

5.2. 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 ir 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. O tai nelengvas sprendimas, nes šiuo atveju veikia kur kas daugiau veiksnių nei tie, į kuriuos reikėjo atsižvelgti, apsisprendžiant, ar pasinaudoti pardavėjų siūlomais diskontais, kaip 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.

5.2.1. Įsigyjamo ir turimo ilgalaikio materialiojo turto įkainojimas, vėlesnis įvertinimas ir 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, jei 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 turi priimti įmonės valdyba ir tik tuomet, jei 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, taip pat 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. 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 įrengimai, transporto priemonės, kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai, nebaigta statyba, kitas ilgalaikis materialusis turtas ir investicinis turtas, kuris dar gali būti skaidomas į žemę ir pastatus (žr. 1 (5.2) lentelę). Šitaip jį suskirsčius, įmonėje lengviau kaupti informaciją apie skirtingas funkcijas atliekanti ilgalaikį materialųjį turtą ir prirėkus tą informaciją operatyviai panaudoti vadybai. Kaip matote, *į grupes pagal paskirtį sujungtas ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas to turto likvidumo (galimybės paversti tą turtą gryniaisiais pinigais greičio) didėjimo tvarka*: pradedant mažiausiai likvidžiu turtu – žeme ir baigiant paprastai likvidžiausiu investiciniu turtu. 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 antrojoje grupėje.

1 (5.2) lentelė

Ištrauka iš balanso

Eil. Nr.	Turtas	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
A.	Ilgalaikis turtas			
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS			
II.1.	Žemė			
II.2.	Pastatai ir statiniai			
II.3.	Mašinos ir įrengimai			
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			

Žemė įmonės balanse išskiriama atskirame straipsnyje, nes ji ypatinga tuo, jog vientelė iš ilgalaikio materialiojo turto nenudėvima. Apskaitoje užregistruota žemės pradinė vertė paprastai nesikeičia per visą naudojimosi ja laikotarpį. Pakeisti pradinę žemės kainą galima tik ją *perkainojant*, kai, pavyzdžiui, dėl infliacijos arba dėl atliktų didelių (pavyzdžiui, дренаžo) darbų labai pagerėja žemės kokybė arba kuriame nors regione, o gal ir visoje valstybėje augant paklausai smarkiai 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 išsigijimas susijęs su įvairiomis įmonės padarytomis išlaidomis. Pirmiausia pirkėjas ne tik turi sumokėti pardavėjui suderėtą žemės kainą, bet ir valdžiai nemažai mokesčių. Galimas atvejis,

kad žemė išigyjama kartu su joje esančiu senu ir įmonei nereikalingu pastatu ar koku nors statiniu. Todėl jo nugriovimo išlaidos (darbo užmokesčio, mechanizmų naudojimo ir t. t.) taip pat turi būti įskaičiuojamos į pradinę žemės vertę. O jeigu iš nugriauto seno pastato gaunamos pajamos (pavyzdžiui, pardavus senovines plytas, iš kurių tas pastatas buvo pastatytas), tai gautoji suma mažina pradinę žemės vertę (ji dar vadinama *išigijimo verte* arba *išigijimo savikaina*).

Gamybiniai ar administraciniai **pastatai** ir **statiniai** gali būti išigyjami sumokant už jau pastatytus pardavėjui tam tikrą pinigų sumą arba statomi įmonės jėgomis, perkant statybines medžiagas, samdant darbininkus arba specializuotas statybos įmones ir pan. Jeigu išigyjami jau užbaigti pastatai ar statiniai, tai jų išigijimo vertę sudarys pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta kaina, papildomų darbų, atliekamų prieš pradėdant pastatą ar statinį eksploatuoti, vertė ir įvairūs šio ilgalaikio turto registravimo mokesčiai. Jeigu įmonė pasistato pastatus ar statinius pati, tai pradinę vertę, 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 įrengimai** parodomi įmonės gamybiniai įrengimai ir mašinos, kuriomis įmonėje ilgą laiką gaminama produkcija ar teikiamos paslaugos. Tai *aktyvusis* įmonės ilgalaikis turtas, kuris tiesiogiai dalyvauja uždirbant pajamas. Į mašinų ir įrengimų pradinę vertę taip pat įskaičiuojamos visos išlaidos, susijusios su jų išigijimu. Taigi į ją įskaitoma ne tik pirkimo–pardavimo sutartyje aptarta kaina, bet ir išigyto turto atsivežimo, sumontavimo, patikrinimo prieš eksploataciją, mašinų instaliavimo ir panašios išlaidos.

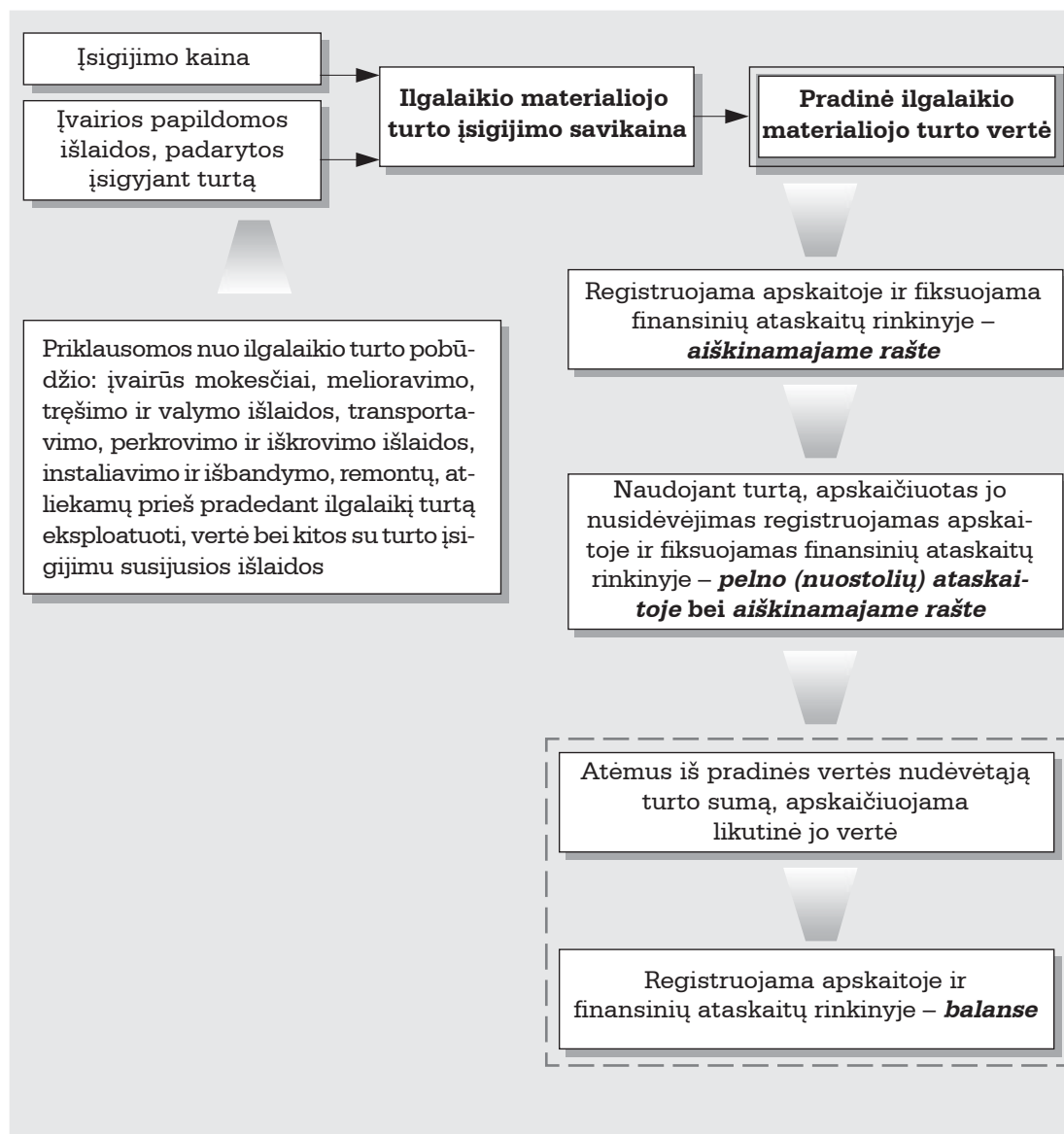
Įmonės, jeigu reikia jų veiklai, dažnai išigyja įvairių **transporto priemonių**. Tai lengvieji arba krovininiai automobiliai, jų priekabos, autobusai, traktoriai, kartais net traukiniai ar laivai bei lėktuvai, specialios konvejerių tipo transportavimo priemonės, vamzdiniai ir pan. Jas įmonė išigyja, kad naudotų ilgą laiką ir teiktų paslaugas arba aptarnautų pačios įmonės darbuotojus. Jų, kaip ir kito ilgalaikio materialiojo turto, išigijimo (pradinė) vertė apskaitoje turi būti fiksuojama pridėjus prie pirkimo kainos visas išlaidas, susijusias su šių transporto priemonių išigijimu. Tas pats pasakytina ir apie **kitą įrangą, prietaisus, įrankius ir įrenginius**, 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.

Nebaigtos statybos straipsnyje kaupiamos visos išlaidos, padarytos statant objektus, kurie ateityje bus naudojami įmonės pajamoms uždirbti. Tokius objektus gali statyti ir pati įmonė savo jėgomis arba pagal sutartis samdyti kitas specializuotas įmones. Kai darbas bus baigtas, visos sukauptos išlaidos sudarys pradinę objekto vertę, kuri iš straipsnio *Nebaigta statyba* turi būti perkelta į atitinkamą ilgalaikio materialiojo turto straipsnį, pavyzdžiui: *Pastatai ir statiniai*, *Mašinos ir įrengimai* bei pan.

Kito materialiojo turto straipsnyje atspindimas kitas, dažniausiai naudojamas įmonės viduje, ilgalaikis materialusis turtas, kurio negalima priskirti balanse pateiktoms ir mūsų pirmiau aptartoms materialiojo turto grupėms. Dažniausiai šiai grupei priskiriami baldai, kompiuteriai ir jų priedai, įvairi biuro technika, ryšio priemonės, paveikslai bei kiti interjero elementai ir pan. Paprastai tai būna turtas, skirtas daugiausia pačiai įmonei bei atskiriems jos padaliniais administruoti. Kito materialiojo turto sumos paprastai nėra reikšmingos.

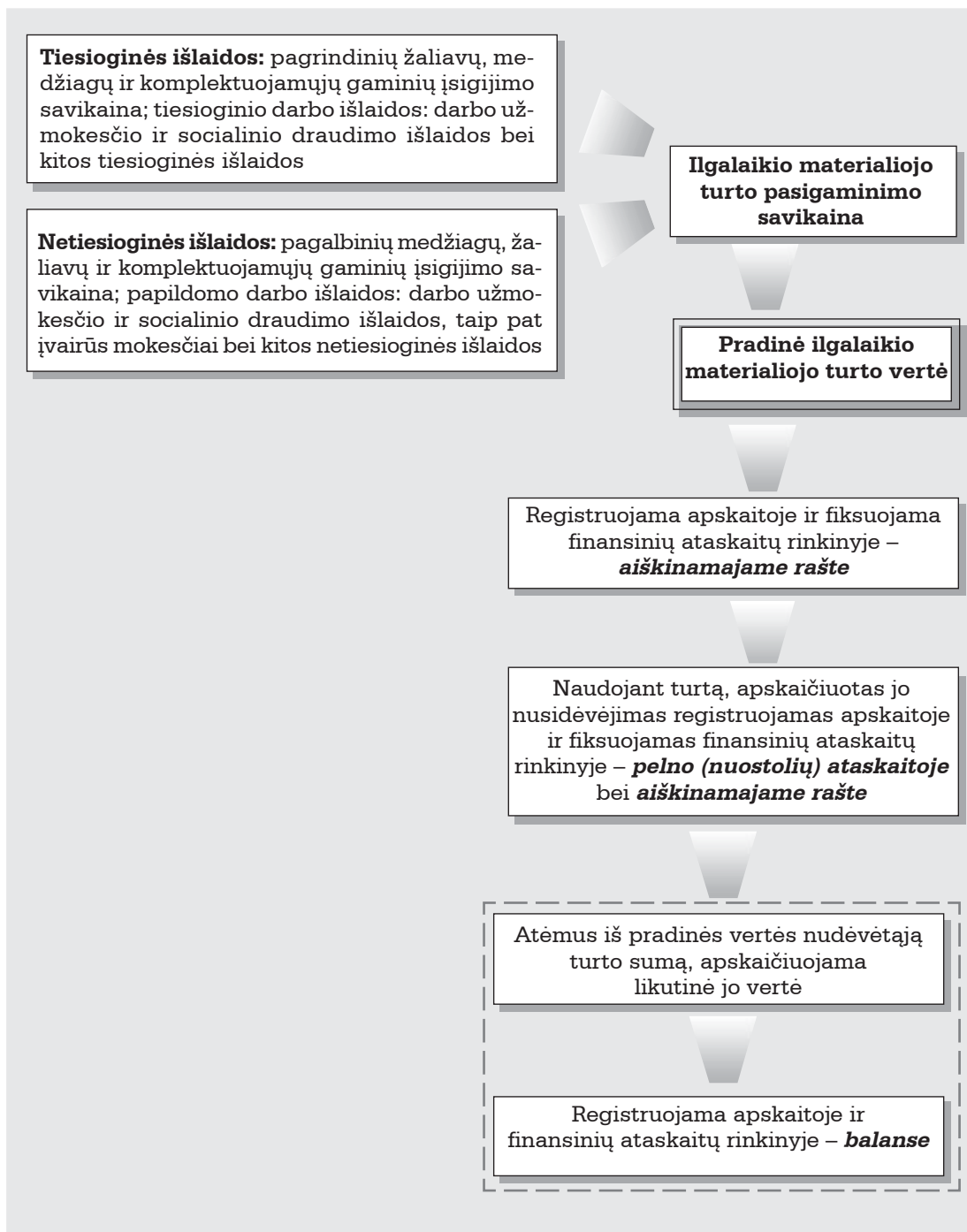
Investicinį turtą sudaro žemė ir pastatai. Anksčiau aptartuose *Žemės* ir *Pastatų ir statinių* straipsniuose parodomi įmonei gaminant produkciją ar parduodant prekes naudojama žemė ir pastatai. Investiciniam turtui priskiriama tokia žemė ar pastatai, kurie

duoda įmonei ekonominę naudą ne naudojami gamybos ar administravimo tikslais, bet nuomojami tretiesiems asmenis arba tiesiog laikomi nenaudojami, laukiant jų kainų kilimo, o vėliau – perparduodant. Čia reikėtų prisiminti, kad investicinis turtas priskiriamas *ilgalaikio* 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 straipsnyje *Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti*. Mat šiuo atveju reikėtų kalbėti ne apie to turto išsigijimą, 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.**



1 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina jį įsigyjant ir turto vertės atvaizdavimas finansinėse ataskaitose

Aišku, priskyrimas ilgalaikiam turtui neužkerta kelio susiklosčius palankioms rinkos sąlygomis tą turtą perleisti ir anksčiau, tačiau tokie greiti pardavimai turėtų būti išimtiniai atvejai. Be to, įmonės kartais investavimo tikslais išsigyja ne tik žemės sklypus ar pastatus, bet ir meno vertybes, numizmatines prekes ar kitokias brangenybes. Tokie pirkiniai investicinio turto kategorijai nepriskiriami. Jie turėtų būti rodomi ilgalaikio turto



2 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos suformavimas ir atspindėjimas finansinėse ataskaitose

grupėje kaip *kitas ilgalaikis turtas* arba trumpalaikio turto grupėje kaip *ilgalaikis materialusis turtas, skirtas perparduoti*, atsižvelgiant į tai, ar įmonė ketina juos parduoti.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad **balanse ilgalaikis materialusis turtas grupuojamas pagal jo rūšis ir naudojimo paskirtį. Todėl vienos rūšies turtas balanse pateikiamas kartu, nesvarbu, kokiū būdu jis įsigytas.** Pavyzdžiui, *Mašinų ir įrengimų* straipsnyje kartu parodomi ir įmonei nuosavybės teise priklausantys įrengimai, ir pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį įsigyti, ir naudojami įmonės veikloje, ir išnuomotuoti ar laikinai nenaudojami įrengimai. Šiame straipsnyje atspindimi netgi išankstiniai mokėjimai (debitorinės skolos, taigi, turtas) už mašinas ar įrengimus, kuriuos įmonė gaus kada nors vėliau.

Išskaičiuoti ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas į vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, taip pat ir į to laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas įsigyjamas, neleidžia *tesiamos veiklos* principas: buhalteriai turi laikytis prielaidos, jog 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) 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 įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą įskaičiuoti nereikia, be to, ir negalima. 1 (5.2) ir 2 (5.2) schemose pavaizdavome ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos formavimo procesą, šį turtą įsigyjant arba jį gaminant įmonėje.

INTARPAS

TIPINĖS ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS NUSTATYMO KLAIDOS

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

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

2. Įmonė „Gėlė“ 2010 m. sausio mėn. įsigijo krovinį automobilį už 30 000 Lt ir tą patį mėnesį pradėjo jį naudoti, pakeitė tepalus, padangas bei atliko smulkų automobilio remontą. Tepalai, padangos ir jų pakeitimas įmonei kainavo 1000 Lt, o smulkus remontas – 300 Lt.

Jeigu įmonės buhalteris įskaičiuotų eksploataavimo ir remonto išlaidas į automobilio įsigijimo savikainą, jis padarytų klaidą. Įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą pradėjus naudoti, su jo naudojimu susijusios išlaidos (eksploatavimo, draudimo, einamojo remonto ir kt.) turi būti pripažįstamos veiklos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kada jos buvo padarytos. Tokios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, nes jos nesusijusios su turto parengimu naudoti, savo esme yra turto eksploatacinės išlaidos, patiriamos jau pradėjus turtą naudoti. Krovinio automobilio savikaina – 30 000 Lt, o pakeistų tepalų, padangų ir smulkaus remonto darbų išlaidas (1300 Lt) įmonė turi pripažinti veiklos sąnaudomis.

Taigi ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo pagrindas visada turi būti faktinė jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina (kitaip sakant, „kaina sau“), kuri dar vadinama įsigijimo (pasigaminimo) verte. Ją sudaro visos išlaidos, vienaip ar kitaip padarytos tą turtą įsigyjant (pasigaminant). Kalbant apie šį rodiklį, užfiksuotą finansinėse ataskaitose bei buhalterinėje apskaitoje, jis dažniausiai vadinamas **ilgalaikio turto pradine verte**. Tuo 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 prantintis prie tokios įvairovės. Laikui bėgant priprasite, nes dabar dėl to yra atsiradęs nepatogumo jausmas, be to, tai natūrali pažinimo proceso stadija. Vyresniems kolegoms buhalteriams tokie dalykai netrukdo. Panašiai kaip ir Jūs nepuolate į nevilgtį, jei kas nors visiems gerai žinomą „ilgalaikio naudojimo turtą“ – lazda pavadina pagaliu, nes gerai žinote, kad tai beveik sinonimai, ir netgi pasąmonėje nujaučiate, kuri iš šių dviejų žodžių kada pasirinkti. Ateityje panašiai laisvai elgsitės ir su buhalterinės apskaitos sąvokomis. Žinoma, jeigu tik šito norėsite ir sieksite. Nors 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, padarytų įsigyjant tą turtą, suma (ji dar vadinama **ilgalaikio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina** arba **įsigijimo verte**), nesikeičia per 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 pradedant jį naudoti, taigi ir naudoti. Bet jeigu įmonė taip nutaria, tai ji gali ilgalaikį turtą atvaizduoti ir **perkainota verte**. Tokiu atveju šis turtas ne rečiau kaip kartą per penkerius metus turi būti perkainotas. Jeigu už kokį nors ilgalaikį turtą mainais gaunamas kitas turtas (kitaip sakant, mainomas ilgalaikis turtas atlieka mokėjimo priemonės (tarsi jis būtų pinigai) funkciją), tai tą turtą reikalaujama įvertinti jo **tikrąja verte**.

Be abejo, nudėvėtą 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**

vertę (kitaip sakant, **nudėvėtąją** jo vertę), kuri rodo, už kokią sumą ilgalaikio turto įmonė turi tam tikru momentu. Šia suma ilgalaikis turtas atspindimas balanse (dėl to ji dar kartais 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 turtu, atitinkamose metinių finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamojo rašto pastabose pateikiami duomenys ir apie pradinę ilgalaikio turto vertę bei nudėvėtą jos dalį. Iš šių duomenų jau galima spręsti ne tik apie tai, ar už didelę sumą įmonė turi ilgalaikio turto, bet ir numanyti, kokio senumo (tiksliau sakant, kiek nudėvėtas) tas turtas.

Skirtumą tarp pradinės ir nudėvėtosios turto vertės, kuris, kaip pamenate, vadinamas likutine verte, įmonė nudėvės ateityje naudodama šį turtą. 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 laipsnio (vadinamosios **likvidacinės vertės**), jis toliau naudoti jau nebetinka. Tokiu atveju nudėvėtina turto vertė bus lygi skirtumui tarp likutinės ir likvidacinės jo vertės.

Beje, pasitaiko paradoksalių atvejų, kai apskaitoje atspindimas visiškai nudėvėtas ilgalaikis turtas dar gali būti naudojamas kartais net ilgus metus. Taip gali atsitikti dėl keleto priežasčių. Dažniausiai turto nudėvėtina vertė būna tokia nedidelė, kad skaičiuoti nusidėvėjimą metų metais nebetikslinga. Įmonės veiklos sąnaudos dėl to faktiškai nepasikeistų, o iš buhalterijų toks skaičiavimas reikalautų daug darbo – kokį nors „priekalu“ vadinamą gabalą grūdinto plieno galima nudėvėti ir iki kito tūkstantmečio! Taigi ateina laikas, kai visa likusi nenudėvėta ilgalaikio turto vertė, vadovaujantis *optimalumo* reikalavimu, toliau nebenudėvima, bet visa nurašoma į vienerių metų sąnaudas (apskaitoje daroma prielaida, kad tie metai yra paskutiniai turto naudojimo metai), nors turtas dar bus naudojamas ateityje. Tačiau jeigu jis visas nurašytas (iki nulio!), nebeaišku, kaip jį atspindėti apskaitos registruose, nes, kaip žinote, piniginis matas – privalomas finansinės apskaitos atributas. Jeigu turtas kainuoja nulį litų (kitaip sakant, nieko nekainuoja), tai ir pagrobus tokį turtą, apskaitoje jokių pokyčių nebūtų užfiksuota. Kad būtų išvengta tokių nesusipratimų, buhalteriai neregistruoja visiško dar naudotino turto nusidėvėjimo, bet apskaitoje fiksuoja, kad šis turtas nudėvėtas iki 1 Lt. Šia vieno lito verte, vadinamąja **atmintine verte**, įvertintas ilgalaikis materialusis turtas ir atspindimas apskaitoje bei finansinėse ataskaitose per visą likusį jo naudojimo laikotarpį.

Paminėjome nemažai sąvokų, tačiau tik tas, kurios vartojamos *finansinėje* ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje. Pavyzdžiui, nurodyma, kaip reikia apskaiciuoti nekilnojamojo turto mokesčių sumą, valdžia įveda dar ir šios turto rūšies **mokestinės vertės** sąvoką. Įmonių finansinių ataskaitų rinkinių duomenis analizuojantys specialistai vartoja dar ir **einamųjų išlaidų vertės (kitaip – atstatomosios turto vertės)** sąvoką. Pastaroji išreiškia pinigų suma, kurią reikėtų sumokėti šiandien (taigi ir šios dienos vertės pinigais!), norint įsigyti tokį patį turtą, kokį dabar naudojame. Šitoks rodiklis labai praverčia, nors dažniausiai nuliūdina, nes paaiškėja, kad už paskutinės dienos veikiantį, bet dar vis burzgantį 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 skaičiuojant prekių likučius.

Ilgalaikis turtas nudėvimas juo uždirbant pajamas. Todėl buhalteriai niekada neturi pamiršti įskaiciuoti šio turto nudėvėtosios dalies į atitinkamo apskaitinio laikotarpio sąnaudų sudėtį. Tik tada bus galima tiksliai apskaiciuoti 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 turtą apibūdinančių sąvokų įvairovė? Nereikia per daug jaudintis, čia toli gražu ne viskas, ką turėsite žinoti, jeigu jau žadate dirbti buhalterinį darbą. O šios srities *pagrindus* turėtų išmanyti kiekvienas vadovas ir vadybininkas. Taip kad galite šį intarpą perskaityti dar kartą, o dar geriau jį trumpai susikonspektuoti ir išmokti.

Buhalteriams gali kilti ilgalaikio turto įkainojimo problemų tais atvejais, kai išsigyjant skirtingų rūšių ilgalaikį turtą 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 išsigijimo išlaidas kiekvienai išsigyto turto rūšiai reikėtų paskirstyti proporcingai jų įvertintų rinkos kainų santykiui**.

Pavyzdžiui, įmonė A iš įmonės B išgijo žemę, pastatą ir jame esančius įrengimus už bendrą 2 000 000 Lt sumą. Dokumentuose atskirai kiekvieno turto kaina nebuvo nurodyta. Ekspertai įvertino nupirktą turtą atsižvelgdami į to laiko rinkos kainą: žemės – 50 000 Lt, pastato – 1 200 000 Lt, įrengimų – 800 000 Lt. Įmonė A savo apskaitoje turi atskirai įvertinti

kiekvieną objektą – juk žemė apskritai nenudevima, o įrengimų ir pastato nusidėvėjimo laikotarpiai skirtingi. Todėl neatskyrus šių objektų verčių, būtų neįmanoma tiksliai apskaičiuoti jų nusidėvėjimo. Ilgalaikio materialiojo turto vertės, kurios registruojamos apskaitoje, šiuo atveju reikėtų apskaičiuoti taip:

Konkretaus turto vieneto					
įvertinta rinkos kaina		×	Bendra sumokėta	=	Įkainota atskiro įsigyto turto ver-
			už turą suma		tė (registruojama apskaitoje ir pa-
Bendra įsigyto turto įvertinta					rodoma finansinėse ataskaitose)
rinkos kaina					
1) žemė	$\frac{50\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	48 780 Lt
2) pastatas	$\frac{1\,200\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	1 170 732 Lt
3) įrengimai	$\frac{800\,000}{2\,050\,000}$	×	2 000 000	=	780 488 Lt
			Iš viso:		2 000 000 Lt

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



Mes neberašysime daugelio sąskaitų korespondencijų, kuriomis buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojamas ilgalaikio turto formavimas. Jos paprastos ir jau ne kartą minėtos, be to, jas galėsite pakartoti atlikdami šio skyriaus užduotis. Paminėsime tik bendrą tokių buhalterinių įrašų atlikimo taisyklę: **formuojant įsigyjamo 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 turtą kuriantiems darbuotojams) sąskaitos.**

Belieka 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 keičiamasi, vadovaujantis ne likutinėmis tų objektų vertėmis, bet rinkos kainomis (intarpe minėta *tikraja verte*), tai jas nustatyti iš *įmonės tęsiamos veiklos* principu vedamos apskaitos duomenų būna neįmanoma. Tokiais atvejais dėl rinkos kainos mainų partneriams reikia susitarti patiems arba kviestis į pagalbą nešališkus specialistus – *turto vertintojus*.

Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje skirstomas į tam tikras grupes pagal jo paskirtį. 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. Pailiustruosime tai konkrečiu pavyzdžiu:

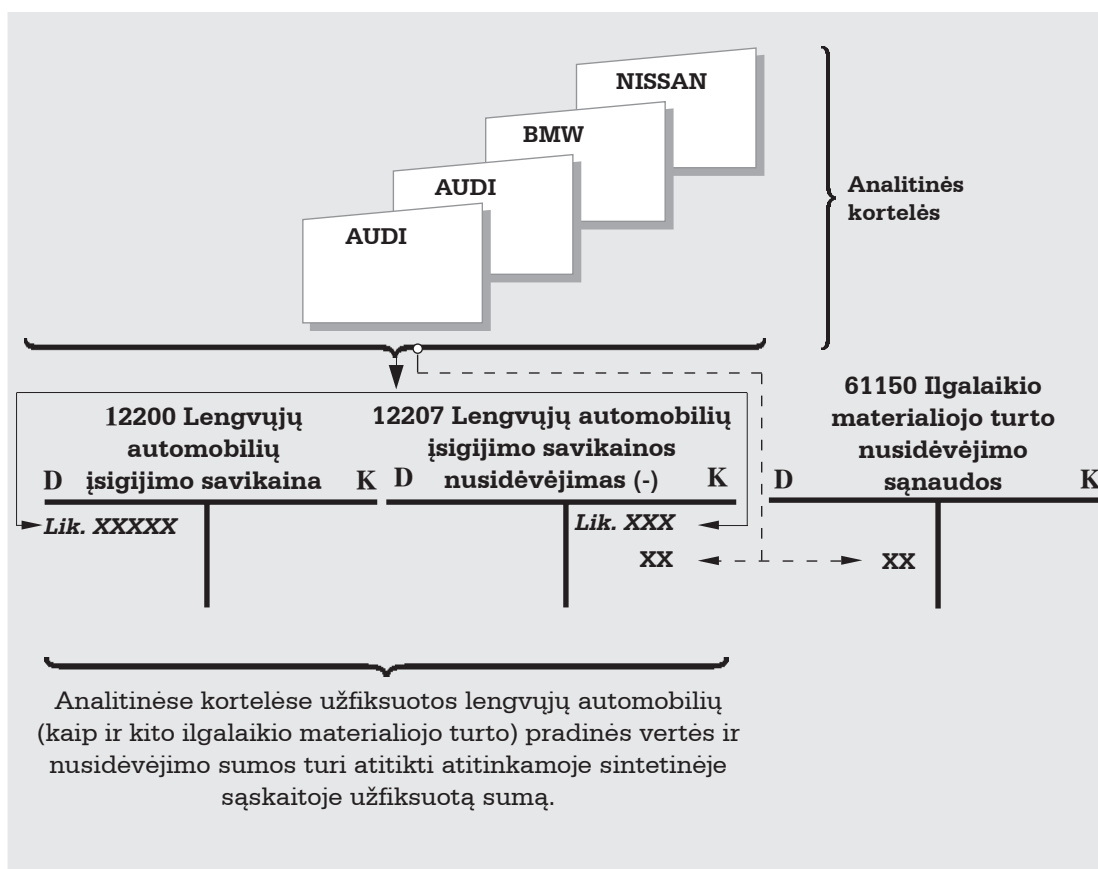
D	12 Ilgalaikis materialusis turtas	K
D 121 Pastatai ir statiniai		K
1210 Gamybiniai		
D pastatai		K
1211		
Administraciniai		
D pastatai		K
1212 Kiti		
D pastatai		K
D 1213 Statiniai		K

Aiškindami sąskaitų plano struktūrą, pabrėžėme, kad sąskaitų skirstymas į sintetines, subsąskaitas bei analitines iš esmės susitarimo, bet ne tikslių taisyklių dalykas. Paaiškinsime tai dar kartą nagrinėjamu pavyzdžiu. Iš pateiktos schemos matome, 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 – subsąskaitomis, sąskaita Nr. 121 *Pastatai ir statiniai* – sintetine sąskaita, o sąskaitą Nr. 12 *Materialusis 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 prisiminkite, kad daugelis ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų turi net po keturias reguliuojančias: vieną papildančią – *Perkainojimas* ir tris kontrarines – *Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)*, *Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-)* ir *Vertės sumažėjimas (-)*. Šito netrukus prireiks.

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 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto analitinės ir sintetinės apskaitos sąryšis

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 išigyjant šį turtą, bet ir kai kuriais kitais atvejais. Kartais įmonės daro tam tikras išlaidas, susijusias su jau naudojamo ilgalaikio materialiojo turto tobulinimu. Tai ilgalaikio turto rekonstrukcijos – įvairūs pertvarkymo bei kitokio tobulinimo darbai ar šio turto remontų sąlygojamos 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 turime pažymėti, kad jeigu įmonė atlieka ilgalaikio turto tobulinimo darbus, tai tokios įmonės buhalteris privalo tobulintis, nes teisingai atspindėti sąskaitose aptariamų procesų jam niekaip nepavyks, remiantis vien tik buhalterinės apskaitos pagrindų žiniomis. Todėl aptarsime tik pačią tokių operacijų registravimo buhalterinės apskaitos sąskaitose esmę.*

Eksploatuojant ilgalaikį turtą, gali būti daromos įvairios išlaidos, susijusios su šio turto priežiūra bei tobulinimu. Atliekant **ilgalaikio materialiojo turto rekonstrukciją** (re + lot. *constructio* – sustatymas, sandara) – **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 turtą naudojant uždirbamų pajamų pobūdis. Pavyzdžiui, gali būti pastatytas namo priestatas ar keletas papildomų aukštų, o vietoj buitinio naudojimo rūsių įrengti garažai; prie sunkvežimio galima pritvirtinti sniego valymo peilį, taip pertvarkant šį automobilį į sniego valytuvą. Šitaip tobulinant ilgalaikį turtą, iš esmės jis tarsi „kuriamas iš naujo“, todėl ir išlaidų suma, padaryta atliekant tokius darbus, priskaičiuojama prie pertvarkyto ar kitaip patobulinto turto pradinės vertės. Tai visiškai pagrįsta, nes po tokios rekonstrukcijos 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 išskolinimų (darbuotojams ar tobulinimo darbus atlikusioms įmonėms) sąskaitas. Pavyzdžiui, registruojant atliktus esminius statinio rekonstrukcijos darbus, būtų debetuojama subsąskaita Nr. 12133 *Statinių kapitalizuotos remonto, rekonstravimo išlaidos*. Taip iš esmės ir baigiamas rekonstruojamo turto apskaitos procesas – per likusį to turto nudėvėjimo laikotarpį kiekvienais metais nudėvima didesnė nei iki rekonstrukcijos 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 rekonstrukcijos dažnai ne tik padidėja ilgalaikio turto pradinė, taigi ir nudėvėtina, vertė, bet gali pailgėti ir rekonstruoto turto prognozuojamas nudėvėjimo laikas. Tarkime, automobilį, kurį iki patobulinimo buvo numatyta naudoti 5 metus, po jo esminio patobulinimo ekspertų komisija pripažino tinkamu naudoti net 10 metų. Tuomet reikės patikslinti ir iš esmės patobulinto turto tolesnį nusidėvėjimą, nudėvėtiną sumą paskirstant ir įskaičiuojant ne į ateinančių penkerių, bet dešimties finansinių metų sąnaudas.

Kita ilgalaikio turto tobulinimo kryptis – turto savybių atkūrimas, atstatymas tų jo savybių, kurias turėjo iki jo naudojimo pradžios. Atlikus didelius **ilgalaikio materialiojo turto remonto** (pranc. *remonte* – taisymas) **ar atnaujinimo darbus**, paprastai pailgėja turto eksploatavimo laikas (kitaip kam gi tuos darbus vykdyti?!), tačiau pats turtas iš esmės lieka toks pat. Pavyzdžiui, atliekant kapitalinį pastatų remontą, 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 išskolinimų sąskaitas ir debetuojuant suremontuoto turto *Kapitalizuotų remonto, rekonstravimo išlaidų* subsąskaitas. Be to, analogiškai prieš tai aptartajam atveju reikia perskaičiuoti ir suremontuoto turto nusidėvėjimo laikotarpį bei metinę nusidėvėjimo sumą.

Remonto, kuris iš esmės nepailgina ilgalaikio turto naudojimo laiko ar yra atliekamas profilaktikos tikslais ilgalaikio turto būklei palaikyti ar saugumui užtikrinti (jis vadinamas **einamoju remontu**), išlaidų sumos priskiriamos prie ataskaitinio laikotarpio sąnaudų. Kitaip tariant, 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 keltą ar net keliolika metų apsimokėtų skaičiuoti jų nudėvėjimą. Tai prieštarautų apskaitos vedimo *optimalumo* reikalavimui. Todėl tokio remonto suma atspindima sąnaudų klasės sąskaitos Nr. 6111 *Remonto ir eksploataavimo sąnaudos* debete.

Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas ir nuvertinimas

Ilgalaikį materialųjį turtą nudėvinti, 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 per metus sumažėjo. 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 avarijų ar net stichinių nelaimių. 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 ateityje naudotis, 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 turto realią vertę, šį faktą teisingai užregistruoti apskaitoje. Tai atliekama kredituojant specialiai tam skirtą atitinkamo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitos kontrarinę subsąskaitą. Pavyzdžiui, jei registruojamas gamybinio pastato vertės sumažėjimas, kredituojama sąskaita Nr. 12109 *Gamybinių pastatų vertės sumažėjimas (-)*. Kartu vertės sumažėjimo suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (kadangi būtent per tą laikotarpį vertė ir sumažėjo), todėl debetuojama sąskaita Nr. 6133 *Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos*. Savaiame suprantama, sumažinus turto likutinę vertę, kitaip vadinamą *nenudėvėtąja verte*, turės būti perskaičiuojamos ir būsimųjų laikotarpių nusidėvėjimo sumos.

Jeigu dabar sumažėjusi ilgalaikio materialiojo turto vertė vėlesniais laikotarpiais atkuriama (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 nekilnojamo turto kainoms, įmonė nusprendė nuvertinti turimus gamybinius pastatus. Po kelerių metų prasidėjus ekonominiam pakilimui, gamybinio turto rinkos kainos labai išaugo.

Dėl to nuspręsta atkurti pradžioje nurašytą gamybinio pastato vertę. Turto nuvertinimą fiksuojantį įrašą jau aptarėme anksčiau (nurašoma turto vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis), tačiau didinant anksčiau sumažintą turto vertę, daromas atvirkštinis įrašas:

{ D 12109 Gamybinių pastatų vertės sumažėjimas (-)
 { K 6133 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 ir nemažai veiksnių, didinančių tokio turto vertę, pavyzdžiui, ryškesni infliacijos procesai. Mes jau aptarėme, koku būdu registruojamas ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas dėl to turto rekonstrukcijos ar remonto. Čia kalbėsime apie kitokį turto vertės padidėjimą. *Pirmiausia pažymėsime, kad gali būti didinama tik turto, kuris apskaitomas perkainota verte, vertė.* Apie pastarąją apskaitos būdą mes dar nekalbėjome. Jau žinote, kad visas ilgalaikis materialusis turtas *ji pajamuojant* 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, ir jei sumažėjo, turtas dar ir nuvertinamas. Padidinti įsigijimo savikainos būdu (jeigu tokį metodą pasirinko įmonės vadovybė) apskaitomo turto vertę draudžiama, nors, pavyzdžiui, dėl nekilnojamajam turtui būdingo nuolatinio jo vertės augimo (iš dalies dėl pinigų nuvertėjimo) ilgainiui balanse rodoma jo likutinė vertė gali labai skirtis nuo jo realios 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 skaičiuojamas 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 – veiklos tęstinumo principą, akcentavome, kad turtas privalo būti įkainotas ne finansinės ataskaitų rinkinio 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 (nenudėvėtoji) 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 *Perkainojimo* subsąskaitos. Kadangi įmonei yra svarbu išlaikyti informaciją apie turto įsigijimo savikainą, turto vertės padidėjimo registruoti tiesiogiai *įsigijimo savikainos* subsąskaitose negalima. Siekiant išlaikyti fundamentinę apskaitinę lygybę, padidėjus turto vertei, reikėtų didinti ir nuosavo kapitalo arba įsipareigojimų

sumas. Kadangi dėl turto perkainojimo įmonė neprisiėmė jokių papildomų įsipareigojimų, tai didinamas nuosavas kapitalas. Juk išties registruojamas nuosavo kapitalo padidėjimo faktas. Specialiai šiems tikslams nuosavo kapitalo sudėtyje numatytas *perkainojimo rezervas*, 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 skaičiuojamas 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 įrašu:

{	D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas
	K 12101 Gamybinių pastatų perkainojimas

NOTA BENE!

- 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;
- jeigu turtu naudojamas 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 nudėvėjimo per kiekvieną ataskaitinį laikotarpį procedūra;
- jeigu vis dėlto turtas labai pigus, jis nepriskiriamas ilgalaikiam, nors ir būtų naudojamas daugelį metų. Šito daryti neleidžia *apskaitos optimalumo* reikalavimas, nes buhalterių darbas, apskaičiuojant tokio turto nusidėvėjimą, kainuotų kur kas brangiau, negu būtų gauta naudos iš tokios informacijos;
- ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas to turto likvidumo (galimybės jį paversti grynaisiais pinigais greičio) didėjimo tvarka;
- 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 laikotarpio, per kurį turtas buvo įsigijamas, sąnaudomis;
- formuojant įsigyjamo ilgalaikio materialiojo turto savikainą, debetuojamos atitinkamos tokio turto sąskaitos ir kredituojamos jį įsigyjant sunaudoto turto bei dėl to atsiradusių įmonės įsipareigojimų sąskaitos;
- atlikus ilgalaikio turto rekonstrukciją, dėl kurios iš esmės pasikeičia pats turtas ir jo

atliekamos funkcijos, išlaidų, padarytų pertvarkant šį turtą, suma didinama pradinė jo vertė, taigi ir nudėvėtina ilgalaikio turto vertė. Jeigu reikia, tikslinamas ir šio turto nusidėvėjimo laikotarpis;
<ul style="list-style-type: none"> • atlikus didelį ilgalaikio turto remontą, dėl kurio tas turtas atnaujinamas ir pailgėja jo naudojimo laikas, remonto suma mažinamas šio turto nusidėvėjimas ir tikslinamas jo tolesnio nusidėvėjimo laikotarpis;
<ul style="list-style-type: none"> • neesminio (einamojo) ilgalaikio materialiojo turto remonto vertė įskaitoma į atskaitinio laikotarpio, per kurį remontas buvo atliktas, veiklos sąnaudų sudėtį;
<ul style="list-style-type: none"> • kiekvieno atskaitini laikotarpio pabaigoje turi būti įvertinama, ar turto vertė nėra sumažėjusi, ir jei ji sumažėjusi, turtas turi būti nuvertinamas;
<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.



5.2.2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaita

– Pabandyk išspręsti dar kitą užduotį su atimtimi. Atimk kaulą iš šuns, kas liks?

– Žinoma, kaulo neliks, jei aš jį atimsiu... ir šuns neliks: jis atbėgs man įkąsti... ir, dievaži, manęs ne kvapo neliks!

– Tai manai, kad nieko neliks?

– Manau, toks atsakymas.

– Klaidingas, kaip visada, – tarė Juodoji Karalienė. – Šuns kantrybė liks... Šuo neteks kantrybės, ar ne? – Gal ir neteks, – nedrąsiai tarė Alisa.

– Taigi jei šuo nubėgs netekęs kantrybės, liks jo kantrybė! – pergalingai sušuko Karalienė.

„Karalienė Alisa“

Šio dalyko reikia niekada nepamiršti ir nustatant laikotarpį, per kurį į gamina- mą ar parduodamą prekių savikainą bus įskaičiuota ilgalaikio turto vertė, ir vėliau tą turtą naudojant, nes jo analogų rinkoje gali atsirasti bet kuriuo momentu. Ypač gerai šią nuostatą išryškina šiuolaikiniai kompiuteriai. Tikriausiai niekas nė neįsivaizduoja, kiek laiko fiziškai jie galėtų būti naudojami, nes tiek metų dar nepraėjo nuo jų sukūrimo. Juk šiandien niekas nedirbtų su tris kambarius užimančiomis elektroninėmis skaičiavimo mašinomis, kai tas pačias funkcijas tobuliau gali atlikti daug pigesnis kompiuteris, tel- pantis ant rašomojo stalo.

Įsivaizduokime, kad verslo planų sudarymo paslaugas teikianti įmonė nutaria, jog naują 20 000 Lt kainuojantį kompiuterį ji naudos penkerius metus. Tuomet šios įmonės buhalteris į kiekvienų metų sąnaudas nurašinės po 4000 Lt nusidėvėjusios kompiuterio vertės. Darykime prielaidą, kad kiekvienais metais įmonėje parengiama po keturis unikalius verslo planus. Be abejo, nustatant kiekvieno jų kainą, atsižvelgiama ir į kompiuterio nusidėvėjimo sąnaudas. Tačiau po pustrečių metų rinkoje atsiranda naujų kompiuterių, su kuriais galima parengti jau ne po keturis, bet po aštuonis tokius pat sudėtingus verslo planus. Šie kompiuteriai kainuoja po 30 000 Lt – jų kaina pusantro karto didesnė, bet ir pajamų uždirbti galima dvigubai daugiau. Ką daryti? Atsisakius naujos technikos, pinigai paprasčiausiai „tekėtų pro šalį“ ir kiti verslo planų rengėjai išviešpatautų rinkoje. Todėl verslo planuotojai perka naują kompiuterį ir plečia teikiamų paslaugų rinką – mėgina sudaryti sutartis su naujais užsakovais. Tik štai problema: prieš keletą metų į senąjį kompiuterį investuoti pinigai taip ir nebuvo „atidirbti“, jie nesugrižo investuotojui. O jeigu tas pats atsitiks su naujuoju? Žiūrėk nežiūrėjęs, išeina, kad pusę kompiuterių kainos verslo planuotojai turės „atsinešti iš namų“, nes jų paslaugų pirkėjai šios kompiuterių vertės dalies nekompensuoja. Suprantama, tokiu atveju bankrotas – tik laiko dalykas. Beje, kuo anksčiau verslo planuotojai tai supras, tuo anksčiau bankrutuos, tik bankrotas bus ne toks skausmingas. Suvokę savo padėtį, verslininkai turėtų į naujų planų savikainą įskaičiuoti ir nenudėvėtą ankstesniojo kompiuterio vertę, atitinkamai didindami jų teikiamų paslaugų kainą. Jeigu kolegos tokios klaidos nepadarė ir jiems pavyko anksčiau susirinkti pinigus už senuosius kompiuterius, jų paslaugos tuo metu bus pigesnės ir konkurencingesnės. Tai joks paradoksas – paradoksas buvo tuomet, kai paslaugos buvo pardavinėjamos pigiau už savikainą, neatsižvelgiant į realias nusidėvėjimo sąnaudas.

Kita vertus, būtų neteisinga finansinėje apskaitoje tik pradine verte per visą naudojimo laikotarpį atspindėti ir patį ilgalaikį turtą – susidarytų jo didelės vertės iliuzija. Jau žinote, kad būtina atspindėti ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimą, su kuriuo kartas nuo karto susiduria daugelis įmonių. Tačiau *visų įmonių buhalteriai turi apskaičiuoti, kiek ilgalaikis turtas nusidėvi per tam tikrą laiką*, ypač per ataskaitinius laikotarpius – ketvirtį ar metus. Žinoma, nusidėvėjimą (taigi ir nusidėvėjimo sąnaudas) galima apskaičiuoti ir kiekvieną dieną, net kiekvieną valandą ar minutę. Juk iš esmės tai tolygiai besikaupiančios sąnaudos. Tačiau šitokia apskaita, be abejo, būtų tinkama (kitai sakant, nepažeistų *optimalumo* principo) tik tuomet, jeigu būtų prasminga kasdien apskaičiuoti visas uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas, kad kiekvieną dieną būtų galima jas tarpusavyje palyginti. Deja, praktiškai tai neįmanoma, be to, ir netikslinga.

Nustatyti, kokia ilgalaikio turto dalis sunaudojama per ataskaitinį laikotarpį ir kiek jo lieka pajamoms uždirbti ateinančiais laikotarpiais, – svarbus apskaitos uždavinys ir kartais nelengvai sprendžiama problema. Kiekvienas ilgalaikis turtas nudėvimas ir naudojamas įmonėje ribotą metų skaičių. Todėl turto išigijimo savikaina paskirstoma per visą jo naudojimo laikotarpį ir atitinkamais apskaitos laikotarpiais nurašoma kaip nusidėvėjimo sąnaudos.

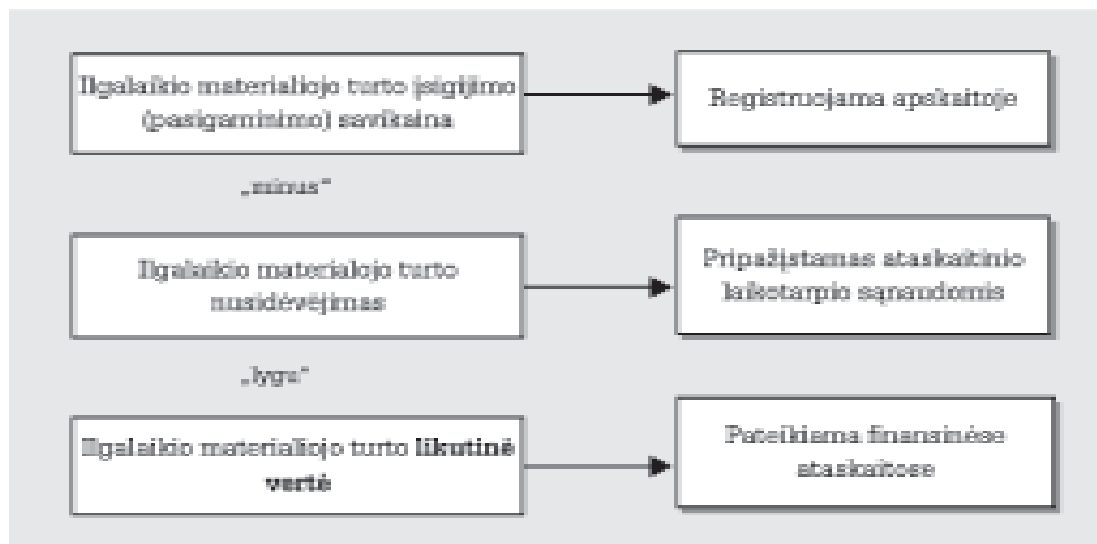
Ilgalaikio materialiojo turto nudėvėtosios sumos kaupiamos *Nusidėvėjimo (-)* sąskaitose visą turto naudojimo laiką. Kiekvienai turto rūšiai, netgi ir kiekvienam objektui, turi būti išskirta atskira sąskaita, nes kiekvienas turtas išigyjamas skirtingu laiku, todėl ir skirtingai nudėvimas. Jeigu kino teatras vienu metu nupirko 500 vienodų kėdžių, nudėvėjimas bus skaičiuojamas visoms vienodai, ir todėl jos bus apskaitomos vienoje turtinėje sąskaitoje *Kėdės*, o jų nusidėvėjimas – vienoje sąskaitoje *Kėdžių nusidėvėjimas (-)*. *Nusidėvėjimo sąskaitos iš esmės yra turtinės, tačiau jų likučiai priešingi nei turto sąskaitų – nusidėvėjimas kaupiamas kredito pusėje. Kitai sakant, šios sąskaitos yra kontrarinės turto*

sąskaitoms. Kadangi *Nusidėvėjimo* sąskaitos turi neįprastą turto sąskaitoms likutį, *jose užfiksuotos sumos mažina ilgalaikio materialiojo turto pradinę vertę*. Pavyzdžiui:

12100 Gamybinių pastatų D įsigijimo savikaina K		12107 Gamybinių pastatų įsigijimo D savikainos nusidėvėjimas (-) K	
Lik. 80 000			Lik. 10 000

Iš šių duomenų matome, kad pastato įsigijimo pradinė vertė – 80 000 Lt, o šio pastato nusidėvėjimo suma – 10 000 Lt. Tačiau finansinių ataskaitų rinkinių vartotojams svarbiausia likutinė šio pastato, kaip ir kitokio ilgalaikio turto, vertė.

Likutinė vertė yra ateityje nudėvėtina vertė, kuri ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais mažės atitinkamai didėjant nudėvėjimai sumai, kol galiausiai Nusidėvėjimo (-) sąskaitos likutis taps lygus Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitos likučiu (išskyrus atvejus, kai yra nustatyta ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė; tuomet ilgalaikis turtas bus nudėvimas iki jos).



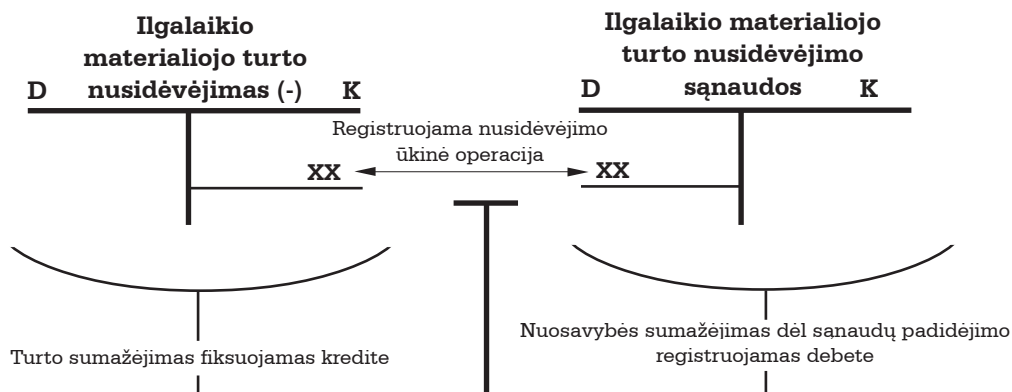
4 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė

Likutinė vertė apskaičiuojama iš ilgalaikio turto įsigijimo savikainos (pradinės vertės) atimant nusidėvėjimo sumą:

12100	Gamybinių pastatų įsigijimo savikaina (pradinė vertė)	80 000 Lt
12107	Gamybinių pastatų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	(10 000) Lt
	Pastato likutinė vertė	70 000 Lt

Nudėvėta ilgalaikio turto dalis pavaizduojama dar vienoje sąskaitoje – *Nusidėvėjimo sąnaudos*, nes *nudėvėta ilgalaikio turto dalis turi būti įskaičiuota į atitinkamo laikotarpio sąnaudas ir palyginta su tuo laikotarpiu uždirbtomis pajamomis*, tuo pačiu išvedant ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultata. Nusidėvėjimo sąnaudų sąskaita, kaip ir visos

sąnaudų sąskaitos, turi debetinį likutį, todėl norint parodyti, kiek per ataskaitinį laikotarpį nusidėvėjo tam tikro ilgalaikio turto, reikia atlikti tokią sąskaitų korespondenciją: kredituoti atitinkamą Materialiojo turto nusidėvėjimo (-) sąskaitą ir debetuoti Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudų sąskaitą.



Taigi ilgalaikio turto likutinė vertė yra ateityje nudėvėtina vertė, kuri ateinančiais laikotarpiais mažės didėjant nudėvėjimui sumai, kol galiausiai *Nusidėvėjimo (-)* sąskaitos likutis taps lygus *Ilgalaikio materialiojo turto išsigijimo savikainos* sąskaitos likučiu (išskyrus atvejus, kai yra nustatyta ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė. Tuomet nudėvima iki jos.). Vadinasi, *ilgalaikio materialiojo turto išsigijimo savikaina per visą jo naudojimo laikotarpį bus perkelta į sąnaudų, patirtų gaminant produkciją ar paslaugas, sudėtį.*

Tačiau, kaip jau žinote, apskaitoje užregistruotas nusidėvėjimas kartais neatitinka ilgalaikio turto fizinio nusidėvėjimo, todėl netiksliai parodo, kokia tam tikro turto dalis jau nudėvėta per visą to turto naudojimo laiką. Neretai susidaro nenormali situacija, kai dar visiškai tinkamo naudoti daikto likutinė vertė – vos keletas litų. Taip atsitinka todėl, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimas – ekonominis, o ne fizinis procesas. Išsivaizduokime, kad laipsniškai nudėvimo automobilio (kurio pradinė vertė – 20 000 Lt) likutinė vertė – 500 Lt. Kitais žodžiais tariant, to automobilio teliko 2,5%! Kas išdrįstų išsiruošti į kelionę su 1/40 automobilio? O lėktuvo?! Reikia gerai įsisąmoninti, kad, kaupdami nudėvėtą ilgalaikio turto sumas, buhalteriai pirmiausia palygina tam tikro ataskaitinio laikotarpio pajamas su sąnaudomis. Nors padidėjusi nusidėvėjimo suma (taigi sumažėjusi turto likutinė vertė) ir yra tam tikras signalas, kad tuojau reikės greitai pakeisti tam tikrą nudėvėtą ilgalaikį turtą nauju. Tačiau manyti, kad likutinė vertė tiksliai atspindi „likusio naudoti“ turto materialią substanciją, būtų didelė klaida. Šito padaryti praktiškai beveik neįmanoma. Ekonominiai procesai daug sudėtingesni už fizinius, taip pat technologinius, procesus, nes juose dalyvauja ne tik daiktai, bet ir skirtingi žmonių interesai, kuriuos derinti – ekonominės politikos, o ne technologinių procesų reikalas. Šią, kaip ir apskaitos politiką, kiekviena įmonė pasirenka savarankiškai, tačiau valdžia jai taip pat turi įtakos, nes įskaičiuodamos į tam tikro ataskaitinio laikotarpio sąnaudas nudėvėtą ilgalaikio turto dalį, įmonės tuo pačiu mažina apmokestinamojo pelno sumą, taigi mažėja ir pelno mokesčiai, todėl *valdžia nurodo, kaip maksimaliai greitai galima nudėvėti tam tikras ilgalaikio turto grupes apskaičiuojant pelno mokesčių.* Tas trumpiausias laikas, per kurį tam tikro ilgalaikio turto vertę galima perkelti į mokesčių pripažįstamas sąnaudas (leidžiamas atskaitymus), vadinamas **maksimaliais nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvais**. Jie maksimalūs todėl, kad nurodomas *trumpiausias* mokesčių administratorių pripažįstamas

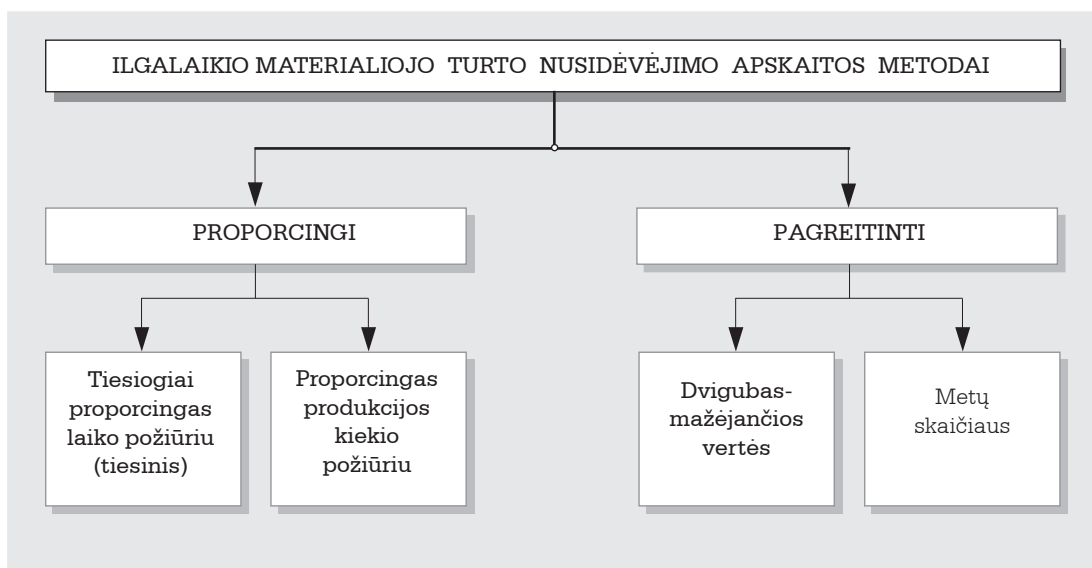
laikas, o jeigu šis laikas būtų dar trumpesnis, tai ir nudėvimos sumos atitinkamai didėtų (jeigu tą patį turtą vietoje 10 metų nudėvėtume per 5 metus, tai kiekvienais metais į sąnaudas įskaičiuotume dvigubai daugiau sąnaudų). Bet dėl to atitinkamai mažėtų ir valdžiai mokamas pelno mokestis. Žinoma, valdžios atstovai neprieštarauja, jeigu įmonės pasirenka ilgesnį, nei nustato maksimalūs normatyvai, turto nudėvėjimo laiką. Nes juk mokesčiai tuomet būtų surenkami anksčiau. **Apskaitoje** (ne mokesčių apskaičiavimo tikslais!) *įmonės gali pasirinkti kokius tik nori ilgalaikio materialiojo turto nudėvėjimo laikotarpius*, o jų pasirinkimas priklauso nuo to, kiek ilgai įmonė tikisi tą turtą naudoti. Jeigu galvojama, kad, pavyzdžiui, po dvejų metų tas turtas bus perleistas, tai ir nustatoma, kad turtas bus nudėvimas dvejus metus.

Nustatant turto nusidėvėjimo normą, rekomenduojama atsižvelgti į:

- 1. Planuojamą naudingo tarnavimo laiką.** Logiška, kad turto nusidėvėjimas skaičiuojamas tol, kol tuo turtu naudojamės. Todėl rinkdamiesi normą, turime atsižvelgti ne į tai, kiek tas turtas gali „gyvuoti“, koks yra jo resursas, bet į tai, kiek juo įmonė numato naudotis. Juk ir dabar mūsų miestų gatvėse pilna 20, net 30 metų senumo automobilių. Bet išsigijusi naują transporto priemonę, reta įmonė planuos jį naudoti ilgiau kaip 6–7 metus. Juk 20–30 ar net 100 metų sulaukia tikrai ne visi automobiliai.
- 2. Planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką.** Jau minėjome, kad nuo turto eksploatavimo sąlygų priklauso ir turto ilgaamžiškumas. Ekskavatorius, kuris kasa smėlio karjerą, tarnaus ilgiau už tą, kuriam nuolat tenka gilinti tvenkinius ir mirkti vandenyje.
- 3. Technologijų bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą.** Tai ypač svarbu nustatant įrengimų, gamybos linijų ir kito aktyvaus ilgalaikio turto nusidėvėjimą. Tarkime, šiame skaitmeniniame amžiuje tradicinių fotojuostų populiarumas vis mažėja. Dauguma jas gaminusių didžiųjų kompanijų atsisakė šios produkcijos kaip neperspektyvios, o dar tebegaminančios įmonės, net jei gamintų jas moderniausiais įrengimais, turėtų rimtai apsvarstyti tokios produkcijos ilgaamžiškumą ir gal sutrumpinti numatomą turto naudojimo laiką.
- 4. Teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką.** Jo nereikia painioti su **maksimaliais nusidėvėjimo normatyvais**, kai mokesčių apskaičiavimo tikslais nustatomas trumpiausias laikas, per kurį tam tikro ilgalaikio materialiojo turto vertę galima perkelti į sąnaudas. Juk dėl šio perkėlimo mažėja apmokestinamasis pelnas! Bet kartais būna atvirkščiai – valdžia nustato maksimalų tam tikros rūšies turto naudojimo laikotarpį. Dažniausiai taip atsitinka dėl griežtėjančių gamtos saugos, higienos ar kitų reikalavimų. Tarkime, jeigu nuo tam tikrų metų lėktuvai su triukšmingais varikliais negalės leistis daugelyje oro uostų, jų numatomas naudojimo laikotarpis negali būti ilgesnis už valdžios nustatytą. Turto naudojimo laikotarpis gali būti numatytas sutartyje. Tai dažniausiai būna specifinis, konkrečiai sutarčiai vykdyti skirtas turtas, pavyzdžiui, nuskendusiam laivui iškelti specialiai sukonstruota barža. Tuomet šios baržos nusidėvėjimo laikotarpis sutaps su sutarties galiojimo (numatomų darbų atlikimo) laikotarpiu.
- 5. Įmonės nusistatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.** Likvidacinė vertė rodo, kiek turtas bus vertas, kai jį baigsime naudoti įmonės veikloje, ir nustatoma atsižvelgiant į numatomą turto naudojimo laikotarpį ir jo likvidavimo būdą. Dažniausia (nors ne visuotinė) taisyklė yra tokia: jeigu turtą ketinama naudoti ilgai, tai jis ir susidėvės labiau, o jei tikimasi vos kelerius metus panaudojus jį perleisti, jo

likvidacinė vertė bus didesnė. Taip pat yra ir su turto likvidavimo būdu: jeigu turta panaudojus numatoma jį išardyti, jo likvidacinė vertė bus lygi numatomi gauti išardytų dalių vertei (galima rinktis ir antrinių žaliavų supirkimo kainą, jeigu turta žadama parduoti kaip antrines žaliavas), o jeigu įmonėje nebenaudojamą turta ketinama perleisti, jo likvidacinė vertė bus lygi numatomi gauti pinigų sumai (perleidimo kainai). Likvidacinės vertės dydis finansinėje apskaitoje neribojamas. Svarbu tik, kad ji kiek galima tiksliau atitiktų būsimą turto vertę jo naudojimo įmonėje pabaigoje.

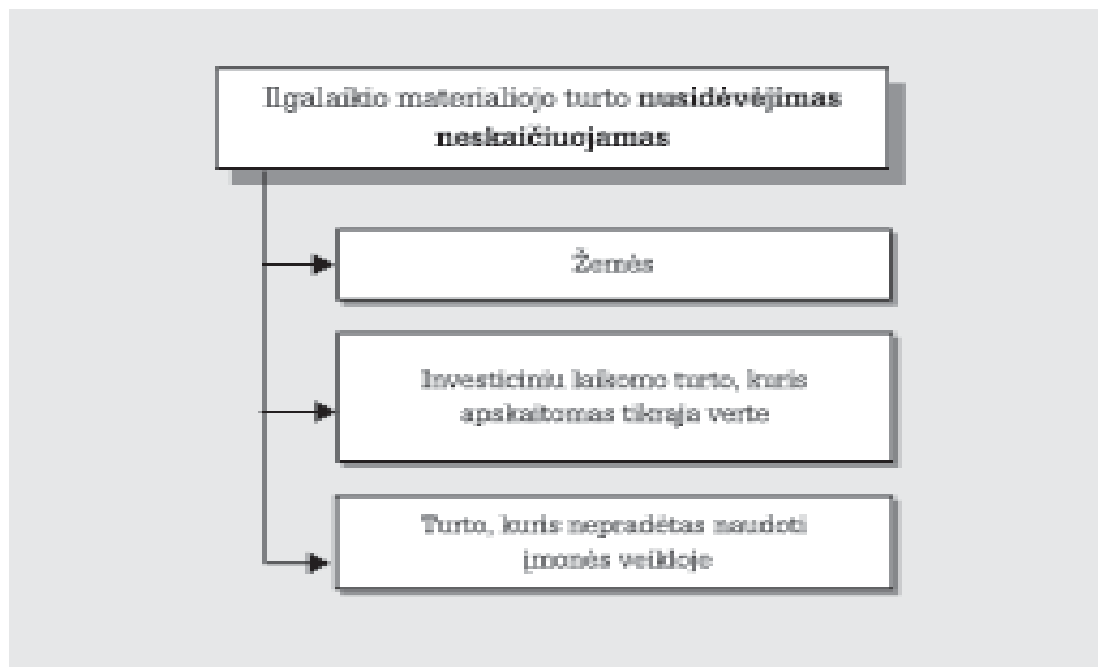
Yra įvairių nusidėvėjimo apskaitos metodų, kurių pasirinkimas priklauso nuo įmonės ekonominės politikos. Tai reiškia, kad *įmonė gali pasirinkti skirtingus nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus* (žr. 5 (5.2) schemą). Čia vėlgi reikėtų nepamiršti svarbios aplinkybės, kad turto nusidėvėjimo sąnaudos turėtų išreikšti dydį, kuriuo per ataskaitinį laikotarpį sumažėjo turto vertė. Todėl nusidėvėjimo apskaitos metodo pasirinkimą taip pat lemia konkretaus turto naudingųjų savybių kitimas per visą jo naudojimo laiką. Dėl pasirinkto nusidėvėjimo skaičiavimo metodo to paties ilgalaikio turto apskaičiuotos nusidėvėjimo sumos gali skirtis per visą to turto naudojimo laikotarpį, o tai veiks ne tik nusidėvėjimo sąnaudas, bet ir apmokestinamojo bei grynojo pelno dydžius. Tuo įsitikinsite nagrinėdami konkrečius nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus.



5 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitos metodų klasifikavimas

Prieš pradėdant aptarti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo būdus, būtina pažymėti, kokio turto nusidėvėjimas nėra skaičiuojamas.

Ilgalaikiam materialiajam turtui – žemei – nė vienas iš toliau pateiktų nusidėvėjimo būdų nėra taikomas. Žemė apskaitoje yra registruojama išsigijimo savikaina, vėliau šis turtas apskaitomas išsigijimo savikaina arba perkainotąja verte, nes laikoma, kad žemė nenusidėvi. Kitas dalykas, kad kartais skaičiuojamas *ilgalaikio turto išsekimas*. Ši sąvoka taikoma, kai kalbama apie gamtos išteklių, pavyzdžiui, naftos telkinių, naudojimą. Kai toks telkinys išsigyjamas, apytiksliai įvertinama, kiek jame yra barelių naftos. Po to, metų metais siurbiant naftą, skaičiuojamas telkinio išsekimas, nurašant į sąnaudas proporcingą tais metais išsiurbtos naftos kiekiui už telkinį sumokėtos sumos dalį. Lietuvoje tai labai reti atvejai, todėl plačiau jų nekomentuosime.



6 (5.2) schema. Ilgalaikis materialusis turtas, kurio nusidėvėjimas neskaičiuojamas

Jeigu investiciniam turtui apskaityti pasirenkamas tikrosios vertės būdas, jo nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Tačiau investicinio turto tikroji vertė turi būti tikslinama kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas, o jos pasikeitimas pripažįstamas pelnu (didėjant investicinio turto vertei) arba nuostoliu (mažėjant investicinio turto vertei).

Nusidėvėjimas neskaičiuojamas ir to turto, kuris dar nepradėtas naudoti įmonės veikloje. Šį atvejį vertėtų aptarti plačiau. Įmonės vadovas gali priimti sprendimą įmonės veikloje nenaudojamą turtą išnuomoti kitiems ūkio subjektams, perduoti laikinai nenaudojamą ilgalaikį materialųjį turtą kitiems ūkio subjektams pagal panaudos sutartį, laikyti nenaudojamą tol, kol nėra būtinybės jo naudoti įmonės veikloje, užkonservuoti. Jeigu priimamas sprendimas nenaudojamą ilgalaikį materialųjį turtą išnuomoti kitiems ūkio subjektams ar perduoti pagal panaudos sutartį, tokį turtą galima vadinti nenaudojamu tik sąlygiškai, nes jis įmonei duoda pajamų. Todėl remiantis palyginimo principu tokio turto nusidėvėjimas privalo būti skaičiuojamas ir turi būti pripažįstamos atitinkamos sąnaudos tą laikotarpį, kada buvo uždirbta nuomos pajamų. Pavyzdžiui, įmonė išnuomojo patalpas trečiajam asmeniui. Tai reiškia, kad, praėjus vieneriems metams ir konstatavus iš nuomos uždirbtas pajamas, būtina pripažinti ir su tų pajamų uždirbimu susijusias sąnaudas, taigi ir tų patalpų nusidėvėjimo sumą.

Kartais įmonei nereikalingas tapęs turtas nenurašomas, bet ir toliau laikomas įmonėje. Dažniausiai taip elgiamasi, kai įmonės vadovas tikisi šį turtą naudoti ateityje. Toks turtas gali būti užkonservuojamas arba įmonės vadovas pasirūpina tokio turto minimalia apsauga, kad jis neprarastų savo naudingųjų savybių. Abiem atvejais ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas privalo būti skaičiuojamas. Todėl *apribojimas neskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo taikomas tik dar nepradėtam naudoti įmonės veikloje turtui*, pavyzdžiui, kol jis montuojamas, bandomas ar derinamas siekiant jį parengti ar pritaikyti prie įmonės poreikių.

Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas

Šiuo metodu skaičiuojant nusidėvėjimą daroma prielaida, kad materialusis turtas vienoda suma nusidėvi kiekvienais naudojimo metais. Vadinasi, ilgalaikis materialusis turtas bus nudėvėtas vienodomis sumomis kasmet per visą naudojimo laiką. Tarkime, kad įmonė 20X1 m. už 62 000 Lt įsigijo įrengimą, kuriuo numato naudotis 6 metus, ir tikisi, kad, pasibaigus eksploataavimo laikui, įrengimo likvidacinė vertė bus lygi 5000 Lt. Nusidėvėjimui apskaičiuoti tiesiog proporcingu (tiesiniu) būdu naudojamosi formulė:

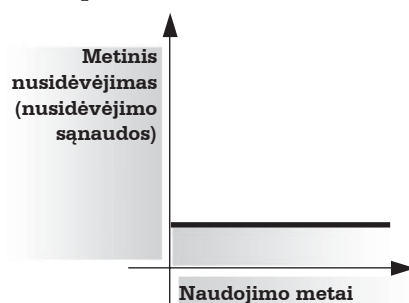
$$\frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto pradinė vertė} - \text{Numatoma likvidacinė vertė}}{\text{Turto naudojimo laikas (metų skaičius)}} = \text{Metinė ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma}$$

Pagal šį pavyzdį įrengimo nusidėvėjimas kiekvienais metais lygus 9500 Lt ((62 000 - 5000) : 6). Gautoji suma kiekvienais metais tampa nusidėvėjimo sąnaudomis. Tai reiškia ir tai, kad įrengimai per šešerius naudojimo metus kasmet neteks 9500 Lt vertės. Praktikoje nepakanka apskaičiuoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos tik vieną kartą per metus, nes tuomet išstisus metus neįmanoma būtų žinoti, ar sėkmingai ūkininkaujama. Ilgalaikio materialiojo turto vertė paprastai būna didelė, todėl norint įvertinti kurio nors mėnesio veiklos rezultatus, negalima į sąnaudas įskačiuoti kokios nors „vidutinės“ to turto nusidėvėjimo sumos. Dauguma įmonių vadovų linkę bent apytiksliai apskaičiuoti net kiekvieno mėnesio veiklos rezultatus. Jeigu tokioje įmonėje ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos nebūtinai labai didelės, bet reikšmingos įmonei (pavyzdžiui, jos santykinai didelės arba įmonė balansuoja ant nuostolingumo ribos), jas būtina įvertinti kiekvieną mėnesį. Tuomet šioje formulėje turto naudojimo metų skaičius pakeičiamas to turto naudojimo mėnesių skaičiumi.

Kadangi daroma prielaida, kad nusidėvėjimo sąnaudos kiekvienais ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metais vienodos, jas galima išreikšti tam tikra visos ilgalaikio turto vertės dalimi – *nusidėvėjimo norma*. Minėtame pavyzdyje įrengimo nusidėvėjimo norma ~ 16,7%.

$$\text{norma} \sim 16,7\% \left(\frac{9500 \text{ (metinė nusidėvėjimo suma)}}{57\,000 \text{ (nudėvėtina ilgalaikio turto vertė)}} \times 100\% \right)$$

Kitaip sakant, kiekvienais metais įrengimai nusidėvės apytiksliai po 16,7%. Grafiškai tai galima pavaizduoti taip:



Produkcijos kiekio nusidėvėjimo apskaitos metodas

Produkcijos kiekio metodas tinka aktyviajai ilgalaikio materialiojo turto daliai objektų, kurie tiesiogiai dalyvauja produkcijos gamybos arba paslaugų teikimo procese, nusidėvėjimui skaičiuoti, kai įrengimų ar kito turto nusidėvėjimas tiesiogiai priklauso nuo jomis pagamintos produkcijos ar suteiktų paslaugų kiekio. Todėl nusidėvėjimas šiuo atveju ir apskaičiuojamas atsižvelgiant į tomis priemonėmis pagamintą produkcijos kiekį. Tuomet nusidėvėjimo suma, tenkanti vienam produkcijos ar paslaugų vienetui, apskaičiuojama pagal formulę:

$$\frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto pradinė vertė} - \text{Ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė}}{\text{Numatomas pagaminti naudojant šį turtą produkcijos ar paslaugų kiekis per visą jo naudojimo laikotarpį}} = \text{Nusidėvėjimas, tenkantis vienam produkcijos ar paslaugų vienetui}$$

Tarkime, kad įmonė už 62 000 Lt įsigijo įrengimą, kurio likvidacinė vertė – 5000 Lt. Per šešerius naudojimo metus šiuo įrengimu ji tikisi pagaminti 2 000 000 produkcijos vienetų. Pagal ką tik nurodytą formulę apskaičiuojamas nusidėvėjimas, tenkantis vienam pagamintos produkcijos vienetui:

$$(62\,000 \text{ Lt} - 5\,000 \text{ Lt}) : 2\,000\,000 \text{ vnt.} = 0,0285 \text{ Lt}$$

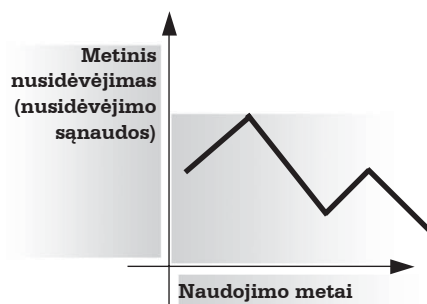
Šiuo apskaičiavimu gauname, kad, pagaminus vieną vienetą, produkcijos įrengimas nusidėvės 0,0285 Lt. Norint sužinoti, kiek įrengimas nusidėvės per tam tikrą laiką (pvz., per metus), reikia per tą laiką pagamintos produkcijos vienetų skaičių padauginti iš nusidėvėjimo, tenkančio vienam produkcijos vienetui. Kaip skaičiuoti nusidėvėjimą, matysite 2 (5.2) lentelėje.

2 (5.2) lentelė

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas produkcijos kiekio metodu

Metai	Nusidėvėjimo apskaičiavimas				Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nudėvėta suma (Lt)	Likutinė vertė – 57 000 Lt
	pagamintos produkcijos vienetai	x	nusidėvėjimas, tenkantis vienam produkcijos vienetui (Lt)	=			
20X1	500 000	x	0,0285	=	14 250	14 250	42 750
20X2	550 000	x	0,0285	=	15 675	29 925	27 075
20X3	300 000	x	0,0285	=	8550	38 475	18 525
20X4	250 000	x	0,0285	=	7125	45 600	11 400
20X5	300 000	x	0,0285	=	8550	54 150	2850
20X6	100 000	x	0,0285	=	2850	57 000	–
Iš viso:	2 000 000				57 000	57 000	–

Antroje lentelėje matyti, kad įmonė per šešerius metus, kaip buvo planavusi, pagamino 2 milijonus produkcijos vienetų. Gamyba atskirais metais buvo nevienoda – pagamintas skirtingas produkcijos vienetų kiekis, todėl ir įrengimo nusidėvėjimo sąnaudos kiekvienais metais buvo didesnės ar mažesnės, nes, skaičiuojant produkcijos kiekio metodu, jos priklauso nuo pagamintos produkcijos kiekio: didėjant pagamintos produkcijos kiekiui, didėja ataskaitinio laikotarpio ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. Ir atvirkščiai, jeigu ataskaitinį laikotarpį pagaminama mažiau produkcijos ar suteikiama mažiau paslaugų, patiriamos ir mažesnės nusidėvėjimo sąnaudos. Šį pavyzdį galima atvaizduoti grafiškai:



Nors ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas teisingiau nustatomas produkcijos kiekio metodu nei tiesiniu būdu, nes tiesiogiai atsižvelgiama į ilgalaikiu turtu pagamintą produkcijos kiekį, tačiau produkcijos kiekio metodas taip pat turi kai kurių trūkumų. Svarbiausias – iš anksto ne visada tiksliai galima nustatyti, kiek bus pagaminta produkcijos vienetų ar suteikta paslaugų. Dėl šios priežasties sunku įvertinti, kiek nusidėvi tam tikras ilgalaikis turtas, su juo per kurį nors laikotarpį pagaminus tam tikrą produkcijos kiekį. Tiesinis metodas taip pat turi daug trūkumų, nes kiekvieną laikotarpį skaičiuojant vienas nusidėvėjimo sumas, gaunama tarsi „vidutinė palatos temperatūra“, neįvertinama, su kokiomis ilgalaikio turto naudojimo sąnaudomis uždirbamos pajamos.

Parentant ilgalaikio turto nusidėvėjimo, registruojamo bendrojoje finansinėje apskaitoje ir finansinių ataskaitų rinkiniuose, būdą (tiesinį ar produkcijos kiekio), reikia atsižvelgti į tai, kas daugiau lemia turto nusidėvėjimą – jo naudojimo laikas ar naudojant tą turtą pagamintos produkcijos kiekis. Reikia pažymėti, kad dažniausiai lemia pagamintos produkcijos kiekis, nors kai kurioms turto rūšims dėl jų ypač greito moralinio nusidėvėjimo lemiamas veiksnys gali būti naudojimo laikas (taip, pavyzdžiui, sensta kompiuterinė technika, visiškai nepriklausomai nuo jos naudojimo intensyvumo, taigi ir naudojant tą techniką pagamintų produktų kiekio).

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaita pagreitintais nusidėvėjimo metodais

Pagreitinti nusidėvėjimo metodai yra taikomi rečiau. Juos taikant, pirmaisiais turto naudojimo metais į sąnaudas nurašoma daug didesnė turto nusidėvėjimo sąnaudų suma nei vėlesniais metais. Šiuos metodus tikslinga taikyti tokiam turtui, kurio našumas laikui bėgant sparčiai mažėja. Pateiksime du pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus: *mažėjančios vertės* ir *metų skaičiaus*. Juos taikydama, įmonė gali didesnę materialiojo turto dalį nudėvėti pirmaisiais turto naudojimo laikotarpiais.

Iliustruosime tai pavyzdžiu: įmonė įsigijo įrengimą už 62 000 Lt, kurią naudos 6 metus ir kurio numatoma likvidacinė vertė – 5000 Lt. Toliau, remdamiesi šiuo pavyzdžiu, parodysime, kaip galima apskaičiuoti nusidėvėjimą pagreitintais nusidėvėjimo metodais.

Taikant **dvigubą-mažėjančios vertės** metodą, pirmiausia būtina nustatyti nusidėvėjimo procentą, kuris apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\text{Nusidėvėjimo norma (procentais)} = \frac{100}{\text{Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metai}}$$

Nagrinėjamame pavyzdyje apskaičiuota nusidėvėjimo norma procentais yra 16,7 (100 : 6). Norint apskaičiuoti mažėjančios (pvz., dvigubai) vertės normą, gautąją (16,7%) nusidėvėjimo normą reikia padauginti iš 2. Gaunama dvigubai mažėjančios vertės norma procentais: $16,7 \times 2 = 33,4\%$.

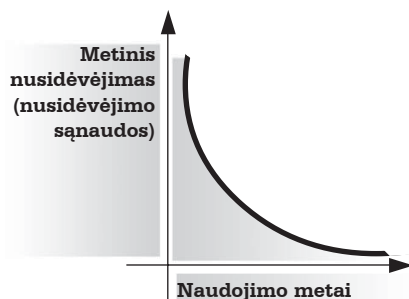
Įrengimo nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų sumų apskaičiavimas pateiktas lentelėje.

3 (5.2) lentelė

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas mažėjančios vertės metodu

Metai	Likutinė vertė metų pradžioje (Lt)		Nusidėvėjimo procentas		Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nudėvėtoji turto suma (Lt)	Likutinė vertė metų pabaigoje (Lt)
20X1	62 000	x	33,4	=	20 708	20 708	41 292
20X2	41 292	x	33,4	=	13 792	34 500	27 500
20X3	27 500	x	33,4	=	9185	43 685	18 315
20X4	18 315	x	33,4	=	6117	49 802	12 198
20X5	12 198	x	33,4	=	4074	53 876	8124
20X6	8124	-	5000 Lt	=	3124	57 000	5000
Iš viso:					57 000	57 000	5000

Iš lentelės duomenų matyti, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos apskaičiuojamos nuo likutinės vertės, taikant dvigubą mažėjančios vertės nusidėvėjimo normos procentą. Pirmaisiais metais nusidėvėjimo sąnaudos yra didžiausios. Likutinė vertė metų pabaigoje apskaičiuojama iš pradinės vertės atimant nusidėvėjimo sąnaudas (pvz., 20X1 metais: $62\,000 - 20\,708 = 41\,292$ Lt), ir metų pabaigoje ji tampa likutine verte ir ateinančių metų pradžia. Nuo jos apskaičiuojamos 20X2 metų nusidėvėjimo suma ir sąnaudos. Todėl antrųjų ir po jų einančių metų nusidėvėjimo sąnaudos bus mažesnės nei prieš tai buvusių metų. Paskutiniųjų metų nusidėvėjimo sąnaudos apskaičiuojamos iš likutinės vertės metų pradžioje atimant likvidacinę vertę ($8124 - 5000 = 3124$ Lt), kuri ir neturi būti nudėvėta. Taip daroma vien dėl aritmetinių priežasčių, nes apskaičiavę 33,4% nuo 20X6 m. pradžios likutinės vertės ($8124 \text{ Lt} \times 33,4\% = 2713 \text{ Lt}$), gautume mažesnę nusidėvėjimo sąnaudų sumą nei ta, kurią reikia nurašyti į 20X6 m. sąnaudas. Grafiškai pavaizduojant mažėjančios vertės metodu apskaičiuotą nusidėvėjimą, kiekvienam apskaičiuojamam pavyzdžiui gausime panašią kreivę.



Apskaičiuojant nusidėvėjimą kitu, taip pat pagreintu, **metų skaičiaus metodu**, užuot apskaičiavus nusidėvėjimo normą procentais, naudojamos eile trupmenų, kurių reikšmės kiekvienais ateinančiais metais vis mažėja. Trupmenos vardiklis, kurią sudaro numatytų ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metų suma, yra pastovus visais apskaitos laikotarpiais. Aptariamame pavyzdyje įmonė įrengimą nutarė naudoti 6 metus, todėl trupmenos bus tokios:

$$\frac{6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1}{6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1} = \frac{6}{21} + \frac{5}{21} + \frac{4}{21} + \frac{3}{21} + \frac{2}{21} + \frac{1}{21}$$

Nusidėvėjimo apskaičiavimas šiuo metodu pateiktas lentelėje. Nusidėvėjimas apskaičiuojamas nuo pradinės nusidėvėtinos ilgalaikio turto vertės, t. y. iš pradinės vertės atėmus likvidacinę vertę (62 000 Lt - 5000 Lt = 57 000 Lt).

4 (5.2) lentelė

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas metų skaičiaus metodu

Metai	Likę naudoti metai	Nusidėvėjimo apskaičiavimas		Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nusidėvėjimo suma (Lt)	Likutinė vertė – 62 000 Lt
20X1	6	57 000 x 6/21	=	16 286	16 286	45 714
20X2	5	57 000 x 5/21	=	13 571	29 857	32 143
20X3	4	57 000 x 4/21	=	10 857	40 714	21 286
20X4	3	57 000 x 3/21	=	8 143	48 857	13 143
20X5	2	57 000 x 2/21	=	5 429	54 286	7 714
20X6	1	57 000 x 1/21	=	2 714	57 000	5 000
Iš viso:				57 000	57 000	5 000

Taigi, apskaičiuodami materialiojo turto nusidėvėjimą pagreintu nusidėvėjimo metodu, gauname gerokai didesnes nusidėvėjimo sąnaudas pirmaisiais ilgalaikio turto naudojimo metais nei to paties turto nusidėvėjimo sąnaudas apskaičiuodami tiesiog proporcingu ar produkcijos kiekio metodu. Padidinus nusidėvėjimo sąnaudas, sumažėja pelnas. Tai iliustruosime aptariamame pavyzdžiu, palyginę 20X1 m. ir 20X6 m. veiklos rezultatus. Tarkime,

įmonė 20X1 m. gavo 60 000 Lt pajamų ir patyrė 30 000 Lt sąnaudų (šią sumą sudaro visos kitos, išskyrus įrengimų nusidėvėjimo, sąnaudos). Tiek pat pajamų įmonė uždirbo patirdama tokias pat sąnaudas (neskaitant įrengimų nusidėvėjimo sąnaudų!) ir 20X6 metais.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų įtaka grynajam pelnui (20X1 m.) (Lt)

Pajamos	60 000		
Sąnaudos (išskyrus įrengimų nusidėvėjimo)	30 000		
Įrengimų nusidėvėjimas:			
Tiesiogiai proporcingas	9500		
Dvigubas-mažėjančios vertės		20 708	
Metų skaičiaus			16 286
Pelnas	20 500	9292	13 714

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų įtaka grynajam pelnui (20X6 m.) (Lt)

Pajamos	60 000		
Sąnaudos (išskyrus įrengimų nusidėvėjimo)	30 000		
Įrengimų nusidėvėjimas:			
Tiesiogiai proporcingas	9500		
Dvigubas-mažėjančios vertės		3124	
Metų skaičiaus			2714
Pelnas	20 500	26 876	27 286

Iš duomenų lentelėse matyti, kad tiesiog proporcingu metodu apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos nedaro jokios įtakos pelno svyravimams per visą įrengimų naudojimo laikotarpį. Kitaip sakant, dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo pelno suma išliktų vienoda per visą turto naudojimo laikotarpį (suprantama, jeigu tik nesikeistų uždirbtų pajamų bei kitų sąnaudų sumos). Produkcijos kiekio metodu apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos įvairiais atskaitiniais laikotarpiais gali skirtis, nes jos priklauso nuo nudėvimo turto naudojimo intensyvumo. Taikant tiesiog proporcingą metodą, 20X1 m. ir 20X6 m., jeigu kitų pajamų ir sąnaudų sumos liktų nepasikeitusios, pelnas būtų toks pat – 20 500 Lt, nes ir įrengimų nusidėvėjimo sąnaudų suma nesikeistų.

Tačiau taikydami pagreitintus nusidėvėjimo metodus, visada gausime didžiausią nusidėvėjimą ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o mažiausią – naudojimo pabaigoje, taip pat mažiausią pelną ilgalaikio turto naudojimo pradžioje ir didžiausią – pabaigoje. Todėl reikia būti labai atsargiems ir pagreitintus ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodus taikyti tik tais atvejais, kai turtas išties nusidėvi tokiu būdu. Tokie atvejai itin reti, bet vis dėlto pasitaiko. Pavyzdžiui, transporto įmonė aptarnauja trijų rūšių klientus: turtingus užsienio ekspertus, kurie reikalauja, kad juos vežiotų prabangiais ir būtinai naujais automobiliais; teikia taksi paslaugas visiems to regiono gyventojams ir išvežioja pašto siuntas. Ši paslauga apmokama daug mažiau, bet ir jokie ypatingi reikalavimai tokiems automobiliams nekeliami: jie gali būti seni ir neišvaizdūs, svarbu, kad važiuotų. Taigi, *šioje įmonėje automobiliai pirmaisiais jų naudojimo metais uždirba didesnes pajamas būtent todėl, kad jie yra nauji.* Suprantama, kad tokio pobūdžio turtui tikslinga taikyti pagreitintus jo nudėvėjimo būdus.

Tačiau, apskritai kalbant, pagreitinti ilgalaikio materialiojo turto nudėvėjimo būdai turėtų būti taikomi tik mokesčių tikslais, kai apskaičiuojamas apmokestinamasis

pelnas. Daugelio šalių valdžia, skatindama techninę įmonių pažangą, apmokestinamajam rezultatui apskaičiuoti leidžia taikyti *pagreitintus ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos metodus*. Ši teiginį toliau pagrįsime konkrečiu pavyzdžiu. Pirmiausia reikia prisiminti, kad tokių metodų esmė ta, jog apskaičiuojant *apmokestinamąjį* (bet ne apskaitinį, t. y. tikrąjį!) pelną, valdžia tam tikrais turto naudojimo laikotarpiais leidžia įmonėms išskaičiuoti į sąnaudas didesnę negu iš tikrųjų patiriama ilgalaikio materialiojo turto nudėvėjimo sumą. Vadinasi, ir pelno mokesčių įmonės moka mažesnę ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o didesnę – pabaigoje, nes turto naudojimo pabaigoje tiesiog nebeliks ko nudėvėti – viskas bus nudėvėta ir nurašyta į mokesčių pripažįstamas sąnaudas pirmaisiais turto naudojimo metais. Šitaip valstybė, nukeldama dalies mokesčių surinkimą keleriais metais, skatina plėtoti pažangą, nes apdairios įmonės, išsigijusios įrengimų ar kito ilgalaikio turto ir nusidėvėjimą apskaičiuodamos pagreitintais būdais, greičiau pakeis naudotus įrengimus naujais, priešingu atveju vėlesniais įrengimų naudojimo laikotarpiais jos bus priverstos mokėti nepaprastai didelius pelno mokesčius. Pagreitintais nudėvėjimo metodais, tik jau su naujais įrengimais, jos galės vėl didinti nusidėvėjimo sąnaudas (nes naujo turto naudojimo pradžioje vėl nudėvės santykinai dideles sumas) ir mažinti pelno mokesčius. Šitaip daugumą įmonių galima įtraukti aktyviai plėtoti ekonomikos procesą: juk suinteresuotos nuolat tobulinti ir keisti savo materialųjį ilgalaikį turtą įmonės teigiamai veikia ir gamybos priemones gaminančias įmones. Šiuo metu dvigubą-mažėjančios vertės būdą, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, leidžia taikyti ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Tačiau, renkantis šią lengvatą, reikia būti labai atsargiems. Pirmiausia šiuos būdus galima taikyti tik tuo atveju, jeigu įmonė numato ateityje plėsti gamybą ir uždirbti vis didesnes pajamas. Priešingu atveju po kelerių metų paprasčiausiai nebus iš ko mokėti didelių pelno mokesčių arba išgyti naujas gamybos priemones. Antra vertus, reikia atsižvelgti ir į galimus valdžios veiksmus. Jeigu ji staiga ims ir padidins pelno mokesčio tarifą, gali blogai baigtis. Juk tokiu atveju padidėjęs tarifas būtų taikomas santykinai didesniai apmokestinamajam pelnui nei ankstesniais metais. Taip Lietuvoje jau yra nutikę. Todėl leisti į „žaidimus“ galima tik su stabilia ir prognozuojama valdžia.

Baigdami aiškinti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimo (*nusidėvėjimo sumų nustatymo*) ir apskaitos (*šių sumų fiksavimo dokumentuose ir registravimo buhalterinės apskaitos registruose*) klausimus, atkreipiame dėmesį į kelias svarbias aplinkybes, kurių neakcentavome, nenorėdami atitraukti dėmesio nuo ir taip sudėtingų ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos klausimų:

- Svarbu pažymėti, kad **pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo būdai skirti daugiausia taikyti ne bendrojoje finansinėje apskaitoje, o apskaičiuojant apmokestinamąjį veiklos rezultatą.** Tačiau praktiškai gana dažnai susiduriama su aplinkybėmis, kai pagreitinto nudėvėjimo metodai taikomi ir finansinėje apskaitoje. Kartais ir dėl to, kad nereikėtų daryti labai sudėtingų perskaičiavimų, nustatant finansinėje apskaitoje išvestų ir apmokestinimo tikslais apskaičiuojamų rezultatų skirtumus. Jeigu įmonė, kurios ilgalaikis turtas nusidėvi tiesioginiu būdu, mokesčių optimizavimo tikslais imtų naudoti pagreitintus to turto nudėvėjimo metodus, jos buhalterijai praktiškai tektų vesti dvigubą ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaitą: vieną – finansinių ataskaitų rinkiniui rengti, kitą – mokesčiams apskaičiuoti.

Tačiau gana dažni atvejai, kai ir finansinėje apskaitoje pagreitinti nudėvėjimo metodai atitinka arba beveik atitinka tikrąjį ilgalaikio turto nusidėvėjimą, pavyzdžiui, pradėjus eksploatuoti prabangų viešbutį, pirmaisiais metais už jo kambarių nuomą uždirbama labai

daug pajamų. Po kelerių metų šie apartamentai nutriūšta ir už gyvenimą juose nuomininkai sutiktų mokėti daug mažiau, – kaip vidutiniame viešbutyje. Tačiau paskui juos nemažai metų galima nuomoti nebrangiai. Tai vienas paprasčiausių ilgalaikio turto pagreitinto nudėvėjimo pavyzdžių, kai turtas naudojimo pradžioje nusidėvi daug greičiau nei per visą likusį naudojimo laiką. Panašiais atvejais pagreitintus jo nudėvėjimo būdus tikslinga naudoti ir finansinėje, ir mokesčiams skirtoje apskaitoje.

Tačiau neretai pasitaiko, kad siekdamas taupyti ne tik mokesčių, bet ir apskaitos vedimo sąskaita, įmonės pagreitinto nudėvėjimo būdus ima taikyti net ir tuomet, kai jų turtas nusidėvi tolygiai per visą naudojimo laiką arba jis nusidėvi proporcingai pagamintų produktų kiekiui. Tokios nuostatos negalima laikyti teisinga, nes tokiu atveju (nors ir sutaupant dėl mokesčių pirmaisiais turto eksploatavimo metais) iškreipomi finansinės apskaitos duomenys, todėl įmonės vadovai gali priimti klaidingus sprendimus ir nepasirengti mokėti ateityje neišvengiamas dideles mokesčių sumas. Tačiau praktikoje galimi ir tokie atvejai, kai įmonės veikla matoma „plika akimi“, ir nėra jokio reikalo vykdyti labai tikslią finansinę apskaitą. Valdžia bet kuriuo atveju reikalauja tiksliai apskaičiuoti mokesčius, dėl to ir apsiribojama buhalterinės apskaitos vedimu „pagal mokesčius“.

Pagaliau yra ir dar viena priežastis, dėl kurios reikalingas finansinėje apskaitoje taikomi pagreitinti ilgalaikio turto nudėvėjimo metodai. Jie susiję su tuo, kad dėl kokių nors priežasčių (tai jau priklauso nuo įmonės ekonominės politikos) įmonės vadovai gali norėti pirmaisiais tam tikro turto naudojimo metais jų didesnio nudėvėjimo sąskaita padidinti nusidėvėjimo sąnaudas, o ateinančiais – jas sumažinti. Taip gali būti, jeigu įmonės vadovas renkamas, pavyzdžiui, penkeriems metams ir nori parodyti, kad jam vadovaujant įmonės veikla nuosekliai gerėjo (tam ir reikia, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos nuosekliai mažėtų, taip didindamos grynąjį pelną). Tokiais ir panašiais atvejais kartais pasinaudojama vadinamosios *kūrybinės apskaitos* teikiamomis galimybėmis ir ne tik mokesčių apskaičiavimo tikslais, bet ir finansinėje apskaitoje bei rengiant atitinkamas ataskaitas taikomi pagreitinti ilgalaikio turto nudėvėjimo metodai.

Vis dėlto reikia konstatuoti, kad bendru atveju vedant finansinę apskaitą ir rengiant finansinių ataskaitų rinkinius jokie *pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodai netaikytini*. Jeigu toks turtas iš tiesų pirmaisiais jo naudojimo metais, palyginti su vėlesniais, nusidėvi greičiau, taip ir reikia konstatuoti *įmonės apskaitos politikos įsakyme*, juolab kad pagal šiuo metu galiojančias taisykles kiekviena įmonė kasmet turi peržiūrėti ilgalaikio turto rodiklius, lemiančius nusidėvėjimo sumų apskaičiavimą: to turto naudojimo laiką, numatomą jo likvidacinę vertę ir nusidėvėjimo normatyvus. Paprastai tai daroma atliekant metinę šio turto inventorizaciją, kai inventorizacijos komisijos pateikia atitinkamus pasiūlymus įmonės vadovui.

- ➔ Atkreipiame dėmesį, kad **nenudėvimas tik tas įmonės turtas, kuris nepradėtas naudoti įmonės veikloje**. Prisiminkite, kad remontuojamas turtas nėra laikomas nenaudojamu, todėl jo nusidėvėjimas turi būti apskaičiuojamas. Taip pat skaičiuojamas *laikiniai* nenaudojamo įmonės veikloje arba užkonservuoto turto nusidėvėjimas. Labai svarbu tiksliai dokumentuoti ilgalaikio turto naudojimo pradžią, taip pat ir jo naudojimo nutraukimą. Čia nepakanka *Ilgalaikio turto perdavimo–priėmimo ar likvidavimo* aktų, nes priimtas ilgalaikis turtas nebūtinai tuoj pat pradėdamas naudoti. Jo **nusidėvėjimo apskaita pradėdama vesti tuomet, kai surašomas *Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pradžios aktas***. Tuomet nuo sekancio mėnesio pirmosios dienos pradėdamas apskaičiuoti nusidėvėjimas, ir tokio apskaičiavimo pagrindas – buhalterijos parengta atitinkama *Buhalterinė pažyma*. Beje, remdamasi įmonės vadovo įsakymais, kiekvieną kartą apskaičiuodama ilgalaikio turto

nusidėvėjimo suma, buhalterija privalo parengti atitinkamą dokumentą, kitaip po kiek laiko būtų neįmanoma nustatyti, kodėl būtent tokia, o ne kitokia ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir atitinkamų nusidėvėjimo sąnaudų suma apskaičiuota. Tačiau tai nereiškia, kad neturi būti apskaičiuojamas kiekvieno fiziškai įmonėje nesančio ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir registruojamos atitinkamos nusidėvėjimo sąnaudos. Pavyzdžiui, įmonė gali ilgalaikį turtą išnuomoti kitai įmonei. Be abejo, jis bus pervežtas nuomininkui, tačiau pastarasis mokės nuomos mokesį, kurį savo sąskaitose ir finansinėse ataskaitose atspindės nuomotojas kaip nuomos pajamas. Todėl jis turės įskaičiuoti į nuomos sąnaudas ir nudėvėtąją nuomojamo turto dalį.

- ⇒ **Kai kurios ilgalaikio turto rūšys apskritai nenudėvimos.** Pirmiausia, kaip minėjome, nenudėvima tik žemė bei investicinis turtas, kuris apskaitomas tikrąja verte. Aišku, yra ir kitokio ilgalaikio turto, kurio vertė metams bėgant ne tik nemažėja, bet netgi didėja. Todėl atrodytų, kad neteisinga registruoti tokio turto vertės sumažėjimą dėl nusidėvėjimo. Pavyzdžiui, neapskaičiuojamas į kultūros vertybių registrą įtraukto ilgalaikio turto, taip pat muziejų eksponatų nusidėvėjimas. Išties tarsi ir juokingai atrodytų Leonardo da Vinčio „Monos Lizos“ nusidėvėjimas! O vis dėlto jos kaina didėja tikrai ne todėl, kad tas paveikslas sensta. Antra vertus, amžino nėra nieko ir kažkiek jis išties nusidėvi. Be to, ir kiekvieno (ar bent jau beveik kiekvieno) meno kūrinio tegul ir netiksli kaina (geriau būtų sakyti – vertė) nustatoma vien jau to turto draudimo tikslais. Todėl dar kartą primename, kad buhalterinė apskaita – tik mus supančio pasaulio nelabai tobulas vaizdas, ir nėra prasmės tapatinti šių dviejų reiškinių, nes taip galima prieiti ir iki visiško absurdo, juk sakoma, kad dabartinėmis kainomis žmogaus vertė – apie pusantra dolerio, nes tiek kainuoja jį sudarančios medžiagos. Buhalterinės apskaitos tikslumas ir pati buhalterinė apskaita geri tiek, kiek jie tarnauja žmogui, bet ne atvirkščiai. Nepamirškite ne tik *optimalumo* principo, bet ir to, kad kiekvienas iki absurdiško preciziškumo atvestas reiškinys gali tapti priešybe sau. Buhalterinėje apskaitoje, kaip ir vadyboje, tai atsitinka ne taip jau retai, todėl šito reikia saugotis.
- ⇒ Pagrindinis kiekvienos įmonės ataskaitinis laikotarpis – finansiniai metai. Tačiau **neteisinga ilgalaikio turto nusidėvėjimą apskaičiuoti tik metais ir pradėti tik nuo tų metų, kada šis turtas pradedamas eksploatuoti.** Pavyzdžiui, kuris nors objektas pradedamas naudoti 20X1 m. vasario mėnesį, o kitas – tų pačių metų lapkritį. Akivaizdu, kad pirmasis uždirbs pajamas (ir nusidėvės) beveik ištiesus metus, o antrasis – ne visus du mėnesius. Tačiau taip pat akivaizdu, kad apskaičiuoti nusidėvėjimą dienos tikslumu būtų neracionalu. Todėl *pagal šiuo metu Lietuvoje galiojančias taisykles ilgalaikio turto nusidėvėjimas pradedamas apskaičiuoti nuo sekančio mėnesio, jį atidavus eksploatuoti, pirmos dienos.* Tai reiškia, kad buhalterinėje apskaitoje pirmojo mūsų paminėto turto nusidėvėjimas 20X1 metais bus apskaičiuojamas dešimt mėnesių, o antrojo – tik vieną. Jeigu kuris nors turtas pradedamas eksploatuoti paskutinį finansinių metų mėnesį (įmonėse, kurių finansiniai metai sutampa su kalendoriniais – gruodį), to turto nusidėvėjimas ir atitinkamos nusidėvėjimo sąnaudos pradedamos apskaičiuoti tik nuo kitų ataskaitinių metų pradžios – sausio 1 dienos. Nustojus ilgalaikį materialųjį turtą naudoti įmonės veikloje, nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio pirmos dienos. Pavyzdžiui, kuris nors objektas baigiamas naudoti 20X5 m. kovo mėnesį, o kitas – tų pačių metų gruodžio mėn. Tai reiškia, kad buhalterinėje apskaitoje pirmojo mūsų paminėto turto nusidėvėjimas 20X5 metais bus baigtas skaičiuoti kovo 31 dieną, o antrojo – gruodžio 31 dieną.

Skaitydami išverstą užsienio literatūrą, dažnai galite aptikti vadinamąją *pusės mėnesio taisyklę*. Reikalas tas, kad beveik visose valstybėse (tačiau ne Lietuvoje) ilgalaikio turto nusidėvėjimas pradedamas apskaičiuoti nuo to mėnesio, kurį turtas pradėtas naudoti, jeigu jis pradedamas eksploatuoti pirmojoje to mėnesio pusėje. Jeigu jis pradedamas eksploatuoti antrojoje mėnesio pusėje, nusidėvėjimas ir atitinkamos sąnaudos pradedamos apskaičiuoti nuo kito mėnesio. Be abejo, tokia ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaitos tvarka yra tikslesnė, tačiau ir imlesnė darbui.

- **Ne visuomet pavyksta teisingai nustatyti ilgalaikio turto naudojimo laiką.** Juk kai turtas pradedamas eksploatuoti, šito dažniausiai negali padaryti net ir labai aukšto lygio inžinieriai ir technologai. Jie gali įvertinti bent jau fizinį ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laiką, bet ekonominio šio turto naudojimo laiko dažniausiai negali įvertinti niekas, nes niekas negali tiksliai prognozuoti, kokia bus mokslinė ir techninė pažanga netgi keletą ateinančių dešimtmečių. Todėl įmonės turėtų periodiškai peržiūrėti ir, jeigu reikia, koreguoti pasirinktą ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laiką, taigi ir ekonominius normatyvus. Pavyzdžiui, įrengimo, kurio pradinė vertė – 40 000 Lt, naudojimo pradžioje buvo nustatytas penkerių metų jo naudojimo laikotarpis, kuriam pasibaigus buvo planuojama šį įrengimą perleisti ir įsigyti naują. Buvo apskaičiuota, kad kiekvienais įrengimo naudojimo metais į sąnaudas bus įskaičiuota po 8000 Lt (40 000 Lt : 5 m.), registruojant ir atitinkamą įrengimo nusidėvėjimo sumą. Taip buvo daroma per pirmuosius trejus jo eksploatavimo metus nudėvint 24 000 Lt ir šią sumą įskaičiuojant į kiekvienų metų sąnaudas. Tačiau atliekant inventORIZACIJĄ trečiųjų įrengimo eksploatavimo metų pabaigoje buvo nuspręsta, kad šiais įrengimais įmonė naudosis dar ketverius, bet ne dvejus (kaip buvo manoma įrengimo eksploatavimo pradžioje) metus. Tokia situacija, be abejo, nėra gera, nes tai reiškia, kad per pirmuosius trejus įrengimo naudojimo metus į sąnaudas buvo įskaičiuota per didelę jo nusidėvėjimo sumą, be to, sumažinta ir likutinė įrengimo suma balanse. Todėl reikia kuo anksčiau peržiūrėti ilgalaikio turto nusidėvėjimo laiką, jeigu manoma, kad jis neatitiks anksčiau numatyto, ir likusią, dar nenudėvėtą, turto sumą nudėvėti per iš naujo nustatytą likusį nusidėvėjimo laiką. Kaip pateikta pavyzdyje, iki įrengimo naudojimo pradžios buvo manoma, kad jis per kitus dvejus metus bus nudėvėtas po 8000 Lt kasmet. Dabar, nusprendus šį įrengimą naudoti ketverius, bet ne dvejus metus, likusią dar nenudėvėtą jo sumą reikės paskirstyti ketveriems, bet ne dvejiems metams, į kiekvienų metų sąnaudas įskaičiuojant ne po 8000 Lt (kaip buvo manyta įrengimo naudojimo pradžioje), bet po 4000 Lt (16 000 Lt : 4 m.) kasmet.
- **Tas pats ilgalaikis turtas gali būti naudojamas skirtingai.** Kokia nors technika gali būti naudojama vadinamojoje „agresyvioje terpėje“, pavyzdžiui, labai drėgnoje aplinkoje. Dėl to ji gali rūdyti, taigi susidėvėti anksčiau už analogišką turtą, naudojama palankiomis jo eksploatavimo sąlygomis. Daugeliui ilgalaikio turto rūšių turi reikšmės ir to turto naudojimo intensyvumas: vienaip nusidėvi mašinos ir įrengimai, kai jie naudojami po aštuonias valandas per dieną, ir visiškai kitaip trimis pamainomis dirbančios priemonės. Be abejo, į tokias aplinkybes būtina atsižvelgti nustatant ir apskaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą.
- **Kiekviena įmonė privalo ne rečiau kaip kartą per metus (prieš sudarydama finansines ataskaitas) peržiūrėti viso turto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus, likvidacines vertes ir naudingojo tarnavimo laiką. Jeigu reikia, visi**

šie dydžiai turi būti patikslinti, kad būtų atspindėta tikra ir teisinga įmonės padėtis. Kitaip tariant, kiekvienais metais buhalterė turi įrodyti, kad įmonės vadovas parinko tikslius ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo įmonės balanse kriterijus.

Bet kuriuo atveju anksčiau ar vėliau kiekvieną ilgalaikį turtą tenka nurašyti, nes jis jau nebegali būti naudojamas įmonės veikloje arba tai daryti tampa nenaudinga.



5.2.3. Ilgalaikio materialiojo turto netekimų apskaita

– Nesuprantu, ką turi galvoje sakydama „pamečiau kelią“, – išdrožė Karalienė. – Ar tu jį turėjai? Visi čia esantys keliai priklauso man. Beje, ko čia atėjai? – pridūrė jau kiek malonesniu balsu. – Kol galvoji, ką sakyti, padaryk reveransą, taip laimėsi laiko.

Alisa šiek tiek nustebo, bet, kupina pagarbos Karalienei, nedrįso nepatikėti.

„Kalbančių gėlių sodas“

Kai įmonės naudotas ilgalaikis materialusis turtas tampa nebereikalingas, jį gali tą turtą perleisti kitiems. Kitu atveju, kai jis visiškai nudėvėtas, t. y. jo įsigijimo išlaidos perkeltos į sąnaudas, turtas gali būti likviduotas.

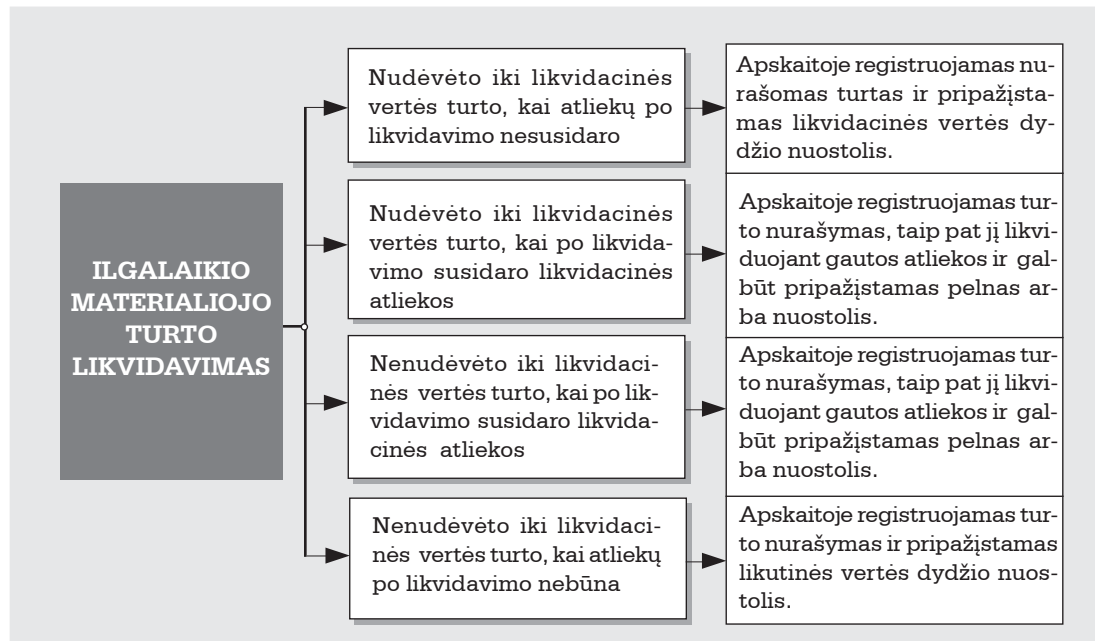
Gana dažnai susiduriama su problema, kai tam tikras objektas apskaitoje būna visiškai nudėvėtas (visa jo vertė būna perkelta į sąnaudas), bet realiai jis dar tinkamas naudoti ir galės būti naudojamas ilgą laiką (pvz., metaliniai priekalai liaudies menininkų dirbtuvėse gali tarnauti kelis šimtus metų). Iš pirmo žvilgsnio tai, atrodo, nedidelė problema. Ne kartą pabrėžėme, kad nedera pažeisti *optimalumo principo* ir dešimtmečiais (ar net šimtmečiais kaip minėtų priekalų atveju) nurašinėti į sąnaudas po keletą litų nudėvimą ilgalaikį turtą. Tačiau, antra vertus, šiuo atveju kyla kita – **ilgalaikio turto apsaugos – problema**. Jeigu turtas nudėvimas visiškai, tai buhalterinės apskaitos sąskaitose bei finansinių ataskaitų rinkiniuose yra neįmanoma jo atspindėti. Be abejo, to daikto pavadinimą galima įrašyti į kokią tik nori sąskaitą. Bet negalima pamiršti *piniginio įkainojimo principo*: jeigu turto vertė apskaitoje lygi nuliui, sąskaitose jis bus vienodai atspindėtas (tiksliau sakant, neatspindėtas), nesvarbu, ar naudojamas įmonėje, ar jį kas nors nugvelbs. Nulis ir yra nulis: ar jį pridėsime, ar atimsime iš balanso turto sumos, ta suma nė kiek nepasikeis. Kad būtų išvengta šios problemos, buhalteriai tokį ilgalaikį turtą nudėvi ne visiškai, o tik iki vieno lito. **Tokia ilgalaikio turto vertė vadinama atmintine verte**. Ji nedaro jokio esminio poveikio bendrai turto ar sąnaudų sumai, tačiau šia verte toks turtas apskaitomas analitinėse kortelėse ir buhalterinėse sąskaitose, todėl, pradingus turtui iš įmonės, turto ir nuosavybės sumos nesibalansuos, nes jos skirsis vienu litu. Prieš finansinių ataskaitų sudarymą inventorizavus ilgalaikį turtą, pradingęs turtas nebus „suskaičiuotas“, nes inventorizacijos komisija jo paprasčiausiai nesuras. Taigi įmonėje esančio turto sumoje jis ir nebus atspindėtas. Kadangi šis objektas oficialiai nebuvo nurašytas, nuosavybės dalyje atsispindės. Iš čia neišvengiamai atsiranda neatitikimas tarp turto ir nuosavybės bendros sumos. Buhalteriuo lieka rasti tokio nesutapimo priežastį, o įmonės vadovams – pareikalauti kompensacijos iš asmenų, atsakingų už turto apsaugą.

Nurašant turtą iš įmonės (perleidžiant jį tretiesiems asmenims ar naikinant), atsižvelgiama į turto įsigijimo savikainą, jo nusidėvėjimo sumą, likvidacinę bei likviduojant turtą susidariusių atliekų vertę, o turtą perleidžiant – dar ir į jo perleidimo kainą. Skirtingi nudėvėto ilgalaikio turto nurašymo būdai (jį perleidžiant už pinigus ar už kitą turtą tretiesiems asmenims, paprasčiausiai sunaikinant, kai lieka turto naikinimo atliekų ar jų

nelieka ir pan.) sąlygoja šio apskaitos baro įvairovę. Aptarsime svarbiausius ilgalaikio materialiojo turto nurašymo atvejus.

Dažniausiai ilgalaikis materialusis turtas nurašomas tada, kai jo nusidėvėjimo suma būna lygi išsigijimo savikainai arba turtas nudėvėtas iki likvidacinės vertės, t. y. kai turtas būna nudėvėtas visiškai arba tiek, kad jo nebeįmanoma arba netikslinga naudoti pagal paskirtį. Nagrinėdami ankstesnį klausimą, aiškinome: jeigu įmonės ekspertams nepavyksta tiksliai nustatyti turto nusidėvėjimo laikotarpio, tai vėliau šis laikotarpis turi būti tikslinamas, kad būtų galima kuo teisingiau priskirti jo nudėvėtąją dalį atitinkamų ataskaitinių laikotarpių sąnaudoms. Tačiau nurašomas turtas dažniausiai nebūna susidėvėjęs tiek, kad iš jo visiškai nieko nebeliktų. Paprastai lieka tam tikri dar panaudotini mazgai ar detalės arba kitos atliekos (neretai ir brangieji metalai), kurias galima parduoti kaip laužą. Taigi šios savitos pajamos iš esmės mažina turto nusidėvėjimo sumą. Apskaitoje ši suma vadinama **likvidacine verte**. Ją, kaip ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpį, ekspertai nustato dar prieš pradedant turtą naudoti, apytiksliai įvertindami, kiek bus gauta pardavus tą turtą ar pasinaudojus jo liekanomis po nusidėvėjimo. Be abejo, tai labai apytiksliai apskaičiavimai, nes nepaprastai sunku nustatyti, kiek rinkoje po 10 ar 20 metų bus vertos tam tikros atliekos ilgalaikio turto objektą likvidavus. Tačiau šia suma vis dėlto mažinama per turto naudojimo laikotarpį nudėvėtina turto suma.

Kai turtui visiškai nusidėvėjus susidaro tokios **likvidacinės atliekos**, jo išsigijimo savikaina būna didesnė už visą nusidėvėjimo sumą likvidacinės vertės dydžiu. Todėl, nurašant ilgalaikį turtą, turi būti nurašoma tik nudėvėtoji jo dalis. Juk negalima nurašyti to, kas lieka įmonėje ir turi tam tikrą vertę, šiuo atveju – atliekų ilgalaikį turtą likvidavus.



7 (5.2) schema. Ilgalaikio materialiojo turto likvidavimo atvejai

Jeigu ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pradžioje ekspertams nepavyksta nustatyti turto naudojimo laiko arba jo likvidacinės vertės, tai po kelių ar keliasdešimties

metų likviduojant ir dėl to nurašant tokį turtą, įmonė netikėtai uždirba pajamų arba patiria sąnaudų. Pavyzdžiui, turto naudojimo pradžioje ekspertai nemane, kad ji nurašant bus galima pelningai parduoti kokias nors atliekas. Po dešimties turto naudojimo metų tų atliekų vertė netikėtai išaugo. Taigi per turto naudojimo dešimtmetį į atitinkamų metų sąnaudas buvo nurašyta visa turto pradinė vertė, o pardavusi vertingas atliekas, įmonė uždirbo pajamų. Atkreipkite dėmesį, kad šiuo atveju uždirbtos pajamos ir pelnas reiškia ne tiek įmonės sėkmingą sandorį (gali būti, kad tas atliekas pardavė už tris kartus mažesnę kainą nei buvo rinkos kaina), kiek nepasitvirtinusią išankstinę įmonės ekspertų prognozę. Jeigu jie būtų sugebėję tiksliai numatyti ateitį ir atspėti po kelių ar keliolikos metų būsimą tokių atliekų supirkimo kainą, jie būtų tiksliau apskaičiavę turto likvidacinę vertę. Čia verta prisiminti ir nusidėvėjimo apskaičiavimą. Juk likvidacinė vertė turi tiesioginės įtakos turto nudėvėtinai vertei, kuri ir gaunama iš išigijimo savikainos atėmus likvidacinę vertę. Todėl likvidacinės vertės nustatymo netikslumai neišvengiamai iškreipia ir nudėvėtiną vertę, o tuo pačiu – ir atskirų laikotarpių nusidėvėjimo sąnaudas. Aišku, kai apie tokius prognozavimo netikslumus sužinoma po keletrių ar net keliolikos turto eksploatavimo metų, ką nors pakeisti jau būna vėlu. Juk perskaičiuoti visų tų metų nusidėvėjimo sąnaudų būtų paprasčiausiai neįmanoma. Vien jau dėl *optimalumo* principo reikalavimų. Todėl tokiose situacijose prognozavimo netikslumai priimami kaip neišvengiama realybė, o susidaręs skirtumas pripažįstamas atskaitinio laikotarpio pajamomis ar sąnaudomis.

Pradžioje aptarsime paprasčiausią turto likvidavimo atvejį. Tarkime, įmonė „Rūta“ nutarė likviduoti stakles, kurių išigijimo savikaina (pradinė vertė) – 5000 Lt, nusidėvėjimo suma likvidavimo dieną – 4900 Lt, likvidacinė vertė, kaip ir buvo ekspertų numatyta, – 100 Lt (ją visą sudaro likvidacinės atliekos – tiek kainuojančios iš turto likvidavimo gautos žaliavos). Įrašai sąskaitose turi būti tokie:

12410 Įrengimų D išigijimo savikaina K		12417 Įrengimų išigijimo savikainos D nusidėvėjimas (-) K	
<i>Lik.</i> 5000			<i>Lik.</i> 4900
	5000	←	→ 4900
<i>Lik.</i> 0			<i>Lik.</i> 0
		20110 Žaliavų ir komplektuojamųjų gaminių išigijimo D savikaina K	
		<div style="border-right: 1px solid black; display: inline-block; padding: 0 10px;">100</div>	

Kaip matome, šiuo atveju nuosavybė nesikeičia, sąskaitose registruojamas tik vieno turto (įrengimų „likučio“) virtimas kitu – žaliavomis. Kad lengviau suprastume šią sąskaitų korespondenciją, prisiminkime, jog sąskaitos Nr. 12417 *Įrengimų išigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)* ir Nr. 12410 *Įrengimų išigijimo savikaina* – ne savarankiškos sąskaitos, o aukštesniojo rango sąskaitos Nr. 1241 *Įrengimai* subsąskaitos. Algebrinė sąskaitų Nr. 12410 ir Nr. 12417 suma (5000 Lt - 4900 Lt) yra 100 Lt, kuriais įkainojamos sąskaitoje Nr. 20110 pajamuojamos atliekos (žaliavos), atsiradusios likvidavus įrengimą.

Kad būtų aiškiau, šią sąskaitų korespondenciją pavaizduokime taip:

12410 Įrengimų įsigijimo savikaina		1241 Įrengimai		20110 Žaliavų ir komplektuojamųjų gaminių įsigijimo savikaina	
D	K	D	K	D	K
Lik. 5000		Lik. 100			
			100	100	
		Lik. 0		Lik. 100	

12417 Įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	
D	K
	Lik. 4900

Aptarėme patį paprasčiausią ilgalaikio materialiojo turto likvidavimo atvejį, kai ilgalaikis turtas likviduojamas „kaip iš knygų“. Taip būna retai, kur kas dažniau susiduriama su labai įvairiais šio turto likvidavimo atvejais, nes ilgalaikis turtas gali būti likviduojamas (ir perleidžiamas) labai įvairiais būdais. Ta įvairovė praktiškai neišsemiama, nes pats turtas būna skirtingai nudėvėtas. Be to, jį, taip pat ir pajamuojamas likvidacines atliekas, veikia infliacija, kurios padarinių išsigyjant turtą praktiškai neįmanoma numatyti, taigi neįmanoma ir iš anksto įvertinti tų atliekų kainos ir t. t. Todėl skirtingus ilgalaikio turto likvidavimo (perleidimo) atvejus pailiustruosime konkrečiais pavyzdžiais, nurodydami, kaip vienas ar kitas ilgalaikio turto netekimo atvejis veikia turto, kuriuo disponuoja įmonė, sumą ir įmonės nuosavą kapitalą. Kitaip sakant, „pasversime“, ar nebuvo pažeista fundamentinė apskaitos lygybė tarp turto ir nuosavybės. Išnagrinėjus visus šiuos atvejus, bus nesunku ir kitus atvejus pavaizduoti buhalterinės apskaitos sąskaitose bei finansinių ataskaitų rinkiniuose. Kad tokia pavaizdavimo tvarka būtų suprantamesnė, pradėsime analogišku, anksčiau pagrindiniame tekste nagrinėtu atveju.

I pavyzdys. Įmonė A nutarė likviduoti stakles, kurių pradinė vertė – 6000 Lt, nusidėvėjimo suma likvidavimo dieną – 4500 Lt, likvidacinė vertė, kaip ir buvo numatyta išsigyjant turtą, – 1500 Lt. Ją visą sudaro likvidacinės atliekos – už tiek litų dar galima panaudoti įvairias likviduotų staklių detales.

12400 Mašinų įsigijimo savikaina		12407 Mašinų įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)		2015 Atsarginės dalys	
D	K	D	K	D	K
Lik. 6000		Lik. 4500			
	6000		4500		1500

Ūkinė operacija
fiksuojava apskaitoje

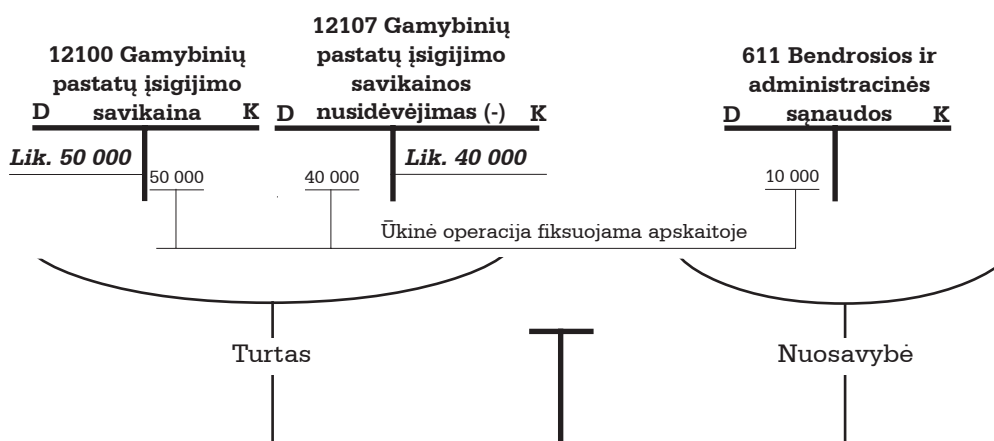
Turtas

Nuosavybė

Šiuo atveju dėl turto likvidavimo turto bendra suma nesumažėjo, tik pasikeitė turto struktūra: ilgalaikio turto (staklių) likutinės vertės nebeliko, o padaugėjo trumpalaikio turto (atsarginių dalių). Todėl ši ūkinė operacija nedaro įtakos apskaitinei lygybei, nes nuosavas kapitalas liko nepakitęs.

II pavyzdys. Pirmuoju atveju kalbėjome apie ilgalaikio materialiojo turto likvidavimą, kai jis atliekamas įmonės darbuotojų valia. Tačiau gali būti taip, kad įmonės ilgalaikis turtas likviduojamas nepaisant įmonės darbuotojų valios. Tokio pobūdžio ilgalaikio turto likvidavimui įtakos gali turėti įvairios stichinės nelaimės: gaisrai, potvyniai, žemės drebėjimai arba sąmoningi kokių nors kenkėjų veiksmai, pavyzdžiui, sprogdinimai ar padegimai. Tokiais atvejais įmonė taip pat gali iš dalies ar net visiškai prarasti savo turtą. Taigi įvykusi nenumatyta nelaimė įmonei padaro žalą, kurią reikia įvertinti ir užregistruoti apskaitoje.

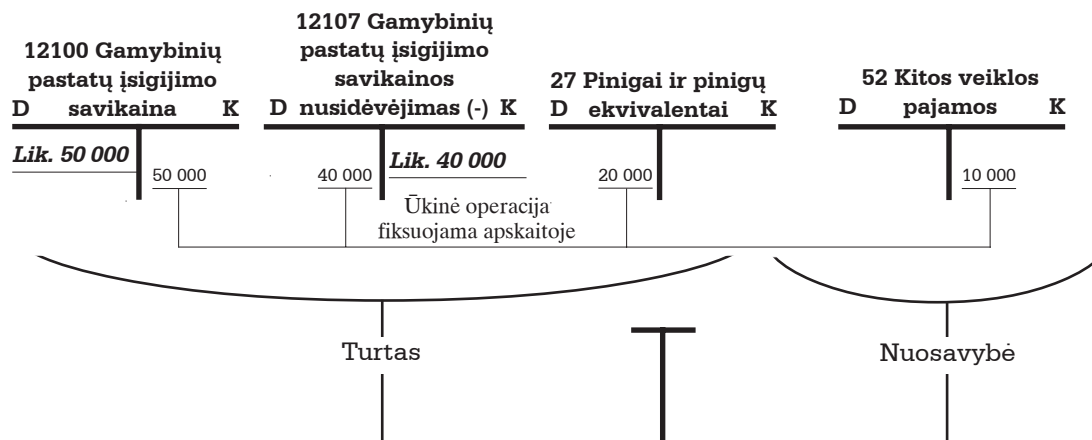
Tarkime, įmonėje per gaisrą sudegė neapdraustas gamybinis pastatas. Jo likutinė vertė gaisro dieną buvo 10 000 Lt (pradinė vertė – 50 000 Lt, nusidėvėjimo suma – 40 000 Lt).



Matome, kad, panašiai kaip ankstesnio turto likvidavimo atveju, ir dabar, kilus gaisrui, registruojama ūkinė operacija, nes sumažėja įmonės turtas – pastatas, kartu (per sąnaudas) ir įmonės nuosavas kapitalas, nes visas sudegęs turtas yra prarastas negrįžtamai, o per to turto naudojimo laiką į atitinkamų laikotarpių sąnaudas buvo įskaičiuota ne visa jo pradinė vertė, bet tik 40 000 Lt. Taigi įmonė dėl gaisro patyrė 10 000 Lt nuostolių (sąnaudų).

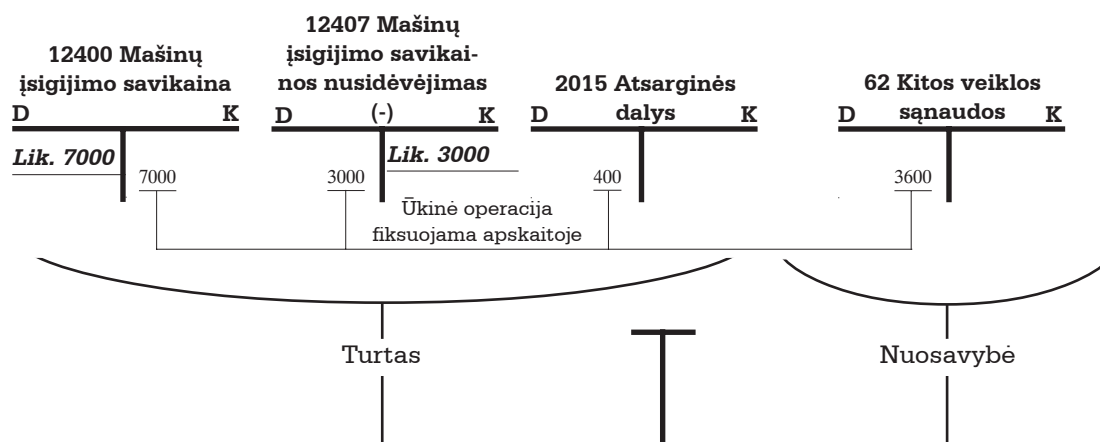
III pavyzdys. Tarkime, antrajame pavyzdyje minėta įmonė savo pastatą buvo apdraudusi, todėl įvykus nelaimėi (gaisrui), ji gavo 20 000 Lt draudimo kompensaciją.

Šiuo atveju įmonės turtas ir nuosavybė padidės dėl netikėtai gauto pelno (gaunant pajamų). Kitaip sakant, įmonė gavo naudos iš kompensacijos už stichinės nelaimės padarinius, nes į ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių nusidėvėjimo sąnaudas buvo nurašyta didžioji turto dalis, o gauta kompensacija dešimčia tūkstančių (20 000 Lt - 10 000 Lt) viršijo likutinę (nudėvėtiną) ilgalaikio turto vertę. Nors šiuo atveju įmonė nepatyrė nuostolio, bet netgi gavo pelno, tačiau jeigu tas ilgalaikis materialusis turtas (pastatas) buvo labai reikalingas įmonės veiklai, sunku apskaičiuoti iš tikrųjų patirtus praradimus. Juk dėl jo netekimo gali apskritai nutrūkti bet kokia veikla įmonėje. Šis pavyzdys dar kartą įrodo, kad finansinė apskaita visiškai tiksliai neatspindi gyvenimo realijų, nes šiuo atveju reikėtų įvertinti dar ir negautą dėl pastato



praradimo naudą. Tačiau, kaip žinote, pagrindinėse buhalterinės apskaitos sąskaitose „tariamoji nuosaka neatspindima“ (išimtis, kaip žinote, nulinės klasės sąskaitos, tačiau jose daromi tik įrašai atminčiai, ir šių sąskaitų duomenys neatspindimi pagrindiniuose finansinių ataskaitų rinkiniuose). Apskaitoje registruojami tik įvykę ūkiniai faktai, dėl kurių keičiasi įmonės turtas ir (arba) nuosavas kapitalas bei išipareigojimai. Jeigu buhalterinės apskaitos sąskaitose pradėtume registruoti potencialiai galinčius įvykti faktus, buhalterinė apskaita bei finansinių ataskaitų rinkiniai kad ir iš netobulo realaus gyvenimo atspindžio taptų niekam nereikalingu subjektyvių prielaidų kratiniu.

IV pavyzdys. Išnagrinėkime sudėtingesnę pavyzdį. Tarkime, įmonė dėl visiško ekonominio (moralinio) nusidėvėjimo nutarė likviduoti stakles, kurių pradinė vertė – 7000 Lt, nusidėvėjimo suma likvidavimo dieną – 3000 Lt. Šių staklių naudojimo pradžioje buvo nustatyta (numatoma) 200 Lt jų likvidacinė vertė. Ekspertai nutarė, kad iš likviduotų staklių dar bus galima panaudoti detalių už 400 Lt. Matome, kad staklių likutinė vertė: 7000 Lt - 3000 Lt = 4000 Lt, t. y. už tiek litų jų dar yra nenudėvėta. Vadinasi, įmonė, užfiksavusi 400 Lt atsarginių dalių, patirs praradimą už 3600 Lt (4000 Lt - 400 Lt).

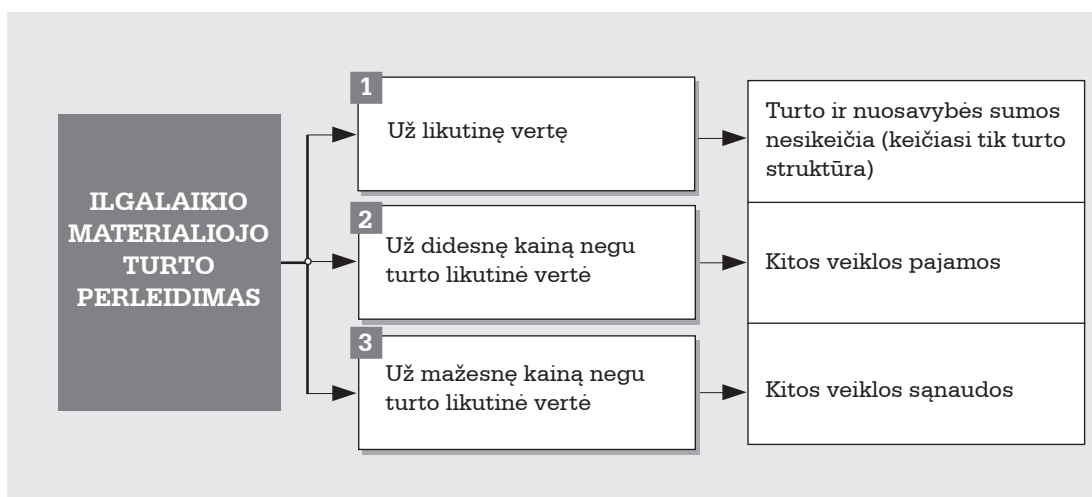


Likviduojant turtą patirtas nuostolis pripažįstamas sąnaudomis, kurios apskaičiuojant uždirbtą pelną bus atimamos iš uždirbtų per tą laikotarpį pajamų. Taigi

įmonės veiklos rezultatas bus mažesnis patirto nuostolio dėl nenudėvėtų staklių likvidavimo suma. Todėl ši ūkinė operacija turi įtakos apskaitinei lygybei, nes ir turtas, ir nuosavybė sumažės patirtų sąnaudų dydžiu.

Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo ypatumai

Iki šiol aptarėme atvejus, kai visiškai ar nevisiškai nudėvėtas ilgalaikis materialusis turtas naikinamas. Tačiau taip būna ne visada, dar rečiau jis sudega. Kur kas dažniau įmonės nelaukia, kol turtą visiškai nudėvės, bet perleidžia jį tretiesiems asmenims, pačios išgydamos naujas našesnes gamybos priemones. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo kaina priklauso nuo šio turto techninės būklės bei paklausos rinkoje. Todėl ilgalaikis turtas gali būti perleistas už kainą, lygią jo likutinei vertei, už kainą, didesnę negu likutinė vertė arba net mažesnę negu likutinė vertė.

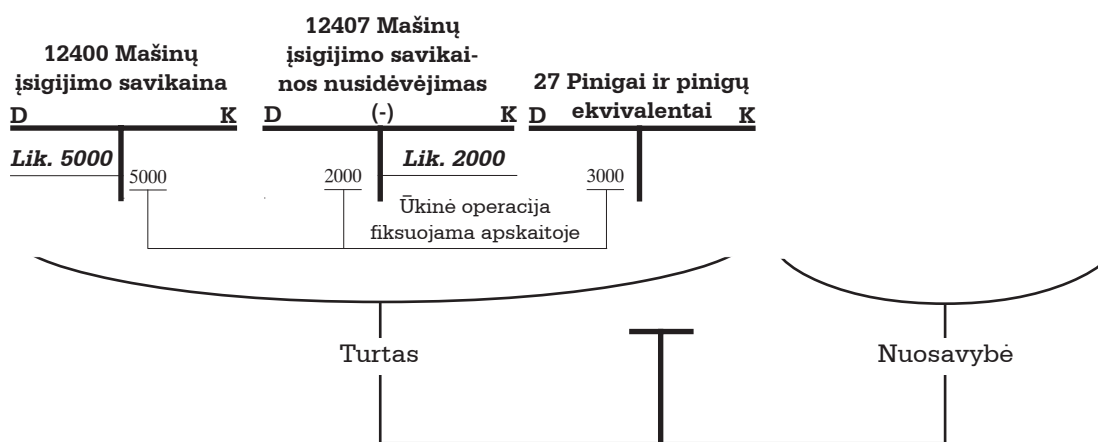


8 (5.2) schema. Ilgalaikio turto perleidimo atvejai

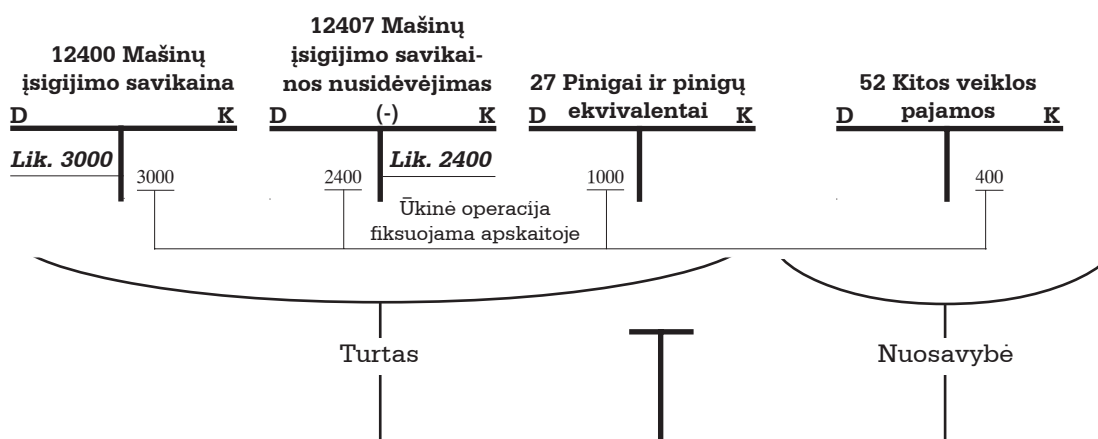
Iš pavyzdžio apie laužą, likusį likvidavus turtą, jau žinote, kad perleidus ilgalaikį turtą už kainą, kuri yra didesnė nei to turto likvidacinė vertė, uždirbamos pajamos. Tačiau remiantis tuo reikia akcentuoti du labai svarbius dalykus. Įmonės veikloje naudoto turto perleidimas nėra kasdienė, dažnai pasitaikanti ūkinė operacija, todėl jos rezultatas – pelnas arba nuostoliai – pripažįstami *kitos* veiklos pajamomis arba sąnaudomis (jos tampa netipinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis). Kaip žinote, ilgalaikiu materialiuoju turtu pripažįstamas toks turtas, kurį įmonė ketina naudoti ilgiau nei vienerius metus. Balanse parodytos tokio turto sumos rodo, kad kelis būsimojus laikotarpius įmonė, naudodama turtą, numato iš jo gauti naudos. Gali būti taip, kad sprendimas turto nebenaudoti ir jį perleisti priimamas dar neturint to turto pirkėjų. Jeigu priėmus sprendimą, turtas iš karto neperleidžiamas, jis turi būti perklasifikuojamas į trumpalaikį turtą ir apskaitomas kartu su kitomis įmonės atsargomis, nes jis jau niekuo nebesiskiria nuo prekių atsargų. Tačiau norint perklasifikuoti ilgalaikį materialųjį turtą į trumpalaikį materialųjį turtą, jis turi atitikti dvi sąlygas: 1) įmonės vadovas turi būti užtikrintas, kad esamos būklės turtą, esant įprastoms pardavimo sąlygoms, galima greitai perleisti; 2) tikėtina, kad šis trumpalaikiu turtu virtęs turtas bus perleistas (tokiu turtu aktyviai prekiaujama rinkoje, turto perleidimo

procesas yra pradėtas, įmonė vykdo aktyvią pirkėjo paiešką ir neketinama atsisakyti ši turta perleisti). Atsargų apskaitą nagrinėsime šeštajame skyriuje.

Taigi galimi trys ilgalaikio materialiojo turto perleidimo operacijos rezultatai. Pirmuoju atveju, perleidus ilgalaikį turta už kainą, lygią likutinei turto vertei, fiksuojamas tik ilgalaikio materialiojo turto pakeitimas į kitą turta, dažniausiai – pinigus. Todėl nuosavas kapitalas dėl to nesikeičia. Pavyzdžiui, įmonė, perleidusi savo stakles, kurių likutinė vertė – 3000 Lt (pradinė vertė – 5000 Lt, nusidėvėjimo suma – 2000 Lt), jų perleidimo dieną gavo 3000 Lt. Suprantama, tokiu atveju įmonė nepatirs nei kitos veiklos pajamų, nei sąnaudų, nes paprasčiausiai vienas turta (3000 Lt staklių likutinės vertės) bus pakeistas į analogišką kito turto – pinigų – sumą. Taigi tokia operacija neturės įtakos nuosavam kapitalui:



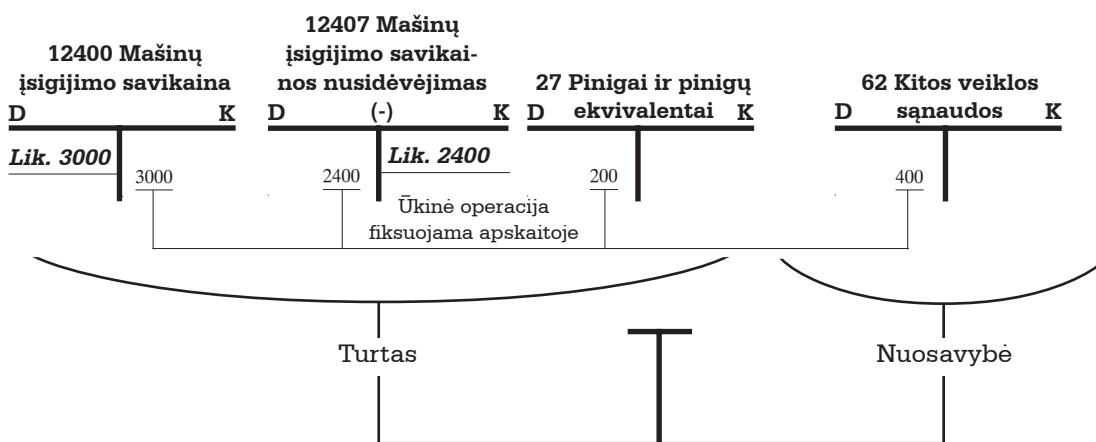
Jeigu ilgalaikis turta perleidžiamas už didesnę ar mažesnę kainą negu jo likutinė vertė, apskaitoje toks skirtumas daro įtaką veiklos rezultatams. *Skirtumas tarp likutinės vertės ir perleidimo kainos turi būti registruojamas kaip kitos veiklos pajamos arba kitos veiklos sąnaudos.* Pavyzdžiui, įmonė perleido naudotas stakles už 1000 Lt. Šių staklių likutinė (nudėvėtina) vertė – 600 Lt (pradinė vertė – 3000 Lt, nusidėvėjimo suma – 2400 Lt).



Kadangi staklės buvo perleistos už didesnę kainą negu jų likutinė vertė, apskaitoje toks skirtumas – 400 Lt (1000 Lt - 600 Lt) registruojamas kaip kitos veiklos pajamos. Ši

ūkinė operacija daro įtaką apskaitinei lygybei, t. y. didina ją gautų kitos veiklos pajamų suma. Juk pinigų įmonė gavo daugiau nei pinigais išreikšta likutinė perleistų staklių vertė. Šis perviršis padidino ne tik turto sumą, bet ir nuosavą kapitalą.

Dabar padarykime prielaidą, kad tos pačios staklės būtų perleistos ne už 1000 Lt, bet už 200 Lt. Šiuo atveju įmonė patyrė nuostolio iš ilgalaikio turto (staklių) perleidimo, nes likutinė vertė buvo didesnė nei perleidimo kaina (600 - 200 = 400 Lt). Gautas skirtumas, apskaitoje užfiksuotas kaip kitos veiklos sąnaudos, turės neigiamos įtakos įmonės veiklos rezultatams.



Ši ūkinė operacija, kaip ir prieš tai buvusi, daro įtaką apskaitinei lygybei, nes mažina ir turtą, ir nuosavybę – per kitos veiklos sąnaudas – gautą nuostolio sumą.

Aptarėme beveik visus svarbiausius ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos aspektus – nuo jo įsigijimo iki netekimo ar perleidimo. Tačiau visuomet kalbėjome apie vienareikšmiškai įmonei priklausantį turtą, pabrėždami, kad su juo susiję įvykiai gali turėti vienokios ar kitokios įtakos ir nuosavo kapitalo dydžiui. Tačiau kartais ilgalaikis turtas įgyjamas ypatingu – lizingo (finansinės nuomos) būdu, o toks jo įsigijimas turi įtakos daugelio su tuo turtu susijusių operacijų finansinės apskaitos ypatumams.



5.2.4. Turto įsigijimas ir perleidimas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartis

Kalbėdami apie ilgalaikio turto įsigijimą ar perleidimą, aptarėme paprastus sandorius, kuomet už įsigyjamą ar perleidžiamą turtą iš karto atsiskaitoma grynaisiais pinigais. Tačiau taikomos ir kitokios atsiskaitymo formos, pavyzdžiui, už ilgalaikį turtą gali būti sumokama ne iš karto, bet pažadant sumokėti už jį vėliau, t. y. ilgalaikis turtas įsigyjamas skolon. Tokiu atveju turto pirkėjas vietoj *Pinigų ir pinigų ekvivalentų* sąskaitos turės kredituoti *Mokėtinų sumų ar išipareigojimų* sąskaitą, o turto pardavėjas vietoj minėtosios sąskaitos debetuotų *Gautinų sumų* sąskaitą.

Praktikoje pasitaiko ir dar sudėtingesnė turto įsigijimo forma – **lizingas (finansinė nuoma)**. Tai iš anglų kalbos (angl. *leasing* – nuomojimas) kilęs tarptautinis žodis, reiškiantis žymiai sudėtingesnius ekonominius procesus nei paprasta – ilgalaikė ar trumpalaikė – nuoma. Nors *pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį lizingo (finansinės nuomos) davėjas*