičiavimo metodas.
20X4 m. gruodžio 31 d., t.y. po 4 eksploatacijos metų, pastato balansinė vertė – 139 000 Lt (sukauptas nusidėvėjimas – 31 000 Lt).

Jeigu perkainoto ilgalaikio materialiojo turto vertė padidėja, toks padidėjimas apskaitoje registruojamas kaip ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas ir perkainojimo rezervas (rezultatai). Po perkainojimo padidėjus ilgalaikio materialiojo turto vertei, vertės padidėjimas registruojamas atskirai nuo turto įsigijimo savikainos. Perkainojimo rezervu galima didinti įstatinį kapitalą. Perkainojimo rezervas turi būti mažinamas, kai turtas nudėvimas, parduodamas ar nurašomas dėl kitų priežasčių, arba registruojamas vėlesnis turto vertės sumažėjimas.

Pavyzdys (tesinys). Sakykime, 20X4 m. gruodžio 31 d. turto vertintojai nustatė pastato rinkos vertę – 200 000 Lt. Įmonė perkainoja pastatą ir apskaitoje fiksuoja:

D 1211 Pastatai ir statiniai – perkainojimas	61 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas	61 000

Vėliau, apskaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą iki kito perkainojimo, nudėvima tiek įsigijimo savikaina, tiek perkainota vertė: $(139\,000\text{ Lt} : 16\text{ m.} + 61\,000\text{ Lt} : 16\text{ m.}) = (8687,50\text{ Lt} + 3812,50\text{ Lt}) = 12\,500\text{ Lt per metus}$. Nudėvint perkainotą turtą, suma, kuria padidėjo nusidėvėjimas dėl turto perkainojimo, mažinamas ir perkainojimo rezervas. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas, didina nepaskirstytąjį pelną, todėl apskaitoje atliekami tokie įrašai:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	12 500
K 1217 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	8687,50
K 1218 Pastatai ir statiniai – perkainotos dalies nusidėvėjimas	3812,50
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas	3812,50
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas	3812,50

Kai po perkainojimo ilgalaikio materialiojo turto vertė sumažėja ir turtas anksčiau nebuvo perkainotas didinant jo vertę, apskaitoje registruojamas ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimas, pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo, lygūs turto balansinės ir tikrosios verčių skirtumui.

Pavyzdys (tesinys). Sakykime, 20X4 m. gruodžio 31 d. turto vertintojai nustatė pastato rinkos vertę – 110 000 Lt.

Kadangi 20X4 m. gruodžio 31 d. pastato balansinė vertė buvo 139 000 Lt (sukauptas nusidėvėjimas – 31 000 Lt), įmonė apskaitoje registruoja 29 000 Lt pastato vertės sumažėjimą:

D 6133 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos	29 000
K 1211 Pastatai ir statiniai - perkainojimas	29 000

Vėliau, apskaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą iki kito perkainojimo, nudėvima likusi vertė: $(139\,000\text{ Lt} - 29\,000\text{ Lt}) / 16\text{ m.} = 6875\text{ Lt per metus}$. Apskaičiuojant nusidėvėjimą kasmet, daromi įrašai:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	6875
---	------

Jeigu perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, kuris anksčiau buvo perkainotas didinant jo vertę ir pasiliko nepanaudota perkainojimo rezervo dalis, po perkainojimo sumažėjus turto vertei, apskaitoje registruojamas turto vertės sumažėjimas ir mažinamas perkainojimo rezervas.

Pavyzdys (tęsinys). Jei 20X4 m. gruodžio 31 d. turto vertintojai buvo nustatę pastato rinkos vertę – 200 000 Lt ir įmonė apskaitoje užregistravo 61 000 Lt pastato vertės padidėjimą, tai 20X8 m. gruodžio 31 d. (t.y. praėjus 4 metams po pastato perkainojimo) pastato apskaitos duomenys yra tokie:

D 1210 Pastato įsigijimo savikaina – 170 000 Lt

D 1211 Pastato perkainojimas – 61 000 Lt

K 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas – 65 750 Lt (31 000 + 8687,5 * 4)

K 1218 Pastato perkainotos dalies nusidėvėjimas – 15 250 Lt (3812,5 * 4).

K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas 45 750 (61 000 – 15 250)

Pastato balansinė vertė 150 000 Lt (170 000 Lt + 61 000 Lt – 65 750 Lt – 15 250 Lt)

20X8 m. gruodžio 31 d. turto vertintojai nustatė 120 000 Lt pastato rinkos vertę. Įmonė registruoja pastato vertės sumažėjimą, lygų balansinės ir tikrosios verčių skirtumui, t. y. (150 000 Lt – 120 000 Lt) = 30 000 Lt. Kadangi vertės sumažėjimo suma neviršija nepanaudoto perkainojimo rezervo sumos – 45 750 Lt, vertės sumažėjimo suma mažinamas perkainojimo rezervas:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas 30 000

K 1211 Pastato perkainojimas 30 000

Tačiau turto perkainojimo rezervo sumai esant mažesnei už to turto vertės sumažėjimo sumą, dalis, kuria viršijama perkainojimo rezervo suma, laikoma ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo.

Pavyzdys (tęsinys). Pagal ankstesnę sąlygą, jei 20X8 m. gruodžio 31 d. tikroji vertė sudarytų ne 120 000 Lt, o 95 000 Lt, tuomet pastato vertė sumažėtų ne 30 000 Lt, o 55 000 Lt, t. y. viršytų nepanaudoto perkainojimo rezervo sumą 9250 Lt (55 000–45 750). Vertės sumažėjimu, neviršijančiu nepanaudoto perkainojimo rezervo dydžio, t. y. 45 750 Lt, mažinamas perkainojimo rezervas, o likusi suma – 9250 Lt laikoma ataskaitinio laikotarpio nuostoliais. Šių operacijų korespondencijos:

D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas 45 750

K 1211 Pastato perkainojimas 45 750

D 6133 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos 9250

K 1211 Pastato perkainojimas 9250

Jeigu perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja, tačiau anksčiau šio turto vertė buvo sumažėjusi ir dėl to buvo pripažintos sąnaudos, apskaitoje registruojamas turto vertės padidėjimas ir sąnaudos mažinamos suma, kuri anksčiau buvo laikoma sąnaudomis, o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą.

Pavyzdys (tęsinys). Jei 20X4 m. gruodžio 31 d. turto vertintojai buvo nustatę pastato rinkos vertę – 110 000 Lt (apskaitoje buvo užregistruotas 29 000 Lt pastato vertės sumažėjimas), tai 20X8 m. gruodžio 31 d. (t.y. praėjus 4 metams po pastato perkainojimo) pastato apskaitos duomenys yra tokie:

D 1210 Pastato įsigijimo savikaina – 170 000 Lt

K 1211 Pastatai ir statiniai – perkainojimas – 29 000

K 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas – 58 500 Lt (31 000 + 6875 * 4)

Pastato balansinė vertė 82 500 Lt (170 000 Lt – 29 000 Lt – 58 500 Lt).

Sakykime, 20X8 m. gruodžio 31 d. pastato tikroji vertė sudarė 140 000 Lt, tai įmonė registruoja vertės padidėjimą lygų tikrosios ir balansinės verčių skirtumui: 140 000 Lt – 82 500 Lt = 57 500 Lt. Apskaitoje atliekami tokie įrašai:

D 1211 Pastato perkainojimas 57 500

K 6133 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos 44 000

K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas 13 500

Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas. Pasenęs, nusidėvėjęs ar šiaip netinkamas toliau naudoti ilgalaikis turtas įmonėje turi būti likviduojamas ir nurašomas. Jeigu turtas įmonės veikloje dar naudojamas, nors apskaitoje jau nudėvėtas, šio turto nurašyti negalima, jis balanse rodomas likutine verte, kuri lygi likvidacinei vertei.

Jeigu turto likvidavimas atliekamas pačios įmonės jėgomis, pagrindinis dokumentas nurašymui ir jo rezultatų atvaizdavimui apskaitoje yra Ilgalaikio turto likvidavimo aktas, kurį surašo specialiai turto likvidavimui vadovo paskirta komisija. Jeigu likvidavimo darbus atlieka kita įmonė, tai šiuo tikslu su ja sudaroma sutartis.

Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje nurašomas, kai jis parduodamas, iškeičiamas į kitą turtą, dovanojamas, prarandamas dėl stichinių nelaimių, gaisrų, vagysčių ir kitų priežasčių ar likviduojamas, nes nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos iš jo naudojimo ar pardavimo ateityje. Apskaitoje turi būti nurašoma ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, sukauptas nusidėvėjimas, vertės padidėjimai ar sumažėjimai, registruojamos bet kokios nurašymo pajamos ar išlaidos (pvz., turto išmontavimo, išvežimo išlaidos), apskaičiuojamas nurašymo pelnas ar nuostoliai. Nurašymo rezultatas (pelnas ar nuostoliai) apskaičiuojama taip: $pelnas (nuostoliai) = nurašymo pajamos - (įsigijimo savikaina + vertės padidėjimas - sukauptas nusidėvėjimas - vertės sumažėjimas) - nurašymo išlaidos$.

Jeigu nurašomo visiškai nudėvėto turto dalys ar iš jo gaunamos medžiagos (metalo laužas, atsarginės dalys, statybinės medžiagos) gali būti sunaudotos įmonėje ar parduotos, apskaitoje jos registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte (pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus pardavimo išlaidas). Jos turi atsispindėti Ilgalaikio turto likvidavimo akte. Kai nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto nurašymo. Nurašomo visiškai nudėvėto turto dalių ar medžiagų nesant, visa turto likvidacinė vertė pripažįstama kaip ataskaitinio laikotarpio nuostolis dėl turto nurašymo.

Pavyzdys. Nurašomi nebetinkami naudoti nudėvėti gamybos įrengimai, kurių įsigijimo savikaina 60 000 Lt, likvidacinė vertė – 1000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 59 000 Lt. Nurašant įrengimus gautos atsarginės dalys įvertintos 700 Lt. Skirtumas tarp įrengimų likvidacinės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės – 300 Lt – pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais. Apskaitoje nurašymas registruojamas įrašais:

D 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	59 000
D 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	700
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	300
K 1240 Įrengimų įsigijimo savikaina	60 000

Jeigu nurašant šiuos įrengimus nebuvo gauta jokių atsargų, visa įrengimų likvidacinė vertė pripažįstama nuostoliais. Tokios situacijos korespondencijos būtų:

D 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	59 000
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	1000
K 1240 Įrengimų įsigijimo savikaina	60 000

Kada nurašyto turto likvidacinė vertė mažesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio pelnas dėl turto nurašymo.

1 pavyzdys. Pagal anksčiau pateiktą sąlygą nurašant įrengimus, gauta ne tik atsarginių dalių, įvertintų 700 Lt, bet ir metalo laužo, įvertinto 500 Lt. Skirtumas tarp įrengimų likvidacinės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės – 200 Lt – pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio pelnas. Apskaitoje šis turto nurašymas registruojamas įrašais:

D 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	59 000
D 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	1200
K 1240 Įrengimų įsigijimo savikaina	60 000
K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos	200

2 pavyzdys. Įmonė parduoda įrengimus, kurių įsigijimo savikaina – 80 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 60 000 Lt. Pardavimo kaina – 25 000 Lt. Už įrengimų išmontavimą įmonė sumoka juos išmontavusiai įmonei 800 Lt. Sandorio pelnas – turto pardavimo pajamų ir likutinės vertės bei išmontavimo išlaidų skirtumas: $25\,000 - 20\,000 - 800 = 4200$ Lt. Apskaitoje registruojama:

D 2434 Kitos gautinos skolos	25000
D 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	60 000
K 1240 Įrengimų įsigijimo savikaina	80 000
K 271 Sąskaitos bankuose	800
K 5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	4200

Jeigu įmonė ilgalaikio materialiojo turto nebenaudoja ir nenumato naudoti savo veikloje vėliau, ji ketina perleisti, toks objektas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių. Todėl minėtasis objektas perkeliamas iš ilgalaikio materialiojo turto į atsargų sąskaitas likutine verte nuo tos datos, nuo kurios jis nebenaudojamas ūkinėje veikloje.

Pavyzdys. Įmonės gamybos įrengimų įsigijimo savikaina – 70 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas 55 000 Lt. Šiuos įrengimus tikimasi parduoti. Todėl jų vertė perkeliama į atsargų sąskaitą, ir iki pardavimo įrengimai apskaitomi kaip trumpalaikis turtas:

D 1247 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	55 000
D 2014 Pirktos prekės skirtos perparduoti	15 000
K 1240 Įrengimų įsigijimo savikaina	70 000

Ilgalaikis materialusis turtas dėl užkonservavimo ar kitų priežasčių gali būti laikinai nenaudojamas įmonės veikloje. Toks turtas apskaitoje registruojamas atskiroje sąskaitoje, tačiau balanse jis parodomas toje pačioje turto grupėje, kuriai buvo priskirtas, kol buvo eksploatuojamas. Laikiniai nenaudojamo turto įsigijimo savikaina ir sukauptas nusidėvėjimas perkeliama į atskirą nenaudojamo turto sąskaitą pagal turto grupes.

Pavyzdys. Įmonės veikloje laikinai nenaudojamas pastatas, kurio įsigijimo savikaina – 400 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 260 000 Lt. Pastato likutinė vertė perkeliama į laikinai nenaudojamo turto sąskaitą, kurią buhalteris pasirenka pats atsižvelgdamas į apskaitos politiką:

D 12101 (Laikiniai nenaudojami pastatai – įsigijimo savikaina)	400 000
D 1217 Pastatų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	260 000
K 1210 Pastatų įsigijimo savikaina	400 000
K 12171 Laikiniai nenaudojami pastatai – nusidėvėjimas	260 000

Balanse laikinai nenaudojamas pastatas parodomas kartu su kitais įmonės pastatais, o finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikiama informacija apie laikinai nenaudojamą turtą ir nenaudojimo priežastis. Vėl pradėjus naudoti turtą įmonės veikloje, apskaitoje atliekamas atvirkštinis įrašas, ir turtas vėl perkeliamas į naudojamo turto sąskaitas.

Jeigu ilgalaikis materialusis turtas prarandamas dėl vagysčių ar kitų panašių priežasčių, apskaitoje turi būti registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto praradimo. Tokie nuostoliai priskiriami veiklos sąnaudoms.

Pavyzdys. Pavogtas įmonės lengvasis automobilis, kurio pradinė vertė – 40 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 15 000 Lt. Prarastas automobilis nurašomas, ir apskaitoje registruojamas likutinės vertės dydžio nuostolis:

D 1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	15 000
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	25 000
K 1220 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 000

Pagrįstai tikintis, kad nuostoliai bus atlyginti, numatoma atgauti suma (jei ją galima patikimai įvertinti) registruojama kaip gautina suma. Numatomai atgauti sumai esant mažesnei už prarasto turto likutinę vertę, likusi suma pripažįstama kaip nuostoliai, o didesnei – kaip pelnas.

Pavyzdys (tęsinys). Pavogtas automobilis buvo apdraustas draudimo bendrovėje, kuri pranešė, jog kompensuos prarasto automobilio vertę. Apskaitoje nurodoma: jeigu pagal draudimo sutartį draudimo bendrovė kompensuoja tik dalį prarasto turto vertės, pvz., 15 000 Lt skirtumas pripažįstamas kaip ataskaitinio laikotarpio nuostoliai:

D 1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	15 000
--	--------

D 2434 Kitos gautinos skolos	15 000
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	10 000
K 1220 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 000
<i>Automobilį, atsižvelgiant į jo rinkos vertę, apdraudus didesne suma nei jo likutinė vertė ir draudimo bendrovės kompensacija (pvz., 30 000 Lt) viršija automobilio likutinę vertę, perviršis pripažįstamas kaip pajamos:</i>	
D 1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	15 000
D 2434 Kitos gautinos skolos	30 000
K 1220 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	40 000
K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos	5 000

Kai turtas prarandamas dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių, kurie nebūdingi (atsitiktiniai) tai vietai, nuostoliai dėl šio turto praradimo negali būti priskirti įprastinei veiklai. Jie pripažįstami kaip netekimai, jeigu negalima tokių nuostolių kompensuoti.

Pavyzdys. <i>Praūžus stipriam uraganui sugriautas įmonės sandėlis, kurio pradinė vertė – 60 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 45 000 Lt. Tokie uraganai nebūdingi vietai, kurioje stovėjo sandėlis, todėl įmonės apskaitoje registruojami netekimai:</i>		
D 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	45 000	
D 64 Netekimai	15 000	
K 1210 Pastato įsigijimo savikaina		60 000

Pagrįstai tikintis, kad šie nuostoliai bus atlyginti (pvz., turtas apdraustas nuo stichinių nelaimių, ir draudimo bendrovė atlygins nuostolius; valstybė ar specialūs fondai pažadėjo iš dalies padengti turto praradimo nuostolius), numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma, mažinant netekimus.

Jeigu turtas prarandamas dėl gamtos reiškinių, būdingų tai vietai, apskaitoje registruojami ataskaitinio laikotarpio nuostoliai dėl turto praradimo. Jie priskiriami veiklos sąnaudoms. Tikintis, jog nuostoliai bus atlyginti, jie registruojami kaip gautina suma.

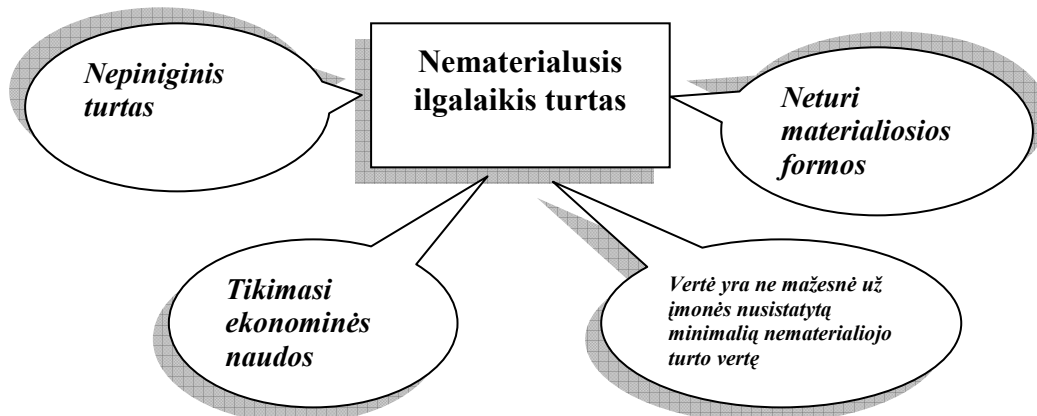
Nurašomą turtą perkainojus ir pasilikus nepanaudotai perkainojimo rezerve daliai, šis rezervas mažinamas suma, kuri priskiriama konkrečiam turtui. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas, didina nepaskirstytąjį pelną arba mažina nuostolius.

Pavyzdys. <i>Pastato įsigijimo savikaina – 600 000 Lt, vertės padidėjimas dėl perkainojimo – 200 000 Lt, pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas – 250 000 Lt, vertės padidėjimo nusidėvėjimas – 90 000 Lt. Nepanaudotas to pastato perkainojimo rezervas yra 110 000 Lt (200 000 Lt – 90 000 Lt). Pastatas parduodamas už 500 000 Lt. Apskaitoje registruojama pardavimo operacija:</i>		
D 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	250 000	
D 1218 Pastato perkainotos dalies nusidėvėjimas	90 000	
D 2434 Kitos gautinos skolos	500 000	
K 1210 Pastato įsigijimo savikaina		600 000
K 1211 Pastato perkainojimas		200 000
K 5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas		40 000
D 321 Ilgalaikio turto perkainojimo rezultatas	110 000	
K 3412 Ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas		110 000
<i>Jeigu pastatas būtų parduodamas už 400 000 Lt, įrašai apskaitoje būtų tokie:</i>		
D 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	250 000	
D 1218 Pastato perkainotos dalies nusidėvėjimas	90 000	
D 2434 Kitos gautinos skolos	400 000	
D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis	60 000	
K 1210 Pastato įsigijimo savikaina		600 000
K 1211 Pastato perkainojimas		200 000
D 321 Ilgalaikio turto perkainojimo rezultatas	110 000	
K 3412 Ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas		110 000

4. ILGALAIKIO NEMATERIALIOJO IR FINANSINIO TURTO APSKAITA

4.1 Ilgalaikio nematerialiojo turto registravimo ir įsigijimo apskaita

Pagal 13-ąją VAS „Nematerialusis turtas“ nematerialusis turtas apskaitoje pripažįstamas, jei jis atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą: identifikuojamas neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kuri naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę (4.1 pav.).



4.1 pav. Priskyrimo ilgalaikiam nematerialiajam turtui sąlygos

Priskyrimo ilgalaikiam nematerialiajam turtui pripažinimo kriterijai:

- pagrįstai tikėtina, kad įmonė ateityje iš turto gaus tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos. Vertinant tikimybę įmonėje gauti ekonominės naudos, turi būti vadovaujama nematerialiojo turto pripažinimo metu turima patikima informacija ir laikomasi ne tik formalių reikalavimų, bet ir turinio svarbos principo. Pažymėtina, kad būsimąją ekonominę naudą, gaunamą iš nematerialiojo turto, gali sudaryti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamos, išlaidų sumažėjimas ar kita nauda, gaunama iš įmonės naudojamo nematerialiojo turto;
 - turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai įvertinta (įvertinimas, pagrįstas išsamia ir teisinga informacija) ir atskirta nuo kito turto vertės, pvz., kompiuterio operacinė sistema, be kurios kompiuteris negali veikti, priskiriama kompiuterio įsigijimo savikainai; tačiau jei kompiuterio programa nėra sudedamoji įrangos dalis, ji apskaitoma kaip nematerialusis turtas;
 - įmonė gali tuo turtu disponuoti, jį kontroliuoti arba apriboti teisę juo naudotis kitiems. Kontroliuoti – tai turėti teisę gauti iš turto būsimą ekonominę naudą bei uždrausti kitiems ta naudą naudotis. Galimybė kontroliuoti nematerialųjį turtą ir jo teikiamą ekonominę naudą gali būti išreikšta juridinėmis teisėmis, pvz., prekiniai ženklai, patentai ir licencijos. Patentai, licencijos ir kitos teisės neturės prasmės, jei vienas svarbiausių nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų nebus kontrolė. Įmonė kontroliuoja nematerialųjį turtą įgyvendindama juridines teises;
 - vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę
- Ilgalaikio nematerialiojo turto pavyzdžiai nurodyti 4.2 paveiksle.

NEMATERIALUSIS ILGALAIKIS TURTAS

Autorių ir gretutinės teisės – įstatymo garantuota teisė platinti ir tiražuoti meno, literatūros, mokslo kūrinius monopolijos sąlygomis.

Patentai ir licencijos – išradimo dokumentas, suteikiantis teisę jo valdytojui gaminti, kontroliuoti produktą ir neleidžiantis to daryti kitiems.

Prekinis ženklas – žymuo, kurio paskirtis yra atskirti vieno asmens prekės arba paslaugos nuo kito asmens prekių arba paslaugų ir kuri galima pavaizduoti grafiškai.

Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimai.

Kompiuterių programos – identifikuotos ir turinčios tikslią naudojimo paskirtį programos ir nėra programinė dalis kito ilgalaikio turto.

Prestižas – suma, kuria įgijėjo sumokėta kaina viršija įsigytosios įmonės grynojo turto dalies vertę ar įsigyto verslo grynojo turto vertę ir iš kurios įgijėjas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Plėtros darbai – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant arba kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus (medžiagas, įrengimus, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas) prieš pradėdant komercinę jų gamybą ar naudojimą.

4.2 pav. Ilgalaikio nematerialiojo turto pavyzdžiai

Gali būti komercinis nematerialusis turtas (patentai, licencijos) ir rinkotyros nematerialusis turtas (prekinis ženklas).

Nors nematerialusis turtas neturi materialios formos, kai kuriais atvejais gali būti susietas su materialia forma, pvz., kompaktiniuose diskuose laikomos kompiuterinės programos, popieriniuose dokumentuose licencijos ar patentai, plėtros veikloje gali būti sukurti ar pagaminti bandomieji pavyzdžiai, kurie turi materialią formą, tačiau visais šiais atvejais materialiojo turto požymiai yra antriniai.

Nematerialusis turtas, kurį įmonė gali perleisti ar išnuomoti, yra laikomas atskiriamu nuo įmonės ir kito jos turto. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriamas nuo kito turto ir kuria būsimąją ekonominę naudą tik kartu su kitu turto, jis gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turto tik tada, jei įmonė gali nustatyti, kokią būsimąją ekonominę naudą ji gaus iš to nematerialiojo turto.

Nematerialiojo turto apibrėžimo neatitinkantys bei pateiktų kriterijų netenkinantys išlaidų straipsniai neturi būti apskaitoje pripažinti nematerialiuoju turto. Tai gali būti: išlaidos, susidariusios veiklos pradžioje (pvz., įmonės steigimo išlaidos teisinėms, konsultavimo paslaugoms apmokėti, registravimo rinkliavos, išlaidos naujai gamyklai atidaryti, naujam verslui ar veiklai pradėti, išlaidos iki atidarymo, veiklos ar gamybos pradžios), reklamos/ reprezentacinės, įmonės ar jos dalies perkėlimo/reorganizavimo ir panašios išlaidos.

Tokios patirtos išlaidos, kaip įmonės vidaus išlaidos, patirtos sukuriant prekių ženklus, reklaminių straipsnių antraštes ir panašiai, neturi būti pripažįstamos nematerialiuoju turto, nes jos patikimai negali būti įvertintos, atskirtos nuo visų verslo plėtros išlaidų.

Nematerialusis turtas gali būti įsigyjamas nuperkant (ar mainais) arba sukuriamas įmonėje. Jis apskaitomas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turto, vertę.

Įsigijimo savikainą sudaro įsigyjant šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma kartu su muitais ir kitais negražinamais mokesčiais (gali būti ir PVM, jei jis negražinamas). Jai gali būti priskiriamos

kitos tiesiogiai su turto paruošimu numatomam naudojimui išlaidos (pvz., turto parengimo naudoti darbų, teisinių paslaugų išlaidos).

Mainais į kitą turtą įsigijus ilgalaikį nematerialųjį turtą, kai sandorio sutartyje nurodoma mainomo turto vertė, tai mainais įsigyto nematerialiojo turto savikainą sudarys sandorio sutartyje nurodyta mainomo turto vertė, pridėdant tiesioginės su turto mainais susijusias išlaidas.

Sukuriant ilgalaikį nematerialųjį turtą įmonėje, išlaidos suskirstomos į tyrimų, t. y. į suplanuotą veiklą, atliekamą siekiant naujų mokslo ar technikos žinių, ir plėtros, t. y. tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymą planuojant arba kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus.

Tyrimų išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu ir priskiriamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms. 13-asis VAS „Nematerialusis turtas“ **plėtros** išlaidoms priskiria:

- pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas prieš pradėdant gaminti ar naudoti;
- instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;
- bandomosios įrangos, kuri skirta ne komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas;
- pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

Sukuriant ilgalaikį nematerialųjį turtą įmonėje, išlaidos, priskiriamos šio turto pasigaminimo savikainai, gali būti:

- išlaidos medžiagoms ir paslaugoms, naudojamoms ar suvartojamoms kuriant turtą;
- darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių kuriant turtą, darbo užmokestis ir su juo susijusios įmokos;
- kitos išlaidos, tiesiogiai susijusios su turto kūrimu, pvz., juridinių teisių registravimo rinkliavos ir kuriant turtą naudojamų patentų bei licencijų amortizacija;
- būtinos pridėtinės išlaidos, jei jos patikimai įvertintos ir pagrįstai gali būti priskirtos sukurtam turtui.

Plėtros etape susidariusios išlaidos gali būti pripažintos nematerialiuoju turtu, jei įmonė gali įrodyti, jog:

- turi techninių galimybių bei finansinių ir kitų išteklių užbaigti plėtros darbus (pvz., verslo plane nurodant turimus techninius, finansinius ir kitus reikiamus išteklius bei įmonės galimybę jais naudotis);
- ketina baigti kurti nematerialųjį turtą ir jį naudoti/parduoti bei sugeba naudoti/parduoti nematerialųjį turtą;
- nematerialusis turtas ateityje teiks įmonei ekonominės naudos;
- gali patikimai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas (pvz., išlaidos pagrįstos, tiesiogiai susijusios su nematerialiojo turto gamyba, atitinka patvirtintą savikainos nustatymo sistemą).

Todėl ne visos plėtros etape patirtos išlaidos gali būti priskirtos nematerialiojo turto pasigaminimo savikainai. Pvz., įmonė nutarė pagaminti galimos naujos produkcijos modelius. Visos išlaidos, susijusios su keleto atskirų bandomųjų modelių gamyba, nebus pripažįstamos nematerialiuoju turtu. Nematerialiuoju turtu bus pripažįstamos išlaidos, patirtos kuriant naują modelį, kuris bus atrinktas ir pripažintas tinkamu kaip pavyzdys išleisti naują produkciją, tinkamą parduoti.

Ilgalaikio nematerialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudoms.

Ilgalaikio nematerialiojo turto atnaujinimo ar tobulinimo išlaidos, patirtos po jo įsigijimo ar sukūrimo, turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo jos patiriamos. Retais atvejais tokių išlaidų suma didinama nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, jei jos patikimai įvertintos, priskirtos konkrečiam turtui ir įmonė gali patikimai nustatyti, kad leis ateityje gauti iš to turto didesnę ekonominę naudą.

Ilgalaikis nematerialusis turtas gali būti atskiriamas ir neatskiriamas nuo įmonės ir kito jos turto. Nematerialusis turtas, kurį įmonė gali perleisti ar išnuomoti, yra laikomas atskiriamu nuo įmonės ir kito jos turto. Kai nematerialusis turtas yra neatskiriamas nuo kito turto ir kuria būsimąją ekonominę

naudą tik kartu su kitu turtu, jis gali būti pripažįstamas tik tada, jei įmonė gali nustatyti, kokią būsimąją ekonominę naudą ji gaus iš to nematerialiojo turto.

4.2 Ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacijos ir nurašymo apskaita

Ilgalaikis turtas nusidėvi palaipsniui, ir todėl į konkretaus laikotarpio sąnaudas įmonių buhalteriai įskaito tik apskaičiuotą nusidėvėjimo (amortizacijos) sumą. Nematerialiojo turto vertė į sąnaudas perkeliama amortizaciniais atskaitymais. „Amortizacijos“ ir „nusidėvėjimo“ sąvokos iš esmės yra tapačios (pirmasis terminas iš lot. *amortisatio* – padengimas). Šiek tiek keblumų sukelia pati nematerialiojo turto sąvoka. Pvz., ar kompiuterinė programa, patento teisė gali nusidėvėti fiziškai? Todėl ir sakoma, jog materialusis turtas – nudėvimas, o nematerialusis – amortizuojamas.

Nematerialusis turtas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) amortizacijos apskaičiavimo metodą.

Kaip nurodo 13-asis VAS, įmonė apskaitos politikoje gali nusistatyti ir produkcijos metodą, jei gali pagrįsti, kad turto amortizuojamoji suma bus sistemingai paskirstyta per jo naudingo tarnavimo laiką ir susieta su tam tikru pagamintos produkcijos (suteiktų paslaugų) kiekiu. Pavyzdžiui, produkcijos metodas galėtų būti taikomas skaičiuojant taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimų amortizaciją.

Tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) amortizacijos apskaičiavimo metodu metinė amortizacijos suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{V_1 - V_2}{T},$$

kur: N – metinė amortizacijos suma;

V_1 – nematerialiojo turto įsigijimo vertė (pasigaminimo savikaina);

V_2 – nematerialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Pavyzdys. Ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacijos apskaičiavimas tiesiogiai proporcingu metodu:

Metai	Pradinė vertė	Likvidacinė vertė	Nudėvimoji vertė	Normatyvas 4 metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė
1	10 000	0	10 000	25 %	2 500	7 500
2	10 000	0	10 000	25 %	2 500	5 000
3	10 000	0	10 000	25 %	2 500	2 500
4	10 000	0	10 000	25 %	2 500	0

Nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma nuliu. Išskyrus atvejus, kai trečiasis asmuo įsipareigoja nupirkti turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje arba yra aktyvioji to turto rinka ir pagal ją gali būti nustatyta likvidacinė vertė. Be to, tikėtina, kad ši rinka bus ir turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje. Turto amortizuojamoji vertė nustatoma, iš įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus turto likvidacinę vertę. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, vadinasi, įmonė tikisi nematerialųjį turtą perleisti jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje. Amortizacijos laikotarpį privalo kiekvienų finansinių metų pabaigoje peržiūrėti. Jeigu tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, amortizacijos laikotarpis turi būti patikslintas. Paaiškėjus, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas įvertintas netinkamai arba turto vertė buvo patikslinta dėl jo patobulinimo, arba vertės sumažėjimo, amortizacija apskaičiuojama nuo iš naujo nustatytos turto vertės.

Nematerialiojo turto amortizacija apskaičiuojama remiantis metine amortizacijos norma, kurią įmonė nusistato atsižvelgdama į:

- planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką;
- galimybę veiksmingai naudoti šį turtą, jei įmonę valdys kita vadovų komanda;
- iš turto gaunamų produktų gyvavimo ciklą;
- informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiką;
- techninį, technologinį ir kitokį senėjimą;

- verslo šakos, kurioje turtas naudojamas, stabilumą ir iš turto gaunamų gaminių ir paslaugų paklausos rinkoje pokyčius;
- tikėtinus konkurentų ar galimų konkurentų veiksmus;
- turto kontrolės laikotarpį ir teisinius bei kitokius veiksnius, ribojančius naudojimo laiką;
- turto naudingo tarnavimo laiko priklausomybę nuo kito įmonės turto naudingo tarnavimo laiko.

Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiko įvertinimas tampa nelabai patikimas, kai naudingo tarnavimo laikas palyginti ilgas. Tačiau esant patikimų įrodymų, kad nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas bus ilgesnis negu 20 metų, įmonė gali nustatyti ilgesnį nei 20 metų naudingo tarnavimo laiką. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ilgas, bet visada ribotas.

Kai nematerialusis turtas dar nėra naudojamas arba nustatytas ilgesnis kaip 20 metų jo naudingo tarnavimo laikas, kiekvienų finansinių metų pabaigoje (net jei nėra požymių, kad turto vertė sumažėjo) įmonė turi peržiūrėti ir įvertinti nematerialiojo turto vertę. Jeigu turto vertė sumažėja, pripažįstamas nematerialiojo turto vertės sumažėjimas.

Apskaitoje registruojant ilgalaikio nematerialiojo turto amortizaciją, atliekami tokie įrašai, pvz., programinės įrangos amortizacijos suma:

D 6116 Amortizacijos sąnaudos

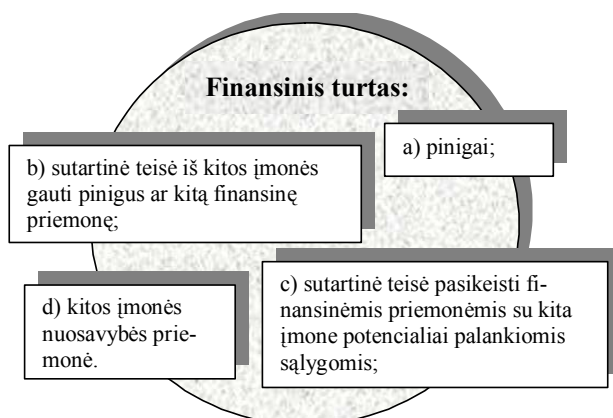
K 1148 Programinės įrangos amortizacija (-)

Kai buhalterinėje apskaitoje užregistruotas nematerialusis turtas nebeatitinka turto priskyrimo nematerialiajam turtui požymių, jis nurašomas. Perleidus nematerialųjį turtą, pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas sandorio rezultatas. Pelnas ar nuostoliai, susidarę perleidus nematerialųjį turtą, apskaičiuojami, iš gautų pajamų atėmus perleisto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas.

Perleidus nematerialųjį turtą, pripažįstamas sandorio rezultatas – skirtumas tarp pardavimo kainos ir likutinės jo vertės. Praradus ar nurašius neviseškai amortizuotą nematerialųjį turtą, pripažįstami nuostoliai, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje veiklos sąnaudų straipsnyje.

4.3 Ilgalaikio finansinio turto apskaita

Pagal 18-ąją VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ **finansinis turtas** – turtas, kurį sudaro pinigai, sutartinė teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kitos šalies, kitos įmonės išleisti vertybiniai popieriai. Finansiniam turtui priskiriamas turtas, kurio struktūrinės dalys pavaizduotos 4.4 paveiksle.

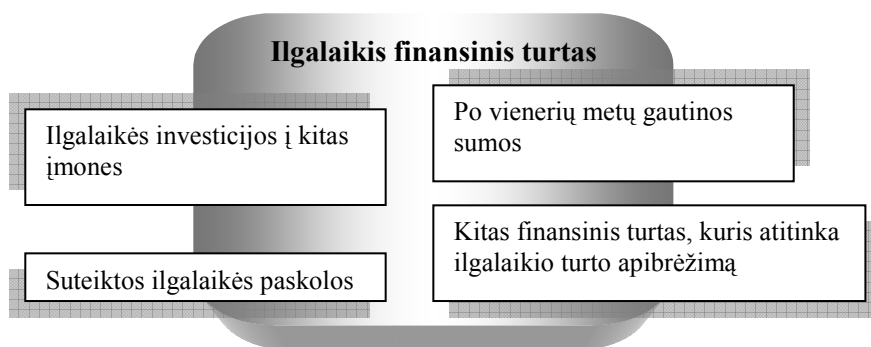


4.4 pav. Finansinio turto sudėtis

Ilgalaikiam finansiniam turtui pinigai priskiriami tik tais atvejais, kai sutartinė teisė gauti pinigus arba finansinę priemonę iš kitos įmonės, taip pat sutartinė teisė pasikeisti finansinėmis priemonėmis su kita šalimi galioja ilgesnį nei vienerių metų laikotarpį. Vadinasi, finansinis turtas laikomas ilgalaikiu atsižvelgiant į:

- laiką, kurį įmonė numato naudoti šį turtą;

- tikslią paskirtį, nepriklausomai nuo turto įsigijimo savikainos, nes finansiniam turtui minimali vertė nenustatoma (4.5 pav.).



4.5 pav. Ilgalaikio finansinio turto sudėtis

Įsigytas ilgalaikis finansinis turtas (pvz., akcijos, pasirinkimo sandoriai ir kt.) nėra nudėvimas ar amortizuojamas. Jis gali būti perkainojamas. Tai atliekama tada, kai reali finansinio turto rinkos vertė ilgą laiką neatitinka jo įsigijimo savikainos, t. y. gerokai viršija arba yra mažesnė. Pirmuoju atveju fiksuojamos finansinės veiklos pajamos, antruoju atveju – sąnaudos.

Palūkanos, dividendai, pelnas (nuostoliai), susiję su finansiniu turtu apskaitomi pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip finansinės veiklos sąnaudos ar pajamos.

Pavyzdys. UAB „Lokys“ įsigijo AB „Vėjas“ akcijų paketą, kurį numato laikyti ilgiau nei vienerius metus, už 40 000 Lt. Už akcijų paketą avansu sumokėjo 10 000 Lt.

D 1622 Išankstiniai apmokėjimai	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Įmonė įsigijo AB „Vėjas“ akcijų paketą ir sumokėjo likusią nesumokėtą sumą:

D 163 Kitas finansinis turtas	40 000
K 271 Sąskaitos bankuose	30 000
K 1622 Išankstiniai apmokėjimai	10 000

Įmonei už akcijas priskaičiuojama ir vėliau sumokama 2000 Lt dividendų. Šių operacijų korespondencijos:

- priskaičiuota dividendų:

D 2434 Kitos gautinos sumos	2 000
K 532 Dividendų pajamos	2 000
- gauti dividendai:

D 271 Sąskaitos bankuose	2 000
K 2434 Kitos gautinos sumos	2 000

4.4 Lizingo apskaita

Lizingas – nuomos rūšis, kai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turtine nuosavybe. Nuosavybės teisė į turtą vėliau gali būti perduodama arba neperduodama. Pagrindinės sąvokos, nurodytos 20-ajame VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“, pateiktos 4.6 paveiksle.

LIZINGAS

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.

Ekonominio tarnavimo laikas – laikotarpis, per kurį vienas ar keli turto naudotojai gaus ekonominės naudos iš turto naudojimo.

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

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

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

4.6 pav. Lizingo sąvokos

Lizingo, t. y. finansinės išperkamosios nuomos atveju, pasibaigus sutarties terminui, turto nuosavybės teisė gali pereiti arba nepereiti lizingo gavėjui. Turto nuomos atveju – pasibaigus sutarties terminui, turtas gražinamas nuomotojui. Ar apskaitoje bus registruojamas lizingas, ar nuoma, priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo jos turinio ir ekonominės prasmės.

Pagal 20-ąjį VAS, lizingas registruojamas apskaitoje, jei sutartyje yra bent vienas iš šių kriterijų:

- lizingo laikotarpio pabaigoje nuosavybės teisė į turtą pereina lizingo gavėjui;
- 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;
- lizingo laikotarpis trunka didesniąją turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama. Šis laikotarpis turėtų būti ne trumpesnis kaip 75% turto ekonominio tarnavimo laiko;
- lizingo laikotarpio pradžioje dabartinė minimalių įmokų vertė yra lygi turto tikrajai vertei arba sudaro ne mažiau kaip 90% turto tikrosios vertės;
- turtas yra specifinės paskirties ir, neatlikus didesnių pakeitimų, jį naudoti gali tik šis lizingo gavėjas.

Jei vertinant sutartį pagal šiuos požymius lieka neaišku, kaip apskaitoje registruoti sandorį, reikia atsižvelgti į papildomus kriterijus. Apskaitoje registruojamas lizingas, jei sutartyje yra nors vienas šių kriterijų:

- lizingo gavėjas gali nutraukti sutartį tik tada, kai jis padengia dėl sutarties nutraukimo susidarantį lizingo davėjo nuostolius;
- turto tikrosios vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka lizingo gavėjui;
- lizingo gavėjas turi teisę pratęsti sutartį kitam laikotarpiui už mokestį mažesnį už rinkos kainą.

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.

Lizingo gavėjo apskaita detaliau aptarta 8.1 poskyryje.

Lizingo davėjas, perdavęs lizingo gavėjui turtą pagal lizingo sutartį, apskaitoje nurašo turtą ir registruoja po vienerių metų gautinas sumas (*sąskaitoje 1624 Lizingo skolininkai*) bei per vienerius metus gautinas sumas (*sąskaitoje 2434 Kitos gautinos skolos*). Gautas įmokas jis pripažįsta kaip skolos dengimą (turto vertės dengimo suma) ir pardavimo pajamas (palūkanų suma) arba kitos veiklos pajamas, jei lizingo veikla nėra pagrindinė. Palūkanų pajamos pripažįstamos kaupimo principu. Palūkanos paskirstomos ataskaitiniams laikotarpiams taip, kad būtų galima nustatyti pastovią palūkanų normą likusiai turto daliai padengti.

Tiesioginės išlaidos, kurios atsiranda sudarant lizingo sutartį (užmokestis už teisinės paslaugas, rinkliavos, komisiniai ir kt.), pripažįstamos kaip veiklos sąnaudos lizingo laikotarpio pradžioje. Vėlesnių laikotarpių išlaidos, susijusios su turtu, perduotu pagal lizingo sutartį, pripažįstamos kaip sąnaudos tais laikotarpiais, kuriais jos patiriamos. Jeigu lizingo davėjas sumoka kompensuotinus mokesčius, jie priskiriami mokėjimo laikotarpio veiklos sąnaudoms. Kai lizingo gavėjas minėtuosius mokesčius kompensuoja, sumažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos.

Nutraukus lizingo sutartį, turtą gražinus lizingo davėjui, šis turtas registruojamas lizingo davėjo apskaitoje suma, kuri lygi neapmokėtai turto vertės dengimo sumai. Lizingo davėjas turi registruoti nebalansinėse sąskaitose informaciją apie neuždirbtas lizingo pajamas.

Pavyzdys. UAB „X“ pagal lizingo sutartį perduoda įrengimus už 254 237,28 litų, PVM 45 762,72 litų, iš viso 300 000 litų UAB „Y“, lizingo trukmė – 5 metai, metinė palūkanų norma – 4,5%, sutarties sudarymo mokestis 3 000 litų. Pirmasis įnašas 93000 litų mokamas dar prieš gaunant įrengimus, kiti – kiekvieną mėnesį.

Jei įmonės „X“ pagrindinė veikla yra lizingo davimas, tuomet įsigytus (pagamintus) įrengimus, skirtus išperkamajai nuomai, galima registruoti 2 klasės sąskaitose: 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, 2631 Kitas trumpalaikis turtas.

1. UAB „X“ gavo avansinį mokėjimą 90000 litų prieš perduodant įrengimus

D 271 Pinigai bankuose	93 000	
K 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai		90 000
K 52 Kitos netipinės veiklos pajamos		3 000

2. UAB „X“ perdavė įrengimus lizingo gavėjui pagal lizingo sutartį:

D 1623 Lizingo (finansinės nuomos) skolininkai	178 191	
D 2434 Kitos gautinos skolos	31 809	
D 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai	90 000	
K 2014 Prekės, skirtos perparduoti	254 237,28	
K 4484 Mokėtinas PVM	45 762,72	

3. Registruojami privalomi lizingo gavėjo įnašai lizingo davėjui kiekvieną mėnesį:

D 271 Pinigai bankuose	3 915	
K 2434 Kitos gautinos skolos		3 127
K 52 Kitos netipinės veiklos pajamos		788

4. Kiekvienų metų pabaigoje sudarant balansą lizingo davėjas iš ilgalaikių gautinų sumų perkelia per būsimus metus gautiną sumą į trumpalaikes gautinas sumas:

D 2434 Kitos gautinos skolos	46 980	
K 1623 Lizingo (finansinės nuomos) skolininkai		46 980

Toliau operacijos registruojamos taip pat tol, kol lizingo gavėjas sumoka visas sumas, o lizingo davėjo gautinose sumose nebelieka jokio likučio. Lizingo pabaigoje jokių įrašų daryti nereikia.

5. ATSARGŲ APSKAITA

5.1 Atsargų rūšys ir įkainojimas

Trumpalaikis turtas – turtas, kurį įmonė sunaudoja ekonominei naudai gauti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Tokio turto apskaitos klausimus pradedame nagrinėti nuo įmonėms reikšmingos turto sudėtinės dalies – atsargų. Jų apskaitą reglamentuoja 9-asis VAS „Atsargos“ (5.1 pav.).

Atsargos – trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.
Balansinė atsargų vertė – vertė, kurios atsargos yra parodytos balanse.
Grynoji galimo realizavimo vertė – įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas.
Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turą, vertė.
Veiklos ciklas – laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų atsargų įsigijimo iki jų realizavimo už pinigus arba už lengvai pinigais paverčiamą priemonę.

5.1 pav. Pagrindinės sąvokos nurodytos 9-ajame VAS

Atsargas sudaro:

- *žaliavos ir komplektavimo gaminiai* – įmonės įsigytas ar pasigamintas turtas (žaliavos, medžiagos, kuras, atsarginės detalės, tara ir kt.), skirtas ne perparduoti, o suvartoti įmonės veikloje per įprastinį įmonės veiklos ciklą;
- *nebaigta gamyba* – įmonės gaminamos produkcijos, kuri pagal technologiją dar nėra visiškai užbaigta, bei nebaigtų teikti paslaugų vertė;
- *pagaminta produkcija* – produkcija, skirta parduoti arba sunaudoti įmonės viduje;
- *pirktos prekės, skirtos perparduoti* – įmonės įsigytos prekės, numatytos perparduoti. Joms priskiriamas ir ilgalaikis turtas, kurį įmonė ketina parduoti.

Pagal 9-ojo VAS „Atsargos“ nuostatas, atsargos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina. Nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti bei kitos tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu išlaidos. Atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina) tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos, jei sumos yra nereikšmingos.

Be to, atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, pakoreguota atlikto pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis. Pirkimo kainos koregavimai, atlikti po atsargų užregistravimo apskaitoje ir susiję su atsargų nukainojimais ir nuolaidomis, apskaitoje parodomi taip:

- jeigu atsargos parduotos – koreguojama parduotų prekių savikaina, mažinant ją nuolaidų ir nukainojimo suma;
- jeigu atsargos dar neparduotos – koreguojama atsargų įsigijimo savikaina, mažinant ją nuolaidų ir nukainojimo suma, tenkančia neparduotoms atsargoms.

Taigi **įsigijimo savikaina** = *pirkimo kaina* – *nukainojimai* – *diskontai* + *su pirkimu susiję*

mokesčiai ir rinkliavos + gabenimo, paruošimo naudoti ir kt. susiję išlaidos.

Pavyzdys. Sausio 5 d. pirktų atsargų įsigijimo savikaina – 150 000 Lt. Vasario mėnesį šių atsargų pardavėjas taikė sutartyje numatytą 3% apyvartos nuolaidą. Kadangi pirkejas atsargų nesunaudojo veikloje, jis turi nuolaidos suma koreguoti atsargų įsigijimo savikainą. Jeigu už atsargas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 443 Skolos tiekėjams (150 000 * 3%)	4500
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	4500

Jeigu už prekes tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama įrašais:

D 2434 Kitos gautinos sumos arba	
D 2021 Išankstiniai apmokėjimai tiekėjams	4500
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	4500

Tiekėjo nuolaidą suteikiant tada, kai įmonė pardavė dalį įsigytų prekių, gauta nuolaidų suma turi būti proporcingai sumažinta parduotų ir likusių neparduotų prekių verte.

Pavyzdys. Sausio 5 d. pirktų atsargų įsigijimo savikaina – 150 000 Lt. Sausio mėnesį dalis šių prekių, t. y. už 40 000 Lt, parduota. Vasario mėnesį tiekėjas taikė sutartyje numatytą 3% apyvartos nuolaidą visai 150 000 Lt sumai. Kadangi prekybos įmonė dalį atsargų pardavė, ji turi koreguoti ir parduotų, ir sandėlyje likusių prekių įsigijimo savikainą. Nuolaidos suma proporcingai paskirstoma parduotų ir likusių neparduotų prekių įsigijimo savikainai.

Jeigu už atsargas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 443 Skolos tiekėjams	4500	
K 6000 Parduotų prekių savikaina (40 000 * 3%)		1200
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (110 00 * 3%)		3300

Taigi prekių įsigijimo savikainą sudaro:

- pirkimo kaina, atėmus pirkimo metu žinomas bei taikytas nuolaidas;
- importo muitai, akcizai bei kiti negražintini mokesčiai;
- pristatymo išlaidos (krova, vežimas, draudimas pervežimo metu ir pan.);
- atsargų paruošimo naudoti išlaidos (išpakavimas ir kiti darbai, atliekami, kad atsargas būtų galima naudoti pagal tiesioginę paskirtį).

Remiantis 9-ojo VAS „Atsargos“ nuostatomis, jeigu neįmanoma arba per brangu tiksliai nustatyti atskirų rūšių prekių gabenimo, sandėliavimo ir pan. išlaidų ir jeigu išlaidų sumos yra mažareikšmės, jos gali būti įskaitomos į parduotų per ataskaitinį laikotarpį prekių savikainą.

Pavyzdys. Sausio 5 d. prekybos įmonė įsigijo skolon prekių už 50 000 Lt. Jų atvežimo samdytu transportu išlaidos – 300 Lt, iškrovimo išlaidos – 262 Lt. Tokiu atveju atvežimo ir iškrovimo išlaidos gali būti priskirtos sausio mėnesį parduotų prekių savikainai, atliekant buhalterinius įrašus:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	50 000	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	562	
K 443 Skolos tiekėjams		50 000
K 4486 Kitos mokėtinios sumos		300
K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis		200
K 4463 Mokėtinios socialinio draudimo įmokos		62

Sudarant finansinę atskaitomybę, atsargos įvertinamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri yra mažesnė. Atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina palyginama su tų pačių atsargų grynąja galimo realizavimo verte finansinės atskaitomybės sudarymo dieną. Jeigu grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, atsargos nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės. Visų atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir (ar) susidarė nuostoliai, veiklos sąnaudomis.

Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinama to laikotarpio veiklos sąnaudoms.

Pavyzdys. Atsargų įkainojimas.			
	<i>Atsargų rūšys</i>		
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
<i>Atsargų įsigijimo savikaina</i>	10 000	20 000	15 000
<i>Grynoji galimo realizavimo vertė</i>	10 500	19 500	15 000
<i>Parodoma finansinėje atskaitomybėje</i>	10 000	19 500	15 000
<i>Apskaitoje daromas įrašas:</i>			
<i>D 61 Veiklos sąnaudos</i>	500		
<i>K 20149 Prekių vertės sumažėjimas (-)</i>		500	

Atsargos perkainojamos, kai: saugomos paseno; pablogėjo jų kokybė; krito kainos dėl sumažėjusios paklausos ir pan. Tai reiškia, kad jų rinkos kaina tapo mažesnė negu įsigijimo vertė, ir įmonė, jų nekoreguodama, balanse neteisingai įvertintų atsargas. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė turi pateikti kuo patikimesnius ir tikresnius duomenis apie turimų atsargų vertę. Toks reikalavimas grindžiamas nuostata, kad atsargų vertė įmonės balanse neturi būti didesnė už naudą, kurios tikimasi pardavus arba sunaudojus šias atsargas. Atsargos nukainojamos vadovaujantis atsargumo principu. Laikantis šio principo, renkantis vieną iš kelių įmonės atsargų įkainojimo būdų, pirmenybė teikiama tam, kurį taikant įmonės rezultatai bus nepalankiausi, t. y. apskaitos informacijoje numatomos blogesnės veiklos perspektyvos.

9-ajame VAS pabrėžiama, jog teisingiausia informacija gaunama nukainojant kiekvieną atsargų vienetą. Atsargos negali būti nukainojamos tokiomis grupėmis kaip, pvz., visa pagaminta produkcija arba visos atsargos, kurios skirtos tam tikrai pramonės šakai. Jeigu, vadovaujantis apskaitos optimalumo principu, netikslinga arba neįmanoma įvertinti kiekvieno atsargų vieneto, atsargos gali būti nukainojamos vienu ar kelių atsargų grupėmis. Tada būtina atsargas sugrupuoti pagal jų vartojamąsias savybes, vartotojus, pagaminimo ir (ar) pardavimo vietą.

Atsargų įkainojimo problema aktuali įmonių buhalteriams ne tik dėl turimų atsargų perkainojimo, bet ir dėl to, jog iškyla atsargų likučių įkainojimo problema. Atsargas perkant skirtingomis kainomis, tai būtina įvertinti. Dažniausiai taikomi 4 atsargų įkainojimo metodai:

Konkrečių kainų metodas. Jis taikomas tada, kai konkretūs atsargų vienetai yra įvertinami jų savikaina, t. y. kai konkretiems parduotų prekių vienetams laikotarpio pabaigoje galima priskirti būtent tų vienetų pirkimo kainas (pvz., parduodant automobilius). Konkrečių kainų būdas gali būti taikomas konkrečioms projektams skirtoms atsargoms. Šis būdas netaikomas, jeigu yra daug atsargų vienetų, kurie gali būti lengvai keičiami vieni kitais.

FIFO metodas (angl.: *first-in, first-out*, liet.: *pirmas į, pirmas iš*) – daroma prielaida, kad anksčiausiai pirktų atsargų kainos priskiriamos pirmiausia parduotų atsargų savikainai, t. y. parduodamos (sunaudojamos) anksčiausiai pirktos atsargos (žaliavos, prekės). Laikotarpio pabaigoje lieka vėliausiomis, paskutinėmis (todėl realesnėmis) kainomis įvertintos atsargos. Ši būda rekomenduojama taikyti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo sunaudotos pirmiausiai.

Pavyzdys. Atsargų įkainojimas FIFO metodu.									
<i>Data</i>	<i>Pirkimai</i>			<i>Pardavimai (sunaudojimas)</i>			<i>Likučiai</i>		
	<i>Kiekis</i>	<i>Kaina</i>	<i>Suma</i>	<i>Kiekis</i>	<i>Kaina</i>	<i>Suma</i>	<i>Kiekis</i>	<i>Kaina</i>	<i>Suma</i>
01 01							1500	2,50	3750
01 05	1450	2,55	3697,5	1800	1500 * 2,5 300 * 2,55	3750 765	1150	2,55	2932,5
01 10	1570	2,60	4082	2300	1150 * 2,55 1150 * 2,6	2932,5 2990	420	2,60	1092

LIFO metodas (angl.: *last-in, first-out*, liet.: *paskutinis į, pirmas iš*) – daroma prielaida, kad vėliausiai pirktų atsargų kainos priskiriamos pirmiausia parduotų atsargų savikainai, t. y. parduodamos (sunaudojamos) vėliausiai pirktos atsargos (žaliavos, prekės). Laikotarpio pabaigoje lieka anksčiausiomis (pirmutinėmis) kainomis įvertintos atsargos.

Pavyzdys. Atsargų įkainojimas LIFO metodu.									
Data	Pirkimai			Pardavimai (sunaudojimas)			Likučiai		
	Kiekis	Kaina	Suma	Kiekis	Kaina	Suma	Kiekis	Kaina	Suma
01 01							1500	2,50	3750
01 05	1450	2,55	3697,5	1800	1450 * 2,55 350 * 2,5	3697,5 875	1150	2,50	2875
01 10	1570	2,60	4082	2300	1570 * 2,6 730 * 2,5	4082 1825	420	2,50	1050

Vidutinės kainos (svertinio vidurkio) metodas. Pasirinkus šį metodą, laikotarpio pabaigos atsargų likučiai įvertinami vidutine kaina. Ji nustatoma, visų laikotarpio pirkimų ir pradinio likučio verčių sumą padalijus iš pirktų ir buvusių laikotarpio pradžioje atsargų vienetų skaičiaus. Vidurkis gali būti apskaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną naują atsargų partiją (pagal aplinkybes kiekvienoje įmonėje, atsižvelgiant į atsargų naudojimo būdą). Dažniausiai svertinio vidurkio metodas taikomas tuo atveju, kai atsargos sumaišytos ir neįmanoma atskirti, kurios įsigytos ar pagamintos pirmiau.

Pavyzdys. Atsargų įkainojimas vidutinėmis kainomis.									
Data	Pirkimai			Pardavimai (sunaudojimas)			Likučiai		
	Kiekis	Kaina	Suma	Kiekis	Kaina	Suma	Kiekis	Kaina	Suma
01 01							1500	2,50	3750
01 05	1450	2,55	3697,5	1800	2,52458	4544,24	1150	2,52458	2903,27
01 10	1570	2,60	4082	2300	2,56811	5906,66	420	2,56811	1078,61

Vidutinių kainų naudojimas nesuteikia galimybės išaiškinti prekių kainų didėjimo ar mažėjimo įtakos atskaitinio laikotarpio veiklos rezultatui, o atsargų vertė balanse gerokai nukrypsta nuo realių laikotarpio pabaigos kainų. Vidutinių kainų nustatymas slenkamojo vidurkio būdu yra tikslesnis rinkos kainų atžvilgiu. Jo esmė ta, kad po kiekvienos atsargų gavimo bei nurašymo operacijos apskaičiuojama nauja vidutinė vieneto vertė ir kiekvieną kartą perskaičiuojama atsargų likučio ir nurašytų gamybai ar parduotų prekių vertė. Šis būdas imlus darbu ir todėl galimas tik taikant kompiuterizuotas apskaitos programas.

5.2 Atsargų apskaitos būdai prekybos įmonėje

Kadangi prekių įsigijimas ir pardavimas (sunaudojimas) vyksta nepertraukiamai per visus metus ir esant dideliems prekių kiekiams, neretai susidaro problema, kaip mažiausiomis darbo sąnaudomis nustatyti, kiek prekių jau parduota, t. y. parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip parduotų prekių savikaina, o kiek – neparduota, t. y. atsispindi atskaitinio laikotarpio balanse kaip atsargos laikotarpio pabaigoje. Ši problema sprendžiama dvejopai: naudojant nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdą (5.2 pav.).

Nuolat apskaitomų atsargų būdas

atsargų likučiai laikotarpio pradžioje
+
atsargų pirkimas
–
atsargų pardavimas arba sunaudojimas
=
atsargų likučiai laikotarpio pabaigoje

Periodiškai apskaitomų atsargų būdas

atsargų likučiai laikotarpio pradžioje
+
atsargų pirkimas
–
atsargų likučiai laikotarpio pabaigoje
=
atsargų pardavimas arba sunaudojimas

5.2 pav. Atsargų apskaitos būdai

Atsargų pardavimas arba sunaudojimas apskaitoje gali būti registruojamas:

- **nuolat apskaitomų atsargų būdu.** Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, apskaitoje registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija. Kiekviena kartą visų metų eigoje pagal prekių pardavimo dokumentus prekybinėse įmonėse arba pagal atskirų atsargų nurašymo gamybai dokumentus gamybinėse įmonėse apskaičiuojama faktiškai per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių ar sunaudotų atsargų vertė. Atėmus šią vertę iš turėtų per ataskaitinį laikotarpį prekių vertės, surandama prekių likučio ataskaitinio laikotarpio pabaigoje vertė, t. y. taikoma tokia formulė: **prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje + per ataskaitinį laikotarpį įsigytos prekės (grynieji pirkimai) – per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių savikaina = prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.**

- **periodiškai apskaitomų atsargų būdu.** Jeigu nuolat apskaitomų atsargų būdą taikyti ekonomiškai netikslinga, gali būti taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas. Čia kiekvieno prekės pardavimo fakto registruoti nereikia. Laikotarpio pabaigoje atliekama inventorizacija, per kurią nustatomi faktiški neparduotų prekių likučiai. Inventorizacijos metu rasti kiekiniai likučiai natūriniai vienetai (pvz., vnt., kg, m ar kt.), įkainojami (padauginami) pirkimo kaina ir taip apskaičiuojamas visų atsargų likutis pinigine išraiška, kuri atsispindi ataskaitinio laikotarpio balanse atsargų sąskaitoje. Iš turėtų prekių vertės atėmus likutį laikotarpio pabaigoje, apskaičiuojama parduotų prekių savikaina (kuri atsispindi pelno (nuostolių) ataskaitoje), jei tai prekybinė įmonė, arba panaudotų atsargų vertė, jei tai gamybinė įmonė, t. y. taikoma tokia formulė: **parduotų per ataskaitinį laikotarpį prekių savikaina = prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje + per ataskaitinį laikotarpį įsigytos prekės (grynieji pirkimai) – prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.**

Siekiant tikslios atsargų judėjimo apskaitos, pasirenkamas pirmasis būdas. Tačiau jis yra imlus rankiniam darbui. Vargu, ar galima reikalauti, pvz., kad pardavėjas sąsiuvinyje žymėtų parduotą kiekvieno muilo gabalėlį ar degtukų dėžutę ir kartu apskaičiuotų jų likučių pasikeitimus. Tačiau prekybos įmonės, kuriose veikia brūkšninių kodų sistema, nuolat apskaityti atsargas nėra sudėtinga.

Nuolat apskaitomų atsargų būdas turi privalumų:

- bet kuriuo metu galima turėti informaciją apie kiekvienos prekių rūšies likutį ir kontroliuoti jų judėjimą, operatyviai reaguoti į prekių likučių pasikeitimus;
- bet kuriuo metu galima sudaryti gana tikslias pelno (nuostolių) ataskaitas;
- padidinti materialinę atsakomybę už prekių apsaugą;
- laiku teikti informaciją vadybininkams apie ekonominius rodiklius (prekių apyvartumo, pelningumo ir kt.);
- rečiau atlikti prekių inventorizacijas ir pan.

Periodiškai apskaitomų atsargų būdas turi vieną esminį trūkumą: jis gali būti palankesnis nesąžiningiems darbuotojams. Pasikliauti vien inventorizacijos rezultatais keblu, nes atsargų likučiai gali sumažėti ir dėl tyčinės veikos – atsargų grobstymo arba dėl aplaidumo, t. y. atsargų sugadinimo. Inventorizavimo metu rastas sandėliuojamų atsargų trūkumas gali būti priskiriamas ir natūralios netekties nuostoliams, jeigu jis susidaro dėl nudžiūvimo, nugaravimo (t. y. atsiranda trūkumas prekių, kurios dėl savo specifinių savybių (drėgmės išgaravimo, biologinių procesų – kvėpavimo, mikroorganizmų veiklos ir pan.) – netenka svorio arba išdulka, išbyra, sudūžta.

Naudojant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, ataskaitinio laikotarpio eigoje įsigytoms prekėms apskaityti dažniausiai skiriama 6 klasės sąskaita *6002 Pirkimai*. Šioje sąskaitoje kaupiamos visos prekių įsigijimo operacijos per visą ataskaitinį laikotarpį faktine įsigijimo išlaidų suma. Per visą laikotarpį registruojant įsigytas prekes, visiškai neliečiama *201 Atsargų* sąskaita. Joje jokie įrašai nei debete, nei kredite per visą laikotarpį nedaromi. Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, visa per laikotarpį *6002 Pirkimų* sąskaitoje susikaupusi suma perkeliama į *6000 Parduotų prekių savikainą*, todėl *6002 Pirkimų* sąskaitoje ataskaitinio laikotarpio pabaigoje jokio likučio nelieka. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje padarius prekių inventorizaciją, nustatyti prekių likučiai perkeliama į *201 Atsargų* sąskaitą. Po šio įrašo turėtų būti daromas ir kitas įrašas – kadangi vieno ataskaitinio laikotarpio pabaigos prekių likutis tampa kito ataskaitinio laikotarpio pradžios prekių likučiu, tai ataskaitinio

laikotarpio pradžios likutis iš *Atsargų* sąskaitos turi būti iškeliamas į Parduotų prekių savikainos debetą. Pažymėtina, kad per visą ataskaitinį laikotarpį apskaitoje pajamos fiksuojamos kiekvieną kartą perdavus prekes, o parduotų prekių savikaina, tenkanti parduotoms prekėms, išaiškinama ir užregistruojama tik pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, atlikus neparduotų prekių inventorizaciją.

Pavyzdys. UAB „Z“ 20X6 m. sausio 1 d. turėjo prekių, skirtų perparduoti, likutį 1000 vnt. po 30 litų, iš viso 30 000 Lt likutis užregistruotas prekių sąskaitoje ir atspindėtas praėjusio laikotarpio balanse. Jeigu įmonė taiko periodiškai apskaitomų atsargų būdą, pirmąją ataskaitinio laikotarpio darbo dieną turimas likutis iškeliamas iš prekių sąskaitos į parduotų prekių savikainos sąskaitą įrašu:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	30 000	
K 2014 Prekės, skirtos perparduoti		30 000

Kiekvieną kartą nusipirkusi prekių įmonė jas registruoja pirkimų sąskaitoje. Tarkime, kad per ataskaitinį laikotarpį, pvz., ketvirtį, buvo pirkti 300 vnt. po 30 Lt, 500 vnt. po 32 Lt ir 400 vnt. po 33 Lt, iš viso už 38 200 Lt, pirkimo PVM 6 876 Lt, visa mokėtina tiekėjams suma sudaro 45 076 Lt:

D 6002 Pirkimai	38 200	
D 2431 Gautinas PVM	6 876	
K 27 Pinigai arba 443 Skolos tiekėjams		45 076

Pasibaigus ketvirčiui, t. y. kovo 31 d., visa pirkimų sąskaitos debeto suma uždarome šią sąskaitą visų pirktų prekių vertę perkeliant į parduotų prekių savikainą:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	38 200	
K 6002 Pirkimai		38 200

Pasibaigus ketvirčiui, per inventorizaciją suskaičiuota, kad liko neparduotų prekių 800 vnt. Pagal FIFO įkainojimo metodą įvertinus šį likutį paskutinių pirkimų kainomis gauname likučio vertę 26 000 (400 vnt. * 33 Lt + 400 vnt. * 32 Lt) Lt. Apskaitoje šias neparduotas prekes iškeliamės į prekių sąskaitą darant įrašą:

D 2014 Prekės, skirtos perparduoti	26 000	
K 6000 Parduotų prekių savikaina		26 000

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, pirmiausiai apskaičiuojame prekių likutį, kuris atsispindi įmonės balanse, o parduotų prekių savikaina yra išvestinis dydis, nes apskaičiuojamas pagal formulę likutis laikotarpio pradžia + pirkimai – likutis laikotarpio pabaigai = 30 000 + 38 200 – 26 000 = 42 200 Lt ir atsispindi pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Naudojant nuolat apskaitomų atsargų būdą, įrašai atsargų sąskaitose daromi po kiekvienos ūkinės operacijos, įsigijus ir pardavus prekes. Įrašai daromi ir buhalterinėse sąskaitose, ir kiekinės apskaitos registruose: sandėlio kortelėse, knygose, žiniaraščiuose, kompiuteriuose ar kt. Įsigyjant ir parduodant prekes, jų kiekis ir kaina įrašomi analitinės prekių apskaitos registruose, kurie dažniausiai vedami sandėliuose, o buhalterijoje – sintetinės apskaitos registruose. Įsigyjant prekes, kiekvieną kartą debetuojuama 201 *Atsargų* sąskaita, o 6002 *Pirkimų* sąskaita nenaudojama. Kiekvieną kartą pardavus prekes registruojamos pajamos. Lygiagrečiai pardavimo operacijai užfiksuojama ir parduotų prekių savikaina. Savikaina apskaičiuojama parduotų prekių kiekį natūriniais matais padauginus iš jų įsigijimo kainų vienu iš pasirinktų būdų: FIFO, LIFO, konkrečių kainų ar vidutinių kainų.

Pavyzdys. UAB „V“ 20X6 m. sausio 1 d. turėjo prekių, skirtų perparduoti, likutį 1000 vnt. po 30 litų, iš viso 30 000 Lt likutis užregistruotas prekių sąskaitoje ir atspindėtas praėjusio laikotarpio balanse. Jeigu įmonė taiko nuolat apskaitomų atsargų būdą, pirmąją ataskaitinio laikotarpio darbo dieną jokių įrašų daryti nereikia.

Kiekvieną kartą nusipirkusi prekių įmonė jas registruoja prekių sąskaitoje. Tarkime, kad per ataskaitinį laikotarpį, pvz., mėnesį, buvo pirkti 300 vnt. po 30 Lt, 500 vnt. po 32 Lt ir 400 vnt. po 33 Lt, iš viso už 38 200 Lt, pirkimo PVM 6 876 Lt, visa mokėtina tiekėjams suma sudaro 45 076 Lt:

D 2014 Prekės, skirtos perparduoti	38 200	
D 2431 Gautinas PVM	6 876	
K 27 Pinigai arba 443 Skolos tiekėjams		45 076

Kiekvieną kartą pardavusi prekes (iš viso 1400 vnt. po 36 Lt), įmonė apskaitoje registruoja pajamas:

D 27 Pinigai arba 241 Pirkėjų skolos	59 472	
K 500 Pardavimai		50 400
K 4484 Mokėtinas PVM		9 072

Užregistravus parduotų prekių pajamas, iš karto apskaičiuojama ir jų savikaina 38 200 (1000 vnt. * 30 Lt + 300 vnt. * 30 Lt + 100 vnt. * 32 Lt)

D 6000 Parduotų prekių savikaina	42 200	
----------------------------------	--------	--

K 2014 Prekės, skirtos perparduoti

42 200

Taikant šį būdą, net kiekvieną mėnesį galima apskaičiuoti įmonės pelną (nuostolius), pvz., sausio mėn. pajamos 50 400 Lt – parduotų prekių savikaina 42 200 Lt = bendrasis pelnas 8 200 Lt.

Prekių likutis yra išvestinis dydis, kuris savaime apskaičiuojamas išvedant visų sąskaitų likučius pagal formulę likutis laikotarpio pradžiai + pirktos prekės – parduotų prekių savikaina = 30 000 + 38 200 – 42 200 = 28 000 Lt.

Kaip matome, naudojant abu prekių apskaitos metodus, esant toms pačioms sąlygoms, rezultatai gaunami vienodi, jeigu tik nėra jokių prekių vagysčių, gedimų ir t. t.

Pavyzdys. Sausio 5 d. pirktų atsargų įsigijimo savikaina – 150 000 Lt. Vasario mėnesį šių atsargų pardavėjas taikė sutartyje numatytą 3% apyvartos nuolaidą. Kadangi pirkėjas atsargų nesunaudojo veikloje, jis turi nuolaidos suma koreguoti atsargų įsigijimo savikainą. Jeigu už atsargas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

<i>D 443 Skolos tiekėjams</i>	4500	
<i>K 609 Nuolaidos, grąžinimai</i>		4500

Jeigu už prekes tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama įrašais:

<i>D 2434 Kitos gautinos sumos arba</i>		
<i>D 2021 Išankstiniai apmokėjimai tiekėjams</i>	4500	
<i>K 609 Nuolaidos, grąžinimai</i>		4500

Taikant abu būdus, iškyla klausimas, kaip apskaityti prekes, kurios buvo sugadintos, sugedo ar buvo pavogtos. Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, visos prekės, kurių nėra ataskaitinio laikotarpio pabaigos likučiuose, laikomos parduotomis ir nurašomos į parduotų prekių savikainą. Bet nesančios prekės ne visada būna parduotos. Faktiški nuostoliai neturėtų pakliūti į parduotų prekių savikainą, reikėtų atskirai fiksuoti faktiškai patirtus natūralios netekties nuostolius, išaiškintas vagystes bei kitus atvejus, kai prekės nebuvo parduotos. Jeigu nuostoliai dėl sugedusių (pavogtų) prekių susidarė dėl konkrečių asmenų kaltės, pirmiausia jiems turėtų būti pareikštos pretenzijos. Kai sugadintų ar sugedusių prekių nuostolių iš kaltų asmenų išieškoti neįmanoma arba kalti asmenys nežinomi, nuostoliai nurašomi į sąnaudas.

Pavyzdys. UAB „A“ pastebėjo vienos prekių siuntos (100 vnt. po 30 Lt) dingimą. Pastebėjus šį faktą surašytas Prekių nurašymo aktas, pagal kurį apskaitoje daromas įrašas:

<i>D 2434 Kitos gautinos skolos</i>	3 000	
<i>K 2014 Prekės, skirtos perparduoti (arba 6002 Pirkimai)</i>		3 000

Fiksuojamos gautinos skolos, nes bandoma išsiaiškinti kaltus asmenis, iš kurių išieškoma nuostolių suma. Jei iš kaltų asmenų pavyksta išieškoti sumas, tai daromas toks įrašas:

<i>D 27 Pinigai arba 2014 Atsargos (6002 Pirkimai)</i>	3 000	
<i>K 2434 Kitos gautinos skolos</i>		3 000

Jeigu iš kaltų asmenų nepavyksta išieškoti sumų arba kalti asmenys nenustatomi, daromas įrašas:

<i>D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos</i>	3 000	
<i>K 2434 Kitos gautinos skolos</i>		3 000

Gryni būdai ne visada naudojami. Pasirenkant sąskaitų sistemą ir koresponduojančias sąskaitas reikia pažymėti, kad ir sąskaitų planas, ir įrašų pobūdis bei nuoseklumas nėra ir negali būti vienodas visose įmonėse. Tai priklauso nuo įmonės situacijos, jos veiklos, pirminių dokumentų, informacijos valdymo tikslams poreikio ir pobūdžio, informacijos apdorojimo galimybių.

5.3 Atsargų apskaita gamybinėje-perdirbimo įmonėje

Gamybinėje-perdirbimo įmonėje atsargų apyvarta apskaitoma pagal šią schemą: *žaliavos ir komplektavimo gaminiai → nebaigta gamyba → pagaminta produkcija → atsargų sąnaudos*. Prekybos įmonėje nėra gamybos stadijos, todėl atsargų apyvartos schema paprastesnė: *pirktos prekės, skirtos perparduoti → atsargų sąnaudos*. Koresponduojant šias operacijas atsižvelgiama į atsargų apskaitos būdą.

Nuolat apskaitant atsargas, įrašai atitinkamose atsargų sąskaitose daromi po kiekvienos ūkinės operacijos, jas užpajamuojant bei priskiriant sąnaudoms. Šitai lemia ir jų apskaitos ypatumus.

Gamybinėje-perdirbimo įmonėje, taikant šį būdą, atsargos apskaitomos koresponduojant: žaliavos ir komplektavimo gaminiai → nebaigta gamyba → pagaminta produkcija → parduotų prekių savikaina.

Suprantama, čia teikiama supaprastinta schema. Ją būtų galima naudoti, jei gaminio savikainą sudarytų tik žaliavos ir komplektavimo gaminiai. Tačiau tokia supaprastinta schema leidžia suvokti atsargų judėjimą nuo jų įsigijimo iki panaudojimo kiekvienoje stadijoje.

Taip pat reikia įvertinti, kad prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti bei kitos, tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu, išlaidos. Be to, į pagamintos ir nebaigtos gaminti produkcijos vertę įskaitomos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Jas tikslinga pirmiausiai sugrupuoti, po to perkelti į nebaigtos gamybos sąskaitą. Tuomet schema būtų tokia: tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos → nebaigta gamyba → pagaminta produkcija → parduotų prekių savikaina.

Pavyzdys. Registruojame tiesiogines gamybos išlaidas: per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtas – 30 000 Lt tiesioginio darbo užmokesčio suma; 9300 Lt nuo darbo užmokesčio apskaičiuotas socialinio draudimo įmokas; 60 000 Lt žaliavų ir komplektavimo gaminių sunaudojimo suma.

Šių operacijų korespondencijos:

D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos	99 300
K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	60 000
K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis	30 000
K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	9300

Registruojame netiesiogines gamybos išlaidas: per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtas – 6000 Lt darbo užmokesčio suma darbuotojų, kurių darbas nėra tiesiogiai susijęs su produkcijos gamyba; 1860 Lt nuo darbo užmokesčio apskaičiuotas socialinio draudimo įmokas; 1500 Lt pagalbinių medžiagų, tiesiogiai neįeinančių į gaminamos produkcijos sudėtį, suma; 400 Lt gamybinio ilgalaikio turto nusidėvėjimo suma; 15 000 Lt energijos bei kitų gamybinių padalinių išlaidų sumas. Korespondencijos:

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	24 760
K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis	6000
K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	1860
K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	1500
K 1247 IT įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	400
K 448 Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	15 000

Per ataskaitinį laikotarpį sukauptas tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidas perkeliame į 2012 Nebaigtos gamybos sąskaitą. Korespondencijos:

D 2012 Nebaigta gamyba	124 060
K 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos	99 300
K 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos	24 760

Jeigu likučiai 2012 ir 2013 sąskaitose nepasikeitė, tuomet pagamintų gaminių perdavimo į sandėlį korespondencija būtų:

D 2013 Pagaminta produkcija	124 060
K 2012 Nebaigta gamyba	124 060,

o parduotos produkcijos savikainos korespondencija būtų:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	124 060
K 2013 Pagaminta produkcija	124 060

Periodiškai apskaitant atsargas, įrašai atitinkamose atsargų sąskaitose daromi po inventorizacijų. Inventorizacijų metu fiksuojami faktiški atsargų likučiai, kurių pasikeitimai atsispindi sąskaitose:

- 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai ± 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas;
- 2012 Nebaigta gamyba ± 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas;
- 2013 Pagaminta produkcija ± 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas.

Pavyzdys. Įmonėje atsargos apskaitomos periodiškai.

Sakykime, 20X1 m. lapkričio 30 d. įmonėje buvo šios atsargos: žaliavos ir komplektuojantys gaminiai – 20 000 Lt, nebaigta gamyba – 10 000 Lt, pagaminta produkcija – 15 000 Lt. Atsargų likučiai apskaitoje užregistruoti šiose sąskaitose:

D 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai – 20 000

D 2012 Nebaigta gamyba – 10 000

D 2013 Pagaminta produkcija – 15 000.

Per 20X2 m. buvo užregistruota 99 300 Lt tiesioginių gamybos išlaidų ir 24 760 Lt netiesioginių gamybos išlaidų, kurios buvo užregistruotos 6003 ir 6004 sąskaitų debete. Tokiu būdu šių sąskaitų likučiai 20X2 m. gruodžio 31 d. yra:

D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos – 99 300

D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos – 24 760

20X2 m. gruodžio 31 d. atlikus inventorizaciją įmonėje buvo rasta šių atsargų: žaliavų ir komplektuojančių gaminių – 25 000 Lt, nebaigtos gamybos – 8000 Lt, pagamintos produkcijos – 18 000 Lt.

20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje a) registruojami atsargų likučių pokyčiai bei b) apskaičiuojama parduotos produkcijos savikaina:

a) registruojami atsargų likučių pokyčiai:

- 2011 sąskaitos likučių padidėjimas 5000 Lt (25 000 – 20 000):

D 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	5000	
K 6005 Atsargų padidėjimas		5000

- 2012 sąskaitos likučių sumažėjimas 2000 Lt (10 000 – 8000):

D 6005 Atsargų sumažėjimas	2000	
K 2012 Nebaigta gamyba		2000

- 2013 sąskaitos likučio padidėjimas 3000 Lt (18 000 – 15 000):

D 2013 Pagaminta produkcija	3000	
K 6005 Atsargų padidėjimas		3000

b) apskaičiuojama parduotos produkcijos savikaina

- 6005 sąskaitos likutis perkeliama į 6000 Parduotų prekių savikainą:

D 6005 Atsargų padidėjimas	6000	
K 6000 Parduotų prekių savikaina		6000

- 6003 sąskaitos ir 6004 sąskaitos likučiai perkeliama į 6000 Parduotų prekių savikainą

D 6000 Parduotų prekių savikaina	124 060	
K 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos		99 300
K 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos		24 760

Tokiu būdu parduotų prekių savikaina yra 124 060 Lt – 6 000 Lt = 118 060 Lt

6. GAUTINŲ SUMŲ IR PINIGŲ APSKAITA

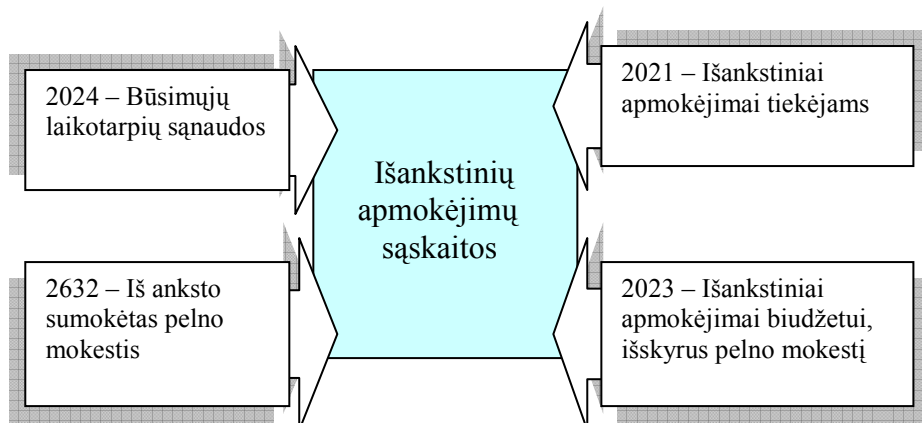
6.1 Išankstinių apmokėjimų apskaita

Pagal 2-ojo VAS „Balansas“ nuostatas, išankstiniams apmokėjimams priskiriamos iš anksto sumokėtos sumos, pvz., apmokėjimas tiekėjams už atsargas ar paslaugas, kurias įmonė gaus vėliau, iš anksto apmokėta reklama, draudimas, iš anksto sumokėtas nuomos mokestis ir pan. Iš anksto apmokama tiekėjams, kurie įsipareigoja tiekti prekes arba teikti paslaugas. Taigi pinigai tiekėjams sumokami ne už prekes ar gautas paslaugas, o už įsipareigojimus jas pateikti. Dažnai išankstinių mokėjimų reikalauja nauji tiekėjai, kurie nėra garantuoti dėl klientų mokumo.

Atsiskaitymų problema opi tiek pirkėjams, tiek tiekėjams. Įmonė kaip pirkėja suinteresuota kuo ilgiau neatsiskaityti su prekių ar paslaugų tiekėjais, nes, naudodama kitų įmonių pinigus, ji gauna neprocentinį kreditą. Įmonė kaip tiekėja, atvirkščiai, siekia kuo greičiau atgauti pinigus, nes didėjanti pirkėjų skola gali sukelti didelį apyvartinių lėšų trūkumą, o tada tenka skolintis pinigų ir mokėti palūkanas. Išankstiniai apmokėjimai padeda spręsti mokumo problemas.

Išankstiniai apmokėjimai tiekėjams laikomi trumpalaikiu turtu, nes avansu sumokėtos pinigų sumos savaime nepriskiriamos sąnaudoms. Laikantis kaupimo principo, sąnaudoms priskiriamos išlaidos, susijusios su uždirbtomis pajamomis. Išankstiniai apmokėjimai tėra pinigų sumažėjimas.

Pavyzdiniame sąskaitų plane išskirtos išankstinių apmokėjimų sąskaitos pateiktos 6.1 paveiksle.



6.1 pav. Išankstinių apmokėjimų sąskaitos

Pavyzdys. UAB „B“ sumokėjo 15 000 Lt iš anksto tiekėjui už prekes. Ši suma registruojama:

D 2021 Išankstiniai apmokėjimai tiekėjams	15 000
K 27 Pinigai	15 000

Šiuo atveju fiksuojame pinigų sumažėjimą ir debitorinės skolos, t. y. skolos įmonei padidėjimą. Ir tik gavus iš tiekėjo prekes už sumokėtą avansą, jas apskaitome pirkimų arba prekių sąskaitoje. Jeigu už iš anksto sumokėtą 15000 Lt sumą iš tiekėjo gauta prekių už 10 000 Lt, tuomet apskaitoje koresponduojama:

D 6002 Pirkimai arba 2014 Prekės, skirtos perparduoti	10 000
K 2021 Išankstiniai apmokėjimai tiekėjams	10 000

Išankstinius apmokėjimus į biudžetą registruojame tada, kai avansu sumokami mokesčiai. Pvz., pagal LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, šio mokesčio mokėtojas, kurio vidutinė mokėtina į biudžetą PVM suma per 3 kalendorinių paeiliui einančių mėnesių laikotarpį viršija 100 000 Lt, moka avansinius PVM mokėjimus.

Pavyzdys. Įmonė „A“ per ataskaitinį mėnesį avansu sumokėjo PVM 5 dieną – 40 000 Lt, 13 d. – 40 000 Lt ir 20 d. – 40 000 Lt. Kiekvieną kartą registruojama:

D 2023 Išankstiniai apmokėjimai biudžetui	40 000
K 27 Pinigai	40 000

Jeigu, sudarius PVM deklaraciją, įmonės mokėtina PVM suma būtų 130 000 Lt, tada įmonei liktų sumokėti į biudžetą 10 000 Lt. Išankstinių apmokėjimų sąskaita uždaroma šiuo įrašu:

D 4484 Mokėtinas PVM	120 000
----------------------	---------

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymą įmonė, kurios apmokestinamosios pajamos per praėjusį mokesčių laikotarpį (metus) viršijo 100 tūkst. litų, moka avansinį pelno mokestį pagal praėjusių metų veiklos rezultatus arba pagal numatomą einamųjų mokesčių metų pelno mokesčio sumą.

Pavyzdys. Tarkime, pasirinktas pirmasis avansinio pelno apskaičiavimo būdas. Įmonė prieš praėjusį mokesčių laikotarpį apskaičiavo 20 000 Lt pelno mokesčio. Įmonei priklauso mokėti už einamųjų metų I–III ketvirčius po 5 000 (20 000 : 4) Lt avansinio pelno mokesčio. Praėjusį mokesčių laikotarpį įmonė priskaičiavo 28 000 Lt pelno mokesčio. Įmonei už einamųjų metų IV ketvirtį priklauso mokėti 7 000 (28 000 : 4) Lt. Iš viso per metus įmonė sumokėjo 5000 + 5000 + 5000 + 7000 = 22000 Lt avansinio pelno mokesčio. Kiekvieną kartą mokant daromas įrašas:

D 2632 Iš anksto sumokėtas pelno mokestis	22 000
K 271 Sąskaitos bankuose	22 000
Einamaisiais metais apskaičiavus pelno mokestį už metus 30 000 Lt, registruojama:	
D 651 Ataskaitinių metų pelno mokesčiai	30 000
K 445 Pelno mokesčio įsipareigojimai	8 000
K 2632 Iš anksto sumokėtas pelno mokestis	22 000

Pagal 2-ąjį VAS „Balansas“, būsimo laikotarpio sąnaudos apskaitomos išankstinių apmokėjimų sąskaitoje. Kai būsimo laikotarpio sąnaudų sumos yra reikšmingos, jos balanse gali būti rodomos atskiroje eilutėje ir paaiškintos aiškinamajame rašte. Būsimųjų laikotarpių sąnaudos – tai iš anksto sumokėtos sumos, kurios sąnaudoms priskiriamos tolygiai (*plačiau apie tai žr. 9 skyriuje*).

Pavyzdys. UAB „X“ sudarė patalpų nuomos sutartį, pagal kurią iš anksto sumokėjo už nuomą 6000 Lt už pusės metų laikotarpį. Tuomet koresponduojama:

D 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	6000
K 271 Sąskaitos bankuose	6000
Į sąnaudas iš anksto sumokėta suma nurašoma tolygiai, t. y. mėnesiui priskirtą sumą, koresponduojant:	
D 6110 Nuomos sąnaudos	1000
K 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	1000

6.2 Trumpalaikių skolų įmonei apskaita

Trumpalaikės skolos įmonei (ne vėliau kaip per metus gautinos iš kitų asmenų sumos) pavaizduojamos balanso *Trumpalaikio turto* skyriaus *Per vienerius metus gautinų sumų* grupėje. Tai:

- 241 Pirkėjų įsiskolinimas;
- 243 Kitos gautinos sumos (Gautinas PVM, Biudžeto skola įmonei, Atskaitingi asmenys, Sukauptos gautinos pajamos).

Ši trumpalaikį turtą svarbu stebėti, nes tam, kad šis turtas virstų pinigais, skolininkai privalo juos pervesti, o jie šito vengia, t.y. yra tikimybė, jos skolininkai gali jų negražinti. Tokios skolos, kurios, vadovų nuomone, nebus padengtos pinigais ar koku nors kitu turtu, vadinamos abejotinomis skolomis (kartais pavadinamos ir “blogomis skolomis”).

Visos trumpalaikių gautinų sumų sąskaitos turi kontrarinę sąskaitą *Abejotinos skolos (-)*, į kurią iškeliamos visos skolos, dėl kurių apmokėjimo suabejojama.

Pirkėjų įsiskolinimas – tai su įmonės prekybine veikla (prekių, paslaugų ir savos produkcijos pardavimu) susijusios pirkėjų skolos. Trumpalaikiam turtui šios skolos priskiriamos tuomet, kai jų gražinimo terminas yra ne ilgesnis kaip 12 mėnesių.

Pavyzdys. Įmonė, PVM mokėtoja, skolon pardavė pirkėjui produkcijos už 90 000 Lt + 16 200 Lt pardavimo PVM. Įforminus PVM sąskaita faktūra produkcijos pardavimą skolon, daromas įrašas:

D 2411 Pirkėjų skolos	106 200
K 500 Pardavimų pajamos	90 000
K 4484 Mokėtinas PVM	16 200

Abejotinų skolų apskaita. Pagal atsargumo principą balanse per vienerius metus gautinas sumas (taip pat ir pirkėjų įsiskolinimus) reikia atspindėti grynąja verte, tai reiškia, kad pateikiama gautinų skolų suma turi būti tokia, kurią įmonė tikisi gauti, o skolos, kurių nesitikima atgauti, turi būti eliminuojamos iš bendros gautinų skolų sumos.

Didžiausią debitorinių įsiskolinimų dalį įmonėje dažniausiai sudaro pirkėjų skolos. Todėl jų nemokumas, t. y. neatsiskaitymas už pateiktą produkciją ar suteiktas paslaugas, gali sąlygoti ir pačios įmonės nemokumą (nesugebėjimą atsiskaityti su darbuotojais, biudžetu, tiekėjais). Apyvartinių lėšų trūkumas dėl pirkėjų skolų augimo yra grėsmingas veiksnys, galintis netgi sukelti įmonės finansinį nestabilumą.

Todėl apskaitoje įprasta išskirti abejotinas ir beviltiškas pirkėjų skolas. Skolos laikomos abejotinomis ir perkeliamos į abejotinų skolų sudėtį tuomet, kai sužinoma, kad jos gali būti negražintos. Pavyzdiniame sąskaitų plane abejotinoms pirkėjų skoloms registruoti skirta 2419 sąskaita.

Pavyzdys. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad jei pirkėjas nesumoka skolos daugiau kaip 12 mėnesių, skola laikoma abejotina.

20X1 m. lapkričio 30 d. pirkėjas pirkė prekių už 5000 Lt. Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. balansą nustatyta, kad nuo prekių pardavimo praėjo 13 mėn. ir pirkėjas skolos neapmokėjo., todėl skola laikoma abejotina ir nurašoma į abejotinų skolų sąnaudas. Ši suma buhalteriniu įrašu perkeliama į abejotinų skolų sąskaitą:

D 6117 Abejotinų skolų sąnaudos	5000	
K 2419 Abejotinos skolos (-)		5000

Pirkėjų abejotinų skolų sąskaitoje skolos laikomos tol, kol tikimasi jas atgauti. Jei įmonė sužino, kad pirkėjo skola tikrai nebebus apmokėta (pvz., pirkėjui pradėta bankroto procedūra, pirkėjo įmonė likviduota ar kt.), t. y. jei skola tampa beviltiška, ji nurašoma.

Pavyzdys. Įmonė 5000 Lt abejotinų skolų pripažino beviltiškomis, nes sužinojo, jog pirkėjui iškelta bankroto byla:

D 2419 Abejotinos skolos (-)	5000	
K 2411 Pirkėjų skolos		5000

6.3. Gautinų sumų ir trumpalaikio finansinio turto apskaita

Gautinomis sumomis laikomos trumpalaikės skolos, susijusios su įmonės tipine veikla, pvz., pirkėjų skolos, atsiradusios perleidžiant įmonės ilgalaikį turtą, gautinas PVM, kitų mokesčių į biudžetą (nekilnojamojo turto, akcizo ir pan.) išankstiniai mokėjimai, per vienerius metus gautinos sumos pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartis, jeigu tai nėra tipinė įmonės veikla, sukauptos pajamos, atskaitingiesiems asmenims išduoti avansai bei kitos skolos. Visa tai aptarsime išsamiau.

Neretai įmonėse išduodamas avansas atskaitingiesiems asmenims prekėms, degalams, paslaugoms pirkti, komandiruotės išlaidoms ir pan.

Įmonės naudojamų automobilių kuras dažniausiai priskiriamas trumpalaikiam turtui, todėl vadovui būtina patvirtinti taikomas kuro normas kiekvienam automobiliui pagal jo technines charakteristikas arba LR susisiekimo ministro 1995 m. spalio 12 d. įsakymą Nr. 405 „Automobilio kuro normų nustatymo metodika“, kuro nurašymo tvarką (pildomus dokumentus, jų rekvizitus ir kt.).

Pavyzdys. Įmonė „X“ išmokėjo 500 Lt avansą vairuotojui degalams pirkti. Daromas toks įrašas:

D 2435 Atskaitingi asmenys	500	
K 272 Kasa		500

Vairuotojas, atsiskaitydamas už nupirktus degalus, sudaro avansinę apyskaitą, prie kurios prideda degalinės kvitus. Užpildytas automobilio kelionės lapas parodo, kad nupirkti degalai sunaudoti įmonės veikloje. Buhalteris tai fiksuoja tokiu įrašu:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	423,75	
D 2431 Pirkimo PVM	76,25	
K 2435 Atskaitingi asmenys		500

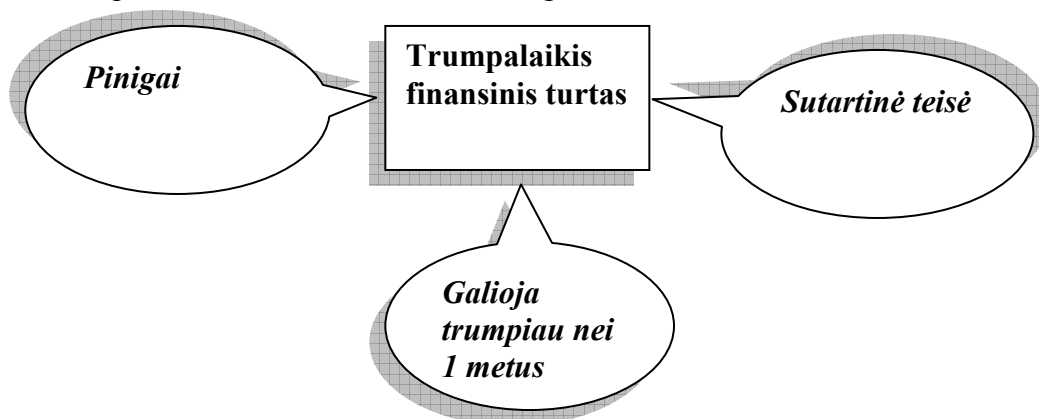
Gautinoms sumoms priskiriamos sukauptos pajamos. Pagal 2-ąją VAS „Balansas“, sukauptos pajamos parodomos gautinų sumų straipsniuose. Jeigu sukauptų pajamų suma yra reikšminga, ji gali būti rodoma atskira eilute ir paaiškinama aiškinamajame rašte.

Sukauptos pajamos laikomos tolygiai susidarančiomis. Įmonė už suteiktas paslaugas pinigus gali gauti ateityje, tačiau, apskaitą tvarkant kaupimo principu, pajamos apskaitomos ir negavus pinigų. (plačiau apie tai žr. 9.4 skyriuje)

Pavyzdys. Įmonė nuomoja vilkiką kitai įmonei. Mėnesio nuoma – 1000 Lt. Buhalteris šią sumą registruoja įrašų:

D 2436 Sukauptos gautinos pajamos	1000	
K 4484 Mokėtinas PVM		152,50
K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos		847,50
Gavus pinigus už vilkiko nuomą:		
D 271 Sąskaitos bankuose	1000	
K 2436 Sukauptos gautinos pajamos		1000

Trumpalaikiam finansiniam turtui priskiriami pinigai, kai sutartinė teisė gauti pinigus arba finansinę priemonę iš kitos įmonės, taip pat sutartinė teisė pasikeisti finansinėmis priemonėmis su kita šalimi galioja trumpesnį nei vienerių metų laikotarpį (6.2 pav.). Minėtojo turto kategorijai priskiriamos trumpalaikės investicijos, įsigijus kitų įmonių akcijų ar kitų vertybinių popierių, taip pat terminuotieji indėliai, padėti į banką ar kitą kredito įstaigą.



6.2 pav. Priskyrimo trumpalaikiam finansiniam turtui sąlygos

Įmonė, turinti laisvų apyvartinių lėšų, gali pinigus kaip terminuotus indėlius padėti į banką. Jei terminuotų indėlių terminai trumpesni nei metų laikotarpis, jie priskiriami trumpalaikiam finansiniam turtui.

Pavyzdys. Įmonė 50 000 Lt padėjo į banką 6 mėn. laikotarpiui už 8% metinių palūkanų. Gautinos palūkanos: $(50\,000 * 0,08 * 180 : 360) = 2000$ Lt. Korespondencijos:

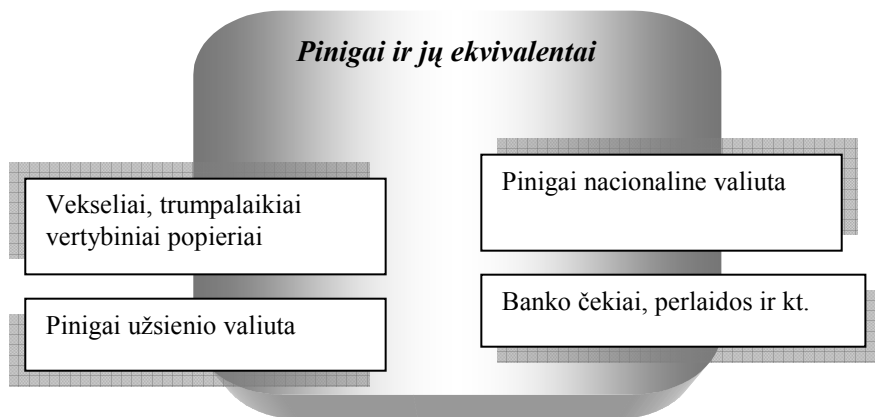
- padėjus pinigus į banko terminuotų indėlių sąskaitą:

D 262 Terminuoti indėliai	50 000	
K 271 Sąskaitos bankuose		50 000
- bankas įmonei pirmą mėnesį priskaičiuoja ir sumoka palūkanų $(50\,000 * 0,08 * 30 : 360) = 333$ Lt:

D 271 Sąskaitos bankuose	333	
K 535 Palūkanų pajamos		333

6.4 Pinigų apskaita

Pinigai ir pinigų ekvivalentai – visi įmonės turimi pinigai vietine ir užsienio valiuta ir jų ekvivalentai, pvz., grynai pinigai kasoje ir banko sąskaitose, banko čekiai, perlaidų vertė, vekseliai, pašto ženklai ir kt., t. y. tos pinigų sumos, kuriomis įmonė realiai gali naudotis (6.3 pav.).



6.3 pav. Pinigų sudėtis

Pinigų (grynų) apskaitą kasoje reglamentuoja 2000 m. vasario 17 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 179 „Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės“.

Pinigai į kasą iš įmonių, gyventojų priimami pagal **kasos pajamų orderį**, kurį pasirašo vyriausiasis buhalteris (buhalteris), o priėmus pinigus - ir kasininkas. Priėmus pinigus, išduodamas kasos pajamų orderio antras egzempliorius arba jo kvitas, kurį pasirašo vyriausiasis buhalteris (buhalteris) ir kasininkas.

Pinigai iš kasos išmokami pagal **kasos išlaidų orderį**. Pinigai išmokami ir pagal kitus atitinkamai įformintus dokumentus (mokėjimo žiniaraštį, prašymą išduoti pinigus, sąskaitas ir kitus dokumentus), išrašius kasos išlaidų orderį, kurį pasirašo ūkio subjekto vadovas ir vyriausiasis buhalteris (buhalteris). Jeigu pinigai išmokami pagal kasos išlaidų orderį asmeniui, kuris nėra tos įmonės darbuotojas, nurodomas asmens vardas, pavardė, asmens kodas, paso arba kito asmens tapatybę patvirtinančio dokumento pavadinimas ir jo numeris ir gavėjo nurodyta gyvenamoji vieta. Pinigų gavėjas, priimdamas pinigus, pasirašo kasos išlaidų orderyje, kuriame įrašoma gautoji suma: litai – žodžiais, centai – skaitmenimis. Jeigu pinigai išmokami pagal mokėjimo žiniaraštį, suma žodžiais nenurodoma. Išmokėti pinigus iš kasos asmenims, kurie nėra įmonės darbuotojai, leidžiama tik pagal kiekvienam asmeniui atskirai išrašytus kasos išlaidų orderius. Kasininkas išmoka pinigus tik kasos išlaidų orderyje nurodytam asmeniui.

Kasos pajamų bei išlaidų orderiai ir pinigų priėmimo kvitai pildomi tiksliai ir aiškiai rašalu, tušinuku arba techninėmis priemonėmis. Juose negali būti jokių trynimų, braukymų arba taisymų – net ir patvirtintų. Suma žodžiais pradėdama rašyti didžiąja raide eilutės pradžioje. Kasos pajamų ir išlaidų orderyuose nurodomi dokumentai, kurių pagrindu priimami į kasą arba išmokami iš kasos pinigai.

Jeigu kasos išlaidų orderyje arba mokėjimo žiniaraštyje nėra pinigų gavėjo parašo, laikoma, kad pinigai neišmokėti. Pinigai, neišforminti kasos pajamų orderiais, laikomi kasos pertekliumi ir įskaitomi į įmonės pajamas.

Įmonė gali **išmokėti pinigus** savo darbuotojams (**atskaitingiems asmenims**), kuriuos vadovas paskyrė atlikti šias operacijas: mokėti už turtą, žemės ūkio produkciją, suteiktas paslaugas, mokėti avansą, padengti kitas su ūkio subjekto veikla susijusias išlaidas. Išmokant pinigus iš kasos šiems asmenims, taip pat išrašomas kasos išlaidų orderis. Atskaitingas asmuo, gautais pinigais atsiskaitęs su kitomis įmonėmis, gyventojais, pateikia buhalterijai pinigų sumokėjimą įrodančius dokumentus, kuriuos surašo į avanso ataskaitą, – nurodo joje šių dokumentų pavadinimus, numerius, datas, išmokėtas sumas. Atskaitingas asmuo su buhalterija atsiskaito vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nustatyta ir ūkio subjekto vadovo patvirtinta tvarka bei terminais, bet ne rečiau nei kartą per mėnesį. Jeigu darbuotojas nepanaudoja visų išduotų pinigų, šis likutis gali būti paliekamas jam atlikti kito laikotarpio (pvz., mėnesio) operacijoms. Jei darbuotojas atleidžiamas, jo nepanaudotų pinigų gražinimas į kasą įforminamas kasos pajamų orderiu.

Atskaitingas asmuo, įmonės vardu gavęs pinigus iš kitų įmonių arba gyventojų už jiems parduotą turtą, suteiktas paslaugas arba avansą, išrašo pinigų priėmimo kvitą. Pirmas pinigų priėmimo kvito egzempliorius lieka atskaitingam asmeniui, o antras atiduodamas pinigų mokėtojui. Atskaitingas asmuo gautus pinigus su jų gavimą įrodančiais dokumentais atiduoda į kasą. Pinigų priėmimas į kasą

įforminamas kasos pajamų orderiu, atskaitingam asmeniui išduodamas kasos pajamų orderio antras egzempliorius arba jo kvitas. Pinigų sumokėjimo tvarką ir terminus (ne rečiau kaip kartą per mėnesį) atskaitingam asmeniui nustato vyriausiasis buhalteris (buhalteris) ir patvirtina įmonės vadovas.

Visos kasos operacijos įrašomos į **kasos knygą**. Jeigu kasos knyga pildoma *kompiuteriu*, turi būti išsaugoti visi būtinieji kasos knygos rekvizitai: data, pinigų likutis kasoje darbo dienos pradžioje, kasos pajamų ir išlaidų orderių numeriai, iš ko priimta arba kam išmokėta pinigų suma pagal kiekvieną orderį, bendra gautų ir bendra išmokėtų per dieną pinigų suma, pinigų likutis kasoje darbo dienos pabaigoje, kasininko ir vyriausiojo buhalterio (buhalterio) parašai. Jeigu kasos operacijos *nekompiuterizuotos*, įmonė pildo kasos knygą (knygas), kurios (kurių) lapai turi būti sunumeruoti, perverti virvele ir užantspauduoti. Įrašas, nurodantis kasos knygos lapų skaičių, tvirtinamas įmonės vadovo ir finansininko parašais. Įrašai kasos knygoje daromi dviem egzemplioriais per kalkę arba savaiminio kopijavimo popierių. Antrieji lapų egzemplioriai turi būti atplėšiami ir naudojami kaip kasininko apyskaita, pirmieji lieka kasos knygoje. Pirmieji ir antrieji lapų egzemplioriai numeruojami tais pačiais numeriais. Trynimai ir nepatvirtinti taisymai kasos knygoje draudžiami. Taisymai turi būti patvirtinti kasininko ir vyriausiojo buhalterio (buhalterio) parašais. Jeigu įmonėje nėra kasininko pareigybės, atlikti kasos operacijas ta pačia tvarka pavedama kitiems darbuotojams.

Kasos knygoje kasininkas įrašo kiekvieną orderį. Kasdien, jeigu vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nenustatyta kitaip, baigiantis darbo dienai, kasininkas susumuoja dienos operacijas, įrašo kasos likutį ir atiduoda (jeigu kasos knyga pildoma kompiuteriu, – išspausdina ir atiduoda) į buhalteriją antrąjį atplėšiamąjį lapą su kasos pajamų ir išlaidų dokumentais, kaip kasininko apyskaitą. Kasos knygoje pasirašo buhalterijos darbuotojas, priėmęs šiuos dokumentus. Vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nustatyta tvarka kasininko apyskaitos gali būti sudaromos ne kiekvieną dieną, bet ne rečiau kaip kartą per mėnesį. Kasininko apyskaitą privaloma sudaryti kiekvieno mėnesio pabaigoje. Įmonės vyriausiasis buhalteris (buhalteris) privalo kontroliuoti, kad būtų tinkamai tvarkoma kasos knyga. Jo nurodymai kasininkui yra privalomi.

Įmonės struktūriniai padaliniai vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nustatyta tvarka gali pildyti atskiras kasos knygas.

Neribotos civilinės atsakomybės įmonėse, kuriose nėra buhalterinės apskaitos tarnybos arba vyriausiojo buhalterio (buhalterio) ir nėra kasininko pareigybės, kiekvieną kasos pajamų ir išlaidų orderį tik vienoje vietoje pasirašo šių įmonių vadovai. Jie nustato atskaitingų asmenų atsiskaitymo tvarką ir terminus. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims (individualioms įmonėms ir kt.) neprivaloma pildyti kasos knyga. Šiose įmonėse kasos operacijos įrašomos į kitokius savininko nustatytus apskaitos registrus.

Prekybos įmonėse grynai pinigai apskaitomi ne tik įmonės kasoje, bet ir elektroniniuose **kasos aparatuose**. Grynujų pinigų priėmimas ir laikymas kasos aparatuose reglamentuojamas LR Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. nutarimu Nr. 1283 „*Dėl kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos aprašo patvirtinimo*“. Kasos aparatai turi būti įrengti ir naudojami kiekvienoje atsiskaitymo vietoje, kurioje:

- asmenys už prekes (paslaugas) atsiskaito grynaisiais pinigais ir (ar) mokėjimo kortelėmis;
- asmenims už perkamas iš jų prekes mokama grynaisiais pinigais, kai neišduodamas kitoks (ne kasos aparato kvitas) apskaitos dokumentas.

Naudoti kasos aparatų nereikalaujama, kai kiekvienam asmeniui išduodamas pinigų priėmimo kvitas arba kitas numeruotas ir VMI įregistruotas apskaitos dokumentas arba bilietas, įregistruotas VMI, o asmens reikalavimu – ir (PVM) sąskaita faktūra:

- gyvenamosiose, darbo ar kitose asmenų iškvietime nurodytose prekių pristatymo (paslaugų suteikimo) vietose, kuriose už prekes (paslaugas) atsiskaitoma grynaisiais pinigais;
- ne patalpose įrengtose paslaugų teikimo vietose (nesaugomose automobilių stovėjimo aikštelėse, dviračių, valčių nuomos bei kt.);
- sugedus kasos aparatui arba pažeidus jo plombą, kai kasos aparatą naudoti draudžiama, tačiau tik tokio kasos aparato remonto, aptarnavimo ar keitimo laikotarpiu ir tik iškvietus aptarnavimo specialistą ir užregistravus iškvietimą kasos operacijų žurnale.

Nereikalaujama, kad kasos aparatai būtų naudojami atsiskaitymui tarp įmonių, avansams, užstatams priimti (daiktų nuomos ir kt. atvejais) ir pinigams už anksčiau kreditan parduotas prekes įnešti.

Visos įmonės, prekiaujančios naftos produktais, automobilių dujomis, alkoholiniais gėrimais, apdorotu tabaku arba cukrumi, kiekvienoje mažmeninės prekybos šiais produktais atsiskaitymo vietoje privalo įrengti kasos aparatą. Degalinėse turi būti įrengti ir naudojami specializuoti degalinių fiskaliniai kasos aparatai.

Kasos aparatą turi naudoti tik ta įmonė, kurios vardu jis užregistruotas VMI. Kasos aparatas nuo neteisėto atidarymo turi būti apsaugotas plomba arba lipduku. Prie kiekvieno kasos aparato turi būti techninis pasas, kuris turi būti saugomas visą šio aparato naudojimo laiką. Techninis pasas laikomas kasos operacijų atlikimo vietoje. Kasos aparato techniniame pase turi būti įrašomi visi aparato įrengimo, įrengimo adreso kiekvienos profilaktinės apžiūros ir remonto duomenys, nurodant darbo pradžios ir pabaigos datą ir laiką. Prieš apžiūrą ar remontą ir baigus šiuos darbus turi būti išspausdintos ir įklijuotos į techninį pasą kasos aparato programavimo parametrų ir tarpinė („X“) ataskaitos bei programos pakeitimo ir skaitiklių duomenys. Programą pakeisti (išskyrus kainas, prekių pavadinimus ir kodus) gali tik aptarnavimo įmonė. Kai kasos aparatas nepataisomai sugenda, nusidėvi arba sutrinka jo darbas arba likviduojama įmonė – kasos aparato savininkas (jeigu aparatas neparduotas ir neperregistruotas iki įmonės išregistravimo), kasos aparatą per 3 mėnesius teritorinėje VMI turi išregistruoti įmonė, kurios vardu jis registruotas.

Kasos aparatą įrengia, plombuoja, jo techninį pasą pildo, jį registruoja VMI aptarnavimo įmonės specialistas. Kasos aparatą aptarnauja jį įrengusi aptarnavimo įmonė ar kita tokių modelių kasos aparatus prižiūrinti aptarnavimo įmonė. Įmonė gali sudaryti ilgalaikę arba vienkartinio kasos aparato aptarnavimo ir (ar) remonto sutartį. Įmonė, nesudariusi ilgalaikės kasos aparato aptarnavimo ir (ar) remonto sutarties, gali kreiptis į bet kurią kasos aparatų aptarnavimo įmonę su prašymu atlikti kasos aparato aptarnavimą ar remontą. Kiekvienas kasos aparatas turi būti profilaktiškai aptarnautas ne vėliau kaip per 12 mėnesių po paskutinio kasos aparato profilaktinio aptarnavimo ar remonto. Įmonė privalo kreiptis į aptarnavimo įmonę dėl profilaktinės kasos aparato apžiūros ne vėliau kaip likus 20 dienų iki 12 mėnesių termino pabaigos. Draudžiama naudoti sugedusį, neplombuotą arba su pažeista plomba, ilgiau negu 12 mėnesių profilaktiškai neapžiūrėtą ar neremontuotą kasos aparatą, dirbti be kontrolinės juostos. Išspausdintų kontrolinių juostų ritinėliai sunumeruojami spausdinimo eilės tvarka (nurodomi metai ir eilės numeris, pvz., Nr. 2002/51) ir tvarkingai supakuojami. Ant pakuotės nurodomi metai ir juostų numeriai. Pasibaigus nustatytam saugojimo (3 metams) terminui, kontrolinės juostos teisės aktų nustatyta tvarka sunaikinamos.

Kiekvienam naudojamam kasos aparatui turi būti pildomas atskiras **kasos operacijų žurnalas**, įregistruotas VMI. Šiame žurnale turi būti kasos aparato kiekvienos darbo dienos bei kiekvieno kalendorinio mėnesio ataskaitos („Z“), kuriose pateikiami apibendrinti duomenys apie dienos bei mėnesio operacijas. Dienos ataskaitos turi būti pasirašytos kasos aparatą naudojančios įmonės vadovo įgalioto atsakingo asmens, įklijuotos ir įregistruotos kasos operacijų žurnale. Žurnalas per darbo dieną laikomas kasos operacijų atlikimo vietoje. Užpildytas kasos operacijų žurnalas saugomas 10 metų. Kasos operacijų žurnalas yra apskaitos registras. Jo puslapiai turi būti sunumeruoti, perverti virvele, jos galai užantspauduoti kasos aparato naudotojos ir VMI antspaudais. Baigus pildyti senąjį kasos operacijų žurnalą, naujas žurnalas turi būti pateiktas VMI registruoti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas.

Pinigų inkasavimo (išėmimo iš kasos aparato) terminą įmonės nusistato pačios. Inkasuoti pinigai įnešami į įmonės kasą, išrašant kasos pajamų orderį, arba į atsiskaitomąją sąskaitą banke. Kasos aparato duomenys apie priimtų ir inkasuotų grynųjų pinigų sumas turi sutapti su kasos operacijų žurnale įrašytomis sumomis, o šiame žurnale nurodyta inkasuota suma – su kasos pajamų orderiuose įrašyta arba inkasatorių inkasuota suma. Be to, kasos aparato kasoje ir kasos operacijų atlikimo vietoje draudžiama laikyti neapskaitytus (taip pat asmeninius) pinigus. Kasos aparatu apskaitytų pinigų kiekis turi sutapti su kasos aparato kasoje ir kasos operacijų atlikimo vietoje laikomų pinigų kiekiu.

Klaidų taisymas (kai klaida pastebėta baigus spausdinti kvitą ar pirkėjas atsisako sumokėti teisingai išspausdintą sumą) ir prekių gražinimas įforminami surašant klaidos taisymo ar gražinamos prekės priėmimo aktą, prie kurio pridedamas klaidingai išspausdintas ar gražinamos prekės pardavimo kvitas (visais atvejais originalas) ir pinigų išėmimo iš kasos aparato kasos kvitas. Tik tokiu būdu įformintuose aktuose užfiksuota gražinimų ir taisymų suma dienos pabaigoje registruojama

atitinkamoje kasos operacijų žurnalo skiltyje ir pagrindžia kasos aparate užregistruotos inkasuotinos realizacijos sumos sumažėjimą.

Asmeniui išduodamame kasos aparato kvite turi būti: unikalus kasos aparato numeris, sudarytas iš įmonės, PVM mokėtojos, kodo ir nuo jo atskirto kasos aparato eilės arba korpuso numerio, prekės (paslaugos) kaina, visa mokėtina suma, PVM suma, jeigu įmonė yra šio mokesčio mokėtoja, kvito išdavimo data, laikas ir eilės numeris. Kvite gali būti išspausdinti ir kiti papildomi rekvizitai. Mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais atsiskaitymo vietose, taip pat degalinėse asmeniui išduodamame kvite turi būti išspausdintas kiekvienos prekės (ne degalinėse – kiekvieno alkoholinio gėrimo arba alkoholinių gėrimų grupės) pavadinimas.

Kasininkas ar kitas įmonės vadovo įgaliotas asmuo pirkėjui pareikalavus, teisės aktuose nustatytais atvejais turi papildomai išduoti nustatyta tvarka užpildytą (PVM) sąskaitą faktūrą.

Pavyzdiniame sąskaitų plane nėra numatytos sąskaitos kasos aparato operacijoms registruoti, todėl tikslinga tokias sąskaitas sukurti, pvz., 2721 „Pinigai kasos aparate“.

Pavyzdys. Naudojant papildomą kasos 2721 sąskaitą, nurodytų operacijų korespondencijos būtų tokios:

Kasos aparato žurnale užfiksuotos pardavimų apimtys:

<i>D 2721 Pinigai kasos aparate</i>	<i>40 325,43</i>
<i>K 4484 Mokėtinas PVM</i>	<i>6 151,33</i>
<i>K 500 Pardavimo pajamos</i>	<i>34 174,10</i>
<i>inkasavus pinigais:</i>	
<i>D 272 Kasa</i>	<i>40 300</i>
<i>K 2721 Pinigai kasos aparate</i>	<i>40 300</i>

Pinigų apskaita banke. Pinigų operacijos banke vykdomos pagal *LR Mokėjimų įstatymą (1999)*, kuris nurodo, kad piniginiai atsiskaitymai vykdomi pagal mokėjimo nurodymus (mokėjimo pavedimus) – tai mokėtojo arba gavėjo raštu arba elektroninėmis mokėjimo priemonėmis sudarytas nurodymas kredito įstaigai (bankui) pervesti lėšas gavėjui. Populiariausia atsiskaitymo priemonė yra **kredito pervedimas** – mokėtojo inicijuotas sandoris, kai mokėtojo kredito įstaigai pateiktas mokėjimo nurodymas vykdomas mokėtojo lėšoms pervesti gavėjui į jo sąskaitą kredito įstaigoje. Jeigu mokėtojo ir gavėjo bankas tas pats, tai mokėjimo nurodymas laikomas įvykdytu, kai bankas įrašo lėšas į gavėjo sąskaitą, o jeigu mokėtojo ir gavėjo bankai skirtingi, tai mokėjimo nurodymas laikomas įvykdytu, kai gavėjo bankas pagal mokėjimo nurodymą *gauna lėšas* iš mokėtojo banko. Bankas neatsako už mokėtojų ir gavėjų tarpusavio pretenzijas dėl atsiskaitymo prievolių. Mokėtojo bankas, priėmęs mokėjimo nurodymą, turi jį įvykdyti tą pačią banko darbo dieną, jeigu mokėtojo ir gavėjo bankai yra tie patys. Jeigu mokėtojo ir gavėjo bankai skirtingi, lėšos į gavėjo sąskaitą gali būti pervedamos kitą darbo dieną. Jeigu mokėjimo nurodyme nurodyta vėlesnė jo vykdymo data, bankas privalo jį įvykdyti nurodytą banko dieną.

Mokėtojo bankas negali išskaičiuoti komisinio atlyginimo už mokėjimo nurodymo vykdymą iš mokėjimo nurodymo sumos. Komisinio atlyginimo suma išskaitoma iš lėšų sąskaitoje likučio. Įvairūs sumokėti bankui komisiniai už atliktas paslaugas įmonei yra veiklos sąnaudos.

Bankas privalo (raštu arba elektroninėmis ryšio priemonėmis) pateikti sąskaitos naudotojui aiškiai ir lengvai suprantamą informaciją apie atliktas operacijas. Informacijoje turi būti nurodyta: 1) operacijos turinys, atlikimo data ir, jeigu taikytina bei įmanoma, priemonės panaudojimo vieta; 2) operacijos metu iš naudotojo sąskaitos nurašyta lėšų suma sąskaitoje esančia valiuta ir, jeigu taikytina, lėšų suma mokėjimo valiuta; 3) įmokos, komisinis atlyginimas ir kiti mokėjimai, išskaičiuoti už atliktas operacijas; 4) valiutos keitimo santykis, jeigu operacijos metu buvo keičiama valiuta.

Pagal šią banko pateiktą informaciją apie įvykusius įmonės sąskaitoje pinigų judėjimus ir jų pobūdį įmonės buhalteris registruoja operacijas apskaitoje

Pavyzdys. Į įmonės atsiskaitomąją sąskaitą banke įplaukė 5000 Lt. Elektroninė bankininkystė leidžia įmonės buhalteriiui jas greitai užfiksuoti apskaitoje:

<i>D 271 Sąskaitos bankuose</i>	<i>5000</i>	
<i>K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas</i>		<i>5000</i>

Kai trūksta pinigų banko sąskaitoje arba kasoje, įmonė gali įmokėti iš kasos į atsiskaitomąją sąskaitą banke ar išimti iš jos grynus pinigus ir įnešti į kasą.

Pavyzdys. UAB „X“ atsiskaitymams banko sąskaitoje pritrūko pinigų, todėl turėdama jų per daug kasoje iš kasos į banko sąskaitą įneša 27 000 litų. Apskaitoje daromi įrašai:

- įmokėta į banko atsiskaitomąją sąskaitą:

D 273 Pinigai kelyje	27 000	
K 272 Kasa		27 000

- fiksuojant įplaukas atsiskaitomojoje sąskaitoje banke:

D 271 Sąskaitos bankuose	27 000	
K 273 Pinigai kelyje		27 000

Pritrūkus pinigų kasoje, o banke jų turint pakankamai iš atsiskaitomosios sąskaitos banke išimta ir įnešta į kasą 10 500 litų. Apskaitoje daromi įrašai:

- išėmus pinigus iš banko sąskaitos:

D 273 Pinigai kelyje	10 500	
K 271 Sąskaitos bankuose		10 500

- pajamuoiant iš atsiskaitomosios sąskaitos banke išimtus pinigus kasoje:

D 272 Kasa	10 500	
K 273 Pinigai kelyje		10 500

Šiose operacijose naudojama tarpinė 273 Pinigai kelyje sąskaita todėl, kad iš karto registruoti pinigų išėmimo iš kasos (banko) ir įnešimą į banką (kasą) negalima, nes tarp šių veiksmų yra tam tikras laiko tarpas, kai pinigai yra išimti, bet vežami, t. y. kelyje, o tik vėliau įnešami.

Valiutinių operacijų apskaita. Pagal galiojančią tvarką, juridiniai bei fiziniai asmenys Lietuvoje turi teisę vidaus atsiskaitymams ir mokėjimams negrynaisiais naudoti užsienio valiutą, o eurus – taip pat ir atsiskaitymams bei mokėjimams grynaisiais.

Bankuose kiekviena užsienio valiuta apskaitoma atskiroje sąskaitoje. Todėl įmonėje taip pat tikslinga kiekvieną užsienio valiutą apskaityti atskiroje sąskaitoje. Kasos operacijos užsienio valiuta atliekamos taip pat kaip ir nacionaline valiuta, tačiau kasos pajamų ir išlaidų orderiuose priimta ir išmokėta pinigų suma įrašoma litais ir centais, bei užsienio valiuta (žodžiais ir skaitmenimis). Operacijos kiekviena užsienio valiuta turi būti surašytos atskirose kasos knygoje.

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. Valiutiniais straipsniais laikoma įmonės turima valiuta, taip pat visos valiuta gautinos bei valiuta mokėtinos sumos (pvz., pirkėjų skolos, skolos tiekėjams, gautos bei suteiktos paskolos ir kt.). Išankstiniai apmokėjimai ir gauti išankstiniai apmokėjimai už prekes ir paslaugas valiutiniams straipsniams nepriskiriami, todėl įvertinami ir balanse pateikiami jų atsiradimo (mokėjimo arba gavimo) dienos valiutos kursu.

Valiutiniai straipsniai balanse turi būti įvertinami finansinės atskaitomybės valiuta (litais), taikant balanso datos (dažniausiai gruodžio 31 d.) valiutos kursą. **Valiutos kursas** – skelbiamas oficialus valiutos, naudojamos ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams apskaitoje registruoti ir finansinei atskaitomybei sudaryti, ir užsienio valiutos santykis. Šis kursas skelbiamas Lietuvos banko ir yra pastovus visą dieną, neišskiriami nei pirkimo, nei pardavimo kursai, kaip būna komerciniuose bankuose, kurie nusistato valiutos pirkimo ir pardavimo kursus, kad galėtų uždirbti iš šių keitimo operacijų, be to, komercinių bankų skelbiami kursai gali keistis net keletą ar daugiau kartų per dieną. Įmonės keičia valiutą pagal banko, kuriame laiko savo lėšas, nustatytus valiutų pirkimo ar pardavimo kursus, tačiau operacijas apskaitoje registruoja oficialiu Lietuvos banko skelbiamu kursu.

Skirtumai, kurie susidaro apmokėjus valiutiniuose straipsniuose užregistruotas sumas kitu valiutos kursu nei pripažinimo metu arba paskutinės finansinės atskaitomybės datą (jeigu valiutiniai straipsniai buvo pripažinti ankstesniais finansiniais metais), turi būti pripažįstami *ataskaitinio laikotarpio (finansinės veiklos) pajamomis arba sąnaudomis* (naudojamos sąskaitos 536 Teigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka arba 636 Neigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka).

Pavyzdys. Įmonė 200X m. rugsėjo 30 dieną banko sąskaitoje turėjo 10 000 JAV dolerių. Šią valiutą ji gali apskaityti 2711 sąskaitoje „JAV doleriai“ (tokios sąskaitos nėra pavyzdiniame sąskaitų plane). Ši valiutos suma

pagal piniginio mato principą apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikta litais, todėl ji yra padauginta iš oficialaus tos dienos valiutos kurso 2,791 Lt/dolerį. Iš viso yra 27 910 litų.

Jeigu JAV dolerio ir lito santykis finansinės atskaitomybės sudarymo dieną (200X m. gruodžio 31 dieną) padidėjo nuo 2,791 Lt/dolerį iki 3,014 Lt/dolerį, tada fiksuojamos tokios finansinės veiklos pajamos: $(3,014 - 2,791) * 10\,000 = 0,223 * 10\,000 = 2230$ Lt, nes apskaitoje atsispindi daugiau litų dėl kurso pasikeitimo, nors dolerių suma nepakito:

D 2711 JAV doleriai	2230
---------------------	------

K 536 Teigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka	2230
--	------

Jeigu JAV dolerio ir lito santykis per tą patį laikotarpį būtų sumažėjęs nuo 2,791 Lt/dolerį iki 2,553 Lt/dolerį, tada būtų fiksuojamos finansinės veiklos sąnaudos: $(2,791 - 2,553) * 10\,000 = 0,238 * 10\,000 = 2380$ Lt, nes apskaitoje dėl kurso pasikeitimo atsispindi mažiau litų, nors dolerių suma nepasikeitė – jie tiesiog nuvertėjo:

D 636 Neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka	2380
--	------

K 2711 JAV doleriai	2380
---------------------	------

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

Pavyzdys. UAB „X“ 20X6 m. gruodžio 20 d. pardavė nuolatiniam pirkėjams skolon prekių už 10 000 JAV dolerių, kai oficialus dolerio kursas buvo 2,655 Lt/USD. Pardavus prekes, apskaitoje daromas įrašas:

D 241 Pirkėjų įsipareigojimai	26 550
-------------------------------	--------

K 500 Pardavimo pajamos	26 550
-------------------------	--------

Pagal sutartį apmokėjimo terminas yra 20 dienų, todėl pirkėjas per gruodžio mėnesį nesumokėjo skolos, kuri liko kitiems metams. UAB „X“ sudarydama metinę finansinę atskaitomybę už 20X6 metus, turi įvertinti pirkėjo skolą finansinės atskaitomybės dienos oficialiu kursu, kuris gruodžio 31 dieną buvo 2,648 Lt/USD. Pirkėjo skola, išreikšta litais, sumažėjo, todėl paskutinės metų dienos data daromas įrašas apskaitoje:

D 636 Neigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka	70
---	----

K 241 Pirkėjų įsipareigojimai	70
-------------------------------	----

20X7 m. sausio 5 d. pirkėjui grąžinus skolą, kai oficialus dolerio kursas buvo 2,646 Lt/USD, UAB „X“ naudą ar nuostolius skaičiuojame nuo paskutinio skolos perskaičiavimo. Apskaitoje daromas įrašas:

D 271 Pinigai bankuose	26 460
------------------------	--------

D 636 Neigiama valiutos kursų pasikeitimo įtaka	20
---	----

K 241 Pirkėjų įsipareigojimai	26 480
-------------------------------	--------

Įsigijimo savikaina apskaitomas už užsienio valiutą pirktas turtas balanse turi būti įvertinamas litais, taikant sandorio dieną galiojusį valiutos kursą. Kadangi oficialus valiutos kursas kasdien šiek tiek keičiasi, tai perkant turtą, parduodant prekes, labai svarbu tiksliai nustatyti tikslią operacijos atlikimo dieną, t. y. dieną, kada nuosavybės teisė į turtą pereina pirkėjui. Nuo to, kokios dienos oficialųjį valiutos kursą registruojant turto pirkimo, pardavimo operacijas įmonės buhalteris taikys, priklauso ir turto vertė, ir pelno dydis. Nuosavybės teisės į turtą perėjimu dažnai laikomas rizikos dėl prekių perėjimo iš pardavėjo pirkėjui momentas, tačiau tarptautinėse sutartyse šie momentai yra gana painūs, todėl rizikos dėl prekių perėjimo momentas turėtų būti aptartas sudaromoje pirkimo-pardavimo sutartyje. Egzistuoja tipinių pirkimo-pardavimo sutarčių prekybos sąlygų Tarptautinių prekybos rūmų patvirtintas taisyklių rinkinys INCOTERMS. Įmonės gali sudaryti vieną iš taisyklėse pateiktų trylikos sutarčių, atsižvelgiant į transportavimą, draudimą ir kt. sąlygas. Pagal šias taisykles nuosavybė į perkamą turtą pirkėjui gali pereiti, kai turtas yra dar pardavėjo sandėlyje (ExW sąlygos), tuomet pirkėjas turi rūpintis turto gabenimu, draudimu kelionės metu ir t. t., o buhalteriu aktualus sąskaitos (angl. Invoice) išrašymo datos oficialus valiutos kursas, kuriuo ir registruotų įsigytą turtą. Gali pirkėjas pavesti pardavėjui rūpintis transportavimu, draudimu kelionės metu ir kt., kai nuosavybės teisė į turtą pereina tik tada, kai pirkėjui prekė pristatoma (DDU sąlygos), tuomet buhalteriu svarbus turto pristatymo į įmonę dienos oficialus valiutos kursas.

Pavyzdys. UAB „D“ pasirašė su Latvijos įmone „XX“ ilgalaikio turto pirkimo – pardavimo sutartį, pagal

kurią perka įrengimus už 30 000 latų visą sumą mokėdama avansu. UAB „D“ tokios sumos latų neturi, todėl pirmiausiai ji banko sąskaitoje esančius litus 20X6 m. gruodžio 18 d. keičia į reikiamą sumą latų kursu 6,6644 Lt/LVL, o oficialus tos dienos kursas yra 6,664 Lt/LVL. Apskaitoje daromas įrašas:

D 2711 Pinigai bankuose (Latvijos latai)	199 920
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	12
K 2710 Pinigai bankuose (litai)	199 932

12 litų yra banko pelnas iš valiutos pardavimo operacijos, todėl šią sumą rekomenduotina registruoti veiklos sąnaudų straipsnyje. Sąskaitos Teigiama (neigiama) valiutos kurso pasikeitimo įtaka skirtos atspindėti valiutos kurso pasikeitimo įtakai laikui bėgant ir vertinant valiutinius straipsnius, o ne pačius pinigus tą pačią dieną.

UAB „D“ turėdama 30 000 latų, iškart perveda Latvijos įmonei visą sumą avansu:

D 1263 Išankstiniai apmokėjimai	199 920
K 2711 Pinigai bankuose (Latvijos latai)	199 920

Latvijos įmonė iki gruodžio 31 d. nepristato įrengimų, todėl sudarant gruodžio 31 d. balansą išankstinis apmokėjimas parodomas jo atsiradimo verte, t. y. 199 920.

20X7 m. sausio 4 d. pagal DDU sutarties sąlygas įrengimai buvo pristatyti UAB „D“, oficialus tos dienos lato kursas 6,662 Lt/LVL. Apskaitoje turtą registruojame tos dienos oficialiu kursu litais:

D 1230 Įrengimų įsigijimo savikaina	199 860
D 636 Neigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka	60
K 1263 Išankstiniai apmokėjimai	199 920

Komandiruotės išlaidos, padarytos užsienio valiuta, įvertinamos litais, taikant išvykimo į komandiruotę dieną galiojantį valiutos kursą.

Pavyzdys. UAB „A“ vadybininkas komandiruojamas į Latviją 20X7 m. rugsėjo 10 – 19 d. Rugsėjo 9 d. darbuotojui išmokėtas 1000 Latų (LVL) avansas. Oficialus rugsėjo 10 d. lato kursas – 6,245 Lt/LVL, o rugsėjo 9 d. – 6, 243 Lt/LVL.

Kai išmokamas (9 d.) avansas, įmonės apskaitoje įrašas daromas litais:

D 2435 Atskaitingi asmenys	6 243
K 272 Kasa	6 243

Rugsėjo 22 d. grįžęs (per 3 dienas grįžęs iš komandiruotėtai privalo padaryti) vadybininkas užpildė avansinę apyskaitą. Remiantis avansine apyskaita ir nakvynės, kelionės išlaidas patvirtinančiais dokumentais, pagal kuriuos darbuotojas išleido 900 LVL) nurašomos komandiruotės išlaidos 900 LVL * 6, 245 Lt/LVL = 5620,50:

D 615 Kitos administracinės sąnaudos	5 620,50
K 2435 Atskaitingi asmenys	5 620,50

Likusius 100 LVL vadybininkas gražina į įmonės kasą rugsėjo 22 dieną, kai oficialus lato kursas buvo 6,238 Lt/LVL:

D 272 Kasa 100 LVL * 6,238 Lt/LVL	623,80
K 2435 Atskaitingi asmenys	622,50
K 536 Teigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka	1,30

Atskaitingų asmenų sąskaitoje po šių operacijų neturi likti jokio likučio, nes vadybininkas už gautą avansą, kuris buvo užregistruotas litais, bet iš tikrųjų gavo latais, visiškai atsiskaitė, t. y. pateikė dokumentus, įrodančius išlaidas, o likutį įnešė grynais į kasą, todėl ir likučio litais neturi būti; paskutinėje operacijoje šis likutis nurašomas visas ir išvedamas teigiamas arba neigiamas valiutos kurso pasikeitimo skirtumas.

7. NUOSAVO KAPITALO APSKAITA

Nuosavybė apskaitoje suprantama kaip visų interesų į įmonės turtą visuma, t. y. nuosavybė parodo, kas finansavo įmonės turto įsigijimą. Įmonės turtas gali būti įsigytas iš dviejų šaltinių:

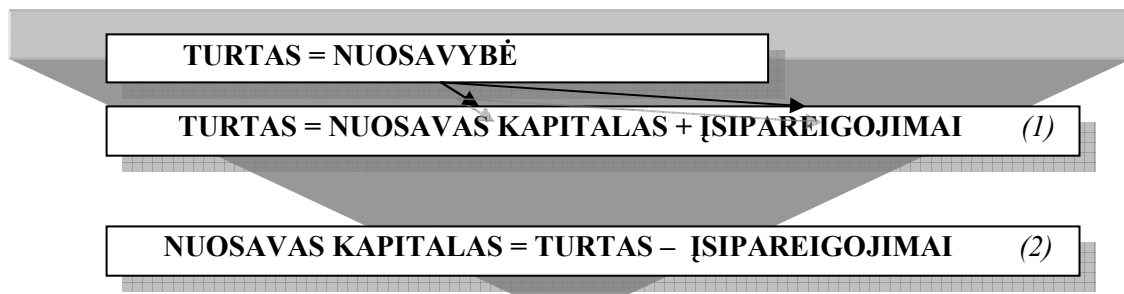
- *naudojantis skolintomis lėšomis (skolintojų nuosavybė)*. VAS'uose skolintojų nuosavybei įvardinti vartojamas „įsipareigojimų“ terminas. **Įsipareigojimai** – prievolės, atsirandančios dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, už kuriuos ūkio subjektas privalės ateityje atsiskaityti turtu ir kurių dydį galima objektyviai nustatyti.

Atskirai reikėtų paminėti dotacijas (subsидijas). Pagal ekonominę prasmę dotacijos turi ir nuosavo kapitalo, ir įsipareigojimo požymių. Finansinėje atskaitomybėje dotacijos (subsидijos) priskiriamos įsipareigojimams, tačiau balanse įrašomos į atskirą eilutę.

- *iš savininkų lėšų (savininkų nuosavybė)*. VAS'uose savininkų nuosavybei nusakyti vartojamas „nuosavo kapitalo“ terminas.

Nuosavo kapitalo terminas gali būti apibrėžiamas dvejopai:

1. Nuosavas kapitalas – tai turtas, kurį savininkai investavo į savo įmonę ir turto padidėjimas (sumažėjimas), gautas įmonei veikiant. Taip parodoma, kad dalis turto priklauso įmonės savininkams.
2. Nuosavas kapitalas – įmonės turto dalis, likusi iš viso turto atėmus įsipareigojimus. Šis apibrėžimas pateikiamas VAS'uose. Jame atskleidžiama apskaitos lygybės esmė (7.1 pav.).



7.1 pav. Nuosavo kapitalo esmė

Taigi pagrindinė apskaitos lygybė gali būti suprantama dvejopai:

- turtas gali priklausyti ne tik savininkams; dalis jo gali būti įsigytas naudojant skolintas lėšas (1 lygtis);
- nuosavas kapitalas parodo ne tik kurią turto dalį savininkai įdėjo į įmonę, bet ir kiek jie uždirbo, panaudodami visą turimą įmonės turtą (2 lygtis).

7.1 Nuosavo kapitalo sudėtis

Pagal LR Akcinių bendrovių įstatymą (2000) bei 8-ąją VAS'ą „Nuosavas kapitalas“ akcinės bendrovės nuosavą kapitalą sudaro šios sudedamosios dalys:

- apmokėta įstatinio kapitalo dalis;
- akcijų priedai;
- perkainojimo rezervas (rezultatai);
- privalomasis rezervas;
- rezervas savoms akcijoms įsigyti;
- kiti rezervai;
- nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

7.2 Reikalavimai nuosavam kapitalui

LR Akcinių bendrovių įstatymo (2000) 38 str. nurodoma, kad bendrovės nuosavas kapitalas negali būti mažesnis už 1/2 bendrovės įstatinio kapitalo, t. y. turi galioti nelygybė:

Nuosavas kapitalas \geq 1/2 įstatinio kapitalo

Nuosavas kapitalas gali tapti mažesniu nei įstatinis kapitalas tuo atveju, jei įmonė dirbo nuostolingai ir yra įmonės sukauptų ir dar nepadengtų nuostolių.

Pavyzdys. Įmonės nuosavas kapitalas sudarytas taip:

Įstatinis kapitalas	10 000
Privalomasis rezervas	2 000
Perkainojimo rezervas	1 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	-9 000
Nuosavas kapitalas, iš viso	4 000

Kaip matome, įmonės nuosavą kapitalą mažina nepaskirstytieji nuostoliai. Įvertinsime, ar galioja LR Akcinių bendrovių įstatymo 38 straipsnyje numatyta sąlyga.

Apskaičiuojame įvertinimui būtinus dydžius:

nuosavas kapitalas = 4000 Lt;

$\frac{1}{2}$ įstatinio kapitalo = 10000 * $\frac{1}{2}$ = 5000 Lt.

Kaip matome, nuosavas kapitalas (4000 Lt) yra mažesnis nei $\frac{1}{2}$ įstatinio kapitalo (5000 Lt). Vadinasi, įstatyme numatytas reikalavimas yra neįgyvendintas. Tokia situacija negalima.

Jeigu nuosavas kapitalas tapo mažesnis kaip 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio (7.2 pav.), valdyba (jei valdyba nesudaroma – bendrovės vadovas) ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo dienos, kurią sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį, privalo sušaukti visuotinį akcininkų susirinkimą, kuris turi svarstyti klausimus dėl sprendimų (LR Akcinių bendrovių įstatymas, 2000):

1) padengti nuostolius akcininkų įnašais. Nuosavas kapitalas turi būti atkurtas taip, kad jis nebūtų mažesnis kaip 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio;

2) sumažinti įstatinį kapitalą. Sumažintas įstatinis kapitalas negali būti mažesnis už LR Akcinių bendrovių įstatyme nustatytą minimalų įstatinio kapitalo dydį: akcinės bendrovės įstatinis kapitalas turi būti ne mažesnis kaip 150 tūkst. litų; uždarnosios akcinės bendrovės – ne mažesnis kaip 10 tūkst. litų.

3) pertvarkyti bendrovę;

4) likviduoti bendrovę.

Bendrovėje susidariusi padėtis turi būti ištaisyta ne vėliau kaip per 6 mėnesius nuo dienos, kurią valdyba sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį.

Reikalaujamas bendrovės nuosavo kapitalo ir įstatinio kapitalo sąryšis: Nuosavas kapitalas \geq $\frac{1}{2}$ įstatinio kapitalo

JEI ŠIS SARYŠIS NETENKINAMAS,

valdyba (jei valdyba nesudaroma – bendrovės vadovas) ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo dienos, kurią sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį, privalo sušaukti visuotinį akcininkų susirinkimą, kuris turi svarstyti klausimus dėl sprendimų:

➤ padengti nuostolius akcininkų įnašais;

➤ sumažinti įstatinį kapitalą;

➤ pertvarkyti bendrovę;

➤ likviduoti bendrovę.

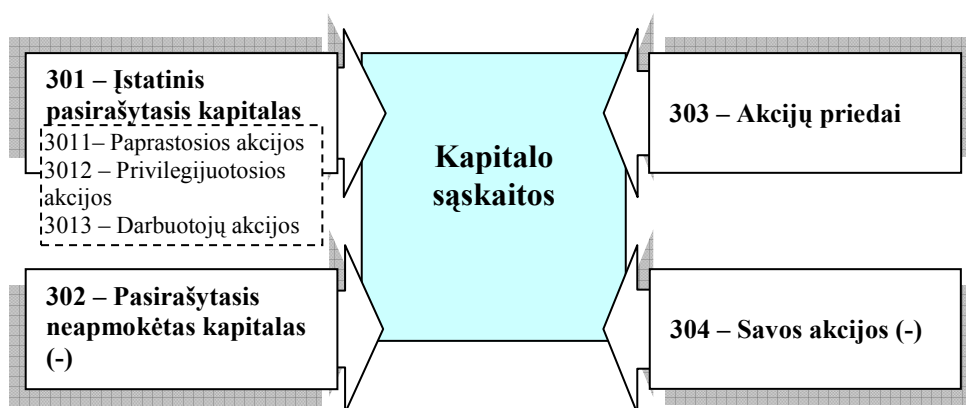
7.2 pav. LR Akcinių bendrovių įstatyme numatyti reikalavimai dėl nuosavo kapitalo ir įstatinio kapitalo sąryšio

Jeigu visuotinis akcininkų susirinkimas nepriėmė sprendimo ištaisyti bendrovėje susidariusią padėtį ar tokia padėtis nebuvo ištaisyta per 6 mėnesius nuo dienos, kurią valdyba sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį, bendrovės valdyba (jei valdyba nesudaroma – bendrovės vadovas) ne vėliau kaip per 2 mėnesius nuo įvykusio visuotinio akcininkų susirinkimo dienos privalo kreiptis į teismą dėl bendrovės įstatinio kapitalo sumažinimo. Įstatinis kapitalas mažinamas (*LR Akcinių bendrovių įstatymas, 2000*):

- suma, kuria nuosavas kapitalas tapo mažesnis už įstatinį kapitalą,
- iki minimalaus įstatinio kapitalo dydžio, jeigu po sumažinimo įstatinis kapitalas būtų mažesnis už LR Akcinių bendrovių įstatyme numatytą minimalų įstatinio kapitalo dydį.

7.3 Kapitalo apskaita

Akcinės bendrovės kapitalo apskaita yra susijusi su apmokėtos įstatinio kapitalo dalies, akcijų priedų bei savų akcijų apskaita. Pavyzdiniame sąskaitų plane išskirtos kapitalo apskaitai skirtos sąskaitos parodytos *7.3 paveiksle*.



7.3 pav. Kapitalo sąskaitos

Aptarsime atskirų kapitalo sudėtinių dalių apskaitą.

7.3.1 Įstatinio kapitalo apskaita

Įstatinis kapitalas(pasirašytasis) – tai pasirašytų akcijų nominaliųjų verčių suma. Šio kapitalo apskaitai naudojamos dvi sąskaitos: *301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas* ir *302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)*, kuri yra kontrarinė 301-ajai sąskaitai.

Įstatinis kapitalas apskaitoje registruojamas vadovaujantis šiomis 8-ojo VAS'o nuostatomis:

- Įstatinio kapitalo sąskaitoje registruojama tik nominalioji akcijų vertė.

Pavyzdys. UAB „Linus“ suformavo įstatinį kapitalą, kurį įregistravo įstatymų nustatyta tvarka. Įstatinį kapitalą sudaro 100 akcijų. Akcijos nominali vertė – 300 Lt. Akcijos parduodamos už nominalią vertę. Vadinasi, sąskaitoje 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas bus užregistruojamas 30 000 Lt įstatinis kapitalas (100 akcijų * 300 Lt akcijos nominali vertė):

D 27 Pinigai ar kitas turtas	30 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	30 000

- Jei akcijų emisijos kaina viršija jų nominaliąją vertę, kainos perviršis registruojamas akcijų priedų sąskaitoje.

Pavyzdys. AB „Jonas“ didina įstatinį kapitalą, išplatinant naują 1000 akcijų emisiją. Nominalioji akcijos vertė – 100 Lt, akcijos emisijos kaina – 120 Lt. Vadinasi, įstatinio kapitalo sąskaitoje bus užregistruojama 100 000 Lt suma (1000 akcijų * 100 Lt), o akcijų priedų sąskaitoje bus registruojamas 20 000 Lt, t. y. skirtumas tarp emisijos ir nominalios kainos (1000 akcijų * (120 Lt – 100 Lt) = 20 000 Lt).

D 27 Pinigai ar kitas turtas	120 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	100 000
K 303 Akcijų priedai	20 000

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

Pavyzdys. UAB „Linas“ pasirašytasis įstatinis kapitalas – 20 000 Lt. Steigimo sutartyje numatyta iš karto įmokėti 75 procentų akcijų vertės, o likusią dalį akcininkai įsipareigoja sumokėti per 5 mėnesius.

20X1 m. sausio 15 d. sumokama 75% akcijų vertės ir įregistruojami įmonės įstatai. Apskaitoje sąskaitoje 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas fiksuojamas visas pasirašytas įstatinis kapitalas – 20 000 Lt, o sąskaitoje 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-) fiksuojama neapmokėta akcijų dalis – 5000 Lt. Ši ūkinė operacija registruojama įrašu:

D 271 Sąskaitos bankuose	15 000
D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)	5 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	20 000

Tokiu būdu, atėmę iš pasirašytojo įstatinio kapitalo neapmokėtą akcijų dalį, apskaičiuojame apmokėtą įstatinį kapitalą (20 000 Lt – 5 000 Lt = 15 000 Lt).

- Jei išleidžiamos kelių klasių akcijos, kiekviena akcijų klasė turi būti registruojama atskiroje sąskaitoje. Bendrovės gali išleisti paprastąsias arba privilegijuotąsias akcijas. Paprastosios akcijos sudaro pagrindinę bendrovės akcijų dalį. Privilegijuotosios akcijos gali sudaryti ne didesnę kaip 1/3 įstatinio kapitalo dalį (LR Akcinių bendrovių įstatymas, 2000). Be to, bendrovė, jeigu tai yra nustatyta jos įstatuose, gali išleisti darbuotojų akcijų statusą turinčių paprastųjų akcijų emisiją.

Pavyzdys. 20X1 m. gruodžio 31 d. AB „Aguona“ pasirašytasis įstatinis kapitalas – 200 000 Lt, kuriame 80 000 Lt sudaro paprastosios akcijos, o 20 000 Lt – privilegijuotosios akcijos. Apskaitoje šios akcijos turi būti užregistruotos skirtingose sąskaitose. Pateikiame 20X1 m. gruodžio 31 d. Didžiosios knygos ištrauką:

Sąskaita	Debetas	Kreditas
3011– Paprastosios akcijos		80 000
3012 – Privilegijuotosios akcijos		20 000

- Jei už išleistas akcijas atsiskaitoma turtu (įskaitant kitos įmonės akcijas), akcijų emisijos kaina lygi už jas gauto turto tikrajai vertei. LR Akcinių bendrovių įstatymo (2000) 45 str. nurodoma, kad tokiu atveju turtiniai akcininkų įnašai turi būti įvertinti nepriklausomo turto vertintojo.

Pavyzdys. 20X4 m. vasario 15 d. UAB „Rytas“ akcininkas įsigijo 30 įmonės akcijų, kurių nominali vertė 30000 Lt. Už akcijas akcininkas sumoka turtiniu įnašu (perduodamas statinys), kurio tikroji vertė 30000 Lt. Šią vertę nustatė nepriklausomas turto vertintojas ir patvirtino visuotinis akcininkų susirinkimas. Apskaitoje daromas įrašas:

D 1210 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikaina	30 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	30 000

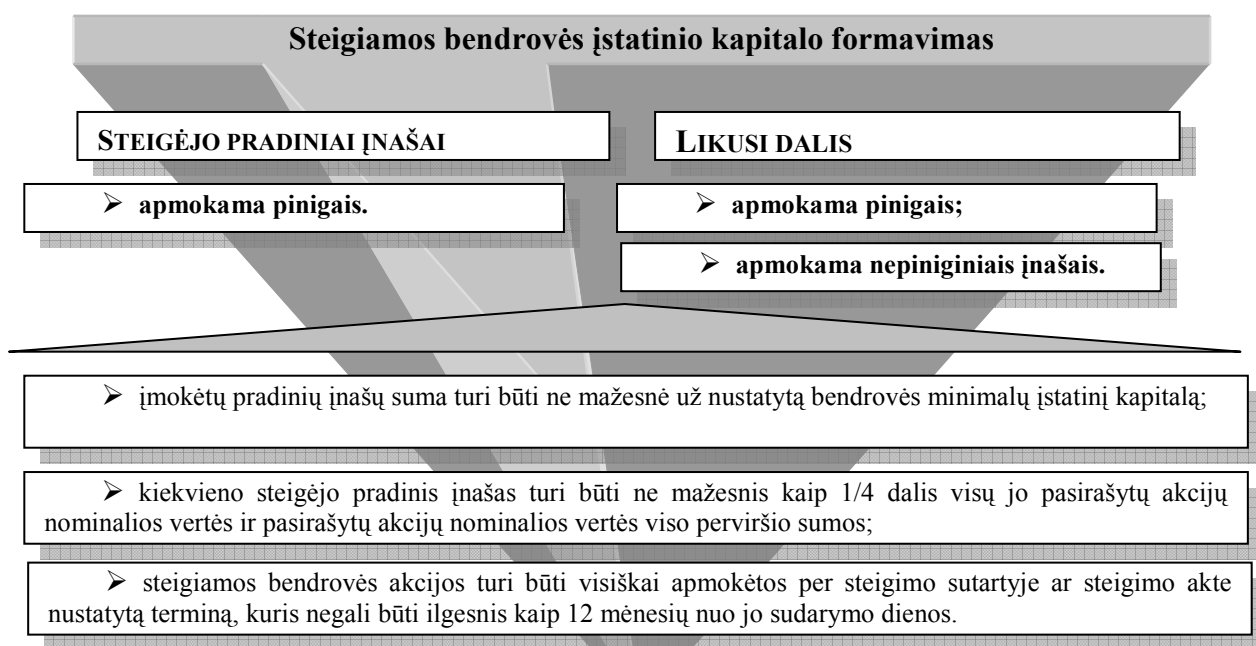
Toliau analizuojant įstatinio kapitalo apskaitą būtina aptarti įstatinio kapitalo formavimą steigiant akcinę bendrovę, įstatinio kapitalo didinimą ir įstatinio kapitalo mažinimą. Šias situacijas aptarsime išsamiau.

Įstatinio kapitalo formavimas steigiant įmonę. Steigiant bendrovę sudaroma steigimo sutartis (kai bendrovę steigia du ar daugiau steigėjų) arba steigimo aktas (kai bendrovę steigia vienas steigėjas), kurioje numatoma pagrindinė informacija apie formuojamą įstatinį kapitalą: įstatinio kapitalo dydis, akcijos nominali vertė bei emisijos kaina, akcijų skaičius pagal klases, kiekvieno steigėjo įsigijamų akcijų skaičius, jų apmokėjimo tvarka bei terminai ir kt. Kiekvienas steigėjas už

įsigytas akcijas privalo sumokėti pradinį įnašą, o likusią dalį apmokėti vėliau per steigimo sutartyje ar steigimo akte nustatytą terminą, kuris negali būti ilgesnis kaip 12 mėnesių nuo jo sudarymo dienos.

LR Akcinių bendrovių įstatyme (2000) pateikiamos pagrindinės nuostatos dėl steigiamos bendrovės įstatinio kapitalo pradinių įnašų bei likusios dalies formavimo (7.4 pav.):

- kiekvieno steigėjo pradinis įnašas turi būti mokamas pinigais;
- įmokėtų pradinių įnašų suma turi būti ne mažesnė už nustatytą bendrovės minimalų įstatinį kapitalą;
- kiekvieno steigėjo pradinis įnašas turi būti ne mažesnis kaip 1/4 dalis visų jo pasirašytų akcijų nominalios vertės ir pasirašytų akcijų nominalios vertės viso perviršio sumos;
- pradiniai įnašai už pasirašytas akcijas mokami į steigiamos bendrovės kaupiamąją sąskaitą. Kaupiamojoje sąskaitoje esančios lėšos gali būti naudojamos tik po bendrovės įregistravimo;
- likusi dalis už steigėjo pasirašytas akcijas po bendrovės įsteigimo gali būti apmokama tiek pinigais, tiek nepiniginiais įnašais.



7.4 pav. Steigiamos bendrovės įstatinio kapitalo formavimas

Pateiksime pavyzdžius, kai:

- formuojamas minimalaus dydžio įstatinis kapitalas;

Pavyzdys. Steigiant uždaryją akcinę bendrovę formuojamas 10 tūkst. Lt įstatinis kapitalas. Kadangi 10 tūkst. Lt – tai minimalus uždarnosios akcinės bendrovės įstatinio kapitalo dydis, todėl visas įstatinis kapitalas turi būti suformuotas pradiniais įnašais, apmokant pinigais. Tokios uždarnosios akcinės bendrovės įstatinis kapitalas negali būti formuojamas nepiniginiais įnašais.

- formuojamas didesnis nei minimalaus dydžio įstatinis kapitalas.

Pavyzdžiai:

1. Steigiant uždaryją akcinę bendrovę formuojamas 38 tūkst. Lt įstatinis kapitalas. Pradinis įnašas turi būti a) ne mažesnis už minimalaus uždarnosios akcinės bendrovės įstatinio kapitalo dydį, t. y. 10000 Lt, ir b) ne mažesnis kaip 1/4 pasirašytų akcijų nominalios vertės, t. y. $38000 / 4 = 9500$ Lt. Vadinasi, pradinis įnašas turi būti 10000 Lt, kuris apmokamas pinigais. Likusi dalis įstatinio kapitalo ($38000 - 10000$ Lt = 28000 Lt) gali būti apmokėta pinigais arba nepiniginiais įnašais.

2. Steigiant uždaryją akcinę bendrovę formuojamas 46 tūkst. Lt įstatinis kapitalas. Pradinis įnašas turi būti a) ne mažesnis už minimalaus uždarnosios akcinės bendrovės įstatinio kapitalo dydį, t. y. 10000 Lt, ir b) ne mažesnis kaip 1/4 pasirašytų akcijų nominalios vertės, t. y. $46000 / 4 = 11500$ Lt. Vadinasi, pradinis įnašas turi būti 11 500 Lt, kuris

apmokamas pinigas. Likusi dalis įstatinio kapitalo (46000 – 11500 Lt = 34500 Lt) gali būti apmokėta piniginiiais arba nepiniginiais įnašais.

Bendrovė laikoma įsteigta nuo jos įregistravimo LR Juridinių asmenų registre. Todėl pasirašytasis įstatinis kapitalas apskaitoje registruojamas tik po to, kai įmonė įregistruojama įstatymų nustatyta tvarka. Vadinasi, kol įmonė nėra įregistruota Juridinių asmenų registre, apskaitoje registruojamas ne įstatinio kapitalo padidėjimo, bet įsiskolinimo akcininkams atsiradimas.

Pavyzdys. 20X1-01-03 steigiant UAB „Rytas“ buvo nuspręsta įregistruoti 10 000 Lt įstatinį kapitalą, išleidžiant 10 paprastųjų vardinių akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė – 1000 Lt.

Vadovaujantis LR Akcinių bendrovių įstatymu tokio dydžio įstatinis kapitalas turi būti formuojamas piniginiiais įnašais. Pinigai už pasirašytas akcijas įmokami į steigiamos įmonės kaupiamąją sąskaitą.

Kadangi UAB „Rytas“ įstatatai neįregistruoti LR Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, apskaitoje daromas įrašas:

D 271 Sąskaitos bankuose	10 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	10 000
Kai 20X1-01-15 įregistruojami įmonės įstatatai Juridinių asmenų registre:	
D 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	10 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	10 000

Įstatinio kapitalo didinimas. Akcinės bendrovės įstatinio kapitalo didinimo tvarką reglamentuoja LR Akcinių bendrovių įstatymo (2000) 49 str., kuriame numatytos šios pagrindinės nuostatos:

- bendrovės įstatinis kapitalas didinamas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu;
- didinti įstatinį kapitalą bendrovė gali tik tuomet, kai visiškai apmokėtas jos įstatinis kapitalas (paskutinės laidos akcijų emisijos kaina);
- bendrovės įstatinis kapitalas didinamas išleidžiant naujas akcijas arba padidinant išleistų akcijų nominalią vertę;
- dokumentas, patvirtinantis sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, per 10 dienų nuo sprendimo priėmimo turi būti pateiktas Juridinių asmenų registro tvarkytojui;
- įstatinis kapitalas laikomas padidintu tik įregistravus pakeistus bendrovės įstatus Juridinių asmenų registre.

Vadinasi, kol pakeisti bendrovės įstatatai nėra įregistruoti įstatymų nustatyta tvarka, įstatinio kapitalo padidėjimas apskaitoje neregistruojamas, bet fiksuojamas įsiskolinimo akcininkams padidėjimas. Jei paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną savininkų sprendimas didinti įstatinį kapitalą jau priimtas, tačiau pakeisti įstatatai dar neįregistruoti, informacija apie sprendimą didinti įstatinį kapitalą turi būti atskleidžiama aiškinamajame rašte (8 VAS, 2003).

Pavyzdys. UAB „Linas“ suformuotas įstatinis kapitalas – 20 000 Lt. 20X1 m. gruodžio 23 d. įvyko UAB „Linas“ akcininkų susirinkimas, kuriame nuspręsta didinti 30 000 Lt įmonės įstatinį kapitalą, išleidžiant 30 paprastųjų vardinių akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė – 1000 Lt. Pinigai už pasirašytas akcijas įmokami į įmonės atsiskaitomąją sąskaitą.

Kadangi UAB „Linas“ įstatatai dar neįregistruoti LR Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, apskaitoje daromas įrašas:

D 271 Sąskaitos bankuose	30 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	30 000

Išanalizuosime du variantus:

a) kai 20X1 m. gruodžio 30 d. įmonės įstatatai įregistruojami Juridinių asmenų registre:

D 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	30 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	30 000

Vadinasi, parengtoje 20X1 m. finansinėje atskaitomybėje jau bus užregistruotas įstatinio kapitalo padidėjimas: straipsnyje „Įstatinis (pasirašytasis) kapitalas“ bus parodyta 50 000 Lt.

b) kai 20X2 m. sausio 2 d. įmonės įstatatai įregistruojami Juridinių asmenų registre:

D 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	30 000
--	--------

K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas 30 000

Vadinasi, parengtoje 20X1 m. finansinėje atskaitomybėje dar nebus užregistruotas įstatinio kapitalo padidėjimas: straipsnyje „Įstatinis (pasirašytasis) kapitalas“ bus parodyta 20 000 Lt, o Aiškinamajame rašte turi būti nurodyta, kad 1) 20X1 m. gruodžio 23 d. akcininkų susirinkime priimtas sprendimas padidinti įstatinį kapitalą 30 000 Lt ir 2) patikslinti įmonės įstatai įregistruoti 20X2 m. sausio 2 d.

Kaip minėta, bendrovės įstatinis kapitalas gali būti didinamas dviem būdais:

- papildomais akcininkų ir kitų asmenų įnašais. Šiuo atveju išleidžiamos naujos akcijos. Taip didinant įstatinį kapitalą svarbu atminti, kad:

- 1) nemoki akcinė bendrovė gali didinti įstatinį kapitalą papildomais įnašais tik tuo atveju, kai naujas akcijas įsigyja jos akcininkai, darbuotojai ir kreditoriai;
- 2) dėl įstatinio kapitalo padidinimo papildomais įnašais pakeisti bendrovės įstatai registruojami Juridinių asmenų registre po to, kai yra pasirašytos akcijos ir įmokėti pradiniai įnašai.

- iš bendrovės lėšų, t. y. iš nepaskirstytojo pelno, akcijų priedų ir rezervų (išskyrus savų akcijų įsigijimo ir privalomąjį rezervus). Jeigu bendrovės balanse įrašyti nuostoliai, įstatinį kapitalą galima didinti tik iš perkainojimo rezervo. Šiuo atveju įstatinis kapitalas didinamas išleidžiant naujas akcijas, kurios nemokamai išduodamos akcininkams, arba padidinant anksčiau išleistų akcijų nominalias vertes.

Pavyzdys. Visuotiname akcininkų susirinkime buvo nutarta padidinti įstatinį kapitalą 30 000 Lt iš nepaskirstytojo pelno. Tuo tikslu nutarta išleisti 30 akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė – 1000 Lt. Šios akcijos nemokamai išduodamos įmonės akcininkams, proporcingai jų turimų akcijų skaičiui.

Fiksuojant visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimą dėl įstatinio kapitalo padidinimo, apskaitoje registruojama:

D 692 Pervedimai į kitus rezervus	30 000
K 333 Kiti rezervai	30 000

Įregistravus įstatų pakeitimą Juridinių asmenų registre, apskaitoje registruojama:

D 333 Kiti rezervai	30 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	30 000

LR Akcinių bendrovių įstatyme taip pat yra numatyti apribojimai įstatinio kapitalo didinimui, jei neįvykdomos visos numatytos sąlygos, t. y.:

- kai per akcijoms pasirašyti skirtą laiką pasirašytos ne visos akcijos, įstatinis kapitalas gali būti didinamas pasirašytų akcijų nominalių verčių suma, jeigu visuotinio akcininkų susirinkimo, priėmusio sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, sprendime buvo numatyta tokia galimybė. Remdamasi šiuo sprendimu, bendrovės valdyba (jei valdyba nesudaroma – bendrovės vadovas) bendrovės įstatuose turi atitinkamai pakeisti įstatinio kapitalo dydį bei akcijų skaičių ar (ir) nominalią jų vertę ir pateikti pakeistus įstatus Juridinių asmenų registro tvarkytojui;

- visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimas padidinti įstatinį kapitalą, išskyrus sprendimą dėl konvertuojamųjų obligacijų išleidimo, laikomas negaliojančiu, jeigu pakeisti bendrovės įstatai nebuvo pateikti Juridinių asmenų registro tvarkytojui per 6 mėnesius nuo visuotinio akcininkų susirinkimo, priėmusio sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, dienos. Pažeidus šį terminą, įnašai už pasirašytas akcijas jas pasirašiusio asmens raštišku pareikalavimu turi būti nedelsiant grąžinti be jokių atskaitymų.

Pavyzdys. 20X1 m. kovo 1 d. įvyko UAB „Mėta“ akcininkų susirinkimas, kuriame nuspręsta didinti 10 000 Lt įmonės įstatinį kapitalą, išleidžiant 10 paprastųjų vardinių akcijų. Vienos akcijos nominalioji vertė – 1000 Lt. Visas akcijas įsigijo ir už jas apmokėjo į įmonės kasą J. Jonynas:

D 272 Kasa	10 000
------------	--------

K 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	10 000
--	--------

Įstatinis kapitalas laikomas padidintu tik įregistravus pakeistus bendrovės įstatus Juridinių asmenų registre. Iki 20X1 m. rugsėjo 1 d. pakeisti bendrovės įstatai nebuvo pateikti Juridinių asmenų registro tvarkytojui.

20XI m. rugsėjo 10 d. J. Jonaitis raštiškai pareikalavo gražinti 10 000 Lt įnašą už pasirašytas akcijas.		
Pinigai išmokami iš įmonės kasos. Ši operacija apskaitoje registruojama:		
D 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams	10 000	
K 272 Kasa		10 000

Įstatinio kapitalo mažinimas. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu arba LR Akcinių bendrovių įstatymo nustatytais atvejais – teismo sprendimu. Sumažintas bendrovės įstatinis kapitalas negali būti mažesnis už LR Akcinių bendrovių įstatyme nustatytą bendrovės minimalaus įstatinio kapitalo dydį. Įstatinis kapitalas laikomas sumažintu tik pakeistus įstatus įregistravus Juridinių asmenų registre.

LR Akcinių bendrovių įstatymo (2000) 52 str. pateikiami įstatinio kapitalo mažinimo būdai, t. y. įstatinis kapitalas gali būti mažinamas: 1) sumažinant akcijų nominalias vertes arba 2) anuliuojant akcijas. Bendrovė, mažindama įstatinį kapitalą, pirmiausia turi anuliuoti tas jos išleistas akcijas, kurias yra įgijusi pati bendrovė ar jos dukterinės bendrovės. Likusių akcijų nominali vertė ar akcijų skaičius visiems akcininkams mažinamas proporcingai jiems nuosavybės teise priklausančių akcijų, kurias jie turi pakeistų bendrovės įstatų įregistravimo Juridinių asmenų registre dienos pabaigoje, nominaliai vertei.

Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendime sumažinti įstatinį kapitalą turi būti nurodomas įstatinio kapitalo mažinimo tikslas. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas tik šiems tikslams:

- 1) vien tam, kad būtų panaikinti bendrovės balanse įrašyti nuostoliai;
- 2) siekiant anuliuoti bendrovės išgytas akcijas;
- 3) siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų;
- 4) kad būtų ištaisytos įstatinio kapitalo sudarymo ar didinimo metu padarytos klaidos.

Pateiksime įrašus buhalterinėje apskaitoje, kai įstatinis kapitalas mažinamas siekiant panaikinti bendrovės balanse įrašytus nuostolius.

Pavyzdys. UAB „Lina“ įstatinis kapitalas yra 40 000 Lt, sukaupti nepaskirstyti nuostoliai sudaro 7000 Lt. Visuotiname akcininkų susirinkime priimtas sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą.		
Įregistravus patikslintus įmonės įstatus, apskaitoje registruojamas įrašas:		
D 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas	7000	
K 341 Atskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		7 000

Vienas iš tikslų sumažinti įstatinį kapitalą gali būti siekis akcininkams išmokėti bendrovės lėšų. Sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, gali būti priimtas tik eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime. Sprendimas priimamas tada, kai yra patvirtinta metinė finansinė atskaitomybė ir paskirstytas paskirstytinasis bendrovės pelnas, ir tik tuo atveju, kai yra tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) bendrovės privalomojo rezervo dydis sumažinus įstatinį kapitalą ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio;
- 2) bendrovės metinėje finansinėje atskaitomybėje nėra nepaskirstytųjų nuostolių ir ilgalaikių išsipareigojimų.

Be to, sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, negali būti priimtas, jei sprendimo priėmimo dieną bendrovė yra nemoki ar išmokėjusi lėšų akcininkams taptų nemoki.

8-ajame VAS „Nuosavas kapitalas“ nurodomi pagrindiniai reikalavimai įstatinio kapitalo mažinimo apskaitai:

- savininkams priėmus sprendimą mažinti įstatinį kapitalą, įstatinio kapitalo sumažėjimas apskaitoje registruojamas tada, kai įstatymų nustatyta tvarka įregistruojami pakeisti įmonės įstatai;
- jei savininkų sprendimas mažinti įstatinį kapitalą jau priimtas, bet pakeisti įstatai dar neįregistruoti, informacija apie sprendimą mažinti įstatinį kapitalą turi būti atskleidžiama aiškinamajame rašte.

7.3.2 Akcijų priedų apskaita

Akcijų priedai (nominalios vertės perviršis) – akcinės bendrovės nuosavo kapitalo dalis, lygi akcijų emisijos kainos ir nominalios vertės skirtumui. Akcijų priedai gali atsirasti tik tada, kai akcijų emisijos kaina, t. y. kaina, už kurią akcijos parduodamos pirminėje rinkoje, viršija nominaliąją akcijų vertę.

<i>Pavyzdys. AB „Jonas“ didinamas įstatinis kapitalas, išplatinant naują 100 akcijų emisiją. Nominalioji akcijos vertė – 90 Lt, emisijos kaina – 100 Lt.</i>		
<i>20X1 m. sausio 10 d. įmonė, gavusi pinigų už parduotas akcijas, apskaitoje registruoja įrašą:</i>		
<i>D 271 Sąskaitos bankuose</i>	<i>100 000</i>	
<i>K 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams</i>	<i>100 000</i>	
<i>20X1 m. vasario 15 d. įregistruojami įstatų pakeitimai. Apskaitoje daromas įrašas:</i>		
<i>D 4486 Kitos mokėtinos sumos – skola akcininkams</i>	<i>100 000</i>	
<i>K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas</i>		<i>90 000</i>
<i>K 303 Akcijų priedai</i>		<i>10 000</i>

8-ajame VAS „Nuosavas kapitalas“ nurodyti akcijų priedų mažinamo atvejai:

- kai akcijų priedų suma didinamas įstatinis kapitalas;

<i>Pavyzdys. AB „Linas“ kapitalą sudaro: įstatinis kapitalas – 200 000 Lt, akcijų priedai – 20 000 Lt. Akcininkų susirinkime nutarta, akcijų priedų suma padidinti įmonės įstatinį kapitalą. Sakykime, įstatų pakeitimai dėl įstatinio kapitalo didinimo iš karto užregistruojami Juridinių asmenų registre. Tokiu atveju apskaitoje daromas įrašas:</i>		
<i>D 303 Akcijų priedai</i>	<i>20 000</i>	
<i>K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas</i>		<i>20 000</i>

- kai savininkų sprendimu dengiami akcinės bendrovės nuostoliai. Apskaitos ypatumus šiuo atveju analizuosime nagrinėjant pelno paskirstymą.

7.4 Rezervai ir jų apskaita

Rezervai – tai sudedamoji nuosavo kapitalo dalis, apribojanti tam tikrą pelno dalį, kuri neišdalijama ir nepaliekama naudoti įmonės administracijos nuožiūra, bet kurią tam tikrą rezervą suformavę savininkai nurodo panaudoti pagal to rezervo paskirtį (Kalčinskas, 2007).

Rezervai pagal savo prigimtį yra dviejų rūšių:

- 1) rezervas, atsiradęs perkainojant ilgalaikį materialųjį arba finansinį turtą – perkainojimo rezervas (rezultatai). Šio rezervo apskaitai skirta sąskaita 32 *Perkainojimo rezervas (rezultatai)*;
- 2) rezervai, atsirandantys skirstant bendrovės pelną (nuostolius). Šie rezervai apima įstatymų numatytų ir akcininkų sprendimu sudarytas rezervų sumas. Tai privalomasis rezervas, rezervas savoms akcijoms įsigyti, kiti rezervai. Šie rezervai suformuojami arba išformuojami akcininkų susirinkimo metu.

7.4.1 Perkainojimo rezervo (rezultatų) apskaita

Perkainojimo rezervas (rezultatai) – nuosavo kapitalo pasikeitimas dėl ilgalaikio materialiojo turto ir finansinio turto perkainojimo.

Įsigytas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina. Laikui bėgant gali atsirasti taip, kad apskaitoje parodoma turto vertė pradeda neatspindėti tikrosios vertės. Tada VAS'ų numatytais atvejais turtas yra perkainojamas. Perkainojant ilgalaikį materialųjį turtą, turto vertės padidėjimo suma registruojama turto ir nuosavo kapitalo (perkainojimo rezervo) sąskaitose.

Pavyzdys. UAB „Jonis“ turimo pastato įsigijimo savikaina 20 100 Lt, likvidacinė vertė 100 Lt, naudingo tarnavimo laikas 10 metų, sukauptas nusidėvėjimas iki 20X5 m. gruodžio 31 d. – 10 000 Lt. Tokiu būdu šio pastato likutinė vertė yra 10 100 Lt.

20X5 m. gruodžio 31 d. pastatas perkainojamas. Turto vertintojas nustatė, kad pastato rinkos kaina 15100 Lt. Vadinasi, apskaitoje turto vertę reikia padidinti 5 000 Lt:

D 1211 Pastatai ir statiniai – perkainojimas	5 000
K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatai)	5 000

8-ajame VAS „Nuosavas kapitalas“ nurodyti atvejai, kada perkainojimo rezervas (rezultatai) turi būti mažinamas. Pagrindiniai atvejai yra šie:

1) kai šiuo rezervu ar jo dalimi didinamas įstatinis kapitalas. Tokia galimybė numatyta LR Akcinių bendrovių įstatyme, t. y. perkainojimo rezervo dalimi, sudaryta perkainojus materialųjų turtą, gali būti didinamas įstatinis kapitalas. Tačiau, kai perkainojamas finansinis turtas, perkelta į perkainojimo rezervą perkainojimo suma negalima didinti įstatinio kapitalo;

- 2) kai perkainotas turtas nuvertėja;
- 3) kai perkainotas turtas nurašomas;
- 4) kai perkainotas turtas perleidžiamas;
- 5) kai perkainotas turtas neatlygintinai perduodamas kitam asmeniui;
- 6) kai perkainotas turtas nudėvimas.

Pavyzdžio tęsinys. 20X6 m. gruodžio 31 d. registruojamas pastato nusidėvėjimas. Kadangi pastatas po perkainojimo dar bus naudojamas 5 metus, tai jo įsigijimo savikaina per metus nusidėvėjo 2 000 Lt, o pastato perkainota dalis 1 000 Lt ($5000 \text{ Lt} / 5 \text{ metų} = 1000 \text{ Lt}$):

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	3 000
K 1217 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	2 000
K 1218 Pastatai ir statiniai – perkainotos dalies nusidėvėjimas	1 000
Taip pat pastato perkainotos dalies nusidėvėjimo suma mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai):	
D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatai)	1 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas	1 000

Iš perkainojimo rezervo negali būti mažinami nuostoliai.

7.4.2 Privalomo rezervo apskaita

Privalomasis rezervas – rezervas, skirtas įmonės nuostoliams padengti. Sudarius rezervą apribojama akcininkų galimybė paskirstyti šią uždirbto pelno dalį. Taip valdžia gina suinteresuotųjų įmonės veikla interesus, neleisdama išsidalinti viso per ataskaitinį laikotarpį uždirbto pelno. Apribota pelno dalis lieka įmonėje, t. y. pelnas reinvestuojamas.

Reikalavimai privalomo rezervo sudarymui pagal LR Akcinių bendrovių įstatymą:

- privalomas rezervas sudaromas bei mažinamas visuotino akcininkų susirinkimo sprendimu;
- privalomasis rezervas sudaromas iš paskirstytinojo pelno;
- privalomasis rezervas turi būti ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio ir gali būti naudojamas tik bendrovės nuostoliams padengti;
 - jei privalomasis rezervas yra mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo, atskaitymai į šį rezervą yra privalomi ir negali būti mažesni kaip 1/20 grynojo pelno, kol privalomas rezervas taps ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio;
 - privalomojo rezervo dalis, viršijanti 1/10 įstatinio kapitalo, skirstant kitų finansinių metų pelną gali būti perskirstyta;
 - panaudojus privalomąjį rezervą nuostoliams padengti, jo dydis atkuriamas iš paskirstytinojo pelno: atskaitymai į privalomąjį rezervą turi būti ne mažesni kaip 1/20 grynojo pelno, kol privalomas rezervas vėl taps ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio.

Sudarant rezervą, apskaitoje registruojamas paskirstytinojo pelno sumažėjimas ir privalomojo rezervo padidėjimas.

Privalomas rezervas sudaromas skirstant akcinės bendrovės pelną. Būtina pažymėti, kad pelno paskirstymas apskaitoje gali būti atvaizduojamas dviem būdais:

- a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas, t. y. naudojant pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitų grupes 59 Pelno paskirstymas ir 69 Pelno paskirstymas;
- b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų, t. y. pelno paskirstymo rezultatas iš karto atvaizduojamas 34 Nepaskirstytojo pelno sąskaitose.

Pavyzdys. UAB „X“ įsteigta 200X metais su 20 000 litų įstatiniu kapitalu. 200X+1 metais įmonė uždirbo 10000 litų grynojo pelno. Todėl akcininkai, skirstydami gautą pelną, skiria 500 litų ($10000 * 1/20 = 500$ litų) į privalomąjį rezervą:

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 691 Pervedimai į įstatymo nustatytus rezervus	500	
K 331 Privalomasis rezervas		500

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

D 341 Nepaskirstytasis pelnas	500	
K 331 Privalomasis rezervas		500

Kitais metais akcininkai turės skirti vėl 1/20 grynojo pelno, kol bus sukauptas reikalaujamas 2000 litų privalomasis rezervas.

Privalomas rezervas gali būti mažinamas tik dengiant nuostolius. Vadinasi, panaudojus rezervą nuostoliams mažinti, apskaitoje registruojamas nuostolių ir privalomojo rezervo sumažėjimas.

7.4.3 Savų akcijų ir rezervo savoms akcijoms įsigyti apskaita

Viena iš nuosavo kapitalo sudedamųjų dalių yra savos akcijos, t. y. akcijos, kurias įsigijo jas išleidusi akcinė bendrovė. Bendrovės teisė įsigyti savas akcijas reglamentuojama LR Akcinių bendrovių įstatyme, kuriame pateikiami šie pagrindiniai reikalavimai savų akcijų įsigijimui:

- bendrovė savas akcijas gali įsigyti visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu;
- bendrovės įsigyjamų savų akcijų bendra nominali vertė kartu su kitų jau turimų savų akcijų nominalia verte negali būti didesnė kaip 1/10 įstatinio kapitalo;
- bendrovė negali įsigyti savų akcijų, jeigu tokiu atveju jos nuosavas kapitalas taptų mažesnis už įstatinio kapitalo, privalomojo rezervo ir rezervo savoms akcijoms įsigyti sumą;
- bendrovė gali įsigyti savas akcijas, jeigu bendrovėje yra sudarytas rezervas savoms akcijoms įsigyti, kurio dydis yra ne mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą.

Atsižvelgiant į nurodytus reikalavimus, savų akcijų apskaita tvarkoma taip:

1) *akcininkų susirinkimo sprendimu suformuojamas rezervas savoms akcijoms įsigyti* – laikinasis (tikslinis) įmonės pelno panaudojimo apribojimas, skirtas savų akcijų įsigijimo vertei padengti. Šis rezervas apskaitoje registruojamas mažinant nepaskirstytąjį pelną ir sudarant tokios pat sumos rezervą savoms akcijoms įsigyti.

2) *superkamos savos akcijos*. Jos įsigijimo savikainos verte registruojamos sąskaitoje 304 Savos akcijos (-), kuri yra kontrarinė įstatinio kapitalo sąskaitai.

3) *parduodamos arba anuliuojamos savos akcijos*. Jei parduoiant savas akcijas susidaro pelno ar nuostolių, jie registruojami nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje.

4) *išformuojamas rezervas savoms akcijoms įsigyti*. Rezervas savoms akcijoms įsigyti negali būti paskirstytas tol, kol akcinė bendrovė turi savų akcijų. Vadinasi, pardavus savas akcijas arba jas anuliuavus, rezervas savoms akcijoms įsigyti mažinamas teisės aktų nustatyta tvarka, t. y. akcininkų susirinkimo sprendimu. Priėmus sprendimą panaikinti rezervą, apskaitoje registruojamas rezervo savoms akcijoms įsigyti sumažėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas.

Pavyzdys. 20X1 m. kovo 15 d. įvyko AB „Linas“ akcininkų susirinkimas, kuriame buvo priimtas sprendimas supirkti savas akcijas ir sudaryti 1000 Lt rezervą joms įsigyti:

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 691 Pervedimai į įstatymo numatytus rezervus	1000	
K 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti		1000

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

<i>D 341 Nepaskirstytasis pelnas</i>	1000	
<i>K 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti</i>		1000
<i>20X1 m. balandžio 16 d. AB „Linas“ supirko 100 savų akcijų. Akcijos supirktos po 90 Lt:</i>		
<i>D 304 Savos akcijos (-)</i>	900	
<i>K 271 Sąskaitos bankuose</i>		900
<i>20X1 m. rugsėjo 20 d. įmonė supirkta savas akcijas pardavė už 950 Lt:</i>		
<i>D 271 Sąskaitos banke</i>	950	
<i>K 304 Savos akcijos (-)</i>		900
<i>K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas</i>		50
<i>20X2 m. kovo 30 d. akcininkų susirinkimas nusprendė panaikinti rezervą savoms akcijoms įsigyti:</i>		
<i>a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:</i>		
<i>D 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti</i>	1000	
<i>K 592 Pervedimai iš rezervų</i>		1000
arba		
<i>b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:</i>		
<i>D 332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti</i>	1000	
<i>K 341 Nepaskirstytasis pelnas</i>		1000

7.4.4 Kitų rezervų apskaita

Kiti rezervai – tai laikinieji (tiksliniai) pelno panaudojimo apribojimai, skirti savininkų numatytiems tikslams.

LR Akcinių bendrovių įstatymo (2000) 39 str. nurodoma, kad kiti rezervai sudaromi iš paskirstytinojo pelno ir naudojami konkrečioms bendrovės tikslams įgyvendinti. Rezervai gali būti sudaryti metinėms išmokoms (tantjėmoms) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams išmokėti, darbuotojų premijoms išmokėti ar kitiems tikslams. Sakykime, akcinė bendrovė planuoja statyti gamybinės paskirties pastatą. Todėl akcininkai, siekdami įmonės turimą nepaskirstytą pelną reinvestuoti, suformuoja rezervą šio pastato statybai. Taip apribojama akcininkų galimybė įmonės turimą nepaskirstytą pelną panaudoti kitiems tikslams, pvz., dividendų išmokėjimui.

Būtina pabrėžti, kad kiti rezervai gali būti sudaromi tik po to, kai yra padarytas LR Akcinių bendrovių įstatyme nustatytas dydžio atskaitymas į privalomąjį rezervą.

Akcininkams priėmus sprendimą sudaryti kitus rezervus, apskaitoje registruojamas rezervo padidėjimas, ta pačia suma mažinant nepaskirstytąjį pelną (naudojant pelno paskirstymo sąskaitas).

Kai sudarytas rezervas panaudojamas numatytiems tikslams, skirstant kitų finansinių metų pelną rezervas išformuojamas. Be to, jei kiti rezervai buvo nepanaudoti ir nenumatoma jų panaudoti, skirstant kitų finansinių metų pelną jie gali būti perskirstyti. Akcininkams priėmus sprendimą panaikinti rezervus, apskaitoje registruojamas rezervo sumažėjimas, ta pačia suma didinant nepaskirstytąjį pelną (tai atliekama naudojant pelno paskirstymo sąskaitas).

Pavyzdys. Įmonė plečia veiklą ir numatė dalį pelno skirti kavinės statybai. Kavinės sąmatinė vertė 500 tūkst. Lt. 20X2 m. kovo 20 d. įmonės akcininkų susirinkime užfiksuojamas šis faktas ir skirstant 20X1 m. pelną suformuojamas 500 tūkst. Lt rezervas kavinės statybai. Apskaitoje šis pelno paskirstymas registruojamas įrašų:

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

<i>D 692 Pervedimai į kitus rezervus</i>	500 000	
<i>K 333 Kiti rezervai</i>		500 000

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

<i>D 341 Nepaskirstytasis pelnas</i>	500 000	
<i>K 333 Kiti rezervai</i>		500 000

Per 20X2 m. kavinė pastatoma. Statybos išlaidų vertė – 450 000 Lt. Pateiksime apibendrinantį įrašą:

<i>D 125 Nebaigta statyba</i>	450 000	
<i>K 27 Pinigai, 4486 Kitos mokėtinos sumos</i>		450 000

20X3 m. vasario 28 d. įvykusiame akcininkų susirinkime, kuriame buvo tvirtinama 20X2 m. finansinė atskaitomybė ir skirstomas pelnas, rezervas išformuojamas, nes kavinė pastatyta ir papildomų išlaidų jos statybai skirti nereikia

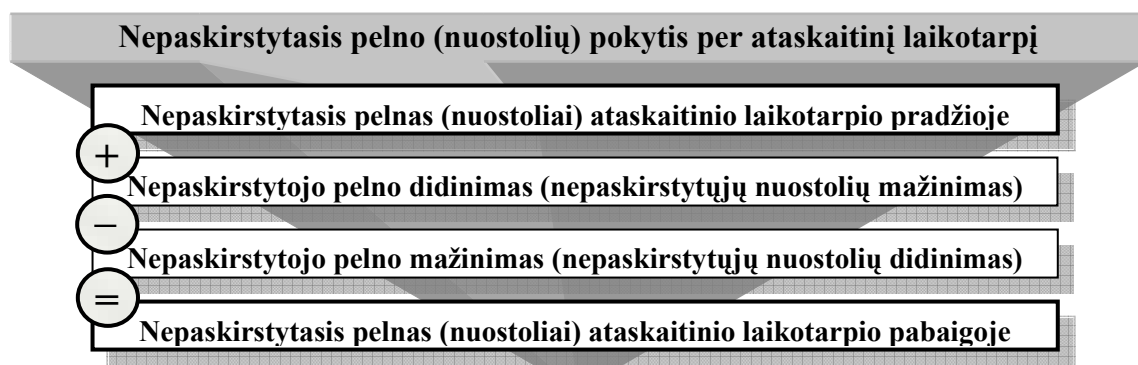
a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 333 Kiti rezervai	500 000
K 592 Pervedimai iš rezervų	500 000
arba	
b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:	
D 333 Kiti rezervai	500 000
K 341 Nepaskirstytasis pelnas	500 000

7.5 Nepaskirstyto pelno (nuostolių) apskaita

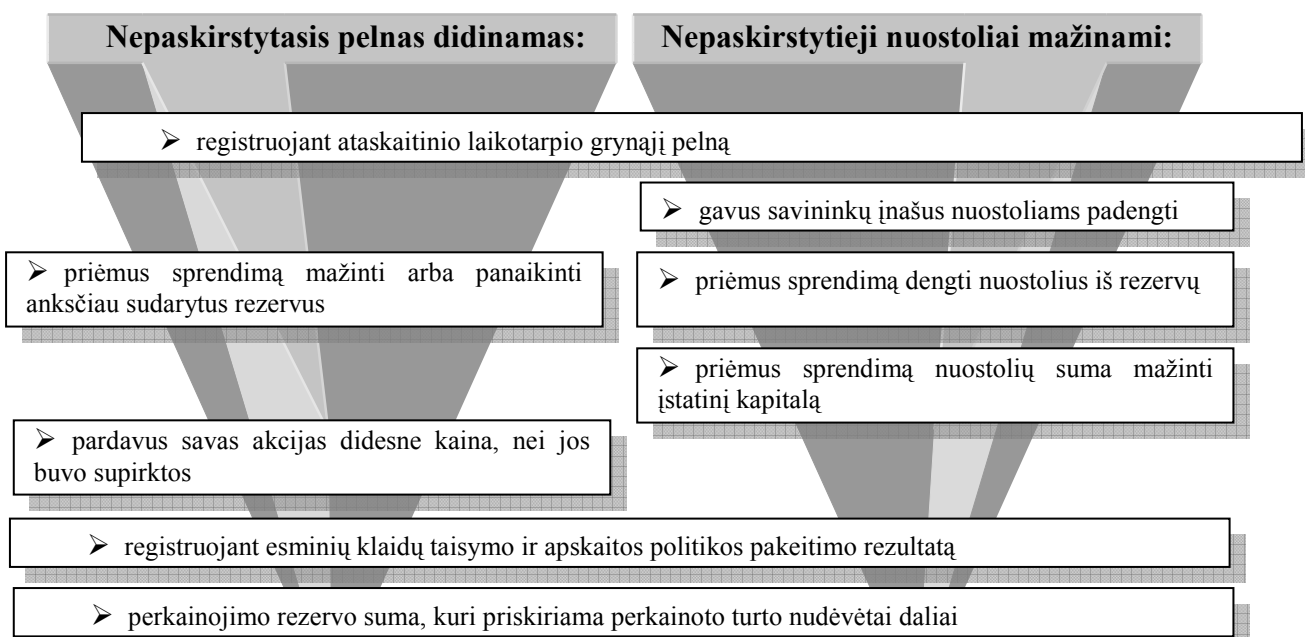
Akcinei bendrovei vykdant ūkinę veiklą uždirbamas pelnas. Jei šio pelno įmonės savininkai nepaskirsto, jis didina savininkų nuosavybę. Ankstesniais ir ataskaitiniais metais uždirbtas, bet dar nepaskirstytas pelnas, gali būti skiriamas reinvestavimui ir naudojamas tolimesnei įmonės plėtrai. Šis pelnas vadinamas nepaskirstytu pelnu. 4-ajame VAS „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“ ir 8-ajame VAS „Nuosavas kapitalas“ nurodoma, kad *nepaskirstytasis pelnas* – įmonės sukauptas ir dar nepaskirstytas pelnas. Galima situacija, kad įmonei vykdant ūkinę veiklą patiriami nuostoliai. Jei šie nuostoliai nepadengiami, jie mažina savininkų nuosavybę. Įmonės sukaupti ir dar nepadengti nuostoliai vadinami *nepaskirstytaisiais nuostoliais*.

Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) per ataskaitinį laikotarpį gali sumažėti arba padidėti. Apibendrintai tai parodyta 7.5 paveiksle.



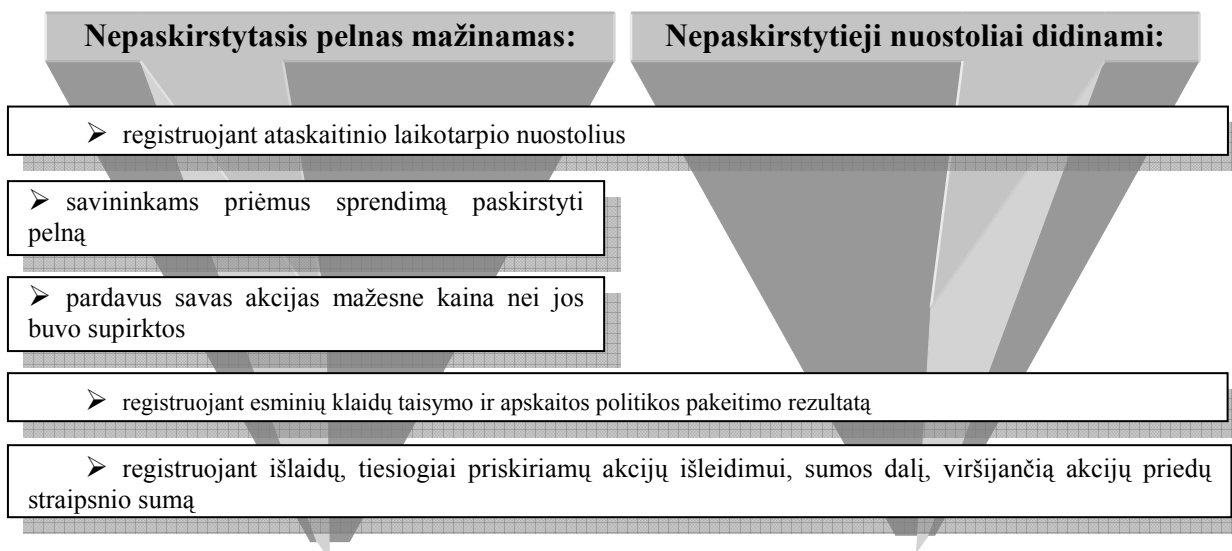
7.5 pav. Nepaskirstytasis pelno (nuostolių) pokytis per ataskaitinį laikotarpį

Nepaskirstytojo pelno didinimo (nepaskirstytųjų nuostolių mažinimo) atvejai pateikiami 7.6 paveiksle.



7.6 pav. Nepaskirstytojo pelno didinimo (nepaskirstytųjų nuostolių mažinimo) atvejai

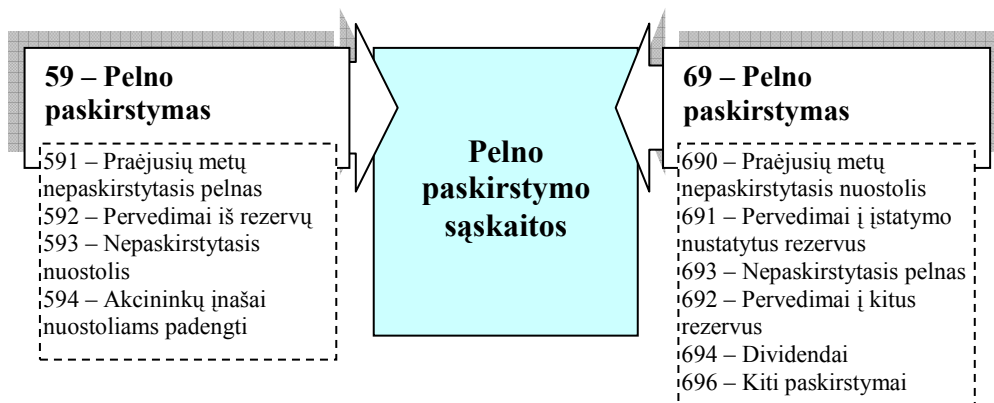
Nepaskirstytojo pelno mažinimo (nepaskirstytųjų nuostolių didinimo) atvejai pateikiami 7.7 paveiksle. Nepaskirstytasis pelnas mažinamas savininkams priėmus sprendimą paskirstyti pelną. Būtina pabrėžti, kad pelno paskirstymas apskaitoje registruojamas tada, kai savininkai priima sprendimą pelną paskirstyti, neatsižvelgiant į tai, kada jis buvo uždirbtas. Pvz., 20X1 m. uždirbtas pelnas skirstomas 20X2 m. įvykusiame akcininkų susirinkime. Vadinasi, nesvarbu, kad pelnas buvo uždirbtas 20X1 m., jo paskirstymas turi būti apskaitoje pateiktas 20X2 metais.



7.7 pav. Nepaskirstytojo pelno mažinimo (nepaskirstytųjų nuostolių didinimo) atvejai

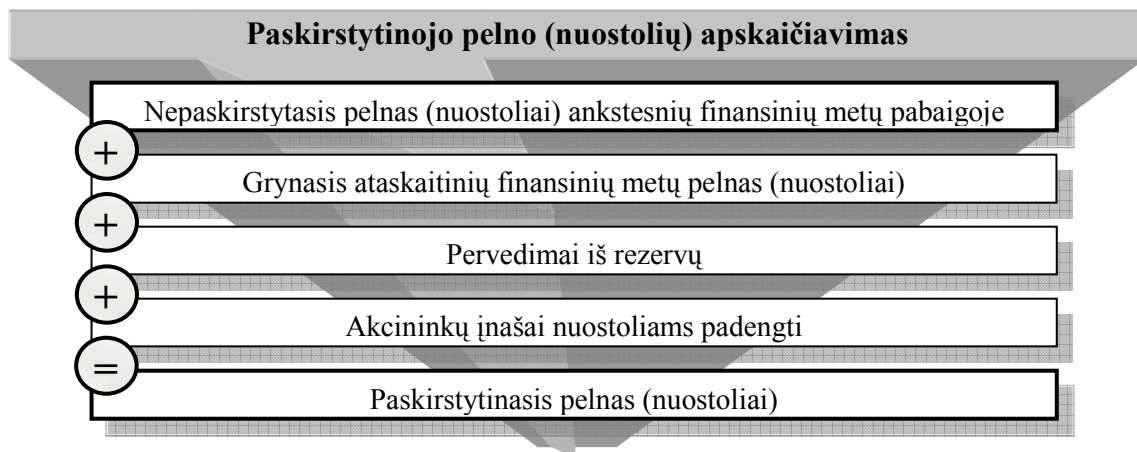
7.6 Pelno (nuostolių) paskirstymas

Kaip jau minėta, finansiniams metams pasibaigus šaukiamas eilinis visuotinis akcininkų susirinkimas, kuriame patvirtinama metinė finansinė atskaitomybė bei paskirstomas pelnas. Visuotiniam akcininkų susirinkimui priėmus sprendimą paskirstyti bendrovės pelną (nuostolius), apskaitoje registruojamas pelno paskirstymas. Pelno paskirstymui atvaizduoti naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitų grupės 59 *Pelno paskirstymas* ir 69 *Pelno paskirstymas* (7.8 pav.).



7.8 pav. Pelno paskirstymo sąskaitos

Pelnas, kuris skirstomas, vadinamas paskirstytinuoju pelnu (nuostoliais). Kaip nurodoma LR Akcinių bendrovių įstatymo 59 straipsnio 3 punkte, bendrovės paskirstytinąjį pelną (nuostolius) sudaro *grynojo* ataskaitinių finansinių metų pelno (nuostolių) ir nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ankstesnių finansinių metų pabaigoje, pervedimų iš rezervų bei akcininkų įnašų nuostoliams padengti suma (7.9 pav.).



7.9 pav. Paskirstytinojo pelno (nuostolių) apskaičiavimas

Pelnas skirstomas šiuo nuoseklumu:

- *pelno dalis, paskirta į privalomąjį rezervą.* Jei privalomasis rezervas yra mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo, atskaitymai į šį rezervą yra privalomi ir negali būti mažesni kaip 1/20 grynojo ataskaitinių finansinių metų pelno, kol privalomas rezervas vėl taps ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio. Bendrovė gali sudaryti ir didesnę privalomąjį rezervą nei reikalauja LR Akcinių bendrovių įstatymas.

- *pelno dalis, paskirta į rezervą savoms akcijoms įsigyti.* Jei bendrovė nusprendė įsigyti savas akcijas, privaloma sudaryti rezervą savoms akcijoms įsigyti, kurio dydis yra ne mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą.

- *pelno dalis, paskirta į kitus rezervus.*

- *pelno dalis, paskirta dividendams išmokėti.* Dividendas yra acnininkui paskirta pelno dalis, proporcinga jam nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei. Apribojimai dividendų mokėjimui pateikiami 7.10 *paveiksle* (pagal LR Akcinių bendrovių įstatymą). Visuotinio acnininkų susirinkimo sprendimu paskirti dividendai yra bendrovės įsipareigojimas acnininkams. Acnininkas turi teisę dividendą išreikalauti iš bendrovės kaip jos kreditorius.

Taip pat būtina pažymėti, kad bendrovė turi išmokėti paskirtus dividendus ne vėliau kaip per 1 mėnesį nuo sprendimo paskirstyti pelną priėmimo dienos.

Dividendų mokėjimo ribojimai

- bendrovė, per nustatytus terminus nesumokėjusi įstatymų nustatytų mokesčių, negali mokėti dividendų;
- jeigu akcija nevisiškai apmokėta ir jos apmokėjimo terminas nepasibaigęs, akcininko dividendas mažinamas proporcingai neapmokėtos akcijos kainos daliai;
- jeigu akcija nevisiškai apmokėta ir apmokėjimo terminas yra pasibaigęs, dividendas nemokamas;
- Visuotinis akcininkų susirinkimas negali priimti sprendimo skirti ir išmokėti dividendus, jei tenkinama bent viena iš šių sąlygų:
 - bendrovė yra nemoki ar išmokėjusi dividendus taptų nemoki;
 - paskirstytinojo ataskaitinių finansinių metų pelno (nuostolių) suma yra neigiama (gauta nuostolių);
 - bendrovės nuosavas kapitalas yra mažesnis arba išmokėjus dividendus taptų mažesnis už bendrovės įstatinio kapitalo, privalomojo rezervo, perkainojimo rezervo bei rezervo savoms akcijoms išgyti sumą;
- dividendus mokėti avansu draudžiama;
- dividendai išmokami pinigais.
- dividendus turi teisę gauti tie asmenys, kurie visuotinio akcininkų susirinkimo, paskelbusio dividendus, dienos pabaigoje buvo bendrovės akcininkai ar kitokiu teisėtu pagrindu turėjo teisę į dividendus.

7.10 pav. Dividendų mokėjimo ribojimai

• *pelno dalis, paskirta metinėms išmokoms (tantjemoms) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams, darbuotojų premijoms ir kitiems tikslams.* Šioms išmokoms išmokėti taikomi LR Akcinių bendrovių įstatymo apribojimai: 1) nurodytiems tikslams gali skirti ne daugiau kaip 1/5 grynojo ataskaitinių finansinių metų pelno; 2) bendrovė, per nustatytus terminus nesumokėjusi įstatymų nustatytų mokesčių, negali mokėti dividendų, metinių išmokų (tantjemų) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams ir premijų darbuotojams; 3) tantjemas stebėtojų tarybos ir valdybos nariams mokėti avansu draudžiama. Akcininkų susirinkimui paskyrus pelno dalį minėtoms išmokoms, apskaitoje šiai sumai tikslinga suformuoti kitus rezervus.

Po pelno paskirstymo likęs nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) ataskaitinių finansinių metų pabaigoje perkeliamas į kitus finansinius metus.

Pavyzdys. 20X3 m. gruodžio 31 d. nepaskirstytas pelnas – 60 000 Lt. 20X4 metais įmonė uždirbo 90 000 Lt pelno. 20X5 m. vasario 25 d. eilinis visuotinis susirinkimas patvirtino audituotą 20X4 metų finansinę atskaitomybę ir paskirstė pelną: į privalomąjį rezervą – 4500 Lt, dividendams – 8000 Lt. 20X5 m. pradžioje nepaskirstytas pelnas yra 150 000 Lt. 2005 m. vasario 25 d. apskaitoje daromi įrašai (**naudojant pelno paskirstymo sąskaitas**):

1) Registruojamas paskirstytinas rezultatas		
D 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	90 000	
D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	60 000	
K 591 Praėjusių metų nepaskirstytasis pelnas		150 000
2) Registruojamas pervedimas į privalomąjį rezervą:		
D 691 Pervedimai į įstatymo numatytus rezervus	4500	
K 331 Privalomasis rezervas		4500
3) Registruojama pelno dalis, skirta dividendams:		
D 694 Dividendai	8000	
K 4481 Mokėtini dividendai ir kiti įsipareigojimai akcininkams		8000
4) Registruojamas likęs nepaskirstytas pelnas:		
D 693 Nepaskirstytasis pelnas	137 500	
K 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		137 500

Pelno paskirstymo sąskaitos gali būti uždaromos iš karto po akcininkų susirinkimo arba metų pabaigoje:

D 591 Praėjusių metų nepaskirstytas pelnas	150 000
K 691 Pervedimai į įstatymo numatytus rezervus	4500
K 694 Dividendai	8000
K 693 Nepaskirstytasis pelnas	137 500

Pelno paskirstymui buvo panaudotos 59 ir 69 sąskaitos, tačiau jų naudoti neprivaloma. Tuomet tiesiogiai koresponduojama 341 Nepaskirstytojo pelno sąskaita. Tokiu būdu apskaitos įrašai (**nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų**):

1) Visas paskirstytinasis rezultatas – pelnas yra 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) sąskaitos likutyje – 150 000 Lt.

2) Registruojamas privalomas rezervas:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas	4500	
K 331 Privalomasis rezervas		4500

3) Registruojama pelno dalis, skirta dividendams:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas	8000	
K 4481 Mokėtini dividendai ir kiti išpareigojimai akcininkams		8000

4) Likęs nepaskirstytas pelnas lieka 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas sąskaitos likutyje – 137500 Lt.

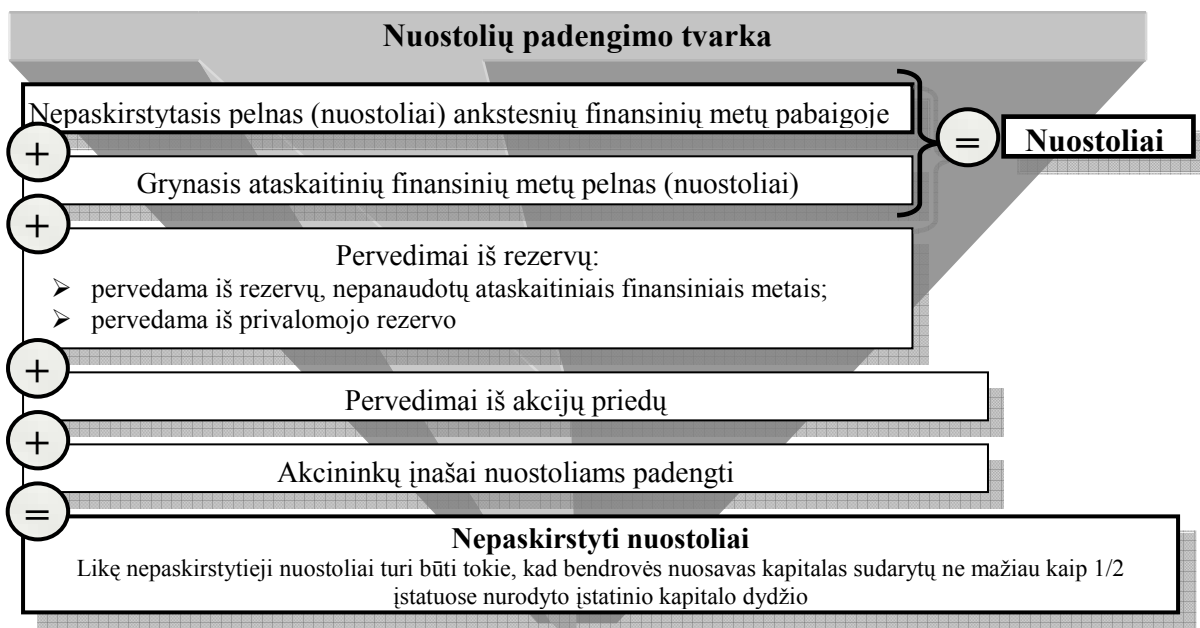
Pelno paskirstymo apskaitos varianto pasirinkimas neturi jokios reikšmės rezultatams, o antrasis variantas yra paprastesnis.

7.7 Nuostolių padengimo tvarka

LR Akcinių bendrovių įstatymo 59 straipsnio 8 punkte pateikiama susidariusių nuostolių padengimo tvarka: jeigu nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ankstesnių finansinių metų pabaigoje ir grynajo ataskaitinių finansinių metų pelno (nuostolių) suma yra neigiama, t. y. susidaro nuostoliai, visuotinis akcininkų susirinkimas turi priimti sprendimą padengti šiuos nuostolius“ (7.11 pav.) – į paskirstytinąjį pelną (nuostolius) pervedamas sumas įtraukti tokia seka: 1) pervedamas iš rezervų, nepanaudotų ataskaitiniais finansiniais metais; 2) pervedamas iš privalomojo rezervo; 3) pervedamas iš akcijų priedų. Jeigu šių pervedamų sumų nuostoliams padengti nepakanka, tai:

1) likę nepaskirstytieji nuostoliai perkeliama į kitus finansinius metus, jeigu bendrovės nuosavas kapitalas sudaro ne mažiau kaip 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio;

2) akcininkai gali padengti nuostolius akcininkų įnašais – bendrovės nuosavas kapitalas turi būti atkurtas taip, kad jis nebūtų mažesnis kaip 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio.



7.11 pav. Nuostolių padengimo tvarka

Pavyzdys. 20X4 metais įmonė patyrė 80 000 Lt nuostolių. Apskaitoje šie nuostoliai užregistruoti sąskaitoje 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). Ankstesnių finansinių metų pelnas (nuostoliai) pilnai paskirstytas, t.y. nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) 2003 m. finansinių metų pabaigoje yra lygus nuliui.

20X5 m. vasario 25 d. eilinis visuotinis susirinkimas patvirtino 20X4 metų finansinę atskaitomybę ir numatė padengti nuostolius. Aptarsime tris nuostolių padengimo variantus.

1 variantas.

Iki 20X4 metų įmonėje buvo suformuotas 5000 Lt privalomas rezervas, todėl akcininkai nusprendė išformuoti privalomą rezervą ir šia suma sumažinti patirtus nuostolius.

Apskaitoje registruojamas privalomo rezervo sumažėjimas ta pačia suma didinant nepaskirstytąjį pelną.

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 331 Privalomasis rezervas	5000	
K 592 Pervedimai iš rezervų		5000

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

D 331 Privalomasis rezervas	5000	
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		5000

2 variantas.

Iki 20X4 metų įmonėje buvo užregistruota 6000 Lt akcijų priedų suma. Akcininkai nusprendė sumažinti patirtus nuostolius pervedant iš akcijų priedų 6000 Lt. Kai nuostoliai mažinami pervedimais iš akcijų priedų, tada apskaitoje registruojamas akcijų priedų sumažėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas.

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 303 Akcijų priedai	6000	
K 592 Pervedimai iš rezervų		6000

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

D 303 Akcijų priedai	6000	
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		6000

3 variantas.

Akcininkai įnešė 10000 Lt nuostoliams padengti. Akcininkams įnešus pinigus nuostoliams padengti, apskaitoje registruojamas pinigų padidėjimas ir nepaskirstytojo pelno padidėjimas.

a) naudojant pelno paskirstymo sąskaitas:

D 27 Pinigai	10000	
K 594 Akcininkų įnašai nuostoliams padengti		10000

arba

b) nenaudojant pelno paskirstymo sąskaitų:

D 27 Pinigai	10000	
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		10000

8. ĮSIPAREIGOJIMŲ APSKAITA

9.1 Ilgalaikių ir trumpalaikių įmonės įsipareigojimų apskaita

Pagal 2-ojo VAS „Balansas“ nuostatas, įsipareigojimas – prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, kuri turės būti įvykdyta ir kurios dydį galima objektyviai nustatyti. Taigi įsipareigojimas yra konkretus įmonės pasižadėjimas atlikti tam tikrus veiksmus kitiems fiziniams ar juridiniams asmenims, pvz., dažniausiai tai būna įsipareigojimas sumokėti tam tikrą pinigų sumą tiekėjams už anksčiau jų parduotas prekes (suteiktas paslaugas), nustatytus mokesčius valstybei, paskelbtus dividendus akcininkams, priskaičiuotus atlyginimus, premijas darbuotojams, gražinti paimtas paskolas, tačiau tai gali būti ir įsipareigojimas ateityje parduoti prekes (suteikti paslaugas) už gautą iš pirkėjo avansą.

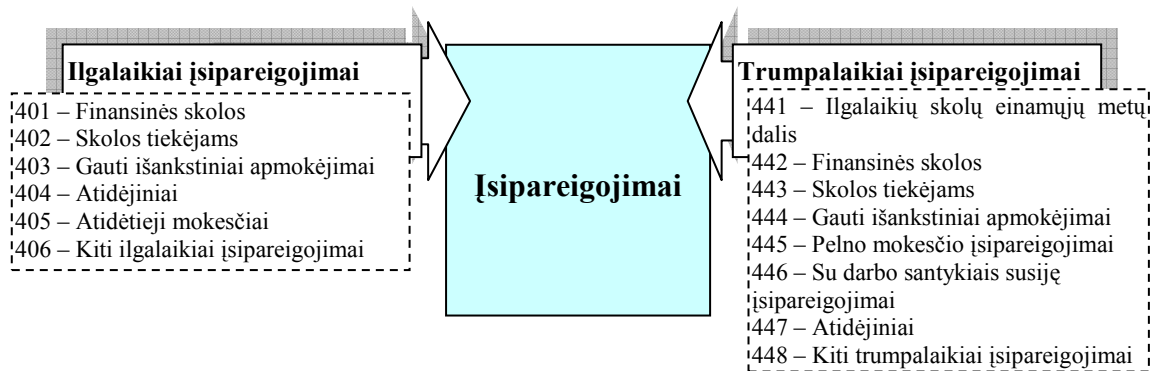
Pagal 18-ąjį VAS „Finansinės priemonės“, įsipareigojimai apskaitoje registruojami tik tada, kai įmonė prisiima įsipareigojimą sumokėti pinigus ar atsiskaityti kitu turtu. Planuojami sandoriai, suteiktos garantijos ir laidavimai, kurių dar nereikia vykdyti, įmonės įsipareigojimais nepripažįstami, kol jie neatitinka įsipareigojimo apibrėžimo. Pvz., kai 20X6 m. sausio 20 d. įmonė „A“ pasirašo pirkimo–pardavimo sutartį su įmone „B“ ir joje įsipareigoja nupirkti 1000 vnt. prekių po 100 litų, tai apskaitoje jokie įrašai nedaromi ir neregistruojamas įsipareigojimas, kol pagal šią sutartį neįvyksta sandoris: nepatiekiamos prekės ir nereikia už jas sumokėti. Jeigu įmonė „A“ pasirašo garantinę sutartį su įmone „B“, kurioje įsipareigoja perimti 100 000 Lt paskolą bankui, jei įmonė „B“ nesugebės šios sumos laiku padengti. Kadangi toks įmonės „A“ įsipareigojimas dar nėra prievolė iš karto mokėti paskolos sumą, tai įsipareigojimas balansinėse sąskaitose neregistruojamas. Tik tuomet, kai įmonė „B“ nustatytu laiku negalės padengti paskolos sumos, įmonė „A“ savo apskaitoje privalės parodyti įsipareigojimą.

Įmonės įsipareigojimai apskaitomi 4 klasės slskaitose, o balanse pateikiami suskirstyti į dvi pagrindines grupes:

1. **Po vienerių metų mokėtinos sumos (ilgalaikiai įsipareigojimai)** – įsipareigojimai, už kuriuos įmonė privalės atsiskaityti vėliau nei per vienerius metus (vėliau, nei per 12 mėnesių) nuo balanso datos.

2. **Per vienerius metus mokėtinos sumos (trumpalaikiai įsipareigojimai)** – įsipareigojimai, už kuriuos įmonė privalės atsiskaityti per vienerius metus (greičiau nei per 12 mėnesių) nuo balanso datos arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

Tiek ilgalaikiai įsipareigojimai, tiek trumpalaikiai įsipareigojimai balanse detalizuojami pagal jų rūšis, t. y. išskiriamos finansinės skolos (kredito įstaigoms ir kt.), skolos tiekėjams, gauti išankstiniai apmokėjimai, atidėjiniai, kitos mokėtinos sumos ir įsipareigojimai. Pavyzdiniame sąskaitų plane išskirtos įsipareigojimų sąskaitos parodytos *9.1 paveiksle*.



9.1. pav. Įsipareigojimų sąskaitos

Ilgalaikiai įsipareigojimai. Ilgalaikės finansinės skolos dažniausiai apima įsipareigojimus lizingo davėjui už lizingo būdu išsinuomotą ilgalaikį turtą bei skolas kredito įstaigoms ir kitas finansines (pvz., obligacijų) skolas. Prie ilgalaikių įsipareigojimų taip pat priskiriamos skolos tiekėjams, kurias reikės sumokėti vėliau, kaip po 12 mėnesių.

Svarbiausias ilgalaikių įsipareigojimų apskaitos ypatumas yra tas, kad praėjus 12 mėnesių po balanso datos, mokėtina ilgalaikės skolos dalis, kuri artimiausiais 12 mėnesių turės būti sumokėta, turi būti perkeliama prie trumpalaikių įsipareigojimų – į „Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalį“.

Pavyzdys. Įmonė „R“ 20X6 m. gruodžio mėn. gauna 60 000 Lt paskolą iš banko, iš kurių 15 000 Lt turės sumokėti 20X7 metais, o 45 000 Lt – vėlesniais laikotarpiais. Gavus paskolą, daromas toks įrašas:

D 271 Sąskaitos bankuose	60 000
K 4012 Finansinės skolos kredito įstaigoms	45 000
K 4421 Finansinės skolos kredito įstaigoms	15 000

Gražinus dalį paskolos, daromas įrašas:

D 4421 Finansinės skolos kredito įstaigoms	15 000
K 271 Sąskaitos bankuose	15 000

Praėjus 12 mėnesių ir sudarant 20X7 m. gruodžio 31 d. balansą, trumpalaikių įsipareigojimų sąskaitoje likučio jau nebelieka, todėl reikia ilgalaikės skolos dalį, kuri turės būti sumokėta per artimiausius 12 mėnesių (tarkime, kad 30 000 Lt), perkelti iš ilgalaikių įsipareigojimų į trumpalaikių įsipareigojimų sudėtyje esantį straipsnį „Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis“ tokiu įrašu:

D 4012 Finansinės skolos kredito įstaigoms	30 000
K 4421 Finansinės skolos kredito įstaigoms	30 000

Lizingo gavėjas, gavęs turtą pagal lizingo sutartį, registruoja ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus (sąskaitoje 4011 Lizingo ar panašūs įsipareigojimai) bei trumpalaikius įsipareigojimus (sąskaitoje 4411 Lizingo ir kiti panašūs įsipareigojimai) turto vertės dengimo suma. Jei prieš gaudamas turtą, lizingo gavėjas sumoka avansą, ilgalaikiai įsipareigojimai registruojami turto vertės dengimo suma, atėmus sumokėto avanso sumą.

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.

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

Apskaitoje registruojamo lizingo įmokos turi būti suskaidomos išskiriant turto vertės dengimo sumą, palūkanas ir kitas įmokas (kompensuotinus mokesčius). 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 priskiriami ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms.

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

Pavyzdys. Įmonė, PVM mokėtoja, 24 mėnesiams sudarė lizingo sutartį kroviniam automobiliui įsigyti. Sumokėtas avansas buvo 6000 litų. Nuosavybės teisė į automobilį pereis, kai bus sumokėta visa sutartyje numatyta kaina: 96 000 Lt plus 17 280 Lt PVM bei 5% dydžio palūkanos.

1. Avanso sumokėjimas registruojamas:

D 1263 Išankstiniai apmokėjimai 6 000

K 271 Sąskaitos bankuose 6 000

2. Gautą pagal lizingo sutartį krovinį automobilį lizingo gavėjas registruoja kaip ilgalaikį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus:

D 1220 Automobilio įsigijimo savikaina 96 000

D 2431 Gautinas PVM 17 280

K 1263 Išankstiniai apmokėjimai 6 000

K 4011 Lizingo ar panašūs įsipareigojimai 79 119

K 4411 Lizingo ir kiti panašūs įsipareigojimai 28 161

3. Kiekvieną mėnesį įmonė pagal PVM sąskaitą faktūrą sumoka automobilio vertės dalį 4693,50 Lt, tame tarpe 200 Lt palūkanų. Kiekvieno mėnesio mokėjimai registruojami:

D 4411 Lizingo ar panašūs įsipareigojimai 4 493,50

D 630 Palūkanų sąnaudos 200

K 271 Sąskaitos bankuose 4 693,50

4. Taip pat lizingo gavėjas kiekvieną mėnesį skaičiuoja ir apskaitoje registruoja automobilio nusidėvėjimo sąnaudas pagal nuosavo turto apskaitos politiką: naudingo tarnavimo laikas – 4 metai, likvidacinė vertė – 9600 litų:

D 6115 Automobilio nusidėvėjimo sąnaudos 1 800

K 1237 Automobilio nusidėvėjimas (-) 1 800

5. Kiekvienių metų pabaigoje sudarant balansą iš ilgalaikių įsipareigojimų sąskaitos reikia iškelti į trumpalaikių įsipareigojimų sąskaitą sumą, kurią reikės sumokėti per artimiausius 12 mėnesių:

D 4011 Lizingo ar panašūs įsipareigojimai 56322

K 4411 Lizingo ir kiti panašūs įsipareigojimai 56322

Tarkime, kad po 10 automobilio naudojimo mėnesių lizingo sutartis nutraukiama. Tuomet įmonė patiria nuostolius, nes nurašo automobilį, jo sukauptą nusidėvėjimą, visus įsipareigojimus, o skirtumą priskiria veiklos sąnaudoms:

D 1227 Automobilio nusidėvėjimas (-) 18 000

D 4011 Lizingo ar panašūs įsipareigojimai 22 797

D 4411 Lizingo ir kiti panašūs įsipareigojimai 32 854,50

D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos 22 348,50

K 1220 Automobilio įsigijimo savikaina 96 000

Skolos tiekėjams – tai įmonės skolos, susijusios su prekybine įmonės veikla. Jos taip pat gali būti ilgalaikės ir trumpalaikės. Jeigu skolos tiekėjams turi būti sumokėtos ilgiau nei po 12 mėnesių, tai pripažįstamos ilgalaikiais įsipareigojimais. Per 12 mėnesių po balanso datos, mokėtina skolos dalis, turi būti perkeliama prie trumpalaikių skolų tiekėjams.

Pavyzdys. Įmonė nusipirko transporto priemonę už 100 000 Lt. Pagal sutartį su tiekėju, 80% sumos reikia sumokėti per 1 mėnesį nuo priėmimo-perdavimo akto pasirašymo, o likusią sumą – po 13 mėnesių. Pasirašius turto priėmimo-perdavimo aktą, daromas toks įrašas:

D 1220 Transporto priemonė 100 000

K 402 Skolos tiekėjams 20 000

K 443 Skolos tiekėjams 80 000

Sumokėjus skolą tiekėjui, mažinama trumpalaikė skola, darant tokį įrašą:

D 443 Skolos tiekėjams 80 000

K 271 Sąskaitos bankuose 80 000

Praėjus 12 mėnesių, trumpalaikių įsipareigojimų sąskaitoje likučio jau nebėra, todėl reikia ilgalaikį įsipareigojimą, kuris turės būti sumokėtas per artimiausius 12 mėnesių (iš tikrųjų po 1 mėnesio), perkelti iš ilgalaikių įsipareigojimų prie visų trumpalaikių skolų tiekėjams tokiu įrašu:

D 402 Skolos tiekėjams 20 000

K 443 Skolos tiekėjams 20 000

Iš kitų asmenų avansu gautos sumos, piniginiai užstatai, gauti už prekes (paslaugas), kurios bus suteiktos vėliau kaip po 12 mėnesių po balanso datos, registruojami ilgalaikių įsipareigojimų sąskaitoje „Gauti išankstiniai apmokėjimai“. Kitos ilgalaikės skolos (pvz., ilgalaikė skola, atsiradusi pasirašius mokesstinės paskolos sutartį ir kt.) priskiriamos prie kitų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų.

Trumpalaikiai įsipareigojimai. Įmonės turi daugiausiai įvairių trumpalaikių skolų, pvz., finansinių skolų kredito įstaigoms ar fiziniams asmenims, skolų tiekėjams ir kt. Gauti išankstiniai apmokėjimai yra apmokėjimai, kuriuos įmonė gauna iš pirkėjų už ateityje parduotinas prekes (suteiktinas paslaugas). Kitaip tariant, tai įmonei sumokėti avansai pagal sutartis – tai būsimų laikotarpių (avansu gautos) pajamos, pvz., iš būsimų nuomininko pagal nuomos sutartį avansu gauti pinigai yra ne ataskaitinio laikotarpio, o būsimųjų laikotarpių pajamos. Kol kas tai tik įsipareigojimas suteikti paslaugas (parduoti prekes) ateityje, todėl jos registruojamos kaip įsipareigojimas. Jeigu sudarant balansą, įmonė neįvykdo visų įsipareigojimų, už kuriuos gavo avansus, tai avansų likutis parodomas prie įsipareigojimų.

Pavyzdys. Įmonė „X“ pasirašė sutartį metams išnuomoti savo nenaudojamas patalpas fiziniam asmeniui. Sutartyje numatyta, jog nuomininkas už nuomą mokės iš anksto už 3 mėnesius. Mėnesio nuomos kaina – 10 000 Lt. Įmonei gavus avansą už 3 mėnesius, daromas įrašas:

D 271 Sąskaitos bankuose 30 000

K 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai 30 000

Kai praeina mėnuo, per kurį realiai nuomos paslauga suteikiama, išrašoma ir pateikiama nuomininkui (PVM) sąskaita faktūra. Tuomet būsimų laikotarpių pajamos tampa nebe įsipareigojimu, o ataskaitinio laikotarpio pajamomis, nes paslauga suteikta, pagal išrašytą (PVM) sąskaitą faktūrą daromas toks įrašas:

D 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai 10 000

K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos (arba 505 Paslaugų pajamos) 10 000

Taip kiekvieną nuomos mėnesį pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio kitos veiklos pajamos (jeigu nuoma yra ne pagrindinė įmonės veikla) arba paslaugų pajamos (jeigu nuoma yra pagrindinė įmonės veikla).

Dauguma prekybinių įsipareigojimų turi būti apmokėti trumpiau nei po 12 mėnesių, todėl jie priskiriami trumpalaikėms skoloms tiekėjams. Dažniausiai sudaromos prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo sutartys su gana trumpais atsiskaitymo už prekes (paslaugas) terminais, pvz., 7, 10, 14 dienų, mėnuo ar kt.

Pavyzdys. Įmonė nusipirko prekių, skirtų perparduoti, už 3 000 Lt. Pagal sutartį su tiekėju, apmokėti šią sumą reikia per 14 kalendorinių dienų. Taigi pirkimo metu (taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą), fiksuojama trumpalaikė skola tiekėjui, darant tokį įrašą:

D 2014 Prekės, skirtos perparduoti 3 000

K 443 Skolos tiekėjams 3 000

Apmokėjus skolą tiekėjui, rodomas jos sumažėjimas tokiu įrašu:

D 443 Skolos tiekėjams 3 000

K 271 Sąskaitos bankuose 3 000

Trumpalaikiams įsipareigojimams taip pat priskiriamos sąnaudos, kurios susidaro per ataskaitinį laikotarpį, tačiau atsiskaityti už jas reikės būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, pvz., mokėtinas mokesčiai už nuomą, mokėtinos palūkanos už paskolas iš fizinių ar kitų juridinių asmenų ir t. t. Tokios sąnaudos vadinamos sukauptomis, bet dar neapmokėtomis sąnaudomis. Taigi tol, kol šios sąnaudos yra sukauptos ir dar neapmokėtos, jos balanse rodomos kaip įsipareigojimai.

Pavyzdys. Įmonė „Y“ pasirašė sutartį metams išsinuomoti patalpas iš įmonės „X“. Sutartyje numatyta, jog nuomininkas už nuomą mokės kiekvienam mėnesiui pasibaigus iki kito mėnesio 15 dienos. Mėnesio nuomos kaina – 10 000 Lt. Įmonei „Y“ gavus (PVM) sąskaitą faktūrą už mėnesį, kada buvo suteikta nuomos paslauga, pripažįsta ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, ir daro įrašą:

D 6110 Nuomos sąnaudos 10 000

K 4483 Sukauptos sąnaudos 10 000

Kai įmonė „X“ apmoka gautą (PVM) sąskaitą faktūrą, tuomet įsipareigojimai mažėja, daromas toks

įrašas:

D 4483 Sukauptos sąnaudos
K 271 Sąskaitos bankuose

10 000
10 000

9.2 Įmonės įsipareigojimų biudžetui apskaita

Prie trumpalaikių mokėtinų sumų priskiriami ir įsipareigojimai biudžetui, t. y. mokėtini įvairūs mokesčiai, pvz., pelno, nekilnojamojo turto, aplinkos teršimo, žemės, socialinis ir kt. Kadangi mokesčiai priskaičiuojami už konkretų ataskaitinį laikotarpį (metus, pusmetį, ketvirtį, mėnesį), tai jie apskaitoje turi būti registruojami tą ataskaitinį laikotarpį, už kurį priskaičiuoti. Tuomet mokėtini mokesčiai priskiriami sąnaudoms ir trumpalaikiams įsipareigojimams. Mokėtinam pelno mokesčiui pavyzdiniame sąskaitų plane skirta atskira sąskaita „Pelno mokesčio įsipareigojimai“, mokėtinam PVM – „Mokėtinai PVM“, mokėtiniems kitiems su darbo santykiais nesusijusiems mokesčiams – bendra sąskaita „Kiti mokėtini mokesčiai biudžetui“.

Kai pagal konkretaus mokesčio nustatytus mokėjimo terminus įmonė sumoka mokesčių įsipareigojimas nurašomas.

Pavyzdys. Įmonė priskaičiavo nekilnojamojo turto mokesčių 5700 litų už 20X6 metus iš gyventojų išsinuomotas administracines patalpas. Šį mokesčių 20X6 metų pabaigoje apskaitoje registruoja tokiu įrašu:

D 6122 Nekilnojamojo turto mokesčio sąnaudos 5700
K 4485 Kiti mokėtini mokesčiai biudžetui 5700

Šis įsipareigojimas biudžetui atsispindi 20X6 metų gruodžio 31 d. balanse. Nekilnojamojo turto mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo terminai yra iki kitų metų vasario 1 dienos. Kai mokesčiai sumokami, įsipareigojimas nurašomas tokiu įrašu:

D 4485 Kiti mokėtini mokesčiai biudžetui 5700
K 271 Sąskaitos bankuose 5700

Jeigu mokesčiai biudžetui pagal jų įstatymus privalo būti mokami avansu, kaip pvz., pelno, socialinis, nekilnojamojo turto ar kt. mokesčiai, tai šie avansai negali mažinti įsipareigojimų dydžio, nes šie mokesčiai faktiškai dar nepriskaičiuoti. Avansu sumokėti mokesčiai į biudžetą registruojami taip pat, kaip ir kitos avansu sumokėtos sumos, t. y. trumpalaikiame turte, kol tampa priskaičiuotais.

Pavyzdys. Įmonė pasirinkusi mokėti avansinį pelno mokesčių pagal praeitų metų duomenis. Jeigu 20X5 metais įmonė buvo priskaičiavusi 8000 Litų pelno mokesčio, tai 20X7 metų I–III ketvirčių avansinis pelno mokesčiai bus lygus $8000 / 4 = 2000$ litų. Kai įmonė sumoka šį mokesčių iki kiekvieno ketvirčio paskutinės darbo dienos, registruoja trumpalaikį turtą tokiu įrašu:

D 2632 Iš anksto sumokėtas pelno mokesčiai 2000
K 271 Sąskaitos bankuose 2000

20X7 metų IV ketvirčio pelno mokesčio avansą įmonė apskaičiuoja pagal 20X6 metų apskaičiuotą pelno mokesčių, kuris buvo 12000 litų, $12000 / 4 = 3000$ litų. Jį taip pat sumoka ir užregistruoja kaip trumpalaikį turtą.

Pasibaigus 20X7 metams, apskaičiuojamas faktinis šių metų pelno mokesčiai, kuris gaunamas 15000 litų. Apskaitoje turi būti parodomas pelno mokesčio sąnaudos ir užregistruojamas pelno mokesčio įsipareigojimas tokiu įrašu:

D 651 Ataskaitinių metų pelno mokesčiai 15000
K 445 Pelno mokesčio įsipareigojimai 15000

Kadangi pelno mokesčiai per 20X7 metus buvo mokami avansu kas ketvirtį, tai ne visas 15000 litų pelno mokesčiai yra įsipareigojimai biudžetui, todėl šiuos įsipareigojimus reikia sumažinti sumokėtų avansų suma:

D 445 Pelno mokesčio įsipareigojimai 9000
K 2632 Iš anksto sumokėtas pelno mokesčiai 9000

Tokiu būdu apskaitoje nebelieka išankstinių apmokėjimų, o pelno mokesčio įsipareigojimai sumažėja sumokėtų avansų suma ir lieka tik ta suma, kurią reikia sumokėti papildomai, t. y. 6000 litų.

9.3 Atidėjinių apskaita

Atidėjiniai yra ypatinga įsipareigojimų rūšis. Pagal 19-ąją VAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“, atidėjiniai – įsipareigojimai, kurių galutinės padengimo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti, pvz., atidėjiniai gali būti sudaromi galimiems įsipareigojimams dėl teismo bylų, kitiems asmenims suteiktų garantijų, tikėtinioms baudoms, garantiniams įsipareigojimams pagal pardavimo sutartis, žalos gamtai kompensavimui, aplinkos tvarkymui, jei to reikalauja teisės aktai, išlaidų dėl galiojančių nuostolingų sutarčių vykdymo kompensavimui, veiklos restruktūrizavimui ir kt.

Atsižvelgiant į numatomą įsipareigojimų įvykdymo terminą, kaip ir visi įsipareigojimai, atidėjiniai skirstomi į trumpalaikius ir ilgalaikius:

- jei atidėjiniai skiriami vienerių finansinių metų įsipareigojimams įvykdyti, jie rodomi *trumpalaikiuose įsipareigojimuose*;
- jei atidėjiniai skiriami daugiau kaip vienerių metų įsipareigojimams įvykdyti, jie rodomi *ilgalaikiuose įsipareigojimuose*.

Atidėjiniai pripažįstami, jeigu jie atitinka visus tris **kriterijus**:

1) *įmonė turi teisinį įpareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities veiksmai*. Atidėjiniai pripažįstami, jei juos lėmė praeities įvykiai ir balanso data jie egzistuoja. Praeities įvykiai, patvirtinantys teisinį įpareigojimą, gali būti sudarytos sutartys, priimti teismo sprendimai, išleisti įstatymai. Neatšaukiamą pasižadėjimą patvirtinantys praeities įvykiai, gali būti ankstesnės įmonės veiklos pavyzdžiai, parodantys, kad ji vykdo duotus pažadus, arba viešai paskelbti įmonės įsipareigojimai, kuriais kiti rinkos dalyviai pasitiki. Kad galėtų sėkmingai veikti ateityje, įmonė gali sudaryti atidėjinius būsimosioms išlaidoms, kurias gali tekti patirti dėl teisinių reikalavimų. Kai įmonė gali išvengti būsimųjų išlaidų savo veiksmais ateityje, pvz., pakeisdama veiklos metodus, ji neturi įsipareigojimo dėl būsimųjų išlaidų, ir joks atidėjinys nepripažįstamas. Sprendimai pirkti turtą ar daryti kitokias išlaidas ateityje yra įvykiai, susiję su būsimaisiais įsipareigojimais, todėl jie atidėjinais nepripažįstami. Įsipareigojimai pripažįstami atidėjinais tik tada, kai būsimosios išlaidos yra neišvengiamos, nepriklausomai nuo įmonės veiklos ateityje.

2) *tikėtina, kad teisiniam įpareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą*. Jei mažai tikėtina, kad šiam tikslui reikės naudoti turtą, atidėjiniai nepripažįstami. Tokie įsipareigojimai negali būti užregistruoti apskaitoje, todėl informacija apie juos atskleidžiama tik aiškinamajame rašte.

3) *įsipareigojimų suma gali būti patikimai įvertinta*. Jei atidėjinių sumos patikimai įvertinti negalima, atidėjiniai nepripažįstami. Tokie įsipareigojimai apskaitoje negali būti užregistruoti, todėl informacija apie juos atskleidžiama tik aiškinamajame rašte.

Atidėjinių suma turi parodyti, kiek kainuotų padengti esamus įsipareigojimus balanso dieną. Atidėjinių sumos dydis nustatomas remiantis atsargumo principu, panašios veiklos patirtimi, ekspertų išvadomis, surinkta praeities informacija, pobalansiniais įvykiais ir pan. Atidėjiniai neturėtų būti sudaromi didesni negu būtina.

Atidėjinių formavimas įmonės apskaitoje keičia įsipareigojimų ir sąnaudų dydžius. Atidėjiniai garantiniam aptarnavimui, susijusiam su jau įvykdytais pardavimo sandoriais, turi būti parodomi apskaitoje kaip pardavimo savikaina, o visi kiti atidėjiniai – kaip veiklos sąnaudos (bendrosios ir administracinės).

Pavyzdys. Įmonė „X“ prekiauja buitine technika, kurios pardavimo momentu sudaroma sutartis, pagal kurią prekei suteikiama 1 metų garantija, t. y. įmonė per šį laikotarpį įsipareigoja pataisyti prekę, jei pirkėjas pareikš pretenzijas dėl defektų. Remiantis surinkta praeities informacija, tikėtina, jog tai įvyks. Prekės su garantiniu aptarnavimu pardavimas yra praeities įvykis, dėl kurio ateityje gali atsirasti įsipareigojimas ateityje. Šiam įsipareigojimui įvykdyti prireiks panaudoti įmonės turtą. Įmonė turi pripažinti tokią atidėjinių garantiniam remontui sumą, kuri atitiktų labiausiai tikėtiną garantinio remonto išlaidų sumą.

Paskutinių trijų metų pardavimo apimčių ir garantinių remontų išlaidų analizė parodė, kad remonto išlaidos sudaro maždaug 0,8% nuo visų parduotų prekių vertės. Kadangi per 20X6 metais buvo parduota prekių už 1000000 litų, tai $1000000 \text{ Lt} * 0,8\% = 8000$ litų gali būti remonto išlaidų už šią parduotą produkciją. Apskaitoje registruojamas atidėjinys:

D 6000 Parduotų prekių savikaina (kitais atvejais – D 614 Atidėjinių sąnaudos) 8000

K 447 Atidėjiniai

8000

Taip numatomų remonto išlaidų suma mažinamas įmonės pelnas, o išipareigojimai pataisyti prekių defektus parodomi balanse.

Kiekvienas atidėjinytis turi būti naudojamas tik tiems tikslams, kuriems jis buvo sudarytas. Pripažįstant atidėjinių panaudojimą, t. y. kad galimas išipareigojimas tapo esamuoju išipareigojimu, apskaitoje mažinamas atidėjinytis ir registruojamas arba turto sumažėjimas, arba kitokio išipareigojimo atsiradimas.

Pavyzdžio tėsinytis. Įmonė „X“ 20X7 metais garantiniam remontui pati sunaudojo detalių už 3000 litų ir gavo (PVM) sąskaitą faktūrą iš įmonės, kuri atliko sudėtingesnių gedimų remontus, už 4000 litų. Toks atidėjinytis panaudojimas registruojamas įrašų:

D 447 Atidėjinyčiai	7000
K 201 Atsargos	3000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	4000

Kiekvieną balanso datą atidėjinyčiai turi būti peržiūrimi ir koreguojama jų vertė, atsižvelgiant į naujus įvykius ir aplinkybes. Jei paaiškėja, kad išipareigojimų turto dengti nereikės, atidėjinyčiai turi būti panaikinami.

Pavyzdžio tėsinytis. Įmonė „X“ 20X7 metų pabaigoje apskaičiavo, kad atidėjinytis garantiniam remontui už 20X6 metais parduotą produkciją sąskaitos likutis buvo 1000 litų, kurį jau būtų galima panaikinti, nes daugiau nebereikės vykdyti garantinių išipareigojimų. Naikinant atidėjinyčius, daromas atvirkštinis įrašas negu juos formuojant:

D 447 Atidėjinyčiai	1000
K 6000 Parduotų prekių savikaina	1000

Tačiau įmonė 20X7 metais pardavė tokių pat prekių su išipareigojimais atlikti garantinį remontą per vienerius metus už 1300000 litų. Pagal pakoreguotą remiantis paskutinių trejų metų faktiniais duomenimis galimų garantinių remontų išlaidų procentą 0,7% reikia suformuoti atidėjinytį $1300000 \text{ Lt} * 0,7\% = 9100$ litų, kuris turi būti parodomas 20X7 metų gruodžio 31 d. balanse. Taigi daromas įrašas:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	9100
K 447 Atidėjinyčiai	9100

Taip 20X7 metų gruodžio 31 d. balanse atsispindi tikėtina įmonės būsimo laikotarpio garantinio aptarnavimo išlaidų turto ar kitais išipareigojimais suma.

Žinoma, vietoje šių dviejų įrašų apskaitoje galima daryti ir vieną, kuriuo prie esamo atidėjinytis sąskaitos likučio pridėtume reikiamą sumą $9100 - 1000 = 8100$ litų, kad suformuotume naujai apskaičiuotą atidėjinytis likutį:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	8100
K 447 Atidėjinyčiai	8100

9.4 Darbo užmokesčio ir su juo susijusių mokesčių apskaita

Kadangi dauguma įmonių turi samdomų darbuotojų, tai darbo užmokesčio ir su juo susijusių mokesčių apskaitos klausimai yra ypač aktualūs. Todėl aptarsime pagrindinius teisės aktų reikalavimus nuo darbuotojo priėmimo į darbą iki jo atleidimo iš darbo ir ataskaitų pateikimo atitinkamoms institucijoms. Pagrindiniai teisiniai reikalavimai visiems darbuotojo ir darbdavio (įmonės) santykiams išdėstyti LR Darbo kodekse.

Darbuotojų priėmimas į darbą. Pagrindinis dokumentas, kuris privalo būti pasirašytas, priimant į darbą asmenį – darbo sutartis. Darbo sutartis yra darbuotojo ir darbdavio susitarimas, kuriuo darbuotojas išipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas paklusdamas darbovietėje nustatytai darbo tvarkai, o darbdavys išipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulygtą darbo užmokesį ir užtikrinti darbo sąlygas, nustatytas darbo įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose, kolektyvinėje sutartyje ir šalių susitarimu. Darbo sutartis pasirašoma pagal pavyzdinę formą 2 egzemplioriais. Darbo sutartyje darbdavys su darbuotoju susitaria dėl būtinųjų sąlygų:

- darbuotojo darbovietės (įmonės, struktūrinio padalinio ir kt.) ir

- darbo funkciju, t. y. dėl tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbo arba tam tikrų pareigų.

Taip pat kiekvienoje darbo sutartyje šalys sulygsta dėl darbo apmokėjimo sąlygų (darbo užmokesčio sistemos, darbo užmokesčio dydžio, mokėjimo tvarkos ir kt.). Šios sąlygos negali būti blogesnės, nei numatyta įstatymuose, pvz., atlyginimas negali būti mažesnis už Vyriausybės nustatytą minimalų mėnesinį atlyginimą.

Darbo sutartis tą pačią dieną įregistruojama darbo sutarčių registravimo žurnale, kuriame darbuotojas taip pat turi pasirašyti, jog gavo 2-ąjį darbo sutarties egzempliorių.

Darbo sutartis laikoma sudaryta, kai šalys susitarė dėl darbo sutarties sąlygų. Taigi nelegaliu darbu laikomas darbas, kai darbuotojas išsipareigoja atlikti tam tikrus darbus, o darbdavys – apmokėti už šį darbą, t. y. egzistuoja darbo sutarties požymiai, o raštiška darbo sutartis nesudaryta.

Darbdavys privalo pareikalauti, kad priimamasis dirbti pateiktų asmens tapatybę patvirtinantį dokumentą ir valstybinio socialinio draudimo pažymėjimą. Jeigu darbo įstatymai sieja priėmimą į darbą su tam tikru išsimokslinimu ar profesiniu pasirengimu, sveikatos būkle, darbdavys privalo pareikalauti, kad priimamasis pateiktų išsimokslinimą, profesinį pasirengimą, sveikatos būklę patvirtinančius dokumentus. Jeigu į darbą priimamas vyras jaunesnis kaip 28 metų, jis turi pateikti karo prievolinko statusą patvirtinantį dokumentą (pagal LR karo prievolės įstatymą).

Dažniausiai darbdavys reikalauja, kad darbuotojas parašytų prašymą priimti į darbą, nors tai jokiuose teisės aktuose nereikalaujama. Jeigu darbuotojas pageidauja darbo užmokestį gauti vieną kartą per mėnesį, tai taip pat turėtų išdėstyti savo prašymą raštu. Jeigu įmonėje atlyginimai jau pervedami į darbuotojų korteles banke, tai asmuo turėtų nurodyti turimos kortelės numerį, banko pavadinimą ir savo sutikimą, jog atlyginimas bus pervedamas į kortelę. Kai darbuotojas priimamas į nepagrindines pareigas, jis iki darbo sutarties sudarymo turi pateikti darbdaviui, kuris darbuotoją priima į tas pareigas, iš pagrindinės darbovietės gautą pažymą, kurioje turi būti nurodytas jo kasdienio darbo toje darbovietėje pradžios ir pabaigos laikas. Kai darbuotojas priimamas į pagrindines pareigas, jis turėtų parašyti prašymą, kuriame nurodytų, kokį neapmokestinamąjį pajamų dydį ir/ar papildomus neapmokestinamų pajamų dydžius, skaičiuojant gyventojų pajamų mokestį, taikyti, bei pateikti, jeigu reikia, į šį dydį suteikiančius teisę dokumentus (pvz., vaikų gimimo liudijimų, ištuokos liudijimo, teismo sprendimo ir pan. kopijas). Tokį prašymą taikyti neapmokestinamąjį pajamų dydį darbuotojas gali pateikti tik vienoje darbovietėje. Jeigu darbuotojas darbovietę renkasi ne pagrindine, tai šio prašymo nerašo, o gyventojų pajamų mokestis jam bus išskaičiuojamas nuo viso atlyginimo.

Sudarydamas darbo sutartį, darbdavys privalo supažindinti priimamą dirbti asmenį su jo būsimo darbo sąlygomis, kolektyvine sutartimi, darbo tvarkos taisyklėmis, kitais darbovietėje galiojančiais aktais, reglamentuojančiais jo darbą. Ne vėliau kaip prieš darbo pradžią kartu su 2-uoju darbo sutarties egzemplioriumi darbdavys įteikia darbuotojui pastarojo tapatybę patvirtinantį dokumentą (darbo pažymėjimą), kuriame turi būti pateikta pagrindinė informacija apie darbuotoją: vardas, pavardė, pareigos, nuotrauka, darbo sutarties numeris, priėmimo į darbą data; įmonės antspaudas, darbdavio pareigos, parašas, vardas ir pavardė, darbo pažymėjimo išdavimo ir galiojimo datos. Todėl iš priimamo į darbą asmens darbdavys turi pareikalauti ir nuotraukos darbo pažymėjimui. Darbo pažymėjimai taip pat registruojami Darbo pažymėjimų registravimo žurnale. Jeigu darbuotojui bus patikėtos saugoti kažkokios vertybės (pvz., dirbs sandėlininku, sargu, pardavėju, kasininku ar kt.), tai gali būti pasirašoma visiškos arba dalinės materialinės atsakomybės sutartis. Darbuotojas privalo pradėti dirbti kitą po darbo sutarties sudarymo dieną, jeigu šalys nesutarė kitaip.

Sudarant darbo sutartį, joje šalių susitarimu gali būti sulygstamas išbandymas. Jis gali būti nustatomas norint patikrinti, ar darbuotojas tinka sulygtam darbui, taip pat stojančiojo dirbti pageidavimu – ar darbas tinka darbuotojui. Išbandymo terminas negali būti ilgesnis kaip 3 mėnesiai.

Darbo sutartys dažniausiai būna:

1) neterminuotos. Paprastai darbo sutartis sudaroma neapibrėžtam laikui (neterminuota).

2) terminuotos, laikinosios, sezoninės. Terminuota darbo sutartis gali būti sudaroma tam tikram laikui arba tam tikrų darbų atlikimo laikui, bet ne ilgiau kaip penkeriems metams. Neleidžiama sudaryti terminuotos darbo sutarties, jeigu darbas yra nuolatinio pobūdžio. Darbo sutarties terminas gali būti nustatomas iki tam tikros kalendorinės datos arba iki tam tikrų aplinkybių atsiradimo, pasikeitimo arba pasibaigimo, pvz., jeigu įmonės darbuotoja išleidžiama nėštumo ir gimdymo atostogų, vėliau – atostogų, kol vaikui sueis vieneri metai, o į jos vietą laikinai priimamas kitas

darbuotojas, tai darbo sutartyje galima nurodyti ne konkretų terminą, o sąlygą, kad darbuotojas priimamas, kol buvusi darbuotoja sugrįš į darbą. Jeigu darbo sutartyje jos terminas nenurodytas arba netinkamai nustatytas, laikoma, kad sudaryta neterminuota darbo sutartis.

3) dėl papildomo darbo, ne pagrindinių pareigų ir kt. Tokio tipo darbo sutartys sudaromos su asmenimis, jau dirbančiais vienoje darbovietėje.

Darbuotojo priėmimo į darbą dieną turi būti užpildomas pranešimas dėl darbuotojo priėmimo į darbą (Forma 1a-SD), kuris pristatomas SODRAI. Jame pateikiami minimalūs duomenys apie darbuotoją (vardas, pavardė, asmens kodas, socialinio draudimo pažymėjimo serija ir numeris bei priėmimo į darbą data), kad būtų galima užfiksuoti įdarbinimą SODROS duomenų bazėje.

Darbo laiko apskaita. Kai sudarius darbo sutartį darbuotojas pradeda dirbti, visas jo kiekvieną dieną dirbtas laikas ir neatvykimai į darbą turi būti žymimi darbo laiko apskaitos žiniaraštyje, kurio pildymą reglamentuoja 2004 m. sausio 27 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 78. Darbo laikas žymimas valandomis, o neatvykimai į darbą – sutartiniais žymėjimais. Kiekvienam darbuotojui šiame žiniaraštyje skiriamos 3 eilutės:

- *Pirmojoje eilutėje* nurodomas faktiškai dirbtas laikas. Faktiškai dirbtą laiką sudaro normalus darbo laikas (dirbtų valandų skaičius, dirbtų valandų skaičius naktį, viršvalandžių skaičius, poilsio dienomis, švenčių dienomis, tarnybinės komandiruotės) ir neatvykimai į darbą, išskyrus tuos, kurie prilyginti darbo laikui.

- *Antrojoje eilutėje* nurodomas laikas, dirbtas esant nukrypimui nuo normalių darbo sąlygų (dirbtų valandų skaičius kenksmingomis, labai kenksmingomis, pavojingomis sąlygomis) ir darbo pertraukos, kurios įskaitomos į darbo laiką.

- *Trečiojoje eilutėje* žymimi neatvykimai į darbą, kurie prilyginti darbo laikui (privalomos medicininės apžiūros laikas, stažuotės, kvalifikacijos kėlimas, budėjimas darbe ar namuose, prastovos laikas ir kt.).

Darbo laikas – tai laikas, kurį darbuotojas privalo dirbti jam pavestą darbą, ir kiti jam prilyginti laikotarpiai. Į darbo laiką **įeina**: faktiškai dirbtas laikas, budėjimas darbe ir namuose, tarnybinės komandiruotės, laikas, reikalingas darbo vietai, darbo įrankiams, saugos priemonėms paruošti ir sutvarkyti, pertraukos darbe, pagal norminius teisės aktus įskaitomos į darbo laiką, privalomų medicininių apžiūrų laikas, stažuotė, kvalifikacijos kėlimas darbovietėje ar mokymo centruose, nušalinimo nuo darbo laikas, jeigu nušalintas darbuotojas privalo laikytis nustatytos darbovietėje tvarkos, prastovos laikas, kiti teisės aktų nustatyti laikotarpiai. Į darbo laiką **neįeina**: pravaikšta, neatvykimas į darbą administracijos leidimu, valstybinių, visuomeninių ar piliečio pareigų atlikimas, karinė tarnyba arba mokomosios karinės pratybos, nedarbingumo laikas, pertraukos pailsėti ir pavalgyti, kasdieninis (tarp pamainų), kasavaitinis poilsis, šventės, atostogos, kiti teisės aktų nustatyti laikotarpiai.

Darbo laikas negali būti ilgesnis kaip 40 val. per savaitę. Kasdieninė darbo laiko trukmė neturi viršyti 8 darbo valandų. Maksimalus darbo laikas, įskaitant viršvalandžius, per septynias dienas neturi viršyti 48 valandų. Darbuotojų, dirbančių ne vienoje darbovietėje arba vienoje darbovietėje, bet pagal dvi ar daugiau darbo sutarčių, darbo dienos trukmė (kartu su pertrauka pailsėti ir pavalgyti) negali būti ilgesnė kaip 12 valandų.

Darbuotojams nustatoma 5 darbo dienų savaitė su dviem poilsio dienomis. Įmonėse, kuriose dėl gamybos pobūdžio ar kitų sąlygų 5 darbo dienų savaitė neįmanoma, nustatoma 6 darbo dienų savaitė su viena poilsio diena.

Kiekvienoje įmonėje privalo būti sudarinėjami darbo grafikai, kurie skelbiami viešai įmonės stenduose ne vėliau kaip prieš 2 savaites iki jų įsigaliojimo. Darbuotojai privalo dirbti darbo grafikuose nustatytu laiku.

Viršvalandiniai darbai paprastai draudžiami. Darbdavys gali skirti viršvalandinius darbus tik išimtiniais atvejais. Viršvalandiniu darbu nelaikomas administracijos pareigūnų darbas, viršijantis nustatytą darbo trukmę. Darbuotojo viršvalandinis darbas per dvi dienas iš eilės neturi viršyti keturių valandų ir šimto dvidešimties valandų per metus.

Už darbo laiko režimo pažeidimus ir apskaitą įmonėje atsako jos vadovas.

Darbo apmokėjimas. Darbo užmokestis (toliau DU) yra atlyginimas už darbą, darbuotojo atliekamą pagal darbo sutartį. DU turi būti mokamas pinigais. Darbuotojo valandinis atlygis arba mėnesinė alga negali būti mažesni už LR Vyriausybės nustatytus šiuos minimaliuosius dydžius. Ne

visas darbo laikas (ne visa darbo diena arba savaitė) apmokamas proporcingai dirbtam laikui arba mokama už atliktą darbą.

Už darbą poilsio arba švenčių dieną, jeigu jis nenumatytas pagal grafiką, mokama ne mažiau kaip dvigubai arba darbuotojo pageidavimu kompensuojama suteikiant jam per mėnesį kitą poilsio dieną arba tą dieną pridodant prie kasmetinių atostogų. Už darbą švenčių dieną pagal grafiką mokamas ne mažesnis kaip dvigubas valandinis arba dieninis atlygis. Už viršvalandinį darbą ir darbą naktį mokama ne mažiau kaip pusantro darbuotojui nustatyto valandinio atlygio (mėnesinės algos).

Pasibaigus kiekvienam mėnesiui, remiantis įmonės visų darbuotojų faktiškai išdirbtu laiku, jiems apskaičiuojamas DU. Priskaičiavimai ir išskaitos iš DU atsispindi Darbo užmokesčio apskaitos žiniaraštyje.

Nuo priskaičiuoto DU skaičiuojamos įmokos SODRAI 30,98% (dažniausiai moka įmonės, kurių veikloje nepasitaikė nelaimingų atsitikimų) bei 0,2% įmokos į Garantinį fondą, kuris sukurtas išmokėti uždirbtus bankrutuojančių įmonių darbuotojų atlyginimus.

Iš priskaičiuoto DU privaloma ir leidžiama išskaičiuoti:

- *gyventojų pajamų mokestį* (toliau GPM), kuris apskaičiuojamas pagal formulę $GPM = (DU - NPD - PNP) * \text{nustatytas tarifas } (\%)$, kur NPD – neapmokestinamas pajamų dydis, PNP – papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis. Nustatytas GPM tarifas (%), neapmokestinamieji pajamų dydžiai nustatyti LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis šiuo metu yra – 320 Lt, tačiau yra nustatyti individualūs dydžiai asmenims, kuriems nustatytas iki 40% darbingumo lygis, asmenims, auginantiems 3 ir daugiau vaikų iki 18 metų, motinai arba tėvui, kuris (kuri) vaikus iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vienas (viena). Gyventojams, auginantiems vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaikį) yra taikomas PNP, kuris lygus 0,1 pagrindinio NPD. Šis PNP dalijamas kiekvienam tėvų per pusę. Atsiradus arba pasibaigus teisei į individualų NPD, PNP ar didesnę PNP, šie dydžiai pradedami arba nustojami taikyti nuo kitą, negu atsirado arba pasibaigė teisė į juos, mėnesį gautų pajamų. Tais atvejais, kai pajamos gaunamos už laikotarpį, ilgesnį kaip vienas mėnuo, pajamos apskaičiuojamos atskirai už kiekvieną mėnesį taikant tą mokestinio laikotarpio mėnesį galiojantį NPD ir pagal jį apskaičiuotą PNP.

- *priskaitymai SODRAI*. Įmokos SODRAI skaičiuojamos nuo priskaičiuoto DU, bet ne mažesnio kaip nustatytas minimalus DU ar valandinis įkainis. Soc. draudimo įmokos skaičiuojamos nuo visų gyventojų gaunamų pajamų, išskyrus: ligos pašalpų, pensijų, vienkartinį pašalpų, mokamų mirus darbuotojui, sutuoktiniui, vaikams, tėvams, taip pat stichinių nelaimių, gaisrų ir sprogimų atvejais, sumos ne didesnės kaip 5 minimalios mėnesinės algos (toliau MMA), įmonių mokamų sumų už darbuotojų mokymą, kvalifikacijos kėlimą, perkvalifikavimą seminaruose, kursuose, mokymo įstaigose, delspinigių už pavėluotą atlyginimo išmokėjimą, dividendų, įmonėje nedirbantiems, bet anksčiau dirbusiems pensininkams paskirtų pensijų, priedų, pašalpų, prizų ir dovanų, suteiktų asmeninių švenčių, konkursų progomis.

- *išskaitos iš DU pagal vykdomuosius raštus*. Kitos išskaitos iš DU, išskyrus GPM ir soc. draudimą, gali būti daromos tik įstatymų nustatytais atvejais, t. y. įmonei gavus vykdomąjį raštą, pvz., išskaityti gyventojui priklausančius mokėti alimentus vaikui išlaikyti, sumokėti baudas ar kitokius mokesčius, paskolas, atlyginti darbuotojo padarytą žalą įmonei (iki vieno vidutinio darbo užmokesčio dydžio) ir kt. Pažymėtina, kad šios išskaitos turi būti daromos nuo DU, likusio atskaičius privalomus mokėti mokesčius – GPM ir soc. draudimo. Darant išskaitas iš DU, neviršijančio Vyriausybės nustatytos MMA, pagal kelis vykdomuosius dokumentus, darbuotojui turi būti paliekama 50% išmokėtino DU. Iš darbo užmokesčio dalies, viršijančios Vyriausybės nustatytą MMA dydį, išskaitoma 70% išmokėtino DU, jeigu teismas nenustato mažesnio išskaitų dydžio. Kiekvieną kartą išmokant darbo užmokesį, bendras visų išskaitų dydis negali viršyti 20%, o išieškant sveikatos sužalojimu ar gyvybės atėmimu padarytos žalos atlyginimą ir tyčiniu nusikaltimu padarytos žalos atlyginimą – 50% darbuotojui išmokėtino DU. Darant išskaitas iš darbo užmokesčio pagal kelis vykdomuosius dokumentus, darbuotojui turi būti paliekama 50% išmokėtino DU.

Priskaičiuotas DU bei 30,98% soc. draudimo (daugumoje įmonių, kurios neturėjo nelaimingų atsitikimų darbe) nuo jo priskiriami ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, jeigu neįtraukiami į pagamintos produkcijos (suteiktų paslaugų) savikainą. Sąnaudos registruojamos priklausomai nuo to, kokiems darbuotojams priskaičiuojamas DU, pvz., administracijos darbuotojams priskaičiuotas DU priskiriamas veiklos sąnaudoms, gamyboje dalyvaujančių darbuotojų DU – produkcijos savikainai ir kt. Kadangi DU priskaičiuojamas ir išmokamas dažniausiai ne tą pačią dieną, tai DU priskaičiavimas turi būti registruojamas kaip ataskaitinio laikotarpio sąnaudos ir išpareigojimai darbuotojams, o kai išmokamas DU, tuomet mažinami išpareigojimai.

Pavyzdys. Tarkime, kad darbuotojo M 20X7 metų sausio 9 d. pasirašytoje darbo sutartyje (dirbti pradėjo kitą dieną po darbo sutarties sudarymo, t.y. sausio 10 d.) numatytas darbas vadybininku visą 5 darbo dienų savaitę už darbą gaunant 600 litų per bandomąjį laikotarpį iki 20X7 metų balandžio 9 d. Sausio mėnesį yra 22 darbo dienos, taikant 5 darbo dienų savaitę. Todėl šiam darbuotojui atlyginimas skaičiuojamas taip:

- jeigu jis būtų išdirbęs visą mėnesį pagal nustatytą darbo grafiką visas 22 darbo dienas po 8 valandas, tai jam būtų priskaičiuotas darbo sutartyje sulygtas DU 600 litų;
- kai jis išdirbo tik nuo sausio 10 dienos iki pabaigos, t. y. 16 iš 22 darbo dienų, tai ir DU jam priskaičiuojamas proporcingai dirbtam laikui $600 \text{ Lt} / 22 \text{ d.d.} * 16 \text{ d.d.} = 436,36 \text{ Lt}$.
- direktoriaus D atlyginimas, numatytas darbo sutartyje, – 1500 litų, o vyr. buhalterio B, kuris dirba puse etato, – 800 litų per mėnesį. Direktorius ir vyr. buhalteris išdirbo visą mėnesį. Direktorius prašė taikyti pagrindinį NPD 320 Lt ir PNPD už vieną vaiką, auginamą santuokoje, – 16 Lt, o vyr. buhalteris – pagrindinį NPD 320 Lt.
- darbuotojas N dirba ne pagrindinėje darbovietėje puse etato, o darbo sutartyje numatyta, kad už mėnesį gaus 400 Lt.

Pateikiama ištrauka iš sausio mėn. (šiuo metu GPM tarifas 27%). Darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščio:

Eil.Nr.	NPD	PNPD	Vardas, pavardė	Apskaičiuota		VSD 30,98%	Išskaičiuota			Išmokėti
				Pareiginis atlyginimas	IŠ VISO		Pajamų mokeskis 27%	SD 3%	Iš viso	
1	320	16	D	1500.00	1500.00	464.70	314.28	45.00	359.28	1140.72
2	320		B	800.00	800.00	247.84	129.60	24.00	153.60	646.40
3	320	16	M	436.36	436.36	135.18	27.10	13.09	40.19	396.17
4			N	400.00	400.00	123.92	108.00	12.00	120.00	280.00
			Iš viso:	3136.36	3136.36	971.64	578.98	94.09	673.07	2463.29

Remiantis priskaičiuotomis sumomis, daromas toks įrašas:

D 6kl. Darbo užmokesčio sąnaudos 3136,36

D 6kl. Soc. draudimas (30,98%) 971,64

K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis 2463,29

K 4462 Mokėtinas gyventojų pajamų mokeskis 578,98

K 4463 Mokėtinios socialinio draudimo įmokos 1065,73

D 612 Veiklos mokesčių sąnaudos 6,27

K 4464 Mokėtinios garantinio fondo įmokos 6,27

Išmokant darbo užmokestį:

D 4461 Mokėtinas darbo užmokestis 2463,29

K 27 Pinigai 2463,29

Pagal LR Darbo kodeksą, DU turi būti mokamas ne rečiau kaip du kartus per mėnesį, o jeigu yra darbuotojo raštiškas prašymas, – kartą per mėnesį. Konkretūs DU mokėjimo terminai, vieta ir tvarka nustatomi darbo sutartyse. Darbuotoją atleidžiant iš darbo, visos jam priklausančios DU sumos išmokamos ne vėliau kaip atleidimo iš darbo dieną. Išmokant priskaičiuotas sumas, visiems darbuotojams darbdavys turi įteikti atsiskaitymo lapelius, kuriuose įrašomos darbuotojui apskaičiuotos, išmokėtos ir išskaičiuotos sumos.

Soc. draudimo įmokos į SODROS atsiskaitomąją sąskaitą, o įmokos į Garantinį fondą į VMI sąskaitą turi būti pervedamos iki kito mėnesio 15 dienos. GPM, išskaičiuotas iš gyventojų pajamų,

išmokėtų mėnesio 1–15 dienomis, turi būti pervestas iki 15 mėnesio dienos, o GPM, išskaičiuotas iš pajamų, išmokėtų mėnesio 16–31 (30) dienomis, turi būti pervestas iki mėnesio 31 (30) dienos.

Darbo užmokesčiui už faktiškai dirbtą laiką apskaičiuoti reikalingas darbo sutartyje numatytas DU dydis, o už nedirbtą laiką išmokų skaičiavimui reikalingas vidutinis darbo užmokesčio (toliau VDU) dydis, kurio apskaičiavimo tvarką reglamentuoja 2003 m. gegužės 27 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 650 „Darbuotojo ir valstybės tarnautojo vidutinio darbo užmokesčio apskaičiavimo tvarkos aprašas“.

Vienos darbo dienos VDU (toliau VDU_{d.d.}) apskaičiuojamas taip: paskutinių 3 kalendorinių mėnesių DU dalijamas iš faktiškai dirbtų per šį laikotarpį dienų skaičiaus (įskaitant dirbtas poilsio ir švenčių dienas), t. y.

$$\text{VDU}_{d.d.} = \frac{3 \text{ paskutinių kalendorinių mėnesių DU}}{\text{Faktiškai dirbtų dienų skaičius}}$$

Vidutinis darbo valandos užmokestis (toliau VDU_{d.v.}) apskaičiuojamas taip: skaičiuojamojo laikotarpio DU dalijamas iš faktiškai dirbtų per tą laikotarpį valandų skaičiaus, t. y.

$$\text{VDU}_{d.v.} = \frac{3 \text{ paskutinių kalendorinių mėnesių DU}}{\text{Faktiškai dirbtų valandų skaičius}}$$

Kai atleidžiamo iš įmonės darbuotojo paskutinė darbo įmonėje (atleidimo iš darbo) diena sutampa su paskutine to mėnesio darbo diena pagal darbuotojo darbo (pamainos) grafiką, šis mėnuo įtraukiamas į skaičiuojamąjį laikotarpį.

Jeigu darbuotojas įmonėje dirbo mažiau kaip 3 mėnesius, vidutinis jo darbo dienos (valandos) užmokestis apskaičiuojamas iš darbo užmokesčio, priskaičiuoto už faktiškai įmonėje dirbtą laiką.

Apskaičiuojant VDU, neįskaitomos dienos (valandos), kai darbuotojas dėl pateisinamų priežasčių faktiškai nedirbo įmonėje. Apskaičiuojant VDU, laikas, kurį darbuotojas nedirbo pažeisdamas įstatymus ar darbo tvarkos taisykles, taip pat įstatymų numatytais atvejais buvo nušalintas nuo darbo nemokant DU, prilyginamas dirbtam laikui (9.1 lentelė).

9.1 lentelė. Aktualiausios sumos, įskaitomos ir neįskaitomos skaičiuojant VDU

ĮSKAITOMA	NEĮSKAITOMA
<ul style="list-style-type: none"> ▪ pagrindinis DU už atliktą darbą; ▪ padidintas apmokėjimas už darbą poilsio ir švenčių dienomis, viršvalandinį darbą, darbą naktį ir kt. atvejais; ▪ priedai ir priemokos prie valandinių (dieninių) tarifinių atlygių, vienetinių įkainių ir mėnesinių algų; ▪ premijos (mėnesio, ketvirčio, už 6, 9 mėnesių ar metų darbo rezultatus, vienkartinės, iš jų ir premijos iš pelno bei tantjemos), darbuotojams skatinti skirtos vienkartinės piniginės išmokos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ apmokėjimas už laiką, kai darbuotojas dėl pateisinamų priežasčių nedirbo įmonėje (darbo užmokestis už kasmetines ir mokymosi atostogas, prastovas ne dėl darbuotojo kaltės ir kt.); išeitinė išmoka, kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas, bedarbio pašalpa, kitos pašalpos; ▪ dienpinigiai ir kitos išmokos, susijusios su komandiruotės išlaidomis, kompensuojamosios išmokos, kai darbas atliekamas kelionėje, lauko sąlygomis, susijęs su važiavimu arba yra kilnojamojo pobūdžio; nemokamai teikiamų butų, komunalinių paslaugų, kuro, važiavimo bilietų, nemokamo maitinimo, daiktų ir uniformų vertė ar iš dalies apmokama jų vertė; kitos išmokos (iš jų ir kompensuojamosios), nesusijusios su darbuotojo darbo apmokėjimu bei jo darbo rezultatais.

Premijos, išmokėtos už ilgesnį kaip 3 mėnesių, bet ne ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį (už 6, 9 mėnesius ar metus ir panašiai), į VDU skaičiavimą įtraukiamos imant 1/4 bendros jų sumos per 12 mėnesių, einančių prieš tą mėnesį, už kurį (ar jo dalį) mokamas VDU. Gautas dydis pridedamas prie ketvirčio premijos, išmokėtos vieną iš skaičiuojamojo laikotarpio mėnesių (kai išmokėtos kelios ketvirčių premijos, imama paskutinė), ir suma dalijama iš skaičiuojamojo 3 mėnesių laikotarpio darbo dienų (valandų) skaičiaus pagal darbuotojo darbo grafiką (jeigu jo nėra – pagal įmonės darbo grafiką). Gautas dydis pridedamas prie darbuotojo darbo dienos (valandos) VDU. Vienkartinės piniginės išmokos į skaičiavimą įtraukiamos kaip metinės premijos.

VDU negali būti mažesnis už skaičiuojamąjį mėnesį LR Vyriausybės patvirtintus atitinkamus minimalius DU dydžius.

Atostogos. Atostogos yra kasmetinės ir tikslinės. *Kasmetinės atostogos* – tai kalendorinėmis dienomis skaičiuojamas laikotarpis, suteikiamas darbuotojui pailsėti ir darbingumui susigrąžinti, paliekant darbo vietą (pareigas) ir mokant VDU. Švenčių dienos į atostogų trukmę neįskaitomos. Dirbantiems ne visą darbo laiką kasmetinės atostogos netrumpinamos.

Kasmetinės atostogos yra minimaliosios, pailgintos ir papildomos. Kasmetinių minimaliųjų atostogų trukmė – 28 kalendorinės dienos (toliau k.d.). Kasmetinės 35 k.d. atostogos suteikiamos: darbuotojams iki 18 m., darbuotojams, vieniems auginantems vaiką iki 14 m. arba vaiką invalidą iki 16 m., invalidams. Pailgintos iki 58 k.d. kasmetinės atostogos suteikiamos kai kurių kategorijų darbuotojams, kurių darbas susijęs su didesne nervine, emocine, protine įtampa bei profesine rizika, taip pat kurių darbo sąlygos yra specifinės, pvz., pedagoginiams darbuotojams, mokslo ir studijų institucijų moksliniams ir pedagoginiams darbuotojams – po 56 k.d., medicinos personalui, psichologams, teatro ir koncertinių organizacijų kūrybiniais darbuotojams – po 42 k.d., medicinos darbuotojams, dirbantiems įmonėse, – 35 k.d., pilotams instruktoriams, navigatoriams instruktoriams – 58 k.d. ir kt.

Už pirmuosius darbo metus kasmetinės atostogos paprastai suteikiamos po 6 mėn. nepertraukiamojo darbo toje įmonėje. Už antruosius ir paskesnius darbo metus kasmetinės atostogos suteikiamos bet kuriuo darbo metų laiku pagal kasmetinių atostogų suteikimo eilę. Už kiekvienus darbo metus kasmetinės atostogos suteikiamos tais pačiais darbo metais. Darbuotojo pageidavimu kasmetinės atostogos gali būti suteikiamos dalimis, tačiau viena iš kasmetinių atostogų dalių negali būti trumpesnė kaip 14 k.d.

Vadovas, gavęs darbuotojo rašytinį prašymą, pasirašo įsakymą, kuriame turi būti nurodoma: laikotarpis, už kurį suteikiamos kasmetinės atostogos ir jų trukmė kalendorinėmis dienomis. Buhalteris, vadovaudamasis įsakymu, apskaičiuoja DU už kasmetines atostogas.

Kasmetinių atostogų (minimalių ir pailgintų) laiku darbuotojui garantuojamas jo VDU visose darbovietėse. **DU už kasmetines atostogas** apskaičiuojamas taip: vidutinio vienos darbo dienos (valandos) užmokesčio dydis dauginamas iš darbo dienų (valandų) skaičiaus darbuotojui suteiktų atostogų (pagal darbuotojo arba įmonės darbo grafiką) laikotarpiu. Esant suminei darbo laiko apskaitai, taikomas 5 d.d. savaitės grafikas.

Darbo užmokestis už kasmetines atostogas turi būti išmokamas ne vėliau kaip prieš 3 k.d. iki kasmetinių atostogų pradžios.

Pavyzdys. Darbuotojas N nuo gegužės 10 d. iki 28 d. (19 kal. dienų, 15 darbo dienų) išėina dalinių kasmetinių atostogų. Pirmiausiai reikia apskaičiuoti šio darbuotojo VDU. Jeigu jis dirbo visas nustatytas darbo dienas per paskutinius tris mėnesius (balandžio – 19 d.d., kovo – 22 d.d., vasario – 19 d.d.), tai kiekvieną mėnesį jam buvo priskaičiuota po 400 litų. Vadinasi, darbuotojo N VDU bus lygus $(400 + 400 + 400) / (19 + 22 + 19) = 20 \text{ Lt} / \text{d.d.}$

Jeigu atostogų metu apskaičiuojama 15 darbo dienų, tai VDU dauginamas iš darbo dienų skaičiaus atostogų metu ir gauname DU už kasmetines atostogas $20 \text{ Lt/d.d.} * 15 \text{ d.d.} = 300 \text{ Lt}$.

DU už kasmetines atostogas priskiriamas atostogų laikotarpio sąnaudoms, kaip ir šio darbuotojo DU. Taip pat atostoginių suma pridedama prie gegužės mėnesio atlyginimo ir apmokestinama taip pat, kaip ir DU.

Tikslinės atostogos yra: nėštumo ir gimdymo, tėvystės atostogos, atostogos vaikui prižiūrėti, kol jam sueis 3 metai, mokymosi, kūrybinės (disertacijai užbaigti, vadovėliams rašyti ir kt.), valstybinėms ar visuomeninėms pareigoms atlikti, nemokamos.

Moterims suteikiamos **nėštumo ir gimdymo atostogos** – 70 k.d. iki gimdymo ir 56 k.d. po gimdymo (komplikuoto gimdymo atveju arba gimus dviem ir daugiau vaikų – 70 k.d.). Šios atostogos apskaičiuojamos bendrai ir suteikiamos moteriai visos, nepaisant faktiškai iki gimdymo panaudotų atostogų dienų skaičiaus. Vyrams **tėvystės atostogos** suteikiamos nuo vaiko gimimo dienos iki kol jam sueis 1 mėn., jeigu tėvas turi ne trumpesnę kaip 7 mėn. per paskutinius 24 mėn. darbo stažą ir gyvena susituokęs su vaiko mama. Teisę gauti **atostogas vaikui prižiūrėti**, kol jam sueis 3 metai, turi vienas iš tėvų ar globėjas, kuris apdraustas šios rūšies draudimu, išleistas vaiko iki 1 m. priežiūros atostogų, per paskutinius 24 mėn. iki pirmosios vaiko iki 1 m. priežiūros atostogų dienos turi ne trumpesnę kaip 7 mėn. ligos ir motinystės socialinio draudimo stažą. Apie šių atostogų suteikimą reikia pranešti

SODRAI (Forma 9–SD) per 3 dienas nuo jų suteikimo. DU už šias atostogas nuo pirmos dienos moka SODRA.

Darbuotojo reikalavimu **nemokamos** atostogos suteikiamos: darbuotojams, auginantiems vaiką iki 14 metų – iki 14 k.d., darbuotojams, auginantiems vaiką invalidą iki 16 metų – iki 30 k.d., moters nėštumo ir gimdymo atostogų metu bei vaiko priežiūros, kol jam sueis 3 metai, atostogų metu tėvui jo pageidavimu; šių atostogų bendra trukmė negali viršyti 3 mėnesių, invalidui – iki 30 k.d. per metus, darbuotojui, vienam slaugančiam invalidą, kuriam invalidumą nustatančios komisijos sprendimu nustatytas nuolatinės slaugos būtinumas, – iki 30 k.d. per metus šalių suderintu laiku, darbuotojui, slaugančiam sergantį šeimos narį – tokiam laikui, kurį rekomenduoja gydymo įstaiga, santuokai sudaryti – ne mažiau kaip 3 k.d., mirusio šeimos nario laidotuvėms – ne mažiau kaip 3 k.d. Nemokamos atostogos dėl kitų priežasčių suteikiamos tik kolektyvinėje sutartyje nustatyta tvarka. Apie nemokamų atostogų suteikimą reikia pranešti SODRAI (Forma 12–SD) per 3 darbo dienas nuo jų suteikimo.

Ligos pašalpa. Teisę gauti ligos, nėštumo ir gimdymo atostogų pašalpą turi asmenys, jeigu jie:

- tampa laikinai nedarbingi, reikia slaugyti sergantį šeimos narį, jeigu gydytojo nurodymu tai būtina;
- prieš ligą turi ne trumpesnę kaip 3 mėn. per paskutinius 12 mėnesių arba ne trumpesnę kaip 6 mėn. per paskutinius 24 mėnesius ligos ir motinystės socialinio draudimo stažą.

Susirgusiems ir turintiems pakankamą stažą darbuotojams ligos pašalpa 2 pirmąsias kalendorines nedarbingumo dienas, sutampančias su darbuotojo darbo grafiku, moka darbdavys. Jeigu darbuotojas dirba keliose darbovietėse, už 2 pirmąsias kalendorines nedarbingumo dienas moka kiekvienas darbdavys. Ši ligos pašalpa negali būti mažesnė negu 80% ir didesnė negu 100% darbuotojo VDU. Ligos pašalpa už pirmąsias 2 kalendorines dienas apskaičiuojama, kai darbuotojas pateikia užbaigtą nedarbingumo pažymėjimą, kuriame įmonės buhalteris įrašo pagrindinius duomenis bei apskaičiuotą pašalpą, o darbdavys pasirašo bei uždeda antspaudą. Ligos pašalpa už 2 pirmąsias ligos dienas išmokama DU mokėjimo terminais (numatytais darbo sutartyje).

Pavyzdys. Darbuotojas M susirgo kovo 12 d. ir sirgo iki 22 d. Užbaigęs nedarbingumo pažymėjimą, jį atnešė įmonės buhalteriiui. Už pirmąsias dvi darbo dienas ligos pašalpą moka įmonė 80% jo VDU, todėl buhalteris turi apskaičiuoti darbuotojo VDU pagal vasario ir sausio priskaičiuotą DU (nes darbuotojas neišdirbo visų trijų mėnesių) $(436,36 + 600) / (16 + 19) = 29,61 \text{ Lt/d.d.}$

Ligos pašalpa už pirmąsias dvi dienas bus lygi $29,61 \text{ Lt/d.d.} * 2 \text{ d.d.} * 0,8 = 47,38 \text{ Lt}$, o ligos pašalpą nuo trečios dienos skaičiuoja ir moka SODRA pagal darbuotojo kompensuojamąjį DU, kuris lygus jo DU už praeitų metų liepos, rugpjūčio, rugsėjo mėnesius, padalintam iš to laikotarpio darbo dienų skaičiaus ir 85%. Ligos pašalpa apmokestinama tik gyventojų pajamų mokesčiu.

Užpildytą nedarbingumo lapelį darbuotojas pateikia SODRAI, nes nuo 3 kalendorinės nedarbingumo dienos ligos pašalpa mokama iš SODROS lėšų į darbuotojo atsiskaitomąją sąskaitą banke. Ligos pašalpa iš SODROS lėšų skiriama tik po to, kai apskaičiuota pašalpa iš darbdavio lėšų už 2 pirmąsias ligos dienas. Ši pašalpa mokama tol, kol asmuo atgaus darbingumą arba bus pripažintas invalidu. Ligos pašalpa iš SODROS lėšų lygi 85% darbuotojo kompensuojamojo uždarbio.

SODROS skaičiuojamas kompensuojamasis uždarbis yra kitoks dydis negu įmonės skaičiuojamas VDU. Vidutinis dienos kompensuojamasis uždarbis, pagal kurį nustatomas ligos, motinystės ir motinystės (tėvystės) pašalpų dydis, skaičiuojamas darbuotojo draudžiamąsias pajamas (priskaičiuotą DU), turėtas užpraeitą kalendorinį ketvirtį, buvusį prieš ligos, nėštumo ir gimdymo ar vaiko priežiūros atostogų, iki jam sukaks 1 metai, suteikimo mėnesį, dalijant iš to paties ketvirčio darbo dienų pagal kalendorių skaičiaus (taikoma 5 dienų darbo savaitė). Jeigu darbuotojo apskaičiuotas kompensuojamasis uždarbis yra **mažesnis** už nedarbingumo (arba motinystės atostogų) atsiradimo mėnesį galiojusių vidutinių mėnesinių draudžiamųjų pajamų (toliau VMDP), kurių dydį taip pat nustato LR Vyriausybė, trečdali, tai ligos ir motinystės pašalpos skaičiuojamos taikant pastarąjį dydį. **Maksimalus** dienos kompensuojamasis uždarbis apskaičiuojamas VMDP, galiojusių ligos, nėštumo ir gimdymo ar vaiko iki 1 metai priežiūros atostogų suteikimo mėnesį, 5 dydžių sumą dalijant iš to mėnesio darbo dienų pagal kalendorių skaičiaus (taikoma 5 d.d. savaitė). 2007 metais

patvirtintas VM DP 1356 Lt. Taigi matematiškai galime užrašyti, kad kompensuojamasis DU neturi viršyti: $1/3 \text{ VM DP} \leq \text{kompensuojamasis DU} \leq 5 \text{ VM DP}$ per darbo dieną.

Motinytės pašalpa mokama nėštumo ir gimdymo atostogų metu ir **tėvystės pašalpa** mokama tėvystės atostogų metu skiriant 100% darbuotojo kompensuojamojo uždarbio. Šios pašalpos mokamos iš SODROS lėšų, darbuotojai pateikus nėštumo ir gimdymo atostogų pažymėjimą, o darbuotojui – įmonės vadovo patvirtintą įsakymo išleisti tėvystės atostogų kopiją, asmens dokumentus.

Motinytės (tėvystės) pašalpa mokama atostogų vaikui prižiūrėti, kol jam sueis 3 metai, taip pat iš SODROS lėšų iki 100% darbuotojo kompensuojamojo DU dydžio (konkrečius šios pašalpos dydžius nustato LR Seimas), pateikus įmonės vadovo patvirtintą įsakymo išleisti atostogų vaikui prižiūrėti įsakymo kopiją, asmens dokumentus. Tačiau ši pašalpa per mėnesį negali būti mažesnė už vaiko iki vienerių metų priežiūros atostogų suteikimo mėnesį galiojusių LR Vyriausybės patvirtintų VM DP trečdalį ir didesnė kaip 85% (tėvystės – 100%) 5 dydžių einamųjų metų VM DP. Jeigu darbuotojas vaiko iki 1 metų priežiūros atostogų suteikimo dieną dirba ne vienoje darbovietėje, tai motinytės (tėvystės) pašalpa jam skaičiuojama pagal gautą kompensuojamąjį uždarbį tik tose darbovietėse, kuriose jis yra išleistas šių atostogų. Taigi vienoje darbovietėje galima pasiimti atostogas ir gauti motinytės (tėvystės) pašalpą, o kitoje darbovietėje galima dirbti ir gauti DU.

Kompensacija už nepanaudotas atostogas. Pagal LR Darbo kodeksą, atleidžiant darbuotoją iš darbo (išskyrus atvejus, kai atleidžiama dėl jo paties kaltės), nepanaudotos kasmetinės atostogos jo pageidavimu suteikiamos nukeliant atleidimo datą. Tokiu atveju atleidimo iš darbo diena yra laikoma kita diena po kasmetinių atostogų pabaigos dienos. Kitais atvejais kasmetines minimaliąsias atostogas pakeisti pinigine kompensacija neleidžiama. Jei dėl darbo santykių pabaigos darbuotojui negali būti suteikiamos kasmetinės atostogos arba jei darbuotojas jų nepageidauja, jam išmokama pinigine kompensacija. Piniginė kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas išmokama nutraukiant darbo sutartį neatsižvelgiant į jos terminą. Kompensacijos dydis nustatomas pagal nepanaudotų kasmetinių atostogų, tenkančių tam darbo laikotarpiui, darbo dienų skaičių. Jei darbuotojui kasmetinės atostogos nebuvo suteiktos daugiau kaip už vienerius darbo metus, kompensacija išmokama už visas nepanaudotas kasmetines atostogas.

Piniginė kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas nustatoma taip: nepanaudotų atostogų kalendorinių dienų suma dauginama iš metinio darbo dienų koeficiento (0,7 esant 5 d.d. savaitei, 0,85 esant 6 d.d. savaitei) ir iš darbuotojo vienos darbo dienos VDU. Metinius darbo dienų koeficientus kasmet tvirtina LR socialinės apsaugos ir darbo ministras.

Pavyzdys. Darbuotojas M buvo priimtas į darbą 20X7 metų sausio 9 d., o atleidžiamas kovo 25 d., tuo laikotarpiu kasmetinių atostogų neturėjo. Skaičiuojamas šio darbuotojo VDU pagal paskutinius tris mėnesius, bet kovas dar nepasibaigęs, todėl imamas vasario ir sausio DU: $(436,36 + 600) / (16 + 19) = 29,61 \text{ Lt/d.d.}$

Šio darbuotojo darbo laikotarpis, kada jis užsidirbo atostogas yra 20X7 01 09 – 03 25, t. y. 2,53 mėn. Jeigu darbuotojas dirbtų visus metus, jis gautų 28 kal. dienas atostogų, todėl jo išdirbtus 2,53 mėn. dauginame 28 k.d./12 mėn. ir gauname, kad darbuotojas galėtų atostogauti 5,91 kal. dienas. Tačiau šiuo atveju jam vietoj atostogų išmokama kompensacija, todėl patartina skaičiuoti tarpinius skaičius paliekant du skaitmenis po kablelio, kad būtų tiksliau apskaičiuojama pinigų suma, nes dėl apvalinimo galima nepagrįstai sumažinti/padidinti kompensaciją. Kaip ir DU už kasmetines atostogas atveju, VDU reikia dauginti iš darbo dienų atostogų metu skaičiaus, kuris šiuo atveju apskaičiuojamas sąlyginai – kalendorines dienas dauginant iš kiekvienais metais tvirtinamo darbo dienų koeficiento, taikant 5 d.d. savaitę. Taigi kompensacija už nepanaudotas atostogas bus lygi 5,91 kal. d. * 0,7 koef. * 29,61 Lt/d.d. = 122,50 Lt. Kompensacija už nepanaudotas atostogas pridedama prie to mėnesio, kurį apskaičiuota, DU ir apmokestinama kaip DU.

Darbuotojo atleidimas iš darbo. Darbuotojas ir darbdavys nutraukia darbo sutartį ją pasirašydami, darbdavys rašo įsakymą, kuriuose parodo atleidimo pagrindą – pagal LR DK ... str. ... d. ... p. Darbo sutarties nutraukimo pagrindas gali būti:

- **125 str.** Viena darbo sutarties šalis gali raštu pasiūlyti kitai nutraukti darbo sutartį šalių susitarimu. Jei ši sutinka su pasiūlymu, per 7 dienas turi apie tai pranešti kitai šaliai. Susitarę šalys numato, nuo kurio laiko sutartis nutraukiama, ir kt. sutarties nutraukimo sąlygas (kompensacijų arba nepanaudotų atostogų suteikimo ir kt.).
- **126 str.** Suėjus darbo sutarties terminui, darbdavys arba darbuotojas turi teisę nutraukti darbo sutartį. Nė vienai iš šalių darbo sutarties nenutraukus, laikoma, kad sutartis tapo neterminuota.

- **127 str.** Darbuotojas turi teisę nutraukti neterminuotą, taip pat ir terminuotą darbo sutartį iki jos termino pabaigos, apie tai raštu įspėjęs darbdavį ne vėliau kaip prieš 14 dienų. Šiam terminui pasibaigus, darbuotojas turi teisę nutraukti darbą, o darbdavys privalo įforminti darbo sutarties nutraukimą ir atsiskaityti su darbuotoju.

- **128 str.** Darbuotojas turi teisę nutraukti neterminuotą darbo sutartį, taip pat terminuotą darbo sutartį, sudarytą ilgesniam kaip 6 mėn. laikui, jeigu nustatytu darbo laiku prastova ne dėl darbuotojo kaltės tęsiasi ilgiau kaip 30 dienų iš eilės arba jeigu ji sudaro daugiau kaip 60 dienų per paskutinius 12 mėn., taip pat jeigu jam daugiau kaip 2 mėnesius iš eilės nemokamas visas jam priklausantis VDU.

- **129 str.** Darbdavys gali nutraukti neterminuotą darbo sutartį su darbuotoju tik dėl svarbių priežasčių, apie tai įspėjęs jį prieš 2 mėnesius. Atleisti darbuotoją iš darbo, kai nėra darbuotojo kaltės, leidžiama, jei negalima darbuotojo perkelti jo sutikimu į kitą darbą.

Nutraukus darbo sutartį pagal LR DK 129 str., atleistam darbuotojui išmokama jo VDU dydžio išėtinė išmoka atsižvelgiant į jo nepertraukiamąjį stažą toje darbovietėje: iki 12 mėn. – 1 VDU dydžio; 12–36 mėn. – 2 VDU dydžio; 36–60 mėn. – 3 VDU dydžio; 60–120 mėn. – 4 VDU dydžio; 120–240 mėn. – 5 VDU dydžio; daugiau kaip 240 mėn. – 6 VDU dydžio.

Nutraukus darbo sutartį kitais atvejais (išskyrus 125 ir 126 str.), kai nėra darbuotojo kaltės, jam išmokama jo 2 VDU dydžio išėtinė išmoka.

Tais atvejais, kai teisės aktais garantuojamas VDU ar kelių VDU suma nenurodant konkrečios datos (išėtinė išmoka ir kita), VDU apskaičiuojamas taip: darbuotojo vienos darbo dienos VDU dauginamas iš metinio vidutinio mėnesio darbo dienų skaičiaus. Metinius darbo dienų koeficientus, metinius vidutinio mėnesio darbo dienų ir valandų skaičius kasmet tvirtina LR socialinės apsaugos ir darbo ministras.

Pavyzdys. Jeigu darbuotojas N atleidžiamas 20X7 m. gegužės 30 dieną, tai jo apskaičiuotas VDU buvo 20Lt/d.d. Darbuotojas ir darbdavys susitarė atleidžiant išmokėti 2 VDU išėtinę išmoką, kuri apskaičiuojama darbuotojo VDU/d.d dauginant iš metinio vidutinio mėnesio darbo dienų skaičiaus 2007 metais 20 Lt/d.d. * 20,7 * 2 = 828 Lt. Ši išėtinė išmoka pridedama prie to mėnesio, kada apskaičiuota, DU ir apmokestinama kaip DU.

Darbdavys privalo visiškai atsiskaityti su atleidžiamu iš darbo darbuotoju jo atleidimo dieną (išmokėti atlyginimą, kompensaciją už nepanaudotas atostogas, išėtinę išmoką, jei tokia priklauso).

Apie darbuotojo atleidimą iš darbo per 3 darbo dienas turi būti užpildomas pranešimas dėl darbuotojo atleidimo iš darbo (Forma 1b-SD), kuris pristatomas SODRAI. Jame pateikiami minimalūs duomenys apie darbuotoją (vardas, pavardė, asmens kodas, socialinio draudimo pažymėjimo serija ir numeris, atleidimo iš darbo data, priskaičiuoto DU nuo prasidėjusio ketvirčio pradžios bei priskaičiuoto soc. draudimo nuo jo sumos).

Ataskaitos apie darbuotojų pajamas. Ataskaitos apie priskaičiuotas ir soc. draudimo įmokomis apmokestinamas darbuotojų pajamas pateikiamos SODRAI kas ketvirtį (ketvirčiui pasibaigus iki 15 kito ketvirčio dienos):

- **Forma 4** – pateikiamos tik bendros SODRAI priskaičiuotų ir sumokėtų įmokų kiekvieną mėnesį sumos, darbuotojų skaičius, priimtų ir atleistų darbuotojų skaičius;

- **Forma 3-SD** – pateikiamos kiekvienam darbuotojui per ketvirtį priskaičiuoto DU ir soc. draudimo įmokų nuo jo sumos.

Ataskaitos apie išmokamas darbuotojams pajamas pateikiamos VMI:

- **FR0572** Mėnesinė pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracija – pateikiamos išmokėtų išmokų darbuotojams suma per mėnesį (iki kito mėnesio 15 d.) bei išmokėtoms išmokoms tenkanti GPM suma;

- **FR0573** Metinė A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracija – pateikiamos bendros ir kiekvienam darbuotojui išmokėtų išmokų, taikytų MNPD ir MPNPD dydžiai per metus, išskaičiuotas ir sumokėtas GPM.

9. PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ APSKAITA

9.1 Pajamų, sąnaudų ir pelno sąvokos apskaitoje

Kiekviena įmonė siekia įvertinti savo veiklos rezultatus. Kaip nurodoma 1-ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“, svarbiausias įmonės veiklos rezultatų įvertinimo rodiklis yra pelnas.

Kiekviena įmonė vykdydama veiklą siekia uždirbti kuo daugiau pelno. Pelnas sudaro galimybę plėsti veiklą, todėl jis yra vienas iš pagrindinių rodiklių, pagal kurį vertinamas įmonės veiklos efektyvumas. J. Mackevičius (2005) nurodo, kad pelnas yra labiausiai įmonės veiklą apibendrinantis rodiklis, nes jis susijęs su kitais svarbiais įmonės veiklos rodikliais – turto, kapitalu, išipareigojimais, pajamomis, sąnaudomis.

Apskaitoje pelnas apskaičiuojamas kaip pajamų ir sąnaudų skirtumas:

$$\text{PELNAS (NUOSTOLIAI)} = \text{PAJAMOS} - \text{SĄNAUDOS}$$

Apskaičiuojant pelną vadovaujamės 3 bendraisiais apskaitos principais:

1) periodiškumo principu. Įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės atskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaroma finansinė atskaitomybė. Vadinasi, įmonėje apskaičiuojama tam tikro, t. y. atskaitinio, laikotarpio veiklos rezultatas.

2) kaupimo principu. Šis principas nurodo, kad ūkines operacijas ir įvykius apskaitoje reikia registruoti tada, kai jie atsiranda, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą. Vadinasi, pajamos turi būti registruojamos tada, kada jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimo momentą.

3) palyginimo principu, t. y. pajamos, uždirbtos per atskaitinį laikotarpį, siejamos su to laikotarpio sąnaudomis uždirbant tas pajamas.

Remiantis šiuose trijuose bendruosiuose apskaitos principuose išsakytomis nuostatomis, galime suformuluoti išsamų pelno apibrėžimą: atskaitinio laikotarpio grynas **pelnas (nuostoliai)** – tai įmonės atskaitinio laikotarpio veiklos rezultatas, kuris apskaičiuojamas iš pajamų, uždirbtų per atskaitinį laikotarpį, atėmus to atskaitinio laikotarpio sąnaudas.

Galimi du įmonės veiklos rezultatai:

- jei atskaitinio laikotarpio pajamos viršija to laikotarpio sąnaudas, uždirbamas pelnas;
- jei atskaitinio laikotarpio sąnaudos viršija to laikotarpio pajamas, patiriami nuostoliai.

Kaip matome, pagrindiniai pelno apskaičiavimo elementai yra pajamos ir sąnaudos, todėl juos aptarsime išsamiau.

Pajamų apibrėžimas pateikiamas 10-ajame VAS „Pajamos“. Jame pajamos apibrėžiamos taip: **pajamos** – ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar išipareigojimų sumažėjimo per atskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Iš šio apibrėžimo išplaukia šios pagrindinės nuostatos:

- Pajamos apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą, t. y. apskaitoje vadovaujamės kaupimo principu;
- Pajamomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos padidėjimas;

Pavyzdys. 20X1 m. vasario 1 d. įmonė pardavė pirkėjui prekių už 2000 Lt. Pirkėjas atsiskaitė iš karto, pinigus sumokėdamas į įmonės kasą. Pardavimo faktas fiksuojamas išrašant (PVM) sąskaitą faktūrą, o pinigų gavimas fiksuojamas išrašant kasos pajamų orderį. Šios ūkinės operacijos metu buvo uždirbta 2000 Lt pajamų, nes šia suma padidėjo įmonės ekonominė nauda, kuri pasireiškė:

- a) turto padidėjimu, t. y. įmonės pinigai padidėjo 2000 Lt;
- b) nuosavo kapitalo padidėjimu, t. y. uždirbtos pajamos didina įmonės uždirbtą pelną. Kadangi visas įmonės uždirbtas pelnas priklauso įmonės savininkams, tuo pačiu padidėja ir nuosavas kapitalas.

- Pajamomis nepripažįstamos trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos, taip pat PVM;

Pavyzdys. UAB „Laisvalaikis“ platina UAB „Poilsis“ poilsinių kelialapių bilietus. UAB „Laisvalaikis“ veikia kaip tarpininkė. Sutartyje su UAB „Poilsis“ nurodyta, kad UAB „Laisvalaikis“ pajamos yra komisiniai (10% parduotų bilietų kainos). 20X1 m. vasario mėn. UAB „Laisvalaikis“ pardavė bilietų už 20 000 Lt. Pirkėjai už bilietus atsiskaitė iš karto. Tokiu būdu vasario mėn.:

a) įmonės pinigai padidėjo 20000 Lt;

b) pajamomis bus pripažinta ne visa iš pirkėjų gauta 20000 Lt suma, o tik komisiniai, t. y. 2000 Lt (20000 Lt x 10%);

c) 18000 Lt (20000 Lt – 2000 Lt) pripažįstama įsiskolinimu UAB „Poilsis“.

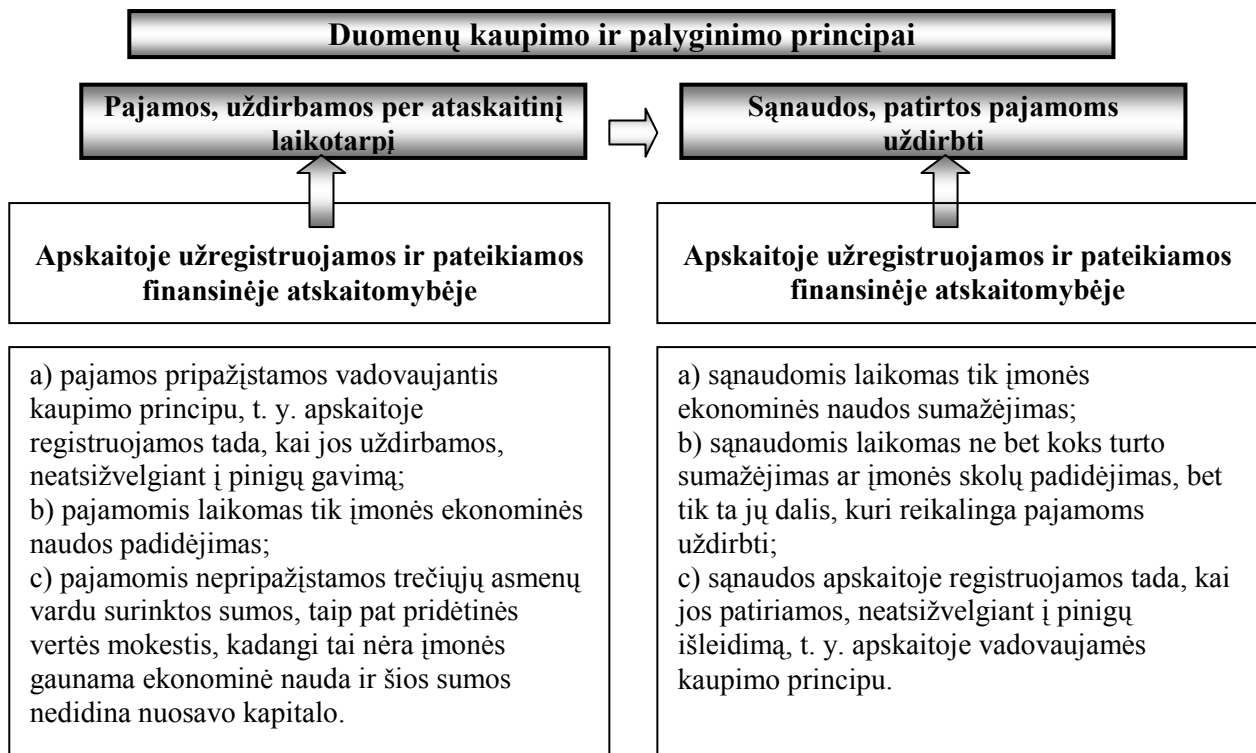
- Pajamos vertinamos gauto arba gautino atlygio tikrąja verte. Pajamų suma paprastai nustatoma įmonės ir kliento tarpusavio susitarimu. Pajamos turi būti vertinamos pagal gautų arba gautinų mokėjimų tikrąją vertę, t. y. pajamos turi būti parodytos tokia suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą. Apskaičiuojant pajamas turi būti įvertintos visos įmonės numatytos nuolaidos. Įmonės gali taikyti kiekio, apmokėjimo, sezonines ir kitas nuolaidas. Šios nuolaidos gali būti taikomos pardavimo momentu arba vėliau. Dažniausiai už prekes bei paslaugas atsiskaitoma grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, tai ir pajamos yra lygios gautų arba gautinų grynujų pinigų arba jų ekvivalentų sumai.

Tiek 11-asis VAS „Sąnaudos“, tiek LR Buhalterinės apskaitos įstatymas nurodo, kad **sąnaudos** – tai ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, turto pardavimo, turto netekimo arba turto vertės sumažėjimo ar įsipareigojimų prisiėmimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą.

Iš apibrėžimo išplaukia šios pagrindinės nuostatos:

- Sąnaudomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos sumažėjimas;
- Sąnaudomis laikomas ne bet koks turto sumažėjimas ar įmonės skolų padidėjimas, bet tik ta jų dalis, kuri reikalinga pajamoms uždirbti;
- Sąnaudos apskaitoje registruojamos tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų išleidimą, t. y. apskaitoje vadovaujames kaupimo principu;
- Sąnaudos turi būti patikimai įvertintos tikrąja verte. 11-asis VAS nurodo, kad paprastai atsiskaitymai vykdomi grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, todėl sąnaudų dydis įvertinamas sumokėta arba mokėtina grynujų pinigų arba jų ekvivalentų suma (neįskaitant į ją atgautino PVM).

Buhalteris, sprenddamas, kada užregistruoti sąnaudas, turi žinoti, kokio ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti sunaudojamas turtas, nekreipiant dėmesio į tai, kada buvo padarytos išlaidos. Taip išreiškiamas vienas iš bendrųjų apskaitos principų – palyginimo principas. Jo esmė pateikiama 9.1 paveiksle.



9.1 pav. Pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka

9.2 Pajamų rūšys ir jų pripažinimas apskaitoje

Visas pajamas galima suskirstyti į keturias grupes: 1) pardavimo pajamos, 2) kitos veiklos pajamos, 3) finansinės ir investicinės veiklos pajamos, 4) pagautė. Pajamų apskaitai skirtos sąskaitų plano 5 klasės sąskaitos, kurios sugrupuotos pagal atskiras pajamų grupes.

9.2.1 Pardavimo pajamos

10-ajame VAS „Pajamos“ nurodoma, kad *tipinės veiklos pajamos* uždirbamos:

- **pardavus prekes** (prekybinėse ir gamybinėse įmonėse);
- **suteikus paslaugas** (paslaugas teikiančiose įmonėse).

Pardavimo pajamų uždirbimas pardavus prekes. 10-ajame VAS „Pajamos“ nurodoma, kad prekėmis laikomas turtas, pirktas perparduoti, ir įmonės pagaminta produkcija, skirta parduoti.

Pagal 10-ąjį VAS „Pajamos“ prekės laikomos parduotomis, jei yra įvykdytos šios sąlygos:

1) pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui. Rizika laikoma perduota, kada pardavėjas prekes nustoja valdyti ir kontroliuoti, o pirkėjas tampa atsakingas už prekes ir perima jų nuosavybės teikiamą naudą. Rizikos perdavimo momentas aptariamas prekybos sutartyje. Jei prekės perkamos Lietuvoje, tai rizika dažniausiai perduodama pristačius prekes pirkėjui, tačiau jeigu išsiųstos ar atsiimtose prekės neviseškai sukomplektuotos ar paruoštos naudoti ir tai yra svarbi dar nebaigtos vykdyti sutarties dalis, tai pajamos nepripažįstamos. Tarptautinėje prekyboje remiamasi INCOTERMS sąlygomis;

2) pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja;

3) tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinti jos dydį;

4) sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos.

Pavyzdys. 20X4 m. sausio 10 d. UAB „Saulė“ pasirašė prekių pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią įsipareigojo Kristinaičio individualiai įmonei parduoti prekių už 50 000 Lt. Sutartyje numatyta, kad prekių nuosavybė ir su ja susijusi rizika yra perduodama pirkėjui prekių perdavimo momentu. 20X4 m. sausio 12 d.

pirkėjas atsiėmė prekes. Kadangi pirkėjui prekių perdavimo momentu perduodama su prekėmis susijusi rizika ir nauda, tai 20X4 m. sausio 12 d. fiksuojamos uždirbtos pajamos:

D 241 Pirkėjų išskolinimas	50 000
K 5000 Pardavimo pajamos	50 000

Pavyzdys. Įmonės veikla – prekyba siuvimo reikmenimis. Per 20X4 m. gruodžio 15 d. įmonė pardavė siuvimo reikmenų už 1000 Lt, PVM 180 Lt. Pardavimų sumos registruojamos elektroniniame kasos aparate. Siekiant teisingai apskaityti gautas pajamas, įmonė visas įplaukas bei išmokas iš elektroninio kasos aparato registruoja atskiroje buhalterinėje sąskaitoje 273 Kasos aparatas. Pardavimo pajamos registruojamos šiuo įrašu:

D 273 Kasos aparatas	1180
K 5000 Pardavimo pajamos	1000
K 4484 Mokėtinas PVM	180

Pajamomis pripažįstama tik ekonominės naudos padidėjimas, t. y. 1000 Lt. Tuo pačiu įmonė įsipareigojo valstybei sumokėti PVM, todėl 180 Lt registruojamas kaip mokėtina suma.

Pajamomis nepripažįstami avansai ir kiti išankstiniai apmokėjimai. Per ataskaitinį laikotarpį gautos įplaukos, kurios nelaikomos pajamomis, balanse atvaizduojamos kaip įmonės įsipareigojimai.

Pavyzdys. UAB „Leidyba“ leidžia žurnalą „Namai“, kurio parengiami du numeriai per metus. 20X3 m. spalio 10 d. UAB „Leidyba“ gavo 400 Lt už 20X4 m. žurnalo prenumeratą. Kol prekė (šiuo atveju žurnalas) nepristatyta pirkėjui, t. y. kol paslauga nėra atlikta ir pajamos nėra uždirbtos, UAB „Leidyba“ apskaitoje registruojamas išankstinis pinigų gavimas už būsimas paslaugas:

D 271 Sąskaitos bankuose arba D 272 Kasa	400
K 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai	400

20X4 m. gegužės mėn., išsiuntus pirmojo pusmečio žurnalą prenumeratoriams, apskaitoje registruojama suteiktų paslaugų pajamų suma:

D 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai	200
K 5005 Suteiktų paslaugų pajamos	200

Pardavimo pajamų uždirbimas suteikus paslaugas. Pajamas uždirbanti įmonės veikla, kuri paprastai susijusi su darbų atlikimu klientui, vadinama paslaugomis. Paslaugų pajamoms registruoti skirta sąskaita 5005 Suteiktų paslaugų pajamos. Priklausomai nuo to, ar paslaugų teikimo rezultata galima patikimai įvertinti, paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos skirtingai.

Paslaugų teikimo pajamų pripažinimas, kai paslaugų teikimo rezultata galima patikimai įvertinti. 10-ajame VAS nurodoma, kad rezultatas gali būti tiksliai įvertintas tuomet, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- 1) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- 2) sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso datos gali būti patikimai įvertintas;
- 3) tikėtina, kad bus gauta su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda;
- 4) sąnaudos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu ir jo pasibaigimu, gali būti patikimai įvertintos.

Kai paslaugų teikimo sandoris užbaigiamas tą patį laikotarpį, kurį buvo pradėtas, pajamos pripažįstamos tą patį laikotarpį, o pajamos įvertinamos sutartyje nurodyta suma. Kai pagal paslaugų teikimo sandorį paslaugos teikiamos ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį, pajamos proporcingai paskirstomos tiems laikotarpiams, per kuriuos buvo teikiamos paslaugos.

Pavyzdys. 20X1 m. sausio mėn. UAB „Rytas“ pasirašė patalpų nuomos sutartį su J. Jonaičio individualia įmone. Sutartyje numatyta, kad J. Jonaičio individuali įmonė nuomojasi patalpas nuo 20X1 m. kovo 1 d. iki balandžio 30 d., patalpų nuomos kaina per mėnesį sudaro 500 Lt, o už patalpų nuomą bus sumokėta gegužės mėn. 20X1 m. kovo 31 d. UAB „Rytas“ išrašė sąskaitą faktūrą už per kovo mėn. suteiktas 500 Lt nuomos paslaugas. Kadangi 1) įmonė paslaugas už kovo mėn. suteikė, 2) jų sumą galima patikimai įvertinti, 3) tikimasi gauti ekonominę naudą, 4) įmonė gali tiksliai įvertinti, kokias sąnaudas patyrė šioms pajamoms uždirbti (šias sąnaudas sudarys patalpų nusidėvėjimas bei eksploataavimo išlaidos), todėl apskaitoje registruojamos uždirbtos pajamos:

D 2436 Sukauptos gautinos pajamos	500
-----------------------------------	-----

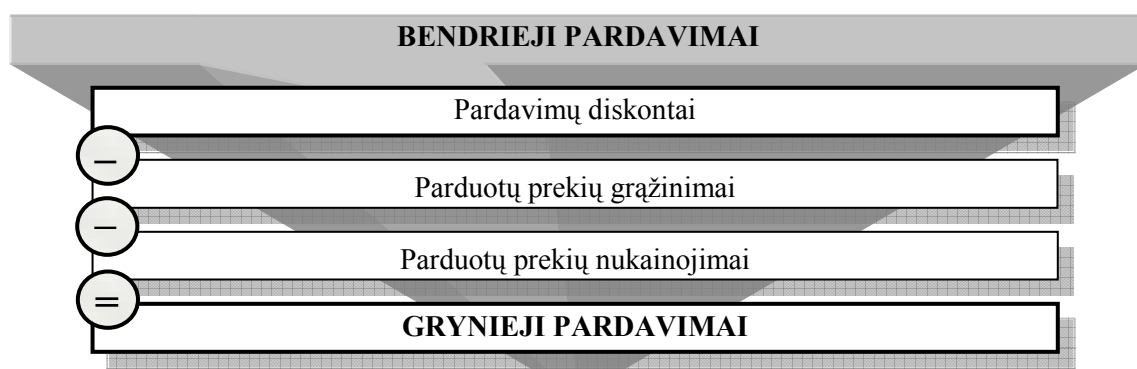
<i>K 5005 Suteiktos paslaugų pajamos</i>	<i>500</i>
<i>20X1 m. balandžio 30 d. registruojamos uždirbtos pajamos per balandžio mėnesį:</i>	
<i>D 2436 Sukauptos gautinos pajamos</i>	<i>500</i>
<i>K 5005 Suteiktos paslaugų pajamos</i>	<i>500</i>
<i>20X1 m. gegužės 2 d. J. Jonaičio individuali įmonė apmokėjo už nuomos paslaugas:</i>	
<i>D 271 Šaskaitos bankuose</i>	<i>1000</i>
<i>K 2436 Sukauptos gautinos pajamos</i>	<i>1000</i>

9.2.2 Pardavimų apimtį mažinantys straipsniai

Apskaitoje išskiriamos dvi pardavimų sąvokos: 1) bendrieji pardavimai ir grynieji pardavimai. Šias sąvokas apibrėžiamos taip (Kalčinskas, 2007):

1) jei pirkėjui nebūtų taikomas diskontas arba juo jis nepasinaudoja, jeigu parduotos prekės negražinamos ar nenukainojamos, pirkėjo mokama arba mokėtina suma laikoma *bendraisiais pardavimais*;

2) jei pirkėjui suteikiamas diskontas ir juo jis pasinaudoja, jeigu parduotos prekės gražinamos ar nukainojamos, pirkėjo mokama arba mokėtina suma laikoma *gryniaisiais pardavimais* (9.2 pav.).



9.2 pav. Gryųjų ir bendrųjų pardavimų apskaičiavimas

Vadinasi, pardavimų diskontas, prekių gražinimai ir nukainojimai yra bendruosius pardavimus mažinantys straipsniai. Pagal pavyzdinį sąskaitų planą, pardavimų diskontus ir prekių gražinimus siūloma apskaityti vienoje sąskaitoje *509 Nuolaidos, gražinimai (-)*. Tačiau naudojant tokią metodiką prarandama dalis informacijos: negalima atskirti, už kokią sumą buvo gražinta prekių ir kiek buvo pritaikyta diskontų. Todėl siūloma naudoti kelias sąskaitas: *5090 Pardavimo nuolaidos (-)*; *5091 Parduotų prekių gražinimai (-)*; *5092 Parduotų prekių nukainojimai (-)*; *5093 Nepanaudoti pardavimų diskontai*.

Nuolaidos, suteiktos po prekių patiekimo ir PVM sąskaitos faktūros išrašymo, gali būti skirstomos į prekybinį diskontą ir prekybines (apyvartos) nuolaidas.

Prekybinis diskontas – tai iš anksto abiem prekybinio sandorio šalims žinomas (aptartas sutartyse ar pan.) prekės (paslaugos) mokėtinos sumos už prekes (paslaugas) sumažinimas, siekiant paspartinti pirkėjo atsiskaitymą už jam skolon parduotas prekes (paslaugas).

Prekybinės (apyvartos) nuolaidos – tai iš anksto abiem prekybinio sandorio šalims žinomas (aptartas sutartyse ar pan.) prekės (paslaugos) kainos sumažinimas reklamos tikslais arba siekiant padidinti pardavimo apimtį, arba kitais atvejais.

Pardavimo nuolaidos. Kiekviena įmonė suinteresuota kuo greičiau gauti pinigus už pateiktą produkciją ar paslaugas, tuo tarpu pirkėjai suinteresuoti kuo ilgiau išlaikyti pinigus, t. y. juos panaudoti savo veikloje. Todėl pardavėjas stengiasi skatinti pirkėją kuo greičiau atsiskaityti suteikdamas diskontus. Diskonto taikymas turi būti aiškiai aptariamas sutartyje, pvz., pardavimo dokumente nurodomos taip vadinamos mokėjimo sąlygos 3/10, n30. Toks užrašas reiškia, kad jei bus apmokėta per 10 dienų, bus taikomas 3 % diskontas; jei vėliau – bus mokama sąskaitoje nurodyta suma.

Diskontams apskaityti naudojama sąskaita 5090 *Pardavimo nuolaidos (-)*, nes pardavėjui svarbu žinoti, kokia dalimi sumažėjo jo pajamos dėl to, kad pirkėjas pasinaudojo siūlomais diskontais.

Pavyzdys. 20X4 m. vasario 1 d. UAB „Saulė“ pardavė prekių skolon už 1000 Lt, mokėjimo sąlygos 1/10, n30. <i>Pardavimo metu registruojame pajamų uždirbimą:</i>	
D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	1000
K 5000 Pardavimo pajamos	1000
<i>Pateiksime pirkėjo apmokėjimo atvaizdavimą apskaitoje. Išskirtini du atvejai: pirkėjas gali apmokėti 1) galiojant diskontui, taip pat ir 2) pasibaigus diskonto galiojimo laikui. Sakykime, pirkėjas apmoka 20X4 m. vasario 5 d., t. y. diskonto galiojimo laiku. Apskaitoje užregistruojame pinigų gavimą:</i>	
D 27 Pinigai	990
D 5090 Pardavimo nuolaidos (-)	10
K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	1000
<i>Jei pirkėjas būtų apmokėjęs jau negaliojant diskontui (pvz., 20X4 m. vasario 15 d.), apskaitoje būtų registruojama ši korespondencija:</i>	
D 27 Pinigai	1000
K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	1000

Pavyzdyje išnagrinėtas pardavimų diskontų apskaitos būdas vadinamas **bruto būdu** – kai diskontai registruojami kontrarinėje sąskaitoje. Jo esmė: pardavimo metu registruojama visa pardavimų suma, pirkėjui apmokant diskonto galiojimo metu, pardavimai mažinami diskonto suma.

Kitas diskontų apskaitos būdas – **neto būdas**. Pardavėjas daro prielaidą, kad pirkėjas apmokės diskonto galiojimo laikotarpiu, todėl sąskaitoje 5000 *Pardavimo pajamos* fiksuojama grynujų pardavimų suma. Jei pirkėjas pasinaudoja diskontu, jokių papildomų įrašų atlikti nereikia. Jei pirkėjas apmoka negaliojant diskontui, registruojama nepanaudotų diskontų suma (5094 *Nepanaudoti pardavimų diskontai*).

Pavyzdys. 20X4 m. vasario 5 d. UAB „Simas“ pardavė prekių skolon už 2000 Lt, mokėjimo sąlygos 1/10, n30. <i>Kadangi naudojamas neto būdas, tai apskaitoje fiksuojama grynujų pardavimų suma:</i>	
D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	1800
K 5000 Pardavimo pajamos	1800
<i>Jei pirkėjas apmoka diskonto galiojimo metu, tai reikės užregistruoti pinigų gavimą bei pirkėjų skolos sumažėjimą. Tačiau, jei pirkėjas apmoka jau negaliojant diskontui (pvz., 20X4 m. vasario 28 d.), tai pardavimų suma turi būti padidinta nepanaudotų diskontų suma:</i>	
D 27 Pinigai	2000
K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	1800
K 5093 Nepanaudoti pardavimų diskontai	200

Be diskonto gali būti taikomos ir kitokios nuolaidos. Remiantis 9-uju VAS „Atsargos“, pardavus prekes gali būti taikomos: 1) apyvartos nuolaidos (pvz., pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta, kad pirkėjai, per mėnesį nupirkę prekių už 10 000 Lt, gaus 1 % tą mėnesį nupirktų prekių kainos nuolaidą), 2) nuolaidos kaip kompensacija už ne laiku ar nekokybiškai įvykdytus pardavėjo įsipareigojimus.

Dar vienas dažnai praktikoje pasitaikantis pardavimų apimtį mažinantis straipsnis – tai parduotų prekių grąžinimai ir nukainojimai.

Parduotų prekių grąžinimai ir nukainojimai. Kaip nurodo G. Kalčinskas (2003), gali būti grąžinamos: 1) brokuotos prekės, kurias, to nežinodamas, pardavėjas išsiuntė pirkėjui; 2) greitai gendančios prekės, tai numačius pirkimo–pardavimo sutartyje; 3) kokybiškos prekės, apie kurias pirkėjas susidarė klaidingą įspūdį.

Dėl šios priežasties parduotų prekių grąžinimo ir nukainojimo klausimai turi būti aptariami pardavimo–pirkimo sutartyje ir iš anksto numatoma, kad prekės gali būti grąžinamos. Be to, kai kurie pardavėjai iš anksto suteikia teisę pirkėjams savo nuožiūra nukainoti prekes: tokios nuolaidos dažniausiai taikomos greitai gendantiesiems produktams (Ivanauskienė, 2004).

Parduotų prekių grąžinimus ir nukainojimus tikslinga fiksuoti atskiroje sąskaitoje. Tokiu būdu galima išaiškinti šių nepalankių įmonei procesų dinamiką bei nustatyti grąžinamų prekių priežastis ir kaltininkus.

Pavyzdys. 20X4 m. vasario 1 d. UAB „Linus“ pardavė skolon prekių už 4000 Lt. Apskaitoje registruojamas toks įrašas:

D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	4000	
K 5000 Pardavimo pajamos		4000

20X4 m. vasario 7 d. dėl blogos kokybės pirkėjas grąžino prekių už 450 Lt. Atliekama tokia sąskaitų korespondencija:

D 5091 Parduotų prekių grąžinimai (-)	450	
K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas		450

Parduotų prekių grąžinimai, jų kainų koregavimai dokumentuojami pardavėjo išrašomu pirkėjui (klientui) kreditiniu dokumentu. Jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas, gali būti išrašomas debetinis dokumentas. Kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje, be privalomų rekvizitų, turi būti įrašas „Kreditinis“, taip pat anksčiau išrašytos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, serija, numeris (jeigu įmanoma tiksliai nurodyti, kurios PVM sąskaitos faktūros duomenys tikslinami) ir priežastis, dėl kurios išrašoma kreditinė PVM sąskaita faktūra. Išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (kaina didėja +, kaina mažėja –).

Pavyzdys. Įmonė, PVM mokėtoja, prekiaujanti mediena, kitai įmonei pardavė II rūšies 100 m³ medienos po 20 Lt už 1 m³ ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Tačiau kitą mėnesį apsižiūrėta, kad mediena yra I rūšies, ir, atsižvelgdama į tai, įmonė-pardavėja, padidino jos kainą dar 10 Lt už 1 m³. Taigi įmonė išrašė pirkėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje įrašė žodį „Kreditinė“, nurodė anksčiau išrašytos PVM sąskaitos faktūros datą, seriją, numerį ir priežastį, dėl kurios išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra Serija XXX Nr. XXXXXXXX

Data _____ „Kreditinė“

Prekės pavadinimas	Mato vnt.	Kiekis	Vnt. kaina	Suma	PVM tarifas	PVM suma	Iš viso
Mediena	m ³	100	+10	+1 000	18%	+180	+1 180

Priežastis: tikslinama padidėjusi medienos kaina.

Prekių pirkimo faktas buvo iformintas _____ PVM sąskaita faktūra (serija XXX Nr. XXXXXXXX).
(data)

Šių operacijų korespondencijos:

- išrašyta PVM sąskaita faktūra pirkėjui:

D 2411 Pirkėjų skolos	2360	
K 500 Pardavimų pajamos (100 * 20)		2000
K 4484 Mokėtinas PVM		360

- išrašytas kreditinis dokumentas pirkėjui:

D 2411 Pirkėjų skolos	1180	
K 500 Pardavimų pajamos		1000
K 4484 Mokėtinas PVM		180

Jeigu prekių (paslaugų) tiekėjas numato prekių (paslaugų) pirkėjui taikyti prekybinį diskontą, prekių (paslaugų) tiekėjas, tiekdamas prekes (paslaugas), privalo išrašyti visos tiekiamų prekių (paslaugų) sumos PVM sąskaitą faktūrą ar kitą apskaitos dokumentą. Kai po minėtos PVM sąskaitos faktūros išrašymo pirkėjui, įvykdžiusiam sutartyje numatytas sąlygas, yra taikomas prekybinis diskontas (sumažinama pirkėjo atsiskaitymo už jam skolon parduotas prekes (paslaugas) suma), prekės (paslaugos) tiekėjas privalo pirkėjui išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje, be kitų nustatytų rekvizitų, turi būti nurodytas sumos sumažinimas (suma rašoma su minuso ženklu).

Pavyzdys. Įmonė, PVM mokėtoja, pardavė kitai įmonei produkcijos už 50 000 Lt, pirkimo PVM suma nuo jų

įsigijimo vertės – 9000 Lt. Sutartyje nurodytos tokios apmokėjimo sąlygos: 2/10, n 30 (t. y. 2% pirkėjas turės mokėti mažiau, jei atsiskaitys ne per 30 dienų, o per 10 dienų). Pirkėjas atsiskaitė diskonto galiojimo laikotarpiu, todėl pagal sutartį jam priklauso 2% nuolaida. Įmonė pirkėjui išrašo kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kuri patikslina ankstesnę PVM sąskaitą faktūrą:

PVM sąskaita faktūra Serija XXX Nr. XXXXXXXX

Data _____ „Kreditinė“

Prekės pavadinimas	Mato vnt.	Kiekis	Vnt. kaina (Lt)	Suma (Lt)	PVM tarifas	PVM suma (Lt)	Iš viso (Lt)
Koregavimas				-1000	18%	-180	-1180

Koreguojama ankstesnė _____ PVM sąskaita faktūra: Serija XXX Nr. XXXXXXXX

(data)

Priežastis: tikslinama dėl prekybinio diskonto (nuolaidos).

Šių operacijų korespondencijos:

- iforminus PVM sąskaita faktūra produkcijos pardavimą skolon:

D 2411 Pirkėjų skolos	59 000	
K 500 Pardavimų pajamos		50 000
K 4484 Mokėtinas PVM		9000

- registruojama nuolaida 1180 Lt ($59\,000 * 0,02$). Kadangi pirkėjų skolą sudaro parduotos įmonės produkcijos suma ir nuo jos priskaičiuoto pardavimo PVM, nuolaidos suma apskaičiuojama pardavimo pajamų ($50\,000 * 0,02$) = 1000 Lt, pardavimo PVM ($9000 * 0,02$) = 180 Lt;

- nuolaidos suma mažinamos pajamos:

D 509 Nuolaidos (-)	1000	
K 2411 Pirkėjų skolos		1000

- koreguojama pardavimo PVM:

D 4484 Mokėtinas PVM	180	
K 2411 Pirkėjų skolos		180

- gauti pinigai iš pirkėjo:

D 271 Sąskaitos bankuose	57 820	
K 2411 Pirkėjų skolos (59 000 – 1180)		57 820

Prekių (ar jų dalies) gražinimas ar paslaugų atsisakymas taip pat gali būti iforminamas pardavėjo išrašoma kreditine (PVM) sąskaita faktūra ar kitu vietoj kreditinės (PVM) sąskaitos faktūros naudojamu kreditiniu laisvos formos apskaitos dokumentu.

Šalių susitarimu prekių gražinimo ar paslaugų atsisakymo faktas gali būti iforminamas ir pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas. Debetiniame laisvos formos dokumente būtinai įrašomas žodis „Debetinis“. Debetinio dokumento forma yra analogiška kreditinio dokumento formai, tik jį išrašo ne įmonė pardavėja, bet įmonė pirkėja.

Pavyzdys. Įmonė, PVM mokėtoja, prekiaujanti mediena, kitai įmonei pardavė I rūšies 100 m³ medienos po 20 Lt už 1 m³ ir išrašė PVM sąskaitą faktūrą. Praėjus mėnesiui, įmonė (pirkėja) nustatė, kad ši mediena yra II rūšies, ir todėl 50 m³ medienos gražino įmonei. Taigi įmonė (pirkėja) išrašo įmonei (pardavėjai) laisvos formos debetinį dokumentą, kuriame nurodo anksčiau išrašytos PVM sąskaitos faktūros datą, seriją, numerį ir priežastį, dėl kurios išrašomas debetinis dokumentas:

Data _____ „Debetinis“

Prekės pavadinimas	Mato vnt.	Kiekis	Vnt. kaina (Lt)	Suma (Lt)	PVM tarifas	PVM suma (Lt)	Iš viso (Lt)
Mediena	m ³	- 50	20	- 1000	18%	-180	-1180

Priežastis: tikslinama dėl medienos gražinimo.

Prekių pirkimo faktas buvo iformintas _____ PVM sąskaita faktūra (serija XXX Nr. XXXXXXXX).

(data)

Korespondencijos:

- įmonė pardavėja gavo pinigus už parduotas prekes:

D 271 Sąskaitos bankuose	2360
--------------------------	------

<i>K 500 Pardavimų pajamos (100 * 20)</i>	2000
<i>K 4484 Mokėtinas PVM</i>	360
• <i>įmonė pardavėja gavo iš įmonės pirkėjos debetinį dokumentą:</i>	
<i>D 509 Gražinimai(-)</i>	1000
<i>D 4484 Mokėtinas PVM</i>	180
<i>K 271 Sąskaitos bankuose</i>	1180

Analogiškai koresponduojamos ir įforminamos operacijos, kai pirkėjas nukainoja gautas prekes.

Toliau aptarsime netipinės veiklos pajamas, kurioms pagal 10-ąjį VAS „Pajamos“ priskiriama 1) kitos veiklos, 2) finansinės ir investicinės veiklos pajamos, jeigu jos nepriskiriamos tipinei įmonės veiklai.

9.2.3 Kitos veiklos pajamos

Pagal 3-ąjį VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“, kitos veiklos pajamoms priskiriama pajamos arba pelnas iš įprastinės, bet netipinės veiklos, išskyrus finansinę ir investicinę veiklą. Vadinasi, kitos veiklos pajamoms priskiriama:

- netipinės veiklos produkcijos, parduoti skirtų prekių bei paslaugų teikimo pajamos;
- pajamos iš įmonės ilgalaikio turto naudojimo;
- honorarai (pvz., patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterių programų ir kt.);
- ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo pelnas ir kt.

Kitos veiklos pajamos pripažįstamos tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro. Šių pajamų apskaitai skirta sąskaita *52 Kitos veiklos pajamos*, kuri skaidoma į subsąskaitas: *5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas*; *5221 Kitos netipinės veiklos pajamos*.

1. Netipinės veiklos paslaugų teikimas.

Pavyzdys. *Įmonės tipinė veikla – prekyba. Nekilnojamo turto nuoma laikoma įmonės netipine veikla.*

20X1 m. vasario mėn. įmonė išnuomojo jos veikloje nereikalingas gamybinės patalpas. Mėnesio nuomos mokestis – 500 Lt. Vasario mėn. pabaigoje už nuomą išrašoma sąskaita faktūra ir apskaitoje registruojamos nuomos pajamos.

<i>D 2434 Kitos gautinos skolos</i>	500	
<i>K 5221 Kitos veiklos pajamos</i>		500

2. Ilgalaikio turto nurašymas, kai nurašymo rezultatas yra pelnas. Kai ilgalaikis materialusis turtas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, jis nurašomas. 12-asis VAS nurodo: jei nurašyto turto likvidacinė vertė mažesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo.

Pavyzdys. *Nurašomas nebetinkamas naudoti nudėvėtas automobilis, kurio įsigijimo savikaina – 60 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 58 000 Lt, likvidacinė vertė – 2 000 Lt. Nurašant automobilį gauta metalo laužo. Įvertinus nustatyta, kad metalo laužo grynoji galimo realizavimo vertė yra 2700 Lt. Apskaitoje ši ūkinė operacija registruojama taip:*

<i>D 1227 Transporto priemonės – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	58 000	
<i>D 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai (metalo laužas)</i>	2 700	
<i>K 1220 Transporto priemonės – įsigijimo savikaina</i>		60 000
<i>K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos</i>		700

3. Ilgalaikio turto perleidimas, kai perleidimo rezultatas yra pelnas. Perleidus ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje parodomas sandorio rezultatas. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo rezultatas (pelnas arba nuostoliai) apskaičiuojami iš gautų pajamų atimant parduoto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas. Kai perleidimo rezultatas yra pelnas, gautų pajamų suma viršija parduoto turto likutinės vertės ir visų su perleidimu susijusių išlaidų sumą.

Perleisto ilgalaikio materialiojo turto nurašymas apskaitoje registruojamas nurašant turto įsigijimo savikainą ir sukauptą to turto nusidėvėjimo sumą.

Pavyzdys. Įmonė parduoda įrengimus, kurių įsigijimo savikaina – 80 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 55 000 Lt, įrengimų perleidimo kaina 60 000 Lt. Pirkėjas išsipareigoja sumokėti per 10 dienų. Apskaitoje registruojamas įrengimų nurašymas, gauti pinigai arba išskolinimas įmonei bei uždirbtas pelnas:

D 2434 Kitos gautinos skolos	60 000
D 1247 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	55 000
K 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina	80 000
K 5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	35 000

9.2.4 Finansinės ir investicinės veiklos pajamos

10-asis VAS „Pajamos“ nurodo, kad finansinės ir investicinės veiklos pajamomis pripažįstamos pajamos ir pelnas, susijęs su finansiniu turtu ar finansiniu išsipareigojimu.

Pagal 3-ąjį VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“, šioms pajamoms priskiriamos palūkanos už suteiktas klientams ar įmonės darbuotojams paskolas, palūkanos už banke laikomus pinigus, pelnas dėl valiutos kursų pasikeitimo, pripažintos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, dividendų pajamos, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo pajamos. Šioms pajamoms apskaityti skirta sąskaita 53 *Finansinės ir investicinės veiklos pajamos*. Kadangi finansinės ir investicinės veiklos pajamos gali būti labai įvairios, tai ši sąskaita skaidoma į kelias subsąskaitas: 532 *Dividendų pajamos*; 533 *Baudų ir delspinigių pajamos*; 534 *Investicijų perleidimo pelnas*; 535 *Palūkanų pajamos*; 536 *Teigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka*; 538 *Investicijų perkainojimo pajamos*; 539 *Kitos finansinės-investicinės veiklos pajamos*.

Finansinės ir investicinės veiklos pajamų pavyzdžiai:

- 1) UAB „Jonis“ suteikė 100 000 Lt paskolą kitai įmonei ir kasmet gauna 5 % palūkanas;
- 2) ši įmonė investavo į kitą įmonę, kuri paskelbė 8 000 Lt dividendų;
- 3) įmonė pardavė anksčiau įsigytas kitos įmonės akcijas už 20 000 Lt, kurių įsigijimo savikaina – 18 000 Lt (šiuo atveju parodomas sandorio rezultatas – 2000 Lt pelnas).

Finansinės ir investicinės veiklos pajamoms priskiriamas pelnas dėl valiutos kursų pasikeitimo.

Pavyzdys. 20X4 m. vasario 5 d. UAB „Simas“ parduoda Kanados įmonei prekių už 1500 Kanados dolerių (CAD). Pažymėtina, kad pirkimo-pardavimo sutartyje, pasirašytoje tarp skirtingose valstybėse esančių įmonių, turi būti aptarta, kam tenka rizika dėl valiutos kurso pasikeitimo. Šiuo atveju pirkimo – pardavimo sutartyje numatyta, kad prekės ir atsiskaitymai vykdomi Kanados doleriais. Prekių pardavimo dieną oficialus CAD valiutos kursas buvo 1 : 2,5. Apskaitoje registruojama korespondencija:

D 2411 Pirkėjų išskolinimas	3750
K 5000 Pardavimo pajamos	3750
Pirkėjas apmoka 20X4 m. vasario 15 d. Sakykime, tą dieną oficialus valiutos kursas buvo 1 : 2,7 – t. y. valiutos kursas kilo. Susidaręs skirtumas tarp pirkėjo skolos ir jo apmokamos sumos, tai pajamos – valiutos kurso teigiama įtaka:	
D 27 Pinigai	4050
K 2411 Pirkėjų išskolinimas	3750
K 536 Teigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka	300

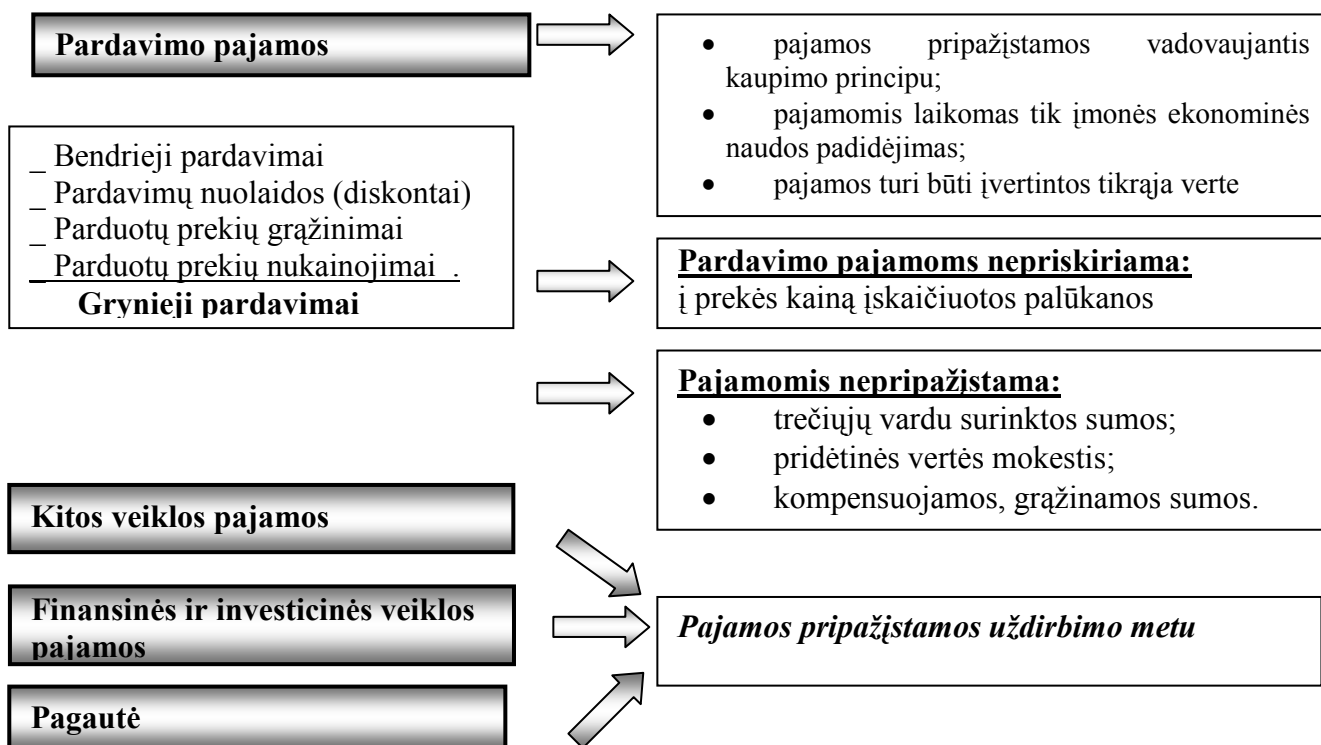
9.2.5 Pagautė

Dar vienas pajamų straipsnis yra pagautė. Pagal 3-ąjį VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“, **pagautė** – tai atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai, pelnas arba pajamos. Praktikoje tokios situacijos labai retos, t. y. pagautė registruojama labai retai.

Pavyzdys. UAB „Laima“ rekonstruodama administracinių patalpų rūšį, rado senovinių paveikslų kolekciją, kuri buvo perduota valstybei. Valstybė už tokį radinį įmonei sumokėjo 6 000 Lt premiją. Kadangi šios pajamos nėra susijusios su įprastine įmonės veikla ir neįtikėtina, kad toks įvykis gali pasikartoti, todėl įmonė registruoja pagautę:

D 271 Atsiskaitomoji sąskaita	6000
K 54 Pagautė	6000

Pajamų rūšys ir jų pripažinimas apskaitoje apibendrinti pajamų pripažinimo schemeje (9.3 pav.).



9.3 pav. Pajamų pripažinimas

9.3 Išlaidų pripažinimas sąnaudomis, jų apskaita

Norint patikimai nustatyti ataskaitinio laikotarpio finansinį rezultatą (pelną ar nuostolius), turime įvertinti ne tik pajamas, bet ir sąnaudas, reikalingas toms pajamoms uždirbti. Sąnaudos apskaitoje pripažįstamos vadovaujantis kaupimo bei palyginimo principais tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo laiką.

Sąnaudos apskaitoje pateikiamos sąskaitų plano 6 klasės sąskaitose.

Apskaitoje išskiriamos šios sąnaudų rūšys:

- 1) *pardavimo savikaina*. Tai per ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius patirtos išlaidos, tenkančios per ataskaitinį laikotarpį suteiktoms paslaugoms ir parduotoms prekėms;
- 2) *veiklos sąnaudos*. Tai per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos, susijusios su įprastine įmonės veikla, vykdoma neatsižvelgiant į pardavimų apimtį, išskyrus finansinę, investicinę ir kitą veiklą;
- 3) *kitos veiklos sąnaudos*. Tai sąnaudos ir nuostoliai, susiję su kitos veiklos pajamomis;
- 4) *finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos*;
- 5) *netekimai*. Tai atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai, nuostoliai;
- 6) *pelno mokesčio sąnaudos*.

9.3.1 Pardavimo savikaina

Gamybinėse ir prekybinėse įmonėse jos sudaro didžiąją sąnaudų dalį. Pardavimo savikainos rodiklis visuomet siejamas su ataskaitiniu laikotarpiu parduota produkcija ir suteiktomis paslaugomis. Į šį rodiklį turi būti įskaitoma tik ta išlaidų dalis, kuri buvo padaryta per ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti, prekėms pirkti ar paslaugoms suteikti. Pardavimo savikainai apskaityti skirta sąskaita 60 *Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina*.

Įmonė gali užsiimti tiek prekybine, tiek gamybine veikla, taip pat teikti paslaugas. Todėl pardavimo savikainoje išskiriamos trys sąnaudų grupės:

- 1) perparduotų prekių savikaina;
- 2) parduotos produkcijos savikaina;
- 3) paslaugų teikimo sąnaudos.

Perparduotų prekių savikaina. Šios sąnaudos pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai parduoti skirtos prekės yra parduotos ir kai pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

Perparduotų prekių savikainą sudaro prekių, parduotų per ataskaitinį laikotarpį, įsigijimo išlaidos, taip pat jų atsigabenimo bei kitos parengimo išlaidos. 9-asis VAS „Atsargos“ nurodo, kad atsargų įsigijimo savikainą (kai atsargos bus parduotos, tai sudarys pardavimo savikainą) sudaro: 1) pirkimo kaina, atėmus pirkimo metu žinomas bei taikytas nuolaidas; 2) su pirkimu susiję negražinami mokesčiai bei rinkliavos (importo muitai, akcizai bei kiti negražintini mokesčiai); 3) pristatymo išlaidos (gabenimas, krovimas, draudimas pervežimo metu ir pan.); 4) atsargų paruošimo naudoti išlaidos (išpakavimas ir kiti darbai, atliekami, kad atsargas būtų galima naudoti pagal tiesioginę paskirtį).

Pavyzdys. 20X4 m. sausio 12 d. įmonė įsigijo skolon prekių už 49 000 Lt, kurių atvežimo samdytu transportu išlaidos sudarė 20 000 Lt. Šių prekių įsigijimo savikaina bus 69000 Lt. Atsargų įsigijimas registruojamas apskaitoje:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	69 000
K 443 Skolos tiekėjams	49 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	20 000

20X4 m. vasario 15 d. įmonė pardavė visas sausio 12 d. įsigytas prekes už 80 000 Lt skolon. Apskaitoje registruojame pardavimo pajamas (80000 Lt) bei perparduotų prekių savikainą (69000 Lt):

D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	80 000
K 5000 Pardavimo pajamos	80 000
D 6000 Parduotų prekių savikaina	69 000
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	69 000

Remiantis optimalumo principu, jei sumos yra nereikšmingos, atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina) tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos.

Pavyzdys. 20X4 m. sausio 12 d. įmonė įsigijo skolon prekių už 49 000 Lt, kurių atvežimo samdytu transportu išlaidos – 200 Lt. Šios prekės apskaitoje registruojamos taip: fiksuojama atsargų įsigijimo savikaina – 49 000 Lt; atvežimo išlaidos priskiriamos sausio mėnesį parduotų prekių savikainai:

D 2014 Atsargos	49 000
D 6000 Parduotų prekių savikaina	200
K 443 Skolos tiekėjams	49 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	200

20X4 m. vasario 15 d. įmonė pardavė visas sausio 12 d. įsigytas prekes už 80 000 Lt skolon. Apskaitoje registruojame pardavimo pajamas (80000 Lt) bei perparduotų prekių savikainą (49000 Lt):

D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	80 000
K 5000 Pardavimo pajamos	80 000
D 6000 Parduotų prekių savikaina	49 000
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	49 000

Parduotos produkcijos savikaina. Kaip jau buvo aptarta analizuojant atsargas (plačiau apie tai žr. 5 skyriuje), produkcijos gamyba apima tokius etapus: 1) žaliavų ir komplektuojančių gaminių įsigijimas; 2) produkcijos gamyba; 3) pabaigus gamybą užpajamuojama pagaminta produkcija; 4) pardavus pagamintą produkciją pripažįstamos sąnaudos, t.y. parduotos produkcijos savikaina. Sąnaudos pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai pagaminta produkcija yra parduota ir kai pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

Pavyzdys. Pagamintos produkcijos savikainą sudaro:

- 1) tiesioginės gamybos išlaidos: a) pagrindinės žaliavos ir komplektavimo gaminiai – 700 Lt; b) darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimai bei nuo šių atlyginimų priskaičiuotos socialinio draudimo įmokų sumos – 300 Lt. Tokiu būdu visos tiesioginės gamybos išlaidos sudaro 1000 Lt;
- 2) netiesioginės gamybos išlaidos, kurių vertė – 150 Lt.

Tokiu būdu pagamintos produkcijos savikaina bus 1150 Lt.

Jei atsargų apskaitai taikomas nuolat apskaitomų atsargų būdas, tai pagaminus produkciją, ji užpajamuojama sąskaitoje 2013 Pagaminta produkcija.

Sakykime, 20X1 m. vasario 10 d. pagaminta produkcija parduodama už 3000 Lt. Apskaitoje registruojame pardavimo pajamas (3000 Lt) ir parduotos produkcijos savikainą (1150 Lt):

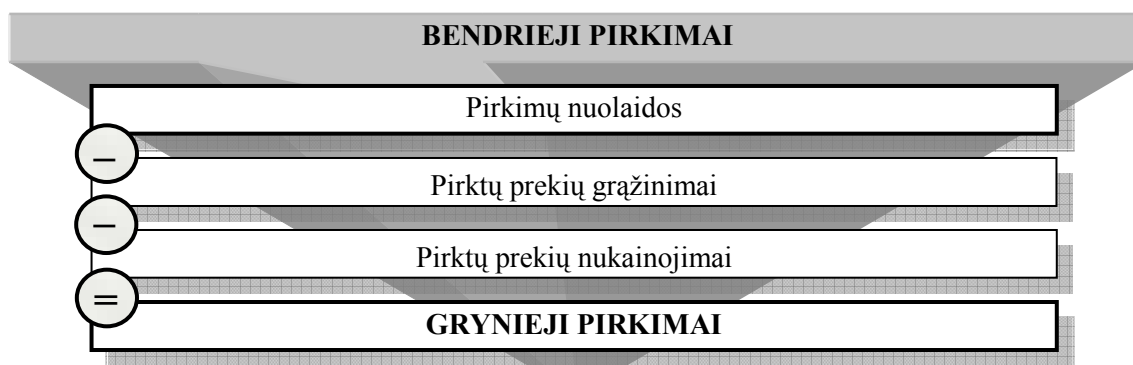
D 2411 Pirkėjų įsiskolinimas	3000	
K 500 Pardavimo pajamos		3000
D 6000 Parduotų prekių savikaina	1150	
K 2013 Pagaminta produkcija		1150

Taip pat būtina pažymėti, kad perparduotų prekių savikainos bei parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimas priklauso nuo šių atsargų apskaitos būdo. Savikaina gali būti nustatoma naudojant 1) nuolat apskaitomų atsargų būdą arba 2) periodiškai apskaitomų atsargų būdą.

Kaip jau buvo išanalizuota 5 skyriuje „Atsargų apskaita“, taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą parduotų prekių savikaina apskaičiuojama remiantis formule:

$$\begin{array}{l} \text{Parduotų per} \\ \text{ataskaitinį laikotarpį} \\ \text{prekių savikaina} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Prekių likutis} \\ \text{ataskaitinio laikotarpio} \\ \text{pradžioje} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Per ataskaitinį} \\ \text{laikotarpį įsigytos} \\ \text{prekės} \\ \text{(gryniesi pirkimai)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Prekių likutis} \\ \text{ataskaitinio laikotarpio} \\ \text{pabaigoje} \end{array}$$

Grynujų pirkimų apskaičiavimas pateikiamas 9.4 paveiksle.



9.4 pav. Grynujų pirkimų apskaičiavimas

Apskaitoje bendriesiems pirkimams registruoti naudojama sąskaita 6002 Pirkimai, t. y. kiekvieną kartą nupirkus prekių atsargų, šis faktas fiksuojamas 6002 Pirkimai sąskaitoje, sąskaita 2014 Atsargos per visą ataskaitinį laikotarpį naudojama tik vieną kartą – užfiksuoti prekių atsargų likučiams ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, atliekant inventurizaciją suskaičiuojamas faktinis atsargų likutis ir nauji duomenys turi būti įrašyti į Atsargų sąskaitą.

Pavyzdys. Įmonėje taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad prekių inventurizacija atliekama kiekvieno mėnesio pabaigoje.

20X6 m. gruodžio 31 d. įmonė turėjo perparduoti skirtų prekių už 30 000 Lt. Šis likutis atsispindi sąskaitos 2014 Prekės, skirtos perparduoti debete.

Per 20X7 m. sausio mėn. prekės pirtos vieną kartą: sausio 3 d. skolon nupirkta prekių už 38 200 Lt, pirkimo PVM – 6 876 Lt, visa mokėtina tiekėjams suma sudaro 45 076 Lt:

D 6002 Pirkimai	38 200	
D 2431 Gautinas PVM	6 876	
K 443 Skolos tiekėjams		45 076

Pasibaigus mėnesiui atliekama inventurizacija, kurios metu nustatomas 25 000 Lt prekių likutis, t.y. lyginant su 20X6 m. gruodžio 31 d. atsargų likutis sumažėjo 5 000 Lt. Atsargų padidėjimui (ar sumažėjimui) registruoti naudojama sąskaita 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas:

D 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas	5 000	
K 2014 Prekės, skirtos perparduoti		5 000

Atlikus šią korespondenciją sąskaitos 2014 Prekės, skirtos perparduoti debete yra užregistruotas

inventorizacijos metu rastas prekių likutis, t. y. 25 000 Lt.

20X7 m. sausio 31 d. sąnaudų sąskaitų likučiai yra:

D 6002 Pirkimai	38 200	
D 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas		5 000

Norint apskaičiuoti parduotų prekių savikainą, pasinaudosime formule:

Parduotų per ataskaitinį laikotarpį prekių savikaina = Prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje + Per ataskaitinį laikotarpį įsigytos prekės (gryniesi pirkimai) – Prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Apskaitoje:

a) Prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje – Prekių likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, t.y. prekių pokytis per ataskaitinį laikotarpį yra užregistruotas sąskaitoje 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas.

b) Per ataskaitinį laikotarpį įsigytos prekės užregistruotos sąskaitoje 6002 Pirkimai

Todėl norint apskaičiuoti parduotų prekių savikainą, sąskaitų 6002 ir 6005 likučius perkeliame į sąskaitą 6000:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	43 200	
K 6002 Pirkimai		38 200
K 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas		5 000

Bendruosius pirkimus mažinantys straipsniai, t.y. pirkimų nuolaidos, pirktų prekių grąžinimai bei nukainojimai, registruojami sąskaitoje 609 Nuolaidos, grąžinimai (-)

Pavyzdys. Įmonėje taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas.

Sutartyje su prekių pardavėju numatyta, kad, nupirkus per mėnesį prekių daugiau kaip 10 000 L, visiems mėnesio pirkimams taikoma 1 % nuolaida. 20X6 m. balandžio mėn. įmonė nupirko prekių už 20 000 Lt. Gegužės mėn. šių atsargų pardavėjas taikė sutartyje numatytą 10 procentų apyvartos nuolaidą, t. y. nuolaida 200 Lt:

D 443 Skolos tiekėjams	200	
K 609 Nuolaidos, grąžinimai		200

Paslaugų teikimo sąnaudos. Šios sąnaudos pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kurį buvo pripažintos pajamos už suteiktas paslaugas.

Paslaugų teikimo sąnaudos apima šiam tikslui sunaudotas žaliavas, medžiagas, komplektuojamuosius gaminius bei kitą trumpalaikį turtą, darbo užmokesčio sąnaudas, teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudas, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų ir panašias sąnaudas.

Pavyzdys. UAB „Apskaita“ dviem įmonėms teikia apskaitos tvarkymo paslaugas. Šių įmonių apskaitą tvarko buhalterė, kurios mėnesinis tarifinis atlyginimas yra 1500 Lt. Apskaitos paslaugoms teikti nuomojamos patalpos (mėnesio nuomos mokeskis – 400 Lt).

20X1 m. kovo 30 d. gauta sąskaita už patalpų nuomą. Kadangi šios patalpos tiesiogiai naudojamos apskaitos paslaugų pajamoms gauti, nuomos išlaidos priskiriamos šiai paslaugai uždirbti ir kaupiamos sąskaitoje Nr. 2031 „Nebaigtos vykdyti sutartys – savikaina“:

D 2031 Nebaigtos vykdyti sutartys – savikaina	400	
K 443 Skolos tiekėjams		400

20X1 m. kovo 31 d. priskaičiuojamas buhalterės darbo užmokestis bei socialinio draudimo įmokos už kovo mėn.:

D 2031 Nebaigtos vykdyti sutartys – savikaina	1964,70	
K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis		1500
K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos (1500 * 30,98%)		464,70

20X1 kovo 31 d. UAB „Apskaita“ savo klientams išrašo sąskaitas už suteiktas apskaitos tvarkymo paslaugas per kovo mėn. už 3000 Lt. Apskaitoje pripažįstamos pajamos (3000 Lt) ir registruojamos šių paslaugų sąnaudos (1964,70 Lt + 400 Lt = 2364,70 Lt):

D 2411 Pirkėjų išskolinimas	3000	
K 505 Suteiktų paslaugų pajamos		3000
D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	2364,70	
K 2031 Nebaigtos vykdyti sutartys – savikaina		2364,70

Pardavimo savikainoje išskirtų trijų sąnaudų grupių apskaita apibendrinta 9.5 paveiksle.

PERPARDUOTŲ PREKIŲ SAVIKAINA	PARDUOTOS PRODUKCIJOS SAVIKAINA	PASLAUGŲ TEIKIMO SĄNAUDOS
Sąnaudos pripažįstamos, apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos		
tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai pirktos parduoti skirtos prekės yra parduodamos.	tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai įmonės pagaminta produkcija yra parduodama.	tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada už suteiktas paslaugas buvo pripažintos pajamos.
Perparduotų prekių savikaina nustatoma taikant tuos pačius būdus, kurie taikomi perparduoti skirtų prekių atsargų apskaitai: 1) apskaičiavimo – nuolat ar periodiškai apskaitomų atsargų būdus; 2) įkainojimo – FIFO, LIFO, vidurkių, konkrečių kainų ar kitus būdus.		Paslaugų teikimo sąnaudos apima šiam tikslui sunaudotas žaliavas, medžiagas, komplektuojamuosius gaminius, kitą trumpalaikį turtą, darbo užmokesčio sąnaudas, teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudas, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų ir panašias sąnaudas.

9.5 pav. Pardavimo savikainos pripažinimo schema

9.3.2 Veiklos sąnaudos

Veiklos sąnaudoms priskiriamos visos įmonės veiklos išlaidos, kurių neįmanoma aiškiai susieti su ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirdimu. Joms apskaityti skirta sąskaita *61 Veiklos sąnaudos*.

Veiklos sąnaudos parodo per ataskaitinį laikotarpį patirtas išlaidas, susijusias su įprastine įmonės veikla, vykdoma neatsižvelgiant į pardavimų apimtį, išskyrus finansinę, investicinę ir kitą veiklą. Veiklos sąnaudos gali būti skirstomos į 1) pardavimo bei 2) bendrąsias ir administracines sąnaudas.

Pagal 11-ąją VAS, **pardavimo sąnaudos** – tai ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų dalis, susijusi su prekių pardavimu. Joms priskiriama 1) prekybos patalpų nuomos ir eksploatavimo išlaidos, 2) pagamintų prekių sandėliavimo išlaidos, komisiniai mokesčiai pardavėjams, 3) prekybos darbuotojų darbo užmokestis ir socialinis draudimas, 4) paslaugų bei prekių reklamos išlaidos ir kitos sąnaudos, susijusios su ataskaitinio laikotarpio vykdoma veikla, skirta užtikrinti ar padidinti pardavimus.

Bendrosios ir administracinės sąnaudos – ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų dalis, susijusi su tipine įmonės veikla, sudarančia sąlygas ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirdyti. Paprastai bendrųjų ir administracinių sąnaudų dydis nėra susijęs su pardavimų apimtimi. Joms gali būti priskiriamos tokios per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos: 1) administracinių pastatų ir kito bendro naudojimo turto išlaikymo, nuomos, nusidėvėjimo ir nurašymo; 2) turto nuvertėjimo; 3) įmonės reprezentavimo; 4) paramos, labdaros; 5) socialinės; 6) įvairių, išskyrus pelno, mokesčių (nekilnojamojo turto, akcizų, jeigu jie nepriskirti prekių savikainai, neįtraukto į atskaitą ir nesusigražinamo pridėtinės vertės mokesčio ir pan.), susijusių su tipine įmonės veikla; 7) įmonės ir jos padalinių valdymo ir aptarnavimo personalo darbo užmokesčio ir socialinio draudimo; 8) baudų už netinkamą sutarčių vykdymą ar produkcijos broką; 9) abejotinų skolų; 10) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje formuojamų atidėjinių, nebent jie pagal savo pobūdį ir prasmę turėtų būti priskiriami pardavimo savikainai; 11) kitos, susijusios su tipine įmonės veikla.

Pavyzdžiai

1. Įmonėje nurašomi nebetinkami naudoti nudėvėti gamybos įrengimai, kurių įsigijimo savikaina – 30 000 Lt, likvidacinė vertė – 1 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 29 000 Lt. Apskaitoje visa įrengimų likvidacinė vertė pripažįstama nuostoliais, kurie registruojami kaip veiklos sąnaudos:

D 1247 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	29 000
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	1 000
K 1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina	30 000

2. Įmonė išsinuomojo 5 metams administracinės patalpas, kurių vertė 200 000 Lt. Nuomos sutartyje nurodytas nuomos mokestis 1500 Lt, taip pat numatyta, kad nuomotojas nekompensuoja nuomininko patirtų turto eksploataavimo bei remonto išlaidų. 20X4 m. vasario mėn. šių patalpų šildymo, valymo bei komunalinės išlaidos sudarė 800 Lt. Tokiu būdu registruojant šio išsinuomoto negamybinio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos išlaidas, apskaitoje daromas įrašas:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	800
K 4486 Kitos mokėtinos sumos (K 27 Pinigai)	800

O 20X4 m. kovo mėn. įmonė atliko smulkų patalpų remontą – perdažė lubas ir sienas, pakeitė kiliminę dangą. Remonto darbų vertė –1200 Lt. Įmonė nustatė, kad remonto suma nėra reikšminga, o remonto darbai nepagerina patalpų naudingųjų savybių. Todėl apskaitoje pripažįstamos veiklos sąnaudos tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai buvo atliktas remontas:

D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1200
K 4486 Kitos mokėtinos sumos (K 27 Pinigai)	1200

10-ajame VAS nurodyta, kad pajamos pripažįstamos tik tais atvejais, kai tikimasi, kad suteikus paslaugas bus gauta ekonominės naudos. Vadinasi, jeigu kyla abejonių, ar bus gauta jau į pajamas įtraukta suma, tuomet skola, kurios nebesitikima gauti, įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį (ankstesnį ar ataskaitinį) pajamos buvo pripažintos.

Pavyzdys. Įmonės „Darbštuolė“ apskaitos politikoje numatyta, kad pirkėjui nesumokėjus skolos daugiau kaip 18 mėnesių, skola laikoma abejotina ir nurašoma į abejotinų skolų sąnaudas. 20X1 m. sausio 15 d. klientui suteikta paslauga už 2500 Lt. 20X2 m. liepos 24 d. UAB „Darbštuolė“ gavo informacijos, kad šio kliento skola yra abejotina, todėl apskaitoje registruojamos abejotinų skolų sąnaudos:

D 6117 Abejotinų skolų sąnaudos	2500
K 2419 Pirkėjų įsiskolinimas – abejotinos skolos (-)	2500

Toliau aptarsime netipinės veiklos sąnaudas. Joms priskiriama kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos, jei jos nepriskiriamos tipinei įmonės veiklai.

9.3.3 Kitos veiklos sąnaudos

Kitos veiklos sąnaudos – tai sąnaudos ir nuostoliai, susiję su kitos veiklos pajamomis. Jos apskaitomos sąskaitoje 62 *Kitos veiklos sąnaudos*. Pagal 3-ąjį VAS, kitos veiklos sąnaudoms priskiriama: parduotos netipinės veiklos produkcijos, perparduotų prekių ar paslaugų savikaina, ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo nuostoliai ir kt.

Pavyzdys. Tipinė įmonės veikla – gamyba. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė išnuomojo nenaudojamas patalpas, už kurių nuomą gavo 3000 Lt pajamų, o eksploataavimo sąnaudos sudarė 1800 Lt. Tokiu būdu kitos veiklos pajamos – 3000 Lt, o šioms pajamoms uždirbti reikalingos kitos veiklos sąnaudos 1800 Lt.

9.3.4 Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis pripažįstamos sąnaudos ir nuostoliai, susiję su finansiniu turtu ar finansiniu įsipareigojimu. Šios sąnaudos apskaitomos sąskaitoje 63 *Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos*. Pagal 3-ąjį VAS šioms sąnaudoms priskiriami nuostoliai dėl valiutos kursų pasikeitimo, mokėtinos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo nuostoliai, jei kiti VAS'ai nenustato kitaip, palūkanos lizingo (finansinės nuomos) būdu įsigyjant turtą, palūkanų sąnaudos, susijusios su paskolomis ir kt.

Pavyzdys. 20X4 m. įmonė nusprendė savo jėgomis statyti pastatą, kuris bus naudojamas įmonės veikloje. Pastato statybai įmonė iš banko 20X4-01-01 gavo tikslinę paskolą – 1 000 000 Lt (metinė palūkanų norma – 4%). Paskolą įmonė turi grąžinti po 6 metų.

Pagal 11-ąjį VAS palūkanų sąnaudos turi būti pripažįstamos kaupimo principu taikant apskaičiuotų palūkanų normos metodą. Tokiu būdu 20X4 m. palūkanos registruojamos atliekant šią korespondenciją:

D 630 Palūkanų sąnaudos	40 000
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	40 000

9.3.5 Netekimai

Netekimai – tai atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai, nuostoliai, kurie apskaitomi sąskaitoje 64 *Netekimai*. Vadinasi, jei turtas prarandamas dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių, kurie nebūdingi toje vietovėje, šio turto praradimo nuostoliai pripažįstami netekimais, jei negalima šių nuostolių kompensuoti, o jeigu turtas prarandamas dėl vagystės ar dėl stichinių nelaimių ar gamtos reiškinių, kurie būdingi toje vietovėje, šio turto praradimo nuostoliai negali būti pripažįstami netekimais, pvz., nuostoliai susidarę dėl žemės drebėjimo Lietuvoje būtų pripažįstami netekimais, tačiau jeigu Lietuva būtų priskirta seisminio aktyvumo zonai, tuomet žemės drebėjimas būtų laikomas įprastu gamtos reiškiniu, o turto praradimo dėl jo nuostoliai nebūtų laikomi netekimais, o pripažįstami veiklos sąnaudomis.

Pavyzdys. *Praūžus stipriam uraganui sugriautas įmonės sandėlis, kurio įsigijimo savikaina – 50 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 28 000 Lt. Kadangi tokie uraganai nebūdingi vietovei, kurioje stovėjo sandėlis, tai nuostoliai pripažįstami netekimais ir apskaitoje registruojama:*

<i>D 1217 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>28 000</i>
<i>D 64 Netekimai</i>	<i>22 000</i>
<i>K1210 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikaina</i>	<i>50 000</i>

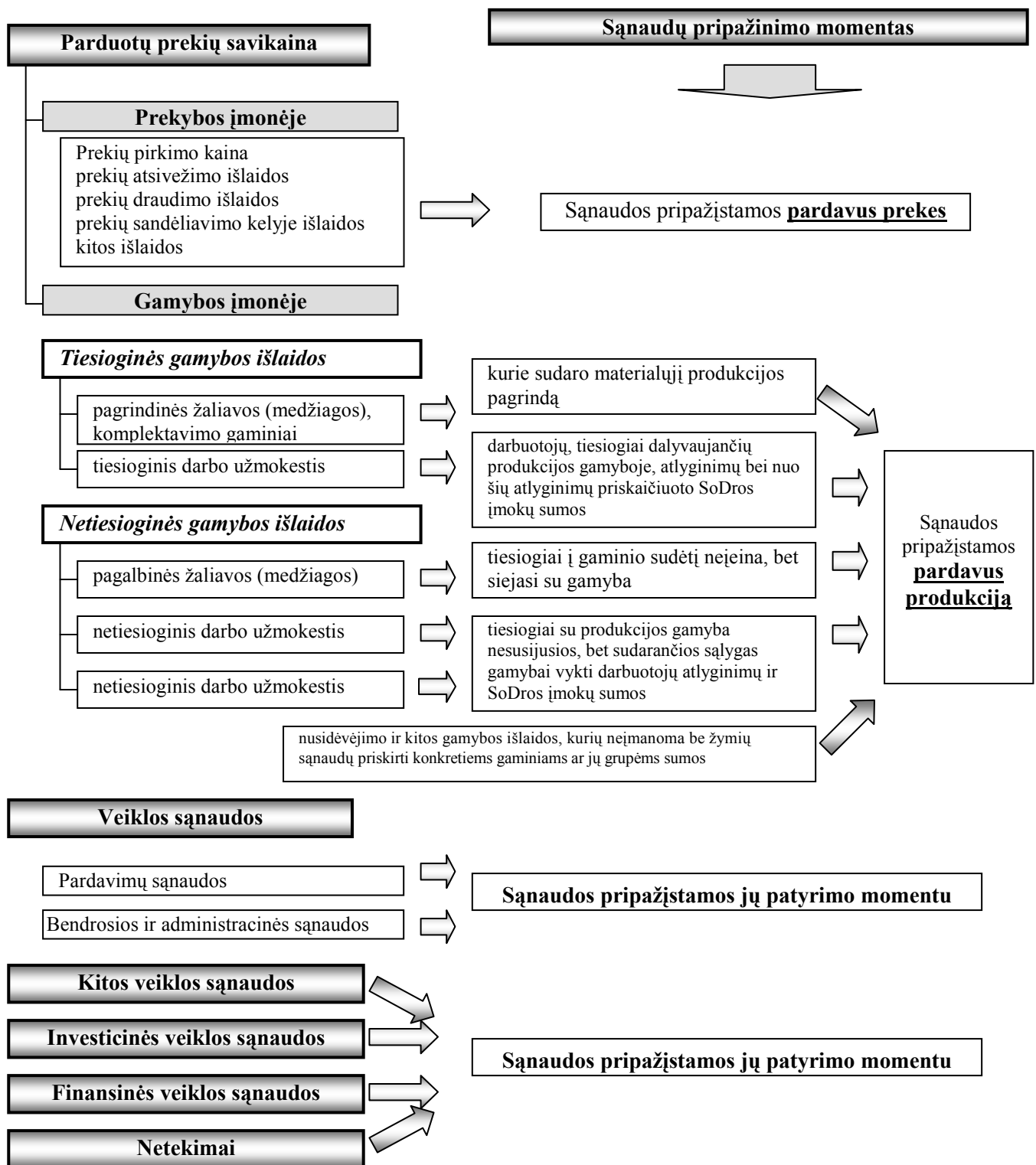
9.3.6 Pelno mokesčio sąnaudos

Registruojant pelno mokesčio sąnaudas pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas per ataskaitinį laikotarpį mokėtino pelno mokesčio sąnaudos.

Pavyzdys. *20X7 metais įmonė avansinio pelno mokesčio nemokėjo. Pasibaigus 20X7 metams, apskaičiuojamas faktinis šių metų pelno mokestis, kuris gaunamas 20 000 litų. Apskaitoje turi būti parodomas pelno mokesčio sąnaudos ir užregistruojamas pelno mokesčio įsipareigojimas tokiu įrašu:*

<i>D 651 Ataskaitinių metų pelno mokesčiai</i>	<i>20000</i>
<i>K 445 Pelno mokesčio įsipareigojimai</i>	<i>20000</i>

Sąnaudų pripažinimo apskaitoje atvejai apibendrinti 9.6 paveiksle.



9.6 pav. Sąnaudų pripažinimas apskaitoje

9.4 Kaupimų įtaka pajamų bei sąnaudų apskaitai

Jau aptarėme, kad apskaitoje pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – kai jos patiriamos. Atskirai reikėtų aptarti tolygiai besikaupiančių pajamų ir sąnaudų apskaitą. Šių pajamų ir sąnaudų svarbiausia ypatybė – jų uždirbimas ar patyrimas ir registravimas apskaitoje yra labiau susijęs su laiko tėkme nei fiksuotais paslaugų gavimo (suteikimo) faktais.

2-ajame VAS „Balansas“ nurodyta, kad: 1) sukauptos pajamos pateikiamos gautinų sumų straipsniuose; 2) ateinančio laikotarpio sąnaudos pateikiamos išankstinių apmokėjimų straipsniuose; 3)

sukauptos sąnaudos pateikiamos kitų įsipareigojimų straipsniuose; 4) ateinančio laikotarpio pajamos pateikiamos gautų išankstinių apmokėjimų straipsniuose.

Sukauptos pajamos yra ypatinga skolų įmonei rūšis, o *ateinančių laikotarpių sąnaudos* yra ypatinga išankstinių apmokėjimų rūšis. Jos uždirbamos (patiriamos) nuolat: kiekvieną dieną, valandą, minutę ar net sekundę, t. y. laikui bėgant. Tik tuo jos ir skiriasi nuo atskiroje sąskaitoje apskaitomų išankstinių apmokėjimų ar kitoje sąskaitoje apskaitomų prekybinių skolų. *Sukauptų sąnaudų* ir *ateinančių laikotarpių pajamų* esminis skirtumas nuo gautų avansų ir apskaitomų kitų įsipareigojimų irgi tas pats – pajamų uždirbimas ir sąnaudų patyrimas, susijęs su laiko tėkme.

Kaip minėta, kaupimų sąskaitas rekomenduojama išskirti iš įprastinių turto ir įsipareigojimų sąskaitų, nes jas reikia nuolat stebėti, kontroliuoti ir koreguoti. Priešingu atveju, rengiant finansinę atskaitomybę, gali būti pateikiama klaidinga informacija apie įmonės turtą, įsipareigojimus ir veiklos rezultatus. Todėl ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtina peržiūrėti visas sąskaitas, kuriose gali būti užregistruotos kaupimų sumos, siekiant įsitikinti, kad jose nėra įskaičiuotų kitų laikotarpių pajamų ir sąnaudų sumų.

Sukauptų gautinų pajamų apskaita. Ši ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įmonės uždirbtos (sukauptos), bet dar neapmokėtos pajamos (išskyrus pirkėjų įsiskolinimus) vadinamos sukauptomis (gautinomis) pajamomis, pvz., gautinų nuompinigių ar palūkanų sumos, kurias įmonė registruoja sąskaitose, priskirdama jas atitinkamam ataskaitiniam laikotarpiui. Registruojant jas, parodomos uždirbtos ataskaitinio laikotarpio pajamos ir gautinos sumos. Kai gaunami pinigai, tuomet mažinamos sukauptos pajamos, o sudarant balansą šių gautinų sumų likutis rodomas trumpalaikio turto dalyje.

Pavyzdys. UAB „Kelias“ pagal patalpų nuomos sutartį išnuomojo ūkinei veiklai nenaudojamas sandėlio patalpas. Pagal sutartyje nurodytas atsiskaitymo sąlygas visa suma bus sumokėta pasibaigus nuomos laikotarpiui. Sutartis sudaryta 3 metams – nuo 20X2 m. rugpjūčio 1 d. iki 20X5 m. liepos 31 d. Bendra sutarties suma – 36 000 Lt – bus sumokėta tik 20X5 metų liepos mėn.

20X2 metais kas mėnesį apskaitoje registruojamos uždirbtos nuomos pajamos. Pagal sudarytą sutartį kiekvieno mėnesio pabaigoje nuomininkui pateikus (PVM) sąskaitą faktūrą apie suteiktas praėjusio laikotarpio sandėlio nuomos paslaugas, apskaitoje įrašoma:

D 2436 Sukauptos gautinos pajamos 1000

K 5005 Nuomos pajamos arba K 5221 Kitos netipinės veiklos pajamos 1000

Taigi, per 20X2 metus įmonė uždirbo 5 000 Lt nuomos pajamų. Kadangi pagal nuomos sutartį nuomininkas visą nuomos mokesčio sumą įsipareigojo sumokėti iki 20X5 m. liepos 31 d., sudarant 20X2 metų finansinę atskaitomybę per 20X2 m. užregistruota sukauptų gautinų pajamų suma turi būti priskirta po vienerių metų gautinoms sumoms. Todėl 20X4 m. pabaigoje reikia atlikti koreguojantį įrašą – patikslinti po vienerių metų gautiną sumą:

D 1624 Po vienerių metų gautinos sumos 5 000

K 2436 Sukauptos gautinos pajamos 5 000

Būsimų laikotarpių pajamų apskaita. Avansu iš klientų gauti pinigai – tai būsimų laikotarpių pajamos, kurios bus uždirbtos ateityje, pvz., iš būsimų nuomininko pagal nuomos sutartį avansu gauti pinigai. Tai ne ataskaitinio, o būsimųjų laikotarpių pajamos. Apskaitoje jos registruojamos kaip įsipareigojimai (nuomininkui, užsakovui) parduoti prekes ar suteikti paslaugas. Suteikus paslaugas ar pardavus prekes mažėja ir įsipareigojimai. Jeigu sudaroma balansas, gautų išankstinių apmokėjimų likutis parodomas prie įsipareigojimų.

Pavyzdys. 20X3 m. sausio 1 d. UAB „Kelias“ sudarė reklamos sutartį su ryšio paslaugas teikiančia firma (dėl reklamos ant administracinio pastato fasado). Suderėtą 6000 Lt (po 100 Lt per mėnesį) sumą klientas įsipareigojo sumokėti iš anksto. Tai jis padarė 20X3 m. sausio 15 d.. Apskaitoje registruojamas įrašas:

D 27 Pinigai 6000

K 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai 6000

Pagal sutartį UAB „Kelias“ per 20X3 metus uždirbo 1200 Lt reklamos pajamų. Kiekvieno mėnesio pabaigoje išrašius (PVM) sąskaitą faktūrą, apskaitoje daromas įrašas:

D 444 Gauti išankstiniai apmokėjimai 100

K 5005 Paslaugų pajamos 100

Sukauptų sąnaudų apskaita. Sukauptos sąnaudos – tai įmonės patirtos sąnaudos šį ar ankstesniais laikotarpiais, jeigu už tai bus atsiskaityta būsimais laikotarpiais, pvz., mokėtinos palūkanos už banko kreditus. Sukauptos sąnaudos balanse atsispindi prie įsipareigojimų.

Pavyzdys. UAB „Kelias“ 20X3 m. sausio mėn. sudarius paskolos sutartį, numatyta, kad paskolos sumą numatoma grąžinti 20X5 m. gruodžio mėnesį. Kartu su paskola įmonė įsipareigoja sumokėti visas paskolos gavimo laikotarpiu priskaičiuotas palūkanas. Kiekvieną mėnesį apskaičiuota palūkanų suma sudaro 210 Lt. Per 20X4 m. ataskaitinį laikotarpį kiekvieną mėnesį apskaitoje registruojamos palūkanų sąnaudos:

D 630 Palūkanų sąnaudos	210
K 4483 Sukauptos sąnaudos	210

Svarbu įvertinti ir paskolos sutarties reikalavimą – palūkanas sumokėti 20X5 m. gruodžio mėnesį. Vadinasi, sudarant 20X3 m. finansinę atskaitomybę, per 20X4 m. užregistruotos sukauptos sąnaudos 2520 Lt (210 Lt x 12 mėn.) turi būti priskirtos ilgalaikiams įsipareigojimams:

D 4483 Sukauptos sąnaudos	2520
K 4062 Kiti įsipareigojimai	2520

Būsimų laikotarpių sąnaudų apskaita. Registruojant apskaitoje draudimo įmokas, būtina sumokėtas sumas registruoti sąskaitoje 2024 Būsimų laikotarpių sąnaudos. Taip parodomas naujo turto atsiradimas – draudiko įsipareigojimas 12 mėnesių apdrausti kažkokį įmonės turtą. Draudimo paslauga nėra momentinė ir reiškia draudėjo nuolatinį (poliso galiojimo metu) įsipareigojimą kompensuoti galimus nuostolius, patirtus dėl draudiminio įvykio.

Būsimų laikotarpių sąnaudos – tai iš anksto apmokėtos sumos, kurias įmonė sumokėjo šį ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tačiau kurios bus pripažintos sąnaudomis kitais ataskaitiniais laikotarpiais, pvz., už nuomą, draudimą, prenumeratą ir kt. Jos vadinamos būsimųjų laikotarpių sąnaudomis. Būsimųjų laikotarpių sąnaudos balanse parodomas prie trumpalaikio turto.

Registruojant iš anksto apmokėtą draudimą:

Pavyzdys. UAB „Kelias“ metams apdraudė administracinio pastato patalpas ir iš anksto sumokėjo už visą draudimo galiojimo laikotarpį. Pinigai (1800 Lt) buvo pervesti 20X3 m. liepos 1 d. Apskaitoje registruojamas įrašas:

D 2024 Būsimų laikotarpių sąnaudos	1800
K 27 Pinigai	1800

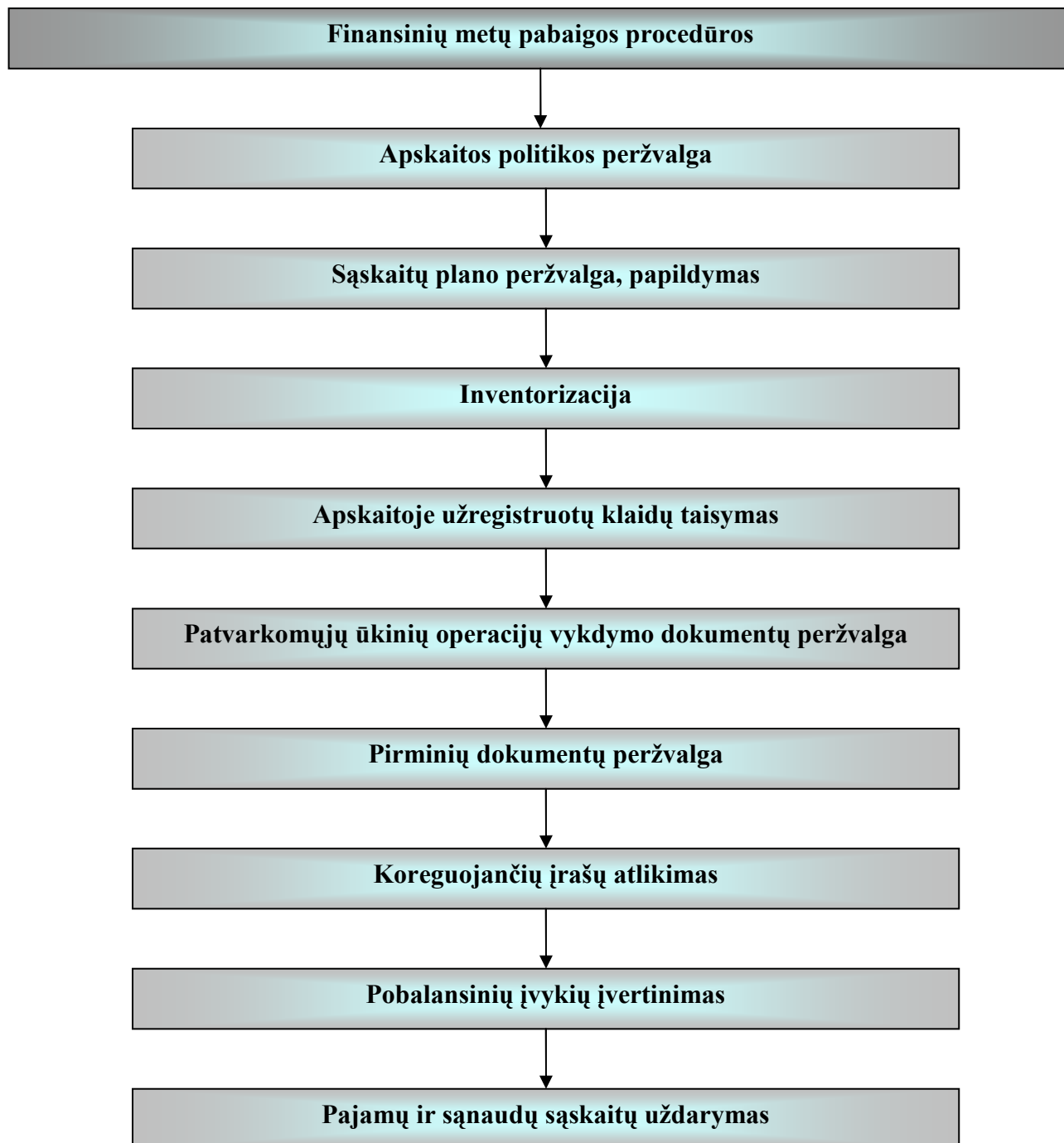
Per 20X3 metus draudimo sąnaudomis buvo pripažinta 900 Lt (1800 Lt : 12 mėn. × 6 mėn.). Likusi draudimo įmokų suma pripažįstama draudimo sąnaudomis 20X4 metais. Kiekvieną mėnesį, apskaitoje registruojamos draudimo sąnaudos:

D 6113 Draudimo sąnaudos	150
K 2024 Būsimų laikotarpių sąnaudos	150

Pabaigoje norėtusi priminti 2-ajame VAS „Balansas“ pateiktą nuostatą: jeigu kaupimų straipsniuose sumos yra reikšmingos, jos gali būti rodomos atskirose eilutėse ir paaiškinamos aiškinamajame rašte.

10. FINANSINIŲ METŲ PABAIGOS PROCEDŪROS

Visas ataskaitinio laikotarpio ūkines operacijas ir ūkinius įvykius užfiksavus dokumentuose bei pagal nustatytus reikalavimus užregistravus apskaitos registruose, atėjus laikotarpio pabaigai ne tik pagal gautus visų sąskaitų likučius rengiama finansinė atskaitomybė, bet prieš tai dar koreguojami sąskaitų likučiai, uždaromos pajamų ir sąnaudų sąskaitos, taip pat atliekama inventorizacija, jos rezultatais koreguojami faktiniai sąskaitų likučiai, peržiūrimi dokumentai, todėl gali būti surandamos klaidos, gali būti keičiama apskaitos politika (10.1 pav.)



10.1 pav. Laikotarpio pabaigos procedūros (Jagminas ir kt., 2005)

Finansinių metų pabaiga įmonėje – vieno etapo užbaigimas ir pasiruošimas kitam. Per metus tvarkant apskaitą paaiškėja tam tikrų trūkumų esamoje sistemoje, idėjų, kaip būtų galima tobulinti esamą apskaitos sistemą. Taip pat ir įmonė gali pamažu keisti veiklos pobūdį, pradėti vykdyti naują

veiklą, todėl gali atsirasti ir nauji apskaitos informacijos poreikiai. Apskaitos sistema taip pat turėtų būti keičiama, ir metų pabaiga yra geriausias laikas peržiūrėti aprašytą apskaitos politiką, dokumentus, patvarkomuosius ūkinių operacijų dokumentus (pvz., vadovo įsakymus, protokolus, sutartis ir kt.), sąskaitų planą, papildyti jį, taisyti rastas klaidas, daryti koreguojančius įrašus, inventorizuoti visų sąskaitų likučius bei galiausiai uždaryti pajamų ir sąnaudų sąskaitas, įvertinti pobalansinius įvykius.

Metų pabaigoje privalu **peržvelgti patvirtintą apskaitos politiką**, įprastus apskaitinius įvertinimus, nes metų eigoje dažnai atsiranda naujų operacijų, kurios buvo nereglamentuotos politikoje arba atsiranda akivaizdus poreikis keisti apskaitos politikos sudėtines dalis. Apskaitos politikos ir apskaitinių įvertinimų pakeitimai apskaitoje registruojami pagal 7-ojo VAS nuostatas ir plačiau aptariami *10.1 poskyryje*. Sudėtinė apskaitos politikos dalis yra sąskaitų planas. Įmonei gali prireikti naujų sąskaitų, kai kurias sąskaitas detalizuoti, kai kurias apjungti. Tai irgi racionaliausia padaryti metams pasibaigus prieš kitų metų ūkinių operacijų ir įvykių registravimą.

Kadangi įmonės finansinės atskaitomybės duomenys turi būti pagrįsti inventorizacijos duomenimis, tai visos įmonės privalo atlikti **inventorizaciją**, taip patikrinant visų sąskaitų likučius. Plačiau apie inventorizacijos atlikimą ir jos rezultatų registravimą *10.2 poskyryje*.

Apskaitoje taip pat neišvengiamos įvairios **klaidos**. Jos pastebimos arba labai greitai ir taisomos nedelsiant, arba vėliau. Tada jų taisymas būna sudėtingesnis ir priklauso nuo to, ar klaida pastebėta iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo, ar jau net patvirtinus finansinę atskaitomybę. Plačiau apie klaidas ir jų taisymo būdus *10.3 poskyryje*.

Klaidų ieškoma **peržvelgiant patvarkomuosius dokumentus**, pagal kuriuos įvykdomos ir registruojamos įvairios operacijos, bei ūkinių operacijų ir įvykių **dokumentai**. Juose tikrinant, ar yra visi privalomi dokumentams rekvizitai, ar aiškus jų turinys, ar visos operacijos pagrįstos dokumentais.

Peržvelgus patvarkomuosius dokumentus, dokumentus bei užregistruotas ūkines operacijas ir įvykius, atsiranda **koreguojančių įrašų** būtinybė, nes išaiškėja uždirbtų ir dar neuždirbtų pajamų sumos, patirtų ir dar nepatirtų sąnaudų sumos. Taigi metų pabaigoje prieš sudarant finansinę atskaitomybę daromi koreguojantys įrašai, kurie plačiau aptarti *10.4 poskyryje*.

Sudarant finansinę atskaitomybę aukščiau minėti veiksmai dažnai atliekami jau metams pasibaigus kitų metų pradžioje, todėl atsiranda kelių mėnesių laikotarpis, per kurį gali atsitikti svarbių akcininkams taip vadinamų **pobalansinių įvykių**, bet jie jau neatsispindės praeitų metų finansinėje atskaitomybėje. Todėl reikalaujama tokius įvykius atskleisti finansinėje atskaitomybėje, kad akcininkai priimdami sprendimus galėtų į juos atsižvelgti.

Kai visų įmonės sąskaitų likučiai parodomi užpildant metines finansines ataskaitas, prieš pradėdant registruoti kitų metų ūkines operacijas ir įvykius reikia **uždaryti pajamų ir sąnaudų sąskaitas**, kad jose kauptųsi tik einamųjų metų duomenys. Plačiau pajamų ir sąnaudų uždarymo esmė pateikiama *10.4 poskyryje*.

10.1 Apskaitos politikos bei apskaitinių įvertinimų keitimas

Daug finansinės atskaitomybės straipsnių dėl verslui būdingo neapibrėžtumo negali būti tiksliai apskaičiuoti, o tik įvertinti. Įvertinant paprastai priimami tam tikri sprendimai, grindžiami pačia naujausia ir patikima informacija. Tenka įvertinti, pvz., abejotinas skolas, atsargų senėjimą, nustatyti tikrąją finansinio turto ar išipareigojimų vertę, nudėvimojo ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką, likvidacinę vertę, garantinius išipareigojimus. Todėl apskaitoje įvedama apskaitinio įvertinimo sąvoka. **Apskaitinis įvertinimas** – tai įmonės turto vertės pasikeitimo, nusidėvėjimo ar išipareigojimų realumo įvertinimas vadovaujantis Verslo apskaitos standartais.

Apskaitiniai įverčiai skiriasi nuo apskaitos politikos pasirenkamų apskaitos taisyklių ir metodų tuo, kad tai nėra konkretaus apskaitos metodo parinkimas, tai greičiau daromos prielaidos dėl ateityje įvyksiančių įvykių, į kuriuos būtina atsižvelgti skaičiuojant ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus bei finansinę įmonės būklę, pvz., ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo metodo parinkimas yra apskaitos politikos parinkimas, tačiau spėjimas, kad šis turtas bus naudojamas 6 metus, o jo likvidacinė vertė visiškai nudėvėjus turtą bus 10% nuo įsigijimo savikainos – apskaitinių įvertinimų pasirinkimas.

Apskaitos politikos keitimas. Kaip matėme, apskaitos politiką sudaro daugybė skirtingų elementų, kuriuos laikui bėgant ir keičiantis įmonės veiklos ypatybėms neišvengiamai tenka keisti.

Organizacinius bei techninius apskaitos politikos elementų pakeitimus (pvz., sąskaitų plano, naujo darbuotojo parašo pavyzdžio, apskaitos padalinio struktūros ir kt.) užtenka tinkamai dokumentuoti – įtraukti į vadovo įsakymus (keičiant visą apskaitos politikos įsakymą arba tiesiog jį papildant paskesniais su vienu elementu susijusiais pakeitimais – kaip atliekamas valstybės teisės aktų keitimas). Sudėtingiausia atlikti bei tiksliai atspindėti apskaitos metodikos pasikeitimus, pvz., ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodo, minimalios ilgalaikio materialaus turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos apskaičiavimo tvarkos, atsargų įkainojimo būdo, sąnaudų grupavimo ir kt. pakeitimus. Šiuos apskaitos politikos metodinių elementų pasikeitimus būtina ne tik įtvirtinti vadovo įsakymuose, bet ir užregistruoti apskaitoje.

Keičiantis apskaitos metodikai, susiduriame su problema: tampa nepalyginami skirtingų laikotarpių duomenys, nes jie būna suformuoti pagal skirtingus apskaitos metodus. Taip būtų pažeidžiamas vienas iš bendrųjų apskaitos principų – pastovumo principas. Kad to išvengtume, pagal 7-ąjį VAS'ą pakeitimus apskaitos politikoje galima pavaizduoti dviem būdais:

1) **retrospektyviniu būdu** – tuomet pakeitimai ir patikslinimai atliekami ne tik nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos bei būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, bet ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais. Pagrindinės naudojimosi šiuo būdu nuostatos:

- nors pakeitimų atliekama ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, nereikalaujama keisti jau savininkų patvirtintos finansinės atskaitomybės duomenų;
- koreguojamas nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutis;
- perskaičiuojami ir pateikiami ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansinės atskaitomybės straipsniai;
- aiškinamajame rašte pateikiama lyginamoji informacija.

Pavyzdys. *Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos keitimas: minimalios turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pakeitimas.*

Įmonės apskaitos politikoje visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms numatyta minimali turto įsigijimo savikaina – 500 Lt. 20X4 m. sausio 16 d. UAB „X“ įsigijo įrangą ir automobilį. Įrangos įsigijimo savikaina – 1021 Lt, naudingo tarnavimo laikas 5 metai, likvidacinė vertė – 1 Lt. Automobilio įsigijimo savikaina – 9001 Lt, naudingo tarnavimo laikas 6 metai, likvidacinė vertė – 1 Lt. Turtas nudėvimas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą.

20X4 m. sausio 16 d. įsigytas turtas apskaitoje registruojamas tokiu įrašu:

D 1220 Transporto priemonės – įsigijimo savikaina	9001
D 1230 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – įsigijimo savikaina	1021
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	10022

Remdamiesi sąlygoje pateiktais duomenimis, apskaičiuosime turto nusidėvėjimą per 20X4 metus:

1) *įrangos nusidėvėjimas apskaičiuojamas taip:*

- *per metus nusidėvi: (1021 Lt – 1 Lt) / 5 m. = 204 Lt;*
- *nusidėvėjimas per 20X4 m. vienuolika mėn.: 204 Lt / 12 mėn. * 11 mėn. = 187 Lt.*

2) *automobilio nusidėvėjimas apskaičiuojamas taip:*

- *per metus nusidėvi: (9001 Lt – 1 Lt) / 6 m. = 1500 Lt;*
- *nusidėvėjimas per 20X4 m. vienuolika mėn.: 1500 Lt / 12 mėn. * 11 mėn. = 1375 Lt.*

Taigi visas turtas per 20X4 m. nusidėvėjo 1562 Lt.

20X4 m. vasario–gruodžio mėnesiais nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	142
K 1227 Transporto priemonės – nusidėvėjimas	125
K 1237 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – nusidėvėjimas	17 Lt

*20X4 m. gruodžio 31 d. balanse ilgalaikis materialusis turtas parodomas likutine verte 8460 Lt (10022 Lt – 1562 Lt sukauptas nusidėvėjimas (142 Lt * 11 mėn.)).*

Tarkime, kad 20X3 m. įmonė ilgalaikio turto neturėjo. 20X4 m. įmonė uždirbo 10 000 Lt grynojo pelno, kuris liko nepaskirstytas.

20X5 m. įmonėje visoms turto grupėms numatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina padidinta iki 1500 Lt. Šis pakeitimas apskaitoje laikomas apskaitos politikos keitimu, todėl tai apskaitoje reikia pavaizduoti retrospektyviniu būdu, t. y. taip, tarsi 1500 Lt minimali turto vertė būtų taikyta nuo 20X3 metų, kai buvo įsigyti automobilis ir įranga.

Apskaitos politikos pakeitimas turi įtakos įrangos apskaitai: pagal naują politiką, įranga nelaikoma ilgalaikiu turtu, jos įsigijimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kai susidarė:

1) balanse straipsnis Materialusis turtas turi būti sumažintas 834 Lt, t. y. įrangos likutine verte;
 2) pagal naują apskaitos politiką, 20X4 m. veiklos sąnaudose turi būti parodyta automobilio nusidėvėjimas (1375 Lt) ir įrangos įsigijimo išlaidos (1021 Lt). Tokiu būdu veiklos sąnaudos privalo būti padidintos 834 Lt. Padidėjus sąnaudoms, sumažėja 20X4 m. grynasis pelnas, kartu mažėja ir 20X4 m. nepaskirstytasis pelnas.

Lentelė. Dėl apskaitos politikos pakeitimo atsiradusių 20X4 m. pokyčių apskaičiavimas

	20X4 m. iki apskaitos politikos pakeitimo			20X4 m. po apskaitos politikos pakeitimo		Pokytis
	Automobilis	Įranga	Iš viso	Automobilis	Iš viso	
Įsigijimo savikaina	9001	1021	10022	9001	9001	- 1021
Nusidėvėjimas	1375	187	1562	1375	1375	- 187
Likutinė vertė	7626	834	8460	7626	7626	- 834
Veiklos sąnaudos	1562			1021 + 1375 = 2396		+ 834

3) apskaitos politikos pasikeitimo rezultatas registruojamas apskaitoje 20X5 m. (tuo metu, kai buvo atliktas pakeitimas) tokiu įrašu:

D 1237 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – nusidėvėjimas 187
 D 3423 Ankstesniųjų metų apskaitos politikos keitimo pelnas (nuostoliai) 834
 K 1230 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai – įsigijimo savikaina 1021

Pateikiant 20X5 m. finansinę atskaitomybę, į finansines ataskaitas bus įtraukta finansinių metų, t. y. 20X5 m., ir praėjusių finansinių metų, t. y. 20X4 m., informacija. Siekiant užtikrinti informacijos palyginimo principą, abiejų metų duomenys bus pateikiami pagal naują apskaitos politiką.

2) arba **perspektyviniu būdu** – tuomet pakeitimai bei patikslinimai atliekami nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos ir būsima ataskaitiniais laikotarpiais. Šis būdas tinkamas tada, kai taisoma ankstesnių ataskaitinių laikotarpių suma negali būti tiksliai įvertinta pagal naują politiką. Vadinasi:

- nereikia koreguoti praėjusio laikotarpio finansinės atskaitomybės informacijos;
- poveikis, kurį apskaitos politikos pakeitimas daro einamojo ir ankstesnių ataskaitinių laikotarpių rezultatams, parodomas einamojo laikotarpio finansinėje atskaitomybėje ir aprašomas aiškinamajame rašte.

Pavyzdys. Apskaitos politikos keitimas perspektyviniu būdu.

20X2–20X3 m. įmonė vykdė statybas, naudodamasi skolintomis lėšomis. 20X3 m. gruodžio 31 d. balanso straipsnyje „Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai“ buvo nustatyta, kad atliktų statybos darbų vertė yra 30 000 Lt. 20X2–20X3 m. už skolintas lėšas priskaičiuotos 4500 Lt palūkanos kapitalizuotos ir parodytos balanso straipsnyje „Formavimo savikaina“.

20X4 m. sausio 1 d. įsigaliojusiuse VAS'uose pakeista nuostata dėl palūkanų apskaitos. Pagal 12 VAS 13 p., palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Vadinasi, nuo 20X4 m. sausio 1 d. įmonė taip pat turi keisti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politiką: palūkanos nepriskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai, jos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kada buvo patirtos, finansinės veiklos sąnaudomis.

12 VAS 13 p. nuostata taikoma nustatant įsigijimo (pasigaminimo) savikainą turtui, įsigytam jau ėmus galioti VAS'ams, todėl šiuo atveju nauja apskaitos politika taikoma **perspektyviai**. Vadinasi, praėjusio laikotarpio finansinės atskaitomybės informacijos koreguoti nereikia. Taigi 20X3 m. kapitalizuotos palūkanos nenurašomos į sąnaudas – jos apskaitomos kaip ilgalaikis turtas. Tačiau įsigaliojus VAS, formavimo savikaina neišskiriama kaip atskiras ilgalaikio turto straipsnis. Todėl, pasikeitus apskaitos politikai, kapitalizuotos palūkanos priskiriamos nebaigtos statybos straipsniui.

Per 20X4 m. nebaigtos statybos darbų vertė padidėjo 10000 Lt, priskaičiuota 2000 Lt palūkanų. Vadovaujantis VAS'ais, šios palūkanos priskiriamos 2004 m. finansinės veiklos sąnaudoms.

Ne visada naujos apskaitos politikos taikymas laikomas apskaitos politikos pakeitimu. 7-ajame VAS'e nurodoma, kad apskaitos politikos pakeitimu nelaikoma:

1) naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms ir įvykiams, kurių turinys iš esmės skiriasi nuo ankstesnių įvykių ar ūkinių operacijų;

2) naujos apskaitos politikos taikymas ūkinėms operacijoms bei įvykiams, kurių įmonė iki to laiko nevykdė.

Pavyzdys. Įmonės apskaitos politikoje nurodoma, kad atskiroms materialiojo turto grupėms numatyta skirtinga minimali turto įsigijimo savikaina, taip pat nevienodi nusidėvėjimo metodai bei pateikimo finansinėje atskaitomybėje būdai. 20X4 m. įmonė savo veikoje naudojo šį ilgalaikį turtą: transporto priemones ir įrangą. Šioms turto grupėms buvo numatyta minimali 500 Lt turto įsigijimo savikaina, nusidėvėjimas skaičiuotas tiesiogiai proporcingai, o finansinėje atskaitomybėje parodomas įsigijimo savikainos būdu. 20X5 m. įmonė įsigijo pastatą, kurį finansinėje atskaitomybėje nutarta parodyti perkainota verte. Tai nėra apskaitos politikos pakeitimas, nes įmonė neturėjo tokios ilgalaikio turto grupės.

Apskaitinių įvertinimų keitimas. Apskaitinius įverčius gali tekti peržiūrėti iš naujo, pasikeitus aplinkybėms, kuriomis buvo grindžiami tie įvertinimai, arba atsiradus naujos informacijos bei įgijus daugiau patirties, pvz., remiantis nauja informacija, gali būti keičiamas abejotinų skolų pripažinimas; atsižvelgiant į objekto modernizavimą, įmonės ekonominę politiką, gali būti tikslinama ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo norma, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė. Tokiu atveju sakoma, kad, gavus tikslesnės informacijos, keičiamas apskaitinis įvertinimas. Iš esmės apskaitiniai įverčiai yra prognozuojamos sumos, kurias reikia peržiūrėti, atsiradus papildomos informacijos.

7-ajame VAS'e nurodomos pagrindinės nuostatos dėl apskaitinių įvertinimų pakeitimo:

1) naujų apskaitinių įvertinimų taikymas nedaro neigiamos įtakos finansinės atskaitomybės informacijos patikimumui, todėl apskaitoje parodomas **perspektyviai**;

2) apskaitinio įvertinimo pakeitimas gali paveikti tik ataskaitinį laikotarpį (pvz., abejotinų skolų sumos įvertinimo pakeitimas turi įtakos tik ataskaitiniam laikotarpiui, todėl jis parodomas šiuo laikotarpiu) arba tiek ataskaitinį, tiek vėlesnius laikotarpius (pvz., riboto naudojimo laiko ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiko pakeitimas paveiks nusidėvėjimo sąnaudas ataskaitiniu bei vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais visą likusį turto naudingo tarnavimo laiką);

3) apskaitinio įvertinimo keitimo poveikis turi būti įtrauktas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos eilutę, kurioje buvo užfiksuotas pirminis įvertinimas;

4) jei sudėtinga nustatyti, ar pasikeitimas apskaitoje laikytinas apskaitos politikos, ar apskaitinio įvertinimo pakeitimu, tai traktuojama kaip apskaitinio įvertinimo keitimas.

Pavyzdys. Ilgalaikio materialiojo turto likvidacinės vertės pakeitimas.

20X1 m. sausio 16 d. UAB „X“ įsigijo įrangą. Jos įsigijimo savikaina – 5100 Lt, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai, numatyta likvidacinė vertė – 300 Lt, nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą.

Įrangos nusidėvėjimas per mėnesį – 80 Lt $((5100 \text{ Lt} - 300 \text{ Lt}) / 60 \text{ mėn.})$. Tokiu būdu iki 20X5 m. gruodžio 31 d. ji nusidėvėjo 4720 Lt. Sudarant finansinę atskaitomybę, buvo peržiūrėti įrangos naudingo tarnavimo laikas bei likvidacinės vertės dydis. Įvertinus įrangos būklę, likvidacinė vertė sumažinta iki 1 Lt, paliekant tą patį naudingo tarnavimo laiką. Šis pakeitimas laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Tokie pakeitimai atliekami nuo sprendimo juos taikyti priėmimo dienos ir būsima ataskaitiniais laikotarpiais, o praėjusių ataskaitinių laikotarpių informacija nekeičiama.

Kadangi įrangą liko naudoti vieną mėnesį, nes 20X6 m. sausio mėn. ji nurašoma, tai per sausio mėn. ji nusidėvės 379 Lt (nusidėvės 80 Lt ir 299 Lt, nes sumažinta likvidacinė vertė). Šio apskaitinio įvertinimo pakeitimas daro poveikį tik 20X6 m. ataskaitiniam laikotarpiui.

10.2 Inventorizacija ir jos rezultatų apskaita

Apskaitos duomenys pagrindžiami turto ir įsipareigojimų inventorizacijos duomenimis (LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas). Inventorizavimo tvarką nustato LR Vyriausybės 1999 m. birželio 03 d. nutarimas Nr.719 “Inventorizacijos taisyklės”.

Inventorizacija – įmonės ilgalaikio turto, žaliavų, medžiagų, prekių, pagamintos produkcijos, nebaigtos gamybos bei kitų atsargų, skolų, pinigų, vertybinių popierių ir kito turto patikrinimas ir faktiškai rastų likučių palyginimas su apskaitos duomenimis.

Įmonės privalo atlikti inventorizaciją ne rečiau kaip kartą per metus prieš metinės finansinės atskaitomybės sudarymą. Be to, visas įmonės turtas turi būti inventorizuojamas:

- pertvarkant įmonę (pagal sprendimo pertvarkyti įmonę priėmimo dienos būklę);
- reorganizuojant įmonę (pagal sprendimo reorganizuoti įmonę priėmimo dienos būklę);
- likviduojant įmonę (pagal įmonės likvidatoriaus paskyrimo dienos būklę);
- keičiantis materialiai atsakingiems asmenims, turi būti inventorizuojama turto dalis, perduodama vieno materialiai atsakingo asmens kitam atsakingam asmeniui (pagal reikalų perdavimo ir priėmimo dienos būklę);
- išnuomotas turtas inventorizuojamas pagal jo perdavimo nuomininkui dienos būklę;
- perkainojamas turtas inventorizuojamas pagal jo perkainojimo dienos būklę;
- nustačius plėšimo, pagrobimo (vagystės), piktnaudžiavimo faktus arba vertybių gedimą (pagal nustatymo dienos būklę), po gaisro arba stichinių nelaimių (pagal gaisro arba stichinės nelaimės pasibaigimo dienos būklę) inventorizuojama turto dalis, likusi po gaisro, stichinės nelaimės, plėšimo, pagrobimo (vagystės), piktnaudžiavimo fakto arba vertybių gedimo nustatymo;
- įmonės vadovas gali pavesti atlikti inventorizaciją ir dėl kitų priežasčių.

Inventorizacija atliekama remiantis įmonės vadovo **įsakymu**, kuriame nurodomi inventorizacijos komisijos pirmininko ir narių vardai, pavardės, pareigos, jai pavedama laiku ir tinkamai atlikti inventorizaciją pagal įsakyme nurodytos dienos būklę, nurodomas inventorizacijos pradžios bei užbaigimo laikas, įpareigojama šį faktą įforminti dokumentais. Inventorizacijos komisija turi būti sudaroma iš atitinkamos kompetencijos įmonės darbuotojų. Inventorizacijos komisijai vadovauja įmonės vadovo paskirtas asmuo. Jeigu atitinkamos kompetencijos darbuotojų nėra, į inventorizacijos komisiją galima įtraukti samdytuosius. Materialiai atsakingi ir atskaitingi už inventorizuojamą turtą asmenys negali būti inventorizacijos komisijos nariai, išskyrus tuos atvejus, kai įmonėje dirba ne daugiau kaip penki darbuotojai ir joje dirbantys asmenys neturi atitinkamos kompetencijos atlikti inventorizaciją.

Inventorizacija atliekama pagal įsakyme nurodytos dienos būklę. Buhalterinėje apskaitoje turi būti apskaičiuoti inventorizuojamo turto likučiai pagal įsakyme nurodytos inventorizacijos atlikimo dienos būklę.

Inventorizacijai įforminti sudaromi inventorizavimo aprašai. Remiantis inventorizavimo aprašais, faktiškai inventorizuotų objektų likučiai sutikrinami su apskaitos duomenimis pagal jų būklę inventorizacijos pradžios dieną. Radus likučių nukrypimų, sudaromas sutikrinimo žiniaraštis.

Atskirai turi būti inventorizuojamas **visas** įmonėje esantis turtas – ir įtrauktas į apskaitą (nuosavybės arba lizingo būdu, įgytas, nuomojamas, saugomas, gautas perdirbti), ir dėl kokių nors priežasčių į ją neįtrauktas. Taip pat inventorizuojamas kelyje (nupirktas, bet dar negautas; pirkėjams išsiųstas, bet neparduotas; išsiųstas į filialą, bet filiale negautas) esantis turtas, įmonei nepriklausantis, bet joje esantis turtas (pasiskolintas, išsinuomotas, gautas pagal panaudos sutartis ir kitas). Kartu su ilgalaikiu turtu inventorizuojamas išsinuomotas, naudojamas pagal panaudos sutartis, laikinai saugomas ir kitas įmonėje esantis ilgalaikis turtas. Tokio turto inventorizavimo aprašai sudaromi pagal kiekvieną savininką ir juose nurodomas nuomos (panaudos, saugojimo) pabaigos laikas.

Kai tikrinami žaliavų, medžiagų, prekių, pagamintos produkcijos, pinigų ir kito materialiojo turto likučiai natūra, būtinai dalyvauja materialiai atsakingi asmenys (kasininkai, pardavėjai, sandėlininkai, ūkio vedėjai ir kt.). Inventorizacijos metu esantis turtas suskaičiuojamas, pasveriamas, išmatuojamas arba naudojami kiti jo kiekio nustatymo būdai priklausomai nuo kiekvienos rūšies turto matavimo vieneto, laikymo vietos ir būdo. Kelyje ir kitose įmonėse esančios žaliavos, medžiagos, prekės, pagaminta produkcija ir kitas turtas inventorizuojami tikrinant jo išsiuntimo dokumentus. Įmonės, kurios verčiasi statybos veikla, nebaigtus darbus, atliekamus statytojams (užsakytojams, rangovams), inventorizuoja nustatydamos nebaigtų darbų apimtį. Nebaigto remonto vertė nustatoma pagal atliktų remontuojamo turto (pastatų, įrengimų ir kitko) remonto darbų apimtį. Ilgalaikio nematerialiojo turto likučiai inventorizuojami pagal atitinkamas buhalterinės apskaitos sąskaitas, tikrinant jų atsiradimo pagrįstumą. Inventorizuojant skolas bankams, biudžetui, pirkėjams, tiekėjams, atskaitingiems asmenims, akcininkams, įmonės darbuotojams ir kitiems skolintojams, patikslinama skolos suma, jos atsiradimo data. Analogiškai inventorizuojamos skolos įmonei (biudžeto, pirkėjų, atskaitingų asmenų, akcininkų, darbuotojų, kitų skolininkų), taip pat nustatomos beviltiškos skolos.

Kasmet įmonės turėtų suderinti tarpusavio skolų sumas ir įforminti tai suderinimo aktu. Derinant įmonių tarpusavio skolas, surašomi du suderinimo akto egzemplioriai, kuriuose nurodoma skola (mokėtina arba gautina suma), jos atsiradimo priežastis ir data. Suderinimo akto gavėjas, patvirtinęs akte nurodytą sumą arba nurodęs nesutapimo priežastis, vieną akto egzempliorių gražina (išsiunčia) pateikėjui, o kitą pasilieka.

Inventorizacijos komisija nustato aptiktų turto trūkumų, nuostolių ir gedimo, taip pat pertekliaus pobūdį ir rekomenduoja panaikinti inventorizacijos duomenų skirtumus. Nustačiusi, kad nematerialusis ilgalaikis turtas, skolos neatitinka apskaitos duomenų, ir nustačiusi neatitikimo priežastis, inventorizacijos komisija pateikia pasiūlymus dėl neatitikimų panaikinimo. Tačiau galutinį sprendimą dėl inventorizacijos rezultatų įrašymo į apskaitą priima įmonės vadovas. Remiantis įmonės vadovo sprendimu, inventorizacijos rezultatai per 10 dienų po sprendimo priėmimo turi būti įrašomi į atitinkamas apskaitos sąskaitas.

Nustatytas turto perteklius užpajamuojamas. Turto trūkumas priskiriamas prie gautinų už turto trūkumus sumų (jeigu numatoma trūkumų sumas išieškoti) arba nuostolių (jeigu trūkumų išieškoti neįmanoma).

Inventorizacijos metu rasti neatitikimai dažniausiai susidaro dėl kelių priežasčių:

- dėl apskaitos klaidų;
- dėl vidaus kontrolės trūkumo (vagysčių ir kt.).

Pavyzdys. Atlikus ilgalaikio turto ir skolų tiekėjams (gavus skolų suderinimo aktą) inventorizaciją, paaiškėjo, kad 200X m. lapkričio 2 d. įmonė skolon įsigijo rašomųjų stalų komplektą už 2000 Lt. Stalai pradėti naudoti tą patį mėnesį. Tiekėjui už baldus reikėjo sumokėti iki 200X m. lapkričio pabaigos. Įmonės darbuotojai nepateikė buhalterijai turto įsigijimo dokumentų. Įmonės apskaitoje nebuvo užregistruotas baldų įsigijimas ir skolos atsiradimas, todėl nepradėtas skaičiuoti ir jų nusidėvėjimas.

Ši klaida taisoma registruojant anksčiau neužregistruoto turto įsigijimą ir skolos tiekėjams atsiradimą pagal gautą (PVM) sąskaitos faktūros kopiją:

D 1260 Kitas materialusis turtas įsigijimo savikaina	2000	
K 443 Skolos tiekėjams		2000

Taip pat reikia užregistruoti ir nepriskaičiuotas stalų nusidėvėjimo sąnaudas.

Nurašomo inventorizacijos metu nerasto turto (sugedusio, pavogto, jeigu jo dingimo priežasčių nepavyktų nustatyti) likutinė vertė nurašoma didinant veiklos sąnaudas.

Pavyzdys. Įmonėje atliekant inventorizaciją nerastas spausdintuvas, kurio likutinė vertė – 700 Lt. Tiriant aplinkybes kaltininko rasti nepavyko, tačiau pripažinta, kad jis galėjo būti tik pavogtas. Spausdintuvas nurašomas taip:

D 1237 Kitų įrengimų nusidėvėjimas	300	
D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos		700
K 1230 Kitų įrengimų įsigijimo savikaina		1000

Jeigu per inventorizaciją nerandamos prekės, jos gali būti sumažėję dėl natūralios prekių netekties, pavogtos ar kt. Tuomet jos taip pat nurašomos į veiklos sąnaudas.

Pavyzdys. Inventorizacijos metu nustatytas 300 Lt prekių trūkumas. Toks prekių trūkumas atsirado ne dėl natūralaus prekių sugedimo. Toks trūkumas registruojamas:

D 2434 Kitos gautinos skolos	300	
K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti		300

Kai paaiškėja, kad nepavyks išieškoti nuostolių sumos iš kaltų asmenų arba jie yra nežinomi:

D 6118 Kitos bendrosios sąnaudos	300	
K 2434 Kitos gautinos skolos		300

Jeigu atskaitingas asmuo aiškus ir pagal visiškos materialinės atsakomybės sutartį galima trūkumo sumą išieškoti iš jo atlyginimo:

D 4461 Mokėtini atlyginimai	300	
K D 2434 Kitos gautinos skolos		300

Jeigu inventorizacijos komisija rado sugedusių ir jau nebetinkamų parduoti ar naudoti prekių (priemonių), galima analogiška įrašų seka.

Jeigu inventorizacijos komisija randa vienų prekių per daug, o kitų – per mažai, galima registruoti persirūšiavimą.

Pavyzdys. Inventorizuojant batų parduotuvės sandėlį, rasta 5 vienetų rudų batų perteklius, o to paties modelio juodų batų – 5 vienetų trūkumas. Tai galėjo atsitikti dėl panašaus to paties modelio batų pardavimo registravimo. Batų savikaina yra vienoda. Šioms prekėms gali būti taikomas persirūšiavimas. Todėl pagal palyginamojo žiniaraščio duomenis galima ištaisyti tik analitinės apskaitos registrus (atsargų apskaitos korteles, atsargų apskaitos kaupiamuosius žiniaraščius).

10.3 Apskaitos klaidos ir jų taisymo būdai

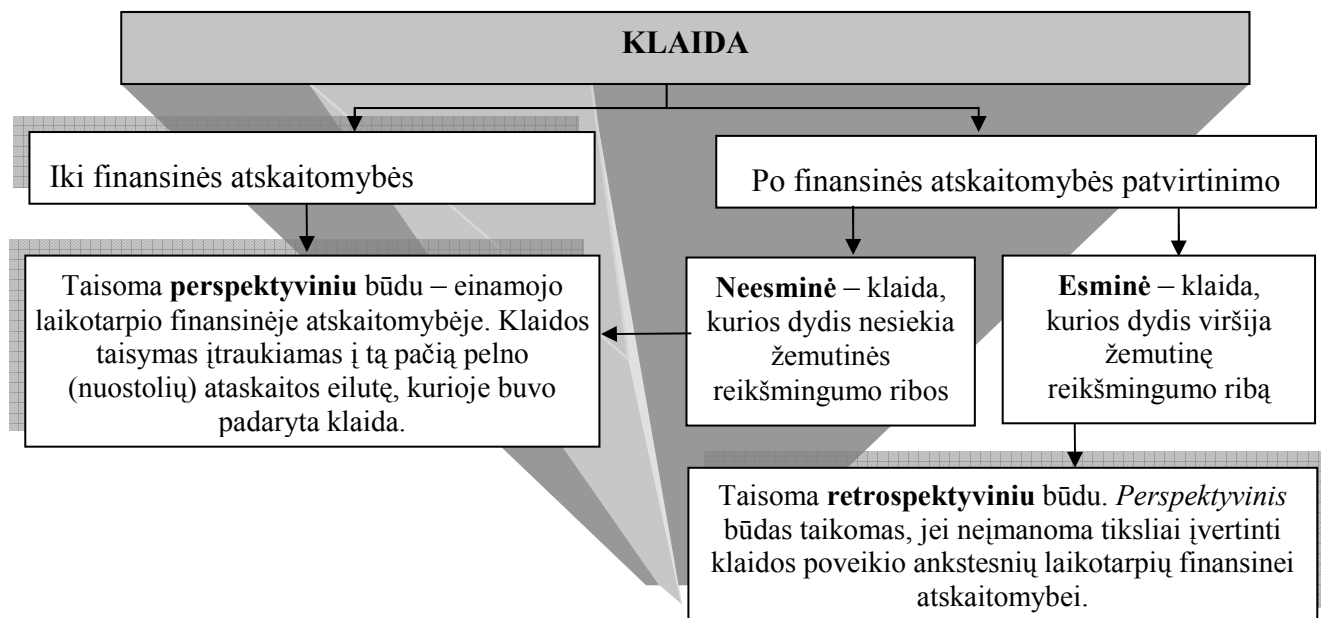
Patikslinamieji dokumentai. Kai prekės nukainojamos, parduodamos su nuolaida, kai suteikiamos apyvartos nuolaidos, taip pat kai taisomos apskaitos dokumentų, kuriais įforminamos pirkimo–pardavimo operacijos, išrašymo metu padarytos, bet vėliau pastebėtos klaidos, ir kitais atvejais rašomi patikslinamieji apskaitos dokumentai. Patikslinamąjį apskaitos dokumentą surašo ta pati įmonė, kuri surašė apskaitos dokumentą, kurį reikia tikslinti. Kai prekės gražinamos, patikslinamąjį apskaitos dokumentą šalių susitarimu surašo prekių tiekėjas arba prekes gražinanti įmonė. Patikslinamieji pinigų apskaitos dokumentai nesurašomi.

Patikslinamajame apskaitos dokumente be privalomųjų rekvizitų, nurodomas tikslinamo dokumento pavadinimas ir jo data. Apyvartos nuolaidos suteikimo atveju surašytame patikslinamajame apskaitos dokumente nurodomas nuolaidos teikimo laikotarpis ir to laikotarpio apyvartos suma, nuo kurios teikiama nuolaida, o tikslinamo dokumento pavadinimas ir jo surašymo data nenurodomi.

Kaip ir kiekvieno žmogaus darbe, taip ir buhalterio, pasitaiko klaidų. Pagal 7–ąjį VAS **klaida** vadinamas netikslumas, kuris atsiranda neteisingai skaičiuojant, netiksliai taikius apskaitos metodą, klaidingai registravus ūkinę operaciją ar įvykį, apgavus ar apsirikus. Dažnai buhalteris užmiršta įrašyti į apskaitos registrus vieną ar kitą ūkinę operaciją, kartais tą pačią operaciją įrašo du kartus. Neretai įrašomos didesnės ar mažesnės sumos, ypač kai operuojama 100, 1000, 10000 ir panašiais skaičiais. Nepatyrę buhalteriai padaro klaidų sąskaitų korespondencijoje (*Mackevičius, 1994*).

Klaidinga apskaita iškraipo finansinius rezultatus, neatspindi tikrosios įmonės veiklos būklės, sudaro galimybių nesąžiningiems asmenims grobstyti turtą. Klaidos lemia neteisingus sprendimus ar išvadas, netiksliai veiklos prognozes ir perspektyvas. Todėl net ir mažiausios apskaitos klaidos ir netikslumai yra neleistini (*Mackevičius, 1994*). Juos pastebėjus, būtina kuo skubiau ištaisyti.

Klaidų taisymo būdus taip pat reglamentuoja LR Buhalterinės apskaitos įstatymas bei 7-asis VAS. Norint taisyti klaidą, svarbiausias taisymo būdo parinkimo kriterijus – nustatyti, ar ši klaida padaryta iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo, ar finansinė atskaitomybė su šia klaida jau patvirtinta (*10.2 pav.*).



10.2 pav. Klaidų pobūdis ir jų taisymo būdai

Nuo to, kokiai grupei priskiriama klaida, priklauso jos taisymo būdas. Klaidos apskaitos registruose gali būti taisomos šiais pasaulinėje apskaitos praktikoje paplitusiais klaidų taisymo būdais:

1. Korektūros;
2. Papildomo įrašo;
3. Storno.

Korektūros būdu klaidingas tekstas ar skaičius perbraukiamas taip, kad būtų galima juos perskaityti, ir įrašomas teisingas skaičius ar tekstas. Šalia ištaisyto įrašo pasirašo taisomą dokumentą pasirašęs asmenys ir nurodoma taisymo data. Taip apskaitos dokumentuose galima taisyti kieki, sumą ir tekstą. Visuose apskaitos dokumentuose draudžiama taisyti dokumento surašymo datą. Jei pinigų apskaitos dokumente padaryta klaida, jis turi būti anuliuojamas ir surašomas naujas. Šiuo būdu negalima taisyti klaidų, kurios paaiškėja jau po finansinės atskaitomybės patvirtinimo.

Papildomo įrašo būdas taikomas tais atvejais, kai pastebima, kad buvo įrašytas mažesnis skaičius negu turėjo būti. Surašoma trūkstamos sumos (skirtumo) dydžio papildoma sąskaitų korespondencija, kurios pagrindu padidinami įrašai atitinkamų sąskaitų registruose. Klaidos taisymui pagrįsti surašoma buhalterinė pažyma. Šiuo klaidų taisymo būdu gali būti taisomos ir esminės klaidos.

Storno arba „raudonojo storno“ būdu taisomos buvusios ne į tas sąskaitas arba per didelės įrašytos sumos. „Raudonojo storno“ būdo esmė yra ta, kad buvusi neteisinga sąskaitų korespondencija arba suma panaikinama užrašant tokią pat sąskaitų korespondenciją, tačiau neigiamais skaičiais ir kartu surašoma reikiama teisingos sumos sąskaitų korespondencija teigiamais skaičiais. Apskaitoje įprasta, jog neigiami skaičiai rašomi raudonai arba skliausteliuose, todėl šis klaidų taisymo būdas kartais vadinamas „raudonojo storno“ (Mackevičius, 1994). Klaidos taisymui pagrįsti surašoma buhalterinė pažyma.

Klaidos, pastebėtos jau po finansinės atskaitomybės patvirtinimo, skirstomos atsižvelgiant į jų sumos reikšmingumo lygį, kuri įmonė apsibrėžia techninėje apskaitos politikos dalyje. **Esminė klaida** – klaida, kuri išaiškėja einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir dėl kurios praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinė atskaitomybė teisingai neatspindi įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų. Šios klaidos taisomos tik surašant buhalterinę pažymą ir sudarant paskesnę finansinę atskaitomybę.

Ankstesniai laikotarpiai priklausiančios **esminės** klaidos taisomos *retrospektyviniu* būdu – ištaisymo suma turi būti pateikta ataskaitinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje koreguojant nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį, buvusį ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Kartu turi būti koreguojama ataskaitinio laikotarpio finansinės atskaitomybės lyginamoji informacija.

10.4 Sąskaitų koregavimas ir uždarymas

Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, buhalteriai peržiūri sąskaitų likučius ir esant reikalui, juos patikslina. Toks sąskaitų likučių patikslinimas, atliekamas ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, vadinamas **sąskaitų koregavimu**.

Koregavimus paprastai reikia atlikti apskaitant:

- ilgalaikio turto nusidėvėjimą (*plačiau apie tai žr. 3.2 poskyryje*);
- apmokėtas, bet dar neuždirbtas (būsimų laikotarpių) pajamas (*plačiau apie tai žr. 9.4 poskyryje*);
- uždirbtas, bet dar neapmokėtas (sukauptas) pajamas (*plačiau apie tai žr. 9.4 poskyryje*);
- apmokėtas, bet dar nepatirtas (būsimų laikotarpių) sąnaudas (*plačiau apie tai žr. 9.4 poskyryje*);
- patirtas, bet dar neapmokėtas (sukauptas) sąnaudas ir kt. (*plačiau apie tai žr. 9.4 poskyryje*)

Pajamų ir sąnaudų sąskaitos uždaromos, siekiant atskirti vieno ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų sumas nuo kito laikotarpio (metų) pajamų ir sąnaudų sumų. Dėl sąskaitų uždarymo procedūrų pajamų ir sąnaudų sąskaitose nuolatos būna tik atitinkamo ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų suma, todėl šios sąskaitose vadinamos **kaupiamosiomis sąskaitomis**.

Pajamų ir sąnaudų sąskaitos uždaromos naudojant specialiai tam skirtą sąskaitą 390 *Pajamų ir sąnaudų suvestinė*. Pajamų sąskaitose likutis dažniausiai būna kredite, tai uždarant sąskaitą, t. y. siekiant, kad joje likučio neliktų visai, visa likučio suma debetuojuama, o kredituojama Pajamų ir sąnaudų suvestinės sąskaita. Taip pat ir su sąnaudų sąskaitomis: sąnaudų sąskaitų likučiai dažniausiai būna debete, todėl visa debeto likučio suma šios sąskaitos kredituojamos, kad likutis jose taptų lygus nuliui, o debetuojuame Pajamų ir sąnaudų suvestinę. Tokiu būdu šios sąskaitos debete susikaupia visų metinių sąnaudų, o kredite – visų metinių pajamų suma. Įmonės gautas pelnas arba nuostoliai – skirtumas tarp visų rūšių pajamų ir sąnaudų – atsiranda Pajamų ir sąnaudų suvestinės sąskaitoje, iš kurios ši veiklos rezultatą iškeliamas į 341 *Ataskaitinių metų nepaskirstytąjį pelną (nuostolius)*. Šie sąskaitų uždarymo įrašai daromi paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Prasidėjus naujam ataskaitiniam laikotarpiui, praeito laikotarpio uždirbtas pelnas tampa ankstesniųjų metų pelnu, todėl finansinėje apskaitoje iškeliamas į 342 *Ankstesnių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių)* sąskaitą.

Pavyzdys. UAB „X“ per 20X5 m. pardavimo pajamų sąskaitoje sukaupte 450 000 litų, finansinės ir investicinės veiklos pajamose – 3 000 litų, parduotų prekių savikainoje – 200 000 litų, veiklos sąnaudose – 100 000 litų, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudose – 5 000 litų.

20X5 m. gruodžio 31 d. įmonės buhalteris uždaro visas pajamų sąskaitas įrašu:

D 50 Pardavimo pajamos	450 000
D 53 Finansinės ir investicinės veiklos pajamos	3 000
K 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė	453 000

Taip pat uždaro visas sąnaudų sąskaitas įrašu:

D 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė	305 000
K 600 Parduotų prekių savikaina	200 000
K 61 Veiklos sąnaudos	100 000
K 63 Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	5 000

Pajamų ir sąnaudų suvestinėje apskaičiuojamas pelnas, kuris iškeliamas į gauto pelno sąskaitą:

D 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė	148 000
K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	148 000

Prasidėjus kitiems metams 20X6 m. sausio 1 d. buhalteris daro įrašą:

D 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	148 000
K 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	148 000

11. METINĖS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS SUDARYMAS

Ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus sudaroma finansinė atskaitomybė. Finansinės atskaitomybės apibrėžimas pateikiamas 1-ajame VAS: **finansinė atskaitomybė** – tai finansinių duomenų apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus bei jų aiškinimo periodinis parengimas nustatyta forma.

Šiame apibrėžime galima išskirti šiuos pagrindinius momentus (*Mackevičius, Poškaitė, 1997*):

- 1) finansinėms ataskaitoms sudaryti naudojami apskaitos duomenys;
- 2) finansinės ataskaitos apibūdina tam tikro laikotarpio įmonės ūkinę finansinę veiklą;
- 3) sudarant finansines ataskaitas apskaitos duomenys apibendrinami ir susisteminami tam tikru būdu.

11.1 Finansinės atskaitomybės tikslas

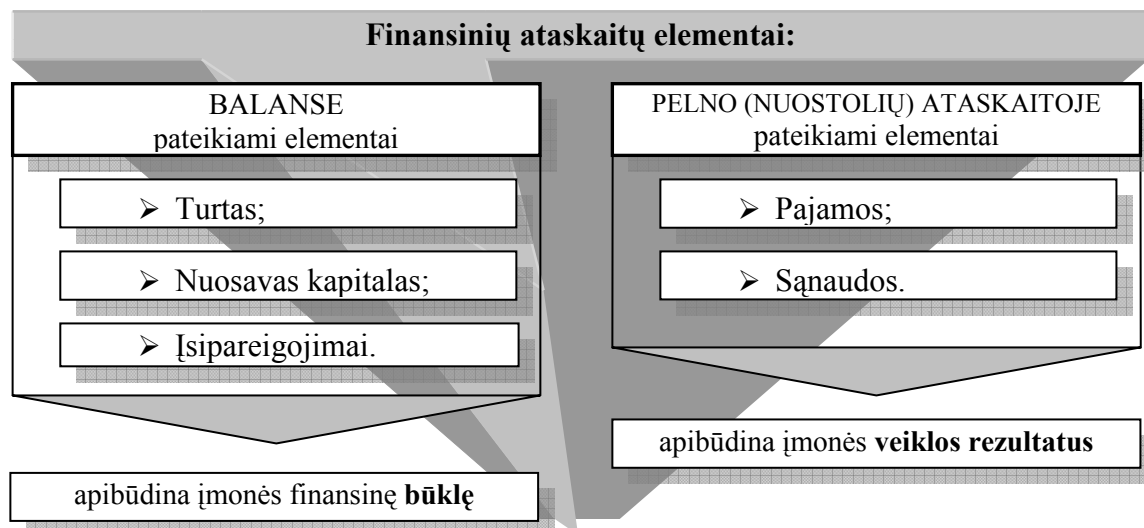
Įmonės finansinė atskaitomybė turi būti parengta taip, kad joje pateikta informacija būtų galima pasinaudoti priimant sprendimus, pvz., įmonės vadovas, analizuodamas įmonės veiklos rezultatus, lygina įmonės kelių laikotarpių finansinėse atskaitomybėse pateikiamus duomenis; investuotojas, prieš priimdamas sprendimą, ar tikslinga investuoti į pasirinktą įmonę, palygina pasirinktosios ir kelių kitų įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, todėl jis analizuos kelių įmonių finansines ataskaitas. Šie asmenys galės priimti teisingus sprendimus tik tuo atveju, jei finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija bus objektyvi, neutrali, patikima, palyginama, išsami, pateikta aiškiai bei suprantamai.

Todėl 1-ajame VAS suformuluojamas toks **finansinės atskaitomybės tikslas** – patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

11.2 Finansinių ataskaitų elementai bei jų įvertinimas

Siekiant patenkinti informacijos vartotojų poreikius, visa finansinėse ataskaitose pateikiama informacija pagal ekonominius parametrus grupuojama į stambias grupes, kurios vadinamos **finansinių ataskaitų elementais**.

Išnagrinėsime dvi pagrindines finansines ataskaitas – balansą ir pelno (nuostolių) ataskaitą. Balanse pagal ekonominę prasmę išskiriamos trys skirtingos stambios grupės: turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai. Pelno (nuostolių) ataskaitoje išskiriamos dvi grupės: pajamos ir sąnaudos (*11.1 pav.*). Šiose finansinėse ataskaitose pateikiamos stambios grupės – finansinių ataskaitų elementai – naudojami įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams įvertinti.



11.1 pav. Finansinių ataskaitų elementai

Šie finansinių ataskaitų elementai finansinėse ataskaitose turi būti pateikiami naudojant VAS'uose nurodytus šešis įvertinimo būdus (11.2 pav.).

Finansinių ataskaitų elementai gali būti įvertinami šiais įvertinimo būdais:

➤ **Įsigijimo savikaina**, kai turtas įvertinamas įsigijimo metu sumokėto atlygio tikrąja verte, o įsipareigojimai – gautina arba mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma, kurią numatoma gauti ar sumokėti esant normalioms verslo sąlygoms.

➤ **Tikrąja verte**, kai turtas ar įsipareigojimas įvertinami suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

➤ **Grynąja galimo realizavimo verte**, kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas.

➤ **Dabartine verte**, kai turtas įvertinamas dabartine diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų įplaukų suma, kurią, kaip tikimasi, turtas turėtų uždirbti ateityje esant normalioms verslo sąlygoms.

➤ **Naudojimo verte**, kai turtas įvertinamas dabartine grynųjų būsimųjų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, verte.

➤ **Amortizuota savikaina**, kai ilgalaikis finansinis turtas įvertinamas įsigijimo savikaina, atėmus atgautą sumos dalį ir to turto nuvertėjimo sumą ir pripažinus sukauptą skirtumą tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją, o ilgalaikis finansinis įsipareigojimas – įsigijimo savikaina, atėmus gražintą sumos dalį ir pripažinus sukauptą skirtumą tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją.

11.2 pav. Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai

Dažniausiai finansinių ataskaitų elementai vertinami **įsigijimo savikaina**. VAS'ai reglamentuoja ir kitų finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdų naudojimą:

- **Tikrosios vertės** įvertinimo būdas taikomas, kai įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna neatlygintinai, savininkų turtinių įnašų forma, kai mainais gaunamas kitos paskirties ilgalaikis materialusis, nematerialusis ar finansinis turtas.

Jei įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna savininkų turtinių įnašų forma, jo *įsigijimo savikainą* sudaro *savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė*, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir visos su jo *įregistravimu ir paruošimu naudoti* susijusios išlaidos. Neatlygintinai gauto (dovanoto) ilgalaikio materialiojo turto *įsigijimo savikainą* sudaro *dovanojimo sutartyje* ar kitame analogiškame dokumente *patvirtinta to turto vertė*, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. *Kai turto vertė nenurodyta*, gauto ilgalaikio materialiojo turto vertę, kuri ir bus laikoma *įsigijimo savikaina*, nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę. Mainais gaunant *kitos paskirties* ilgalaikį materialųjį turtą, to turto *įsigijimo savikaina* bus lygi *perduodamo turto tikrosios vertės* ir visų su to turto mainais susijusių išlaidų, patirtų iki turto naudojimo pradžios, sumai.

- Sudarant finansinę atskaitomybę atsargos įvertinamos *įsigijimo (pasigaminimo) savikaina* arba **grynąja galimo realizavimo verte**, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

- **Dabartine verte** įvertinamas ilgalaikis turtas, jei jis įsigijamas brangiau nei jo tikroji vertė išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje palūkanos nenurodytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos. Šiuo atveju *įsigijimo savikaina* apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės, taikant rinkos palūkanų normą.

- **Naudojimo verte** gali būti įvertintas nukainotas ilgalaikis turtas.

- Kiekvieną kartą sudarant finansinę atskaitomybę finansinis turtas turi būti iš naujo įvertinamas. 18-ajame VAS'e nurodoma, kad ilgalaikės paskolos ir gautinos sumos (įskaitant

ilgalaikių paskolų ir gautinų sumų einamųjų metų dalį), finansinis turtas, laikomas iki išpirkimo termino, turi būti įvertintas **amortizuota savikaina**.

11.3 Pagrindiniai reikalavimai finansinės atskaitomybės sudarymui

Siekiant finansinės atskaitomybės tikslo – patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus – informacija finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiama vadovaujantis tam tikrais reikalavimais. Šiuos reikalavimus aptarsime išsamiau.

Tinkamas reglamentuojančių dokumentų laikymasis. Įmonės finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis:

- 1) *bendraisiais apskaitos principais*. Visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, vadovaujasi šiais bendraisiais apskaitos principais: 1) įmonės; 2) veiklos tęstinumo; 3) periodiškumo; 4) pastovumo; 5) piniginio mato; 6) kaupimo; 7) palyginimo; 8) atsargumo; 9) neutralumo; 10) turinio svarbos;
- 2) *LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu*;
- 3) *Verslo apskaitos standartais*. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 3 str. nurodyta, kad tvarkydami apskaitą VAS'ais vadovaujasi:

- ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno;
- neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę arba LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas įpareigoja ją sudaryti.

Ne visos įmonės vadovaujasi VAS'ais: tos įmonės, kurių vertybiniai popieriai yra įtraukti į *Vertybinių popierių biržos prekybos sąrašus*, tvarko apskaitą ir finansinę atskaitomybę sudaro pagal *Tarptautinius apskaitos standartus*. Kad nebūtų suklaidinti finansinės informacijos vartotojai, finansinės atskaitomybės *aiškinamajame rašte* turi būti nurodyta, *pagal kokius standartus ji sudaryta*.

- 4) *įmonės apskaitos politika*. Įmonės gali pasirinkti konkrečius apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės sudarymo principus, metodus ir taisykles, t. y. pasirinkti apskaitos politiką. Tačiau įmonės apskaitos procedūrų ir metodikos pasirinkimai negali būti bet kokie: įmonė gali rinktis iš tų alternatyvų, kurios pateikiamos VAS'uose.

Toliau analizuosime finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, kurie sudarant finansinę atskaitomybę vadovaujasi VAS'ais.

Finansinės atskaitomybės identifikavimas. 1-ajame VAS nurodoma, kad finansinė atskaitomybė turi būti *aiškiai identifikuojama ir atskiriama nuo kitos informacijos*, kurią skelbia įmonė. Tai yra būtina, kad įmonė nesuklaidintų informacijos vartotojų, nes įmonės vadovybė dažnai su finansine atskaitomybe pateikia ir kitokio pobūdžio informaciją apie įmonę. Todėl pateikiant finansinę atskaitomybę, kiekvienoje finansinėje ataskaitoje turi būti nurodyta:

- atskaitomybę pateikiančios įmonės *pavadinimas, adresas ir kodas*;
- ar tai atskiros *įmonės, ar įmonių grupės (konsoliduota)* finansinė atskaitomybė;
- finansinės atskaitomybės *ataskaitinis laikotarpis*. Nurodoma, ar tai metinė, ar tarpinė finansinė atskaitomybė;
- *balanso data* – paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena;
- finansinės atskaitomybės *sudarymo data*. Tai data, kai įmonės vadovas pasirašo parengtas finansines ataskaitas ir jos užregistruojamos įmonės dokumentų registre, jei registravimą numato įmonės vidaus tvarkos dokumentai arba teisės aktai;
- finansinės atskaitomybės *patvirtinimo data*;
- finansinės atskaitomybės *valiuta*;
- finansinės atskaitomybės duomenų *tikslumo lygis*. Finansinės atskaitomybės informacija gali būti pateikiama finansinės atskaitomybės valiutos vienetais ar tūkstančiais vienetų. Tūkstančiais vienetų informacija gali būti pateikiama tik tuo atveju, jei dėl to nebus prarandama svarbios informacijos.

Piniginis vienetas. Finansinė atskaitomybė sudaroma naudojant LR piniginį vienetą – *litą*.

Kalba. Finansinė atskaitomybė sudaroma *lietuvių kalba, o prireikus – ir užsienio kalba*.

Finansinės atskaitomybės periodiškumas. *Remiantis periodiškumo principu*, įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į ataskaitinius laikotarpius. Ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus sudaroma finansinė atskaitomybė. Gali būti sudaroma metinė arba tarpinė finansinė atskaitomybė.

Metinė finansinė atskaitomybė – finansinė atskaitomybė, parengta apibendrinus įmonės finansinių metų duomenis. Vadinasi, *metinę* finansinę atskaitomybę įmonės sudaro *pasibaigus jų finansiniams metams*. **Finansiniai metai** – laikotarpis, kurio metinė finansinė atskaitomybė ir metinis pranešimas rengiami. LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 16 str. pateikti pagrindiniai reikalavimai įmonės finansiniams metams:

- įmonės finansiniai metai trunka *12 mėnesių*.
- įmonės pasirenka finansinius metus atsižvelgdamos į savo veiklos pobūdį. Daugumos įmonių finansiniai metai sutampa su kalendoriais metais. Jei įmonės veikla yra sezoninė, finansiniai metai gali nesutapti su kalendoriniais metais. Šiuo atveju finansinių metų pradžia turi sutapti su žemiausiu įmonės veiklos tašku.
- finansiniai metai gali būti *keičiami ne dažniau kaip vieną kartą per penkerius metus*. Finansinių metų keitimas gali būti susijęs tik su įmonės veiklos pobūdžio pasikeitimu.
- įmonės, kuri pradeda ūkinę veiklą, reorganizuojama, likviduojama arba keičia finansinius metus, finansiniai metai gali būti trumpesni arba ilgesni negu 12 mėnesių, bet *negali viršyti 18 mėnesių*.

Įmonės gali sudaryti ne tik metinę, bet ir trumpesnio laikotarpio finansinę atskaitomybę, pvz., ketvirtinę ar mėnesio. Ši atskaitomybė vadinama **tarpine finansine atskaitomybe** – tai finansinė atskaitomybė, parengta apibendrinus laikotarpio, trumpesnio negu finansiniai metai, duomenis. Tarpinę finansinę atskaitomybę įmonės sudaro, *kai to reikia* arba kitų teisės aktų nustatytu periodiškumu. Tokios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka ir minimalūs informacijos atskleidimo reikalavimai pateikiami 29-ajame VAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“.

LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 15 str. numatyti *atskiri finansinės atskaitomybės sudarymo atvejai*:

- **Įregistravus naują įmonę.** Įregistruotos naujos įmonės parengia ūkinės veiklos pradžios balansą, kuriame turi būti nurodytas įmonės veiklos pradžioje buvęs turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai;
- **Likviduojant ir reorganizuojant įmonę.** Jei yra priimtas sprendimas likviduoti ar reorganizuoti įmonę, ta įmonė turi parengti balansą ir 1) pagal sprendimo priėmimo dienos duomenis, ir 2) pagal likvidavimo bei reorganizavimo dienos duomenis.

Finansinės atskaitomybės palyginimas. Palyginimo principas reikalauja taip parengti finansines ataskaitas, kad finansinės informacijos vartotojai galėtų palyginti jose pateikiamą informaciją su įmonės kitų ataskaitinių laikotarpių bei kitų įmonių pateikiama informacija ir teisingai įvertintų įmonės finansinės būklės pokyčius. Palyginimo principo reikalavimai detalizuojami LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 18 str. bei 1-ajame VAS:

- Visose finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ataskaitinių ir mažiausiai vienerių praėjusių finansinių metų (lyginamoji) informacija.
- Balanso, pelno (nuostolių), pinigų srautų ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitų straipsnis, kuriame nėra duomens, į finansinės atskaitomybės ataskaitas gali būti neįtraukiamas, išskyrus atvejus, kai yra atitinkamas praėjusių finansinių metų straipsnis. 1-asis VAS leidžia įmonei pačiai spausdinti metinės finansinės atskaitomybės formas, praleidžiant straipsnius, kurie nėra privalomi ir kurių sumos lygios nuliui. Be to, siekiant teisingai parodyti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, privalomus finansinės atskaitomybės straipsnius galima papildyti įterpiančiomis papildomomis eilutėmis.
- Ataskaitinių finansinių metų pradžios finansinės atskaitomybės ataskaitų atskirų straipsnių likučių sumos turi sutapti su praėjusių finansinių metų pabaigos finansinės atskaitomybės ataskaitų atskirų straipsnių likučių sumomis.
- Jei ataskaitinių ir praėjusių finansinių metų finansinės atskaitomybės ataskaitų straipsnių dėl ataskaitos formos, apskaitos principų pakeitimo arba kitų priežasčių neįmanoma palyginti, praėjusių finansinių metų pabaigos likučiai gali būti taisomi, kad juos būtų galima palyginti. Aiškinamajame rašte nurodoma taisymo priežastis, skaičiavimo metodas ir atsiradę skirtumai.

Turinio svarba. Turinio svarbos principas teigia, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal jų juridinę formą. Turinio svarbos principas detalizuojamas LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir 1-ajame VAS, t. y. jei taikant bendruosius apskaitos principus ir VAS'us sudaryta finansinė atskaitomybė *teisingai neatspindėtų* įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų, nuo VAS'ų ir bendrųjų apskaitos principų galima nukrypti. Kiekvienas nukrypimas nuo VAS'ų, jo priežastys ir poveikis įmonės turtui, nuosavam kapitalui ir įsipareigojimams aptariamas aiškinamajame rašte.

Pilnumas. Iki finansinės atskaitomybės sudarymo į apskaitą turi būti *įtrauktos visos įmonės finansinių metų ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai*. Norint įgyvendinti šį reikalavimą, sudarant finansinę atskaitomybę apskaitos duomenys turi būti pagrindžiami turto ir įsipareigojimų *inventorizacijos duomenimis*. Inventorizacija – tai įmonių turto ir įsipareigojimų patikrinimas ir faktiškai rasto turto ir įsipareigojimų palyginimas su buhalterinės apskaitos duomenimis.

Straipsnių užskaita. Kiekvienas turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų straipsnis vertinamas atskirai, tai reiškia, kad šių straipsnių tarpusavio užskaitos negali būti atliekamos, išskyrus VAS'uose nurodytus atvejus.

1-ajame VAS nurodoma, kad **turtas ir įsipareigojimai** gali būti užskaitomi, jei tai nustatyta VAS'uose arba tais atvejais, kai tenkinamos abi šios sąlygos:

- Turtas ir įsipareigojimai yra *susiję su tuo pačiu asmeniu*.
- Turta ir įsipareigojimus leidžiama užskaityti arba kitaip eliminuoti:
 - **teisės aktų nustatyta tvarka** (pvz., avansu sumokėtas pelno mokestis ir (ar) pelno mokesčio permoka užskaitoma su mokėtino pelno mokesčio įsipareigojimu; mokėtinas PVM užskaitomas su gautinu PVM), arba
 - jei tokio turto ir įsipareigojimo **užskaitymas numatytas sutartyje**, arba
 - yra **susitarimas** dėl tokio turto ir įsipareigojimo užskaitymo.

Pajamos ir sąnaudos finansinėje atskaitomybėje turi būti *pateikiamos atskirai*, tačiau VAS'ų numatytais atvejais pajamų ir sąnaudų straipsniai gali būti tarpusavyje užskaityti pateikiant tik grynąjį rezultatą, pvz., perleidžiant ilgalaikį turtą, apskaitoje parodomas ūkinės operacijos rezultatas – pelnas arba nuostoliai.

Reikšmingumo kriterijus. Svarbiausias kriterijus, atskleidžiant informaciją finansinėje atskaitomybėje, yra informacijos reikšmingumas. Jei informacijos nepateikimas ar neatskleidimas gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės informacijos vartotojų priimamiems sprendimams, tokia informacija laikoma reikšminga. Vadinasi, siekiant nesuklaidinti informacijos vartotojų, kiekvieną reikšmingą straipsnį finansinėje atskaitomybėje būtina pateikti atskirai. Tuo tarpu nereikšmingos sumos gali būti sujungiamos su panašaus pobūdžio ar paskirties sumomis ir atskirai nepateikiamos.

Pasirašymas. Įmonės finansinę atskaitomybę pasirašo įmonės vadovas. Neribotos civilinės atsakomybės įmonėse, kurios sudaro finansinę atskaitomybę, finansinę atskaitomybę pasirašo turintis (turintys) teisę veikti įmonės vardu asmuo (asmenys).

Atsakomybė. Už įmonės finansinės atskaitomybės sudarymą ir pateikimą laiku atsako įmonės vadovas, o neribotos civilinės atsakomybės įmonėse, jeigu jos sudaro finansinę atskaitomybę, – turintis (turintys) teisę veikti įmonės vardu asmuo (asmenys). LR Akcinių bendrovių įstatyme dar konkrečiau apibrėžiama vadovo atsakomybė: bendrovės vadovas atsako už metinės finansinės atskaitomybės sudarymą ir bendrovės metinio pranešimo parengimą.

Metinės finansinės atskaitomybės auditas. Dažnai įmonės savininkai užsako įmonės finansinės atskaitomybės auditą. To siekiama, nes iš nepriklausomo auditoriaus norima gauti patvirtinimą, kad įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus ir ji yra parengta pagal LR galiojančius teisės aktus.

Metinės finansinės atskaitomybės auditas privalomas visose valstybės bei savivaldybės įmonėse, akcinėse bendrovėse (*11.3 pav.*).

Auditas privalomas ir kai kuriose uždariesiose akcinėse bendrovėse, tikrosiose ir komandinėse ūkinėse bendrijose. Metinės finansinės atskaitomybės auditas turi būti atliktas 1) uždariesiose akcinėse bendrovėse, 2) tikrosiose ūkinėse bendrijose ir komandinėse ūkinėse bendrijose, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždariosios akcinės bendrovės ir kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršija šiuos dydžius:

- 1) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 10 mln. litų;
- 2) balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. litų;
- 3) vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Metinės finansinės atskaitomybės auditas yra privalomas:

➤ valstybės bei savivaldybės įmonėse;

➤ akcinėse bendrovėse;

➤ uždariose akcinėse bendrovėse;

➤ tikrosiose ūkinėse bendrijose ir komanditinėse ūkinėse bendrijose, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždariosios akcinės bendrovės;

kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną viršija šiuos dydžius:

- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 10 mln. litų;
- balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. litų;
- vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus – 50.

11.3 pav. Įmonės, kurioms metinės finansinės atskaitomybės auditas yra privalomas

Tvirtinimas. Finansinė atskaitomybė ir metinis pranešimas turi būti tvirtinami įstatymų nustatyta tvarka. Akcinėse bendrovėse išimtinę teisę tvirtinti metinę finansinę atskaitomybę turi visuotinis akcininkų susirinkimas, kuris turi įvykti kasmet ne vėliau kaip per 4 mėnesius nuo finansinių metų pabaigos (*LR Akcinių bendrovių įstatymas, 2000*).

Metinės finansinės atskaitomybės skelbimas. Patvirtinta metinė finansinė atskaitomybė ir metinis pranešimas kartu su auditoriaus išvada (tais atvejais, kai auditas atliktas arba pagal įstatymus privalo būti atliktas) skelbiami viešai įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka. Skelbiama visa metinė finansinė atskaitomybė turi būti tokios formos ir toks jos tekstas, pagal kurį buvo parengta auditoriaus išvada. Prie skelbiamos metinės finansinės atskaitomybės turi būti pridėta visa auditoriaus išvada.

Kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka skelbiama ne visa metinė finansinė atskaitomybė, turi būti nurodyta, kad skelbiama sutrumpinta metinė finansinė atskaitomybė ir kur galima susipažinti su visa metine finansine atskaitomybe. Šiuo atveju turi būti pridėtas auditoriaus pranešimas, kokia nuomonė buvo pateikta auditoriaus išvadoje.

Pateikimas. LR Civilinis kodeksas reikalauja, kad LR Juridinių asmenų registrui būtų pateikiami įmonių metinės finansinės atskaitomybės dokumentai (metinė finansinė atskaitomybė ir metinis pranešimas) kiekvienais metais per trisdešimt dienų nuo momento, kai juridinis asmuo juos patvirtina įstatymų ir juridinio asmens steigimo dokumentuose nustatyta tvarka, jei įstatymai nenumato kitaip. LR Akcinių bendrovių įstatymo 58 str. šis reikalavimas detalizuojamas:

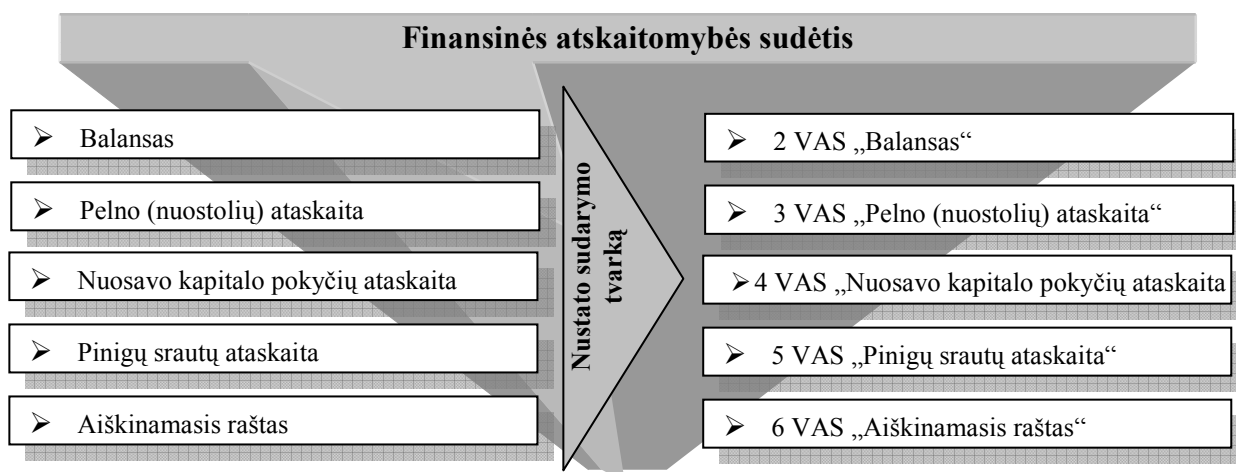
- Juridinių asmenų registro tvarkytojui pateikiama bendrovės *metinė finansinė atskaitomybė* kartu su bendrovės *metiniu pranešimu ir auditoriaus išvada* (jei auditas privalomas pagal įstatymus ar numatytas įstatuose);
- šie dokumentai pateikiami per 30 dienų nuo eilinio visuotinio akcininkų susirinkimo.

11.4 Finansinės atskaitomybės sudėtis

Įmonės finansinę atskaitomybę sudaro penkios finansinės atskaitos: 1) balansas; 2) pelno (nuostolių) atskaita; 3) nuosavo kapitalo pokyčių atskaita; 4) pinigų srautų atskaita; 5) aiškinamasis raštas. Kiekvienos šios atskaitos sudarymo tvarka ir pavyzdinės formos pateikiamos atskirame VAS'e (*11.4 pav.*):

- 2-ajame VAS „Balansas“ nurodyta, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama informacija apie įmonės turtą, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus;

- 3-ajame VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ nurodyta, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir detalizuojama informacija apie įmonės uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas ir gautus veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį;
- 4-ajame VAS „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“ nurodyta, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama informacija apie įmonės nuosavo kapitalo pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį;
- 5-ajame VAS „Pinigų srautų ataskaita“ nurodyta, kaip turi būti pateikiama informacija apie įmonės pinigų ir pinigų ekvivalentų pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį;
- 6-ajame VAS „Aiškinamasis raštas“ nurodyta, kokia informacija turi būti pateikiama aiškinamajame rašte, kad būtų geriau paaiškinta kitose finansinėse ataskaitose pateikta informacija ir atskleidžiama jose nepateikta papildoma reikšminga informacija.



11.4 pav. Finansinės atskaitomybės sudėtis

Finansinių atskaitų vartotojai nori iš finansinių atskaitų gauti kuo daugiau informacijos. Tuo tarpu detalią finansinę atskaitomybę parengti reikia aukštesnės kvalifikacijos specialistų. Kadangi didesnės įmonės turi galimybę samdyti aukštesnės kvalifikacijos apskaitos darbuotojus, daugiau informacijos vartotojų domisi jų finansine atskaitomybe, todėl laikomasi nuostatos, kad didesnės įmonės turi rengti detalesnes finansines atskaitas.

LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir 1-ajame VAS nurodyta, kad įmonės rengia pilnos arba trumpos formos finansinę atskaitomybę (11.5 pav.). Trumpas metinės finansinės atskaitomybės ataskaitas sudaro įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neviršija šių dydžių dvejus metus iš eilės, įskaitant ataskaitinius finansinius metus:

- 1) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 7 mln. litų;
- 2) balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. litų;
- 3) vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus – 10.

Įmonės rengiančios trumpą finansinę atskaitomybę gali nesudaryti pinigų srautų ataskaitos. Jos taip pat parengia trumpą balansą, trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą, trumpą aiškinamąjį raštą. Žinoma, prireikus šios įmonės gali rengti ir pilnas finansinės atskaitomybės atskaitų formas.

Pilna finansinė atskaitomybė:

- Pilnas balansas
- Pilna pelno (nuostolių) ataskaita
- Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita
- Pinigų srautų ataskaita
- Pilnas aiškinamasis raštas

Trumpa finansinė atskaitomybė:

- Trumpas balansas
- Trumpa pelno (nuostolių) ataskaita
- Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita
- Trumpas aiškinamasis raštas

sudaro įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną neviršija šių dydžių dvejus metus iš eilės, įskaitant ataskaitinius finansinius metus:

- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 7 mln. litų;
- balanse nurodyto turto vertė – 5 mln. litų;
- vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus – 10.

11.5 pav. Finansinės atskaitomybės formos

11.4.1 Balansas

Balansas – finansinė ataskaita, kurioje parodomas visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Kaip informacija turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama balanse reglamentuoja 2-asis VAS „Balansas“. Balansas sudarytas iš dviejų dalių: 1) turto, 2) nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų.

Balanso turto dalis. Kaip jau analizavome ankstesniuose skyriuose, įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. Todėl balanse turtą sudaro du skyriai: A. Ilgalaikis turtas; B. Trumpalaikis turtas (11.1 ir 11.2 lentelės).

Ilgalaikiam turtui priskiriamas nematerialusis, materialusis, finansinis ir kitas turtas, kuris atitinka ilgalaikio turto apibrėžimą. Nematerialusis, materialusis ir finansinis turtas išanalizuotas anksčiau, todėl jo detaliam neanalizuosime. *Kito ilgalaikio turto* straipsnyje parodomas atidėtojo mokesčio turtas bei kitas ilgalaikis turtas, kuris nebuvo parodytas kituose ilgalaikio turto straipsniuose. Atidėtojo mokesčio turto apskaitos reikalavimus nustato 24-asis VAS „Pelno mokesčiai“.

Trumpos formos balanse ilgalaikis turtas išsamiau nedetalizuojamas. Tuo tarpu pilname balanse kiekviena ilgalaikio turto grupė pateikiama išskaidant ją į smulkesnes sudedamąsias dalis (11.1 lentelė).

11.1 lentelė. Balanso ilgalaikio turto dalis

Pilno balanso turto straipsniai		Trumpo balanso turto straipsniai	
A.	ILGALAIKIS TURTAS	A.	ILGALAIKIS TURTAS
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS	I.	NEMATERIALUSIS TURTAS
I.1.	Plėtros darbai		
I.2.	Prestižas		
I.3.	Patentai, licencijos		
I.4.	Programinė įranga		
I.5.	Kitas nematerialusis turtas		
II.	MATERIALUSIS TURTAS	II.	MATERIALUSIS TURTAS
II.1.	Žemė		
II.2.	Pastatai ir statiniai		
II.3.	Mašinos ir įrenginiai		

II.4.	Transporto priemonės		
II.5.	Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai		
II.6.	Nebaigta statyba		
II.7.	Kitas materialusis turtas		
II.8.	Investicinis turtas		
II.8.1.	Žemė		
II.8.2.	Pastatai		
III.	FINANSINIS TURTAS	III.	FINANSINIS TURTAS
III.1.	Investicijos į dukterines ir asocijuotas įmones		
III.2.	Paskolos asocijuotoms ir dukterinėms įmonėms		
III.3.	Po vienerių metų gautinos sumos		
III.4.	Kitas finansinis turtas		
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS	IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS
IV.1.	Atidėtojo mokesčio turtas		
IV.2.	Kitas ilgalaikis turtas		

Trumpalaikis turtas – turtas, kurį tikimasi realizuoti arba sunaudoti per vienerius metus nuo balanso datos arba per vieną įprastinį įmonės veiklos ciklą. Trumpalaikiam turtui priskiriamos atsargos, išankstiniai apmokėjimai, nebaigtos vykdyti sutartys, per vienerius metus gautinos sumos, pinigai ir jų ekvivalentai, kurių naudojimo laikotarpis nėra ribotas, ir kitas turtas, kuris atitinka trumpalaikio turto apibrėžimą. Trumpame balanse išskiriamos 4 trumpalaikio turto grupės: 1) atsargos, išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys; 2) per vienerius metus gautinos sumos; 3) kitas trumpalaikis turtas; 4) pinigai ir jų ekvivalentai. Pilname balanse šios grupės detalizuojamos smulkiau (11.2 lentelė).

11.2 lentelė. Balanso trumpalaikio turto dalis

Pilno balanso turto straipsniai		Trumpo balanso turto straipsniai	
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	B.	TRUMPALAIKIS TURTAS
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS	I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS
I.1.	Atsargos		
I.1.1.	Žaliavos ir komplektavimo gaminiai		
I.1.2.	Nebaigta gamyba		
I.1.3.	Pagaminta produkcija		
I.1.4.	Pirktos prekės, skirtos perparduoti		
I.2.	Išankstiniai apmokėjimai		
I.3.	Nebaigtos vykdyti sutartys		
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS	II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS
II.1.	Pirkėjų įsiskolinimas		
II.2.	Dukterinių ir asocijuotų įmonių skolos		
II.3.	Kitos gautinos sumos		
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS	III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS
III.1.	Trumpalaikės investicijos		

III.2.	Terminuoti indėliai		
III.3.	Kitas trumpalaikis turtas		
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI
	TURTO IŠ VISO:		TURTO IŠ VISO:

Balanso nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dalis. Šioje balanso dalyje pateikiama visa įmonės nuosavybė, kurią sudaro nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai. Visa įmonės nuosavybė balanse pateikiama 3 skyriuose: C. Nuosavas kapitalas; D. Dotacijos, subsidijos; E. Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai (11.3 ir 11.4 lentelės).

Nuosavas kapitalas – įmonės turto dalis, likusi iš viso turto atėmus įsipareigojimus. Nuosavo kapitalo straipsnyje parodomas kapitalas, perkainojimo rezervas (rezultatai), rezervai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). Tokie nuosavo kapitalo straipsniai pateikiami trumpame balanse. Tuo tarpu pilname balanse labiau detalizuojamas kapitalas, rezervai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) (11.3 lentelė).

11.3 lentelė. Balanso nuosavo kapitalo dalis

Pilno balanso nuosavo kapitalo straipsniai		Trumpo balanso nuosavo kapitalo straipsniai	
C.	NUOSAVAS KAPITALAS	C.	NUOSAVAS KAPITALAS
I.	KAPITALAS	I.	KAPITALAS
I.1.	Įstatinis (pasirašytasis)		
I.2.	Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)		
I.3.	Akcijų priedai		
I.4.	Savos akcijos (-)		
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)	II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)
III.	REZERVAI	III.	REZERVAI
III.1.	Privalomasis		
III.2.	Savoms akcijoms įsigyti		
III.3.	Kiti rezervai		
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)
IV.1.	Ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)		
IV.2.	Ankstesnių metų pelnas (nuostoliai)		

Įsipareigojimas – prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, kuri turės būti įvykdyta ir kurios dydį galima objektyviai nustatyti. Įsipareigojimus sudaro:

- **Ilgalaikiai įsipareigojimai** – įsipareigojimai, už kuriuos įmonė privalės atsiskaityti vėliau nei per vienerius metus nuo balanso datos. 2-ajame VAS nurodoma, kad ilgalaikiai įsipareigojimai apima įmonės įsiskolinimus ir įsipareigojimus prekybos partneriams, kredito įstaigoms, valstybės institucijoms, kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Ilgalaikiams įsipareigojimams taip pat priskiriamos trumpalaikės paskolos, jei jų grąžinimo terminas pratęstas arba yra sudaryta pakartotinio finansavimo sutartis ilgesniam nei vienerių metų laikotarpiui. Ilgalaikiai įsipareigojimai parodomi balanso straipsnyje „Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai“.

- **Trumpalaikiai įsipareigojimai** – įsipareigojimai, už kuriuos įmonė privalės atsiskaityti per vienerius metus nuo balanso datos arba per vieną įmonės veiklos ciklą. 2-asis VAS nurodo, kad trumpalaikiai įsipareigojimai apima įmonės įsiskolinimus ir įsipareigojimus prekybos partneriams, kredito įstaigoms, valstybės institucijoms, kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Trumpalaikiams

įsipareigojimams taip pat priskiriama ilgalaikių išskolinimų ir įsipareigojimų dalis, kuri turės būti apmokėta (įvykdyta) per vienerius metus. Trumpalaikiai įsipareigojimai parodomi balanso straipsnyje „Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai“.

Trumpame balanse įsipareigojimai pateikiami straipsniuose 1) Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai; 2) Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai. Tuo tarpu pilname balanse pateikiama smulkesnė ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų detalizacija (11.4 lentelė).

Kadangi *dotacijos ir subsidijos* turi tiek nuosavo kapitalo, tiek įsipareigojimų savybių, balanse jos pateikiamos atskirai.

11.4 lentelė. Balanso įsipareigojimų dalis

Pilno balanso įsipareigojimų straipsniai		Trumpo balanso įsipareigojimų straipsniai	
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI
I.1.	Finansinės skolos		
I.1.1.	Lizingo (finansinės nuomos) ar panašūs įsipareigojimai		
I.1.2.	Kredito įstaigoms		
I.1.3.	Kitos finansinės skolos		
I.2.	Skolos tiekėjams		
I.3.	Gauti išankstiniai apmokėjimai		
I.4.	Atidėjiniai		
I.4.1.	Įsipareigojimų ir reikalavimų padengimo		
I.4.2.	Pensijų ir panašių įsipareigojimų		
I.4.3.	Kiti atidėjiniai		
I.5.	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas		
I.6.	Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai		
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI	II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI
II.1.	Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis		
II.2.	Finansinės skolos		
II.2.1.	Kredito įstaigoms		
II.2.2.	Kitos skolos		
II.3.	Skolos tiekėjams		
II.4.	Gauti išankstiniai apmokėjimai		
II.5.	Pelno mokesčio įsipareigojimai		
II.6.	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai		
II.7.	Atidėjiniai		
II.8.	Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai		

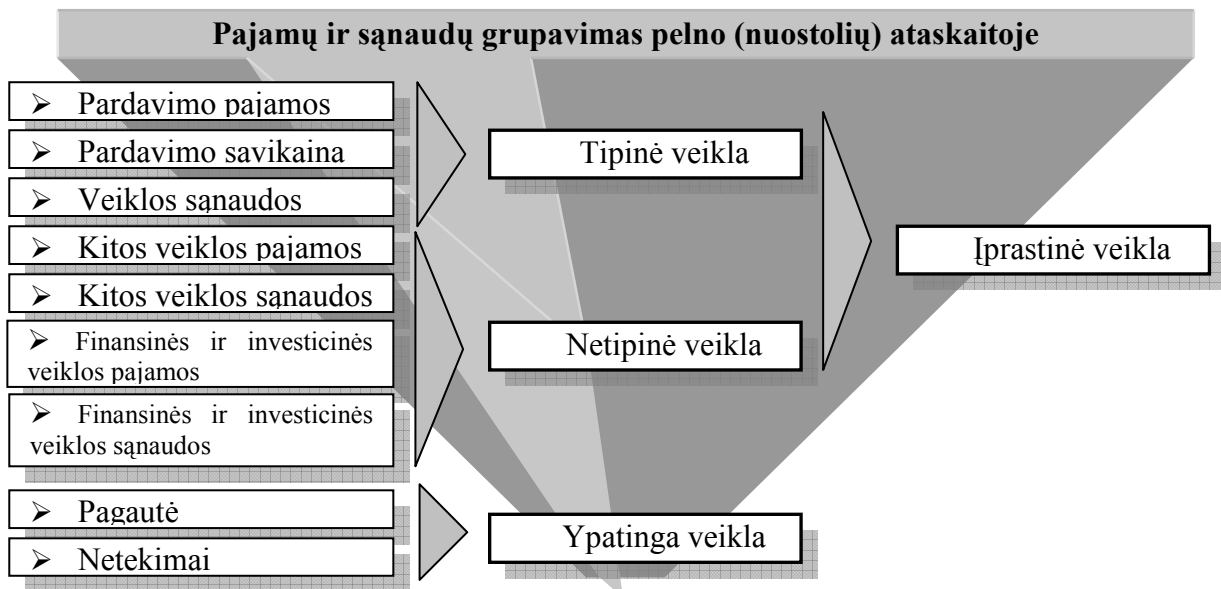
NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:
---	---

11.4.2 Pelno (nuostolių) ataskaita

Įmonės veiklos rezultatai atskleidžiami **pelno (nuostolių) ataskaitoje** – finansinėje ataskaitoje, kurioje nurodomos visos per ataskaitinį laikotarpį įmonės uždirbtos pajamos, patirtos sąnaudos ir gauti veiklos rezultatai. Ši ataskaita yra svarbus informacijos šaltinis siekiant analizuoti įmonės veiklos rezultatus bei vertinant įmonės veiklos perspektyvas.

Pasaulyje naudojami du šios ataskaitos sudarymo būdai: *vienpakopė ir daugiapakopė* pelno (nuostolių) ataskaita. Pirmuoju atveju atskirai grupuojamos pajamos ir sąnaudos, o jų skirtumas parodo pelną arba nuostolius. Antruoju atveju galutinis rezultatas apskaičiuojamas remiantis keliais tarpiniais pelno apskaičiavimais (*Mackevičius, 1994*). Lietuvoje naudojamas antrasis pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo būdas.

Sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą, duomenys apie įmonės veiklą grupuojami pagal veiklos sritis, atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką. Išskiriama 1) įprastinė veikla, kurią sudaro tipinė ir netipinė veiklos, ir 2) ypatinga veikla (*11.6 pav.*).



11.6 pav. Pajamų ir sąnaudų grupavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje

Pagal 3-ąjį VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“:

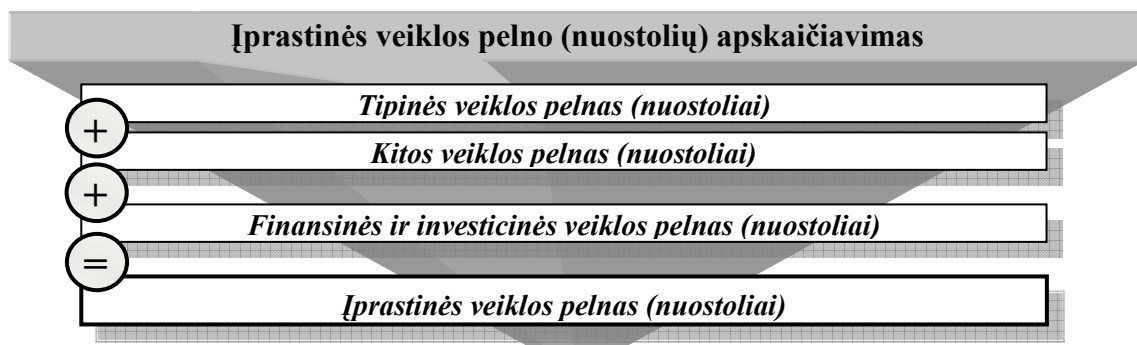
- **Įprastinė veikla** – pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su visa įmonės veikla. Ją sudaranti:
 - **tipinė veikla** – ūkinės operacijos, susijusios su veikla, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią įmonė laiko pagrindine (pardavimo pajamos, pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos);
 - **netipinė veikla** – ūkinės operacijos, kurios negali būti laikomos tipinės veiklos operacijomis, tačiau yra susijusios su įprastine veikla (kita, finansinė ir investicinė veikla).
- **Ypatingieji straipsniai** – straipsniai, kuriuose parodomi neįprastų, atsitiktinių, reguliariai nesikartojančių ūkinių įvykių rezultatai (pagautė ir netekimai). Šie įvykiai nepriklauso nuo įmonės veiklos.

Tipinės veiklos pelnas apskaičiuojamas dviem pakopom. Pirmiausia apskaičiuojamas bendrasis pelnas (nuostoliai), kuris lygus pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos skirtumui. Tada iš bendrojo pelno (nuostolių) atėmus veiklos sąnaudas gaunamas tipinės veiklos pelnas (*11.7 pav.*).



11.7 pav. Tipinės veiklos pelno (nuostolių) apskaičiavimas

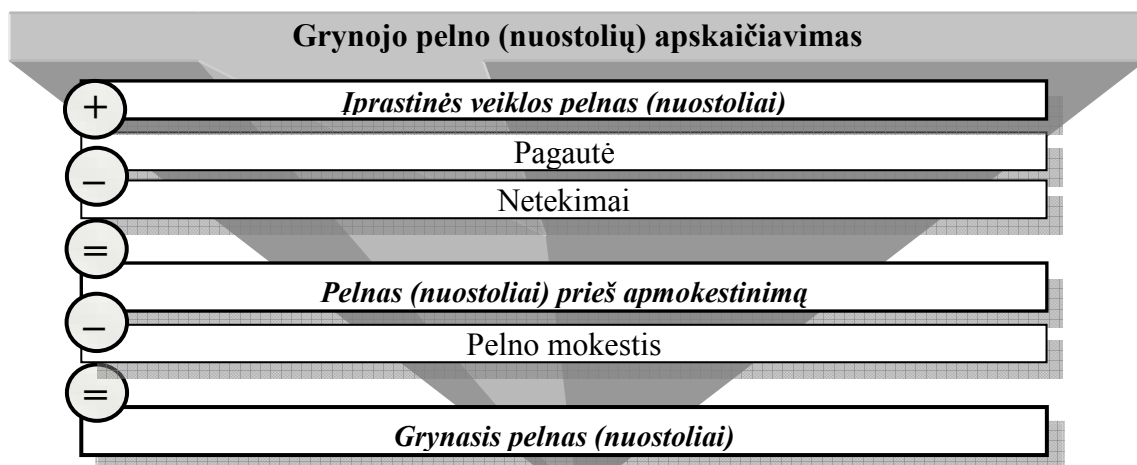
Žinome, kad įmonės įprastinė veikla apima tiek tipinę, tiek netipines veiklas. Tipinę veiklą apibūdina tipinės veiklos pelnas (nuostoliai). Kadangi, netipinei veiklai priskiriama kita veikla ir finansinė bei investicinė veikla, tai šią veiklą apibūdins šių veiklų rezultatas: apskaičiuotas pelnas arba nuostoliai. Įprastinės veiklos pelno (nuostolių) apskaičiavimas pateikiamas *11.8 paveiksle*.



11.8 pav. Įprastinės veiklos pelno (nuostolių) apskaičiavimas

Ypatinguosiuose straipsniuose parodomi atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai, rezultatai. Jei pagautės ir netekimų sumos yra reikšmingos, jų pobūdis ir sumos turi būti atskleidžiamos finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

Prie įprastinės veiklos pelno (nuostolių) pridėję pagautę ir atėmus netekimus apskaičiuojamas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Iš šio pelno atėmus pelno mokestį apskaičiuojamas grynas pelnas (nuostoliai) (*11.9 pav.*).



11.9 pav. Grynojo pelno (nuostolių) apskaičiavimas

Toliau palyginsime pilną su trumpa pelno (nuostolių) ataskaitas (11.5 lentelė). Matome, tiek trumpoje, tiek pilnoje pelno (nuostolių) ataskaitoje būtina atskleisti visus aukščiau šiame skyriuje išanalizuotus straipsnius. Šios ataskaitos skiriasi tuo, kad pilnoje ataskaitoje detalizuojamos 1) veiklos sąnaudos – išskiriamos pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos; 2) kita veikla – atskirai parodomas kitos veiklos pajamos ir sąnaudos; 3) finansinė ir investicinė veikla – atskirai parodomas kitos veiklos pajamos ir sąnaudos.

11.5 lentelė. Pelno (nuostolių) ataskaita

Pilnos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai		Trumpos pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai	
I.	PARDAVIMO PAJAMOS	I.	PARDAVIMO PAJAMOS
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA	II.	PARDAVIMO SAVIKAINA
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS	IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS
IV.1.	Pardavimo		
IV.2.	Bendrosios ir administracinės		
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)
VI.	KITA VEIKLA	VI.	KITA VEIKLA
VI.1.	Pajamos		
VI.2.	Sąnaudos		
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA
VII.1.	Pajamos		
VII.2.	Sąnaudos		
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)
IX.	PAGAUTĖ	IX.	PAGAUTĖ
X.	NETEKIMAI	X.	NETEKIMAI
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ
XII.	PELNO MOKESTIS	XII.	PELNO MOKESTIS
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

11.4.3 Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita

Informacija apie įmonės nuosavo kapitalo pakylčius pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, kurios sudarymo tvarką reglamentuoja 4-asis VAS „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita – finansinė ataskaita, kurioje pateikiama informacija apie nuosavo kapitalo pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita pateikiama lentelės pavidalu. Kadangi šioje ataskaitoje pateikiami kiekvienos nuosavo kapitalo sudedamosios dalies pasikeitimai per ataskaitinius ir praėjusius finansinius metus, tai kiekvienos nuosavo kapitalo sudedamosios dalies pasikeitimams parodyti skiriama po atskirą stulpelį. Kiekvienai galimai nuosavo kapitalo pokyčių priežasčiai skiriama atskira eilutė (11.10 pav.).

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos struktūra

Nuosavo kapitalo sudedamosios dalys

	Apmokėtas įstatinis kapitalas	Akcijų priedai	Savos akcijos	Perkainojimo rezervas (rezultatai)		Įstatymo numatyti rezervai		Kiti rezervai		Nepaskirstytasis pelnas	Iš viso
				Ilgalaikio materialiojo turto	Finansinio turto	Privalomasis	Savų akcijų įsigijimo				
1. Likutis užpraėjusių finansinių metų pabaigoje											
2. Apskaitos politikos pakeitimo rezultatas											

Nuosavo kapitalo pokyčių priežastys

Kiekvienos nuosavo kapitalo sudedamosios dalies pokyčiai parodomi atskirame stulpelyje

11.10 pav. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos struktūra

Nuosavo kapitalo pokyčių priežastys ir Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilučių užpildymo paaiškinimai pateikti 11.6 lentelėje.

11.6 lentelė. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilučių užpildymo paaiškinimai
(parengta pagal 4-ojo VAS metodines rekomendacijas)

	Nuosavo kapitalo pokyčių priežastys (Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilutės pavadinimas)	Nuosavo kapitalo ataskaitos eilučių užpildymo paaiškinimai
1.	Likutis užpraėjusių finansinių metų pabaigoje	įrašomi nuosavo kapitalo straipsnių likučiai užpraėjusių finansinių metų pabaigoje.
2.	Apskaitos politikos pakeitimo rezultatas	nurodomas su praėjusiais ataskaitiniais laikotarpiais susijęs apskaitos politikos keitimo poveikis.
3.	Esminių klaidų taisymo rezultatas	įrašomas esminių klaidų, kurios buvo ištaisytos vadovaujantis 7-uoju VAS, taisymo poveikis.
4.	Perskaičiuotas likutis užpraėjusių finansinių metų pabaigoje	parodomas perskaičiuotas nuosavo kapitalo likutis, jei jį reikėjo koreguoti dėl apskaitos politikos keitimo ir (ar) esminių klaidų taisymo.
5.	Ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)	parodomas ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervo (rezultatų) pokytis.
6.	Finansinio turto vertės padidėjimas (sumažėjimas)	įrašomas finansinio turto perkainojimo rezervas (rezultatai).
7.	Savų akcijų įsigijimas (pardavimas)	parodomas savų akcijų įsigijimas arba pardavimas, nes jis susijęs su nuosavo kapitalo pokyčiu.
8.	Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)	įrašomas pelnas ar nuostoliai, kurie neparodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje.
9.	Ataskaitinio laikotarpio grynas pelnas (nuostoliai)	įrašomas praėjusiais metais uždirbtas grynas pelnas arba patirti nuostoliai.
10.	Dividendai	įrašomi akcininkų susirinkimo paskelbti dividendai.
11.	Kitos išmokos	nurodomos kitos nei dividendai išmokos, jei jos susijusios su išmokomis savininkams.
12.	Sudaryti rezervai	parodomi ataskaitiniais finansiniais metais skirstant praėjusių finansinių metų pelną įmonės akcininkų sudaryti rezervai.
13.	Panaudoti rezervai	parodomas įmonės anksčiau sudarytų rezervų

		panaikinimas arba panaudojimas.
14.	Įstatinio kapitalo didinimas (mažinimas)	įrašomi duomenys apie įstatinio kapitalo didinimą ar mažinimą.
15.	Įnašai nuostoliams padengti	įrašomi duomenys apie savininkų įnašus nuostoliams padengti.
16.	Likutis praėjusių finansinių metų pabaigoje	įrašomi nuosavo kapitalo sąskaitų likučiai praėjusių finansinių metų pabaigoje.
17-27	parodomi nuosavo kapitalo sąskaitų pasikeitimai per ataskaitinius finansinius metus. Jei analogiški 5–15 ataskaitos eilutėms.
28.	Likutis ataskaitinių finansinių metų pabaigoje	įrašomi nuosavo kapitalo sąskaitų likučiai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Šios eilutės duomenys apskaičiuojami prie praėjusių finansinių metų nuosavo kapitalo likučių pridedant (atimant) pasikeitimus per ataskaitinius finansinius metus.

4-asis VAS taip pat nurodo, kad įmonės, jei reikia, pildydamos ataskaitos formą, gali praleisti eilutes ar stulpelius, kurių reikšmės lygios nuliui, arba įrašyti papildomą informaciją.

11.4.4 Pinigų srautų ataskaita

Verslo praktikoje dažna situacija, kai įmonė uždirba didelius pelnus, tačiau neturi pakankamai pinigų skoloms apmokėti. Norint sužinoti įmonės pinigų gavimo šaltinius bei kur gauti pinigai buvo išleisti, būtina rengti dar vieną ataskaitą. Informacija apie įmonės pinigų ir pinigų ekvivalentų pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį pateikiama pinigų srautų ataskaitoje, kurios parengimo tvarką reglamentuoja 5-asis VAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Pinigų srautų ataskaita – tai finansinė ataskaita, kurioje nurodomos įmonės ataskaitinio laikotarpio pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos bei išmokos.

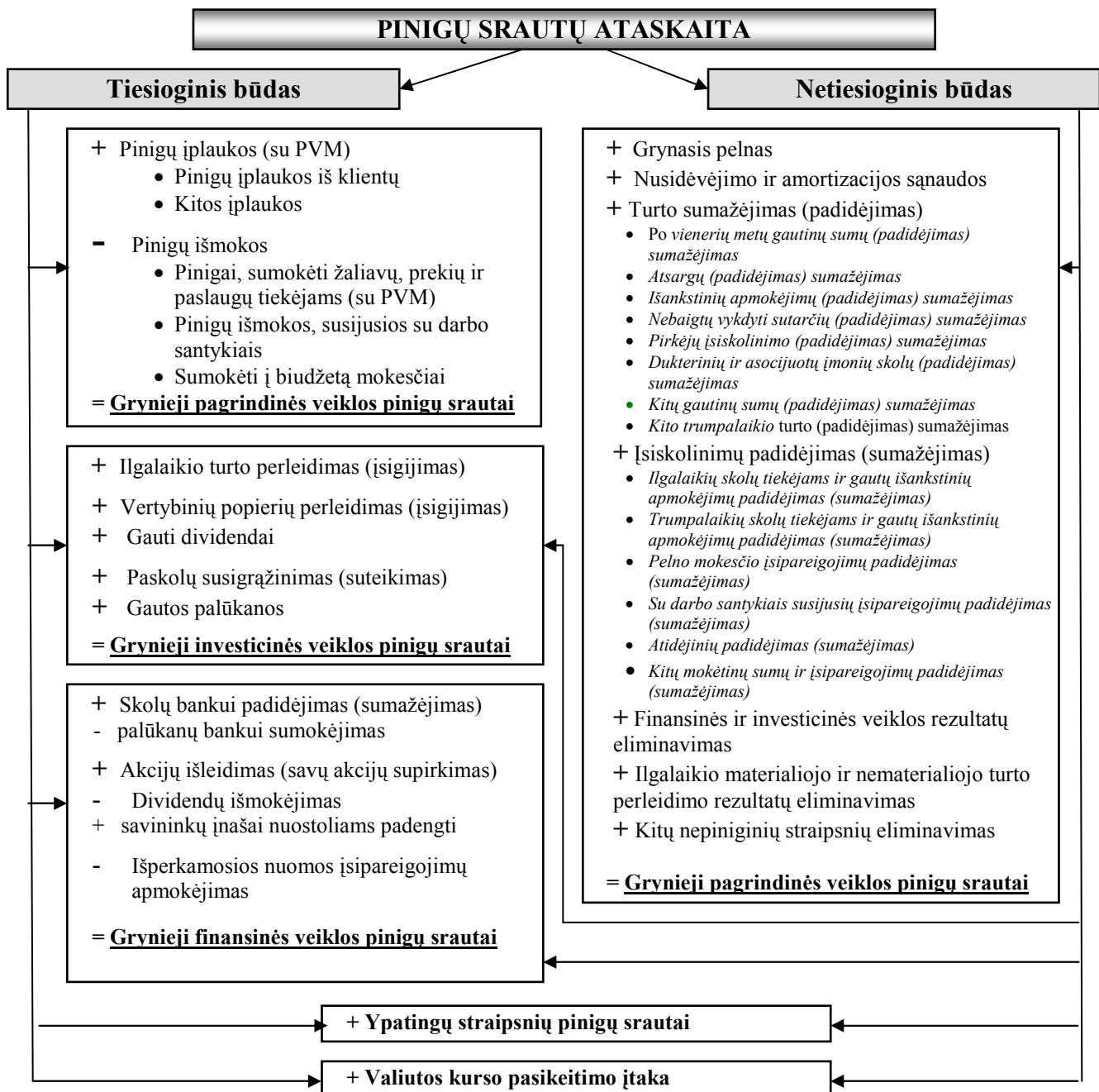
Atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį ir 5-ojo VAS „Pinigų srautų ataskaita“ reikalavimus, pinigų srautai grupuojami į:

1) **pagrindinės veiklos pinigų srautus** – pinigų srautus, susijusius su pagrindine (gamybine, prekybine ir paslaugų teikimo) įmonės veikla, išskyrus finansinę ir investicinę veiklą;

2) **investicinės veiklos pinigų srautus** – pinigų srautus, susijusius su investicijų įsigijimu ir perleidimu;

3) **finansinės veiklos pinigų srautus** – pinigų srautus, susijusius su nuosavo kapitalo ir įmonės išipareigojimų, susijusių su pasiskolintais pinigais, pasikeitimais.

Supaprastinta pinigų srautų apskaičiavimo schema pateikta *11.11 paveiksle*.



11.11 pav. Pinigų srautų sudarymo schema

11.4.5 Aiškinamasis raštas

Aiškinamasis raštas – finansinė ataskaita, kurioje paaiškinamos kitose finansinėse ataskaitose nurodytos sumos, taip pat atskleidžiama jose nepateikta papildoma reikšminga informacija. Informacijos, kuri pateikiama aiškinamajame rašte, pobūdis reglamentuojamas 6-ajame VAS „Aiškinamasis raštas“.

Įmonės, sudarančios pilną finansinę atskaitomybę, rengia pilną aiškinamąjį raštą. Tuo tarpu įmonės, sudarančios trumpą finansinę atskaitomybę gali pasirinkti: rengti trumpą arba pilną aiškinamąjį raštą. Trumpame aiškinamajame rašte pateikiama 6-ajame VAS reikalaujama informacija. Pilname aiškinamajame rašte pateikiama 6-ojo VAS bei kitų VAS reikalaujama informacija, t. y. pilname aiškinamajame rašte turi būti atskleista informacija, kuri nurodyta atskirų VAS skyriuje „Informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje“. Taip pat rengiant aiškinamąjį raštą (tiek trumpos, tiek pilnos formos) turi būti pateikta visa reikšminga informacija, kuri atskleidžia įmonės veiklos pobūdį, rezultatus ir finansinę būklę, tačiau nebuvo pateikta kitose finansinėse ataskaitose.

Aiškinamąjį raštą sudaro trys dalys: 1) bendroji dalis; 2) apskaitos politika; 3) pastabos. Šias dalis aptarsime išsamiau.

Aiškinamojo rašto bendroji dalis. Aiškinamojo rašto bendrojoje dalyje turi būti pateikiami bendrieji duomenys apie įmonę:

- įmonės įregistravimo data;
- jei įmonė *priklauso įmonių grupei*, patronuojančios ir vadovaujančios patronuojančios įmonės pavadinimai, kodai ir buveinės;
- jei įmonė yra *neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens dalyvis*, to juridinio asmens pavadinimas, kodas, buveinė, teisinė forma;
- įmonės filialų ir atstovybių skaičius, dukterinių, asocijuotų ir pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį kontroliuojamų įmonių pavadinimai, kodai ir buveinės;
- trumpas įmonės veiklos apibūdinimas;
- vidutinis įmonės darbuotojų skaičius per ataskaitinius ir praėjusius ataskaitinius metus arba darbuotojų skaičius ataskaitinių ir praėjusių ataskaitinių metų pabaigoje.

Aiškinamojo rašto apskaitos politikos dalis. Aiškinamajame rašte turi būti pateikta informacija apie įmonės taikytą apskaitos politiką, kuri gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

Pateikiamoje informacijoje apie apskaitos politiką galima išskirti šiuos esminius momentus:

- *nurodoma, kokiais apskaitos standartais ir kitais teisės aktais vadovaujantis parengta finansinė atskaitomybė*, pvz., UAB „Jonis“ finansinė atskaitomybė parengta vadovaujantis LR buhalterinės apskaitos ir Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymais bei Verslo apskaitos standartais;
- *pateikiama informacija apie taikytą apskaitos politiką*, kuri gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės informacijos vartotojų priimamiems sprendimams;
- *pateikiamas apskaitos politikos aprašymas*. Turi būti išvardyti ir trumpai aprašyti pagrindiniai reikšmingų straipsnių apskaitos principai, metodai ir taisyklės, kuriomis vadovaujantis buvo tvarkoma įmonės apskaita ir sudaroma finansinė atskaitomybė. Sakykime, įmonė prekiauja telefonais, kuriems suteikiama dviejų metų garantija. Apskaitoje įmonė sudaro atidėjinius garantiniam telefonų remontui, todėl aiškinamajame rašte, aprašant atidėjinių sudarymo principus, reikia nurodyti atidėjinių pripažinimo kriterijus, pvz., atidėjiniai pripažįstami, jei atitinka šiuos pripažinimo kriterijus: 1) produkcija yra parduota; 2) garantija suteikta; 3) garantiniam remontui reikės naudoti įmonės turtą; 4) garantinio remonto sąnaudos gali būti patikimai įvertintos.
- *atskleidžiama informacija apie atliktus apskaitos politikos pakeitimus*: 1) konstatuojamas faktas, kad buvo keičiama apskaitos politika; 2) nurodomos apskaitos politikos keitimo priežastys; 3) išvardijami ir apibūdinami pakeistieji pagrindiniai reikšmingų straipsnių apskaitos principai, metodai ir taisyklės; 4) pritaikius perspektyvinį apskaitos politikos keitimo būdą, turi būti nurodytos jo taikymo priežastys.

Aiškinamojo rašto pastabos – tai reikšmingus finansinės atskaitomybės straipsnius aiškinanti informacija. Ši informacija gali būti pateikiama tekstu arba lentelių pavidalu.

6-ajame VAS nurodyta pastabų pateikimo tvarka:

- aiškinamojo rašto pastabos numeruojamos iš eilės;
- pastabos numeris turi būti nurodomas prie finansinės atskaitos straipsnio, kurį ji paaiškina;
- aiškinamojo rašto pastabose turi būti pateikiama ataskaitinio ir mažiausiai vieno praėjusio ataskaitinio laikotarpio (lyginamoji) informacija;
- aiškinamojo rašto pastabose turi būti paaiškinamos tik reikšmingos finansinių ataskaitų sumos ir jų pasikeitimo priežastys.

Pilname aiškinamajame rašte pateikiama 6-ojo VAS bei kitų VAS reikalaujama informacija, t. y. pilname aiškinamajame rašte turi būti atskleista informacija, kuri nurodyta atskirame kiekvieno VAS skyriuje „Informacijos atskleidimas finansinėje atskaitomybėje“. Tuo tarpu trumpame aiškinamajame rašte pateikiama 6-ajame VAS reikalaujama informacija, kuri sugrupuota pateikiama *11.7 lentelėje*.

11.7 lentelė. Trumpo aiškinamojo rašto pastabų turinys

Bendros nuostatos
<ul style="list-style-type: none"> • Jei kitose finansinėse ataskaitose nepateikta visa ar dalis lyginamosios informacijos, nurodomos jos <i>nepateikimo priežastys</i>. • Jei buvo reikšmingai pakeisti apskaitiniai įverčiai ar pateikta lyginamoji informacija buvo koreguota, aiškinamajame rašte turi būti atskleista 7-ojo VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalaujama informacija. • Jei konkretus turtas yra susijęs daugiau kaip su vienu balanso turto dalies straipsniu, nurodoma visa to turto balansinė vertė ir sumos atskiruose balanso straipsniuose. • Jei konkretaus įsipareigojimo suma susijusi daugiau kaip su vienu balanso įsipareigojimų dalies straipsniu, nurodoma visa įsipareigojimo suma ir sumos atskiruose balanso straipsniuose.
Apie NEMATERIALŪJŲ TURTĄ turi būti nurodoma ši informacija
<p>Nuvertėjimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jei nematerialusis turtas nuvertėjo ir pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo pripažintos jo nuvertėjimo sąnaudos, tai turi būti nurodoma turto nuvertėjimo suma, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje ji nėra parodyta atskira eilute. • Jei pasikeitus aplinkybėms ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintas turto nuvertėjimas buvo sumažintas, turi būti nurodoma turto nuvertėjimo sumažinimo suma, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje ji nėra parodyta atskira eilute. <p>Ilgas amortizacijos laikotarpis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jei nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis ilgesnis negu penkeri metai, tas <i>laikotarpis</i> turi būti nurodomas ir atskleidžiami <i>motyvai</i>, dėl kurių nustatytas toks laikotarpis.
Apie ILGALAIKŲ MATERIALŪJŲ TURTĄ turi būti nurodoma ši informacija:
<p>Nuvertėjimas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jei ilgalaikis materialusis turtas nuvertėjo ir pelno (nuostolių) ataskaitoje buvo pripažintos turto nuvertėjimo sąnaudos, turi būti nurodoma turto nuvertėjimo suma, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje ji nėra parodyta atskira eilute. • Jei ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintas turto nuvertėjimas pasikeitus aplinkybėms buvo sumažintas, turi būti nurodoma turto nuvertėjimo sumažinimo suma, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje ji nėra parodyta atskira eilute.
Apie FINANSINĮ TURTĄ IR FINANSINIUS ĮSIPAREIGOJIMUS, kurie apskaitomi tikrosiomis vertėmis, turi būti nurodoma:
<p>Tikroji vertė:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kaip nustatoma finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų tikroji vertė ir jos nustatymo prielaidos; • kiekvienos finansinio turto ar finansinių įsipareigojimų grupės tikrosios vertės pokyčiai per ataskaitinį laikotarpį, jei pelno (nuostolių) ataskaitoje jie neparodyti atskira eilute.
Jei įmonė turi IŠVESTINIŲ FINANSINIŲ PRIEMONIŲ, apie kiekvieną išvestinių finansinių priemonių grupę turi būti nurodoma:
<ul style="list-style-type: none"> • trumpas apibūdinimas; • tikrosios vertės pokyčiai, jei pelno (nuostolių) ar nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitose jie neparodyti atskira eilute; • svarbios sąlygos, kurios gali paveikti būsimųjų grynujų pinigų srautų dydį, periodiškumą ir stabilumą.
Apie kiekvieną ATSARGŲ grupę turi būti nurodoma ši informacija, jei kitose finansinėse ataskaitose ji nepateikta:
<ul style="list-style-type: none"> • balansinė vertė ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje; • atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma; • atsargų nukainojimo sumažinimo suma.
Apie įmonės ĮSTATINĮ KAPITALĄ nurodoma:
<ul style="list-style-type: none"> • kiekvienos akcijų klasės akcijų skaičius ir nominalioji vertė;

<ul style="list-style-type: none"> per ataskaitinius metus išleistų akcijų skaičius ir jų nominalioji vertė, jei per ataskaitinį laikotarpį įmonė didino savo įstatinį kapitalą.
<p>Jei įmonė yra GAVUSI PASKOLŲ, kurių grąžinimo terminas yra ilgesnis nei penkeri metai arba už kurias yra įkeistas turtas, turi būti nurodoma:</p>
<ul style="list-style-type: none"> paskolos suma ir jos grąžinimo terminas; įkeisto turto pavadinimas ir balansinė vertė; kita svarbi su turto įkeitimu susijusi informacija; atskirai kitų asmenų įsipareigojimams užtikrinti įkeistas turtas.
<p>Apie kiekvieną ATIDĖJINIŲ straipsnį turi būti nurodoma:</p>
<ul style="list-style-type: none"> trumpas kiekvieno atidėjinio apibūdinimas; balansinė vertė ataskaitinių metų pradžioje ir pabaigoje; per metus sudarytų atidėjinių sumos; numatomas panaudojimo laikotarpis; per metus panaudotos ar kitaip nurašytos sumos; kita svarbi informacija.
<p>VEIKLOS REZULTATAI:</p>
<ul style="list-style-type: none"> aiškinant pelno (nuostolių) ataskaitą, nurodoma kiekvienam reikšmingam straipsniui tenkanti suma ir jos detalizavimas; aiškinamajame rašte turi būti pateikiamas siūlomas pelno (nuostolių) paskirstymo projektas.
<p>Jei įmonė kito asmens įsipareigojimams užtikrinti yra suteikusi GARANTIJĄ AR LAIDAVIMĄ, turi būti nurodoma:</p>
<ul style="list-style-type: none"> garantijos ar laidavimo pobūdis; garantijos ar laidavimo suma; atskirai garantijos ir laidavimai, suteikti dukterinių, asocijuotų ar pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį kontroliuojamų įmonių įsipareigojimams užtikrinti.
<p>Aiškinant įmonės SANTYKIUS SU VADOVAIS, nurodoma:</p>
<ul style="list-style-type: none"> įmonės vadovų skaičius; per ataskaitinį ir praėjusį ataskaitinį laikotarpius jiems priskaičiuota bendra suma, detalizuojamos su darbo santykiais susijusios išmokos, išskiriant pagrindinį darbo užmokestį, išeitines kompensacijas, premijas ir neišmokėtą likutį ataskaitinių metų pabaigoje; apmokėjimas akcijomis, neatlygintinai perduotas turtas arba suteiktos paslaugos; sandoriai su vadovais, atskleidžiant sandorių sumas, skolų sumas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, palūkanų normą, atsiskaitymo ir kitas sandorių sąlygas, pripažintą abejotinų skolų sumą, suteiktas garantijas; kita reikšminga informacija.
<p>Jei įmonė turi DUKTERINIŲ IR (AR) ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ, turi būti nurodoma</p>
<ul style="list-style-type: none"> dukterinės ir (ar) asocijuotos įmonės veiklos pobūdis; valdoma dukterinės ir (ar) asocijuotos įmonės dalis; dukterinės ir (ar) asocijuotos įmonės nuosavo kapitalo dydis; dukterinės ir (ar) asocijuotos įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatas, pelnas (nuostoliai).

11.4.6 Metinis pranešimas

Finansinių ataskaitų informacijos vartotojus domina ne tik įmonės esamos finansinės būklės ir pasiektų veiklos rezultatų vertinimas, bet ir numatoma veiklos perspektyva. Tokio pobūdžio informacija nėra pateikiama nagrinėtose finansinėse ataskaitose. Todėl nuo 2006 m. kartu su finansine atskaitomybe kai kurioms įmonėms privalu teikti papildomą ataskaitą – metinį pranešimą.

Metinis pranešimas – tai metinę finansinę atskaitomybę papildanti ataskaita, kurioje nurodomi duomenys apie įmonės finansinių metų veiklą ir numatomą veiklą.

Metinį pranešimą privalo parengti:

- akcinės bendrovės;
- uždarnosios akcinės bendrovės;

- tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės.

LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 24⁽¹⁾ straipsnyje nurodyta, kokia informacija turi būti pateikiama metiniame pranešime. Visą šią informaciją galima suskirstyti į keturias grupes:

1. Informacija apie įmonės struktūrą:

- informacija apie įmonės filialus ir atstovybes.

2. Informacija apie įmonės būklę ir veiklos perspektyvas:

- nuorodos ir papildomi paaiškinimai apie metinėje finansinėje atskaitomybėje pateiktus duomenis;
- informacija apie įmonės tyrimų ir plėtros veiklą;
- svarbūs įvykiai, buvę nuo praėjusių finansinių metų pabaigos;
- objektyvi įmonės būklės, veiklos vykdymo ir plėtros apžvalga,
- pagrindinių rizikos rūšių ir neapibrėžtumų, su kuriais įmonė susiduria, apibūdinimas;
- finansinių ir nefinansinių veiklos rezultatų analizė, su aplinkos ir personalo klausimais susijusi informacija;
- įmonės veiklos planai ir prognozės.

3. Informacija apie įmonės savas akcijas:

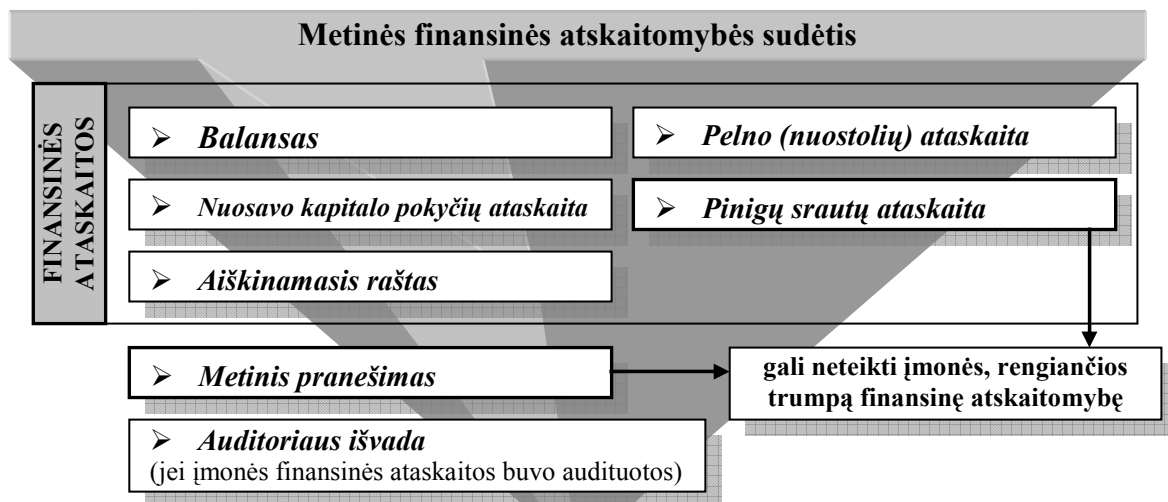
- visų įmonės įsigytų ir turimų savų akcijų skaičius bei jų nominali vertė ir įstatinio kapitalo dalis, kurią tos akcijos sudaro;
- per ataskaitinį laikotarpį įsigytų ir perleistų savų akcijų skaičius bei jų nominali vertė ir įstatinio kapitalo dalis, kurią tos akcijos sudaro;
- informacija apie apmokėjimą už savas akcijas, jeigu jos įsigyjamoms ar perleidžiamoms už užmokestį;
- įmonės savų akcijų įsigijimo per ataskaitinį laikotarpį priežastys.

4. Informacija apie finansinės rizikos valdymo priemones:

- kai įmonė naudoja finansines priemones ir kai tai yra svarbu vertinant įmonės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, finansinę būklę ir veiklos rezultatus, įmonė atskleidžia finansinės rizikos valdymo tikslus, naudojamas numatomų sandorių pagrindinių grupių apsidraudimo priemones, kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita, ir įmonės kainų rizikos, kredito rizikos, likvidumo rizikos ir pinigų srautų rizikos mastą.

Įmonės, rengiančios trumpą finansinę atskaitomybę, gali nerengti metinio pranešimo, tačiau informacija apie įmonės savas akcijas turi būti pateikta aiškinamajame rašte.

Apibendrintoje metinės finansinės atskaitomybės sudėties schemoje (11.12 pav.) matyti, kad kartu su metinės finansinės atskaitomybės ataskaitomis turi būti pateikiamas metinis pranešimas (jei tokio pranešimo rengimą nustato įstatymai) bei auditoriaus išvada (jei įmonės finansinės ataskaitos buvo audituotos).



11.12 pav. Metinės finansinės atskaitomybės sudėtis

Literatūra

1. Bartaška, R., Zaikauskas, E. (1998). *Anglų–lietuvių apskaitos terminų žodynelis*. Vilnius: VU leidykla, p. 89.
2. Bružauskas, V. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Kaunas: LŽŪU Leidybos centras. 248 p.
3. Dauderis, H., (1993). *Finansų apskaita*. T. 1. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 344 p.
4. *Įstatinio kapitalo formavimo ir akcijų priedų finansinė apskaita // Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=821&new_id=643>
5. Ivanauskienė, A. (2006) *Buhalterinės apskaitos pradžios*. Vilnius: TEV. 359 p.
6. Jagminas, V., Švelginienė, L., Dovidaitė, B., Kožemiako, O., Švedarauskiene, A., Kalčinskaitė, R. (2005) *2005 metų finansinės atskaitomybės parengimo darbo knyga*. Vilnius: Pačiolis. 139p.
7. Jagurova, A. (1991). *Upravlienčieskij učiot*. Maskva: Finansy i statistika.
8. Kanapickienė, R., Jefimovas, B., Rudžionienė, K., (2006) *Įmonių apskaita: mokomoji knyga*. - Kaunas. - 112 p. - ISBN 9986-19-971-9.
9. Kalčinskas, G. (2003). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
10. Kalčinskas, G. (2007). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
11. Kalčinskas, G., Černius G., Cicėnas V., Deveikis G., Jagminas, V., Juškauskas, G., Mitkevičius R., Narušis, V. (2000) *Buhalterio žinynas*. Vilnius: Pačiolis. 738p.
12. LR *Akcinių bendrovių įstatymas* (2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=291737>.
13. LR *Buhalterinės apskaitos įstatymas* (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=308926>.
14. LR *Darbo kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas* 2002 m. birželio 4 d. Nr. IX-926 Vilnius [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288000&p_query=&p_tr2=>>.
15. LR *Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 Vilnius* [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=289751>.
16. LR *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (2003 m. gruodžio 18 d. Nr. IX-575 Vilnius). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=300253>
17. LR *Ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymas* 2000 m. gruodžio 21 d. Nr. IX-110 Vilnius [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=279351&p_query=&p_tr2=>>.
18. LR *Mokėjimų įstatymas* 1999 m. spalio 28 d. Nr. VIII-1370 Vilnius [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=238409>
19. LR *Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 Vilnius [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=289249>.
20. LR *Statybos įstatymas* (1996 m. kovo 19 d. Nr. I-1240 Vilnius). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=297903>
21. LR susisiekimo ministro 1995 m. spalio 12 d. įsakymas Nr. 405 „Dėl automobilio kuro normų nustatymo metodikos“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=21747&p_query=D%EB1%20automobilio%20kuro%20norm%F8%20nustatymo%20metodikos&p_tr2=2>
22. LR *Valstybinio socialinio draudimo įstatymas* 2004 m. lapkričio 4 d. Nr. IX-2535 Vilnius [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=279331&p_query=&p_tr2=>>.
23. LR Vyriausybės 1999 m. birželio 03 d. nutarimas Nr.719 „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=237898>
24. LR Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimas Nr.179 „Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=244431&p_query=Kasos%20darbo%20organizavimo%20ir%20kasos%20operacij%F8%20atlikimo%20taisykl%EBs&p_tr2=2>
25. LR Vyriausybės 2001 m. sausio 25 d. nutarimas Nr. 86 „Dėl ligos ir motinystės socialinio draudimo pašalpų nuostatų patvirtinimo“ [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=284467&p_query=&p_tr2=>>.

26. LR Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. nutarimas Nr. 1283 „Dėl kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=260643>
27. LR Vyriausybės 2003 m. gegužės 27 d. nutarimas Nr. 650 „Dėl darbuotojo ir valstybės tarnautojo vidutinio darbo užmokesčio apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=284487>.
28. LR Vyriausybės 2004 m. sausio 27 d. nutarimas Nr. 78 „Dėl darbo laiko apskaitos žiniaraščio pavyzdinės formos ir jo pildymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=286896&p_query=&p_tr2=>>
29. Mackevičius, J. (1994). *Apskaita*. Vilnius: Mintis, 560p.
30. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius, 410 p.
31. Mackevičius, J. (2005) Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius. TEV, 476 p.
32. Mackevičius J., Poškaitė D. (1997). Finansinės ataskaitos. Vilnius, p. 352.
33. *Tarptautinių žodžių žodynas* (1985). Vilnius: Vyr. enciklopedijų red., 528 p.
34. *The Oxford Dictionary for the Business World* (1993). Oxford University Press.
35. Torgerson, W. S. (1967). *Theory and Methods of Scaling*, New York, Wiley.
36. Vachrušina, M. (1999). *Buhgalterskij upravlienčeskij učiot*. Maskva: Minstafinform.
37. *Verslo apskaitos standartai* (2003 m. gruodžio 18 d. Nr. 1) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>.
38. *Verslo apskaitos standartų rekomendacijos*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>
39. Walton, P., Aerts, W. (2006). *Global Financial Accounting and Reporting*. Thomson Learning, 493 p.