

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**DANGUOLĖ MULIUOLIENĖ**

**ILGALAIKIO TURTO APSKAITOS POKYČIAI**  
**VIEŠAJAME SEKTORIUJE**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovas**

**Doc. dr. G. Černius**

**VILNIUS, 2008**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**ILGALAKIO TURTO APSKAITOS POKYČIAI**  
**VIEŠAJAME SEKTORIUJE**

**Viešojo administravimo magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 62603S204**

**Vadovas**

\_\_\_\_\_ **doc.dr. G. Černius**

**2008 11**

**Recenzentas**

\_\_\_\_\_  
**2008 12**

**Atliko**

**VKA<sub>Amn</sub> 7-03 gr. stud.**

\_\_\_\_\_ **D. Muliuolienė**

**2008 11 24**

**VILNIUS, 2008**

## TURINYS

<b>IVADAS</b> .....	4
<b>I. SKYRIUS. ILGALAIKIO TURTO PIRMINIS ĮVERTINIMAS</b> .....	7
1.1. Viešojo sektoriaus turto valdymas, naudojimas ir disponavimas.....	7
1.2. Ilgalaikio turto sąskaitų planas ir turto grupavimas.....	10
1.3. Sąskaitų plano likučių perkėlimo problemos.....	12
1.4. Ilgalaikio materialiojo turto pripažinimas.....	14
<b>II. SKYRIUS. ILGALAIKIO TURTO APSKAITOS YPATUMAI VIEŠAJAME SEKTORIUJE</b> .....	18
2.1. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas ir registravimas apskaitoje.....	18
2.1.1. Esamoje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje.....	18
2.1. 2. Pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus.....	22
2.2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas.....	26
2.3. Turto mainai, nuoma, panauda.....	30
2.4. Turto nuvertėjimas.....	32
2.5. Ilgalaikio materialiojo turto remontas ir esminis pagerinimas.....	36
2.6. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas ir perleidimas.....	38
2.7. Inventorizacijos rezultatų registravimo apskaitoje problemos.....	40
2.8. Informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose.....	42
<b>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</b> .....	48
<b>LITERATŪRA</b> .....	52
<b>ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS</b> .....	57
<b>SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA</b> .....	59
<b>SANTRAUKA ANGLŲ KALBA</b> .....	61
<b>PRIEDAI</b> .....	63

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

<b>1 pav.</b> Ilgalaikio materialiojo turto grupės ir atitinkamos buhalterinės sąskaitos .....	11
<b>2 pav.</b> Turto įsigijimo būdai.....	19

## PRIEDŲ SĄRAŠAS

<b>1</b>	<b>PRIEDAS. NEMOKAMAI GAUTO TURTO SĄSKAITŲ KORESPONDENCIJOS .....</b>	<b>64</b>
<b>2</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO IR FINANSAVIMO REGISTRAVIMAS APSKAITOJE .....</b>	<b>64</b>
<b>3</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO, ATVEŽIMO IR MONTAVIMO DARBŲ APSKAITOS BUHALTERINIAI ĮRAŠAI.....</b>	<b>65</b>
<b>4</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO STATYBOS RANGOS BŪDU BUHALTERINIAI ĮRAŠAI.....</b>	<b>6</b>
<b>6</b>		
<b>5</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMAS IR FINANSAVIMAS (VSAFAS).....</b>	<b>67</b>
<b>6</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO, ATVEŽIMO IR MONTAVIMO DARBŲ APSKAITOS BUHALTERINIAI ĮRAŠAI (VSAFAS).....</b>	<b>68</b>
<b>7</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO STATYBOS RANGOS BŪDU APSKAITOS BUHALTERINIAI ĮRAŠAI (VSAFAS).....</b>	<b>69</b>
<b>8</b>	<b>PRIEDAS. NEMOKAMAI GAUTO TURTO REGISTRAVIMAS IR FINANSAVIMAS (VSAFAS).....</b>	<b>70</b>
<b>9</b>	<b>PRIEDAS. REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMAS (VSAFAS).....</b>	<b>71</b>
<b>10</b>	<b>PRIEDAS. REGISTRUOJAMI ILGALAIKIO TURTO MAINAI (VSAFAS).....</b>	<b>71</b>
<b>11</b>	<b>PRIEDAS. REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUVERTĖJIMAS (VSAFAS).....</b>	<b>72</b>
<b>12</b>	<b>PRIEDAS. REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUVERTĖJIMO PANAIKINIMAS (VSAFAS).....</b>	<b>72</b>
<b>13</b>	<b>PRIEDAS. ESMINIO TURTO PAGERINIMO DARBŲ, FINANSUOJAMŲ IŠ SUDĖTINIŲ FINANSAVIMO ŠALTINIŲ BUHALTERINIAI ĮRAŠAI.....</b>	<b>73</b>
<b>14</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO NURAŠYMAS (VSAFAS).....</b>	<b>74</b>
<b>15</b>	<b>PRIEDAS. INVENTORIZACIJOS REZULTATŲ REGISTRAVIMO APSKAITOJE BUHALTERINIAI ĮRAŠAI.....</b>	<b>74</b>
<b>16</b>	<b>PRIEDAS. ILGALAIKIO TURTO TRŪKUMAS, KAI TURTAS PRARASTAS DĖL MATERIALIAI ATSAKINGO ASMENS KALTĖS (VSAFAS).....</b>	<b>75</b>

## IVADAS

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2005 m. birželio 29 d. nutarimu Nr. 718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ (Žin., 2005, Nr. 81-2966) pritarė viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijai. Reformos tikslas – sudaryti teisinės, administracinės, finansinės sąlygas visame viešajame sektoriuje pereiti prie apskaitos tvarkymo kaupimo principu. Kaupimo principo taikymas pagerintų valstybės išteklių valdymą ir naudojimą, teiktų išsamesnę ir objektyvesnę informaciją jos vartotojams [15].

Magistro baigiamojo darbo „*Ilgalaikio turto apskaitos pokyčiai viešajame sektoriuje*“ **temos aktualumas**. Šiuo metu veikianti Lietuvos viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistema nėra vientisa ir turi eilę trūkumų. Pelno siekiantys juridiniai asmenys, tarp jų valstybės ir savivaldybių įmonės, tvarko buhalterinę apskaitą kaupimo principu, biudžetinės įstaigos – modifikuotu pinigų principu, valstybės socialinės apsaugos fondai ir kiti valstybės pinigų fondai – pinigų principu. Biudžetinių įstaigų, savivaldybių, Europos Sąjungos struktūrinių fondų ir pinigų fondų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo tvarka reglamentuota skirtingai, ji nevisiškai atitinka buhalterinės apskaitos informacijos ir finansinės atskaitomybės vartotojų poreikius, tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus. Dėl neaiškaus ir nepakankamo reglamentavimo dalis turto neištraukiama į buhalterinę apskaitą, todėl neparodoma finansinėje atskaitomybėje, o rodoma turto vertė ne visada atitinka tikrąją jo vertę [15].

Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos sistema mažai pasikeitusi nuo tarybinių laikų, ūkinėms operacijoms registruoti naudojamas beveik nepakeistas sąskaitų planas. Buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei rengti naudojama skirtinga programinė įranga, todėl perdavus skirtingai parengtą finansinę atskaitomybę kito lygio suvestinei finansinei atskaitomybei rengti, padaugėja rankų darbo, kartu didesnė ir klaidų tikimybė. Dėl to nukenčia gaunamos informacijos kokybė [26].

Dėl šių priežasčių viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos informacija ir finansinė atskaitomybė tampa nenaudinga jų vartotojams, nes neįgyvendinamas svarbiausias finansinės atskaitomybės tikslas – teikti tikrą ir teisingą informaciją apie turta, įsipareigojimus, grynąjį turta, pajamas ir sąnaudas. Valstybė, dalyvaudama aukščiausio lygio viešųjų gėrybių kūrimo (pinigų emisija, švietimas, krašto apsauga ir kitos sritys), negali gauti išsamų vaizdą apie save. Rizika, kad aukščiausios valdžios sprendimai gali būti priimami remiantis informacija, kuri nei išsami nei objektyvi, akivaizdi.

Vienas iš svarbiausių klausimų yra ilgalaikio materialiojo turto (toliau – turtas, ilgalaikis turtas arba IMT) apskaita. Pagrindinė IMT dabartinės apskaitos **problemų** yra ta, kad dalis turto (pavyzdžiui dalis kelių, žemės, miškų) neįtraukiama į apskaitą ir finansines ataskaitas, o dalis įtraukta neteisingai, vienur IMT rodomas indeksuota verte, kitur - įsigijimo verte. Po reformos visas ilgalaikis materialusis turtas turi būti parodytas jį valdančio, naudojančio ir juo disponuojančio nuosavybės arba patikėjimo teise subjekto finansinės būklės ataskaitoje [24].

**Tyrimo objektas** – ilgalaikio materialiojo turto apskaita nuo vertybės pripažinimo ir pirminio įvertinimo iki nurašymo dabartinėje viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos sistemoje ir pasiekus reformos tikslus.

**Darbo tikslas** – išanalizavus Lietuvos viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitą reglamentuojančias metodologines nuostatas, įvertinti dabartinę IMT apskaitą ir reformavus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, pateikti esminius skirtumus ir pranašumus.

Darbe iškeliamos **hipotezės**:

- Viešojo sektoriaus atskaitomybės formose (balanse) įrašyti tokie IMT apskaitos rodikliai, kuriems, pagal nustatytas apskaitos tvarkymo taisykles, negalima sukaupti informacijos, todėl atskaitomybė sudaroma netiksliai.
- Registruojant ilgalaikį materialųjį turtą įsigijimo verte arba periodiškai jį perkainojant, IMT apskaita atitiks tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus.
- IMT vertinant pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatas, šio turto apskaita pilnai atitiks bendruosius apskaitos principus – subjekto, pastovumo, kaupimo, palyginimo, atsargumo, turinio viršenybės prieš formą.

Numatytam praktinio darbo tikslui pasiekti keliami **šie uždaviniai**:

1. Trumpai apžvelgti priežastis, nulėmusias viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą ir perėjimo problemas.
2. Apibūdinti teorinius ilgalaikio materialiojo turto grupavimo, pripažinimo ir įvertinimo aspektus viešajame sektoriuje.
3. Įvertinti esamą viešojo sektoriaus turto apskaitą ir pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus.
4. Palyginus esamą ir būsimąją apskaitos sistemas, nurodyti pagrindinius ilgalaikio materialiojo

turto apskaitos skirtumus ir naujosios sistemos pranašumus.

5. Numatyti viešojo sektoriaus IMT apskaitos perspektyvas ir pateikti pasiūlymus perėjimo prie apskaitos pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus problemoms spręsti.

Darbe bus naudojami šie **tyrimo metodai**:

- ❖ Mokslinės, metodinės literatūros analizė;
- ❖ Teisės aktų analizė;
- ❖ Dokumentų analizė;
- ❖ Lyginimo metodas.

Magistro darbe nagrinėjama apskaita turto ekonomine prasme, t.y. ištekliai, naudojami žmonių ir visuomenės gerovei, pagal išraiškos formą - **ilgalaikis materialusis turtas**, kaip vertingesnis ir ilgesnį laiką naudojamas turtas [8, p. 219]. Rašant darbą bus naudojamos Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, autorių mokslinė literatūra, Tarptautiniais, Verslo apskaitos, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, nepatvirtintų standartų projektais, bendruoju sąskaitų planu ir jo naudojimo rekomendacijomis, Konsolidavimo vadovu, Apskaitos vadovais, elektroniniais informacijos šaltiniais, straipsniais periodinėje literatūroje ir autorės praktine profesine patirtimi viešajame sektoriuje.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys:

- Teorinėje dalyje nagrinėjami viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo principai, su turto apskaita susietos sąvokos, IMT grupavimo, pripažinimo ir įvertinimo aspektai.
- Metodologinėje dalyje analizuojama, vertinama ir lyginama Lietuvos viešojo sektoriaus turto apskaita pagal galiojančius teisės aktus ir viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus, prieduose pateikiamos ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų korespondencijos ūkiniais įvykiams registruoti.
- Trečiojoje baigiamojo darbo dalyje pateiktos glaustos išvados apie viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformą, ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, teikiami pasiūlymai efektyvesniam reformos įgyvendinimui.

## 1. ILGALAIKIO TURTO PIRMINIS ĮVERTINIMAS

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, valstybė ir savivaldybės, kaip atskiri juridiniai asmenys, Valstybinio socialinio draudimo fondas, Privalomojo sveikatos draudimo fondas, savivaldybių privatizavimo fondai, mokesčių fondai, valstybės ir savivaldybių biudžetinės įstaigos, kiti subjektai, atliekantys įstatymų nustatytas viešojo administravimo funkcijas (toliau - viešojo sektoriaus subjektai), nuo 2010 m. sausio 1 d tvarkydami buhalterinę apskaitą ir sudarydami finansinę atskaitomybę privalo vadovautis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau - standartai arba VSAFAS) [7]. Minėti standartai parengti pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus ir Tarptautinės apskaitininkų federacijos Viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos rengiamą metodiką.

### 1.1. Viešojo sektoriaus turto valdymas, naudojimas ir disponavimas

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nustatyta, kad valstybės ir savivaldybių turtas gali būti ilgalaikis materialusis, nematerialusis, finansinis ir trumpalaikis materialusis [1]. Naujausias viešojo sektoriaus subjektų ilgalaikio materialiojo turto apibrėžimas suformuotas 12-jame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“. Standarte taip pat nustatyti viešojo sektoriaus subjekto IMT pripažinimo, įvertinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimai. Tad pagal 12-ąjį VSAFAS viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikis materialusis turtas turi atitikti visus šiuos kriterijus:

- skirtas tam tikroms savarankiškomis funkcijoms atlikti: prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams;
- numatomas naudoti ilgiau nei vienus metus daugiau negu vieną veiklos ciklą;
- jo įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto vertę [39].

Kad geriau suprasti viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, pripažinti ir



tiksliai jį įvertinti, svarbu žinoti kai kurias su turto apskaita susietas sąvokas vartojamas viešajame sektoriuje, tai:

- ✚ turto valdymas,
- ✚ turto naudojimas,
- ✚ disponavimas turto,
- ✚ patikėjimo teisė
- ✚ turto valdytojas.

**Turto valdymas** – teisė įstatymų nustatyta tvarka daryti turtui fizinį bei ūkinį poveikį. **Turto naudojimas** – naudingųjų turto savybių taikymas naudotojo poreikiams tenkinti. **Disponavimas turto** – teisė turtą parduoti, kitaip perleisti, taip pat išnuomoti, įkeisti arba kitokiu būdu keisti jo teisinę būklę. **Turto patikėjimo teisė** – organizacijos teisė savo įstatuose (nuostatuose), įstaigų, organizacijų veiklą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose nustatyta tvarka bei sąlygomis valdyti, naudoti valstybės ar savivaldybių perduotą turtą ir disponuoti juo nepažeidžiant įstatymų ir kitų asmenų teisių bei interesų. Kiti juridiniai asmenys valstybės ar savivaldybės jiems patikėjimo teise perduotą turtą valdo, naudoja ir disponuoja juo tiek ir tokia tvarka bei sąlygomis, kiek įstatymai jiems priskiria valstybės funkcijas ir kiek nustatyta turto patikėjimo sutartyje. **Turto valdytojas** – valstybės ar savivaldybių institucijos, Lietuvos bankas, valstybės ar savivaldybės įmonė, įstaiga ar organizacija ir kiti juridiniai asmenys Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme nustatytais atvejais, patikėjimo ar nuosavybės teise valdantys, naudojantys valstybės ar savivaldybės turtą ir disponuojantys juo [6].

Be šių sąvokų svarbūs yra principai, kuriais viešojo sektoriaus subjektų turtas turi būti valdomas, naudojamas ir juo disponuojama. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme nustatyta, kad valstybės ir savivaldybių turtas turi būti valdomas, naudojamas ir juo disponuojama laikantis šių principų:

- **visuomeninės naudos**; šis principas reiškia, kad valstybės ir savivaldybių turtas turi būti valdomas, naudojamas ir juo disponuojama rūpestingai, siekiant užtikrinti visuomenės interesų tenkinimą;
- **efektyvumo**; šis principas reiškia, kad sprendimais, susijusiais su valstybės ir savivaldybių turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, turi būti siekiama maksimalios naudos visuomenei;
- **racionalumo**; šis principas reiškia, kad valstybės ir savivaldybių turtas turi būti tausojamas, nešvaistomas ir racionaliai tvarkomas;

- *viešosios teisės; šis principas reiškia, kad sandoriai dėl valstybės ir savivaldybių turto turi būti sudaromi tik teisės aktu, reglamentuojančių disponavimą valstybės ir (ar) savivaldybių turto, nustatytais atvejais ir būdais [6].*

Viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje ilgalaikis materialusis turtas pripažįstamas ir registruojamas, jei jis atitinka IMT apibrėžimą ir IMT pripažinimo kriterijus. Apskaitoje IMT gali būti grupuojamas pagal įvairius požymius. Pavyzdžiui, pagal nuosavybę turtas skirstomas:

- ❖ į nuosavą;
- ❖ valdomą, naudojamą ir disponuojamą patikėjimo teise;
- ❖ nuomojamą;
- ❖ išnuomotą;
- ❖ naudojamą pagal panaudą;
- ❖ atiduotą panaudai;
- ❖ įsigytą pagal sutartis, atitinkančias finansinės nuomos (lizingo) sutartis;
- ❖ gautą pasaugai;
- ❖ atiduotą pasaugai.

Pagal naudojimo būklę IMT gali būti naudojamas veikloje ir nenaudojamas veikloje [31].

Valstybės turto apskaitą, valdymą, naudojimą ir disponavimą juo kontroliuoja valstybės institucijose, valstybės įmonėse, įstaigose ar organizacijose įsteigtos vidaus audito tarnybos (vidaus auditoriai) ir Valstybės kontrolė. Savivaldybės turto apskaitą, valdymą, naudojimą ir disponavimą juo kontroliuoja savivaldybės kontrolierius (kontrolieriaus tarnyba) ir Valstybės kontrolė. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2004 metais pradėjusi viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, atsižvelgė į tai, kad viešojo sektoriaus apskaitos trūkumai paminėti trijose Valstybės kontrolės išvadose:

- dėl Lietuvos Respublikos 2003 metų valstybės biudžeto įvykdymo apskaitos;
- dėl 2003 metų ataskaitos apie valstybei nuosavybės teise priklausantį turta;
- dėl Lietuvos Respublikos 2003 metų valstybės skolos ataskaitos [15].

Įgyvendinus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, tikimasi visą informaciją apie ilgalaikio turto vienetus pagal turto grupes sukaupti valstybės registre, kuris užtikrins greitą informacijos gavimą apie valstybės turtą. Kad visa tai įvesti į valstybės registrus, būtina turtą inventorizuoti pagal VSAFAS reikalavimus kiekiu ir vertine išraiška, todėl visas viešajam sektoriui priklausantis turtas turi būti įtrauktas į buhalterinę apskaitą. Taigi, pagrindiniai uždaviniai, kurie keliami šiuolaikinei viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto apskaitai būtų:

- savalaikis ir teisingas IMT gavimo įforminimas dokumentuose ir registravimas apskaitoje;
- savalaikis ir teisingas IMT perkėlimo iš vieno viešojo sektoriaus padalinio arba viešojo sektoriaus subjekto į kitą fiksavimas;
- teisingas IMT nurašymas arba likvidavimas;
- IMT saugumo užtikrinimas;
- IMT naudojimas pagal paskirtį;
- taupus ir pagal paskirtį IMT įsigijimui skirtų lėšų naudojimas.

## **1.2. Ilgalaikio turto sąskaitų planas ir turto grupavimas**

Dabartiniu metu viešojo sektoriaus subjektų patikėjimo teise valdomas ilgalaikis turtas apskaitomas 01 sąskaitoje „Ilgalaikis turtas“. Ši sąskaita apskaitos ir nusidėvėjimo skaičiavimo bei atskaitomybės sudarymo tikslais smulkinama į ilgalaikio turto grupes. Ilgalaikio materialiojo turto grupės ir jas atitinkančios sąskaitos pateiktos 1 paveiksle. Taip pat su IMT apskaita susietos svarbios sąskaitos 020 „Materialiojo turto nusidėvėjimas“ ir 250 „Ilgalaikio turto fondas“ [17].

Toks sąskaitų planas, išskyrus kai kuriuos pakeitimus, viešojo sektoriaus subjektų ūkinėms operacijoms, susijusiomis su ilgalaikiu materialiuoju turtu registruoti apskaitoje, naudojamas nuo 1962 metų. Tai vienintelis sąskaitų planas, kuriame turtas yra apskaitomas dviejose sąskaitose. Tačiau turto individualios apskaitos registro kredito dalyje yra parodomas ir nusidėvėjimas, nors tai yra kitos sąskaitos 020 „Materialiojo turto nusidėvėjimas“ duomenys. Tokia apskaita yra nesuprantama darbuotojams, kurie nestudijavo biudžeto apskaitos dalyko.

Privalomasis pavyzdinis sąskaitų planas viešojo sektoriaus apskaitos tvarkymui pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatas patvirtintas 2008 metų pradžioje. Sąskaitų planas sudėtingas, išskiriamos sumuojamos ir registravimo sąskaitos, pritaikytas darbui tik informacinėmis sistemomis. Ilgalaikiam materialiajam turtui skirta 12-oji sąskaitų plano sąskaita „Ilgalaikis materialusis turtas“. Ši sąskaita yra suminė, o registravimo sąskaitas viešojo sektoriaus

subjektai pasirenka savo nuožiūra pagal poreikį. Skirtingai negu dabartinėje apskaitoje, kai IMT registruojamas vienoje sąskaitų plano sąskaitoje 01 „Ilgalaikis turtas“, o nusidėvėjimas kitoje 020 „Materialiojo turto nusidėvėjimas“, vadovaujantis VSAFAS, ilgalaikis materialusis turtas registruojamas šiose registravimo sąskaitose: įsigijimo savikaina, nuvertėjimas ir sukauptas nusidėvėjimas [34]. Pavyzdžiui, sąskaitų plano sąskaita 1206 „Transporto priemonės“ yra suminė sąskaita; 1206001 „Transporto priemonių įsigijimo savikaina“- registravimo; 1206003 „Transporto priemonių nuvertėjimas (-)“ - registravimo; 1206004 „Transporto priemonių sukauptas nusidėvėjimas (-)“ - registravimo. Viešojo sektoriaus subjektai gali turėti neribotą skaičių subsąskaitų, detalizuojančių privalomąjį sąskaitų planą, bei neribotą skaičių detalizuojančių požymių, detalizuojančių sąskaitų plano sąskaitas pagal kiekvieno subjekto poreikius, bei naudoti įvairias jų kombinacijas pagal konkretaus subjekto poreikius, informacinių technologijų galimybes bei apskaitos organizavimo specifiką.

<b>Esama viešojo sektoriaus apskaita</b>	<b>Pagal VSAFAS</b>
Žemė ir žemės ištekliai – 011 Pastatai – 012 Kiti statiniai – 013 Kompiuterinė ir organizacinė technika – 014 Transporto priemonės – 015 Kitos mašinos ir įrenginiai – 016 Kultūros vertybės – 017  Kitas ilgalaikis materialusis turtas – 018 Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas – 019	Žemė – 1201 Pastatai – 1202 Infrastruktūros ir kiti statiniai – 1203 Baldai ir biuro įranga – 1208 Transporto priemonės – 1206 Mašinos ir įrenginiai – 1205 Nekilnojamosios kultūros vertybės – 1204 Kilnojamosios kultūros vertybės – 1207 Kitas ilgalaikis materialusis turtas – 1209 Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai – 1210

### **1. pav.** Ilgalaikio materialiojo turto grupės ir atitinkamos buhalterinės sąskaitos

Vadovaujantis VSAFAS reikalavimais, turto grupavimas panašus į dabartiniu metu galiojantį (žr. 1 pav.), tačiau standarte griežtai nereguliuojama, koks konkrečiai turtas priklauso vienai ar kitai grupei, jame aprašoma pagal kokius požymius galima priskirti turtą vienai ar kitai grupei. Vadovaujantis 12-uoju VSAFAS, IMT grupę sudaro viešojo sektoriaus subjekto veikloje naudojamas panašaus pobūdžio ir pagal atliekamas funkcijas panašus ilgalaikis materialusis turtas. IMT grupė parodoma atskirame finansinių ataskaitų straipsnyje [39].

Habilituotas socialinių mokslų daktaras Kostas Valužis kritikuoja siūlomą sąskaitų planą. „Ka nauja tvarka pakeis? Pakeis tik tai, jog naujajame sąskaitų plane bus apie 1000 sąskaitų kodų, t.y. naujoji numeracija yra „sužvejota“ iš įvairių anksčiau taisyčių sąskaitų planų ir toks numeracijos pakeitimas visai neturi mokslinio pagrindo“[47]. Tačiau autorės nuomone, nors sąskaitų planas dabartinėje viešojo sektoriaus apskaitoje nėra sudėtingas, jis neatitinka reikalavimų darbui kaupimo principu, nėra universalus ir nepakankamai integralus, kad būtų galima parengti konsoliduotą valstybės, savivaldybių ir nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį.

### **1.3. Sąskaitų likučių perkėlimo problemos**

Viešojo sektoriaus subjektai, prieš perkeldami dabartiniu metu naudojamo sąskaitų plano sąskaitų likučius į naująjį, turi būti sudarę ir patvirtinę individualų sąskaitų planą pagal VSAFAS nuostatas, inventorizavę bei įvertinę turtą ir įsipareigojimus [30]. Tai vienas iš sudėtingiausių ir atsakingiausių perėjimo etapo darbų viešojo sektoriaus buhalterijos darbuotojams. Lietuvos Respublikos finansų ministerija yra paruošusi biudžetinėms įstaigoms visų buhalterinių sąskaitų likučių perkėlimo iš buvusio sąskaitų plano likučių į naująjį sąskaitų planą tvarkos aprašo projektą ir priedus, tačiau praktiškai tai atlikti bus sunku. Viena iš priežasčių yra ta, kad likučių perkėlimas ir suderinimas turi būti atliktas tų pačių darbuotojų be papildomų darbuotojų etatų, iki pirmojo kalendorinio mėnesio pabaigos, tuo metu kai yra sudaroma atskaitomybė už praeitą laikotarpį. Atskaitomybės sudarymo terminai nepakeisti, viešojo sektoriaus subjektai, kurie sudaro žemesnio lygio finansinę atskaitomybę, privalo ją pateikti aukštesnio lygio viešojo sektoriaus subjektui iki einamojo mėnesio vidurio. Tačiau didžiausi turto likučiai yra kaip tik žemesnio lygio viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje. Pavyzdžiui, Priešgaisrinės apsaugos ir gelbėjimo departamentas prie Vidaus reikalų ministerijos sudarys konsoliduotą finansinę atskaitomybę, tačiau jis, kaip juridinis asmuo, patikėjimo teise valdo nedidelę turto dalį, vadinasi, šios įstaigos darbuotojai galės greičiau inventorizuoti ir įvertinti turtą, įsipareigojimus ir sąskaitų likučius. Tuo tarpu Priešgaisrinės apsaugos ir gelbėjimo valdybos bei tarnybos patikėjimo teise valdo ir naudojami didesniais turto kiekiais, kuriuos privalės inventorizuoti ir įvertinti VSAFAS nustatyta tvarka bei perkelti likučius per tą patį laiko tarpą.

Prieš pradėdant tvarkyti apskaitą VSAFAS nustatyta tvarka, turės būti užregistruoti buvusio sąskaitų plano likučiai, kurie turi būti įvertinti pagal naujus standartus [25]. Likučių perkėlimas vyks etapais, juose planuojami tokie darbai:

- pirmame etape-likučių buvusio sąskaitų plano sąskaitose grupavimas pagal bendrojo sąskaitų plano reikalavimus;
- antrame etape-neregistruotų buvusiame sąskaitų plane likučių registravimas bendrojo sąskaitų plano sąskaitose;
- trečiame etape-perkeltų buvusio sąskaitų plano sąskaitų likučių įvertinimas pagal VSAFAS;
- ketvirtame etape-neregistruotų buvusiame sąskaitų plane likučių registravimas bendrojo sąskaitų plano sąskaitose;
- penktame etape-ilgalaikių ir trumpalaikių gautinų sumų ir įsipareigojimų grupavimas (einamųjų finansinių metų dalies);
- šeštame etape-likučių suderinimas.

Viešojo sektoriaus subjektas, grupuodamas buvusio sąskaitų plano sąskaitų likučius, turės vadovautis ne tik grupavimo nurodymais, bet ir vadovautis turinio viršenybės prieš formą principu. Grupuojant sąskaitas reikės detalizuoti kiekvieną detaliausios sąskaitos eilutę (pvz. pirkėją, tiekėją ir t.t.). Tikėtina, kad bus atveju, kai tam tikros turto grupės, kurios buvo priskiriamos ilgalaikiam turtui, pagal VSAFAS bus pripažįstamos trumpalaikiu turtu, ir atvirkščiai. Gali iškilti problemų analizuojant ilgalaikio turto fondą, ne visada bus aiškūs turto įsigijimo šaltiniai. Reikės sudaryti buvusio sąskaitų plano likučių perkėlimo žiniaraštį. Užregistruotos į bendrąjį sąskaitų planą sąskaitos bus 2010 metų sausio 1 d. pradiniai likučiai. Naujajame sąskaitų plane buvusio sąskaitų plano likučiai turi būti užregistruoti per pirmąjį kalendorinį mėnesį nuo pirmojo VSAFAS taikymo ataskaitinio laikotarpio pradžios. Viešojo sektoriaus subjektai naujojo sąskaitų plano ilgalaikio materialiojo turto likučius turi registruoti atitinkamose registravimo sąskaitose. Perkeliant buvusio sąskaitų plano IMT sąskaitų likučius į bendrąjį sąskaitų planą debetuojama 1 klasės sąskaita ir kredituojama sąskaita 31 „Sukauptas perviršis (deficitas)“. Perkeliant turto nusidėvėjimo sąskaitas, kredituojama atitinkama bendrojo sąskaitų plano 1 klasės nusidėvėjimo registravimo sąskaita ir debetuojama sąskaita 31 „Sukauptas perviršis (deficitas)“. Registruojant ilgalaikį turtą, kuris anksčiau nebuvo registruojamas apskaitoje, debetuojama atitinkama 1 klasės bendrojo sąskaitų plano įsigijimo savikainos registravimo sąskaita, o kredituojama taip pat sąskaita 31 „Sukauptas perviršis (deficitas)“. Ilgalaikio turto sąskaitose naujai užregistruotas turtas turės būti įvertintas VSAFAS nustatyta tvarka. Įvertinus turtą, kurį teisės aktų nustatyta tvarka privaloma perkainoti, bus registruojamas vertės padidėjimas debetuojama 1 klasės sąskaita (įsigijimo savikaina) ir kredituojama sąskaita 31 „Sukauptas perviršis (deficitas)“ [30].

Perėjimas prie naujojo sąskaitų plano bus susijęs su sunkumais, nes reikės:

- ❖ įvertinti ir identifikuoti esamą turtą, kurio apskaita netvarkoma (žemės, kelių, miškų);
- ❖ pertvarkyti senas arba įsigyti naujas kompiuterines apskaitos programas;
- ❖ didės apskaitos specialistų kvalifikacijos reikalavimai;
- ❖ atsiras mokymo poreikis;
- ❖ tai padidins viešojo sektoriaus išlaidas.

Lietuvos Respublikos finansų ministerija skatina, kad pasirengimas praktiniam reformos įgyvendinimui vyktų viešojo sektoriaus subjektų grupėse, o ne kiekvienoje įstaigoje atskirai. Toks pasirengimas vyktų kryptingiau, racionaliau ir taip būtų sutaupoma laiko bei pinigų, taip pat pasidalijama turimomis žiniomis [24]. Tačiau kelia abejonių ar norės ministerijų ir departamentų valdininkai dalyvauti inventorizacinių komisijų darbe ir „apžiūrinėti kiekvieną turto vieneta“. Kaip viena iš alternatyvų – nepriklausomų ekspertų, auditorių ir turto vertintojų kvietimas dalyvauti šiame procese. Toks nepriklausomų specialistų dalyvavimas užtikrintų nepriklausomą ir profesionaliai atliktą, pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo turto įvertinimą. Tiesa, tai vėlgi didintų valstybės išlaidas.

#### **1.4. Ilgalaikio materialiojo turto pripažinimas**

Perkeliant ilgalaikio materialiojo turto sąskaitų likučius į naująjį sąskaitų planą ir juos vertinant VSAFAS nustatyta tvarka, labai svarbu žinoti pagrindinius IMT pripažinimo, įvertinimo ir registravimo apskaitoje reikalavimus.

Esamoje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas nepiniginis, fizinę formą turintis turtas, kurį galima naudoti ilgiau negu vienerius metus, parduoti, nuomoti ar kitaip perleisti, kontroliuoti ir iš jo gauti ekonominės arba kitokios naudos (sudaro galimybes teikti viešąsias paslaugas) [17]. Tokio turto įsigijimo vertė pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą turi būti ne mažesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą vertę [6]. Dabar galioja ne mažesnė 1000 Lt vertė. Nekilnojamieji daiktai, nepriklausomai nuo jų įsigijimo vertės, yra ilgalaikis materialusis turtas. Tais atvejais, kai nematerialusis turtas susietas su materialia forma, jis priskiriamas turto rūšiai pagal

vyraujanti požymi, pavyzdžiui kompiuterio programa, kuri yra sudedamoji įsigyjamos kompiuterinės įrangos dalis, įsigyjant kompiuterį, priskiriama kompiuterio įsigijimo vertei, t.y. nepripažįstama atskiru nematerialiojo turto vienetu [17].

Tokie būtų pagrindiniai reikalavimai, kuriuos svarbu žinoti registruojant ilgalaikį materialųjį turtą dabartinėje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje.

Nuo 2010 metų registruojant ilgalaikį materialųjį turtą, reikės jį vertinti pagal šiuos kriterijus:

- **Pirmas kriterijus.** Pagrįstai tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjektas būsimaisiais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos. Tikimybė, kad būsimaisiais laikotarpiais iš IMT bus gaunama tiesioginės arba netiesioginės ekonominės naudos ar jis bus naudojamas paslaugoms teikti, vertinama pagal jo pirminio pripažinimo metu turimus įrodymus. Ekonominė nauda būsimaisiais laikotarpiais gali pasireikšti padidėjusiomis pajamomis arba galimybe teikti daugiau ar geresnės kokybės paslaugų, arba sumažėjusiomis veiklos sąnaudomis. Taip pat tam tikri ilgalaikio materialiojo turto vienetai gali sudaryti galimybes viešojo sektoriaus subjektui vykdyti veiklą būsimaisiais laikotarpiais (pavyzdžiui, turtas įsigytas gamtosaugos, darbo saugos ir kitais panašiais tikslais) ir taip netiesiogiai gauti ekonominės naudos. Paprastai pripažįstama, kad viešojo sektoriaus subjektas būsimaisiais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos ar galės teikti paslaugas tik tada, kai su turtu susijusi rizika ir nauda bus perduota viešojo sektoriaus subjektui. Rizikos perdavimu laikomas momentas, kai viešojo sektoriaus subjektas įgyja teisę valdyti, naudoti turtą ir juo disponuoti, tampa atsakingas už turtą ir jam priklauso materialiojo turto teikiama nauda. Rizikos perdavimo momentas paprastai aptariamas sutartyje. Jei sutartyje rizikos perdavimo momentas nenumatytas, laikoma, kad su turtu susijusi rizika perduota viešojo sektoriaus subjektui turto perdavimo momentu. Nustatant, ar su turtu susijusi rizika yra perduota viešojo sektoriaus subjektui, būtina laikytis turinio viršenybės prieš formą principo, o ne formalių reikalavimų [39].
- **Antras kriterijus.** Galima patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą. Paprastai ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina gali būti patikimai nustatyta, kai:
  - turtas įsigytas pagal sandorį, kuriuo turtas perleistas (pirkimo – pardavimo, mainų ar kitokį turto įgijimo sandorį);
  - savikaina gali būti patikimai įvertinta pagal darbo jėgos ir kitų reikalingų išteklių, sunaudotų kuriant ilgalaikį materialųjį turtą, įsigijimo sandorius.

Įsigijimo savikaina gali būti nustatoma atsižvelgiant į turto tikrąją vertę. Tikrosios vertės sąvoka apibrėžta 1-ajame VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“. **Tikroji vertė** -



suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą [35].

Tad viešojo sektoriaus turto savikaina, atsižvelgiant į turto tikrąją vertę, nustatoma šiais atvejais:

- kai viešojo sektoriaus subjektas ilgalaikį materialųjį turtą nemokamai gauna arba įsigyja už simbolinį atlygį (perduotas teisės aktų nustatyta tvarka turtas bei padovanotas turtas);
- kai viešojo sektoriaus subjektas gauna iš kito viešojo sektoriaus subjekto teisės aktų nustatyta tvarka, kuriam iki perdavimo buvo taikomas įsigijimo savikainos metodas, apskaitoje registruojamas tokia pačia įsigijimo savikaina, kokia jis buvo užregistruotas perduodančio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje (turtą perduodantis subjektas turto perdavimo priėmimo akte turi nuodyti tokią turto įsigijimo savikainą, kuria jis buvo užregistruotas jo apskaitoje).
- **Trečias kriterijus.** Viešojo sektoriaus subjektas turi teisę tuo turtu disponuoti (įskaitant teisę apriboti juo naudotis kitiems) ir jį kontroliuoti. Viešojo sektoriaus subjektas kontroliuoja turtą, jei jis turi teisę gauti iš jo ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais. Galimybė kontroliuoti turtą gali priklausyti nuo juridinių teisių į tą turtą atsiradimo arba nuo jų pasikeitimo [39].

Kai bendrojo sąskaitų plano sąskaitose bus užregistruoti dabartiniu metu naudojamo sąskaitų plano sąskaitų likučiai, viešojo sektoriaus subjektai juos turės įvertinti VSAFAS nustatyta tvarka ir apskaitoje bus registruojamas jų vertės pasikeitimas. Ilgalaikis materialusis turtas bus vertinamas vieną kartą prieš pradėdant taikyti standartus. Tuo metu svarbu jį įvertinti pagal išvardintus pripažinimo kriterijus. Nustatyta jo vertė bus laikoma įsigijimo savikaina. Taip įvertinus ilgalaikį materialųjį turtą, periodinis jo vertinimas neturi būti atliekamas. Turto vertinimas pagal standartų nuostatas, tuo labiau, kad tai atliekama vieną kartą, labai svarbu, kas šį darbą atliks, viešojo sektoriaus sudaryta komisija ar buhalterijos specialistai, o galbūt tai patikėti specialistams.

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai numato, kad viešojo sektoriaus subjektas ilgalaikio turto apskaitą turi tvarkyti pagal turto vienetus. Pagal VSAFAS turto vienetu pripažįstamas visiškai užbaigtas įrenginys su visais jo įtaisais ir priklausiniais arba pavienis atskiros konstrukcijos daiktas, arba atskiras komplektas konstruktyviai sujungtų daiktų, sudarančių visumą ir drauge atliekančių tam tikrą darbą, jei jo įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra mažesnė nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta minimali turto vertė [39]. Viešojo sektoriaus subjektas negali nusistatyti kitos minimalios turto vertės. Jei Lietuvos Respublikos Vyriausybė padidintų minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, ir dėl tos priežasties turto vienetas nebeatitiktų IMT kriterijų, jis turėtų būti pripažintas trumpalaikiu turtu, arba, išskyrus valstybės ir

savivaldybių turta, nurašytas. Jei Lietuvos Respublikos Vyriausybė sumažintų minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, ši vertė būtų taikoma tik naujai įsigytam turtui [39].

Viešojo sektoriaus subjektas tvarkydamas buhalterinę apskaitą gali ilgalaikio materialiojo turto vieneta suskirstyti į kelis atskirus turto vienetus pagal savo poreikį, jei laikosi sąlygų, kad ilgalaikio turto vienetas yra visiškai užbaigtas įrenginys su visais jo įtaisais ir priklausiniais; jei toks suskirstymas nepakeis turto priskyrimo ilgalaikiam arba trumpalaikiam turtui ir jei toks suskirstymas leis užtikrinti informacijos apie tokį turtą susiejimą su valstybės turto registruose esančia informacija. Susiejimas gali būti tiesioginis, kai turto vienetas apskaitoje sutampa su turto vienetu valstybės turto registre (kadastre, sąrašė, sąvade), ir netiesioginis, kai viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje yra užregistruoti keli ilgalaikio materialiojo turto vienetai, kurie valstybės turto registruose yra užregistruoti kaip vienas objektas, tačiau apskaitoje jiems priskiriamas požymis, nusakantis valstybės registro suteiktą numerį [39].

Jei keli panašių savybių ir vienodo tarnavimo laiko IMT vienetai negali funkcionuoti vieni be kitų, jie apskaitoje privalo būti sujungiami ir registruojami kaip vienas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, net jeigu kiekvieno jų atskirai įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra mažesnė nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė, tačiau jų visų bendra įsigijimo ar pasigaminimo savikaina viršija minimalią turto vertę. Tokio turto vieneto sudėtinės dalys turi turėti tą patį inventoriaus numerį, nurodant, iš kelių dalių toks turto vienetas sudarytas. Kitais atvejais viešojo sektoriaus subjektas pats nusprendžia, ar ilgalaikio turto vienetas yra atskiras daiktas [39].

Įgyvendinus naująją buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, visa informacija apie turtą pagal IMT grupes bus sukaupta valstybės registre, veiks valstybės turto informacinė paieškos sistema, kuri užtikrins greitą informacijos gavimą apie valstybės turtą [23]. Tai labai patogu informacijos vartotojams priimant sprendimus, tačiau ar yra prasmės kaupti informaciją apie turtą, kurio vertė vos 1000 Lt. Kokio dydžio turėtų būti toji informacinė sistema?

Kadangi ilgalaikio materialiojo turto pripažinimas ir pirminis įvertinimas dabar galiojančiuose teisės aktuose nėra taip plačiai reglamentuotas, todėl vertinant ir registruojant VSAFAS nustatyta tvarka, svarbu bus jį vertinti trimis požūriais: ar atitinka IMT apibrėžimą, ar atitinka pripažinimo kriterijus ir ar IMT vertė nėra mažesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto vertę.

## 2. ILGALAIKIO TURTO APSKAITOS YPATUMAI VIEŠAJAME SEKTORIUJE

### 2.1. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas ir registravimas apskaitoje

Pagrindiniai dokumentai, šiuo metu reglamentuojantys viešojo sektoriaus subjektų buhalterinę apskaitą, yra Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymais parvirtintos Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės ir Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės. Ilgalaikio materialiojo turto sąskaitos, ūkinių operacijų registravimas jose, nusidėvėjimas ir kiti su IMT apskaita susiję klausimai viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje nagrinėjami Biudžetinių įstaigų buhalterinių apskaitos taisyklių antrojoje dalyje „Ilgalaikis turtas“.

Nuo 2010 m. sausio 1 d. viešojo sektoriaus subjekto buhalterinė apskaita bus reglamentuojama viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatų, o ilgalaikis materialusis turtas bus registruojamas apskaitoje, jei jis atitiks IMT apibrėžimą ir visus jo pripažinimo kriterijus, pateiktus 12-jame VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“. Nustačius, kad turtas atitinka visus ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus, jis bus registruojamas pirmos klasės 12 grupės sąskaitų plano sąskaitose.

#### 2.1.1. Esamoje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje

Viešojo sektoriaus subjektai ilgalaikį materialųjį turtą gali įsigyti šiais būdais: pirkti iš įstaigai skirtų finansavimo sumų turtui įsigyti, perimti iš kito juridinio asmens (nemokamai), gauti neatlygintinai iš paramos teikėjo (nemokamai), pats viešojo sektoriaus subjektas pastatyti ar pasigaminti iš įstaigai skirto finansavimo, įsigyti lizingo būdu (tai teorinė galimybė, dabartiniai teisės aktai neleidžia to daryti) [6]. 2 paveiksle pateikti viešojo sektoriaus subjekto IMT įsigijimo būdai ir vertė, kuria jis registruojamas apskaitoje.

Teisės aktai nustato, kad viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje ilgalaikis materialusis turtas registruojamas **įsigijimo** arba **pasigaminimo** savikaina (toliau vadinama – įsigijimo savikaina) [17]. Tad pirktas ilgalaikis materialusis turtas, kuris apmokamas iš viešojo sektoriaus subjekto patvirtintoje sąmatoje tam tikslui skirtų asignavimų sumų registruojamas apskaitoje įsigijimo dokumentuose nurodyta verte, atėmus nuolaidas ir pridėjus akcizus, muitus, kitus mokesčius, turto pristatymo ne įstaigos transportu, montavimo ir kitas tiesiogiai IMT priskirtinas išlaidas iki jo atidavimo naudoti.

Pridėtinės vertės mokestis neįskaitomas tuo atveju, kai viešojo sektoriaus subjektas vykdo ekonominę veiklą ir yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas. Šiai veiklai vykdyti įsigytą turtą bei paslaugas turto ir išlaidų sąskaitose registruoja be pridėtinės vertės mokesčio, jeigu pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą pridėtinės vertės mokestis traukiamas į atskaitą [17].

<b>Turto įsigijimo būdai</b>	<b>Turto įsigijimo savikaina</b>
Pirktas iš patvirtintų asignavimų, privatizavimo fondo lėšų ar kitų valstybės finansavimo šaltinių	Įsigijimo dokumentuose nurodyta vertė
Nemokamai gautas iš kitų juridinių asmenų	Priėmimo perdavimo akte nurodyta vertė
Gautas paramos būdu	Paramos teikėjo nurodyta arba komisijos nustatyta vertė
Pastatytas ar pasigamintas	Faktinės statybos ar pasigaminimo išlaidos
Įsigytas lizingu	Sutarties suma (be palūkanų)

**2 pav.** Ilgalaikio turto įsigijimo būdai

Jeigu viešojo sektoriaus subjektas gauna ilgalaikį materialųjį turtą iš kitos įstaigos, įmonės ar organizacijos įstatymų nustatyta tvarka, viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje registruojama perimto IMT įsigijimo savikaina, t.y. turto perdavimo priėmimo akte nurodyta įsigijimo vertė.

Viešojo sektoriaus subjektas Lietuvos Respublikos paramos ir labdaros įstatymo nustatyta tvarka gali gauti paramą materialinėmis vertybėmis taip pat ir ilgalaikiu turtu. Iš paramos teikėjo neatlygintinai gautas IMT registruojamas paramos teikėjo nurodyta verte, o jeigu vertė nenurodyta – biudžetinės įstaigos vadovo sudarytos komisijos nustatyta verte [17].

Ilgalaikio materialiojo turto apskaita susieta ne tik su turto įvertinimu, pajamavimu ar nurašymu, bet ir su labai sudėtingos atskaitomybės sudarymu, kurioje atvaizduojamas turtas, nuosavybė ir išipareigojimai. Todėl registruojant turtą svarbu žinoti jo įsigijimo šaltinį. Pagal dabar galiojančią tvarką, viešojo sektoriaus subjekto nemokamai (neatlygintinai) gautas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje atsiranda „iš niekur“. 1 priede pateikti nemokamai (neatlygintinai) gauto turto registravimo apskaitoje pavyzdžiai. Tačiau tokios sąskaitų korespondencijos (ilgalaikio turto įsigijimo savikaina, ilgalaikio turto fondas ir nusidėvėjimas) pateikia informaciją tik apie patį turtą, nežinomas turto įsigijimo šaltinis – ar tai turtas kito viešojo sektoriaus subjekto, kurį

finansuoja valstybė ar kitokiu būdu nemokamai (neatlygintinai) gautas ar padovanotas turtas, t.y. įgytas ne iš valstybės lėšų.

Viešojo sektoriaus subjektas retai, tačiau gali pats pasigaminti ar pasistatyti savo reikmėms objektą. Biudžetinės įstaigos pastatytas arba pagamintas (sukurta) savo reikmėms ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas faktinėmis jo statybos (įskaitant projektavimo) arba pagaminimo (sukūrimo) išlaidomis (žr. 2 pav.).

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse numatytas ilgalaikio materialiojo turto registravimo apskaitoje atvejis, kai viešojo sektoriaus subjektas perka turtą lizingu (finansinės nuomos būdu). Pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį gautas IMT apskaitoje registruojamas sutartyje nurodyta turto vertės dengimo suma sutarties sudarymo, turto pristatymo ne įstaigos transportu ir turto paruošimo naudoti išlaidomis. Palūkanos į įsigijimo savikainą neįtraukiamos [17].

Ilgalaikis materialusis turtas į apskaitą traukiamas turto vienetais pagal laikymo vietas. Nors taisyklėse nenumatyta, tačiau būtina jį perduoti saugoti atsakingiems asmenims pagal visiškos atsakomybės sutartį. Atskiru IMT vienetu laikomas daiktas su jo priklausiniais, skirtas tam tikroms savarankiškomis funkcijoms atlikti, arba kompleksas iš konstruktyviai sujungtų daiktų, sudarančių visumą ir kartu atliekančių bendras funkcijas. Kiekvienam ilgalaikio materialiojo turto vienetui, išskyrus patalynę, aprangą, avalynę, specialiuosius drabužius, taip pat IMT, pagal atitinkamas programas įsigytam perduoti pavaldžioms įstaigoms arba kitiems ūkio subjektams, suteikiamas atskiras inventoriaus numeris, kuris nekeičiamas per visą turto vieneto buvimo biudžetinėje įstaigoje laiką. Inventoriaus numeris gali būti pakeistas tik tais atvejais, kai keičiamos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos taisyklės arba nustatoma, kad turtas buvo klaidingai sunumeruotas. Jei turto vienetas susideda iš kelių elementų, sudarančių kartu su pagrindiniu visumą, kiekvienam jų suteikiamas tas pats inventoriaus numeris. Nurašyto turto inventoriaus numeris negali būti suteiktas kitam turto vienetui, taip pat ir naujai įsigytam. Pagal atitinkamas programas įsigyto perduoti pavaldžioms įstaigoms arba kitiems ūkio subjektams IMT apskaita tvarkoma atskirai [17].

Kad viešojo sektoriaus subjektas galėtų įsigyti ir užpajamuoti ilgalaikį materialųjį turtą, turi būti sąlygos: patvirtinta sąmata ir skirti asignavimai turtui įsigyti. Tuomet įsigyjamas turtas buhalterinėje apskaitoje gali būti užpajamuojamas dviem būdais:

- ❖ Pirmas būdas. Debetuojama sąskaita 01 „Ilgalaikis turtas“, kredituojama sąskaita 150 „Atsiskaitymais su tiekėjais“. Antruoju įrašu debetuojama sąskaita 20 „Išlaidos iš biudžeto“, kredituojama sąskaita 250 „Ilgalaikio turto fondas“.
- ❖ Antras būdas. Daromi tie patys įrašai tik priešinga tvarka. Debetuojama sąskaita 01 „Ilgalaikis

turtas“, kredituojama sąskaita 250 „Ilgalaikio turto fondas“. Antruoju įrašu debetuojama sąskaita 20 „Išlaidos iš biudžeto“, kredituojama sąskaita 150 „Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais“.

Abu pajamavimo būdai lygiaverčiai, tik pajamuoiant pirmuoju būdu prie pirmojo įrašo turi būti sąskaitos faktūros originalas, antruoju būdu prie pirmojo įrašo gali būti sąskaitos faktūros kopija arba priėmimo aktas. Tad įsigijus ilgalaikį materialųjį turtą jo įsigijimo savikaina debetuojama sąskaita 01 „Ilgalaikis turtas“ ir kredituojama sąskaita 25 „Ilgalaikio turto fondas“. Kartu ta pačia suma debetuojama sąskaita 20 „Išlaidos įstaigai išlaikyti“ arba 21 „Kitos išlaidos“ ir kredituojama sąskaita 15 „Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais“.

25 sąskaita „Ilgalaikio turto fondas“ yra skirta ilgalaikio turto vertės, kaip turto šaltinio, apskaitai. Šitokia sąskaita Lietuvos įstaigų ir įmonių apskaitos sistemoje yra naudojama tik tai biudžetinėse įstaigose. Tai yra susieta su tuo, kad įsigijant ilgalaikį turtą biudžetinėje įstaigoje, siekiant parodyti biudžetinio finansavimo ir kitų finansavimo šaltinių panaudojimą, kartu yra rodomos taip vadinamos „išlaidos“. Pasibaigus metams, turtui įsigyti skirtos sumos, taip vadinamos „padarytos išlaidos“ (įsigytas turtas nėra nurašomas), yra nurašomos finansavimo sąskaiton. Balanso aktyve lieka 01 sąskaita „Ilgalaikis turtas“, pasyve 25 sąskaita „Ilgalaikio turto fondas“, kuris atsiranda vietoje 23 sąskaitos „Finansavimas iš biudžeto“ (žr. 2 ir 3 priedus). Ir nesvarbu iš kokio finansavimo šaltinio bebūtų įsigytas turtas, visada jis pereina į 25 sąskaitą, nes turto įsigijimo išlaidos yra nurašomos finansavimo sąskaiton, o balanse lieka 01 ir 25 sąskaitų likučiai [10, p 76].

Pajamuoiant ilgalaikį materialųjį turtą labai svarbu nustatyti iš kokių finansavimo šaltinių jis buvo įsigytas. Finansavimas yra suprantamas kaip negražintinas lėšų gavimas nustatytoms programoms vykdyti. Finansavimas yra skirtas išlaidoms apmokėti ir finansavimas kaip negražintinas lėšų gavimas atitinkamų funkcijų ar programų vykdymui skiriasi tuo, kad įstaigų daromos išlaidos, kurias reikia apmokėti iš biudžeto lėšų, yra ribojamos iš anksto nustatytomis sąmatomis ir programomis. O jeigu būtų skiriamos lėšos tikrai išlaidoms apmokėti, tada tos išlaidos gali būti daug didesnės ir galiausiai taptų nekontroliuojamos. Išlaidos biudžetinėje įstaigoje suprantamos kiek kitaip negu verslo įmonėje. Biudžetinės įstaigos išlaidos – tai įstaigos išlaikymui skirtas finansavimo panaudojimas, atliekant pavestas funkcijas [10, p 221].

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse nustatyta, kad viešojo sektoriaus subjekto pastatytas arba pasigamintas (sukurtas) savo reikmėms ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas faktinėmis jo statybos (įskaitant projektavimą) išlaidomis [17]. Atliktų statybos ir ilgalaikio turto kūrimo darbų verte pagal tarpinius atliktų darbų perdavimo - priėmimo aktus debetuojama sąskaita 019 „Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas“ ir kredituojama sąskaita 25

„Ilgalaikio turto fondas“. Kartu ta pačia suma debetuojama sąskaita 20 „Išlaidos iš biudžeto“ arba kitos išlaidų sąskaitos (kai turto įsigijimas finansuojamas iš kitų šaltinių lėšų) ir kredituojamos sąskaitos 15 „Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais“, 151 „Atsiskaitymai su programų vykdytojais“, 178 „Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais“ (kai statyba ir ilgalaikio turto kūrimo darbai atliekami rangos būdu) arba sąskaita 210 „Paskirstytinos išlaidos“ (kai statyba ir ilgalaikio turto kūrimo darbai atliekami ūkio būdu). Pastatytų ir perduotų naudoti pagal pripažinimo tinkamais naudoti aktus statinių verte, taip pat pagaminto (sukurto) ilgalaikio turto įsigijimo arba pasigaminimo savikaina debetuojamos konkrečios 010–018 ilgalaikio turto sąskaitos ir kredituojama sąskaita 019 „Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas“ (žr. 4 priedą).

Išsinuomotą ir gautą pagal panaudos sutartis arba įsigytą lizingo (finansinės nuomos) būdu iki tol, kol bus sumokėtas paskutinis įnašas, ilgalaikį materialųjį turtą nuomininkas arba panaudos gavėjas, šiuo atveju viešojo sektoriaus subjektas, registruoja nebalansinėje sąskaitoje 001 „Išsinuomotas ilgalaikis turtas“. Sumokėtų tiekėjui daliniu įnašu už IMT, įsigyjamą lizingo (finansinės nuomos) būdu, suma debetuojama sąskaita 178 „Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais“ ir kredituojamos sąskaitų plano skyriaus „Pinigai“ arba mokėjimas iš išdo atitinkamos sąskaitos. Atlikus visus sutartyje numatytus mokėjimus, visa jų suma debetuojama atitinkama IMT sąskaita ir kredituojama sąskaita 25 „Ilgalaikio turto fondas“, kitu įrašu debetuojama sąskaita 20 „Išlaidos įstaigai išlaikyti“ arba sąskaita 21 „Kitos išlaidos“ ir kredituojama sąskaita 178 „Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais“.

Profesorius K.Valužis (2006), nagrinėdamas viešojo sektoriaus turto apskaitos problemas, pastebi, kad: „daugelių atveju kai kurių ūkinių operacijų įforminimui, norint tiksliai sudaryti sąskaitų korespondencijas, teisės aktuose, reguliuojančiuose to turto apskaitą, negalima rasti aiškumo“ [10, p.33].

Pagrindiniuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose viešojo sektoriaus buhalterinę apskaitą, yra aptarti turto įsigijimo būdai, registravimo apskaitoje sąlygos, nurodytos sąskaitų korespondencijos, tačiau visai neužsimenama apie jų apskaitos metodiką, registrų bei apskaitos kortelių paruošimą bei duomenų sukaupimą atskaitomybės sudarymui. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita paini, nėra pakankamai metodinių ir metodologinių priemonių sudėtingiems uždaviniams spręsti. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse aptartos tik pagrindinės sąskaitų korespondencijos, neaiškinami turto netekimo ar praradimo atvejai, turto sugadinimo išlaidų kompensavimas, turto vertės atstatymo atvejai, kurie praktiniame darbe dažnai pasitaiko.

### **2.1.2. Pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus**

Įsigytas ilgalaikis materialusis turtas pirminio pripažinimo momentu apskaitoje bus

registruojamas įsigijimo savikaina kaip ir dabar galiojančioje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje. Kas sudaro ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą standartas apibrėžia kitaip, tačiau esmė ta pati, tai - pirkimo kaina, įskaitant importo ir kitus negražintinus mokesčius (tarp jų ir pridėtinės vertės mokestį, jei jis negražinamas, netraukiamas į atskaitą), atėmus prekybos nuolaidas, jei dėl to įsigijimo savikaina netampa reikšmingai mažesnė už turto rinkos vertę, taip pat visos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos IMT įsigijimui ir susijusios su turto paruošimu naudoti iki jo naudojimo pradžios [39].

12-jame VSAFAS pateikti pavyzdžiai išlaidų, kurios gali būti priskirtos prie tiesiogiai priskirtinų išlaidų, tai:

- žemės sklypo ir aikštelės paruošimo išlaidos;
- IMT atvežimo iki pirminės jo montavimo (statymo) vietos išlaidos, išskyrus, kai gabenama viešojo sektoriaus subjekto transportu;
- sumontavimo, instaliavimo, remonto, atlikto iki IMT naudojimo pradžios išlaidos;
- pirminių apmokymų dirbti su turtu išlaidos;
- kitos IMT paruošimo naudoti išlaidos;
- projektavimo darbų išlaidos;
- IMT išbandymo ir paleidimo išlaidos, skirtos nustatyti, ar IMT tinkamai veikia;
- IMT registravimo išlaidos;
- įvertintos IMT išmontavimo (nugriovimo) išlaidos;
- vietos sutvarkymo išlaidos, jei jos pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos kaip atidėjiniai, remiantis 18-uoju VSAFAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtas turtas ir poataskaitiniai įvykiai“ [39].

Standarte išdėstyta kokios išlaidos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįtraukiamos, o nurašomos į sąnaudas tą ataskaitinį laikotarpį, kai patiriamos. Pateikti šių išlaidų pavyzdžiai, tai: išlaidos, patiriamos nuo tada, kai turtas tampa tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti; išlaidos, kurios nėra būtinos norint paruošti turtą numatomam naudojimui; išlaidos, patirtos veiklos pradžioje, prieš turtui pasiekiant planuotą pajėgumą; palūkanos ir kitos skolinimosi išlaidos, tokios kaip paskolos sutarties administravimo mokesčiai ir pan.; administracinės ir kitos bendrosios



pridėtinės išlaidos, išskyrus atvejus, kai jos gali būti tiesiogiai susiejamos su turto įsigijimu ar paruošimu naudoti [39].

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reforma keičia ilgalaikio materialiojo turto, įsigyjamo išsimokėtinai per ilgesnį nei 12 mėnesių laikotarpį, registravimo apskaitoje tvarką. Šiuo atveju, jei turtas įsigyjamas išsimokėtinai per ilgesnį nei 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje nurodytos palūkanos reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos arba nėra nurodytos, turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės, taikant rinkos palūkanų normą sutarties sudarymo metu. Šios sumos ir bendros mokėjimo sumos skirtumas jo apskaičiavimo metu į apskaitą netraukiamas, o pripažįstamas palūkanų sąnaudomis per išsimokėjimo laikotarpį [39].

Viešojo sektoriaus subjekto pasigamintas (pasistatytas) ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas pasigaminimo savikaina, ją sudaro tie patys elementai kaip ir dabartinėje apskaitoje:

- pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių, sunaudotų jų gaminant (statant), įsigijimo savikaina;
- tiesiogines darbo išlaidas;
- netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, patirtas gaminant šį turtą iki jo naudojimo pradžios, kai jas galima patikimai įvertinti.

Atliekant statybos darbus rangos būdu, išlaidos kaupiamos nebaigtos statybos sąskaitoje, o pasirašius darbų priėmimo perdavimo aktą, perkeliamos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos sąskaitą. Išankstiniai mokėjimai už IMT, taip pat gautas, bet dar nepradėtas naudoti IMT, nebaigtas statyti ar komplektuoti turtas apskaitoje ir finansinėse ataskaitose priskiriamas prie ilgalaikio materialiojo turto [39]. Registravimo apskaitoje sąskaitų korespondencijų pavyzdžiai pagal VSAFAS reikalavimus pateikti 5, 6 ir 7 prieduose.

12-jame VSAFAS numatyta teisės aktų nustatyta tvarka nemokamai gauto, viešojo sektoriaus subjektui perduoto arba už simbolinę kainą įsigyto turto registravimo apskaitoje atvejai. Skirtingai negu dabartinėje apskaitoje, yra keli galimi nemokamai gauto ilgalaikio materialiojo turto registravimo apskaitoje būdai, priklausomai nuo finansavimo šaltinių (kas turtą duoda). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas nustato, kad nemokamai gautas turtas galės būti registruojamas:

- tikrąja verte;
- turto įsigijimo savikaina;

➤ už simbolinį atlygį.

Prieš registruojant IMT apskaitoje, reikės atidžiai nagrinėti ne tik turto perdavimo dokumentus, bet ieškoti patikimos informacijos, kad galima būtų nustatyti turto tikrąją vertę. Dabartinėje apskaitoje turtas registruojamas tik įsigijimo savikaina, kuri atitinka dokumentuose nurodytą vertę, bet daugelių atveju skiriasi nuo tikrosios vertės (žr.2 pav.).

Jeigu viešojo sektoriaus subjektas gavo ilgalaikį materialųjį turtą iš kito viešojo sektoriaus subjekto, kuriam iki perdavimo buvo taikomas įsigijimo savikainos metodas, apskaitoje registruojamas tokia pačia įsigijimo savikaina, kokia jis buvo užregistruotas perduodančio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje. Turtą perduodantis subjektas turto perdavimo priėmimo akte turi nurodyti tokia turto įsigijimo savikainą, kuria jis buvo užregistruotas jo apskaitoje. Perimantis turtą viešojo sektoriaus subjektas taip pat registruoja sukauptą nusidėvėjimo sumą ir nuvertėjimo sumą turto perdavimo dieną. Tokio turto naudingo tarnavimo laikas turi būti lygus likusiam jo naudingo tarnavimo laikui. Tuo pačiu metu registruojamos gautos finansavimo sumos, lygios IMT balansinei vertei pagal perdavimo ir priėmimo akte nurodytą finansavimo šaltinį, iš kurio lėšų jį perdavęs viešojo sektoriaus subjektas įsigijo. Jeigu tas turtas buvo įsigytas iš finansavimo sumų, kredituojama sąskaita gautas finansavimas, jeigu ne – finansavimas iš kitų šaltinių (žr. 8 priedą) [39].

Jeigu ilgalaikį materialųjį turtą, gautą iš kito viešojo sektoriaus subjekto, kuriam iki perdavimo buvo taikomas tikrosios vertės metodas, įsigijimo savikaina perėmimo momentu yra prilyginama tikrajai vertei, kuria šis turtas buvo registruotas perduodančio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje, tokia pati suma registruojama kaip finansavimo sumos.

Viešojo sektoriaus subjektui, nemokamai gavus turtą teisės aktų nustatyta tvarka iš kitų juridinių asmenų, kai dokumente, kuriuo patvirtinamas turto perdavimas, nurodyta vertė neatitinka tikrosios to turto vertės, turto vienetas turi būti registruojamas apskaitoje tikrąja verte. Kad patvirtinti nustatomą ilgalaikio materialiojo turto tikrąją vertę, viešojo sektoriaus subjektas privalės gauti vertę patvirtinančius dokumentus arba kitą vertę patvirtinančią informaciją [39]. Tai gali būti nepriklausomų turto vertintojų ataskaita, komerciniai pasiūlymai gauti iš tiekėjų, kuriais patvirtinama už kiek rinkoje galima įsigyti tokį patį ar panašų turtą, žiniasklaidoje ar kitose informavimo priemonėse skelbiama tokio paties ar panašaus turto vertė, tiekėjų viešai publikuojama tokio paties ar panašaus turto vertė ir kiti galimi atvejai.

Kai ilgalaikis materialusis turtas yra gautas nemokamai (neatlygintinai) kitu būdu arba įsigytas už simbolinį atlygį, jo įsigijimo savikaina laikoma tikroji vertė turto įsigijimo dieną, jei tikrąją vertę įmanoma patikimai nustatyti. Tokiu atveju faktiškai sumokėtos arba mokėtinos sumos ir tikrosios turto vertės įsigijimo dieną skirtumas, jei turtas įsigytas už simbolinį atlygį, arba visa tikroji turto vertė

įsigijimo dieną, jei turtas gautas nemokamai, apskaitoje registruojama kaip finansavimo sumos. Tuo atveju, kai tikrosios vertės negalima patikimai nustatyti, nemokamai gautas turtas apskaitoje registruojamas simboline vieno lito verte, o už simbolinį atlygį įsigytas turtas apskaitoje registruojamas to simbolinio atlygio verte (žr. 8 priedą).

Vadovaujantis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, žemė, kilnojamosios ir nekilnojamosios kultūros vertybės ir kitos vertybės po pirminio pripažinimo finansinėse ataskaitose bus rodomi tikrąja verte. Tikrosios vertės sąvoka nebuvo naudojama dabartinėje viešojo sektoriaus ilgalaikio turto apskaitoje, ne visiems biudžetinių įstaigų buhalteriams ji pažįstama. Tai - suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio išsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio išsipareigojimą. Viešojo sektoriaus subjektas privalės patikrinti tikrąją vertę kiekvienų finansinių metų pabaigoje, prieš rengdamas metines finansines ataskaitas. Tikroji vertė taip pat turės būti koreguojama per ataskaitinį laikotarpį, jei viešojo sektoriaus subjektas gavo naujos informacijos, kuria remiantis tikrosios vertės pasikeitimas yra reikšmingas. Tikrosios vertės pokytis apskaitoje registruojamas tiesiogiai grynojo turto, tikrosios vertės rezervo sąskaitoje.

Palyginus dviejų apskaitos sistemų ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ir registravimo apskaitoje atvejus, esmė yra ta, kad pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatas, priklausomai nuo turto įsigijimo šaltinio, apskaitoje jis galės būti registruojamas dvejopai - **įsigijimo savikaina**, t. y. verte, kuri nurodyta turto priėmimo perdavimo dokumente, pridėjus tiesiogines išlaidas priskirtinas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimui ir susijusias su turto paruošimu naudoti iki jo naudojimo pradžios, arba **tikrąja verte**, kurią privalu bus nustatyti. Kitas skirtumas- apskaitoje ir finansinėse ataskaitose ilgalaikiam materialiajam turtui bus priskirti išankstiniai mokėjimai už IMT, taip pat gautas, bet dar nepradėtas naudoti, nebaigtas statyti ar komplektuoti turtas.

Viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto registravimo apskaitoje tvarka pagal VSAFAS yra sudėtingesnė. Ar ji geresnė, ar blogesnė spręsimu tuomet, kai bus pradėta taikyti praktikoje ir vertins specialistai. Tačiau tai, jog viešojo sektoriaus subjektai apskaitos tvarkymui turės išsamią, susistemintą apskaitos tvarkymo metodiką, kuri susieja registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus, yra teigiamas pokytis. Šito trūko dabartinėje viešojo sektoriaus apskaitoje.

## 2.2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas

Dabartiniu metu galiojanti ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaita yra vienintelė tokia,

pasilikusi nuo tarybinės apskaitos laiku. Jeigu kitose verslo šakose turto nusidėvėjimas yra įrašomas į gamybos išlaidas ar veiklos sąnaudas, viešojo sektoriaus įstaigose nusidėvėjimu yra mažinamas ilgalaikio turto fondas.

Lietuvoje viešojo sektoriaus subjektai iki 2005 m. gruodžio 31 d. ilgalaikio turto nusidėvėjimą skaičiavo vieną kartą per metus pagal gruodžio 31 d. būklę nepriklausomai nuo to, kokį einamųjų metų mėnesį turtas buvo įsigytas. Jeigu turtas metų eigoje būdavo perduodamas arba nurašomas, už paskutinius jo naudojimo metus nusidėvėjimas būdavo neskaičiuojamas. Tokia ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo tvarka, pasilikusi nuo tarybinės apskaitos laikų, pakeista tik nuo 2006 metų ataskaitinio laikotarpio.

Dabartiniu metu viešajame sektoriuje IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas kas mėnesį, pradedant kitą mėnesį po įsigijimo, ir neskaičiuojamas nuo kito mėnesio po turto nurašymo, perdavimo nuosavybės arba patikėjimo teise, pardavimo. Nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant **tiesinį** skaičiavimo metodą, pagal kurį nusidėvėjimo per mėnesį suma apskaičiuojama IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, padauginus iš mėnesio nusidėvėjimo procento ir sandaugą padalijus iš 100. Mėnesio nusidėvėjimo procentas nustatomas 100 procentų padalijus iš numatomo naudingo turto tarnavimo mėnesių skaičiaus (pagal patvirtintą ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvą metais). Apskaičiuota nusidėvėjimo suma debetuojama sąskaita 25 „Ilgalaikio turto fondas“ ir kredituojama sąskaita 02 „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas“. Sukauptas kiekvieno turto vieneto nusidėvėjimas neturi viršyti jo įsigijimo savikainos. Visiškai nusidėvėjęs ilgalaikis materialusis turtas negali būti nurašomas, jeigu jis dar tinkamas eksploatuoti [17].

Viešojo sektoriaus subjektų ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus nustato valstybės ir savivaldybių institucijos, neviršydamos Lietuvos Respublikos ekonomikos ministerijos 1993 m. gruodžio 17 d. rašte Nr. 21-7-3294 ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 22 d. rašte Nr. 95 N (Žin., 1994, Nr. 56-1104), Lietuvos Respublikos ekonomikos ministerijos ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1994 m. gegužės 23-24 d. rašte Nr. 21-6-1245/38N (Žin., 1994, Nr. 41-751), Lietuvos Respublikos ekonomikos ministerijos ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1994 m. rugsėjo 14 d. rašte Nr. 21-06-2306/69N (Žin., 1994, Nr. 73-1382) nustatytų maksimalių ekonominių normatyvų.

Nusidėvėjimas neskaičiuojamas žemės gelmių, vandenių, miškų, parkų, mokslo ir mokymo tikslams naudojamų kabinetų, laboratorinių įrengimų, modelių, bibliotekos fondų, kultūros vertybių, patalynės, uniformų, specialiųjų drabužių; vykdant atitinkamas programas įsigyto ilgalaikio turto, perduotino naudoti biudžetinėms įstaigoms; nebaigtos statybos; turto, kurio negalima naudoti dėl trečiųjų asmenų veikos, atvejais. Nustatant nusidėvėjimo normatyvus turtui,

kuriam privalu skaičiuoti nusidėvėjimą, atsižvelgiama į tikėtiną turto naudingo tarnavimo laiką, turto naudojimo aplinką, numatomą naudojimo intensyvumą, technologinio ir kitokio senėjimo greitį, teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius naudingo tarnavimo laiką ir kitas sąlygas. Reikšmingai pasikeitus šioms sąlygoms, nustatyti nusidėvėjimo normatyvai gali būti keičiami [17]. Visų ilgalaikio materialiojo turto grupių vienetų nusidėvėjimas skaičiuojamas ta pačia tvarka, nepriklausomai iš kokių šaltinių jis įsigytas.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąskaitos yra kredite, jos yra pasyvinės. Tai yra svarbus dabartinės apskaitos požymis, nes turtas yra apskaitomas dvejose sąskaitose. Tokia sąskaitų korespondencija apskaitant IMT nusidėvėjimą yra tik dabar galiojančioje viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje. Biudžetinių įstaigų balanso (forma Nr.1) aktyve ilgalaikis turtas visada rodomas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba **verte neatėmus nusidėvėjimo**. Apskaičiuojant nusidėvėjimą, jo suma nėra įtraukiama į sąnaudas, bet nurašoma: debetuojama sąskaita 25 „Ilgalaikio turto fondas“ ir kredituojama sąskaita 02 „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas“. Tad balanse visada privalo būti lygybė - ilgalaikio turto vertė (savikaina) visada turi būti lygi 25 ir 02 sąskaitų sumai. Bet koks IMT judėjimas (gavimas, nurašymas, perkėlimas iš vienos sąskaitos į kitą ir t.t.) visada yra susietas su tom dviem pasyvinėmis sąskaitomis 25 „Ilgalaikio turto fondas“ ir 02 „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas“.

Po viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos, viešojo sektoriaus subjektai ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą skaičiuos vadovaudamiesi 12-uju VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“. IMT nudėvimoji vertė turės būti nuosekliai paskirstoma per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Nustatant ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, turės būti atsižvelgiama į numatomą turto naudojimo trukmę ir intensyvumą viešojo sektoriaus subjekto veikloje; techninį, technologinį ir kitokį senėjimą. Konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos, kai turtas pradedamas naudoti. Nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio pirmos dienos, kai naudojamo IMT likutinė vertė sutampa su jo likvidacine verte, kai IMT perleidžiamas, nurašomas arba kai apskaičiuojamas ir užregistruojamas to turto vieneto nuvertėjimas lygus jo likutinės vertės sumai. Viešojo sektoriaus subjekto veikloje nebenaudojamam (pavyzdžiui, pripažintam nereikalingu, netinkamu (negalimu) naudoti) ir laikomam parduoti ilgalaikio materialiojo turto vienetai nusidėvėjimas neskaičiuojamas nuo kito mėnesio, kai turtas nebenaudojamas, pirmos dienos. Ši nuostata netaikoma laikinai nebenaudojamam IMT [39].

Pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus bus paliekama IMT likvidacinė vertė. Ilgalaikio materialiojo turto **likvidacinę vertę** nustatys pats viešojo sektoriaus subjektas, atsižvelgdamas į turto tikrąją vertę jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje. Jei yra

kontroliuojantis viešojo sektoriaus subjektas, nustatydamas likvidacinę vertę viešojo sektoriaus subjektas turės suderinti šią vertę su jį kontroliuojančia įstaiga [39]. Nuostatos dėl IMT likvidacinės vertės nustatymo dabartinėje viešojo sektoriaus apskaitoje nėra.

Ateityje viešojo sektoriaus subjektai galės taikyti ne tik tiesioginį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, bet ir **produkcijos vienetų**.

Jei buvo pripažintas ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimas, nusidėvėjimo suma nuo kito mėnesio pirmos dienos turės būti sumažinta tam laikotarpiui tenkančia nuvertėjimo dalimi, kuri buvo apskaičiuota, paskirstant nuvertėjimo sumą per likusį naudingo tarnavimo laiką, kaip numatyta 22 - jame VSAFAS „Turto nuvertėjimas“.

Naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė turės būti peržiūrimi ir, jei reikia, patikslinami kiekvienų finansinių metų pabaigoje, atsižvelgiant į pasikeitusias vidaus ir išorės aplinkybes. Viešojo sektoriaus subjektas turės kiekvienam ilgalaikio materialiojo turto vienetui nustatyti naudingo tarnavimo laiką pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytus ekonominius nusidėvėjimo normatyvus tais atvejais, kai nėra kitų objektyvių priežasčių ir įrodymų (sutartyse ar kituose dokumentuose nėra nustatytas turto naudojimo ar galiojimo laikas), dėl kurių būtų nustatomas kitoks naudingo tarnavimo laikas [31].

Ilgalaikio materialiojo turto vienetai, kurių apskaitai taikomas tikrosios vertės metodas, pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojami įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, o po pirminio pripažinimo finansinėse ataskaitose parodomi tikraja verte. Tokio turto nusidėvėjimas nebus skaičiuojamas, tai žemė, kilnojamosios ir nekilnojamosios kultūros vertybės ir kitos vertybės [39].

Viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje kiekvieną mėnesį nusidėvėjimo suma bus pripažįstama **nusidėvėjimo sąnaudomis**, išskyrus atvejus, kai nusidėvėjimo sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą. Registruojant apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą reikės debetuoti 8 klasės sąskaitą „Sąnaudos“, kredituoti atitinkamos grupės 1 klasės kontrarinę sąskaitą „Sukauptas nusidėvėjimas“ [33]. **Nudėvėta** sukaupto IMT nusidėvėjimo dalimi bus pripažintos finansavimo pajamos ir ta dalimi bus mažinamos finansavimo sumos, tai yra reikės debetuoti 4 klasės sąskaitą „Finansavimo sumos“ ir kredituoti 7 klasės sąskaitą „Pajamos“ (žr. 9 priedą) [32].

Viešojo sektoriaus subjektas, atlikdamas savo misiją, patiria pagrindinės veiklos sąnaudas, kurioms finansuoti skiriamos valstybės lėšos, jas panaudojus pripažįstamos finansavimo pajamos. Tokios sąnaudos ir pajamos yra atskiriamos nuo tų, kurios susidaro viešojo sektoriaus subjektui atliekant kitokio, dažniausiai komercinio pobūdžio ūkines operacijas. Finansavimo sumos arba jų dalis pripažįstamos finansavimo pajamos tais laikotarpiais, kuriais patiriamos sąnaudos, kurioms kompensuoti buvo skirtos finansavimo sumos, t.y. kai jos panaudojamos. Finansavimo sumos

pripažįstamos panaudotomis ir registruojamos finansavimo pajamomis, kai pripažįstamas ir apskaitoje registruojamas ilgalaikio turto nusidėvėjimas. Finansavimo pajamų pripažinimas ir apskaita nagrinėjama 20 - jame VSAFAS „Finansavimo sumos“ [41].

Apibendrinat galima teigti, kad įgyvendinus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaita keisis iš esmės. Pagrindiniai skirtumai:

- viešojo sektoriaus subjektas, atsižvelgdamas į turto tikrąją vertę jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, privalės nustatyti IMT likvidacinę vertę;
- IMT nusidėvėjimo skaičiavimui, viešojo sektoriaus subjektas galės taikyti ne tik tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, bet ir produkcijos vienetų;
- IMT nusidėvėjimas mažins pradinę turto vertę, finansinėse ataskaitose IMT bus rodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimo sumą ir turto nuvertėjimo sumą, dabar gi nusidėvėjimo suma mažinamas IMT fondas, o balanse IMT rodomas verte neatėmus nusidėvėjimo, tai yra įsigijimo savikaina;
- nusidėvėjimas bus registruojamas sąskaitų plano IMT grupės sąskaitoje, dabar gi nusidėvėjimo apskaita yra susieta su pasyvinėmis sąskaitų plano sąskaitomis 25 „Ilgalaikio turto fondas“ ir 02 „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas“;
- nusidėvėjimo suma bus pripažįstama to laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudomis ir ta dalimi bus užskaitomas panaudotas finansavimas. Nusidėvėjimo sąnaudos finansinėse ataskaitose bus paskirstytos pagal veiklos rezultatų ataskaitos eilutes.

### **2.3. Turto mainai, nuoma, panauda**

Viešojo sektoriaus subjektas ilgalaikį materialųjį turtą įsigyti gali iš biudžeto lėšų, pardavęs įstaigos turtą, iš privatizavimo fondo lėšų, iš paskolų, gaunant paramą, gaunant neatlygintinai iš kitų įstaigų ir iš kitų šaltinių arba pagal Lietuvos Respublikos valstybės turto valdymo ir disponavimo juos įstatymą, „kitais įstatymų nustatytais būdais“. Viešojo sektoriaus subjektas kitų subjektų nuosavybėn perduoti turtą gali jį privatizavęs pagal įstatymus, perduodant užsienio valstybėms jų diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms įkurti, perduodant užsienio valstybėje esantį nekilnojamąjį turtą, perduodant savivaldybių nuosavybėn, ir kitais įstatymų nustatytais būdais [6].

Valstybės turtą patikėjimo teise valdo, naudoja ir juo disponuoja valstybės įmonė Valstybės turto fondas, o turtą kuris neperduotas šiam fondui – viešojo sektoriaus subjektai. Pastarieji turi teisę

priimti sprendimus, susijusius su valstybės turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, išskyrus sprendimus, susijusius su turto perleidimu kitų juridinių asmenų nuosavybėn ar su daiktiniu teisiu suvaržymu.

Kitiems juridiniams asmenims valstybės turtas patikėjimo teise gali būti perduotas pagal turto patikėjimo sutartį tik tais atvejais, kai įstatymai jiems priskiria valstybines funkcijas. Sprendimą dėl turto perdavimo patikėjimo teise kitiems juridiniams asmenims priima Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės turtas perduotas pagal turto patikėjimo sutartį, negali šio turto perduoti nuosavybės teise kitiems asmenims, jo įkeisti, juo garantuoti, laiduoti, jo išnuomoti, suteikti panaudos pagrindais ar perduoti jį kitiems asmenims naudotis kitu būdu. Šis turtas gali būti naudojamas tik įstatymų jiems priskirtoms funkcijoms įgyvendinti. Viešojo sektoriaus subjektas, sudaręs turto patikėjimo sutartį, privalo prižiūrėti, kad sutartis būtų tinkamai vykdoma [6]. Perduotas turtas nurašomas nuo viešojo sektoriaus apskaitos.

Viešojo sektoriaus subjekto turtas gali būti perduodamas panaudos pagrindais laikinai neatlygintinai valdyti ir naudotis valstybines ar savivaldybių funkcijas įgyvendinantiems subjektams. Sprendimą dėl valstybės turto perdavimo pagal panaudos sutartį priima Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Sprendimą dėl savivaldybės turto perdavimo pagal panaudos sutartį priima savivaldybės taryba ar jos įgaliota institucija. Panaudos davėjas privalo nutraukti panaudos sutartį, jei panaudos gavėjas nesiverčia veikla, dėl kurios buvo perduotas viešojo sektoriaus turtas, ar šį turtą naudoja ne pagal paskirtį. Panaudos gavėjui, pagerinusiam pagal panaudos sutartį perduotą turtą, už pagerinimą neatlyginama.

Valstybės ilgalaikis materialusis turtas išnuomojamas viešo konkurso būdu, išskyrus atvejus, kuriais Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka ir sąlygomis ilgalaikį materialųjį turtą išnuomuoja ne konkurso būdu. Išnuomotas ar perduotas panaudos pagrindais ilgalaikis materialusis turtas viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje registruojamas įprasta tvarka, o viešojo sektoriaus subjektas, gavęs turtą, jį privalo užregistruoti į nebalansinę sąskaitą perdavimo akte nurodyta įsigijimo savikaina [6].

12-jame VSAFAS yra numatyta ilgalaikio turto mainų sandorių apskaita. Tačiau nagrinėjant dokumentus ir teisės aktus, nebuvo rastas nei vienas šaltinis ar teisės aktas, kuriame būtų įteisinti viešojo sektoriaus turto mainų sandoriai. Visgi pagal standartą, turto mainų sandoris gali būti suprantamas laikantis turinio viršenybės prieš formą principo, kurių ekonominė prasmė ir turinys atitinka turto mainus.

Kai ilgalaikis materialusis turtas įsigijamas mainais už jį perduodant kitos paskirties ilgalaikį materialųjį turtą ar kitą turtą, mainais gauto turto įsigijimo savikaina yra lygi mainais atiduoto turto tikrajai vertei perdavimo metu, pakoreguotai gauta ar sumokėta pinigų suma. Skirtumas tarp atiduoto turto tikrosios vertės ir jo likutinės vertės mainų dieną apskaitoje registruojamas kaip pelnas



(nuostoliai) iš turto pardavimo ir parodomas veiklos rezultatų ataskaitoje. Jei mainais atiduoto turto tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, naujo turto įsigijimo savikaina yra prilyginama mainais atiduoto turto balansinei vertei (žr. 10 priedą) [39].

Kai ilgalaikis materialusis turtas įsigijamas mainais į panašų turtą, atliekantį panašias funkcijas tokioje pačioje veikloje ir turintį panašią tikrąją vertę, arba į panašaus turto dalį, tokiu atveju pelnas ar nuostoliai iš turto mainų neatsiranda, o naujo turto įsigijimo savikaina yra prilyginama mainais atiduoto turto balansinei vertei. Jei mainais atiduodamo turto tikroji vertė yra mažesnė už jo balansinę vertę, pirmiausia turtą atiduodantis viešojo sektoriaus subjektas registruoja atiduodamo turto nuvertėjimą, o tada gautą turtą įtraukia į apskaitą atiduoto turto balansine verte, apskaičiuota atėmus užregistruotą turto nuvertėjimą (žr. 10 priedą) [39].

Dabar galiojantys teisės aktai numato tik turto perdavimą įstatymo nustatyta tvarka. Ar bus taikomos šio standarto mainų sandorių nuostatos viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje parodys laikas. Ilgalaikio turto nuoma ir panauda viešojo sektoriaus dabartinėje ir būsimoje apskaitoje registruojama panašiais principais, tačiau mainais gauto ilgalaikio turto registravimas viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje yra naujas dalykas.

## **2.4. Turto nuvertėjimas**

Viešojo sektoriaus subjektas, sudarydamas finansines ataskaitas pagal VSAFAS reikalavimus, privalės nustatyti ar yra turto nuvertėjimo požymių. Jeigu yra tokių požymių, privalu bus nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su turto balansine verte. Toks turto periodinis vertinimas numatytas tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose [29]. Lietuvoje viešajame sektoriuje turtas vertinamas nebuvo, jis buvo indeksuojamas. Tačiau indeksuoti turtą tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai draudžia, nes tai neparodo konkretaus turto vieneto tikrosios vertės.

Indeksavimas tai ilgalaikio materialiojo turto pradinės vertės (įsigijimo) ir nusidėvėjimo padidinimas taikant Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytus koeficientus. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas indeksavimo atveju yra jo atvaizdavimas materialiojo turto sąskaitose [19]. Pirmasis ilgalaikio turto indeksavimas įvyko 1994 metais. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, atsižvelgdama į infliaciją ir dėl to pasikeitusias kainas, nustatė visiems viešojo sektoriaus ir kitiems ūkio subjektams indeksuoti ilgalaikį turtą 1994 m. balandžio 1 d. būklei. Indeksavimui buvo taikyti koeficientai, kurių dydis priklausė nuo „pagrindinių priemonių“ grupės ir įsigijimo laiko. Pavyzdžiui, ilgalaikiam turtui, įsigytam iki 1991 m. gruodžio 31 d., pasyviajai daliai buvo taikomas koeficientas 14, aktyviajai daliai – 10, 1993 m. antrąjį pusmetį įsigytam IMT atitinkamai – 1,5 ir 1,4. Ilgalaikio materialiojo turto indeksuojamą pasyviają dalį sudarė pastatai, statiniai, perdavimo

įrenginiai, įrenginiai, o visa likusioji turto dalis, išskyrus žemę, priskiriama indeksuojamai aktyviajai turto daliai [22]. Pastatams, kurie turėjo būti privatizuojami, indeksavimas nebuvo taikomas. Kasmet viešojo sektoriaus subjektai savarankiškai privalėjo indeksuoti balanse apskaitytą ilgalaikį turtą, jeigu bendras infliacijos koeficientas viršija 1,2. Kadangi žemė nebuvo apskaitoma buhalterijoje, jai indeksavimo koeficientas nebuvo taikomas. Indeksavimą atliko viešojo sektoriaus subjektų finansų skyriai.

1995 m. gruodžio 31 d. būklei indeksavimas vyko pagal naujai paskelbtus indeksavimo koeficientus, o nuo 1998 metų, įsigaliojus Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo ir disponavimo juo įstatymui, viešojo sektoriaus subjektai privalėjo indeksuoti ilgalaikį turtą atsižvelgiant į vartojimo prekių ir paslaugų kainų indeksą. Valstybės turtas turėjo būti indeksuojamas, kai kainų indeksas padidėja 1,25 karto. Šiuo įstatymu buvo leista, atsižvelgiant į ilgalaikio materialiojo turto rinkos kainą, atskiroms turto rūšims taikyti mažesnę už vienetai indeksavimo koeficientą, t.y. galima buvo sumažinti turto vertę - nuvertinti. Tokį sprendimą galėjo priimti tik Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Tačiau nuo 1995 metų nebuvo išleista nei vieno Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo ar kito teisės akto, reglamentuojančio ilgalaikio turto vertės koregavimą. Tai nustatyta tik 22-jame VSAFAS „Turto nuvertėjimas“.

Taigi, pagal 22-ąjį VSAFAS „Turto nuvertėjimas“ kiekvienų finansinių metų pabaigoje, atliekant metinę inventorizaciją, arba esant poreikiui, viešojo sektoriaus subjektas privalo nustatyti ar yra turto nuvertėjimo požymių. Jeigu yra tokių požymių, viešojo sektoriaus subjektas turės nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su turto balansine verte. Jeigu turto balansinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę, turtas yra **nuvertėjęs** [42]. Nesant turto nuvertėjimo požymių, turto atsiperkamoji vertė nenustatoma ir turto nuvertėjimas nėra vertinamas. Ar turtas nuvertėjo, sprendžia viešojo sektoriaus subjekto komisija. Tai kiekvieno viešojo sektoriaus subjekto, kaip atskiro juridinio vieneto problema, priešingai negu anksčiau, kai visiems subjektams vienodai ir visai turto grupei buvo taikomi indeksavimo koeficientai. Dėl visai turto grupei taikyto vienodo indeksavimo koeficiento kai kurie ilgalaikio turto vienetai buvo labai brangiai įvertinti (indeksuoti), o kai kurie, ypač valstybei ar savivaldybėms nuosavybės teise priklausantys pastatai, nesiekė tikrosios vertės.

22-jame VSAFAS „Turto nuvertėjimas“ nustatyta, kokie yra galimi nuvertėjimo požymiai, kaip nustatoma turto atsiperkamoji, turto grynoji realizavimo, įplaukų duodančio ir neduodančio turto naudojimo vertės, kokie galimi nuvertėjimo būdai - proporcingo nuvertėjimo, turto naudojimo galimybių proporcijos ir kiti, pateikti pavyzdžiai. Tokių turto vertinimą pagal VSAFAS metų gale atliks viešojo sektoriaus subjekto sudaryta komisija. Jai pavesta vertinti kiekvieną turto vienetai pagal išorinius ir vidinius požymius. Išoriniai požymiai, tai:

- reikšmingai sumažėjusi IMT teikiamų paslaugų ar juo gaminamų produktų paklausa;

- per ataskaitinį laikotarpį IMT rinkos vertė sumažėjo reikšmingai daugiau, negu būtų sumažėjusi dėl įprastinio turto naudojimo per tą patį laikotarpį;
- per ataskaitinį laikotarpį viešojo sektoriaus subjekto veiklos technologinėje, teisinėje aplinkoje arba vyriausybės politikoje įvyko reikšmingų pokyčių, susijusių su viešojo sektoriaus subjekto turimo IMT naudojimo apimtimi ir pobūdžiu, kurie daro neigiamą poveikį viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatams.

Vidiniai požymiai, tai:

- yra įrodymų, kad turtas ar turto dalis yra sugadinta;
- viešojo sektoriaus subjektas turi turto, kuris dar nėra visiškai nudėvėtas, tačiau jau nebenaudojamas veikloje;
- per ataskaitinį laikotarpį įvyko (arba jie yra tikėtini netolimoje ateityje) reikšmingų ilgalaikių pokyčių, susijusių su turto naudojimo apimtimi ir pobūdžiu, tokių kaip turto galimybių neišnaudojimas (prastovos);
- planuojama nutraukti ar restruktūrizuoti veiklą, kurią vykdant naudojamas šis turtas;
- planuojama perleisti turtą anksčiau, negu iki tol tikėtasi;
- kiti panašūs pokyčiai, darantys neigiamą poveikį viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatams [42].

Tačiau, autorės nuomone, yra abejonių ar viešojo sektoriaus komisija per tokį trumpą laikotarpį, kol vyksta inventorizacija, kvalifikuotai atliks turto vertinimą, ar nebus jos sprendimas tik formalus „Ilgalaikio materialiojo turto vertės pokyčio pažymos“ užpildymas ir komisijos posėdžio protokolo surašymas. Turto nuvertėjimo ir jo atkūrimo vertinimas, registravimas apskaitoje ir parodymas finansinėse ataskaitose 22-ojo VSAFAS nustatyta tvarka, labai sudėtingas uždavinys. Akivaizdu, kad viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos kūrėjai siekia tobulinti finansinių ataskaitų rengėjų ir naudotojų kvalifikaciją, ypač nagrinėjant šį standartą susidaro nuomonė, kad turtą testuoti, nustatyti jo atsiperkamąją vertę bei atlikti kitus standarte nustatytus veiksmus turėtų kvalifikuoti specialistai. Turto vienetus reikėtų vertinti visus kalendorinius metus pagal vidinius ir išorinius požymius, skaičiavimais ir kita patikima informacija nustatyti jo atsiperkamąją vertę, ir pateikti pasiūlymus komisijai dėl galimai nuvertėjusių turto vienetų. Turtui sugedus, turi būti vertinama, ar gedimas yra paprastas ir reikia einamojo remonto, ar gedimas yra didesnis nei atsiradęs dėl įprastinio turto nusidėvėjimo. Jeigu gedimas yra paprastas, turto nuvertėjimas nėra vertinamas, o turto remonto išlaidos yra pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos yra patiriamos, pagrindinės veiklos sąnaudomis. Jei turto gedimas reikalauja esminio pagerinimo, kuri numatoma atlikti artimiausioje ateityje, t. y. per ne ilgesnį nei dvylika mėnesių laikotarpį, tokio turto nuvertėjimas nėra vertinamas, tačiau informacija apie numatomą atlikti konkretaus turto esminį pagerinimą turi būti pateikta finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Tik gavusi specialistų pasiūlymus, komisija turėtų teikti sprendimą viešojo sektoriaus subjekto vadovybei dėl galutinės išvados apie vieną ar kitą turto vienetą. Skubotas turto nuvertėjimo nustatymas atliekant metinę inventorizaciją gali būti formalus ir, žinoma, netikslus. Viešojo sektoriaus subjektas, nustatęs turto atsiperkamąją vertę, palygina ją su turto balansine verte. Jeigu balansinė vertė didesnė už atsiperkamąją vertę, priimama, kad turtas nuvertėjęs. Jeigu balansinė vertė yra mažesnė ar lygi atsiperkamajai vertei, laikoma, kad turtas nenuvertėjęs. Jeigu yra turto nuvertėjimo požymių, net jeigu turtas nėra nuvertėjęs, turi būti peržiūrimi ir, jeigu reikia, koreguojami turto naudingo tarnavimo laikotarpis arba likvidacinė vertė [42].

Sudarydamas finansines ataskaitas viešojo sektoriaus subjektas nustato, ar nėra požymių, kad ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintų turto nuvertėjimo nuostolių nebėra arba kad turto nuvertėjimas reikšmingai sumažėjo. Jei tokių požymių yra, turi būti perskaičiuojama turto atsiperkamoji vertė. Vertinant, ar ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais pripažinti turto nuvertėjimo nuostoliai išnyko arba sumažėjo, turi būti atsižvelgiama į išorinius ir vidinius požymius. Turto balansinė vertė, padidėjusi dėl to, kad turto nuvertėjimas ataskaitinį laikotarpį buvo panaikintas ar sumažintas, neturi būti didesnė už balansinę vertę, kuri būtų buvusi (atėmus nusidėvėjimo sumą), jei ankstesniais laikotarpiais turto nuvertėjimas nebūtų buvęs pripažintas.

Pradėjus taikyti 22-ąjį VSAFAS „Turto nuvertėjimas“, pagal pirmojo ataskaitinio laikotarpio pirmos dienos būklę turės būti atlikta turto inventorizacija ir įvertintas turto nuvertėjimas. Turto nuvertėjimas, įvykęs iki perėjimo prie VSAFAS dienos, apskaitoje turi būti registruojamas grynojo turto arba finansavimo sumų sąskaitose, atsižvelgiant į turto finansavimo šaltinį.

Turto nuvertėjimas nėra tolygus turto nurašymui iš apskaitos. Tai nėra ir indeksavimas, kuomet indeksuojant IMT, indeksavimo suma buvo registruojamas ilgalaikio turto įsigijimas, jeigu indeksavimo koeficientas didesnis už vienetą, jeigu mažesnis - turto įsigijimo vertė turėjo būti mažinama. Turto nuvertėjimo atveju yra mažinama turto vieneto balansinė vertė, t.y. turto vieneto įsigijimo savikaina apskaitoje lieka tokia pati kaip iki nuvertėjimo nustatymo, o nuvertėjimas registruojamas atskiroje kontrarinėje sąskaitoje. Turto nuvertėjimas apskaitoje yra registruojamas ne didesne verte nei turto balansinė vertė, t.y. turto balansinė vertė gali būti sumažinama daugiausiai iki nulio, ta pačia suma parodant nuostolius dėl turto nuvertėjimo veiklos rezultatų ataskaitoje. Registruodamas IMT nuvertėjimą apskaitoje, viešojo sektoriaus subjektas privalės papildomai patikrinti ar kiti standartai nereikalauja pripažinti įsipareigojimo, ir jeigu kitas standartas to reikalauja, pripažinti tą įsipareigojimą. Pripažinus ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo nuostolį, turi būti perskaičiuojamos būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios turto nusidėvėjimo sumos, atsižvelgiant į tai, kad turto nusidėvėjimo vertė po nuvertėjimo būtų sistemingai paskirstyta per visą likusį naudingo tarnavimo laiką [42].

Registruojant viešojo sektoriaus apskaitoje IMT nuvertėjimą, debetuojamos 8 klasės sąskaitos „Nuvertėjimo sąnaudos“ ir kredituojama atitinkama ilgalaikio turto grupės kontrarinė sąskaita „Ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimas“. Vadovaujantis 20-ojo VSAFAS „Finansavimo sumos“ nuostatomis, finansavimo sumos pripažįstamos panaudotomis ir registruojamos finansavimo pajamomis, kai pripažįstamos ir apskaitoje registruojamos sąnaudos, šiuo atveju turto nuvertėjimo sąnaudos [41]. Todėl apskaitoje debetuojama sąskaita 42 „Finansavimo sumos“ ir kredituojamos 7 klasės sąskaitos „Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos“ (žr. 11 ir 12 priedus).

Pažymėtina, kad Lietuvoje viešajame sektoriuje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose IMT, įsigytas iki 1996 metų, parodytas indeksuota verte. Turto, įsigyto vėlesniais laikotarpiais, vertė nebuvo privalomai indeksuota, todėl jis rodomas įsigijimo savikaina. Tačiau visą turtą apskaitoje rodyti įsigijimo ar indeksuota „istorine savikaina“ nėra teisinga, nes taip iškreipiama valstybei ir savivaldybėms priklausančio turto tikroji vertė, o neteisingos vertės naudojimas priimant su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo susijusius sprendimus tik sunkina turto valdymą. Todėl 22-ame VSAFAS „Turto nuvertėjimas“ numatytas IMT įvertinimo reikalavimas yra optimaliausias sprendimas siekiant įgyvendinti finansinių ataskaitų tikslumą pateikiant tikrą ir teisingą informaciją apie turtą. Tokiu būdu patvirtinama autorės hipotezė, kad ilgalaikį materialųjį turtą periodiškai perkainojant, IMT apskaita atitiks tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus.

Kadangi po pirminio pripažinimo IMT, išskyrus žemę, kilnojamąsias, nekilnojamąsias kultūros vertybes bei kitas vertybes, finansinėse ataskaitose turi būti rodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptas nusidėvėjimo ir turto nuvertėjimo sumas, todėl turto vertinimui viešasis sektorius privalo gerai pasiruošti, be to, taikant šį standartą pirmą kartą yra numatyti papildomi reikalavimai.

Kai kurias reformos įgyvendinimo priemonės vykdyti Lietuvos Respublikos Vyriausybė paveda išorės paslaugų teikėjams, daugiausia tai susiję su VSAFAS ruošimu, apmokymais, informacinių technologijų sistemų analize. Tačiau Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijoje numatoma neapsiriboti ir kviesti kitų sričių išorės paslaugų teikėjus [15].

## **2.5. Ilgalaikio materialiojo turto remontas ir esminis pagerinimas**

Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir esminio pagerinimo darbų apskaitos ir registravimo apskaitoje klausimai Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse beveik nenagrinėjami. Viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto remonto darbai finansuojami iš programų

sąmatose tam tikslui skirtų asignavimų ekonominės klasifikacijos straipsnio „Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbai“ (kodas 2.2.1.1.1.15). Turto remonto išlaidos yra pripažįstamos ir registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kada pateikiamas atliktų darbų aktas ir sąskaita faktūra. Atlikus apmokėjimus pagal sąskaitą faktūrą už atliktus remonto darbus, registruojamos kasinės ir faktinės išlaidos. Viešojo sektoriaus apskaitoje pinigų nurašymas (kasinės išlaidos) dažnai sutampa su faktinėmis išlaidomis.

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse nustatyta, kad ilgalaikio materialiojo turto esminio pagerinimo darbai finansuojami iš sąmatoje numatytų lėšų turtui įsigyti ir kurti. Šių darbų atlikimo išlaidomis didinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina. Atlikus esminį pagerinimą, nenudėvėta ilgalaikio turto įsigijimo savikainos dalis, patikslinta esminio pagerinimo savikaina, nudėvima tolygiai per likusį pagerinto turto normatyvinį naudojimo laikotarpį arba per vadovo sprendimu nustatytą patikslintą naudojimosi laikotarpį [17]. Tiek remontas, tiek pagerinimo darbai gali būti atliekami iš įvairių finansavimo šaltinių, o tai registruojama skirtingomis sąskaitų korespondencijomis. Deja, taisyklėse tai neaparta.

Esminio pagerinimo darbų registravimas sąskaitų korespondencijomis dabartinėje apskaitoje iš įvairių finansavimo šaltinių pateiktas 13 priede.

Ilgalaikio materialiojo turto pagerinimo darbų apskaita plačiai reglamentuota 12-ajame VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“. IMT rekonstravimo, remonto ir panašiai atliktų darbų išlaidų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų teikiamo rezultato, galimi du atvejai:

- ❖ esminio turto pagerinimo išlaidos apskaitoje registruojamos didinant atitinkamo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą;
- ❖ jei atlikti darbai nėra esminis turto pagerinimas, tokios išlaidos nurašomos į sąnaudas tą ataskaitinį laikotarpį, kai patiriamos.

Atlikus esminį turto pagerinimą ir prailginus ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, šio turto likutinė vertė po esminio turto pagerinimo turi būti nudėvėta per iš naujo nustatytą naudingo tarnavimo laiką. Nusidėvėjimo skaičiavimas tikslinamas pradedant tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kurį esminio turto pagerinimo darbai buvo baigti ir nustatytas naujas naudingo tarnavimo laikas. Jei atlikus esminį turto pagerinimą naudingo tarnavimo laikas nebuvo prailgintas, šio turto likutinė vertė po esminio turto pagerinimo turi būti nudėvėta per likusį naudingo tarnavimo laiką [39].

Atliktų reikšmingų (ilgalaikių) žemės gerinimo darbų, tokių kaip žemės sklypo melioravimo darbai, išlaidos apskaitoje registruojamos didinant žemės vertę. Nereikšmingų (trumpalaikio naudingumo) žemės gerinimo darbų, tokių kaip akmenų rinkimas, šienavimas ir panašios išlaidos, nurašomos į sąnaudas tą ataskaitinį laikotarpį, kai patiriamos.

Standarte aptarti galimi remonto darbų kompensavimo atvejai:

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

Viešojo sektoriaus subjektas, siekdamas įgyvendinti viešąjį interesą, atlikęs turto, kurio nevaldo, nesinaudoja (nesinuomoja ar kitaip nesinaudoja) ir nedisponuoja juo, esminio pagerinimo darbus, išlaidas šiems darbams atlikti pripažįsta ilgalaikiu materialiuoju turtu ir savo apskaitoje registruoja atskirą turto vieneta, kurį nudėvi per naudingo tarnavimo laiką. Vadovaujantis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, investavus į turto rekonstravimą ar pagerinimą, iš esmės jį atstačius, turės būti prailgintas ir jo naudingo tarnavimo laikas [39].

Apibendrinant galima teigti, kad dabartinėje viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje, remonto ir panašių darbų išlaidų apskaita, išskyrus tai, kad turto remonto išlaidos faktinėmis pripažįstamos ir registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kada pateikiamas atliktų darbų aktas ir sąskaita faktūra, o IMT esminio pagerinimo darbai finansuojami iš sąmatoje numatytų lėšų turtui įsigyti ir kurti ir šių darbų atlikimo išlaidomis didinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina, daugiau reglamentuojančių nuostatų nėra. Dažnai IMT remontui išleidžiama daug lėšų, esminis turto pagerinimas gali būti atliekamas ne tik iš sąmatoje turtui įsigyti skirtų asignavimų, bet ir iš einamosioms išlaidoms skirtų lėšų bei kitų finansavimo šaltinių; remonto darbų vertė gali būti kompensuojama draudimo bendrovių arba išskaitoma iš kaltųjų asmenų, tačiau kaip tokios operacijos registruojamos apskaitoje, metodikos nėra.

Vadovaujantis 12-uoju VSAFAS ilgalaikio materialiojo turto remonto darbai bus grupuojami į esminio pagerinimo darbus ir paprastus remonto darbus, o išlaidų registravimas priklausys nuo tų darbų teikiamo rezultato. Standarte reglamentuoti ne tik patikėjimo teise valdomo, bet ir išnuomoto bei išsinuomoto IMT remonto darbų registravimo ir išlaidų apskaitos atvejai.

## **2.6. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas ir perleidimas**

Netinkamas ar nereikalingas ilgalaikis turtas nurašomas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. spalio 19 d. nutarimo Nr. 1250 „Dėl pripažinto nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti valstybės ir savivaldybių turto nurašymo, išardymo ir likvidavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 90-3175) nustatyta tvarka. Ilgalaikis materialusis turtas turi būti nurašomas iš apskaitos tokiais atvejais:

- jis perleidžiamas;

- teisės aktų nustatyta tvarka pripažintas nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti valstybės ir savivaldybių turtas išimamas iš apyvartos;
- šis turtas nebeatitinka ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijų, išskyrus valstybės ir savivaldybių turta;
- šis turtas yra prarandamas dėl vagysčių, stichinių nelaimių ar kitų priežasčių [14].

Išardžius ilgalaikį materialųjį turta, gautos liekamosios medžiagos pajamuojamos verte, kurią nustato biudžetinės įstaigos vadovo sudaryta komisija, atsižvelgdama į rinkos vertę. Tais atvejais, kai biudžetinė įstaiga liekamųjų medžiagų, gautų išardžius ilgalaikį materialųjį turta, nenaudoja savo reikmėms, jos turi būti realizuojamos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 531 „Dėl nereikalingo arba netinkamo (negalimo) naudoti valstybės ir savivaldybių turto pardavimo viešuose prekių aukcionuose tvarkos patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 41-1428) nustatyta tvarka.

Esamoje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje, nurašant iš apskaitos IMT, jo įsigijimo savikaina kredituojama sąskaita 01 „Ilgalaikis turtas“, debetuojamos sąskaitos 25 „Ilgalaikio turto fondas“ – to turto likutine verte ir 02 „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas“ – sukaupta to turto nusidėvėjimo suma. Sąskaitos 25 „ilgalaikio turto fondas“ likutis turi būti lygus sąskaitų 01 „Ilgalaikis turtas“ ir 02 „ilgalaikio turto nusidėvėjimas“ likučių skirtumui.

Pagal VSAFAS nurašomas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas tokia tvarka (žr. 14 priedą) [39]:

- Jeigu nurašomas iki tol veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas, prieš nurašant apskaičiuojamas ir užregistruojamas nusidėvėjimas už einamąjį mėnesį. Registruojamos tokios operacijos: ilgalaikis materialusis turtas nurašomas į sąnaudas ir užpajamuojamos liekamosios medžiagos, atsiradusios išmontavus ilgalaikį materialųjį turta.
- Jeigu ilgalaikis materialusis turtas sugadintas, prarastas dėl materialiai atsakingo ar kito asmens kaltės ir yra galimybė turto praradimo išlaidas išieškoti iš šio asmens, registruojamas ilgalaikio turto nurašymas, registruojant išieškomą sumą ir pripažįstant finansavimo pajamomis. Jeigu ilgalaikis materialusis turtas nurašomas į sąnaudas, registruojamas ilgalaikio materialiojo turto nurašymas ir pripažįstamos finansavimo pajamos, jeigu jis buvo įsigytas iš finansavimo sumų

Teisės aktų nustatyta tvarka viešojo sektoriaus subjektas gali perleisti ilgalaikį materialųjį turta jį parduodamas, išnuomodamas finansinės nuomos (lizingo) būdu, mainydamas į kitą turta ir kitais leidžiamais būdais ir atvejais. Nustatydamas pajamų ar sąnaudų, atsiradusių dėl turto perleidimo, sumą ir laikotarpį, kurį šios pajamos ar sąnaudos turi būti įtrauktos į apskaitą ir parodytos finansinėse ataskaitose, viešojo sektoriaus subjektas vadovaujasi 10-uoju VSAFAS „Kitos pajamos“.



Nurašius nevisiškai nudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, pripažįstamos kitos veiklos sąnaudos, lygios šio turto balansinei vertei [7].

Viešojo sektoriaus subjekto įsigytas perduoti naujas turtas registruojamas ilgalaikio materialiojo turto klasės sąskaitose, kaip ir įsigytas naudoti savo veikloje, ir laikomas joje iki perdavimo. Viešojo sektoriaus subjekto veikloje nebenaudojamas ir laikomas perduoti arba perduoti ilgalaikio materialiojo turto vienetas paliekamas toje pačioje ilgalaikio materialiojo turto grupėje, kurioje buvo registruotas anksčiau. Sudarydamas finansines ataskaitas viešojo sektoriaus subjektas privalo patikrinti tokio turto atsiperkamąją vertę ir apskaitoje užregistruoti turto nuvertėjimo nuostolius, jei tokie atsirado, remdamasis 22-ojo VSAFAS „Turto nuvertėjimas“ nuostatomis.

Naudoto ilgalaikio materialiojo turto pardavimas priskiriamas prie kitos viešojo sektoriaus subjekto veiklos ir apskaitoje registruojamas bei finansinėje atskaitomybėje parodomas tik pelnas arba nuostoliai iš pardavimo, kurie registruojami tik tada, kai perduodama rizika ir nauda, susijusi su ilgalaikiu materialiuoju turtu. Sudarydamas finansinių ataskaitų rinkinį, viešojo sektoriaus subjektas privalo patikrinti tokio turto atsiperkamąją vertę ir apskaitoje užregistruoti turto nuvertėjimo nuostolius, jei tokie atsirado.

Pažymėtina, kad dabartiniu metu nurašant arba teisės aktų nustatyta tvarka perduodant pripažintą nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti valstybės ir savivaldybių ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje didelių problemų nėra, kelios sąskaitų korespondencijos, o liekamosios medžiagos pajamuojamos ir tai susiję su finansinės atskaitomybės Formos Nr. 1 priedu Nr.1 „Pažyma dėl lėšų sąskaitose 230 „Finansavimas iš biudžeto“ teisingu užpildymu. Tačiau pats nurašymo procesas pradedant pasiūlymu pripažinti IMT nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti baigiant keliais aukcionais, jeigu pasilieka liekamosios medžiagos, gali užsitęsti labai ilgai.

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai reglamentuoja IMT pripažinto nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti nurašymą ir teisės aktų nustatyta tvarka perleisto IMT ir dėl to atsiradusių pajamų ir sąnaudų apskaitą.

## **2.7. Inventorizacijos rezultatų registravimo apskaitoje problemos**

Prievolę viešojo sektoriaus subjektams apskaitos duomenis pagrįsti turto ir išipareigojimų inventorizavimo duomenimis nustato Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. Inventorizacija tai turto ir išipareigojimų patikrinimas ir faktiškai rastų jų likučių palyginimas su buhalterinės apskaitos duomenimis.

Viešojo sektoriaus subjektas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais inventorizavimo taisyklėmis, privalo inventorizuoti ilgalaikį materialųjį turtą ne rečiau

kaip kartą per metus ir ne anksčiau kaip ataskaitinių metų rugsėjo 30 dieną. Ilgalaikis materialusis turtas, atsargos, gryniesi pinigai ir kitas turtas inventorizuojami atskirai kiekvienoje jo buvimo vietoje ir pas kiekvieną už turto saugojimą atsakingą asmenį [18]. Apskaitos požiūriu inventorizacija - apskaitos informacijos teisingumo patikrinimo būdas, tačiau inventorizacija labai svarbi kaip turto išsaugojimo ir jo efektyvaus panaudojimo kontrolės metodas. Komisija, inventorizuodama ilgalaikį materialųjį turtą, privalo apžiūrėti kiekvieną turto vienetą ir jo dalis natūra, įrašyti į inventorizavimo aprašus jo pavadinimą, paskirtį ir inventoriaus numerį.

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės numato kaip inventorizacijos metu nustatyti turto trūkumai arba perteklius įtraukiami į apskaitą: turto perteklius turi būti užpajamuojamas, turto netektis, laikantis asignavimų valdytojo nustatytų netekties normų - nurašoma į išlaidas, jeigu normos nenustatytos priskiriama prie viršnorminių trūkumų. Šie turto trūkumai priskiriami prie gautinų už turto trūkumus sumų. O jeigu nustačius trūkumus, įtariama, kad tai padarytas nusikaltimas, medžiaga perduodama teisėsaugos institucijoms. Inventorizacijos rezultatų neatitikimas su buhalterinės apskaitos duomenimis, paaiškinamas materialiai atskaitingų asmenų pasiaiškinimuose ir komisijos ataskaitose. Inventorizacijos rezultatai per dešimt dienų po vadovo sprendimo priėmimo registruojami apskaitoje. K.Valužis (2006) vertindamas biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos metodologiją pažymi: „kaip inventorizacijos skirtumai atspindimi apskaitoje, nenurodoma. Ilgalaikio turto naudojimas ir nurašymas biudžetinėse įstaigose yra griežtai reglamentuotas, bet kaip praktiškai tą reglamentavimą taikyti apskaitoje, taisyklėse taip pat nenurodoma. Nurodomi tik teisės aktai, tačiau juose be tam tikrų sąvokų, kaip turi būti atspindimas apskaitos sistemoje ir atskaitomybėje turto netekimas dėl trečiųjų asmenų, taip pat nenurodoma“ [10, p. 51]

Vadovaujantis turto nurašymo taisyklėmis, nurašyti turtą dėl trečiųjų asmenų veikos (turto trūkumą) galima tik įsiteisėjus kvotos organo, tardytojo, prokuroro nutarimui, gavus teismo ar teisėjo nutartį nutraukti baudžiamąją bylą arba teismo ar teisėjo nutarimą nutraukti administracinę teisės pažeidimo bylą. Kartais teismų procedūros užtrunka kelis metus, o turtą nurašyti galima tik gavus atitinkamus dokumentus. Nagrinėjant galimybes ilgalaikio turto trūkumą registruoti apskaitoje, galima sumą, lygią trūkstamo turto likutinei vertei, perkelti į gautinų ir mokėtinų sumų sąskaitą, taip bus užtikrinama turto apskaita kitoje sąskaitoje bei tikimasi to turto vertę arba jos dalį atgauti. Išieškojus iš kaltųjų asmenų sumą, lėšos paliekamos naudoti viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje. Nurašytos neišieškotos sumos kaupiamos nebalansinėje sąskaitoje. Reikia nustatyti iš kokių finansavimo šaltinių buvo įsigytas turtas, kurio trūksta. Tai susieta su tuo, kad išieškojus skolas iš trūkumus padariusių kaltų asmenų, būtų galima nustatyti, į kokius finansavimo šaltinius įrašyti turto praradimus. Nustačius trūkstamo ilgalaikio turto finansavimo šaltinius ir perkėlus turto vertę į trūkumų sąskaitą, reikia sureguliuoti turto fondus, juos reikia mažinti, o finansavimą - didinti.

„Net ir tuo atveju, jeigu teisėsaugos organai, tiriantys trūkumų aplinkybes, pareikalautų nurodyti, už ką yra nustatytas trūkumas ir kaip jis yra įregistruojamas apskaitoje į kalto asmens sąskaitą, gavę korespondenciją tikriausiai nieko nesuprastų. Tuo atveju, reikėtų daug kvalifikuotų pastangų, pasitelkiant apskaitos tvarkymo teisinę bazę, nes taisyklėse nėra aiškinamos priežastys, dėl ko yra sudaromos tokios korespondencijos“ [10, p. 47]. Išieškojus iš kalto asmens skolą už turto trūkumą, atsiras pinigai, kuriuos galima gražinti į biudžetą ar kitą tų lėšų gavimo šaltinį, arba naudoti kaip iš naujai gauto šaltinio (žr. 15 priedą).

Viešojo sektoriaus subjektas, inventorizuodamas turtą pagal standartų reikalavimus, privalės aiškinamajame rašte atskleisti neatitikimus faktinio patikrinimo ir buhalterinės apskaitos likučių. Nustačius kaltą asmenį esant turto trūkumui, numatoma likutinės vertės turto sumą išieškoti. Ilgalaikio turto trūkumas priskiriamas prie išieškotinų sumų. Apskaitoje registruojama nurašomo ilgalaikio materialiojo turto vertė ir pajamuojamos pripažįstamos finansavimo sumos, iš kurių ilgalaikis turtas buvo įsigytas, registruojamos išieškotinos sumos. Jeigu kaltas asmuo nenustatytas ir trūkumų išieškoti neįmanoma, gavus dokumentus iš teisėsaugos institucijų, teisės aktų nustatyta tvarka, išieškotinos sumos nurašomos. Kaip turi būti registruojamas apskaitoje turto trūkumas ir perteklius, nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintos inventorizacijos taisyklės. Informacija apie nurašytą gautiną sumą kaupiama nebalansinėse sąskaitose. Inventorizacijos rezultatų registravimo apskaitoje pavyzdžiai pagal VSAFAS pateikti 16 priede.

Viešojo sektoriaus subjekto inventorizacijos rezultatų, esant turto netekimo atveju, atvaizdavimas apskaitoje skirsis tuo, kad dabartinėje viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje išlaidų dėl trečiųjų asmenų veikos (nors turto nėra) nepatiriama, nes jos buvo pripažintos tą laikotarpį ir nurašytos tą laikotarpį, kai turtas buvo įsigytas. Kartu buvo nurašytos finansavimo sumos tam turtui įsigyti. Naujoje apskaitoje turto likutinę vertę perkėlus į išieškotinų sumų sąskaitą, tai sumai pripažįstamos to laikotarpio finansavimo pajamos, tai reiškia pripažįstama finansavimo sumų, gautų arba gautinų iš visų finansavimo šaltinių, dalis, panaudota per ataskaitinį laikotarpį viešojo sektoriaus subjekto turėtoms sąnaudoms kompensuoti. Turto trūkumo atveju, jos atsiras, kai bus nurašytas turto trūkumas.

## **2.8. Informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose**

Viešojo sektoriaus apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto apskaitos rodikliai tiesiogiai ar netiesiogiai yra susieti su Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d įsakymu Nr. 1K-408 (Žin., 2006, Nr.87- 3425) patvirtintomis atskaitomybės sudarymo formomis:

Forma Nr. 1 „Išlaidų sąmatų vykdymo 20\_\_m. \_\_\_\_\_d. balansas“;

Forma Nr. 1 priedu Nr.1 „Pažyma dėl lėšų sąskaitose 230 „Finansavimas iš biudžeto“;

Forma Nr. 1 priedu Nr. 2 „Pažyma dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių“;

Forma Nr. 1 priedu Nr. 3 „Pažyma dėl turto trūkumų 20\_\_ m.“;

Forma Nr. 2 „Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo 20\_\_m. \_\_\_\_\_d. ataskaita“;

Forma Nr. 3 „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 20\_\_m. apyskaita“;

Forma Nr. 3 priedu „Pažyma dėl ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimo ir nurašymo iš apskaitos“.

Biudžetinių įstaigų buhalterinėse apskaitos taisyklėse, reglamentuojančiuose apskaitos tvarkymą biudžetinėse įstaigose, aprašyta, kaip turtas turi būti suklasifikuotas, kaip įvertintas, pateiktos buhalterinės sąskaitos bei aptartas ūkinių įvykių registravimas šiose sąskaitose, tačiau taisyklėse neaptariama, kaip tai turi atsispindėti privalomoje pateikti atskaitomybėje.

Sudarant finansinę atskaitomybę reikia duomenų apie turto įsigijimą ir nurašymą. Kad įsigytas turtas turi būti apskaitomas pagal įsigijimo šaltinius, taisyklėse nėra akcentuojama, tačiau atsižvelgiant į atskaitomybės formų rodiklius, tai yra reikalaujama. Įsigijimo šaltiniai svarbūs pildant Forma Nr. 3 „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 20\_\_m. apyskaita“. IMT gali būti įsigytas iš įvairiausių finansavimo šaltinių: iš biudžeto lėšų; pardavus įstaigos turtą; iš privatizavimo fondo lėšų; iš paskolų; gaunant paramą; gaunant neatlygintinai iš kitų biudžetinių įstaigų; iš fondų; rastas perteklius; perkeltas iš kitų sąskaitų. O kartais turtas yra įsigytas iš sudėtinių įsigijimo šaltinių, tuomet atsiranda problema kaip jį atvaizduoti minėtoje pažymoje. Arba kitas sudėtingas atvejis ir „neišspręstas metodinis klausimas“, kokius rodyti įsigijimo šaltinius, jeigu už tą iš tiekėjų gautą turtą ataskaitiniais metais nėra ir nebus apmokėta. Finansinėse ataskaitose rodiklio, kad turtas įsigytas skolon, nėra.

Formoje Nr. 3 „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 20\_\_m. apyskaita“ reikia parodyti apskaitoje nurašytą iš viso IMT:

- perduotą,
- pripažintą netinkamu naudoti,
- trūkumai įstaigos sąskaita,
- trūkumai kaltų asmenų sąskaita,
- IMT sugadintą arba po stichinių nelaimių
- kiti atvejai.

Tačiau, kad parodyti finansinėje ataskaitose tokius atvejus, būtina sukaupti tokią informaciją, atvaizduoti apskaitos registruose, tačiau metodologiškai tai nėra niekur paaiškinta. Taisyklėse nėra aptartos korespondencijos kaip trūkumas nurašomas kaltų asmenų sąskaiton, kiti turto netekimo ir nurašymo atvejai. Kaip užpildyti buhalterijos darbuotojams finansines ataskaitas, jeigu nėra metodikos. Daroma prielaida, kad **ataskaitos nėra tiksliai užpildomos, jų net gi**

**nejmanoma teisingai užpildyti**, o tai reiškia, kad neparodomas tikras vaizdas apie turta. „Kiekvienam praktinį apskaitos darbą dirbančiam buhalteriu tokių nesisteminių rodiklių kaupimas kelia didžiulį rūpestį. Kyla klausimas, kokiuose registruose ar individualioje atskirų turto objektų apskaitoje galima sukaupti tuos duomenis. Iki šiol praktikoje taikomose individualaus ilgalaikio turto apskaitos kortelėse taip pat trūksta labai daug rodiklių, kuriais remiantis būtų galima sudaryti minėtą ataskaitą (Forma Nr. 3 „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 20\_\_m. apyskaita“)“ [10, p. 89].

Dauguma neatitikimų ir kitus skirtumus galima būtų išdėstyti paaiškinamajame rašte, tačiau tokių dalykų paaiškinimas parodo, kad nėra suderinta apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės sudarymo sistema. Ar Finansų ministerija, metodologiškai vadovaujanti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos tvarkymui ir finansinės atskaitomybės sudarymui, tokį išdėstymą paaiškinamajame rašte norėtų matyti? Tikriausiai, ne. Vadinasi „jeigu tokių korespondencijų metodiškai negalima suderinti, tikslus atskaitomybės sudarymas tampa negalimas. Jeigu atskaitomybės formose yra įrašomi tokie rodikliai, kuriems pagal nustatytas apskaitos tvarkymo taisykles negalima sukaupti informacijos, **atskaitomybė bus netiksli**“ [10, p. 274].

Norint tiksliai sudaryti atskaitomybę, ypatingas dėmesys turi būti skiriamas ir ūkinių operacijų įforminimui atitinkamomis sąskaitų korespondencijomis. Pavyzdžiui, įsigijant ilgalaikį turta iš įvairių finansavimo šaltinių pagal biudžetinių įstaigų apskaitos sistema, atidavus jį eksploatacijai, jo įsigijimo išlaidos yra nurašomos to finansavimo sąskaiton. Kadangi yra keletas finansavimo šaltinių, kurie yra apskaitomi skirtingose sąskaitose, kartu ir to turto įsigijimo išlaidos taip pat yra apskaitomos skirtingose sąskaitų plano sąskaitose: 200 „Išlaidos iš biudžeto“, 201 „Išlaidos iš kitų šaltinių“, 213 „Kitų lėšų išlaidos“, 214 „Pavedimų lėšų išlaidos“.

Metų pabaigoje įsigyto turto išlaidos nurašomos finansavimo sąskaiton: uždaromas biudžetinis finansavimas (D 230, K 200); uždaromas finansavimas iš kitų šaltinių (D 232, K 201); uždaromas kitų šaltinių finansavimas (D 280, K 213); uždaromos pavedimų lėšų išlaidos (D 176, K 214).

Tokiu būdu uždaryti finansavimą galima tik ta suma, kiek buvo gauta finansavimo. Gali būti priešinga situacija - finansavimas didesnis negu padaryta išlaidų. Tokiu būdu finansavimą galima mažinti tiktai faktiška išlaidų suma. Išlaidos nepadengtos finansavimo šaltiniais, lieka balanso aktyvinėse sąskaitose ir turi būti detalizuotai pagal paskirtį parodytos pažymos prie balanso priede „Pažyma dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių“.

Balanse (forma Nr.1) ilgalaikis materialusis turtas visada rodomas **įsigijimo verte** aktyvo pusėje, kuri turi būti lygi pasyvo dalyje sąskaitų 25 „Ilgalaikio turto fondas“ ir 02 „Materialaus turto nusidėvėjimas“ sumai. Tad balanse visada privalo būti lygybė ilgalaikio turto vertė (savikaina) visada turi būti lygi 250 ir 02 sąskaitų sumai.

Rengiant finansinę atskaitomybę nuo 2010 metų, visiems viešojo sektoriaus subjektams bus privalomos tokios formos:

- finansinės būklės ataskaita,
- veiklos rezultatų ataskaita,
- pinigų srautų ataskaita,
- grynojo turto pokyčio ataskaita,
- aiškinamasis raštas.

Finansinėse ataskaitose turi būti parodyta visa lyginamoji ankstesnio laikotarpio informacija. Finansinės būklės ataskaitose pateikiami elementai: turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai ir grynasis turtas. Veiklos rezultatų ataskaitoje pateikiami elementai – pajamos ir sąnaudos. Visos atskaitomybės formos yra reglamentuotos atskirų standartų. Nukrypti nuo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų galima tik esant aplinkybėms, nepriklausančioms nuo viešojo sektoriaus subjekto valios, suderinus su Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Informacija apie kiekvieną nukrypimą nuo standartų, apie nukrypimo priežastis ir poveikį viešojo sektoriaus subjekto turtui, finansavimo sumoms, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms pateikiama finansinių ataskaitų paaiškinamajame rašte [7].

Apskaitos politika, kurios laikosi viešojo sektoriaus subjektas sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą pagal VSAFAS, paprastai skirsis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant tos pačios datos išlaidų sąmatų vykdymo balansą. Viešojo sektoriaus subjektas perėjimo prie VSAFAS datą šių apskaitos politikos pakeitimų poveikį finansinėse ataskaitose turėtų pripažinti pagal atskiruose VSAFAS pateiktas pereinamąsias nuostatas, o jeigu jų nėra – mažindamas ar didindamas sukauptą perviršį ar deficitą grynajame turte.

Standartuose „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas“ nurodyta kokią informaciją privaloma atskleisti finansinėse ataskaitose, tai ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politika ir jos keitimas, kiekvienos IMT grupės naudingo tarnavimo laikas, ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo ir nusidėvėjimo apskaitos principai, įvertinimo būdai; iš valstybės, savivaldybių bei kitų šaltinių nemokamai gauto turto apskaitos principai. Aiškinamasis raštas turi nuosekliai atskleisti informaciją apie finansinės atskaitomybės straipsnius. Jeigu viešojo sektoriaus subjektas turi ilgalaikio materialiojo turto priskirto žemės ir kultūros vertybių grupėms, turi būti atskleista paskutinė tikrosios vertės nustatymo data; kultūros vertybių, kurių tikroji vertė buvo

nustatyta remiantis draudimine verte, balansinę verte; kultūros vertybių, apskaitoje užregistruotų simbolinę vieno lito verte, bendrąją verte.

Viešojo sektoriaus subjektai, rengiantys aukštesniojo lygio finansines ataskaitas, taip pat turės pateikti nusidėvėjimo sąnaudų paskirstymą pagal veiklos rezultatų ataskaitos eilutes. Viešojo sektoriaus subjektai privalės atskleisti turto, kuris yra visiškai nudėvėtas, tačiau vis dar naudojamas veikloje, išsigijimo ar pasigaminimo savikainą; turto, kurio kontrolę riboja sutartys ar teisės aktai, ir turto, užstatyto kaip išsipareigojimų įvykdymo garantija, likutinę vertę; turto, kuris nebenaudojamas veikloje ir laikomas pardavimui, likutinę vertę; turto, kuris laikinai nebenaudojamas veikloje, likutinę vertę; turto, laikomo pajamoms uždirbti, likutinę vertę; pagal lizingo sutartis įsigyto turto likutinę vertę; turto pergrupavimo iš vienos grupės į kitą priežastis. Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte atskleidžiama informacija apie kiekvieną turto grupę: turto nuvertėjimo nuostolių suma; panaikintų ir sumažintų turto nuvertėjimo nuostolių suma. Turi būti pateikta informacija apie visus per ataskaitinį laikotarpį pripažintus, panaikintus ar sumažintus turto nuvertėjimo nuostolius, įvykiai ir aplinkybės dėl kurių jie buvo pripažinti, panaikinti ar sumažinti ir t.t. [6].

Magistro baigiamojo darbo autorė, išnagrinėjusi esamą viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodiką, registravimo finansinėse ataskaitose nuostatas, teisės aktus, mokslines mokymo priemones bei turėdama apskaitos darbo viešajame sektoriuje patirties, teigia, kad šiuolaikinėje viešojo sektoriaus apskaitoje problema yra teisingai atvaizduoti finansinės atskaitomybės formose rodiklius, susijusius su IMT. Daugelis rodiklių užpildomi neteisingai dėl to, kad tiesiog trūksta informacijos, kokius duomenis būtina kaupti, o pagrindinėse apskaitos taisyklėse tai neakcentuojama. Autorės nuomone, darbuotojas, pradėjęs buhalterio praktiką viešajame sektoriuje, vadovaudamasis dabar galiojančia metodika, tikslios atskaitomybės nesudarys. Nei viename Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakyme nėra paaiškinta atskaitomybės sudarymo tvarka, koks ryšys vienu formų su kitomis, kaip sukaupti duomenis finansinių ataskaitų rodikliams gauti, ką aprašyti paaiškinamajame rašte. Kad papildomai reikia kaupti duomenis apie turtą, ko taisyklės nereikalauja, akivaizdu tik tuomet, kai susiduri su atskaitomybės sudarymo problemomis. Kodėl atskaitomybės formose yra įrašomi tokie rodikliai, kuriems pagal nustatytas apskaitos tvarkymo taisykles negalima sukaupti informacijos irgi nesuprantama, juk bet kaip sudaryta atskaitomybė bus netiksli. Netgi galima atskaitomybės formų pildymo „sava interpretacija“, tikslios metodikos juk nėra.

Nors perėjimas prie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo kaupimo

principų susijęs su sunkumais, ypač sistemos sukūrimo, įdiegimo ir palaikymo sąnaudų, (reformos pradžia 2005 metai, o nacionaliniai ataskaitų rinkiniai, pagal Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą planuojami sudaryti 2012 metais), tačiau jis neišvengiamas ne tik dėl kaupimo principo apskaitoje privalumų, bet ir dėl sistemos trūkumų. Tyrimo metu autorės iškelta hipotezė, kad finansinės atskaitomybės formose neteisingai atvaizduotas IMT, todėl atskaitomybė sudaroma netiksli, pasitvirtino.

Lygindama dabartinę viešojo sektoriaus apskaitos sistemą su naująja metodika, įtvirtintą VSAFAS nuostatomis, autorės nuomone buhalterinės apskaitos tvarkymas vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais ir kaupimo principu parengto finansinių ataskaitų rinkinio pranašumas yra tame, kad išsamus turto ir įsipareigojimų pateikimas leis nustatyti, kiek ateityje reikės skirti lėšų turto naudingoms savybėms palaikyti ir parodys, iš kokių šaltinių - nuosavų ar skolintų lėšų - finansuojama valstybės ir savivaldybių veikla (išigyjamas turtas). Autorės nuomone, tai tikrai teigiamas pokytis viešajame sektoriuje. Visos finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitos bus sudaromos vadovaujantis atitinkamo standarto nuostatų:

- ❖ finansinės būklės ataskaita – 2-uoju VSAFAS „Finansinės būklės ataskaita“;
- ❖ veiklos rezultatų ataskaita – 3-uoju VSAFAS „Veiklos rezultatų ataskaita“;
- ❖ pinigų srautų ataskaita – 5-uoju VSAFAS „Pinigų srautų ataskaita“;
- ❖ grynojo turto pokyčio ataskaita – 4-uoju VSAFAS „Grynojo turto pokyčio ataskaita“;
- ❖ aiškinamasis raštas – 6-uoju VSAFAS „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas“.



## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

*1. Esama Lietuvos viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistema nėra vientisa.*

Lietuvos viešojo sektoriaus subjektai, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir sudarydami finansinę atskaitomybę, naudoja skirtingus apskaitos principus: modifikuotą pinigų principą, pinigų principą, kaupimo principą. Dėl nevienodų apskaitos principų taikymo atskirose viešojo sektoriaus įstaigose ir dėl eilės kitų trūkumų bei skirtingo buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reglamentavimo, pateikiama nepilna informacija vartotojams. Todėl Lietuvos Respublikos Vyriausybė, pradėjusi viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformą, siekia, kad visame viešajame sektoriuje buhalterinės apskaitos tvarkymui vienodai būtų taikomas tik kaupimo principas, o apskaita ir finansinė atskaitomybė būtų reglamentuota tik standartų nuostatų.

*2. Valstybės turto apskaitai nebuvo skiriamas pakankamas dėmesys.*

Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos trūkumai, susiję su turto apskaita, paminėti Valstybės kontrolės išvadoje dėl 2003 metų ataskaitos apie valstybei nuosavybės teise priklausančių turtą ir visose vėlesnių metų Valstybės kontrolės ataskaitose.

Magistro baigiamajame darbe autorė išnagrinėjo viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitos teorines nuostatas bei teisės aktus, kuriais remiantis turi būti registruojami ir kaupiami duomenys atskaitomybės sudarymui. Dabartinė apskaitos problema yra ta, kad metodologinių nuostatų taikymas apskaitos sistemoje nenustato jų taikymo metodikos. Tai ypač aktualu kaupiant informaciją atskaitomybės formų sudarymui. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės, pagrindinis apskaitą reglamentuojantis dokumentas, apibrėžia tik sąskaitas ir pagrindinių ūkinių operacijų registravimą sąskaitose. Nei Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintose taisyklėse nei viešojo sektoriaus atskaitomybės formose neaptarta, kaip sukaupti duomenis registruose ar turto apskaitos kortelėse, kad užpildyti atskaitomybės formas ir koks ryšys atskirų formų su balansu.

Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir esminio pagerinimo darbų apskaitos ir registravimo apskaitoje klausimai nei Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse, nei kituose norminiuose aktuose nenagrinėjami. Ilgalaikio turto naudojimas ir nurašymas yra griežtai reglamentuotas, tačiau apskaitos taisyklėse paminėti tik teisės aktai, o metodikos kaip praktiškai tą reglamentavimą taikyti nėra.

*3. Perėjimas prie apskaitos tvarkymo pagal naująjį sąskaitų planą bus susijęs su sunkumais*

*įvertinant ir identifikuojant esamą turtą, todėl išorės paslaugų teikėjų dalyvavimas, atliekant ilgalaikio materialiojo turto pirminį įvertinimą, yra aktualus.*

Apskaitos politika, kurios laikosi viešojo sektoriaus subjektas sudarydamas pradinę finansinės būklės ataskaitą pagal VSAFAS, paprastai skirsis nuo tos, kuri buvo taikoma sudarant tos pačios datos išlaidų sąmatų vykdymo balansą. Viešojo sektoriaus subjektas perėjimo prie VSAFAS datą šių apskaitos politikos pakeitimų poveikį finansinėse ataskaitose turėtų pripažinti pagal atskiruose standartuose pateiktas pereinamąsias nuostatas, o jeigu jų nėra – mažindamas ar didindamas sukauptą perviršį ar deficitą grynajame turte. Kai bendrojo sąskaitų plano sąskaitose bus užregistruoti dabartiniu metu naudojamo sąskaitų plano sąskaitų likučiai, viešojo sektoriaus subjektai juos turės įvertinti VSAFAS nustatyta tvarka, ir apskaitoje bus registruojamas jų vertės pasikeitimas. Ilgalaikis materialusis turtas bus vertinamas vieną kartą prieš pradėdant taikyti standartus. Tuo metu svarbu jį įvertinti pagal VSAFAS nustatytus pripažinimo kriterijus. Nustatyta jo vertė bus laikoma įsigijimo savikaina. Taip įvertinus ilgalaikį materialųjį turtą, periodinis jo vertinimas nebus atliekamas. Turto vertinimas pagal standartų nuostatas, tuo labiau, kad jis atliekamas pirmą kartą, bus sudėtingas viešojo sektoriaus sudarytai komisijai ir apskaitininkams, todėl būtina kviešti išorės paslaugų teikėjus.

#### *4. Pagrindinis viešojo sektoriaus IMT apskaitos pokytis - apskaita paremta kaupimo principu.*

Autorė, lygindama esamą viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitą ir reformavus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, daro prielaidą, kad tai skirtingais apskaitos principais paremtos apskaitos. Naujoji viešojo sektoriaus finansinė atskaitomybė bus sudaroma remiantis kaupimo principu, kuris apima pajamas, sąnaudas, turtą, įsipareigojimus ir grynąjį turtą. Šiais principais paremta Lietuvos verslo apskaita, reglamentuota Verslo apskaitos standartų, tarptautinių organizacijų ir daugelio Europos Sąjungos šalių apskaita. Pagrindiniai IMT apskaitos viešajame sektoriuje pokyčiai:

- vertinant ir registruojant apskaitoje IMT VSAFAS nustatyta tvarka, svarbu jį vertinti trimis požiūriais: ar atitinka IMT apibrėžimą, ar atitinka pripažinimo kriterijus ir ar IMT vertė nėra mažesnė už Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto vertę;
- priklausomai nuo turto įsigijimo šaltinio, apskaitoje jis bus registruojamas ne tik įsigijimo savikaina bet ir tikraja verte, kurią privalu bus nustatyti;
- buhalterinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose IMT bus priskirti išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį turtą, taip pat gautas, bet dar nepradėtas naudoti, nebaigtas statyti ar komplektuoti turtas;

- viešojo sektoriaus subjektas, atsižvelgdamas į turto tikrąją vertę jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, privalės nustatyti IMT likvidacinę vertę;
- IMT nusidėvėjimo skaičiavimui galės taikyti ne tik tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, bet ir produkcijos vienetų;
- IMT nusidėvėjimas mažins pradinę turto vertę, finansinėse ataskaitose IMT bus rodomas

įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimo sumą ir turto nuvertėjimo sumą, dabar gi nusidėvėjimo suma mažinamas IMT fondas, o balanse IMT rodomas verte neatėmus nusidėvėjimo, tai yra įsigijimo savikaina;

- nusidėvėjimas bus registruojamas sąskaitų plano IMT grupės sąskaitoje, dabar

nusidėvėjimo apskaita yra susieta su pasyvinėmis sąskaitų plano sąskaitomis;

- nusidėvėjimo suma ir IMT remonto išlaidos bus pripažįstami to laikotarpio

nusidėvėjimo ir remonto sąnaudomis ir ta dalimi bus užskaitomas panaudotas finansavimas;

- viešajame sektoriuje reglamentuota ilgalaikio turto mainų sandorių apskaita, turto mainų sandoris gali būti suprantamas laikantis turinio viršenybės prieš formą principo, kurių ekonominė prasmė ir turinys atitinka turto mainus;

- numatytas IMT įvertinimo reikalavimas;
- bendrasis sąskaitų planas detalesnis, o tai leidžia patogiau parengti finansines ataskaitas;
- Ilgalaikio turto įsigijimo savikaina, nuvertėjimas ir sukauptas nusidėvėjimas bus registruojami ilgalaikio turto sąskaitose;
- IMT remonto darbai bus grupuojami į esminio pagerinimo darbus ir paprastus remonto darbus, o išlaidų registravimas priklausys nuo tų darbų teikiamo rezultato.

*5. Lietuvos viešojo sektoriaus IMT apskaita bus reglamentuota VSAFAS, o visas viešajam sektoriui priklausantis turtas bus įtrauktas į registrus valstybės informacinėje paieškos sistemoje, tokiu būdu bus pasiektas veiksmingesnis ir skaidresnis valstybės turto valdymas ir naudojimas.*

Igyvendinus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, visa informacija apie turtą pagal turto grupes bus sukaupta valstybės registre apie visus turto vienetus, veiks valstybės turto informacinė paieškos sistema, kuri užtikrins greitą informacijos gavimą apie valstybės turtą.

*6. Pasiūlymas Lietuvos Respublikos Vyriausybei – viešajame sektoriuje kiekvienai turto grupei nustatyti konkrečią minimalią ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo vertę.*

Atsižvelgiant į tai, kad finansinėse ataskaitose (dabar balanse yra dvi eilutės - turtas ir nematerialusis turtas) ir valstybės registre informacija apie turta bus kaupiama pagal turto grupes, o pradėjus taikyti VSAFAS, pirmojo ataskaitinio laikotarpio pirmos dienos būklę turės būti atlikta turto inventorizacija ir įvertintas turto nuvertėjimas, todėl tuo metu prasminga viešajame sektoriuje nustatyti ir pradėti taikyti minimalią IMT įsigijimo vertę kiekvienai **turto grupei atskirai**. Didėjant IMT apskaitos kaštams, tikslinga viešojo sektoriaus subjektui nustatyti reikšmingą optimalią IMT vertę.

VKAmn 7-03 gr. stud.

Danguolė Mulioliene

---

[d.mulioliene@vpgt.lt](mailto:d.mulioliene@vpgt.lt)

2008-11-25

**LITERATŪRA**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais iki 2006 m. birželio 1d.)  
Vilnius: Valstybės žinios, 2007. – 82 p. - ISBN 978-9986-18-173-6
2. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596; 2000, Nr. 61-1826; 2004, Nr. 4-47
3. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 104-2322
4. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515; 2003, Nr. 123-5586; 2007, Nr. 68-2654
5. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 51-1243; 2001, Nr. 112-4070
6. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo ir disponavimo juo įstatymas // Valstybės žinios, 1998, Nr. 54-1492; 2002, Nr. 60-2412; 2006, Nr. 87-3397
7. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas // Valstybės žinios, 2007, Nr. 77-3046
8. Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. - Vilnius: UAB Pačiolis, 1996. – 432 p. – ISBN 9986-487-35-8
9. Valužis K. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo metodika. – Vilnius: UAB Viltis, 2002, - 440 p. – ISBN 9986-454-58-1
10. Valužis K. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės sudarymo metodika ir metodologija: monografija. - Vilnius: UAB Viltis, 2006. – 353 p. – ISBN 9986-454-73-5
11. Petrauskienė K, Bartaška R. Apskaita biudžetinėse įstaigose. - Vilnius: Vilniaus kolegija, 2005. – 204 p. – ISBN 9986- 451-19-4
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo ir jo remonto darbų apskaitos tvarkos patvirtinimo // Valstybės žinios, 1998, Nr. 69-

2011

13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455; 2004 Nr. 96-3531
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl pripažinto nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti valstybės ir savivaldybių turto nurašymo, išardymo ir likvidavimo tvarkos aprašo patvirtinimo // Valstybės žinios, 2001, Nr. 90-3175
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimo Nr. 718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2008, Nr. 86-3414
16. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios, 2005, Nr. 67-2431
17. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. kovo 16 d. įsakymo Nr. 70 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2005, Nr. 104-3849
18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. birželio 3d. nutarimo Nr. 719 „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo // Valstybės žinios, 2008, Nr. 49-1822
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl ilgalaikio materialiojo turto indeksavimo // Valstybės žinios, 1995, Nr. 73-1710
20. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos ir Lietuvos Respublikos Ekonomikos ministerijos raštas // Valstybės žinios, 1994, Nr. 37-682
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl įmonių, įstaigų ir organizacijų ilgalaikio turto bei investicinėse sąskaitose esančių lėšų indeksavimo // Valstybės žinios, 1994, Nr. 25-410
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl privatizuojamų objektų (įmonių) turto vertės indeksavimo ir atsiskaitymo už šiuos objektus (įmonių akcijas) taisyklių ir gyventojų, investicinių akcinių bendrovių, uždarujų akcinių bendrovių ir žemės ūkio bendrovių investicinėse sąskaitose (nebalansinėje jų dalyje) esančių lėšų indeksavimo taisyklių

patvirtinimo // Valstybės žinios, 1994, Nr. 29-517

23. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Dėl su viešojo sektoriaus apskaitos reforma susijusių veiksnių. [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitosreforma/2008\\_balandzio\\_men\\_rastas.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitosreforma/2008_balandzio_men_rastas.pdf) [žiūrėta 2008-09-05]
24. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Dėl pasirengimo įgyvendinti viešojo sektoriaus apskaitos reformą. [http://www.finmin.lt/failai/apskaitosreforma/pasiruosimas\\_reformai.pdf](http://www.finmin.lt/failai/apskaitosreforma/pasiruosimas_reformai.pdf) [žiūrėta 2008-09-05 - 2008-11-15]
25. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Dėl viešojo sektoriaus apskaitos reformos įgyvendinimo. [http://www.finmin.lt/apskaitosreformas/del\\_pasiruosimo\\_reformai\\_sav.pdf](http://www.finmin.lt/apskaitosreformas/del_pasiruosimo_reformai_sav.pdf) [žiūrėta 2008-09-05 - 2008-11-10]
26. Apskaitos informacinių sistemų modernizavimo galimumo studija. [http://finmin.lt/apskaitosreforma/galimumo\\_studija.pdf](http://finmin.lt/apskaitosreforma/galimumo_studija.pdf). [žiūrėta 2008-08-29]
27. Viešojo sektoriaus apskaitos informacinių sistemų modernizavimo galimumo studijos rezultatų pristatymas. [http://www.finmin.lt/apskaitosreforma/FM\\_Pristatymo\\_skaidres.pdf](http://www.finmin.lt/apskaitosreforma/FM_Pristatymo_skaidres.pdf). [žiūrėta 2008-09-18]
28. Viešojo sektoriaus subjektų apskaitos informacinių sistemų esamos situacijos analizės išvados. [http://finmin.lt/apskaitos\\_reforma/IT\\_esamos\\_situacijos\\_analizes\\_isvados.pdf](http://finmin.lt/apskaitos_reforma/IT_esamos_situacijos_analizes_isvados.pdf). [žiūrėta 2008-09-05]
29. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai. [http://www.finmin.lt/apskaitos\\_reforma/TVSAS/17\\_TV\\_SAS\\_Ilga laikis\\_materialusis\\_turtas.pdf](http://www.finmin.lt/apskaitos_reforma/TVSAS/17_TV_SAS_Ilga laikis_materialusis_turtas.pdf). [žiūrėta 2008-06-27 – 2008-10-29]
30. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos vadovas. [http://www.finmin.lt/apskaitos\\_reforma/vadovas/Biudz\\_ist\\_vadovas.pdf](http://www.finmin.lt/apskaitos_reforma/vadovas/Biudz_ist_vadovas.pdf). [žiūrėta 2008-08-09]
31. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos biudžetinėse įstaigose tvarkos aprašas. [http://www.finmin.lt/apskaitos\\_reforma/Biudz\\_ist\\_vadovas/2\\_IMT.doc](http://www.finmin.lt/apskaitos_reforma/Biudz_ist_vadovas/2_IMT.doc) [žiūrėta 2008-08-09 - 2008-11-17]
32. Pajamų apskaitos biudžetinėse įstaigose tvarkos aprašas. [http://www.finmin.lt/apskaitos\\_reforma/Biudz\\_ist\\_vadovas/9\\_pajamos.doc](http://www.finmin.lt/apskaitos_reforma/Biudz_ist_vadovas/9_pajamos.doc). [žiūrėta 2008-09-30]

33. Sąmatų apskaitos biudžetinėse įstaigose tvarkos aprašas.  
[http://www.finmin.lt/apskaitos\\_reforma/Biudz\\_ist\\_vadovas/10\\_Sanaudos.doc](http://www.finmin.lt/apskaitos_reforma/Biudz_ist_vadovas/10_Sanaudos.doc) [žiūrėta 2008-09-30]
34. Viešojo sektoriaus subjektų rekomenduojamasis sąskaitų planas.  
[http://www.finmin.lt/Apskaitos\\_reforma/rekomenduojamas\\_sask\\_pla.xls](http://www.finmin.lt/Apskaitos_reforma/rekomenduojamas_sask_pla.xls). [žiūrėta 2008-08-09 – 2008-11-17]
35. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 1-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“ // Valstybės žinios, 2008, Nr.1-29
36. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 6-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas // Valstybės žinios, 2008, Nr. 97-3756
37. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 10-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Kitos pajamos“ // Valstybės žinios, 2008, Nr. 51-1906
38. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 11-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Sąnaudos“ // Valstybės žinios, 2008, Nr. 20-743
39. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 12-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“ // Valstybės žinios, 2008, Nr. 55-2085
40. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 19-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“ // Valstybės žinios, 2008, Nr.57-2162
41. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 20-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansavimo sumos“ // Valstybės žinios, 2008, Nr.68-2599
42. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintas 22-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Turto nuvertėjimas“ // Valstybės žinios, 2008, Nr.78-3083
43. 2003 metų Valstybės kontrolės išvada dėl 2003 metų ataskaitos apie valstybei nuosavybės teise



priklausantį turtą. [http://www.vkontrole.lt/audito\\_isvados\\_php?tipas=lt](http://www.vkontrole.lt/audito_isvados_php?tipas=lt)

44. Išvada dėl Valstybei nuosavybės teise priklausančio turto 2006 metų ataskaita. [http://www.vkontrole.lt/audito\\_isvados\\_php?tipas=lt](http://www.vkontrole.lt/audito_isvados_php?tipas=lt)
45. Narbutienė A. Metas intensyviai mokytis. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2008 Nr. 31 (511)
46. Radzevičūtė D. Kaip deramai pasirengti viešojo sektoriaus apskaitos reformai. Apskaitos audito ir mokesčių aktualijos, 2008, Nr. 33(513)
47. Valužis K. Kaip parengti gerą buhalterį. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2008 Nr. 39 (519)

Muliuolienė D. Ilgalaikio turto apskaitos pokyčiai viešajame sektoriuje  
Viešojo administravimo veiklos audito specializacijos magistro baigiamasis darbas  
Vadovas doc. dr. G.Černius  
Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas  
Finansų ir mokesčių katedra  
(2008.- 75 p.)

### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti ir įvertinti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos pokyčiai viešajame sektoriuje, atsiradę dėl Lietuvoje vykdomos viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos. Iškelti ilgalaikio turto apskaitos trūkumai, perėjimo prie sąskaitų plano, atitinkančio kaupimo principo reikalavimus, problemos, nurodyti esminiai skirtumai ir apskaitos pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus pranašumai. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjami viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo principai, su turto apskaita susietos sąvokos, turto grupavimas, pripažinimas ir įvertinimas. Metodologinėje dalyje analizuojama, lyginama ir vertinama Lietuvos viešojo sektoriaus turto apskaita pagal galiojančius teisės aktus ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus. Prieduose sudarytos dviejų apskaitos sistemų turto apskaitos sąskaitų korespondencijos ūkiniams įvykiams registruoti. Darbas baigiamas išvadamis apie reformą, ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, teikiami pasiūlymai efektyvesniam reformos įgyvendinimui.

**Pagrindiniai žodžiai:** viešasis sektorius, ilgalaikis materialusis turtas, turto nuvertėjimas, finansavimo pajamos, turto tikroji vertė.

Muliuolienė D. Changes of a long-term property in the public sector

Final master work of specialization of public administration activity audit

Instructor doc. dr. G. Černius

Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of economics and management of finances

(2008.-75 p.)

## ANNOTATION

In the final master work the changes of a long-term property in the public sector, which arose due to the reform of accountancy and financial accountancy system of public sector, which is being performed in Lithuania, are analyzed and evaluated. The defects of accountancy of a long-term property, the problems of turning to a plan of accounts, which accords the requirements of the principle of accumulation, are raised, the essential differences and the advantages of the accountancy, which accords with the Standards of the accounting and financial accountability system of the public sector, are pointed. In the first part of the work the principles of management, use of a long-term material property and its disposal, also the concepts connected with the property accountancy, the aspects of grouping, acknowledgment and evaluation aspects are analyzed in theoretical aspect. In the methodological part the accountancy of the public sector of Lithuania according to the efficient legal acts and the Requirements of the standards of the accounting and financial accountability of the public sector, is analyzed and compared. The two correspondences of two accountancy systems of property accounts for registration of economic events are made in the supplements. The work is finished with the conclusions concerning reform, long-term material property accountancy, the offers for more effective realization of the reform are supposed.

**The key words:** public sector, long-term material property, devaluation of property, sponsorship funds, real value of property.

Muliuolienė D.

Ilgalaikio turto apskaitos pokyčiai viešajame sektoriuje

Viešojo administravimo veiklos audito specializacijos magistro baigiamasis darbas

Vadovas doc. dr. G. Černius

Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas

2008. - 75 p.

## SANTRAUKA

Lietuvoje vykdoma viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reforma, kurios tikslas sudaryti teisingas, administracines ir finansines sąlygas visame viešajame sektoriuje pereiti prie apskaitos tvarkymo kaupimo principu, yra aktuali tema viešojo administravimo magistro baigiamajam darbui.

Lietuvos viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistema nėra vientisa ir turi eilę trūkumų, reglamentavimas nepakankamas ir neaiškus. Todėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos informacija ir finansinė atskaitomybė tampa nenaudinga jų vartotojams, nes nėra tiksli ir teisinga. Pagrindinė ilgalaikio materialiojo turto apskaitos problema, nagrinėjama darbe, ne visas viešojo sektoriaus turtas įtraukiamas į apskaitą ir finansines ataskaitas, o dalis įtraukiama neteisingai.

Tyrimo objektas: ilgalaikio materialiojo turto apskaita. Darbo tikslas: išanalizuoti ir įvertinti Lietuvos viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto apskaitą reglamentuojančias nuostatas ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus, pateikti esminius skirtumus ir pranašumus.

Darbe iškeltos hipotezės: viešojo sektoriaus atskaitomybės formose įrašyti turto apskaitos rodikliai, kuriems, pagal nustatytas apskaitos tvarkymo taisykles, negalima sukaupti informacijos, todėl atskaitomybė sudaroma netiksliai; registruojant ilgalaikį materialųjį turtą įsigijimo verte ir periodiškai jį perkainojant, turto apskaita atitiks Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus; ilgalaikį turtą vertinant pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatas, jo apskaita pilnai atitiks bendruosius apskaitos principus.

Darbo uždaviniai: apžvelgti priežastis, nulėmusias viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą, perėjimo problemas; apibūdinti teorinius ilgalaikio materialiojo turto grupavimo, pripažinimo ir įvertinimo aspektus; įvertinti esamą viešojo sektoriaus turto apskaitą ir pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų

reikalavimus; palyginus esamą ir būsimąją apskaitos sistemas, nurodyti pagrindinius ilgalaikio materialiojo turto apskaitos skirtumus ir reformuotos sistemos pranašumus; numatyti apskaitos perspektyvas ir pateikti pasiūlymus perėjimo prie apskaitos pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus problemoms spręsti.

Darbo tyrimo metodika: mokslinės ir metodinės literatūros analizė, lyginimo metodas.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys: teorinėje dalyje nagrinėjami viešojo sektoriaus ilgalaikio materialiojo turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo principai, su turto apskaita susietos sąvokos, turto grupavimo, pripažinimo ir įvertinimo aspektai. Metodologinėje dalyje analizuojama, lyginama ir vertinama Lietuvos viešojo sektoriaus turto apskaita pagal galiojančius teisės aktus ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus, prieduose pateikiamos dviejų apskaitos sistemų turto apskaitos sąskaitų korespondencijos ūkiniams įvykiams registruoti. Nagrinėjamos perėjimo prie naujojo sąskaitų plano, paremto kaupimo principu, ir sąskaitų likučių perkėlimo problemos. Patvirtintos iškeltos hipotezės. Trečiojoje dalyje pateikiamos išvados apie reformą, ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, teikiami pasiūlymai efektyvesniam reformos įgyvendinimui.

Mulioliienė D.

Changes of a long-term property in the public sector

Final master work of specialization of public administration activity audit

Instructor doc. dr. G. Černius

Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of economics and management of finances

2008. – 75 p.

## SUMMARY

The reform of accountancy and financial accountability system of the public sector is being performed in Lithuania, the purpose of which is to create legal, administrative and financial conditions in whole the public sector to turn to account management by principle of accumulation.

The Lithuanian accountancy and financial accountability system of public sector isn't solid and has a line of defects, the regulation is not satisfactory and clear. Therefore, the information of accountancy and financial accountability becomes useless for their customers, because it is not correct and right. The main problem of the long-term material property, which is explored in this work, is the fact that not all the property is included into the accountancy and financial accounts, and a part of it is included wrong.

The object of exploration: the accountancy of a long-term material property. The purpose of the work: to analyze and evaluate the rules regulating the accountancy of a long-term material property of the public sector of Lithuania and the requirements concerning the Standards of the accountancy and financial accountability system of the public sector, to provide their essential differences and similarities.

The hypotheses raised in the work: the indices of property accountancy written in the forms of accountability of the public sector, for which it is impossible, according to the established rules of accountancy management, to accumulate any information, therefore, the accountability is created incorrect; in case of registration of a long-term material property by value of purchase, while it is periodically revalued, the property accountancy accords with the International requirements of accountability standards of the public sector; while evaluating the property according to the Rules of accountancy and financial accountability of the public sector, its accountancy completely accords with the general accountancy principles.

The tasks of the work: to view the reasons, which have caused the reform of accountancy and financial accountability system of public sector, the problems of turning; to describe the theoretical aspects of grouping, acknowledgment and evaluation of a long-term material property; to evaluate the current property accountancy of the public sector and the Requirements

of the standards of the accountancy and financial accountability of the public sector; to compare the accountancy systems, to point the main differences of the accountancy of a long-term material property and the advantages of the reformed system; to suppose the perspectives of accountancy and to offer suggestions of turning to the accountancy according to the Standards of the accounting and financial accountability system of the public sector, to solve the problems.

The exploratory method of work: the analysis of scientific and methodical literature, the method of comparison.

The final master work consists of three parts: in the theoretical part the principles of management, use of a long-term material property and its disposal, also the concepts connected with the property accountancy, the aspects of grouping, acknowledgment and evaluation aspects are analyzed. In the methodological part the accountancy of the public sector of Lithuania according to the efficient legal acts and the Requirements of the standards of the accounting and financial accountability of the public sector, is analyzed and compared, the supplements provide the correspondences of two accountancy systems of property accounts for registration of economic events. The problems of turning to a new accountancy plan, based on the principle of accumulation, and the ones concerning transfer of bank-balances are analyzed. The raised hypotheses confirmed. In the third part the conclusions concerning reform, long-term material property accountancy are confirmed, the offers for more effective realization of the reform are supposed.

**P R I E D A I**



## NEMOKAMAI GAUTO TURTO SĄSKAITŲ KORESPONDENCIJOS

OPERACIJOS TURINYS	DEBETU OJAMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDIT UOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
1)Gautas naujas IMT paramos būdu registruojamas apskaitoje	01X	Ilgalaikis turtas	250	Ilgalaikio turto fondas	50 000
2)Gautas neatlygintinai iš kitų biudžetinių įstaigų registruojamas apskaitoje	01X	Ilgalaikis turtas	250	Ilgalaikio turto fondas	100 00
Gaunamas nusidėvėjimas	250	Ilgalaikio turto fondas	020	Materialiojo turto nusidėvėjimas	50 000

## ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO IR FINANSAVIMO REGISTRAVIMAS APSKAITOJE

OPERACIJOS TURINYS	DEBETU OJAMOS SĄSKAITOS NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDIT UOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojama IMT įsigijimo savikaina	01x 200 210	IMT	250	Ilgalaikio turto fondas	100 000
		Išlaidos iš biudžeto	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	100 000
		Išlaidos iš kitų šaltinių biudžeto			
1)Viešojo sektoriaus subjektas už IMT sumoka per valstybės išdą (VBAMS)	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	100 000
	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	230	Finansavimas iš biudžeto	100 000
2)Už IMT sumoka viešojo sektoriaus subjektas per banką. Registruojamas gautas finansavimas	10	Biudžetinių lėšų sąskaita banke	230	Finansavimas iš biudžeto	100 000
Registruojamas apmokėjimas tiekėjams	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	10	Biudžetinių lėšų	100 000

				sąskaita banke	
--	--	--	--	----------------	--

## 3 PRIEDAS

ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO, ATVEŽIMO IR MONTAVIMO DARBŲ APSKAITOS  
BUHALTERINIAI ĮRAŠAI

OPERACIJOS TURINYS	DEBETU OJAMOS SĄSKAI TOS NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDIT UOJAM OS SĄSKAI TOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Gautas IMT iš tiekijų	200	Išlaidos iš biudžeto	150	Atsiskaitymai su tiekiėjais ir rangovais	100 000
Atvežimo išlaidos	200	Išlaidos iš biudžeto	178	Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais	100
IMT sumontavimas ir paleidimas	200	Išlaidos iš biudžeto	178	Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais	200
Apmokėta tiekėjams per valstybės išdą (VBAMS)	150	Atsiskaitymai su tiekiėjais ir rangovais	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekiėjams	100 000
Apmokėta kitiems kreditoriams	178	Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekiėjams	300
Gautas finansavimas	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekiėjams	230	Finansavimas iš biudžeto	100 300
Registruojamas IMT	01X	Ilgalaikis turtas	250	Ilgalaikio turto fondas	100 300
Metų gale uždaromas finansavimas ir nurašomos išlaidos	230	Finansavimas iš biudžeto	200	Išlaidos iš biudžeto	100 300

## ILGALAIKIO TURTO STATYBOS RANGOS BŪDU BUHALTERINIAI ĮRAŠAI

OPERACIJOS TURINYS	DEBETU OJAMOS SĄSKAIT OS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITU OJAMOS SĄSKAIT OS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Pagal tarpinius darbų atlikimo aktus pervedamos lėšos rangovams	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	100 000
Gautas finansavimas	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	230	Finansavimas iš biudžeto	100 000
Užpajamuojami dalinai atlikti darbai	019	Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas	250	Ilgalaikio turto fondas	100 000
Lygiagrečiai parodomos išlaidos	200	Išlaidos iš biudžeto	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	100 000
Pateikti dokumentai užbaigtiems darbams	019	Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas	250	Ilgalaikio turto fondas	200 000
Lygiagrečiai parodomos išlaidos	200	Išlaidos iš biudžeto	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	200 000
Apmokėta už darbus	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	200 000
Gautas finansavimas	090	Biudžeto lėšos, sumokėtos iš išdo sąskaitos tiesiogiai tiekėjams	230	Finansavimas iš biudžeto	200 000
Pastatas pridudamas eksploatuoti	01X	Ilgalaikis turtas	019	Nebaigta statyba ir ilgalaikio turto kūrimas	300 000
Metų gale uždaromas finansavimas ir nurašomos išlaidos	230	Finansavimas iš biudžeto	200	Išlaidos iš biudžeto	300 000

## 5 PRIEDAS

## ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMAS IR FINANSAVIMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJ AMOS SĄSKAITO S NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITU OJAMOS SĄSKAITO S NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojama IMT įsigijimo savikaina	120XXX1	IMT įsigijimo savikaina	691XXX ar 12102XX	Mokėtinos sumos tiekJams Išankstiniai apmokėjimai už IMT	100 000
Pateikus mokėjimo paraišką sumokėti už įsigyjama IMT, registruojamos gautinos finansavimo sumos	222XXX	Gautinos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	100 000
1) Viešojo sektoriaus subjektas už IMT sumoka per valstybės išdą (VBAMS)	691XXX 41XXXXX	Mokėtinos sumos tiekJams Finansavimo sumos (gautinos)	222XXXX 42XXXXX	Gautinos finansavimo sumos Finansavimo sumos (gautos)	100 000 100 000
2) Už IMT sumoka viešojo sektoriaus subjektas per banką.	24XXXXX	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	222XXX	Gautinos finansavimo sumos	100 000
Registruojamas gautas finansavimas	41XXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	42XXXX	Finansavimo sumos (gautos)	100 000
Registruojamas apmokėjimas tiekJui	691XXX	Mokėtinos sumos tiekJams	24XXXX	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	100 000

ILGALAIKIO TURTO ĮSIGIJIMO, ATVEŽIMO IR MONTAVIMO DARBŲ APSKAITOS  
BUHALTERINIAI ĮRAŠAI (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Gautas turtas iš tiekėjų	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	12102XX	Išankstiniai apmokėjimai už IMT	100 000
Atvežimo išlaidos, išskyrus, kai gabenama viešojo sektoriaus subjekto transportu	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	100
IMT montavimas ir paleidimas	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	200
Išlaidos neįtraukiamos į savikainą, o nurašomos į sąnaudas tą ataskaitinį laikotarpį, kai IMT tampa tokios būklės, kad galima pradėti jį naudoti	87XXXX	Paprasto remonto ir eksploataavimo sąnaudos	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	400
Pateikus mokėjimo paraišką sumokėti už įsigyjamą IMT, registruojamos gautinos finansavimo sumos	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	100 700
Gavus informaciją apie atliktą mokėjimą tiekėjui, mažinama mokėtina suma ir registruojamos gautos finansavimo sumos	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	700
	12102XX	Išankstiniai apmokėjimai už IMT	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	100 000
	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	100 700

ILGALAIKIO TURTO STATYBOS RANGOS BŪDU APSKAITOS BUHALTERINIAI ĮRAŠAI  
(VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJA MOS SĄSKAITOS NR.	DEBETUOJAMO S SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJ AMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAM OS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Tarpinis apmokėjimas už darbus pagal pasirašytą aktą	1210121X	Nebaigta statyba	12102XX	Išankstiniai apmokėjimai už IMT	100 000
Pateikus mokėjimo paraišką sumokėti už išigyjamą IMT, registruojamos gautinos finansavimo sumos	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	100 000
Gavus informaciją apie atliktą mokėjimą tiekėjui, mažinama mokėtina suma ir registruojamos gautos finansavimo sumos	12102XX	Išankstiniai apmokėjimai už IMT	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	100 000
Pateikti dokumentai užbaigtiems darbams	1210121X	Nebaigta statyba	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	200 000
Pateikus mokėjimo paraišką sumokėti už išigyjamą IMT, registruojamos gautinos finansavimo sumos	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	200 000
Gavus informaciją apie atliktą mokėjimą tiekėjui, mažinama mokėtina suma ir registruojamos gautos finansavimo sumos	691XXXX	Mokėtinos sumos tiekėjams	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	200 000
Registruojamas IMT išigijimo savikaina	12XXX1	IMT išigijimo savikaina	1210121X	Nebaigta statyba	300 000

## 8 PRIEDAS

## NEMOKAMAI GAUTO TURTO REGISTRAVIMAS IR FINANSAVIMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJ AMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJ MOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas nemokamai gautas IMT ne iš viešojo sektorius subjekto	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	427XXXX	Finansavimo sumos iš kitų šaltinių (gautos)	100 000
Registruojamas nemokamai gautas IMT iš viešojo sektorius subjekto	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	50 000
Registruojamas už simbolinį mokestį gautas IMT	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	20 000
			69532XX	Kitos mokėtinės sumos	1
			427XXXX	Finansavimo sumos iš kitų šaltinių	49 999
Pateikus mokėjimo paraišką sumokėti už įsigijimą IMT, registruojamos gautinos finansavimo sumos	222XXXX	Gautinos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	1
			69532XX	Kitos mokėtinės sumos	1
Gavus informaciją apie atliktą mokėjimą tiekėjui, mažinama mokėtina suma ir registruojamos gautos finansavimo sumos	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautinos)	41XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	1

## 9 PRIEDAS

## REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJ AMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUO JAMOS SĄSKAITO S NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas IMT nusidėvėjimas	8703XXX	IMT nusidėvėjimo sąnaudos	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	200
Pripažįstamos finansavimo pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	200

## 10 PRIEDAS

## REGISTRUOJAMI ILGALAIKIO TURTO MAINAI (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETU OJAMOS SĄSKAIT OS NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUO JAMOS SĄSKAITO S NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas mainais atiduodamo IMT nuvertėjimas (tik tuo atveju, jei mainais atiduodamo IMT tikroji vertė yra mažesnė nei jo likutinė vertė)	8709XXX	Nuvertėjimo, nurašytų sumų, atidėjimų sąnaudos	12XXXX3	IMT nuvertėjimas	100 000
Pripažįstamos finansavimo pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	100 000
Nurašomas mainais atiduodamas IMT vienetas ir registruojamas mainais IMT vienetas (mainais atiduodamo turto tikraja verte)	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	100 000
	12XXXX3	IMT nuvertėjimas			
	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina			



--	--	--	--	--	--

## 11 PRIEDAS

## REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUVERTĖJIMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJAMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas IMT nuvertėjimas	8709XXX	Nuvertėjimo, nurašytų sumų, atidėjimų sąnaudos	12XXXX3	IMT nuvertėjimas	100 000
Pripažįstamos finansavimo pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	100 000
Registruojamas IMT nuvertėjimo nusidėvėjimas	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	8703XXX	IMT nusidėvėjimo sąnaudos	100 000
Mažinamos pripažintos finansavimo pajamos	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	100 000

## 12 PRIEDAS

## REGISTRUOJAMAS ILGALAIKIO TURTO NUVERTĖJIMO PANAIKINIMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJAMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Mažinamas IMT nuvertėjimas	12XXXX3	IMT nuvertėjimas	8709XXX	Nuvertėjimo, nurašytų sumų, atidėjimų sąnaudos	50 000
Mažinamas IMT nuvertėjimo nusidėvėjimas	8703XXX	IMT nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	12XXXX4	IMT nusidėvėjimas	20 000
Mažinamos pripažintos		Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui		Finansavimo sumos (gautos)	

finansavimo pajamos	701XXXX	išgyti pajamos	42XXXXXX		30 000
---------------------	---------	----------------	----------	--	--------

## 13 PRIEDAS

**ESMINIO TURTO PAGERINIMO DARBŲ, FINANSUOJAMŲ IŠ SUDĖTINIŲ FINANSAVIMO  
ŠALTINIŲ, BUHALTERINIAI ĮRAŠAI**

<b>OPERACIJOS TURINYS</b>	<b>DEBETUO JAMOS SĄS. NR.</b>	<b>DEBETUOJAM OS SĄSKAITOS PAVADINIMAS</b>	<b>KREDITU OJAMOS SĄSKAIT OS NR.</b>	<b>KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS</b>	<b>SUMA LT</b>
Gautas finansavimas					
1) iš biudžeto	090	Valstybės biudžetas	230	Finansavimas iš biudžeto	10 000
2) iš kitų šaltinių	112	Kitos lėšos	232	Finansavimas iš kitų šaltinių	5 000
3) pagal pavedimus	110		176	Atsiskaitymai už pavedimų lėšas	2 000
Pateikta sąskaita apmokėjimui už darbus					
1) parodomos rekonstravimo išlaidos iš biudžeto	200	Išlaidos iš biudžeto	150	Atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais	10 000
2) išlaidos iš kitų šaltinių	201	Išlaidos iš kitų šaltinių	178	Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais	5 000
3) išlaidos iš pavedimų lėšų	214	Pavedimų lėšų išlaidos	178	Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais	2 000
Lygiagrečiai antrų įrašų IMT kūrimo darbai užpajamuojami	019	Ilgalaikio turto kūrimas	250	Ilgalaikio turto fondas	17 000
Darbų vertė prijungiama prie IMT vertės	01X	Ilgalaikis turtas	019	Ilgalaikio turto kūrimas	17 000

## 14 PRIEDAS

## ILGALAIKIO TURTO NURAŠYMAS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJAMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas ataskaitinio mėnesio IMT nusidėvėjimas	8703XXX	IMT nusidėvėjimo sąnaudos	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	200
Pripažįstamos finansavimo pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	200
IMT nurašomas į sąnaudas	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	100 000
	12XXXX3	IMT nuvertėjimas			
	8709XXX	Nuvertėjimo, nurašytų sumų, atidėjimų sąnaudos			
Pripažįstamos finansavimo pajamos (jei IMT išgytas iš finansavimo sumų)	42XXXXX	Finansavimo sumos gautos	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	200

## 15 PRIEDAS

INVENTORIZACIJOS REZULTATŲ REGISTRAVIMO APSKAITOJE  
BUHALTERINIAI ĮRAŠAI

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJAMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
1)Registruojamas IMT nurašymas įstaigos vardu	250	Ilgalaikio turto fondas	01X	Ilgalaikis turtas	10 000
2)rašomas kaltų asmenų sąskaiton	170	Gautinos sumos už turto trūkumą	01X	Ilgalaikis turtas	10 000
Sureguliuojamas ilgalaikio	250		230	Finansavimas iš biudžeto	10 000

turto fondas		Ilgalaikio turto fondas			
Dalis trūkumų išieškoma iš skolininkų	120	Biudžeto lėšos kasoje	170	Atsiskaitymai už trūkumus	2 000
Likusi trūkumų dalis nurašoma	230	Finansavimas iš biudžeto	170	Atsiskaitymai už trūkumus	8 000

## 16 PRIEDAS

ILGALAIKIO TURTO TRŪKUMAS, KAI TURTAS PRARASTAS DĖL MATERIALIAI  
ATSAKINGO ASMENS KALTĖS (VSAFAS)

OPERACIJOS TURINYS	DEBETUOJ AMOS SĄS. NR.	DEBETUOJAMOS SĄSKAITOS PAVADINIMAS	KREDITUOJ MOS SĄSKAITOS NR.	KREDITUOJAMO S SĄSKAITOS PAVADINIMAS	SUMA LT
Registruojamas IMT nurašymas	12XXXX4	IMT sukauptas nusidėvėjimas	12XXXX1	IMT įsigijimo savikaina	20 000
	12XXXX2	IMT nuvertėjimas			10 000
	2284XXX	Išieškotinos sumos už padarytą žalą			70 000
Pripažįstamos finansavimo pajamos	42XXXXX	Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX	Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos	70 000
Jei nenustatytas kaltininkas, IMT nurašomas ir pripažįstamos sąnaudos	8709XXX	Nuvertėjimų, nurašytų sumų, atidėjimų sąnaudos	2284XXX	Išieškotinos sumos už padarytą žalą	70 000

