

VILNIAUS KOOPERACIJOS KOLEGIJA
KAUNO SKYRIUS

Dalykas: Apskaita ir analizė

Tema: Ilgalaikis turtas

**Paskaitų konspektai ir praktinės užduotys
dieninių ir neakivaizdinių studijų studentams**

Parengė:

dėst. Vida Bieliauskienė

2003

Turinys

1. ILGALAIKIO TURTO ESMĖ IR RŪŠYS	2
2. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA.....	3
2.1. Įsigyjamo ir turimo ilgalaikio materialiojo turto įkainojimas ir apskaita	3
2.2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaita.....	6
3. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO NETEKIMO APSKAITA	19
4. ILGALAIKIO NEMATERIALIOJO TURTO APSKAITA	21
LITERATŪROS SĄRAŠAS	26

1. Ilgalaikio turto esmė ir rūšys

Pagrindinis požymis, pagal kurį turtas skirstomas į trumpalaikį ir ilgalaikį, yra jo sunaudojimas per tą laikotarpį, per kurį uždirbama pelno. Ilgalaikiu turtu laikomas tas turtas, kuris naudojamas uždirbant pajamas ilgiau negu vienerius metus, ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal LR Pelną mokesčio įstatymo (2001m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675) 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą. Vieną ar kitą turto objektą priskiriant ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, būtina atsižvelgti į to turto pobūdį, jo naudojimo įmonėje laiką bei to turto vertę. Ilgalaikio turto įvairovė lemia visiškai skirtingus to turto apskaitos būdus, jo įkainojimo ir atvaizdavimo atskaitomybėje tvarką. Todėl visą ilgalaikį turtą būtina sugrupuoti – suskirstyti į tam tikras vienas rūšies klases.

Metinėje finansinėje atskaitomybėje (balanse) ilgalaikis turtas suskirstytas į penkias dideles grupes: formavimo savikainą, nematerialųjį turtą, ilgalaikį materialųjį turtą, ilgalaikį finansinį turtą, ir po vienerių metų gautinas sumas.

Formavimo savikaina yra susijusi su turtu, atsiradusiu formuojant įmonę - kuriant ją arba plėtojant jau įsteigtos įmonės veiklą, keičiant jos veiklos profilį ir pan. Ją svarbu išskirti, nes formavimo savikaina susijusi su įmonės veiklos perspektyva, ir savininkai turi sąmoningai daryti šias išlaidas, žinodami, kad jos uždirbs pajamų (taigi taps sąnaudomis) tik ateityje. **Nematerialusis turtas** išskiriamas todėl, kad būtų parodyta, kiek įmonė turi įvairių teisių ir kitų panašių privilegijų suteikiančio turto, kuris egzistuoja tik tol, kol egzistuoja pati įmonė. Kitaip sakant, šio turto neįmanoma kam nors perparduoti kaip pastato ar statulio. Antai patentai ar licencijos išduodamos visada konkrečios įmonės vardu, be teisės juos perparduoti kuriai nors kitai įmonei ar asmeniui. Nematerialiajam turtui priskiriamas ir gero įmonės vardo palaikymas, kurį buhalteriai vadina *prestižu*. Šiai turto grupei, be abejo, priskirtinos ir ilgalaikės trečiųjų asmenų skolos įmonei, tačiau pastarosios dėl jų specifikos išskiriamos ir atspindimos atskiroje balanso straipsnių grupėje.

Ilgalaikio materialiojo turto rodiklis rodo, kiek įmonėje yra materialios substancijos, t. y. apčiuopiamo ilgą laiką naudojamo turto, tai labai svarbus dydis, nes būtent ilgalaikiu materialiuoju turtu įmonė gali garantuoti skolų bankui ar tiekėjams grąžinimą, į šį turtą paprastai orientuojasi ir akcininkai, nes jis yra vienas svarbiausių nuosavybės garantų. Įmonės sėkmingą veiklą visada lemia daugelis išorinių veiksnių.

Tuo tarpu ilgalaikio materialiojo turto kainą iš tikrųjų veikia tik jo naudojimo intensyvumas ir infliacija, kuriuos bent apytiksliai dažniausiai gali įvertinti tiek užstato ilgalaikiu turtu suteikėjas, tiek to užstato (tiksliau sakant, dėl užstato atsiradusių garantijų) gavėjas. **Ilgalaikis finansinis turtas** išskiriamas į atskirą grupę todėl, kad atskirai būtų parodytas įmonės turtas, susijęs su jos veikla kitose įmonėse. Ši turto grupė dažniausiai būna susijusi su gerokai didesne rizika nei ilgalaikis materialusis turtas, nes jo dydžio pasikeitimas priklauso jau nuo kitos įmonės administracijos ir savininkų sprendimų, kuriems ne visuomet

gali turėti įtakos turto investuotojas. Kad tai būtų galima įvertinti, reikia visapusiškai išnagrinėti įmonių, į kurias investuotas turtas, padėtį, nes šiuo atveju tokio turto saugumą lemia ne tiek jį turinčios įmonės veiklos sėkmė, kiek išleidusios vertybinius popierius įmonės darbo sėkmė. **Po vienerių metų gautinos sumos** pateikiamos rodant ilgalaikius trečiųjų asmenų įsiskolinimus įmonei. Savininkai, investuotojai ir kiti kontrahentai turi žinoti, kokią dalį viso įmonės turto sudaro trečiųjų asmenų įsiskolinimai, nes visuomet yra tam tikra tikimybė, kad šios skolos nebus gražintos. Antra vertus, visada pravartu išsiaiškinti, ar naudingiau šį turtą naudoti savo įmonės veikloje, ar skolinti jį kitiems. Svarbi ir ta aplinkybė, kad, pasibaigus skolos padengimo terminui, skolininkai paprastai padengia savo įsiskolinimą labai svarbiu kiekvienai įmonei universaliu turtu pinigais; dar ir dėl to po vienerių metų gautinų sumų straipsniai balanse išskiriami į atskirą grupę. Kaip matome, pagal ilgalaikio turto pasiskirstymą tarp grupių, be kita ko, galima nustatyti, kiek įmonė investuoja lėšų į savo, o kiek į kitų įmonių verslą. Antra vertus, šis turtas gali būti labai skirtingas: jam priskiriami ir pastatai bei statiniai, taip pat skolos, kurias kreditoriai turės gražinti vėliau nei po vienerių metų. Todėl labai svarbu šį turtą teisingai įkainoti ir priskirti jį tam tikroms grupėms.

2. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita

Ilgalaikis materialusis turtas vaidina labai reikšmingą vaidmenį daugelio įmonių veikloje, 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 kompiuterių teikiamomis galimybėmis. Antra vertus, nemažai tokio turto galima ir nuomotis. Apsisprendimas nuomoti ar įsigyti savo ilgalaikį turtą reikalauja ne tik tvirtų ekonominių žinių, bet ir darbo tam tikroje srityje patirties.

2.1. Įsigyjamo ir turimo ilgalaikio materialiojo turto įkainojimas ir apskaita

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, statiniai ir mašinos, transporto priemonės, kiti įrenginiai ir įrankiai, išperkamo-šios nuomos ir panašių teisių pagrindu turimas turtas, kitas (ilgalaikis) materialusis turtas, nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai. Šitaip jį suskirsčius, įmonėje lengviau kaupti informaciją apie skirtingas funkcijas atliekantį ilgalaikį materialųjį turtą ir prireikus tą informaciją operatyviai panaudoti valdymui. Kaip matote, ***grupės pagal paskirtį sujungtas ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas to turto likvidumo (galimybės paversti tą turtą grynaisiais pinigais greičio) mažėjimo tvarka:*** pradedant mažiausiai likvidžiu turtu - žeme ir baigiant paprastai likvidžiausiais ilgalaikiais išankstiniais apmokėjimais. Įmonės, sudarydamos balansą, turi laikytis nustatytos informacijos pateikimo tvarkos. Todėl galima lengvai skaityti įvairių įmonių balansus, palyginti juose pateiktus duomenis ne tik apie ilgalaikį materialųjį, bet ir kitą įmonėje esantį turtą. Balanse ilgalaikis materialusis turtas pavaizduojamas *Turto dalies „A“* skyriaus trečiojoje grupėje:

Žemė įmonės balanse išskiriama atskirame straipsnyje, nes ji ypatinga tuo, jog vienintelė iš ilgalaikio materialiojo turto nenudėvima. Apskaitoje užregistruota žemės pradinė vertė paprastai nesikeičia per visą naudojimosi ja laikotarpį. Pakeisti pradinę žemės kainą galima *tik perkainojant*, kai, pavyzdžiui, dėl infliacijos arba dėl atliktų didelių (pavyzdžiui, drenažo) darbų labai pagerėja žemės kokybė. Šiais atvejais apskaitoje ir atskaitomybėje užfiksuota žemės kaina gali visiškai nebeatitikti tikrosios vertės. Tačiau visais atvejais labai svarbu tiksliai nustatyti pradinę žemės kainą, nes jos įsigijimas susijęs su įvairiomis įmonės padarytomis išlaidomis. Pirmiausia pirkėjas ne tik turi sumokėti pardavėjui suderėtą žemės kainą, bet ir valdžiai nemažai mokesčių. Galimas atvejis, kad žemė įsigyjama kartu su joje esančiu senu ir įmonei nereikalingu pastatu. 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, tai gautoji suma mažina pradinę žemės vertę (ji dar vadinama *įsigijimo verte* arba *įsigijimo savikaina*).

Gamybiniai ar *administraciniai pastatai* gali būti įsigijami 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 įsigijami jau užbaigti pastatai, tai jų įsigijimo vertę sudarys pirkimo-pardavimo sutartyje numatyta kaina, papildomų darbų, atliekamų prieš pradedant pastatą eksploatuoti, vertė ir įvairūs šio ilgalaikio turto registravimo mokesčiai.

Jeigu įmonė pasistato pastatus pati, tai pradinę vertę, kuri bus užfiksuota apskaitoje, sudarys visos išlaidos, susijusios su pastato pastatymu (darbo užmokesčio, socialinio draudimo, medžiagų, transporto ir kitos).

Balanso straipsnyje **Statiniai ir mašinos** parodomi įmonės pasistatyti ar įsigyti statiniai, sumontuotos konstrukcijos, gamybiniai įrenginiai, mašinos, kuriomis įmonėje ilgą laiką gaminama produkcija ar teikiamos paslaugos. Į jų pradinę vertę taip pat įskaičiuojamos visos išlaidos, susijusios su jų įsigijimu. Taigi į ją įskaitoma ne tik pirkimo-pardavimo sutartyje aptarta kaina, bet ir įsigyto turto atsivežimo, sumontavimo, prieš eksploatacinio patikrinimo, mašinų instaliavimo ir panašios išlaidos.

Įmonės, jeigu reikia jų veiklai, dažnai įsigyja **transporto priemonių**. Tai lengvieji arba krovininiai automobiliai, autobusai, traktoriai, traukiniai, lėktuvai, specialios konvejerių tipo transportavimo priemonės, vamzdynai ir pan. Jas įmonė įsigyja, kad naudotų ilgą laiką ir teiktų paslaugas arba aptarnautų pačios įmonės darbuotojus. Jų, kaip ir kito ilgalaikio materialiojo turto, įsigijimo (pradinė) vertė apskaitoje turi būti fiksuojama pridėjus prie pirkimo kainos visas išlaidas, susijusias su šių transporto priemonių įsigijimu. Tas pats pasakytina ir apie **kitus įrenginius ir įrankius**.

Išperkamosios nuomos ir panašių teisių straipsnyje atvaizduojamas visas ilgalaikis materialusis turtas, kuriuo įmonė disponuoja išperkamosios nuomos (lizingo) sutarčių pagrindu. Čia gali būti atvaizduojamos visos anksčiau aptartos ilgalaikio materialiojo turto rūšys: žemė, pastatai, statiniai, mašinos, transporto priemonės, įrenginiai. Šiame straipsnyje atvaizduojama ir įmonėms suteikto nemokamai disponuoti ilgalaikio materialiojo turto vertė. Iš šio straipsnio į anksčiau minėtas ilgalaikio materialiojo turto grupes atitinkamos sumos perkeliama tada, kai įmonė visiškai atsiskaito su lizingo suteikėju ir turtas pereina jos nuosavybėn. Šiuos dalykus plačiau aptarsime 5.2.4. klausime.

Kito materialiojo turto straipsnyje atvaizduojamas kitoms įmonėms išnuomotas, užkonservuotas ar rezervinis turtas, įmonės įprastinėje veikloje nenaudojami gyvenamieji namai bei visas šiuose pastatuose esantis turtas, neatsižvelgiant į jo pobūdį.

Nebaigtos statybos ir išankstinių apmokėjimų 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* ir *išankstiniai apmokėjimai* turi būti perkelta į atitinkamą ilgalaikio materialiojo turto straipsnį, pavyzdžiui, *Pastatai, Statiniai ir mašinos bei pan.*

Įskaičiuoti ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas į vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, taip pat ir į to laikotarpio, per kurį ilgalaikis turtas įsigyjamas, neleidžia *tęsiamos veiklos* principas: apskaitininkai 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.** Juk įmonė, pavyzdžiui, gali gauti banko kreditą, kuris skirtas konkrečiam tikslui - cechų pastato statybai. Tarkime, įmonė 20X1 m. pradėjo statyti šį pastatą, naudodamasi banko kreditu ir taip atsiskaitydama su statybininkais, pirkdama medžiagas ir t. t. Tokiu būdu statybos darbai buvo užbaigti 20X2 m. pabaigoje, tuomet bankas nutraukė ir tikslinį kreditą pastato statybai. Per dvejus statybos metus buvo priskaičiuota 60 000 Lt palūkanų (po 30 000 Lt kiekvienais statybos metais) už naudojimąsi banko kreditu. Pastatas buvo pradėtas eksploatuoti 20X3 metais, ir jį numatoma naudoti 30 metų. Kokių laikotarpių sąnaudoms, vadovaujantis *kaupimo* ir *pajamų bei sąnaudų palyginimo* principais, reikėtų priskirti priskaičiuotas palūkanas? Suprantama, jas būtų neteisinga įskaičiuoti į 20X1 ir 20X2 metų sąnaudas, nes taip būtų neteisingai sumažintas tų metų pelnas. Juk nei vienais, nei kitais metais cechų pastatas nefunkcionavo, taigi jame ir nebuvo uždirbama pajamų. Juk banko palūkanos buvo naudojamos konkrečioms tikslams - statybos darbams finansuoti. Palūkanų sumą priskyre tų metų, kai dar tik buvo vykdomi statybos darbai, sąnaudoms, iškreiptume ir tais metais gamintų produktų savikainą, gerokai ją padidindami. Taigi įmonės vadybininkai galėtų priimti klaidingus sprendimus, gal net nutraukti tariamai nuostolingą gamybą. Todėl visą iki cechų pastato statybos pabaigos (tiksliau sakant, iki pastato eksploatavimo pradžios) priskaičiuotų palūkanų sumą reikia įskaičiuoti į pastato įsigijimo (pradinę) vertę ir nudėvėti ją per visą to pastato naudojimo laikotarpį - po 2000 Lt kasmet (60 000 Lt: 30 metų). Tačiau tikriausiai prisimenate, kad kai kurios išlaidos pelno (nuostolio) ataskaitoje laikomos tam tikro laikotarpio *veiklos sąnaudomis* ir todėl visos įskaičiuojamos į tam tikro ataskaitinio laikotarpio sąnaudų sudėtį, nepriskiriant

Taigi ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo pagrindas visada turi būti faktinė jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina (kitai sakant, „kaina sau“), kuri dar vadinama ***įsigijimo (pasigaminimo) verte.*** Ją sudaro visos išlaidos, vienaip ar kitaip padarytos tą turtą įsigyjant (pasigaminant). Kalbant apie šį rodiklį užfiksuotą atskaitomybėje bei buhalterinėje apskaitoje - Didžiosios knygos sąskaitose, jis dažniausiai vadinamas ***ilgalaikio turto pradine verte.***

2.2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo ir nusidėvėjimo sąnaudų apskaita

Įmonės veikloje naudojamas ilgalaikis turtas laipsniškai nusidėvi. Tačiau šis procesas tik iš pirmo žvilgsnio atrodo paprastas. Joks materialus daiktas savaime nesusidėvi iki padujų, be to, į nusidėvintį ilgalaikį turtą tegu žvelgia didžiausi pasaulio ekspertai, - vis tiek jie negalės stebėti susidėvėjimo proceso

nei plika akimi, nei kokiais nors specialiais prietaisais. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas, kaip ir daugelis kitų finansinėje apskaitoje bei atskaitomybėje atspindimų procesų, sudėtingas ir nevienareikšmis, čia visuomet svarbu susitarimo bei sąlygotumo pradai, todėl be rimto teorinio pasirengimo šio proceso pavaizduoti buhalterinės apskaitos priemonėmis nepavyktų. Juolab kad egzistuojant per ilgesnį laiką vis dėlto pastebimam *fiziniam nusidėvėjimui*, yra ir vadinamasis *moralinis*, kai kuri nors dar visiškai neblogos techninės būklės verslo priemonė staiga pasensta, nes jos funkcijas gali atlikti sukurta nauja našesnė, pigesnė ar tobulesnė kokiais nors kitais parametrais. Šio dalyko reikia niekada nepamiršti tiek nustatant laikotarpį, per kurį į gaminamų ar parduodamų prekių savikainą bus įskaičiuota ilgalaikio turto vertė, tiek 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 nepraejo nuo jų sukūrimo. Juk šiandien niekas nedirbtų su tris kambarius užimančiomis elektroninėmis skaičiavimo mašinomis, kai tas pačias funkcijas tobuliau gali atlikti daug pigesnis kompiuteris, telpantis ant rašomojo stalo. Įsivaizduokime, kad verslo planų sudarytojas nutaria, jog naują 20 000 Lt kainuojantį kompiuterį jis naudos penkerius metus. Tuomet jo buhalteris į kiekvienų metų sąnaudas nurašinės po 4000 Lt nusidėvėjusios kompiuterio vertės. Kiekvienais metais jis parengia po keturis unikalius verslo planus. Be abejo, nustatydamas kiekvieno jų kainą, atsižvelgia į kompiuterio nusidėvėjimo sąnaudas. Tačiau po pustrėčių metų rinkoje atsiranda naujų kompiuterių, su kuriais galima parengti jau ne po keturis, bet po aštuonis analogiškai sudėtingus verslo planus. Šie kompiuteriai ir kainuoja po 30 000 Lt, - jų kaina pusantro karto didesnė, ir uždirbti pajamų galima dvigubai daugiau. Ką daryti? Atsisakius naujos technikos, pinigai paprasčiausiai tekėtų pro šalį ir kiti verslo planų sudarytojai įsiviešpatautų rinkoje. Todėl verslo planuotojas perka naują kompiuterį ir plečia teikiamų paslaugų rinką - mėgina sudaryti sutartis su naujais klientais. Tik štai problema: prieš keletą metų į senąjį kompiuterį investuoti pinigai taip ir nebuvo „atidirbti“, jie nesugrįžo investuotojui. O jeigu tas pats atsitiks su naujuoju? Žiūrėk nežiūrėjęs, išeina, kad pusę kompiuterių kainos verslo planuotojas turės „atsinešt iš namų“, nes jo paslaugų pirkėjai šios kompiuterių vertės dalies nekompensuoja. Suprantama, tokiu atveju bankrotas – tik laiko dalykas. Beje, kuo anksčiau verslo planuotojas tai supras, tuo anksčiau bankrutuos, tik bankrotas bus mažiau skausmingas. Suvokęs savo padėtį, verslininkas turėtų į naujų planų savikainą įskaičiuoti ir nenudėvėtą ankstesniojo kompiuterio vertę, atitinkamai didindamas paslaugų kainą. Jeigu kolegos tokios klaidos nepadare 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. Įmonės apskaitininkai 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. 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 uždirbti pajamoms ateinančiais laikotarpiais, - svarbi apskaitos problema. Kiekvienas ilgalaikis turtas nudėvimas ir naudojamas įmonėje ribotą metų skaičių. Todėl turto įsigijimo savikaina paskirstoma per visą jo naudojimo laikotarpį ir atitinkamais apskaitos laikotarpiais nurašoma kaip nusidėvėjimo sąnaudos.

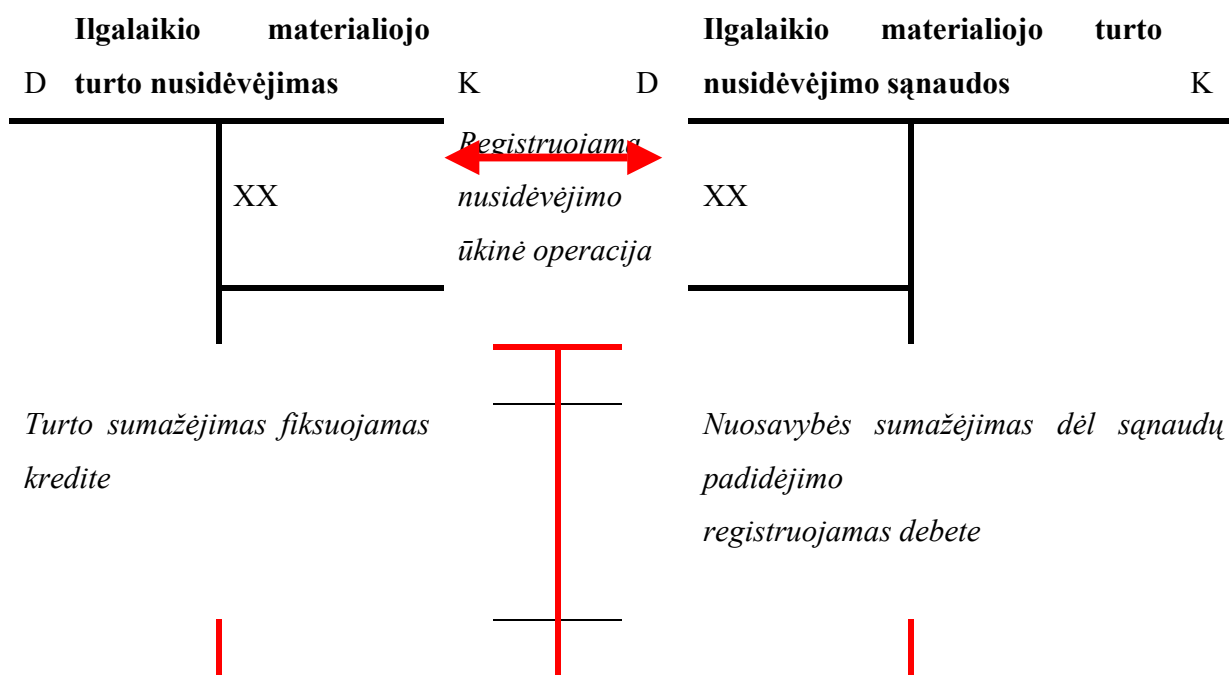
Ilgalaikio materialiojo turto nudėvėtosios sumos kaupiamos *Nusidėvėjimo* sąskaitose visą turto naudojimo laiką. Kiekvienai turto rūšiai, netgi ir kiekvienam objektui, turi būti išskirta atskira sąskaita, nes kiekvienas turtas įsigijamas skirtingu laiku, todėl ir skirtingai nudėvimas. Jeigu kino teatras 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*. Šios sąskaitos iš esmės yra *turtinės*, tačiau jų likučiai priešingi nei turto sąskaitų - nusidėvėjimas kaupiamas kredito pusėje. Kitaip 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:

12010 Pastatų			12018 Pastatų		
D	įsigijimo savikaina	K	D	nusidėvėjimas (-)	K
<hr/>			<hr/>		
Lik. 80 000			Lik. 10 000		
<hr/>			<hr/>		

Iš šių duomenų matome, kad pastato įsigijimo pradinė vertė - 80 000 Lt, o šio pastato nusidėvėjimo suma - 10 000 Lt. Tačiau finansinės atskaitomybės vartotojams svarbiausia likutinė šio pastato, kaip ir kitokio ilgalaikio turto, vertė. Ji apskaičiuojama iš ilgalaikio turto įsigijimo savikainos (pradinės vertės) atimant nusidėvėjimo sumą:

12010 Pastato įsigijimo savikaina (pradinė vertė)	80000 Lt
12018 Pastatų nusidėvėjimas (-)	(10000) Lt
Pastato likutinė vertė	70000 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 **rezultatą**. **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 Ilgalaikio 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 įsigijimo savikainos* sąskaitos likučiui (išskyrus atvejus, kai nustatoma ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė; tuomet nudėvima iki jos). Vadinasi, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo 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. Įsivaizduokime, kad palaipsniui 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 1/25 automobilio? O lėktuvo?! Reikia gerai įsisaugoti, kad, kaupdami nudėvėtą ilgalaikio turto sumas, apskaitininkai pirmiausia palygina tam tikro ataskaitinio laikotarpio pajamas su sąnaudomis. Nors padidėjusi nusidėvėjimo suma (taigi sumažėjusi turto likutinė vertė) yra ir 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 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 operacijų 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. Pateikiami *Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais)*, kurie galioja nuo 2002 m. sausio 1 d.

LR Pelno mokesčio įstatymo

2001 m. gruodžio 20d.Nr.IX-675

1 priedėlis

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais
MATERIALUSIS TURTAS		
Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1d.	Tiesinis arba dvigubo balanso	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	20
Kiti aukščiau neišvardyti pastatai	Tiesinis	15
Mašinos ir įrengimai	Tiesinis arba dvigubo balanso	5
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	8
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterinius tinklus)	tiesinis	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis arba dvigubo balanso	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Lengvieji automobiliai:		
1) naudojami trumpalaikės nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4
2) kiti lengvieji automobiliai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	6
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	10
Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4
Kiti krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	10
Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis	4
NEMATERIALUSIS TURTAS		
Formavimo savikaina (kapitalo pakitimas ir vieneto formavimas, obligacijų išleidimas, kiti formavimo darbai, kapitalizuotos palūkanos, reorganizavimas)	tiesinis	3

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitos metodų klasifikavimas metų sąnaudas. *Čia reglamentuotas ne metų, per kuriuos skaičiuojamas nusidėvėjimas, maksimumas, bet didžiausia metinė nudėvimos turto pradinės vertės dalis.* Taigi Jeigu įmonės nutartų nudėvėti kurį nors turtą per trumpesnę nei dokumente nurodytą laiką, jos į. kiekvienų metų sąnaudas įskaičiuotų didesnę nusidėvėjimo sąnaudų sumą už maksimaliai leidžiamą. Šito daryti negalima norint apskaičiuoti mokesčius, tačiau normatyvai gana dideli ir peržengti juos dažniausiai nėra jokios prasmės ir finansinėje apskaitoje.

Yra įvairių nusidėvėjimo apskaitos metodų, kurių pasirinkimas priklauso nuo įmonės ekonominės politikos. Tai reiškia, kad **įmonė gali pasirinkti skirtingus nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus.** 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.

Tiesiog 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, įmonė 20X1 m. už 20000 Lt įsigijo įrengimą, kuriuo numato naudotis 4 metus ir tikisi, kad, pasibaigus eksploatavimo laikui, įrengimo likvidacinė vertė bus lygi 200 Lt. Nusidėvėjimui apskaičiuoti tiesiog proporcingu (tiesiniu) būdu naudojamosi formulė:

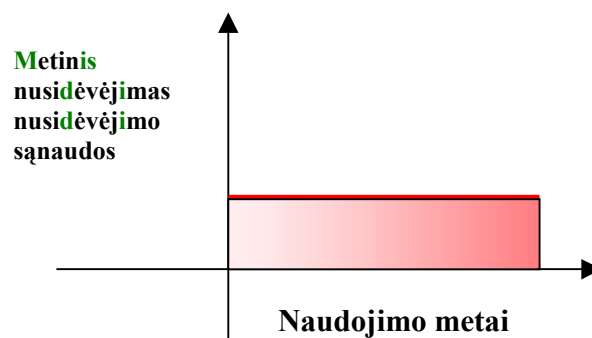
$$\frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto pradinė vertė} - \text{Numatoma likvidacinė vertė}}{\text{Turto naudojimo laikas (metų skaičius)}} = \text{Metinė ilgalaikio materialiojo nusidėvėjimo suma}$$

Pagal šį pavyzdį įrengimo nusidėvėjimas kiekvienais metais lygus 4950 Lt (20000 - 200): 4). Gautoji suma kiekvienais metais tampa nusidėvėjimo sąnaudomis. Tai reiškia ir tai, kad įrengimai per ketverius naudojimo metus kasmet neteks 4950 Lt vertės. Praktikoje nepakanka apskaičiuoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos tik vieną kartą per metus, nes tuomet ištikus metus būtų neįmanoma žinoti, ar sėkmingai ūkininkaujama. Ilgalaikio materialiojo turto vertė paprastai būna didelė, todėl norint įvertinti kurio nors mėnesio veiklos rezultatus, negalima į sąnaudas įskaičiuoti kokios nors „vidutinės“ to turto nusidėvėjimo sumos. Dauguma įmonių vadovų linkę bent apytiksliai apskaičiuoti net kiekvieno mėnesio veiklos rezultatus. Kita vertus, įmonė gali būti priversta skaičiuoti mėnesio nusidėvėjimo sąnaudas dėl

mokesčių įstatymų, - jeigu ji moka avansinį pelno mokestį pagal faktiškus kiekvieno mėnesio rezultatus. Jeigu tokioje įmonėje ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos reikšmingos, jas būtina įvertinti kiekvieną mėnesį. Tuomet šioje formulėje turto naudojimo metų skaičius pakeičiamas to turto naudojimo mėnesių skaičiumi. Kadangi daroma prielaida jog 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%.

$$\text{norma} \sim 25 \% \quad \left[\begin{array}{l} 4950 \text{ (metinė nusidėvėjimo suma)} \\ 19800 \text{ (nusidėvėtina ilgalaikio turto vertė)} \end{array} \right] \times 100\%$$

Kitaip sakant, kiekvienais metais įrengimai nusidėvės apytiksliai po 25 procentus. Grafiškai tai galima pavaizduoti taip:



Produkcijos kiekio nusidėvėjimo apskaitos metodas

Produkcijos kiekio metodas tinka pagrindinių priemonių, kurios 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 toms priemonėms pagamintą produkcijos kiekį. Tuomet nusidėvėjimo suma, tenkanti vienam produkcijos ar paslaugų vienetui, apskaičiuojama pagal formulę:

Ilgalaikio materialiojo turto pradinė vertė	-	Ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė	=	Nusidėvėjimas, tenkantis vienam produkcijos ar paslaugų vienetui
Numatomas pagaminti šiuo turtu produkcijos ar paslaugų kiekis per visą jo naudojimo laikotarpį				

Tarkime, įmonė už 20 000 Lt įsigijo įrengimą, kurio likvidacinė vertė - 200 Lt. Per ketverius naudojimo metus šiuo įrengimuji tikisi pagaminti 200 000 produkcijos vienetų. Naudojantis ką tik nurodyta formule apskaičiuojamas nusidėvėjimas, tenkantis vienam pagamintos produkcijos vienetui:

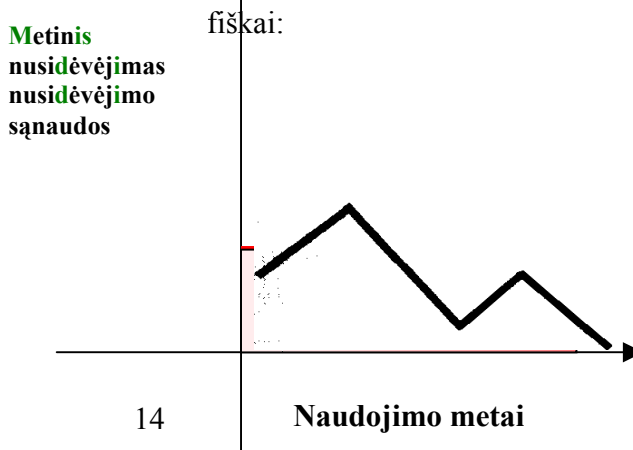
$$\frac{20\,000\text{ Lt} - 200}{200\,000\text{ vnt.}} = 0,099$$

Šiuo apskaičiavimu gauname, kad, pagaminus vieną vienetą, produkcijos įrengimas nusidėvės 0,099 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 lentelėje.

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas produkcijos kiekio metodu

Metai	Nusidėvėjimo skaičiavimas			Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nusidėvėta suma (Lt)	Likutinė vertė (Lt)
	Pagamintos produkcijos vienetai	x	Nusidėvėjimas, tenkantis vienam produkcijos vienetui Lt.			
20X1	60000	x	0,099	5940	5940	14060
20X2	85000	x	0,099	8415	14355	5645
20X3	30000	x	0,099	2970	17325	2675
20X4	25000	x	0,099	2475	19800	200
Iš viso:	200000			19800	19800	200

Lentelėje matome, kad įmonė per ketverius metus, kaip buvo planavusi, pagamino 200 tūkstančių produkcijos vienetų. Gamyba atskirais metais buvo nevienoda - pagaminta 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 pagamintai produkcijai, didėja ataskaitinio laikotarpio ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. Ir atvirkščiai, jeigu ataskaitinį laikotarpį pagaminama mažiau produkcijos ar suteikiama paslaugų, patiriamos ir mažesnės nusidėvėjimo sąnaudos. Šį pavyzdį galim



Nors produkcijos kiekio metodu teisingiau nustatomas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas, nes tiesiogiai atsižvelgiama į ilgalaikio turto pagamintą produkcijos kiekį, tačiau šis metodas 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. Bet ir tiesinis metodas turi daug trūkumų, nes kiekvieną laikotarpį skaičiuojant vienodas nusidėvėjimo sumas gaunama tarsi „vidutinė palatos temperatūra“, neįvertinama, su kokiomis ilgalaikio turto naudojimo sąnaudomis uždirbamos pajamos.

Parenkant ilgalaikio turto nusidėvėjimo, registruojamo bendrojoje finansinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje, būdą (tiesinį ar produkcijos kiekio), reikia atsižvelgti į tai, kas daugiau lemia turto nusidėvėjimą - jo naudojimo laikas ar su tuo turtu pagamintos produkcijos kiekis.

Panašiai skaičiuojamas ir ilgalaikio turto **išsekimas**. Ši sąvoka taikoma, kai kalbama apie gamtos išteklių, pavyzdžiui, naftos telkinių naudojimą. Kai toks telkinys išsijungia, apytikriai 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.

Valdžia, skatindama techninę įmonių pažangą, apmokestinamajam rezultatui apskaičiuoti leidžia taikyti **pagreitinčius ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos metodus**. Šį teiginį toliau pagrįsime konkrečiu pavyzdžiu. Tokių metodų esmė ta, kad išvedant *apmokestinamąjį* (bet ne apskaitinį, t. y. tikrąjį!) pelną valdžia tam tikrais turto naudojimo laikotarpiais leidžia įmonėms įskačiuoti į sąnaudas didesnę negu iš tikrųjų patiriama ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumą.

Pateikiame du pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus: **mažėjančios vertės** ir **metų skaičiaus**. Juos taikydama, įmonė gali didesnę materialiojo turto dalį nudėvėti ankstesniais turto naudojimo laikotarpiais.

Iliustruosime tai minėtu pavyzdžiu: įmonė įsigijo įrengimą už 20 000 Lt, kurį naudos 4 metus ir kurio numatoma likvidacinė vertė — 200 Lt. Toliau remdamiesi šiuo pavyzdžiu pateiksime, kaip galima apskaičiuoti nusidėvėjimą pagreitintais nusidėvėjimo metodais.

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

$$\text{Nusidėvėjimo norma (nuošimčiais)} = \frac{100}{\text{Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metai}} \times 2$$

Tarkime, įmonė 20X1 m. už 20000 Lt įsigijo įrengimą, kurį numato naudoti 4 metus ir tikisi, kad, pasibaigus eksploataavimo laikui, įrengimo likvidacinė vertė bus lygi 200 Lt. Nagrinėjame pavyzdyje apskaičiuota nusidėvėjimo norma procentais yra 50 $(100:4) \times 2$. Nusidėvėjimo apskaičiavimas dvigubos mažėjančios vertės būdu pateiktas lentelėje.

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas dvigubai mažėjančios vertės metodu

Metai	Nusidėvėjimo skaičiavimas			Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nudėvėta suma (Lt)	Likutinė vertė (Lt)
	Likutinė vertė metų pradžioje Lt.	x	Nusidėvėjimo procentas			
20X1	20000	x	50	10000	10000	10000
20X2	10000	x	50	5000	15000	5000
20X3	5000	x	50	2500	17500	2500
20X4	2500	-	200 Lt.	2300	19800	200
Iš viso:				19800	19800	200

Iš lentelės duomenų matyti, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos skaičiuojamos 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 ir metų pabaigoje ji tampa likutine verte ir ateinančių metų pradžia. Nuo jos skaičiuojama 20X2 metų nusidėvėjimo suma ir sąnaudos. Todėl antrųjų ir sekančių metų nusidėvėjimo sąnaudos bus mažesnės nei prieš tai buvusių metų. Paskutiniųjų metų nusidėvėjimo sąnaudos apskaičiuojamos atimant iš likutinės vertės metų pradžioje likvidacinę vertę $(2500-200=2300 \text{ Lt})$, kuri ir neturi būti nudėvėta.

Skaičiuojant nusidėvėjimą *metų skaičiaus* metodu, naudojamos daugeliu trupmenų, kurių reikšmės kiekvienais ateinančiais metais vis mažėja. Trupmenos vardiklis, kurį sudaro numatytų ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metų suma, yra pastovus visais apskaitos laikotarpiais. Aptariamame pavyzdyje įmonė įrengimą nutarė naudoti 4 metus, todėl trupmenos bus tokios:

$$\begin{array}{cccccc}
 4+3+2+1 & 10 & 4 & 3 & 2 & 1 \\
 \hline
 \text{-----} & = & \text{----} & = & \text{----} & + & \text{----} & + & \text{----} & + & \text{----} \\
 4+3+2+1 & 10 & 10 & 10 & 10 & 10
 \end{array}$$

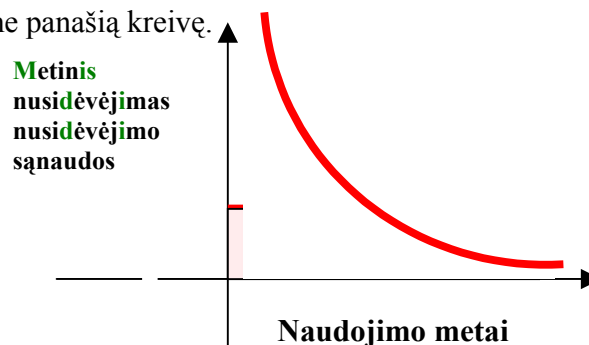
Nusidėvėjimo skaičiavimas šiuo metodu pateiktas lentelėje. Nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo pradinės nusidėvėtinės ilgalaikio turto vertės, t. y. iš pradinės vertės atėmus likvidacinę vertę (20000 Lt. – 200 Lt = 19800 Lt.).

Įrengimų nusidėvėjimo apskaičiavimas metų skaičiaus metodu

Metai	Likę naudoti	Nusidėvėjimo skaičiavimas	Nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	Nudėvėta suma (Lt)	Likutinė vertė (Lt)
20X1	4	$19800 \times 4 / 10$	7920	7920	12080
20X2	3	$19800 \times 3 / 10$	5940	13860	6140
20X3	2	$19800 \times 2 / 10$	3960	17820	2180
20X4	1	$19800 \times 1 / 10$	1980	19800	200
Iš viso:			19800	19800	200

skaičiuodami įrengimų nusidėvėjimą pagreitinto nusidėvėjimo metodais, gauname gerokai didesnes nusidėvėjimo sąnaudas pirmaisiais ilgalaikio turto naudojimo metais, nei to paties turto nusidėvėjimo sąnaudas skaičiuojant tiesiog proporcingu ar produkcijos kiekio metodu.

Grafiškai pavaizduojant pagreitinto nusidėvėjimo metodais apskaičiuotą nusidėvėjimą, kiekvienam skaičiuojamam pavyzdžiui gausime panašią kreivę.



Padidinus nusidėvėjimo sąnaudas, sumažėja apmokestinamasis pelnas. Tai iliustruosime palyginę 20X1 m. ir 20X4 m. apmokestinamuosius rezultatus. Tarkime. Kad įmonė uždirbo 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 20X4 metais.

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

Pajamos	60000			
Sąnaudos (išskyrus įrengimų nusidėvėjimo)	30000			
Įrengimų nusidėvėjimas				
Tiesiog proporcingas		4950		
Dvigubai mažėjančios vertės			10000	
Metų skaičiaus				7920
Apmokestinamasis pelnas		25050	20000	22080

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų įtaka apmokestinamajam ir grynajam pelnui (20X4 m.)

Pajamos	60000			
Sąnaudos (išskyrus įrengimų nusidėvėjimo)	30000			
Įrengimų nusidėvėjimas				
Tiesiog proporcingas		4950		
Dvigubai mažėjančios vertės			2300	
Metų skaičiaus				1980
Apmokestinamasis pelnas		25050	27700	28020

Iš duomenų lentelėse matosi, kad tiesiog proporcingu metodu apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos nedaro jokios įtakos apmokestinamojo pelno svyravimams per visą įrengimų naudojimo laikotarpį. Produkcijos kiekio metodu apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos įvairiais ataskaitiniais laikotarpiais gali skirtis, nes jos priklauso nuo nusidėvėjimo turto naudojimo intensyvumo.

Tačiau taikydami pagreitintus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, visada gausime didžiausią nusidėvėjimą ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o mažiausią – naudojimo pabaigoje, taip pat mažiausią apmokestinamąjį pelną ilgalaikio turto naudojimo pradžioje ir didžiausią – pabaigoje. Vadinasi ir pelno mokestį įmonės moka mažesnę ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o didesnę – pabaigoje. Šitaip valstybė, atsisakydama dalies mokesčių, skatina plėtoti gamybą, nes apdairios įmonės, įsigyjusios įrengimų ar kito ilgalaikio turto ir nusidėvėjimą skaičiuodamos pagreitintais būdais, greičiau pakeis naudotus įrengimus naujais, priešingu atveju vėlesniais įrengimų naudojimo laikotarpiais jos bus priverstos mokėti didelius pelno mokesčius. Pagreitintais nusidėvėjimo metodais, tik jau su naujais įrengimais, jos galės vėl didinti nusidėvėjimo sąnaudas ir mažinti pelno mokesčius. Šitaip daugumą įmonių galima įtraukti aktyviai plėtoti ekonomikos procesą: juk suinteresuotos nuolat tobulinti ir keisti savo ilgalaikį materialųjį turtą įmonės teigiamai veikia ir gamybos priemonės gaminančios įmonės.

Nudėvimas tik eksploatuojamas turtas. Jeigu turtas nenaudojamas, remontuojamas nėra pagrindo skaičiuoti nusidėvėjimo, nes toks turtas neuždirba ir pajamų. Remontuojant turtą, jis ne tik nesusidėvi, bet jo vertė didėja. Kai kurios turto rūšys apskritai nenudėvimos: žemė, bibliotekų fondai, meno kūriniai, muziejų eksponatai, į kultūros vertybių registrą įtrauktas materialusis turtas, išskyrus pastatus, pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį atiduotas turtas. Ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio materialiojo turto perdavimo naudoti ir nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio pirmosios dienos po jo nurašymo arba pardavimo ir kai visa naudojamo ilgalaikio turto vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į produkcijos (darbų, paslaugų) savikainą.

3. Ilgalaikio materialiojo turto netekimo apskaita

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 (visą jo vertę būna perkelta į sąnaudas), bet realiai jis dar tinkamas naudoti ir galės būti naudojamas ilgą laiką (pvz., metaliniai priekalai liaudies menininkų dirbtuvėse). Iš pirmo žvilgsnio tai, atrodo, nedidelė problema. Ne kartą pabrėžėme, kad nedera pažeisti *optimalumo principo* ir dešimtmečiais 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 Didžiosios knygos sąskaitose bei finansinėje atskaitomybėje būna neįmanomą atspindėti. Be abejo, to daikto pavadinimą galima įrašyti į kokią tik nori sąskaitą. Bet negalima pamiršti ir *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 finansinės atskaitomybės sudarymą inventorizuojant ilgalaikį turtą inventorizacijos komisija pradingusio turto "nesuskaičiuos", nes jo paprasčiausiai neras. Taigi įmonėje esančio turto sumoje jis ir nebus atspindėtas. Kadangi šis objektas oficialiai nebuvo nurašytas, nuosavybės dalyje atsispindės. Iš

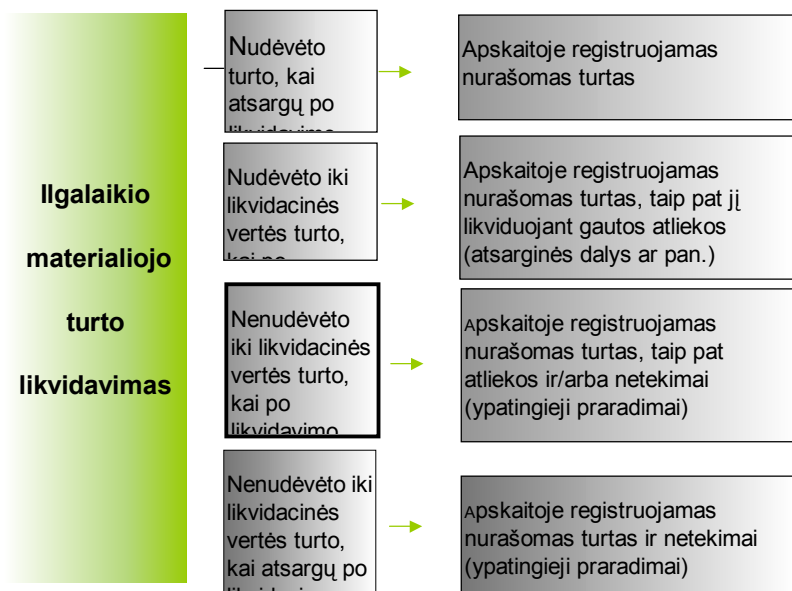
čia neišvengiamai atsiranda neatitikimas tarp turto ir nuosavybės bendros sumos. Buhalteriui belieka rasti tokio nesutapimo priežastį, o įmonės vadovams - pareikalauti kompensacijos iš asmenų, atsakingų už turto apsaugą.

Nurašant turtą iš įmonės (perleidžiant jį tretiesiems asmenims ar naikinant), atsižvelgiama į turto įsigijimo savikainą, jo nusidėvėjimo sumą, likvidacinę vertę, o turtą perleidžiant - dar 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. Aptarkime svarbiausius ilgalaikio materialiojo turto nurašymo atvejus. Dažniausiai ilgalaikis materialusis turtas nurašomas tada, kai jo nusidėvėjimo suma būna lygi įsigijimo savikainai arba likvidacinei vertei, t. y. kai turtas būna visiškai nudėvėtas. Nagrinėdami ankstesnę 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, 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 po ilgalaikio turto objekto likvidavimo. Tačiau šia suma vis dėlto mažinama per turto naudojimo laikotarpį nudėvėtina turto suma. Kai turtui visiškai nusidėvėjus susidaro tokios likvidacinės atliekos, jo įsigijimo 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 po ilgalaikio turto likvidavimo.

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 nemanė, kad jį nurašant bus galima pelningai parduoti kokias nors atliekas, kurių vertė po dešimties turto naudojimo metų netikėtai išaugo. Taigi per turto naudojimo dešimtmetį į atitinkamų metų sąnaudas buvo nurašyta visa turto pradinė vertė, o pardavusi vertingas atliekas įmonė netikėtai uždirbo pajamų. Tačiau šios pajamos priskirtinos ne paskutiniams, o pirmiesiems turto naudojimo metams. Taigi iš tokio turto likučių pardavimo uždirbtos pajamos turto likvidavimo metais turi būti priskirtos

pagautai, nes pirmųjų turto naudojimo metų pajamų sąskaitos seniai uždarytos, o tais metais uždirbtas pelnas paskierstytas arba nuostolis kompensuotas.

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO LIKVIDAVIMO ATVEJAI



4. Ilgalaikio nematerialiojo turto apskaita

Žmonės dažniausiai kur kas labiau vertina nematerialias dvasines vertybes nei daug dešimtmečių krautus turtus. Taip būna ir įmonėse: pavyzdžiui, geras žinomos firmos vardas neretai atstoja pačias geriausias niekam nežinomų įmonių produkcijos savybes. Taigi įmonėms tenka naudotis ir ilgalaikiu nematerialiuoju (materialios substancijos neturinčiu) turto. Toks turtas vis labiau įsigali įmonių veikloje vien jau dėl to, kad laisvosios konkurencijos salygomis vis didesnę reikšmę įgyja žinios ir įgūdžiai. Todėl pastaraisiais dešimtmečiais labai smarkiai didėja paslaugų lyginamasis svoris visose prekėse. Materialios produkcijos gamyba ir pardavimai tampa ne tokie reikšmingi.

Nematerialusis turtas pirmiausia reiškiasi per įvairias privilegijas ir teises, iš kurių įmonė gauna tam tikros naudos. *Šis turtas turi tokius svarbiausius požymius:*

- **neturi materialiojo (medžiaginio) turinio.** Pagal šį požymį, nepaisant visų kitų, nematerialųjį turtą išskiriame iš viso ilgalaikio įmonės turto sudėties;

- **turi vertę, kurios būtina išraiška - už tą turtą sumokėta kaina.** Ignoruojant šį reikalavimą, nematerialųjį turtą galima būtų paprasčiausiai prisigalvoti, o tai, pavyzdžiui, leistų kurios nors įmonės vadovams teigti, kad „per ataskaitinį laikotarpį įmonės prestižas keleriopai išaugo“;
- **atneša įmonei naudos.** Jeigu toks turtas būtų bevertis, tai apskritai nebūtų jokios prasmės apie jį kalbėti. Juk, kaip žinote, bevertį materialųjį turtą įmonės taip pat nukainoja arba kam nors perleidžia, nes dažnai tai, kas nereikalinga vienai įmonei, gali būti naudinga kitai. Tačiau niekas nepirktų blogo vardo arba žemos kvalifikacijos, net jeigu juos ir būtų įmanoma parduoti;
- **suteikia konkrečias teises ir privilegijas šio turto savininkui.** Kadangi nematerialusis turtas neapčiuopiamas, nes neturi materialios substancijos, jo buvimą galima įrodyti tik per labai konkrečias savybes, kurias įgyja šio turto turėtojas;
- **ilgai naudojamas** (ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį). Trumpalaikio nematerialiojo turto buhalteriai neapskaito, nes jis sunaudojamas pervieną ataskaitinį laikotarpį. Todėl nėra jokios prasmės jį apskaityti. Ir per vieną ataskaitinį laikotarpį sunaudotų atsargų niekas neskaičiuotų, jeigu jų negrobstytų. Tuo tarpu nematerialiojo turto nugvelbti paprasčiausiai neįmanoma.

Taigi ne viskas, „ko negalima pačiupinėti“, gali būti priskirta nematerialiajam turtui. Plačiai žinomas apskaitininkų kalambūras: „arklys materialus, nes įjgalimapaliesti, o debitorinis įsiskolinimas taip pat materialus, nes paliesti galima skolininką“, suprantama, - tik humoras. Debitoriniai įsiskolinimai, be abejo, taip pat nematerialusis turtas. Tačiau taip galime sakyti, kai apie šią turto rūšį kalbame plačiąja prasme. Kadangi trečiųjų asmenų piniginiai įsiskolinimai įmonei dėl jų didelio reikšmingumo balanse pateikiami atskirai, šiame poskyryje apie juos taip pat nekalbėsime. Juolab neaptarinėsime teorinių ilgalaikio turto klasifikavimo aspektų, nes tai daugiau buhalterinės apskaitos teorijos kurso objektas. Toliau aptarsime nematerialiojo turto straipsnius, kaip jie pateikiami vienoje iš pagrindinių finansinių ataskaitų - balanse. Ilgalaikis nematerialusis turtas atspindimas dviejuose balanso skyriuose: pirmajame, kuris vadinasi „Formavimo savikaina“, ir antrajame, kuris taip ir įvardytas - „Nematerialusis turtas“.

Ateityje naudą įmonei teikiantis nematerialusis turtas pateikiamas pačioje balanso pradžioje - prieš ilgalaikį materialųjį turtą. Taip išlaikomas turto pateikimo balanse nuoseklumas: ilgalaikio turto straipsniai šioje ataskaitoje pateikiami turto likvidumo didėjimo tvarka. Taigi pradedama mažiausiai likvidžiu - nematerialiuoju - turtu, nes kartais jo perleisti kam nors kitam apskritai neįmanoma: jis būna organiška, neatsiejama visos įmonės dalis.

Tyrinėjimų ir plėtojimo darbų savikainą sudaro įmonėje patirtos išlaidos, susijusios su naujų gamybų įvaldymu arba j au esamų plėtojimu. Į šį straipsnį įskaičiuojamos per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos (darbuotojų atlyginimai, sunaudotos medžiagos ir kt), padedančios gauti įmonei tam tikros naudos

ateityje. Todėl tokios išlaidos negali būti rodomos kaip einamojo laikotarpio sąnaudos, o turi būti atvaizduotos kaip įmonės ilgalaikis nematerialusis turtas.

Įsigytoms teisėms priskirtinos išlaidos patentams, licencijoms, autorių teisėms, prekių ženklu ir panašiam turtui įsigyti. Pavyzdžiui, įmonė įsigijo licenciją penkeriems metams naujai produkcijai gaminti. Ji tikisi gauti naudos iš licencijos ištisus penkerius metus. Todėl šis pinigų už licenciją sumokėjimas turi būti užfiksuotas apskaitoje kaip ilgalaikis nematerialusis turtas, bet ne kaip vieno laikotarpio sąnaudos.

Prestižas (angl. *goodwill*) apskaitoje fiksuojamas tik įmonės pardavimo-pirkimo momentu. Kitokiu būdu prestižo užfiksuoti apskaitoje neįmanoma, nes apskritai prestižas rodo klientų pasitikėjimą, o ne tam tikras išlaidas. Kiekviena gerai ir sąžiningai dirbanti bei paslaugiai klientus aptamaujanti įmonė turi prestižą, bet gero vardo įvertinti pinigine išraiška neįmanoma. Visiškai kitaip būna, kai įmonė parduodama. Aišku, kad, nusipirkus įmonę, ne tik įsigijamas ilgalaikis materialusis ir trumpalaikis turtas, bet kartu sumokama ir už gerą įmonės vardą. Nusipirkus įmonę, naujųjų savininkų apskaitininkai **prestižo vertę nustato kaip skirtumą tarp viso įsigyto turto kainos arba mokėtinios už ją sumos ir šio turto įvertintos rinkos kainos** (tai turi atlikti profesionalūs turto vertintojai) **arba turto vertės, užfiksuotos parduodamos įmonės apskaitoje.**

Tarkime, įmonė A nupirko įmonę B už 2 000 000 Lt. Visas turtas ekspertų buvo įvertintas taip:

Rinkos kaina

Pastatai	700000
Įrengimai	400000
Atsargos	600000

Išviso:

Prestižo apskaičiavimas

$$2\,000\,000 - 1\,700\,000 = 300\,000$$

Sumokėta (arba
mokėtina) pinigų
suma

Įsigyto įmonės
turto įvertinta
rinkos kaina

Suma, atspindinti
įmonės prestižą

Taigi 300 000 Lt suma rodo įsigytos įmonės prestižą, kuris turi būti užfiksuotas pirkėjo (įmonės A) balanse ilgalaikio nematerialiojo turto dalyje. Išties, jeigu visas kitas įsigytos įmonės turtas įvertintas rinkos kainomis, vadinasi, šį turtą už įvertintą kainą galima nusipirkti ir be įsigijamos įmonės.

Iš anksto apmokėtos sąnaudos, kurios teiks įmonei naudos ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais, taip pat atvaizduojamos apskaitoje kaip ilgalaikis nematerialusis turtas. Tokioms sąnaudoms priskiriami visi

išankstiniai mokėjimai už paslaugas, kurios bus suteiktos įmonei vėliau nei per einantį po ataskaitinių metų laikotarpį, nes vieneri finansiniai metai yra riba, skirianti ilgalaikį turtą nuo trumpalaikio. Kitaip sakant, šiame straipsnyje atsispindi apmokėta įmonės teisė gauti minėtas paslaugas. Svarbu pažymėti, kad čia neparodomas tolygiai besikaupiančios sąnaudos, pavyzdžiui, išankstiniai įmonės mokėjimai už nuomą ar draudimą, nes šios įmonės teisės, registruojamos specialiai tokio pobūdžio teisėms atspindėti skirtoje sąskaitoje Nr. 291 *Ateinančių laikotarpių sąnaudos* ir parodomos balanso *Turto* dalies „C“ skyriuje *Sukauptos (gautinos) pajamos ir ateinančio laikotarpio sąnaudos*. Tokia ateinančių laikotarpių sąnaudų registravimo tvarka sąskaitose paaiškinama tuo, kad jas reikia nuolatos kontroliuoti, tikrinant, ar kontrahentai vykdo savo įsipareigojimus įmonei, o jų išskyrimas į atskirą balanso skyrį — daugiausia tradicijos reikalas. Tačiau, kalbant iš esmės, ateinančio laikotarpio sąnaudos, bejokių abejonių, yra viena iš nematerialiojo turto rūšių.

Formavimo savikaina

Ypatinga ilgalaikio nematerialiojo turto rūšis - formavimo savikaina. Ja pradedama balanso *Turto* dalis. **Išlaidos įmonei formuoti patiriamos jos steigimo bei plėtojimo metu, didinant arba mažinant kapitalą, organizuojant akcininkų susirinkimus, išleidžiant obligacijas ar reorganizuojant įmonę.** Įmonės išlaidos šiems procesams negali būti pripažintos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis ir turi būti rodomos ne pelno (nuostolio) ataskaitos *Sąnaudų* dalyje, o balanso *Ilgalaikio turto* dalies *Formavimo savikainos* straipsniuose, nes šios išlaidos atneš naudos įmonei (kitai sakant, taps sąnaudomis) ne per vienerius metus.

Formavimo savikainai priskiriamos visos išlaidos, padarytos įmonės steigimo metu, taip pat atliekant plėtojimo ar reorganizavimo darbus, kurie įmonei duos naudos ateityje ne vieną, bet keletą ataskaitinių laikotarpių. Formavimo savikainos, kaip ir kito nematerialiojo turto, išlaidos neturi materialios substancijos, joms būdingi ir visi kiti nematerialiojo turto bruožai. Tačiau dėl ypatingos šių išlaidų reikšmės, taip pat todėl, kad jų suma paprastai būna labai didelė, formavimo savikaina išskiriama į atskirą balanso straipsnių grupę.

Atskiriems formavimo savikainos straipsniams priskiriamos šios išlaidos:

Kapitalo pakitimo ir įmonės formavimo savikainai priskiriamos įmonės steigimo bei plėtojimo išlaidos: rinkos tyrimo, įmonės registravimo mokestis bei mokestis juristams, dokumentų parengimo ir panašios išlaidos. Taip pat išlaidos, susijusios su įmonės akcinio kapitalo didinimu ar mažinimu, akcininkų susirinkimų organizavimu, nes jas iš dalies galima laikyti įmonės steigimo išlaidomis. Įmonė gali nutarti

plėsti savo gamybą diegdama naujas technologijas. Todėl išlaidos, susijusios su kreditų šiam tikslui gavimu bei naudojimu jais (palūkanos), taip pat turi būti užfiksuotos šiame formavimo savikainos straipsnyje, o vėliau per įmonės vadovybės nustatytą terminą amortizuojamos kredituojant sąskaitą Nr. 1008 *Kapitalo pakitimo ir formavimo savikainos amortizacija (-)* ir debetuojant sąskaitą Nr. 61 *Veiklos sąnaudos*.

Obligacijų išleidimo savikainą sudaro visos išlaidos, susijusios su šių įmonės vertybinių popierių spausdinimu, registravimu ir platinimu.

Kitų formavimo darbų savikainai priskiriamos kitos įvairios formuojant įmonę padarytos išlaidos, nepriskirtinos anksčiau aptartiems *Formavimo savikainos* grupės straipsniams. Tai gali būti, pavyzdžiui, įmonės įstatų keitimo ar filialų steigimo ir panašios išlaidos.

Reorganizavimo savikainai priskiriamos visos įmonės reorganizavimo išlaidos. Tokios išlaidos turi būti tiksliai apskaičiuotos ir susijusios su reikšmingais įmonės struktūros ar organizaciniais pakeitimais, o jų padarymas turi būti susijęs su įmonės veiklos efektyvumo didinimu. Šiame straipsnyje turi būti atvaizduotos ir išlaidos, kurios patiriamos masiškai keliant įmonės darbuotojų kvalifikaciją ar dėl įmonės reorganizavimo atleidžiant daug darbuotojų, kai jiems reikia išmokėti kompensacijas dėl atleidimo iš darbo.

Išlaidų, kurios priskiriamos formavimo savikainai, perkėlimas į minėtą balanso ilgalaikio turto skyrių, taip pat jų atvaizdavimas atitinkamose turtinėse sąskaitose vadinamas išlaidų kapitalizavimu. Kitaip sakant, išlaidos, kurios turės uždirbti ateityje pajamas, pripažįstamos turtu, uždirbsiančiu įmonei pajamas per keletą ateinančių laikotarpių.

Formavimo savikaina, kaip ir kitas nematerialusis turtas, turi būti amortizuojama per ne ilgesnį nei penkeri metai laikotarpį. Šios amortizacijos sąnaudos apskaičiuojamos tiesiog proporcingu (laikotarpio) metodu. Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, balanse formavimo savikaina turi būti pateikta likutine verte.

Literatūros sąrašas

1. Buhalterio žinynas. – V., 2000
2. Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. – V., 2001
3. Kalčinskas G., Černius G. Finansinė ir menedžmento apskaita. Įmonių apskaitos pagrindai. – T.1. - V.,1997.