

BUHALTERINĖ APSKAITA

Ištrauka



5.3. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita

Ilgalaikis materialusis turtas labai svarbus daugeliui įmonių, nes, jo neturint, galima nebent teikti paslaugas, nors šiame išsivysčiusios technikos ir aukšto lygio technologijų amžiuje tai retai įmanoma vien todėl, kad paslaugų teikėjui tikriausiai reikės pasinaudoti bent jau kompiuterių teikiamomis galimybėmis. Antra vertus, nemažai ilgalaikio turto galima ir nuomotis, tik nepamirštant įvertinti, kas naudingiau, – įsigyti savo ilgalaikį turtą, pasinaudojus banko kreditu ir už jį mokant atitinkamas palūkanas, ar mokėti nuomos mokesčių už galimybę pasinaudoti ilgalaikiu turtu. Tai nelengvas sprendimas, nes šiuo atveju veikia kur kas daugiau veiksnių nei tie, į kuriuos reikėjo atsižvelgti, apsisprendžiant, ar pasinaudoti pardavėjų siūlomais diskontais, – tai nagrinėjome ankstesniame skyriuje. Mat dėl diskontų sutaupyti pinigus galima tuoj pat be kokių nors papildomų sąnaudų investuoti arba tiesiog laikyti įmonės sąskaitoje banke. Nuosavą ilgalaikį turtą reikia prižiūrėti, apdrausti, ne tik stebėti jo būklę, bet ir jį remontuoti, tobulinti ir t. t. Dažnai specializuotos ilgalaikį turtą nuomojančios įmonės tai atlieka gerokai pigiau nei pavieniai specialaus turto turėtojai. Taigi apsisprendimas nuomoti ar įsigyti savo ilgalaikį turtą reikalauja ne tik tvirtų ekonominių žinių, bet neretai ir darbo tam tikroje srityje patirties, kartais intuicijos ar paprasčiausios verslo sėkmės. Juk vargu ar kas nors galėtų vienareikšmiškai pasakyti, kaip per ateinančius dešimtmečius keisis kad ir nekilnojamojo turto kainos. Išnagrinėkime svarbiausius ir savo, ir nuomojamo ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos bruožus.

5.3.1. Įsigyjamo ir turimo ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas ir vėlesnė jo apskaita

– Gal išradote, kaip apsaugoti plaukus, kad jų neišrautų? – paklausė Alisa.

– Dar ne, – atsakė Riteris, – bet jau išradau, kaip apsaugoti nuo plaukų slinkimo.

– Labai norėčiau sužinoti!

– Iš pradžių imi tiesų pagalį, – pradėjo Riteris. – Laikai jį stačiau ir suki ant jo plaukus, kad vytųsi aukštyn kaip vijokliai. Plaukai krenta dėl to, kad kabo žemyn. O niekas pasaulyje, kaip žinai, nekrenta į viršų. Šią priemonę aš pats išradau; gali pabandyti, jeigu nori.

„Mano paties išradimas“

Įmonės savininkams svarbu žinoti, iš kokių lėšų įsigyjamas ilgalaikis turtas (gal todėl, kad tiesiog nemokami dividendai) ir ar tas turtas tikrai reikalingas įmonės veiklai (gal jis tiesiog palengvina ir taip ne itin įtemptą darbą). Be to, Akcinių bendrovių įstatyme nurodyta, kad sprendimą dėl ilgalaikio turto, kurio kaina didesnė kaip 1/20 bendrovės įstatinio kapitalo, įsigijimo arba perleidimo turi priimti įmonės valdyba (nebent įstatuose būtų nurodyta kitokia kaina) ir tik tuomet, jeigu bendrovėje valdyba nesudaroma, – įmonės vadovas. Taip pat būtina įvertinti tai, kad įmonės įstatuose gali būti numatyta, jog valdyba, prieš priimdama tokį sprendimą, turi gauti visuotinio akcininkų susirinkimo pritarimą. Tik naudingas ilgalaikis turtas turi prasmę buhalterinėje ir finansinėje apskaitoje. Nenaudojamas, kitaip sakant, pajamų neuždirbantis turtas gali būti paprasčiausiai saugomas įmonės teritorijoje, bet šiuo atveju finansinės apskaitos

vaidmuo labai nedidelis. Lygiai kaip ir išteklių, neturinčių savininko (kaip mūsų aptarto gamtovaizdžio), arba ilgalaikio turto, kurio vertės neįmanoma bent kiek tiksliau įvertinti

pinigais. Taigi ilgalaikis materialusis turtas – tai žmogaus ar gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonėje gaminant produkciją ar teikiant paslaugas. Kaip minėta, tokiu turtu numatoma naudotis ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį ir jis viršija įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio turto vertę. Ilgalaikis materialusis turtas dalyvauja įmonės veikloje uždirbant pajamas ilgą, tačiau ribotą laiką.

Įmonė turimą ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje užregistruoja suskirstytą pagal paskirtį. Visas ilgalaikis materialusis turtas balanse fiksuojamas tokia tvarka: žemė, pastatai ir statiniai, mašinos ir įranga, transporto priemonės, kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai, investicinis turtas (pastarasis dar skaidomas į žemę ir pastatus), sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai (žr. 1 (5.3) lentelę).

1 (5.3) lentelė

Ištrauka iš balanso

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
	TURTAS			
A.	ILGALAIKIS TURTAS			
1.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
	<...>			
2.	MATERIALUSIS TURTAS			
2.1.	Žemė			
2.2.	Pastatai ir statiniai			
2.3.	Mašinos ir įranga			
2.4.	Transporto priemonės			
2.5.	Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai			
2.6.	Investicinis turtas			
2.6.1.	Žemė			
2.6.2.	Pastatai			
2.7.	Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai			
3.	FINANSINIS TURTAS			
	<...>			

Šitaip suskirsčius, įmonėje lengviau kaupti informaciją apie skirtingas funkcijas atliekančią ilgalaikį materialųjį turtą ir prireikus tą informaciją operatyviai panaudoti vadybai. Taigi, *į grupes pagal paskirtį sujungtas ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas to turto likvidumo (galimybės paversti tą turtą grynaisiais pinigais greičio) didėjimo tvarka*, pradedant mažiausiai likvidžiu turtu – žeme. Įmonės, sudarydamos balansą, turi laikytis nustatytos informacijos pateikimo tvarkos. Todėl galima lengvai skaityti įvairių įmonių balansus, palyginti juose pateiktus ne tik ilgalaikio materialiojo, bet ir kito įmonėje esančio turto duomenis. Balanse ilgalaikis materialusis turtas pavaizduojamas *Turto dalies A* skyriaus antroje grupėje.

Žemė įmonės balanse išskiriama atskirame straipsnyje, nes ji ypatinga tuo, jog vienintelė iš ilgalaikio materialiojo turto yra nenudevima. Apskaitoje užregistruota žemės pradinė vertė paprastai nesikeičia visą naudojimosi ja laikotarpį. Pakeisti pradinę žemės kainą galima tik ją *perkainojant*, kai, pavyzdžiui, dėl infliacijos arba dėl atliktų didelių

(pavyzdžiui, drenažo) darbų labai pagerėja žemės kokybė, arba kuriame nors regione, o gal ir visoje valstybėje augant paklausai, labai sumažėja jos pasiūla. Šiais atvejais apskaitoje ir finansinėse ataskaitose užfiksuota žemės kaina gali visiškai nebeatitikti tikrosios vertės. Tačiau visais atvejais labai svarbu tiksliai nustatyti pradinę žemės kainą, nes jos įsigijimas susijęs su įvairiomis įmonės patirtomis išlaidomis. Pirmiausia pirkėjas ne tik turi sumokėti pardavėjui suderėtą žemės kainą – tenka sumokėti nemažai mokesčių valdžiai. Galimas atvejis, kad žemė įsigyjama kartu su joje esančiu senu ir įmonei nereikalingu pastatu ar kokiu nors statiniu. Todėl jo nugriovimo išlaidos (darbo užmokesčio, mechanizmų naudojimo ir t. t.) taip pat turi būti įskaičiuojamos į pradinę žemės vertę. Jeigu iš nugriauto seno pastato gaunama pajamų (pavyzdžiui, pardavus senovines plytas, iš kurių tas pastatas buvo pastatytas), gautoji suma mažina pradinę žemės vertę (ji dar vadinama *įsigijimo savikaina*).

Gamybiniai ar administraciniai **pastatai ir statiniai** gali būti įsigijami sumokant pardavėjui tam tikrą pinigų sumą už jau pastatytus pastatus ar statinius arba gali būti statomi įmonės jėgomis, perkant statybines medžiagas, samdant darbininkus arba specializuotas statybos įmones ir pan. Jeigu įsigijami jau užbaigti pastatai ar statiniai, tai jų įsigijimo savikainą sudarys pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta kaina, papildomų darbų, atliekamų prieš pradėdant eksploatuoti pastatą ar statinį, vertė ir įvairūs šio ilgalaikio turto registravimo mokesčiai. Jeigu įmonė pati pasistato pastatus ar statinius, tai pradinę įsigijimo savikainą, kuri bus užfiksuota apskaitoje, sudarys visos išlaidos, susijusios su pastato ar statinio pastatymu (darbo užmokesčio, socialinio draudimo, medžiagų, transporto ir kitos).

Balanso straipsnyje **Mašinos ir įranga** parodomas įmonės gamybinė įranga ir mašinos, kuriomis įmonėje ilgą laiką gaminama produkcija ar teikiamos paslaugos. Tai *aktyvusis* įmonės ilgalaikis turtas, kuris tiesiogiai dalyvauja uždirbant pajamas. Į mašinų ir įrangos pradinę vertę taip pat įskaičiuojamos visos išlaidos, susijusios su jų įsigijimu. Taigi į ją įskaitoma ne tik pirkimo–pardavimo sutartyje aptarta kaina, bet ir įtraukiamos įsigyto turto atsivežimo, sumontavimo, patikrinimo prieš eksploataciją, mašinų instaliavimo ir panašios išlaidos.

Įmonės, jeigu reikia jų veiklai, dažnai įsigyja įvairių **transporto priemonių**. Tai lengvieji arba krovininiai automobiliai, jų priekabos, autobusai, traktoriai, kartais net traukiniai ar laivai bei lėktuvai, specialios konvejerių tipo transportavimo priemonės, vamzdynai ir pan. Jas įmonė įsigyja, kad naudotų ilgą laiką ir teiktų paslaugas arba aptarnautų pačios įmonės darbuotojus. Jų, kaip ir kito ilgalaikio materialiojo turto, įsigijimo (pradinė) savikaina apskaitoje turi būti registruojama prie pirkimo kainos pridėjus visas išlaidas, susijusias su šių transporto priemonių įsigijimu.

Tas pats pasakytina ir apie **įrenginius, prietaisus ir įrankius**, kurie, uždirbant pajamas, naudojami pasyviai. Jiems priskiriamos, pavyzdžiui, patalpų apsaugos sistemos, teritorijos stebėjimo sistemos, įvairūs vežimėliai, keltuvai, kuriais įmonės viduje transportuojamos žaliavos ir pagaminta produkcija, įrankiai ir visas kitas turtas, skirtas gamybai aptarnauti ar kitai įmonės veiklai vykdyti. Šiai grupei taip pat priskiriami baldai, kompiuteriai ir jų priedai, įvairi biuro technika, ryšio priemonės, paveikslai, kiti interjero elementai ir panašus turtas. Šio turto sumos dažniausiai nėra reikšmingos.

Investicinį turtą sudaro žemė ir pastatai. Anksčiau aptartuose *Žemės* bei *Pastatų ir statinių* straipsniuose parodomi įmonei gaminant produkciją ar parduodant prekes naudojama žemė ir pastatai. Investiciniam turtui priskiriama tokia žemė ar pastatai, kurie duoda įmonei ekonominės naudos ne juos naudojant gamybos ar vadybos tikslais, bet *nuomojant* tretiesiems asmenims arba tiesiog laikant *nenaudojamus*, laukiant jų kainų kilimo, o vėliau – perleidžiant tretiesiems asmenims ir iš to uždirbant pelną.

Čia reikėtų prisiminti, kad investicinis turtas priskiriamas *ilgalaikio turto* kategorijai, todėl, jeigu įmonė žemės sklypus ar pastatus bei patalpas įsigyja siekdama pasipelnyti iš trumpalaikio kainų kilimo (spekuliaciniais tikslais), toks turtas turi būti priskirtas trumpalaikio turto kategorijai ir atspindėtas balanso *Trumpalaikio turto sudėtyje* straipsnyje *Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti*. Mat šiuo atveju reikėtų kalbėti ne apie to turto *įsigijimą* ir jo *perleidimą*, bet apie jo *pirkimą* turint tikslą *perparduoti*. Todėl investiciniam turtui priskirtinas tik toks turtas, kurį planuojama perleisti bent jau po metų. **Prisiminkite: trumpalaikis turtas perkamas turint tikslą jį perparduoti arba sunaudoti gaminant produkciją bei teikiant paslaugas, o ilgalaikis turtas įsigyjamas turint tikslą jį ilgą laiką naudoti įmonės veikloje. Toks turtas ne parduodamas, bet perleidžiamas.**

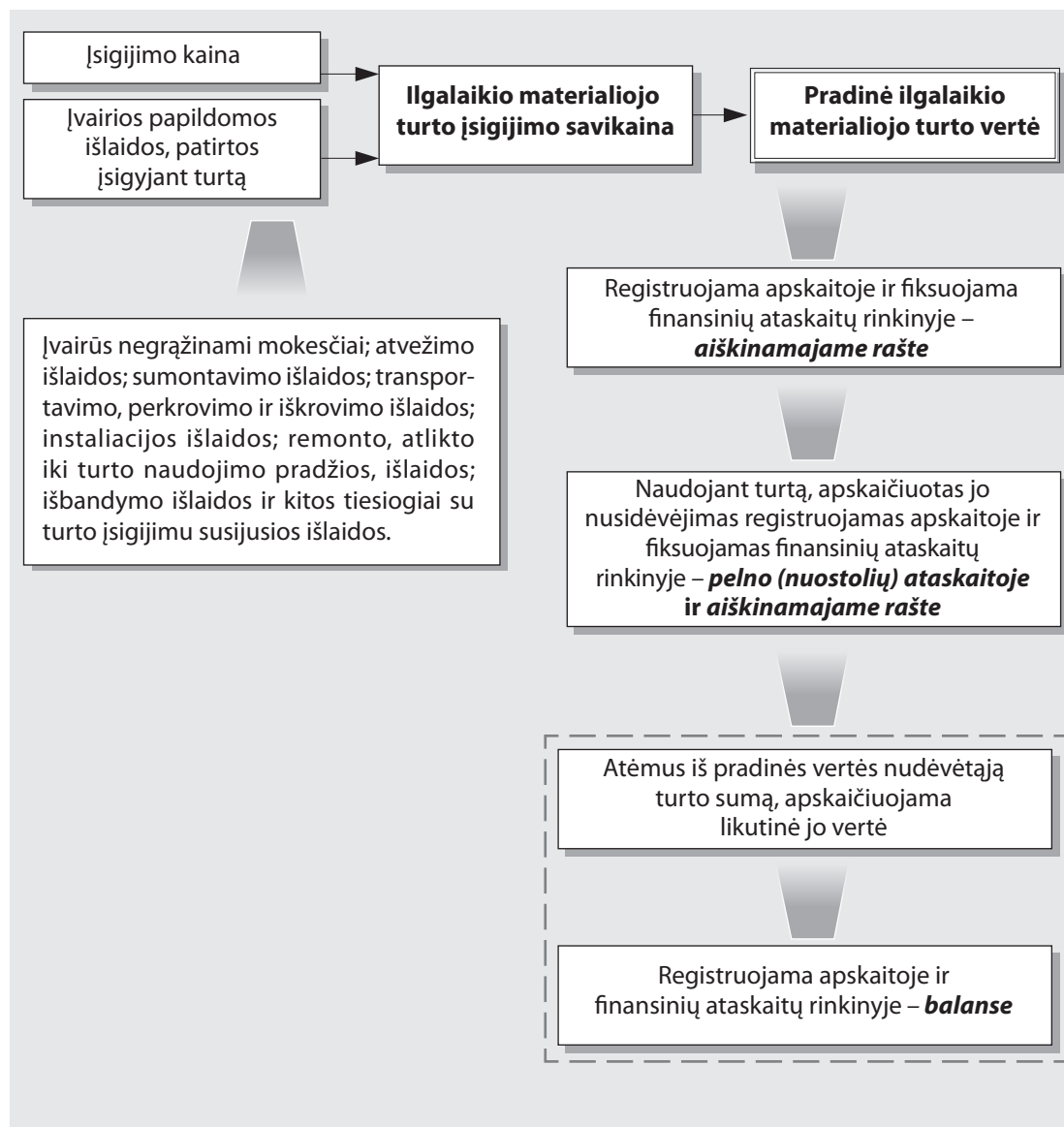
Suprantama, priskyrimas ilgalaikiam turtui neužkerta kelio susiklosčius palankioms rinkos sąlygoms tą turtą perleisti ir anksčiau, tačiau tokie greiti pardavimai turėtų būti išimtiniai atvejai. Be to, kartais įmonės investavimo tikslais įsigyja ne tik žemės sklypų ar pastatų, bet ir meno vertybių, numizmatinių prekių ar kitokių brangenybių. Tokie pirkiniai nepriskiriami investicinio turto kategorijai. Jie turėtų būti rodomi ilgalaikio turto grupėje kaip *kitas ilgalaikis turtas* arba trumpalaikio turto grupėje kaip *ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti*, jeigu įmonė ketina juos parduoti.

Sumokėtų avansų ir vykdomų materialiojo turto statybų (gamybos) darbų straipsnyje kaupiamos visos išlaidos, kurias įmonė patiria ketindama įsigyti ilgalaikį materialųjį turtą, arba išlaidos, patirtos vykdant ilgalaikio materialiojo turto statybos (gamybos) darbus. Už tokį turtą iš anksto sumokėtos sumos priskiriamos sumokėtiems avansams. Kai statybų darbai bus baigti, visos sukauptos išlaidos sudarys pradinę objekto vertę, kuri iš straipsnio *Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai* turės būti perkelta į atitinkamą ilgalaikio materialiojo turto straipsnį, pavyzdžiui: *Pastatai ir statiniai, Mašinos ir įranga* ar kitus, atsižvelgianį į tai, kas buvo pagaminta ar pastatyta.

Verslo apskaitos standartuose laikomasi principo, kad **išankstiniai apmokėjimai už turtą balanse turi būti parodyti tos rūšies turto grupėje, už kurį buvo sumokėta**: išankstiniai apmokėjimai už ilgalaikį materialųjį turtą – *Ilgalaikio turto skyriaus Materialiojo turto grupės* straipsnyje „Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai“, atitinkamai išankstiniai apmokėjimai už atsargas – *Trumpalaikio turto skyriaus Atsargų* grupės straipsnyje „Sumokėti avansai“ ir pan.

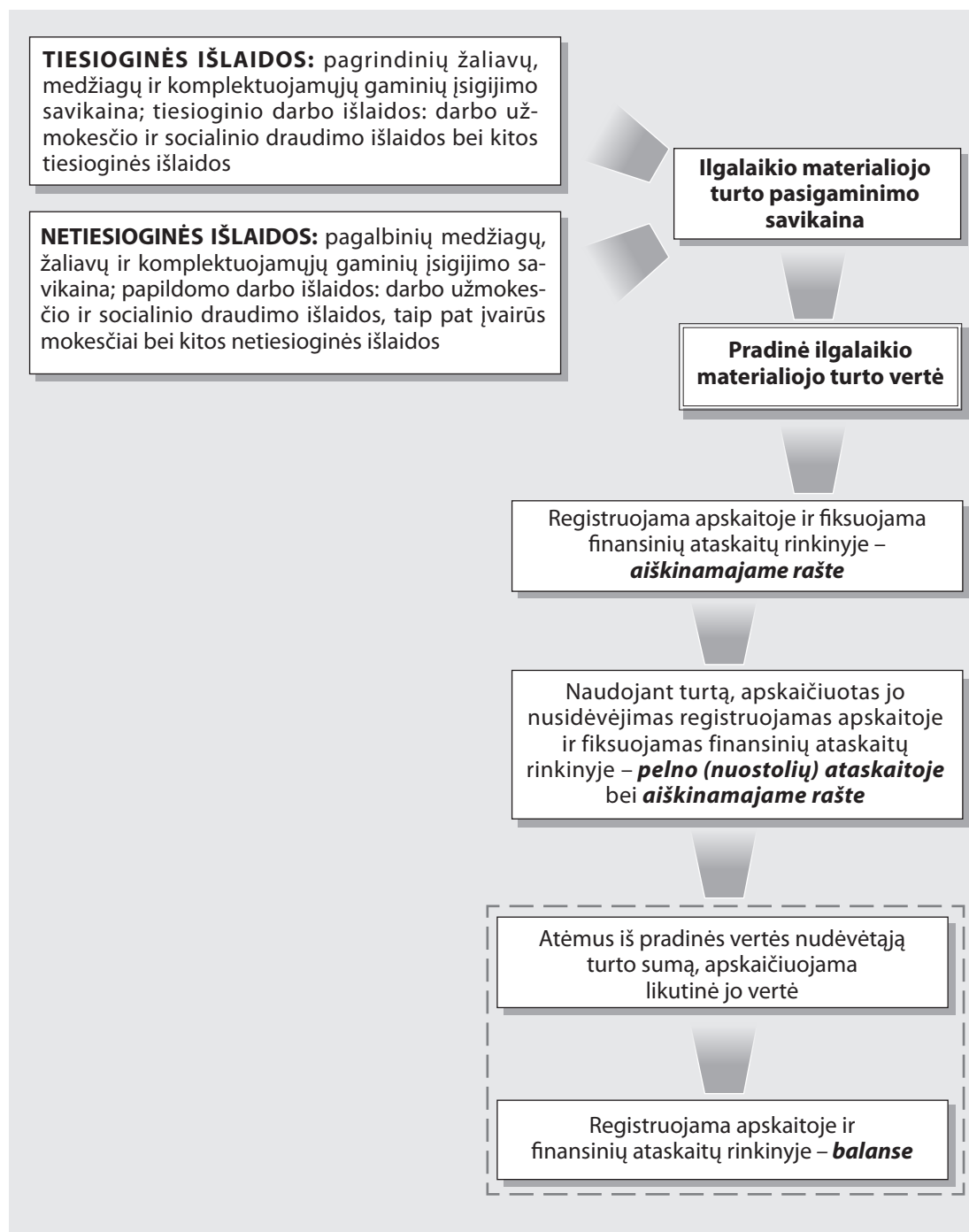
Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad **balanse ilgalaikis materialusis turtas ne visuomet grupuojamas pagal jo rūšis ar pobūdį, bet ir pagal tai, koku būdu įmonė tikisi gauti ekonominės naudos iš to turto**. Pavyzdžiui, įsigijus seną vagonėlį ant ratų ir jame įrengus sargo būdelę ar pirtį, tokį turtą balanse turėtuome priskirti *kitam materialiajam turtui*, bet ne transporto priemonėms. Toks yra vieno iš bendrųjų apskaitos principų – **turinio viršenybės prieš formą** – praktinis įgyvendinimas. **Į atitinkamas grupes sujungtas vienos rūšies turtas balanse pateikiamas kartu, nesvarbu, koku būdu jis įsigytas**. Pavyzdžiui, *Mašinų ir įrangos* straipsnyje kartu parodoma ir įmonei nuosavybės teise priklausanti įranga, ir įsigyta pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, naudojama įmonės veikloje ir išnuomota ar laikinai nenaudojama įranga. Ką tik aiškinome, kad šiame straipsnyje atspindimi netgi sumokėti avansai (debitorinės skolos, taigi, turtas) už mašinas ar įrangą, kuriuos įmonė gaus kada nors vėliau.

1 (5.3) schemoje pavaizdavome ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos formavimo procesą, kai turtas įsigijamas iš trečiųjų asmenų, schemoje 2 (5.3) – ilgalaikio materialiojo turto formavimo, kai jį gamina pati įmonė, procesą.



1 (5.3) schema. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina jį įsigyjant ir turto vertės atvaizdavimas finansinėse ataskaitose

Įskaičiuoti ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas į vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, taip pat į to laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas įsigyjamas, neleidžia *įmonės veiklos tęstinumo* principas: buhalteriai turi laikytis prielaidos, kad, pasibaigus einamajam ataskaitiniam laikotarpiui, įmonės veikla nesibaigia, o tęsiasi neribotą laiką. Todėl, remiantis minėtu principu, ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis turi būti pripažinta tik ta išlaidų dalis, kuri buvo skirta to laikotarpio pajamoms uždirbti arba kurios negalima susieti nė su vienu ateinančiu ataskaitiniu laikotarpiu. O išlaidos, kurios turės uždirbti pajamų ateityje, turi būti pripažintos turtu, uždirbsiančiu įmonei pajamų ateityje. Todėl **visos išlaidos (jeigu jas galima atskirti iš bendros įmonės išlaidų sumos), susijusios su ilgalaikio materialiojo turto įsigijimu, turi būti įtrauktos į šio turto savikainą, taigi pripažįstamos turtu, kuris vėliau bus nudėvėtas per to turto naudojimo laikotarpį.** Tačiau tikriausiai prisimenate, kad kai kurios išlaidos pelno (nuostolių)



2 (5.3) schema. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos suformavimas ir atspindėjimas finansinėse ataskaitose

ataskaitoje laikomos tam tikro laikotarpio *veiklos sąnaudomis* ir todėl visos įskaičiuojamos į tam tikro ataskaitinio laikotarpio sąnaudų sudėtį, nepriskiriant jokios jų dalies įmonėje sukurtam ar kuriamam turtui. Tokios yra, pavyzdžiui, *bendrosios ir administracinės sąnaudos*. Todėl pastarųjų į įsigijamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą įskaičiuoti nereikia, be to, ir neįmanoma.

INTARPAS

TIPINĖS ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS NUSTATYMO KLAIDOS

Perskaitę abu praktinius pavyzdžius, pabandykite nuspręsti, kokia gi bus staklių ir krovininio automobilio įsigijimo savikaina.

1. Įmonė „Saulė“ 20X1 m. gegužės 10 d. įsigijo stakles skolon už 100 000 Eur. Už jų pakrovimą, atvežimą iki įmonės ir iškrovimą iš logistikos įmonės gauta sąskaita, kurioje nurodyta 4000 Eur suma. Už staklių montavimo ir išbandymo darbus, atliktus gegužės–balandžio mėn., įmonė „Saulė“ sumokėjo stakles pardavusiai įmonei dar 20 000 Eur. Staklės pradėtos naudoti 2010 m. birželio 1 d.

Jeigu įmonės buhalteris pripažintų pakrovimo, atvežimo iki įmonės ir iškrovimo bei montavimo ir išbandymo darbų išlaidas to laikotarpio, kada šie darbai buvo atlikti, veiklos sąnaudomis, jis padarytų klaidą. Įsigijimo savikainos principas reikalauja įtraukti į turto objekto vertę visas reikšmingas išlaidas, patirtas įsigyjant turtą ir ruošiant jį naudoti. Išlaidos, patirtos iki staklių naudojimo pradžios, laikomos tiesiogiai susijusiomis su jų įsigijimu ir parengimu naudoti, todėl staklių įsigijimo savikainą sudaro jų pirkimo kaina, pristatymo į būsimą naudojimo vietą (pakrovimo, atvežimo iki įmonės ir iškrovimo) ir montavimo bei išbandymo darbų išlaidos – 124 000 Eur (100 000 € + 4000 € + 20 000 €).

2. Įmonė „Gėlė“ 20X1 m. sausio mėn. įsigijo krovininį automobilį už 30 000 Eur ir tą patį mėnesį pradėjo jį naudoti, pakeitė tepalus, padangas bei atliko smulkų automobilio remontą. Tepalai, padangos ir jų pakeitimas įmonei kainavo 1000 Eur, o smulkus remontas – 300 Eur.

Jeigu įmonės buhalteris įskaičiuotų eksploatavimo ir remonto išlaidas į automobilio įsigijimo savikainą, jis padarytų klaidą. Pradėjus naudoti įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą, su jo naudojimu susijusios išlaidos (eksploatavimo, draudimo, einamojo remonto ir kt.) turi būti pripažįstamos sąnaudomis, nes jos nesijusios su turto parengimu naudoti, be to, iš esmės tai yra turto eksploatacinės išlaidos, patiriamos jau pradėjus turtą naudoti. Krovininio automobilio įsigijimo savikaina yra 30 000 Eur, o pakeistų tepalų, padangų ir smulkaus remonto darbų išlaidas (1300 Eur) įmonė turi pripažinti veiklos sąnaudomis.

*Taigi ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo pagrindas visada turi būti faktinė jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina (kitai sakant, „kaina sau“), kuri dar vadinama įsigijimo (pasigaminimo) verte. Ją sudaro visos išlaidos, vienaip ar kitaip patirtos tą turtą įsigyjant (pasigaminant). Šis rodiklis, užfiksuotas finansinėse ataskaitose bei buhalterinėje apskaitoje, dažniausiai vadinamas **ilgalaikio turto pradine verte**. Taip pabrėžiama, kad tai yra turto vertė iki pradedant turtą naudoti, nes sąvoka **savikaina**, kalbant apie konkretų gaminį (šiuo atveju – įsigyjamą ilgalaikį turtą), dažniau vartojama apibūdinant būtent to turto įsigijimo kainos formavimo procesą, bet ne patį turto vertės rodiklį. Be to, šitokią sąvokų įvairovę dažnai lemia ir kiti jau ne kartą minėti veiksniai: netobula lietuvių ekonominė kalba, kartais atsainiai rengiami valdžios reglamentai, o dažniausiai – pats laisvosios rinkos ekonomikos sudėtingumas. Kitos išeities nėra, reikia pratintis prie tokios įvairovės. Laikui bėgant įprasite, be to, tai natūrali pažinimo proceso stadija. Vyresniems kolegoms buhalteriams tokie dalykai netrukdo. Panašiai kaip ir Jūs nepuolate į nevilgtį, jeigu kas nors visiems gerai žinoma „ilgalaikio naudojimo turtą“ – lazda – pavadina pagaliu, nes gerai žinote, kad tai beveik sinonimai, ir netgi nujaučiate, kurį iš šių dviejų žodžių kada pasirinkti. Ateityje panašiai laisvai elgsitės ir su buhalterinės apskaitos sąvokomis. Žinoma, jeigu tik šito norėsite ir sieksite. Vis dėlto pasistengti reikės, nes čia aptarėme toli gražu ne visas ilgalaikio turto esmę apibūdinančias sąvokas. Kai kurios iš nepaminėtų – pateiktame interpe.*

INTARPAS

VIENA MAŠINA – DEŠIMT VERČIŲ

Pradinė ilgalaikio turto (pavyzdžiui, mašinos) **vertė**, kurią sudaro visų išlaidų, patirtų įsigyjant tą turta, suma (ji dar vadinama **ilgalaikio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina**), nesikeičia visą turto naudojimo laikotarpį. Todėl ji – ir **pradinė vertė**! Ne tik akcininkams, bet ir daugeliui kitų finansinių ataskaitų rinkinių vartotojų labai svarbu žinoti, ko buvo vertas vienas ar kitas objektas iki pradėdant jį naudoti, taigi ir nudėvėti. Jeigu įmonė taip nutaria, ji gali ilgalaikį turta atvaizduoti ir **perkainotąja verte**. Tokiu atveju šis turtas ne rečiau kaip kartą per penkerius metus turi būti perkainotas. Jeigu už kokią nors ilgalaikį turta mainais gaunama kito turto (kitai sakant, mainomas ilgalaikis turtas atlieka mokėjimo priemonės (tarsi jis būtų pinigai) funkcija), tai tą turta reikalaujama įvertinti jo **tikrąja verte**.

Be abejo, nudėvėtają turto dalimi sumažėja paties turto, o ta dalis vadinama **ilgalaikio turto nusidėvėjimu** (analogiškai „sunaudoto“ *nematerialiojo* turto suma įvardijama **amortizacijos** sąvoka, vėliau paaiškinsime skirtumą). Iš pradinės ilgalaikio turto vertės atėmę nudėvėtą (ar amortizuotą) jo dalį, gauname **likutinę ilgalaikio turto verte** (kitai sakant, **nenudėvėtąją** jo verte), kuri rodo, už kokią sumą ilgalaikio turto įmonė turi tam tikru momentu. Šia suma ilgalaikis turtas atspindimas balanse (dėl to ji vadinama **balansine verte**), nes jo informacijos vartotojams svarbiausia žinoti, kokios vertės ir kokio turto įmonė turi finansinių ataskaitų parengimo dieną. Tiems informacijos vartotojams, kurie nori detaliau susipažinti su įmonės ilgalaikiu turta, atitinkamose metinių finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamojo rašto pastabose pateikiami duomenys ir apie pradinę ilgalaikio turto verte bei nudėvėtą jos dalį. Iš šių duomenų jau galima spręsti ne tik apie tai, ar už didelę sumą įmonė turi ilgalaikio turto, bet ir numanoma, kokio senumo tas turtas, tiksliau sakant, kiek jis nudėvėtas.

Pradinės ir nudėvėtosios turto vertės skirtumą, kuris, kaip pamenate, vadinamas likutine verte, įmonė nudėvės ateityje naudodama šį turta. Taigi ją būtų galima vadinti dar ir **nudėvėtina ilgalaikio turto verte**. Tačiau ne visada. Gana dažnai pasitaiko, kad nudėvimas ne visas ilgalaikis turtas, nes, nudėvėjęs jį iki tam tikro lygio (vadinamosios **likvidacinės vertės**), jis toliau naudoti nebetinka. Tokiu atveju nudėvėtina turto verte bus lygi likutinės ir likvidacinės jo vertės skirtumui.

Paminėjome nemažai sąvokų, tačiau tik tas, kurios vartojamos *finansinėje* ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje. Pavyzdžiui, nurodydama, kaip reikia apskaičiuoti nekilnojamojo turto mokesčių sumą, valdžia įtraukia dar ir šios turto rūšies **mokestinės vertės** sąvoką. Įmonių finansinių ataskaitų rinkinių duomenis analizuojantys specialistai vartoja dar ir **einamųjų išlaidų vertės (kitai – atkuriamosios turto vertės)** sąvoką. Pastaroji išreiškiama pinigų suma, kurią reikėtų sumokėti šiandien (taigi ir šios dienos vertės pinigais!), norint įsigyti tokį patį turta, kokį dabar naudojame. Šitoks rodiklis labai praverčia, nors dažniausiai nuliūdina, nes paaiškėja, kad už paskutinės dienas veikiančią, bet dar vis burzgiančią traktorių netrukus reikės mokėti ne dvigubai (nes traktoriai pabrango), bet trigubai ar net keturgubai (nes ir pinigai „atpigo“) brangiau. Taigi LIFO bei FIFO atsargų įvertinimo metodus būtų pravartu prisiminti ne tik apskaičiuojant prekių likučius.

Ilgalaikis turtas nudėvimas, kai, jį naudojant, uždirbama pajamų. Todėl buhalteriai visada turi įskaičiuoti šio turto nudėvėtąją dalį į atitinkamo apskaitinio laikotarpio sąnaudų sudėtį. Tik tada bus galima tiksliai apskaičiuoti kiekvieno atskaitinio laikotarpio ūkininkavimo rezultatus. Ilgalaikio **materialiojo turto nusidėvėjimo ar nematerialiojo turto amortizacijos sąnaudos** – taip pat svarbios kategorijos ilgalaikio turto įvertinimo grandinėje. Jas netrukus aptarsime, nagrinėdami specialiai tam skirtą klausimą.

Beje, gal jus išgąsdino ilgalaikį turta apibūdinančių sąvokų įvairovė? Nereikia per daug jaudintis, čia toli gražu ne viskas, ką turėsite žinoti, jeigu jau žadate dirbti buhalterinį darbą. Be to, šios srities *pagrindus* turėtų išmanyti kiekvienas vadovas ir vadybininkas. Taigi dar kartą perskaitykite šį intarpą, o dar geriau – trumpai jį susikonspektuokite ir išmokite.

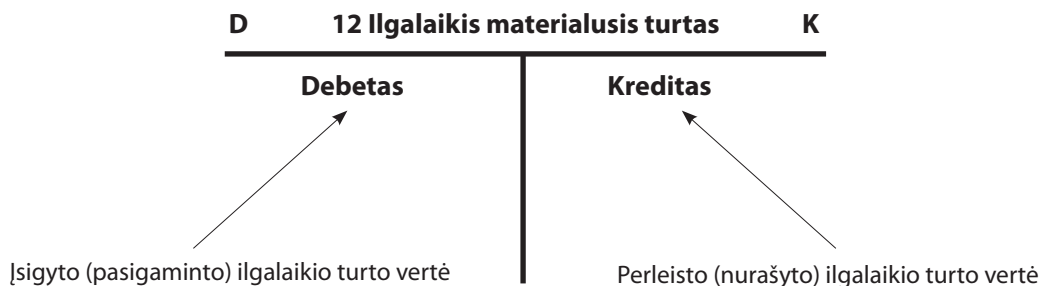
Buhalteriams gali kilti ilgalaikio turto įvertinimo problemų tais atvejais, kai, įsigyjant skirtingų rūšių ilgalaikį turta, sumokama bendra suma. Taip pasitaiko gan dažnai, kai dėl tam tikrų priežasčių atskirai įvertinti sudedamųjų to turto dalių nenori nei pardavėjas, nei pirkėjas. Tokiu atveju **bendras turto įsigijimo išlaidas kiekvienai įsigyto turto rūšiai reikėtų paskirstyti proporcingai jų įvertintų rinkos kainų santykiui**.

Pavyzdžiui, įmonė A iš įmonės B įsigijo žemę, pastatą ir jame esančius įrenginius už

bendrą 2 000 000 Eur sumą. Dokumentuose atskirai kiekvieno turto kaina nebuvo nurodyta. Ekspertai įvertino nupirktą turta, atsižvelgdami į to turto **tikrąją vertę** (į sumą, už kurią turto vertės nustatymo dieną trečiosios šalys viena kitai įprastomis rinkos kainomis galėtų parduoti šį turta): žemė – 50 000 Eur, pastatas – 1 200 000 Eur, įrenginiai – 800 000 Eur. Įmonė A savo apskaitoje turi atskirai įvertinti kiekvieną objektą – juk žemė apskritai nenudevima, o įrenginių ir pastato nusidėvėjimo laikotarpiai skirtingi. Todėl, neatskyrus šių objektų verčių, būtų neįmanoma tiksliai apskaičiuoti jų nusidėvėjimo. Ilgalaikio materialiojo turto vertes, kurios registruojamos apskaitoje, šiuo atveju reikėtų apskaičiuoti taip:

Konkretaus turto vieneto įvertinta rinkos kaina		×	Bendra sumokėta už turta suma	=	Įkainota atskiro įsigyto turto vertė (registruojama apskaitoje ir parodoma finansinėse ataskaitose)
<hr/>					
Bendra įsigyto turto įvertinta rinkos kaina					
1) žemė	$\frac{50\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	48 780 €
2) pastatas	$\frac{1\,200\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	1 170 732 €
3) įrenginiai	$\frac{800\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	780 488 €
			Iš viso:		2 000 000 €

Visų ilgalaikio turto rūšių įsigijimas ar pasigaminimas (turto padidėjimas) registruojami turto sąskaitų debeto pusėje, o sumažėjimas jį perleidžiant ar nurašant – kredito pusėje.



Neberašysime daugelio sąskaitų korespondencijų, kuriomis buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojamas ilgalaikio turto formavimas. Jos yra paprastos ir jau ne kartą minėtos, be to, jas galėsite pakartoti atlikdami šio skyriaus užduotis. Paminėsime tik bendrą tokių buhalterinių įrašų atlikimo taisyklę: **formuojant įsigijamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą, debetuojamos atitinkamos tokio turto sąskaitos ir kredituojamos jį įsigyjant (statant, surenkant ar sumokant pinigus už jau sukurtą) sunaudoto turto bei dėl to atsiradusių įmonės įsipareigojimų (pavyzdžiui, atsiradus skolai dėl apskaičiuoto darbo užmokesčio turta kuriantiems darbuotojams) sąskaitos.**

Lieka pridurti, kad kartais įmonės gali neatlygintinai gauti turto, keistis tarpusavyje tam tikrais ilgalaikio turto objektais. Tuomet pinigais reikėtų kompensuoti tik skirtumą tarp brangesnio ir pigesnio turto. Kadangi tokiais atvejais turtu keičiamasi, vadovaujantis

ne likutinėmis tų objektų vertėmis, bet rinkos kainomis (intarpe minėta *tikraja verte*), jas nustatyti iš *įmonės veiklos tęstinumo* principu vedamos apskaitos duomenų būna neįmanoma. Tokiais atvejais dėl rinkos kainos mainų partneriams reikia susitarti patiems arba kviestis į pagalbą nešališkus specialistus – *turto vertintojus*. O jeigu galima taikyti kelis įmonės turto vertinimo būdus, įmonės turėtų pasirinkti tą būdą, kuriuo įvertinta turto kaina būtų mažiausia. To reikalauja *atsargumo principas*. Tuo atveju, jeigu įmonė neatlygintinai gautų ilgalaikio materialiojo turto, o jo perdavimo dokumentuose nebūtų nurodyta to turto vertė, tuomet tokio turto įsigijimo savikaina būtų laikoma tikroji jo vertė (rinkos kaina). **Tikroji vertė – tai suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti išsipareigojimą.** Todėl finansinėje apskaitoje nemokamai gautą turtą reikia įkainoti rinkos kaina (tikraja verte) bei registruoti *ilgalaikio turto ir kitos veiklos pajamų* padidėjimą.

{ D 12 Ilgalaikis materialusis turtas
 { K 54 Kitos veiklos pajamos

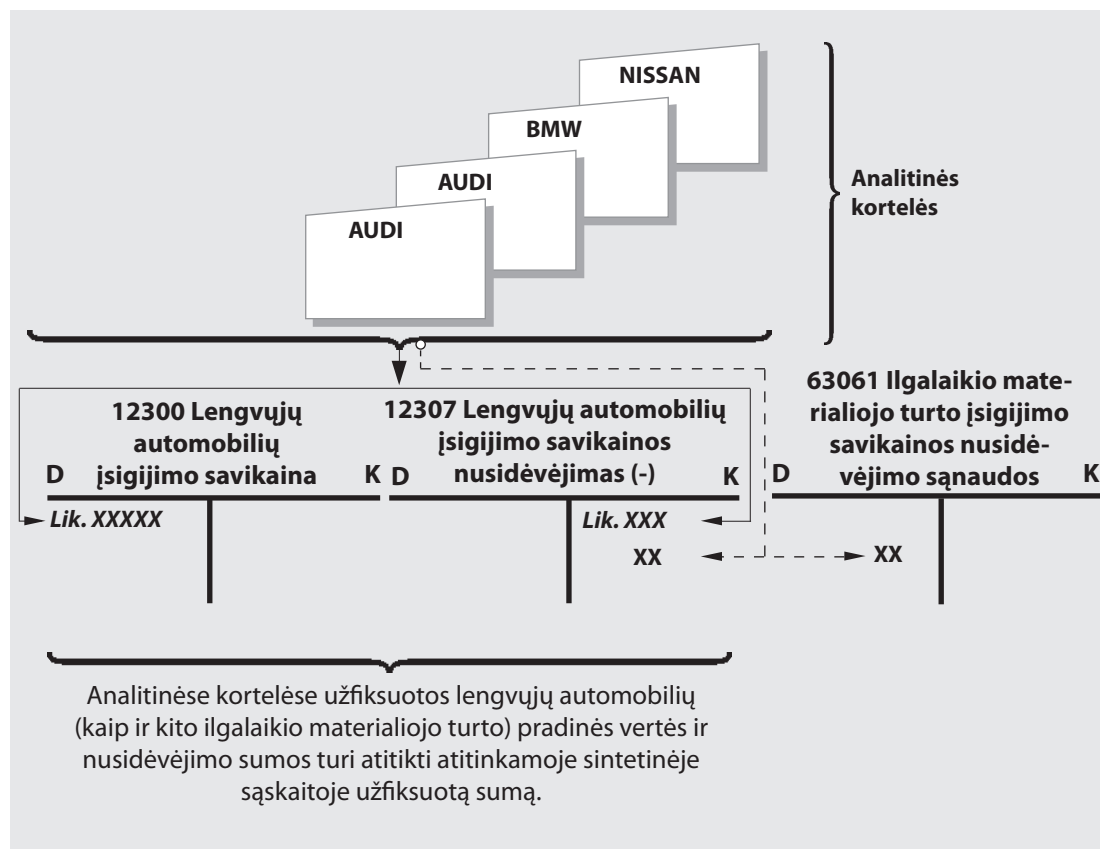
Ilgalaikis materialusis turtas pagal jo paskirtį apskaitoje skirstomas į tam tikras grupes. Dėl to naudojama ir daugiau sąskaitų šiam turtui apskaityti, bet neapsiribojama atitinkamos balanso eilutės rangu. Antra vertus, dažnai įmonės turi daug vienos rūšies ilgalaikio materialiojo turto, kuris finansinėse ataskaitose (balanse) atvaizduojamas priskiriant jį vienai grupei. Tačiau tokio turto einamajai apskaitai atidaromos atskiros sąskaitos. Pateiksime konkretų pavyzdį:

D	12 Ilgalaikis materialusis turtas	K
D 121 Pastatai ir statiniai		K
1210 Gamybiniai D pastatai K		
1211 Administra- D ciniai pastatai K		
1212 Kiti D pastatai K		
D 1213 Statiniai		

Aiškindami sąskaitų plano struktūrą, pabrėžėme, kad sąskaitų skirstymas į sintetines, subsąskaitas bei analitines – iš esmės susitarimo, bet ne tikslių taisyklių dalykas. Paaškinsime tai dar kartą nagrinėdami pavyzdį. Iš pateiktos schemos matyti, kad sąskaitos Nr. 1210, 1211,

1212 ir 1213 yra sąskaitos Nr. 121 analitinės sąskaitos, o pastaroji yra sintetinės sąskaitos Nr. 12 subsąskaita. Galima sakyti ir taip. Tačiau, jeigu įmonė nori kaupti duomenis pagal daugiau skirtingų požymių, ji gali išskirti ir daugiau sąskaitų lygių. Pavyzdžiui, įmonė gali turėti įvairių gamybinių pastatų, kuriuos apskaito skirtingose sąskaitose: Nr. 12100 *Dažymo cecho pastatas*, Nr. 12101 *Sukirpimo cecho pastatas*, Nr. 12103 *Siuvimo cecho pastatas* ir t. t. Tuomet pastarąsias sąskaitas reikėtų vadinti analitinėmis, sąskaitą Nr. 1210 *Gamybiniai pastatai* ir kitas to paties rango sąskaitas – subsąskaitomis, sąskaitą Nr. 121 *Pastatai ir statiniai* – sintetinė sąskaita, o sąskaitą Nr.12 *Materialūs turtas*, ko gero, reikėtų įvardyti „supersąskaita“. Tikrai painu, todėl dar kartą primename: tokiomis klasifikacijomis neverta užsiiminėti, kiekviena sąskaita savo rangą įgyja tik konkrečiomis sąlygomis, tam tikrų už ją aukštesnio ir žemesnio rango sąskaitų kontekste. Verčiau atsiverskite sąskaitų planą ir įsitikinsite, kad daugelis ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų turi net po septynias reguliuojančiąsias sąskaitas: tris papildančiąsias – *Vertės pokytis dėl perkainojimo*, *Ruošiamas naudoti turtas* ir *Kapitalizuotos remonto, rekonstravimo išlaidos* – ir keturias kontrarines: *Kapitalizuotų remonto, rekonstravimo išlaidų nusidėvėjimas (-)*, *Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)*, *Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-)* ir *Vertės sumažėjimas (-)*. Išsamesnę informaciją apie ilgalaikį turtą tikslinga kaupti analitinėse apskaitos kortelėse, kuriose atskirai fiksuojamas kiekvienas įmonės veikloje naudojamo ilgalaikio turto objektas.

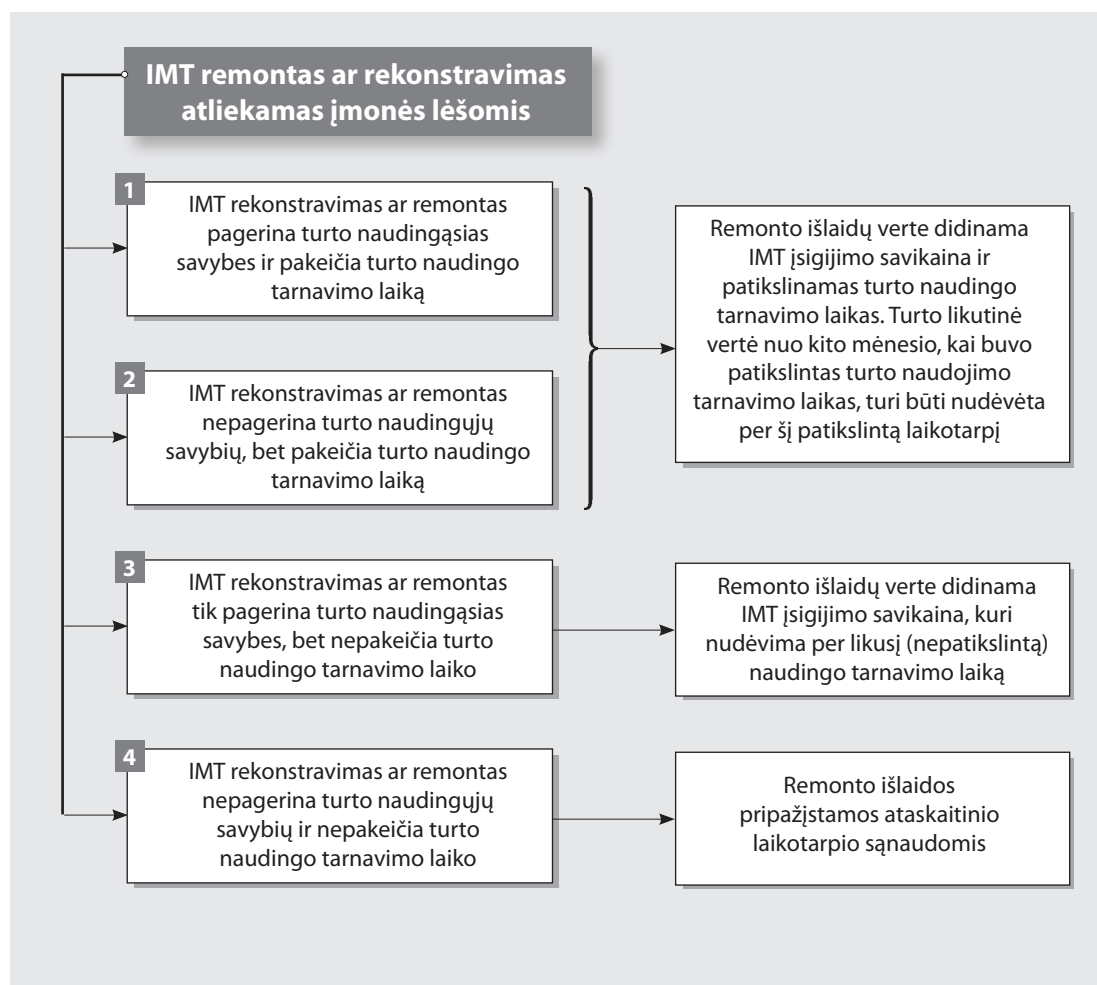
Analitinės kortelės padeda sumažinti sąskaitų skaičių. Šiose kortelėse fiksuojami duomenys apie ilgalaikį turtą: gavimo data, eksploatavimo pradžia, pradinė vertė, nusidėvėjimo norma, eksploatavimo vieta, jose kaupiama ir kiekvieno objekto nusidėvėjimo suma. Apibendrinti duomenys iš analitinių kortelių bendromis sumomis surašomi į buhalterines sąskaitas.



3 (5.3) schema. Ilgalaikio materialiojo turto analitinės ir sintetinės apskaitos ryšys

Ilgalaikio materialiojo turto tobulinimo apskaitos pagrindai

Iki šiol įsigyjamo ir turimo turto finansinės apskaitos klausimus aiškinome darydami prielaidą, kad pradinė šio turto vertė per visą jo naudojimo laiką keičiasi tik mažėjimo linkme, kai šis turtas nudėvimas (jeigu nekalbėsime apie galimų klaidų registruojant turto pradinę vertę ištaisymus, bet tai aptarėme trečiajame knygos skyriuje). Tačiau bendra įmonės ilgalaikio turto vertė gali didėti ne tik įsigyjant šį turtą, bet ir kai kuriais kitais atvejais. Kartais įmonės patiria tam tikrų išlaidų, susijusių su jau naudojamu ilgalaikio materialiojo turto tobulinimu. Tai ilgalaikio turto rekonstravimo išlaidos, pavyzdžiui, skiriamos įvairiems pertvarkymo bei kitokio tobulinimo darbams, ar dėl šio turto remonto patiriamos išlaidos. Tikriausiai suprantate, kad šių išlaidų nederėtų priskirti kurio nors vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms. Juk visas patobulintas turtas bus naudojamas tikriausiai ne vienerius finansinius metus. *Pirmiausia pažymėtina: jeigu įmonė atlieka ilgalaikio turto tobulinimo darbus, tokios įmonės buhalteris privalo tobulintis, nes, remiantis vien tik buhalterinės apskaitos pagrindų žiniomis, teisingai atspindėti sąskaitose aptariamų procesų jam niekaip nepavyks. Todėl aptarsime tik pačią tokių operacijų registravimo buhalterinės apskaitos sąskaitose esmę, kuri pateikta 4 (5.3) schemaje.*



4 (5.3) schema. Ilgalaikio materialiojo turto remontas ir rekonstravimas

Įmonės, savo veikloje naudodamos nuosavą ilgalaikį materialųjį turta, patiria su šiuo turto naudojimu susijusių išlaidų, kurios gali būti traktuojamos kaip **eksploatacijos, remonto ir rekonstrukcijos kaštai**. Praktikoje kyla problemų, kuomet neaišku, kurioms iš minėtų kategorijų reikėtų priskirti tokias patirtas išlaidas, pavyzdžiui, kartais sudėtinga nustatyti, ar buvo atliktas ilgalaikio turto remontas, ar rekonstrukcija, o gal tiesiog atlikti eksploataciniai ilgalaikio materialiojo turto darbai. Rekonstrukcijos ir remonto sąvokos dažnai naudojamos kaip sinonimai, tačiau šių sąvokų prasmė nevienoda. **Esminis skirtumas tas, kad remontuoti** (pranc. *remonte* – taisymas) **galima kiekvieną ilgalaikį materialųjį turta, o rekonstruoti** (re- + lot. *constructio* – sustatymas, sandara) **galima tik pastatus ar statinius, t. y. nekilnojamąjį turta**. Rekonstrukcija yra turto perstatymas, siekiant sukurti jo naują kokybę, pakeičiant kai kuriuos išorės matmenis (pavyzdžiui, naujo aukšto pristatymas arba patalpų pertvarų keitimas ir pan.). Būtina pažymėti, kad dažnai praktikoje pasitaikantys langų ir durų keitimai arba sienų perdažymai yra susiję su natūralaus turto nusidėvėjimo atstatymu ir šie darbai nelaikomi rekonstrukcija, o priskiriami remonto kategorijai. Atliekant **ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimą – esminius ilgalaikio materialiojo turto pertvarkymo ar tobulinimo darbus**, – gali ne tik pailgėti turto naudojimo laikas, bet ir pasikeisti ar tobulėti jo atliekamos funkcijos, kitaip tariant, padidėti ilgalaikio turto naudingumas arba netgi pasikeisti tą turta naudojant uždirbamų pajamų pobūdis. Šitaip tobulinant ilgalaikį turta, iš esmės jis tarsi „kuriamas iš naujo“, todėl ir išlaidų suma, patirta atliekant tokius darbus, priskaičiuojama prie pertvarkyto ar kitaip patobulinto turto pradinės vertės. Tai visiškai pagrįsta, nes po tokio rekonstravimo iš esmės pasikeičia pertvarkytas turtas – savotiškai pratęsiama jo statyba, jis baigiamas gaminti arba perdaromas. Todėl registruojant buhalterinės apskaitos sąskaitose tokio pobūdžio darbų išlaidas, debetuojamos tobulinamų ilgalaikio turto objektų tam tikslui skirtos subsąskaitos, kredituojant atitinkamas išlaidų arba įmonės įsiskolinimų (darbuotojams ar tobulinimo darbus atlikusioms įmonėms) sąskaitas. Pavyzdžiui, registruojant atliktus esminius statinio rekonstravimo darbus, būtų debetuojama subsąskaita Nr. 12133 *Statinių kapitalizuotos remonto, rekonstravimo išlaidos*. Taip iš esmės ir baigiamas rekonstruojamo turto apskaitos procesas – per likusį to turto nusidėvėjimo laikotarpį kiekvienais metais nudėvima didesnė nei iki rekonstravimo turto vertė (žinoma, jeigu po šio patobulinimo nebuvo nutarta padidinti ir likvidacinės to paties turto vertės, kuri, kaip žinote, atitinkamai mažintų nudėvėtiną sumą). Tačiau po rekonstravimo dažnai ne tik padidėja ilgalaikio turto pradinė, taigi ir nudėvėtina, vertė, bet gali pailgėti ir rekonstruoto turto prognozuojamas nusidėvėjimo laikas.

Turto remontas visuomet bus siejamas su gedimų šalinimu, taisymu ar turto atnaujinimu. Šios išlaidos patiriamos siekiant pašalinti atsiradusius turto trūkumus, kurių praktiškai neįmanoma numatyti prieš pradėdant naudoti turta ir kurios dažniausiai tapatinamos su turto naudingųjų savybių pagerėjimu. Kita ilgalaikio turto tobulinimo kryptis – turto savybių atkūrimas, atstatymas tų jo savybių, kurias jis turėjo iki jo naudojimo pradžios. Atlikus didelius **ilgalaikio materialiojo turto remonto ar atnaujinimo darbus**, įprastai pailgėja turto eksploataavimo laikas (kitaip kam gi tuos darbus vykdyti?!), tačiau pats turtas iš esmės lieka toks pat. Pavyzdžiui, atliekant kapitalinį pastatų remonta, gali būti keičiamos kai kurios susidėvėjusios konstrukcijos (perklojamos grindys, keičiama stogo danga, sutrūniję langų rėmai ir t. t.), kapitališkai remontuojant sunkvežimį, gali būti keičiamos susidėvėjusios variklio dalys, surūdiję kėbulo elementai ir pan. Tokios paskirties išlaidų suma nedidina pradinės turto vertės (po remonto jis iš esmės nepasikeičia), tačiau mažina suremontuoto ar atnaujinto turto nusidėvėjimą, dėl to taip pat padidėja turto likutinė (nudėvėtina) vertė bei gali pailgėti suremontuoto turto nusidėvėjimo laikas. Todėl ir apskaitoje turi būti atliekami atitinkami įrašai, kredituojant atitinkamas išlaidų ar įmonės įsiskolinimų sąskaitas ir debetuojant suremontuoto turto *Kapitalizuotų remonto*,

rekonstravimo išlaidų subsąskaitas. Be to, analogiškai prieš tai aptartam atvejui reikia perskaičiuoti ir suremontuoto turto nusidėvėjimo laikotarpį bei metinę nusidėvėjimo sumą. Tarkime, automobilį, kurį iki patobulinimo buvo numatyta naudoti 5 metus, po jo esminio patobulinimo ekspertų komisija pripažino tinkamu naudoti net 10 metų. Tuomet reikėtų patikslinti ir iš esmės patobulinto turto tolesnį nusidėvėjimą, nudėvėtiną sumą paskirstant ir įskaičiuojant ne į ateinančių penkerių, bet į dešimties finansinių metų sąnaudas. Tuo tarpu eksploataavimo išlaidos (pavyzdžiui, tepalų keitimo) patiriamos siekiant užtikrinti efektyvų ilgalaikio materialiojo turto naudojimą veikloje, kad šis turtas per tarnavimo laikotarpį atliktų savo paskirtį.

Einamojo remonto savybė yra ta, kad išlaidos patiriamos dėl natūralaus ilgalaikio materialiojo turto eksploataavimo, todėl susidėvėjusios dalys keičiamos siekiant atkurti įprastines turto naudingąsias savybes. Tokio remonto išlaidos tampa ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Be abejo, ir pastato sienų perdažymas ar paprasčiausias automobilio ratų guolių pakeitimas gali padėti uždirbti pajamas ilgiau nei vienerius metus. Tačiau einamojo remonto išlaidos paprastai būna per mažos, kad, pridėjus jas prie likutinės suremontuoto ilgalaikio turto vertės (nesvarbu, ar padidinama šio turto pradinė vertė, ar sumažinamas jo nusidėvėjimas), vėliau keletą ar net keliolika metų apsimokėtų apskaičiuoti jų nudėvėjimą. Tai prieštarautų apskaitos vedimo *optimalumo* reikalavimui. Tokio remonto suma atspindima sąnaudų klasės sąskaitos Nr. 63011 *Remonto sąnaudos* debete.

Susipažinę su trimomis naujomis turto tobulinimo kategorijomis, prisiminkite, kad eksploatacinės išlaidos (taip pat einamojo remonto išlaidos) iš karto pripažįstamos laikotarpio sąnaudomis. Tokių išlaidų pavyzdžiai gali būti transporto priemonių tepalų bei padangų išlaidos, kopijavimo aparato rašalo papildymas, teritorijos priežiūros išlaidos. Tuo tarpu atlikus turto remontą arba rekonstrukciją reikia papildomai įvertinti suteikiamą rezultatą – jeigu buvo pagerintos turto naudingosios savybės arba pailgintas turto naudingo tarnavimo laikas, remonto išlaidų suma didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina. Taigi atlikto remonto išlaidas reikia priskirti ilgalaikiam turtui. Nuosavo turto remonto išlaidas pravartu rodyti tame pačiame straipsnyje kartu su suremontuotu turtu. Išsinuomoto turto remonto išlaidoms pateikti labiau tiks kito ilgalaikio turto straipsnis.

Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas ir nuvertinimas

Nudėvint ilgalaikį materialųjį turtą, mažinama jo likutinė vertė. Tačiau, kaip žinote, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumų nustatymas dažnai tėra tik subjektyvus įmonės administracijos vertinimas. Tai suprantama, nes labai sudėtinga įvertinti, kiek iš tikrųjų turto vertė sumažėjo per metus. Juo labiau kad turto vertė gali sumažėti dėl daugelio neprognozuotų priežasčių – nuo sparčios technologijų pažangos, padidėjusios tokio (ar dar tobulesnio) turto pasiūlos rinkoje iki įvairių avarių ar net stichinių nelaimių. Turtas laikomas nuvertėjusiu, jeigu jo balansinė vertė (vertė parodyta balanse) yra didesnė už atsiperkamąją vertę. Pavyzdžiui, įmonė įsigijo automobilį už 25 000 Eur. Po penkerių metų įvyko eismo įvykis ir automobilis buvo labai apgadintas. Iki eismo įvykio buvo sukaupta 15 000 Eur nusidėvėjimo. Po šio įvykio įvertinta, kad automobilio atsiperkamoji vertė – 4000 Eur. Atsiperkamoji vertė yra mažesnė už automobilio likutinę vertę (25 000 € - 15 000 € = 10 000 €), todėl apskaitoje registruojamas automobilio vertės sumažėjimas. Vertės sumažėjimo suma (10 000 € - 4000 € = 6000 €) pripažįstama veiklos sąnaudomis. Juk pripažinus vertės sumažėjimo sąnaudas, sumažėja ataskaitinio laikotarpio pelnas, tačiau vėlesniais laikotarpiais, apskaičiuojant nuvertinto turto nusidėvėjimą, bus pripažįstamos mažesnės nusidėvėjimo sąnaudos ir apskaičiuojamas didesnis pelnas.

Jau žinote, kad *atsargumo principas* neleidžia balanse nepagrįstai padidinti turto vertės. Kartais nustatyti patį turto nuvertėjimo faktą nebūna labai sudėtinga. Jeigu pastatas virto nuodėgulių ar griuvėsių krūva, o automobilis – metalo laužu, akivaizdu, kad jo vertė sumažėjo. Sudėtingiau įvertinti patį patirtų nuostolių dydį (t. y. turto nuvertėjimo sumą), ypač jeigu tuo turtu dar žadama naudotis ateityje, bet jo likučiai neparduodami. Tam pasitelkiami turto vertintojai ir kiti ekspertai. Žalos įvertinimo metodikos plačiau neaptarinėsime, nes tai – jau ne buhalterinės apskaitos reikalas. Mums svarbu, gavus ekspertų išvadas apie sumažėjusią realią turto vertę, šį faktą teisingai užregistruoti apskaitoje. Tai atliekama kredituojant specialiai tam skirtą atitinkamo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitos kontrarinę subsąskaitą. Pavyzdžiui, jeigu registruojamas gamybinio pastato vertės sumažėjimas, kredituojama sąskaita Nr. 12109 *Gamybinių pastatų vertės sumažėjimas (-)*. Kartu vertės sumažėjimo suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (nes būtent per tą laikotarpį vertė ir sumažėjo), todėl debetuojama sąskaita Nr. 63093 *Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos*. Savaimė suprantama, sumažinus turto likutinę vertę, vadinamąją *nenudėvėtąją vertę*, turės būti perskaičiuojamos ir būsimųjų laikotarpių nusidėvėjimo sumos. Jeigu dabar sumažėjusi ilgalaikio materialiojo turto vertė vėlesniais laikotarpiais atkuriamą (taip gali atsitikti dėl to, kad nustoja veikti turtą sumažinę veiksniai arba jie pradeda veikti priešinga linkme), šį faktą taip pat reikia parodyti apskaitoje. Tačiau svarbu žinoti, kad *tokiu atveju turto vertė gali būti atkuriamą tik neviršijant anksčiau nurašytosios sumos*. Tarkime, šalies ekonominio nuosmukio metu labai sumažėjus gamybinės paskirties nekilnojamojo turto kainoms, įmonė nusprendė nuvertinti turimus gamybinius pastatus. Po kelerių metų prasidėjus ekonominiam pakilimui, gamybinio turto rinkos kainos labai išaugo, todėl nuspręsta atkurti pradžioje nurašytą gamybinio pastato vertę. Turto nuvertinimą fiksuojantį įrašą jau aptarėme (nurašoma turto vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis), tačiau paminėtina, kad, didinant anksčiau sumažintą turto vertę, atliekamas atvirkštinis įrašas:

}	D 12109 Gamybinių pastatų vertės sumažėjimas (-)
{	K 63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos

Aptarėme turto vertės mažinimo ir vėlesnio sumažintos vertės atkūrimo procedūras. Dabar panagrinėkime priešingą – turto vertės didinimo – tvarką. Juk yra nemažai veiksnių, didinančių tokio turto vertę, pavyzdžiui, ryškesni infliacijos procesai. Jau aptarėme, koku būdu registruojamas ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas dėl to turto rekonstravimo ar remonto. Čia kalbėsime apie kitokį turto vertės padidėjimą. *Pirmiausia pažymėsime, kad gali būti didinama tik turto, kuris apskaitomas perkainota verte, vertė*. Apie pastarąjį apskaitos būdą dar nekalbėjome. Jau žinote, kad visas ilgalaikis materialusis turtas, *jį pajamuojuojant*, įvertinamas įsigijimo savikaina. Tačiau *vėliau, tą turtą pradedant naudoti*, jis gali būti apskaitomas vienu iš pasirinktų būdų: *įsigijimo savikaina* arba *perkainota verte*. Įmonės vadovai, atsižvelgdami į to turto specifiką, turi nuspręsti, kokį būdą taikyti, nes valdžia nedraudžia nė vieno iš jų.

Turto apskaitą jo *įsigijimo savikaina* jau aptarėme – turtas apskaitoje registruojamas jo įsigijimo savikaina, vėliau jo vertė laipsniškai mažinama turtą nudėvint, o kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dar pasitikslinama, ar jo vertė nesumažėjo, o jeigu sumažėjo, turtas dar ir nuvertinamas. Padidinti įsigijimo savikainos būdu (jeigu tokį metodą pasirinko įmonės vadovybė) apskaitomo turto vertę draudžiama, nors, pavyzdžiui, dėl nekilnojamojam turtui būdingo nuolatinio jo vertės augimo (iš dalies dėl pinigų nuvertėjimo) ilgainiui balanse rodoma jo likutinė vertė gali labai skirtis nuo realios jo vertės. Pavyzdžiui, garsioji Manheteno sala Niujorke prieš kelis šimtus metų su indėnais buvo išmainyta į 25 dolerių vertės peilių rinkinį. Kokia yra dabartinė jos vertė, ekspertai nedrįsta prognozuoti.

Turtą apskaitant *perkainota verte*, įprastu būdu apskaičiuojamas ir jo nusidėvėjimas, ir

vertės sumažėjimas dėl avarių ar kitų neprognozuotų įvykių. Tačiau šiuo atveju reikia atlikti dar vieną procedūrą. Jeigu pasirenkamas turto įvertinimo perkainota verte būdas, to turto vertė turi būti periodiškai peržiūrima, nustatant jo tikrąją vertę. Pačioje knygos pradžioje aiškindami vieną iš bendrųjų apskaitos principų – *įmonės veiklos tęstinumo*, – akcentavome, kad turtas privalo būti įkainotas ne finansinės ataskaitų parengimo momentu nusistovėjusiomis rinkos kainomis, bet įvertinus to turto būsimą naudą įmonei. Taigi, nustatant perkainojamo turto tikrąją vertę, to turto rinkos kaina yra tik vienas iš įtaką darančių elementų. Būtina atsižvelgti ir į kitas aplinkybes, todėl tikrąją turto vertę gali nustatyti turto vertintojai arba kvalifikuoti įmonės darbuotojai, kiti ekspertai, atlikdami specialius apskaičiavimus. Nustačius turto tikrąją vertę, atitinkamai koreguojama ilgalaikio materialiojo turto likutinė (nenudevėtoji) vertė – ji didinama arba mažinama. Turto perkainojimo periodiškumą nustato įmonės vadovai, tačiau ilgalaikio materialiojo turto apskaitos tvarką reglamentuojančiuose teisės aktuose reikalaujama, kad **turtas turi būti perkainojamas ne rečiau kaip kas penkeri metai**. Jeigu, perkainojant turtą, jo likutinę vertę reikia padidinti, debetuojamos atitinkamų ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų *Vertės pokytis dėl perkainojimo* subsąskaitos. Kadangi įmonei yra svarbu išlaikyti informaciją apie turto įsigijimo savikainą, turto vertės padidėjimo registruoti tiesiogiai *Įsigijimo savikainos* subsąskaitose negalima. Siekiant išlaikyti fundamentinę apskaitos lygybę, padidėjus turto vertei, reikėtų didinti ir nuosavo kapitalo arba įsipareigojimų sumas. Kadangi dėl turto perkainojimo įmonė neprisiėmė jokių papildomų įsipareigojimų, didinamas nuosavas kapitalas. Juk išties registruojamas nuosavo kapitalo padidėjimo faktas. Specialiai šiems tikslams nuosavo kapitalo sudėtyje numatytas *perkainojimo rezervas (rezultatai)*, o jam apskaityti išskiriamos atitinkamos sąskaitų plano trečiosios klasės sąskaitos. Nuosavo kapitalo padidėjimas registruojamas kredituojant sąskaitą Nr. 321 *Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas*. Šio rezervo, kaip ir kitų, tolesnę apskaitos tvarką aptarsime nagrinėdami nuosavo kapitalo apskaitos klausimus.

Perkainojus turtą, nusidėvėjimas toliau apskaičiuojamas nuo padidėjusios jo vertės. Kitą kartą turtą vėl perkainojus, apskaitoje dar kartą koreguojama jo vertė, vėl tikslinant nusidėvėjimo sumas. Perkainojant turto vertė gali ne tik didėti, bet ir mažėti. Imkime kad ir pastatų vertę: tarkime, kylant ekonomikai, steigiantis naujoms įmonėms, mieste pradeda trūkti šiuolaikiškų biuro patalpų, dėl to biuro pastatų ir atskirų patalpų vertė nuolat auga. Toks augimas gali tęstis keletą metų ar net dešimtmetį, bet anksčiau ar vėliau paklausa bus patenkinta ar net viršyta, ir patalpų kainos pradės kristi. Gali būti ir taip, kad konkretaus pastato vertė sumažėja vien dėl to, jog šalia jo pastatomas dar modernesnis biurų pastatas, o gal kalėjimas. Taigi, jeigu turto reali vertė sumažėja, dar kartą jį perkainoję, turėsime apskaitoje registruoti mažesnę vertę. Toks turto nuvertinimas registruojamas atvirkštiniu jau aptartajam vertės didinimui įrašų:

}	D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas
{	K 12101 Gamybinių pastatų vertės pokytis dėl perkainojimo

Tad prisiminkite: jeigu įmonė turi nudėvėto ilgalaikio materialiojo turto, kurį vis dar naudoja savo veikloje, tačiau reali vertė yra gerokai didesnė nei buhalterinėje apskaitoje užregistruota kelių eurų vertė, ją padidinti galima tik perkainojant. Atvejais, kai nudėvimas turtas dar nėra visiškai nudėvėtas, jo tolesnį vertės mažėjimą galima „pristabdyti“, mažinant nusidėvėjimo normatyvą. Verslo apskaitos standartai įpareigoja įmones kasmet peržiūrėti taikomus nusidėvėjimo normatyvus. Jeigu turtas dar nevisiškai nudėvėtas ir jį dar planuojama naudoti, verta pagalvoti apie nusidėvėjimo normatyvo keitimą, ilginant nudėvimąjį laikotarpį. Pakeitus normatyvą, likutinė vertė bus nudėvima per ilgesnį laikotarpį, todėl jo likutinė vertė mažės lėčiau. Kitame poskyryje bus nagrinėjami ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaitos klausimai.

NOTA BENE!

<ul style="list-style-type: none">• niekas nėra tiksliai nustatęs, nuo kokios sumos turtas laikomas ilgalaikiu, nes jis priskiriamas šiai kategorijai atsižvelgiant ne tik į jo kainą, bet ir pobūdį bei naudojimo laiką;
<ul style="list-style-type: none">• jeigu turtu naudojama ilgiau kaip vieną ataskaitinį laikotarpį, o šio turto įsigijimo savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio turto vertę, kurią nustato patys įmonės vadovai, jis laikomas ilgalaikiu, nes jam turi būti taikoma laipsniško nusidėvėjimo per kiekvieną ataskaitinį laikotarpį procedūra;
<ul style="list-style-type: none">• jeigu vis dėlto turtas labai pigus, jis nepriskiriamas ilgalaikiam, nors ir būtų naudojamas daugelį metų. Šito daryti neleidžia <i>apskaitos optimalumo</i> reikalavimas, nes buhalterių darbas, apskaičiuojant tokio turto nusidėvėjimą, kainuotų kur kas brangiau, negu būtų gauta naudos iš tokios informacijos;
<ul style="list-style-type: none">• ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas to turto likvidumo (galimybės jį paversti grynaisiais pinigais greičio) didėjimo tvarka;
<ul style="list-style-type: none">• visos išlaidos (jeigu jas tik galima atskirti), susijusios su ilgalaikio materialiojo turto įsigijimu, turi būti įtrauktos į šio turto savikainą (jo įsigijimo vertę), bet nepripažįstamos laikotarpiu, per kurį turtas buvo įsigijamas, sąnaudomis;
<ul style="list-style-type: none">• formuojant įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą, debetuojamos atitinkamos tokio turto sąskaitos ir kredituojamos jį įsigyjant sunaudoto turto bei dėl to atsiradusių įmonės išpareigojimų sąskaitos;
<ul style="list-style-type: none">• atlikus ilgalaikio turto rekonstravimą ar remontą, dėl kurio iš esmės pasikeičia pats turtas ir jo atliekamos funkcijos (pagerėja turto naudingosios savybės ir (arba) pasikeičia turto naudingo tarnavimo laikas), išlaidų, patirtų pertvarkant šį turtą, suma didinama pradinė jo vertė, taigi ir nusidėvėtina ilgalaikio turto vertė. Jeigu reikia, tikslinamas ir šio turto nusidėvėjimo laikotarpis. Neesminio (einamojo) ilgalaikio materialiojo turto remonto vertė, kai patiriamos eksploatavimo išlaidos, įskaitoma į ataskaitinio laikotarpio, per kurį remontas buvo atliktas, veiklos sąnaudų sudėtį;
<ul style="list-style-type: none">• kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi būti įvertinama, ar turto vertė nėra sumažėjusi: jeigu ji sumažėjusi, turtas turi būti nuvertinamas. Turtas laikomas nuvertėjusiu, jeigu jo balansinė vertė yra didesnė už atsiperkamąją vertę;
<ul style="list-style-type: none">• periodiškai, bet ne rečiau kaip metinių finansinių ataskaitų datą, nustatyta ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė ir to turto naudingo tarnavimo laikas turi būti peržiūrimi. Taip pat turi būti įvertinama, ar taikomas nusidėvėjimo metodas atitinka realų turto naudingųjų savybių kitimą naudojant tą turtą;
<ul style="list-style-type: none">• turtas gali būti apskaitomas įsigijimo savikaina arba perkainota verte. Įsigijimo savikaina apskaitomas turtas balanse parodomas įsigijimo savikaina, sumažinta turto nusidėvėjimo ir vertės sumažėjimo sumomis. Perkainota verte apskaitomas turtas turi būti perkainojamas įmonės vadovų nustatytu periodiškumu, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus.

Daugiau informacijos apie darbo priemonę –

tel. +3705 2700636, el. p. knygos@paciolis.lt arba www.paciolis.lt