

**UTENOS KOLEGIJOS
VERSLO IR TECHNOLOGIJŲ FAKULTETO
VERSLO IR VADYBOS KATEDROS
BUHALTERINĖS APSKAITOS STUDIJŲ PROGRAMA**

TVIRTINU

Dekanė

doc. Regina Bagdonavičienė

2015-06-05

**UAB „BALTUKMĖ“ ILGALAIKIO TURTO APSKAITA,
PANAUDOJIMO EFEKTYVUMAS**

BAIGIAMASIS DARBAS

Darbo autorė

BA-11I gr. studentė

Diana Mackonienė

2015-05-27

Recenzentė

Lektorė

Loreta Bagdanavičienė

2015-06-03

Darbo vadovė

Asistentė

Rima Taraškevičienė

2015-05-27

TURINYS

SANTRAUKA	3
SUMMARY	4
ĮVADAS	5
1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖ APSKAITA IR APMOKESTINIMAS	7
1.1. Ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijai	7
1.2. Ilgalaikio materialiojo turto grupės.....	9
1.3. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nustatymas	11
1.4. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas ir priskyrimas leidžiamiesiems atskaitymams	14
1.5. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstrukcijos išlaidų apskaita.	19
1.6. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas.....	20
1.7. Pagal lizingo sutartį įsigyto turto apskaita ir mokestiniai ypatumai.....	21
1.8. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas ir netekimas: apskaita ir mokestiniai ypatumai..	22
2. NEMATERIALIOJO TURTO FINANSINĖ APSKAITA	24
3. ILGALAIKIO TURTO PANAUDOJIMO EFEKTYVUMAS	27
4. UAB „BALTUKMĖ“ ILGALAIKIO TURTO ANALIZĖ, PANAUDOJIMO EFEKTYVUMAS	29
4.1. UAB „Baltukmė“ veikla ir ilgalaikio turto apskaitos analizė	29
4.2. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto panaudojimo efektyvumas.....	34
IŠVADOS	38
LITERATŪRA IR ŠALTINIAI	40
PRIEDAI	42
1. Priedas. UAB „Baltukmė“ 2012 metų Pelno (nuostolio) ataskaita	43
2. Priedas. UAB „Baltukmė“ 2012 metų Balanso ataskaita.....	44
3. Priedas. UAB „Baltukmė“ 2013 metų Pelno (nuostolio) ataskaita	45
4. Priedas. UAB „Baltukmė“ 2012 metų Balanso ataskaita.....	46
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	
1 pav. Turto priskyrimo ilgalaikiam sąlygos	7
2 pav. UAB „Baltukmė“ pardavimai procentais pagal prekių asortimentą	29
3 pav. . UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu	30
4 pav. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto grupių dinamika 2011 m. – 2013 m., Lt...	34
5 pav. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas kartais 2011 m. – 2013 m....	35

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu	30
2 lentelė. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto struktūra	32
3 lentelė. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2011 m. – 2013 m.	33
4 lentelė. UAB „Baltukmė“ transportavimo pajamos ir sąnaudos per metus.....	36
5 lentelė UAB „Baltukmė“ investicinio projekto atsipirkimas....	37

SANTRAUKA

Diana Mackonienė. UAB „Baltukmė“ įmonės ilgalaikio turto apskaita, panaudojimo efektyvumas.: Buhalterinės apskaitos studijų programos studentės baigiamasis darbas. Vadovė: Rima Taraškevičienė, Utenos kolegija, Verslo ir technologijų fakultetas, Verslo ir vadybos katedra. – Utena, 2015.03.15

Temos aktualumas. Kiekvienos įmonės pagrindinis ir galutinis tikslas – uždirbti bei didinti pelną. Pelno reikia įmonės finansiniam pajėgumui palaikyti, veiklos plėtrai ir tęstinumui užtikrinti bei dividendų kaupimui įmonės savininkams. Net ir klestinti įmonė, dėmesį turėtų skirti turimo ilgalaikio turto analizei, jo panaudojimo efektyvumui. Šiais laikais be kapitalo ir nuosavybės neįmanoma jokia teisėta ekonominė veikla. Kapitalas daro apyvartą, dalyvauja gamybos ir prekybos procese, mainuose, kad jo savininkas gautų pelną. Naujų įmonių steigimas prasideda nuo kapitalo formavimo – visi projektai, technologijos, medžiagos, statiniai, vadovaujantis atitinkamomis procedūromis, įvertinami ir įgyja savo pradinę vertę. Įmonei veikiant ir siekiant savo tikslų, kapitalo sudėtis ir vertė keičiasi. Tam, kad būtų užtikrinta pelninga ūkio subjekto veikla, reikalingas optimalus turto dydis, struktūra, reikiama atskirų turto rūšių dinamika, kruopšti apskaita ir būklės analizė. Kiekvienas ūkio subjektas turi tiksliai žinoti, kokio dydžio turtu kiekvienu laiko momentu jis disponuoja.

Baigiamojo darbo objektas - UAB „Baltukmė“ ilgalaikis turtas.

Darbo tikslas - išanalizuoti UAB „Baltukmė“ ilgalaikio turto apskaitą ir įvertinti jo panaudojimo efektyvumą įmonės veikloje.

Pirmoje dalyje atliekama mokslinės literatūros, straipsnių medžiagos analizė, palyginimas ir apibendrinimas apie tai, kaip įvairių autorių darbuose atspindimas ilgalaikio materialiojo turto apskaitos vedimas, jo atvaizdavimas finansinėse ataskaitose, tvarkant apskaitą pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą, Tarptautinių apskaitos standartų, Europos Sąjungos direktyvų reikalavimus, VAS ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais apskaitos vedimą, organizavimą bei finansinės atskaitomybės rengimą.

Antroje dalyje apibūdinama nematerialiojo ilgalaikio turto finansinė apskaita.

Trečioje dalyje analizuojamas ilgalaikio turto panaudojimo efektyvumas.

Ketvirtoje tyrimo dalyje nagrinėjama UAB „Baltukmė“ ilgalaikio turto struktūra, dinamika, registravimo ypatumai ir nustatomas panaudojimo efektyvumas.

Atliktos analizės rezultatai leido padaryti tokias pagrindines išvadas, kad įmonės turte materialusis turtas sudaro didžiąją turto dalį. Įmonės veiklos efektyvumo didinimui, kiekvienoje įmonėje turi būti periodiškai atliekama turto būklės, panaudojimo analizė.

SUMMARY

Diana Mackonienė. UAB Baltukmė company fixed asset accounting, utilization efficiency .: Accounting degree student thesis. Leader: Rima Taraškevičienė, Utena College of Business and Technology, Faculty of Business and Management Department, part time studies. - Utena, 03.15.2015.

Relevance of the topic. Each company's main and final goal - to earn and increase profits. Profit companies need to maintain financial strength, business development and to ensure the continuity and the accumulation of dividends to the owners. Even thriving company should focus on the analysis of existing fixed assets, the use of performance. Nowadays, in addition to capital and equity can be no legitimate economic activity. Capital makes the turnover involved in the production and marketing process, exchange that the owner receives profits. Creation of new businesses starting from capital formation - all designs, technologies, materials, constructions, following the relevant procedures, evaluated and acquires its original value. The company is running and achieving its goals, capital structure and value change. In order to ensure a profitable entity activity requires optimal asset size, the structure, the required dynamics of the individual asset classes, careful monitoring and analysis of the situation. Each operator must know exactly how much property each time it is disposed of.

Final work object - JSC "Baltukmė, fixed asset accounting, recovery efficiency.

Aim of the work - to analyze the's UAB "Baltukmė" of long-term's asset accounts and to assess the his efficiency of the use the leader of company the activities of.

In the first part of the scientific literature, articles, materials analysis, comparison and summary of how various authors reflected in property, plant and record keeping of its representation in the financial statements, management accounts in accordance with the Republic of Lithuania Law on Accounting, International Accounting Standards, the European Union directives, CPS and other legal acts regulating accounting management, organization and financial reporting.

The second part describes the intangible fixed assets of financial accounting.

The third part analyzes the effectiveness of the use of fixed assets.

The fourth part of the study pending "Baltukmė" fixed asset structure, dynamics, recording features and determined use efficiency.

IVADAS

Temos aktualumas. Ilgalaikis materialusis turtas – tai materialusis turtas, kuris teikia įmonei ekonominės naudos, naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę. Ilgalaikio materialiojo turto formavimui, apskaitai ir analizei turi būti skiriamas ypatingas dėmesys.

Probleminis temos klausimas. Ilgalaikio turto apskaitos nagrinėjimo būtinybė kyla dėl turto įvairovės, naudos įmonei. Kiekvienas turtas turimas įmonėje turi būti apskaitomas. Būtina susipažinti su ilgalaikio materialiojo turto apskaita, įsigilinti į skirtingas operacijas atliekamas su šiuo turtu, kad būtų galima teisingai jas užregistruoti. Tik teisingai atvaizdavus ūkines operacijas, vartotojai gaus išsamią ir patikimą informaciją apie įmonės turimą ilgalaikį materialųjį turtą, jo vertę, naudingumą. Be to, teisingai vedama ilgalaikio materialiojo turto apskaita ir jos pagalba atlikta analizė turi įtakos kokybiškos informacijos apie įmonės rezultatus gavimui ir atitinkamų valdymo sprendimų priėmimui, kurie savo ruožtu įtakoja įmonės veiklos efektyvumą. Pažymėtina, kad be geros, kruopščios bendrovės vedamos finansinės apskaitos neįmanoma ir optimali analizė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita turi būti tvarkoma remiantis 12 – Verslo apskaitos standarto (toliau – VAS) “Ilgalaikis materialusis turtas” nuostatomis.

Ilgalaikio turto apskaitos rezultatai turi didelę įtaką ir mokesčių apskaičiavimui, kas taip pat labai svarbu kiekvienai įmonei, nes teisingas mokesčių apskaičiavimas bei savalaikis mokėjimas yra įmonės pareiga valstybei bei tolesnės veiklos pagrindas.

Darbo objektas - UAB „Baltukmė“ ilgalaikis turtas.

Darbo tikslas - išanalizuoti UAB „Baltukmė“ ilgalaikio turto apskaitą ir įvertinti jo panaudojimo efektyvumą įmonės veikloje.

Darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti ilgalaikio turto sampratą ir klasifikavimą.
2. Atlikti ilgalaikio materialiojo turto įkainojimo, perkainojimo, nusidėvėjimo, remonto, likvidavimo bei panaudojimo efektyvumo apskaitos analizę.
3. Atlikti UAB „Baltukmė“ ilgalaikio turto analizę ir apskaičiuoti ilgalaikio turto panaudojimo efektyvumą.

Darbo metodai:

1. Mokslinės literatūros bei įmonės buhalterinių dokumentų analizė.
2. UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenų analizė.

Darbe pasiekti studijų rezultatai:

1. Apibūdinti verslą kaip sistemą, verslo aplinką, joje vykstančius įvykius ir procesus.

2. Parengti įmonės apskaitos politiką.
3. Planuoti apskaitos tarnybos darbą.
4. Įforminti ūkines operacijas juridinę galią turinčiais dokumentais.
5. Apskaityti įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas bei sąnaudas.
6. Dirbti kompiuterinėmis apskaitos programomis.
7. Taikyti apskaitą reglamentuojančius Lietuvos Respublikos teisės aktus bei verslo apskaitos standartus (VAS).
8. Parengti finansines, mokestines, statistines ir kitas ataskaitas.
9. Vertinti ūkio subjekto finansinę būklę ir veiklos rezultatus.
10. Parengti juridinio asmens biudžetą ir verslo planą.
11. Vykdyti finansinę kontrolę.
12. Kontroliuoti apskaitos politikos nuostatų taikymą.
13. Įvertinti įvairius pardavimo būdus ir mokėti juos pavaizduoti apskaitoje.
11. Parinkti atsiskaitymo būdus ir formas pagal įvairius prekybos sandorius bei išmanyti tarptautinės prekybos finansavimo būdus ir galimas rizikas.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, 4 dalys, išvados, 24 pozicijų literatūros šaltinių sąrašas. Darbo apimtis be priedų – 42 puslapiai.

Pirmoje dalyje atliekama mokslinės literatūros, straipsnių medžiagos analizė, palyginimas ir apibendrinimas apie tai, kaip įvairių autorių darbuose apibūdinamas materialusis ilgalaikis turtas, jo pripažinimo kriterijai, struktūra.

Antroje dalyje atliekama mokslinės literatūros, straipsnių medžiagos analizė, palyginimas ir apibendrinimas apie tai, kaip įvairių autorių darbuose apibūdinamas nematerialusis ilgalaikis turtas, jo pripažinimo kriterijai.

Trečioje dalyje nagrinėjamas ilgalaikio turto panaudojimo efektyvumo apskaičiavimas.

Ketvirtoje tyrimo dalyje analizuojamas UAB „Baltukmė“ ilgalaikis turtas, jo struktūra, dinamika, panaudojimo efektyvumas.

1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖ APSKAITA IR APMOKESTINIMAS

1.1. Ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijai

Įmonių apskaitinę informaciją naudoja ne tik pačios įmonės valdymo specialistai, bet ir kiti jos darbuotojai. Nemaža dalis informacijos apie įmonės veiklą bei rezultatus domina ir išorinius vartotojus - bankai nori žinoti, ar įmonė sugebės laiku grąžinti kreditus, tiekėjams rūpi, kad jiems būtų laiku sumokėta už įmonei parduotas prekes, kiekvienam samdomam darbuotojui svarbu žinoti, ar įmonei negresia bankrotas. Svarbiausi kiekvienos įmonės atskaitomybės elementai yra turtas, pastarojo savininkai, taip pat informacija apie tai, kiek pelno įmonė sugeba uždirbti, panaudodama šį turtą.

Kiekvienos įmonės ūkinė veikla pirmiausia pasireiškia per produkcijos gamybos arba paslaugų teikimo ir jų pardavimo procesus. Nepriklausomai nuo to, ar tai nedidelė parduotuvė, ar stambi gamykla, įmonės veiklai visuomet reikalingi tam tikri ištekliai. Ekonominiais ištekliais yra laikoma visa tai, kas naudojama įmonės ūkinėje veikloje (žaliavos, įrengimai, pastatai, žemė, ant kurios pastatyti šie pastatai, darbuotojai, regiono kraštovaizdis, jei jis svarbus įmonės ūkinei veiklai). Turtu laikomi tie ištekliai, kurie turi konkretų savininką. Taip pat turtas turi duoti tam tikrą naudą tam, kas juo disponuoja bei nešti įmonei naudą, pasireiškiančią pelnu. Remiantis išvardintomis turto savybėmis galima suformuoti turto apibrėžimą:

Turtas – tai ekonominiai ištekliai, kurie turi savininką, ir kuriais disponuodama, įmonė tikisi gauti tam tikrą ekonominę naudą ateityje.¹

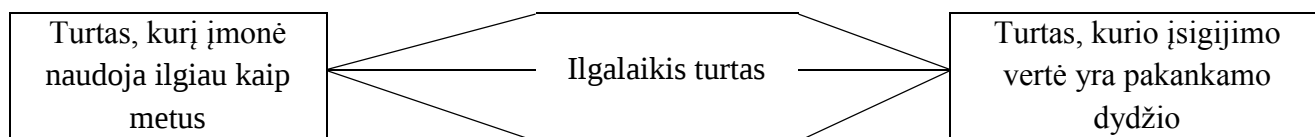
Turto sunaudojimas per laikotarpį, kurio metu uždirbamas pelnas yra pagrindinis požymis, pagal kurį turtas skirstomas į trumpalaikį ir ilgalaikį. Pagal G. Kalčinską, J. Mackevičių (2000), jei per vieną ataskaitinį laikotarpį turtas visiškai sunaudojamas, jis laikomas trumpalaikiu, o jeigu visas nesunaudojamas, - ilgalaikiu turtu. Pagrindinis ataskaitinis laikotarpis yra vieneri metai, todėl ilgalaikiu turtu laikomas tas turtas, kuris naudojamas uždirbant pajamas ilgiau negu vienerius metus. Turto skirstymas į ilgalaikį ir trumpalaikį svarbus dar ir tuo, kad šios dvi turto rūšys skirtingai panaudojamos pelno uždirbimo procese. Į parduotos produkcijos savikainą per vieną ataskaitinį laikotarpį trumpalaikis turtas įskaičiuojamas visai produkcijai pagaminti skirta verte, o sunaudoto ilgalaikio turto vertė į parduotos produkcijos savikainą įskaičiuojama dalimis.

G. Kalčinsko (2004), K. Valužio (2005), S. Palubinskienės (2005) nuomone, kaina taip pat padeda atskirti trumpalaikį turtą nuo ilgalaikio. Jeigu turtas naudojamas ir labai ilgai, bet jo kaina nereikšminga arba labai maža, toks turtas nebus laikomas ilgalaikiu (pvz.: kėdė). Jokiam

¹ Bikienė, J., Pučkienė D., (2012). Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

norminiame akte nėra tiksliai nurodyta, kokios sumos turtas laikytinas ilgalaikiu. Tai priklauso nuo įmonės dydžio ir jos veiklos pobūdžio. Įmonės vadovai patys pasirenka, nuo kurios sumos ir kokio pobūdžio turtas jų įmonėje laikomas ilgalaikiu turtu.

Vadinasi, ilgalaikiam turtui galima priskirti tokius ekonominius išteklius, kuriuos įmonė naudoja ilgiau kaip metus ir kurių įsigijimo vertė yra pakankamo dydžio.²



1 pav. **Turto priskyrimo ilgalaikiam sąlygos** (Jefimovas, B., 2008)

Priskiriant tam tikrą turtą ilgalaikiam, būtina įvertinti ir jo reikšmingumą įmonei.³

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

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

- turtas bus naudojamas ilgiau nei vienerius metus;
- pagrįstai tikimasi gauti iš jo ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais;
- galima patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
- turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikainą, nustatytą kiekvienai turto grupei;
- įmonei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.⁴

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

² Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.

³ Kalčinskis G., (2007). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

⁴ Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.

ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą, nes turto įsigijimą liudija atitinkami pirkimo arba mainų sandoriai, kuriais remiantis ji ir įvertinama (išrašomi dokumentai: sutartys, sąskaitos-faktūros).

Turto priskyrimą ilgalaikiam materialiajam reglamentuoja ir Pelnų mokesčio įstatymas (2001 12 20 Nr. IX-675):

- įmonė naudoja turtą pajamoms uždirbti (ekonominėi naudai gauti);
- įmonė ketina naudoti turtą pajamoms uždirbti ilgiau nei vienerius metus;
- turto įsigijimo kaina yra ne mažesnė už turto grupei nustatytą minimalią įsigijimo

kainą.

1.2. Ilgalaikio materialiojo turto grupės

Ilgalaikio materialiojo turto rodiklis rodo, kiek įmonėje yra materialios substancijos, t.y. apčiuopiamo ilgą laiką naudojamo turto. Tai labai svarbus dydis, nes būtent ilgalaikiu materialiuoju turtu įmonė gali garantuoti skolų bankui ar tiekėjams grąžinimą, į šį turtą paprastai orientuojasi ir akcininkai, nes jis yra vienas svarbiausių nuosavybės garantų.⁵

Materialusis turtas – fizinę formą turintis turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, valdymo tikslams arba nuomai. Tai visi mums įprasti, apčiuopiami objektai (pastatai, statiniai, mašinos, įrengimai, ilgo naudojimo įrankiai ir kt.). Toks turtas nesunaudojamas uždirbant vieno ataskaitinio laikotarpio pajamas, bet naudojamas ilgai, laipsniškai jį nudėvint ir tolygiai perkeliant nudėvėtąją dalį į įmonės veiklos sąnaudas, kad galima būtų palyginti per kiekvieną laikotarpį uždirbtas pajamas su sąnaudomis, patirtomis uždirbant šias pajamas.

Ilgalaikis turtas gali būti labai skirtingas. Jo įvairovė kartais lemia visiškai skirtingus to turto apskaitos būdus ir atvaizdavimo atskaitomybėje tvarką. Todėl ilgalaikį turtą būtina sugrupuoti į tam tikras viena rūšies klases. Metinėje finansinėje atskaitomybėje ilgalaikis turtas suskirstytas į keturias dideles grupes:

- nematerialųjį turtą;
- ilgalaikį materialųjį turtą;
- ilgalaikį finansinį turtą;
- kitą ilgalaikį turtą.

Įmonė turimą ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje užregistruoja suskirstytą pagal paskirtį. Visas ilgalaikis materialusis turtas balanse fiksuojamas tokia tvarka:

- žemė;
- pastatai ir statiniai;

⁵ Kalčinskas G., (2007). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

- mašinos ir įrengimai;
- transporto priemonės;
- kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai;
- nebaigta statyba;
- kitas materialus turtas;
- investicinis turtas (žemė, pastatai).

Taip skirstant turimą turtą yra lengviau kaupti informaciją apie skirtingas funkcijas atliekančią turtą ir prireikus, tą informaciją panaudoti įmonės valdymui. Toks, pagal paskirtį į grupes suskirstytas turtas balanse pateikiamas mažėjimo tvarka, t.y. pradedant mažiausiai likvidžiu turtu - žeme ir baigiant paprastai likvidžiausiu investiciniu turtu. Įmonė, sudarydama balansą, privalo laikytis nustatytos informacijos pateikimo tvarkos.

Žemė įmonės balanse išskiriama atskirame straipsnyje, nes ypatinga tuo, kad ji vienintelė iš materialiojo ilgalaikio turto yra nenudėvima. Apskaitoje užregistruota jos pradinė vertė nesikeičia per visą jos naudojimo laikotarpį. Pakeisti jos pradinę kainą galima tik perkainojant, pavyzdžiui, dėl infliacijos ar dėl atliktų didelių darbų, kai pagerėja žemės kokybė. Žinoma, visais atvejais svarbu tiksliai nustatyti pradinę žemės kainą, nes jos įsigijimas susijęs su įvairiomis išlaidomis, kurias patiria įmonė. Tai pirmiausiai įvairūs mokesčiai. Jei žemė perkama kartu su joje esančiu senu ir įmonei nereikalingu pastatu, tai jo nugriovimo išlaidos turi būti įskaičiuojamos į pradinę žemės vertę.

Pastatai ir statiniai apima įmonės turimus ilgalaikiam naudojimui skirtus gamybinius, administracinius bei kitokios paskirties pastatus bei statinius.

Transporto priemonės apima lengvuosius ir krovininius automobilius, autobusus, traktorius, laivus, lėktuvus bei kitas keleivių ir krovinių vežimo priemones.

Mašinos ir įrengimai yra priskiriamos jėgos mašinos, turbinos, gamybos įrengimai ir kitas panašios paskirties turtas. Tai aktyvusis įmonės ilgalaikis turtas, kuris tiesiogiai dalyvauja uždirbant pajamas.

Tas pats pasakytina ir apie **kitą įrangą, prietaisus, įrankius ir įrenginius**, kurie uždirbant pajamas naudojami pasyviai.⁶ Jiems priskiriamos, pavyzdžiui, patalpų apsaugos sistemos, įvairūs vežimėliai, keltuvai, įrankiai ir visas kitas turtas, skirtas gamybai ar prekybai aptarnauti.

Nebaigtos statybos straipsnyje kaupiamos visos išlaidos, padarytos statant objektus, kurie ateityje bus naudojami įmonės pajamoms uždirbti. Nebaigta statyba turi būti perkelta į atitinkamus ilgalaikio materialiojo turto straipsnius, pavyzdžiui: Pastatai ir statiniai, Mašinos ir įrengimai ir panašiai.

⁶ Kalčinskas G., (2007). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius

Kito nematerialiojo turto straipsnyje atspindimas kitas, dažniausiai naudojamas įmonės viduje, ilgalaikis materialusis turtas, kurio negalima priskirti kitoms materialiojo turto grupėms. Paprastai tai turtas, skirtas pačiai įmonei bei jos padaliniams administruoti.

Investicinį turtą sudaro žemė ir pastatai. Investiciniam turtui priskiriama tokia žemė ar pastatai, kurie duoda įmonei ekonominę naudą ne naudojami gamybos, prekybos ar administravimo tikslais, bet nuomojami tretiesiems asmenims arba laikomi nenaudojami, laukiant jų kainų kilimo, o vėliau – perparduodant. Todėl investiciniam turtui priskiriamas tik toks turtas, kurį planuojama perleisti bent jau po metų.

Balanse ilgalaikis materialusis turtas grupuojamas pagal jo rūšis ir naudojimo paskirtį. Vienos rūšies turtas balanse pateikiamas kartu, nesvarbu, koku būdu jis įsigytas. Kartu rodoma įmonei nuosavybės teise priklausantis turtas, pagal lizingo sutartį įsigytas turtas, naudojamas įmonės veikloje, išnuomotas ar laikinai nenaudojamas turtas.

1.3. Ilgalaikio materialiojo turto savikainos nustatymas

Ilgalaikio materialiojo turto apskaita prasideda nuo šio turto įsigijimo. Šį turtą galime pirkti, gauti dovanų, įsigyti mainais į kitą turtą ar pasigaminti patys. Ilgalaikio turto įvertinimo pagrindas visada turi būti faktinė jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, kuri dar vadinama įsigijimo (pasigaminimo) verte. Ją sudaro visos išlaidos, vienaip ar kitaip padarytos tą turtą įsigyjant (pasigaminant).

Pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą ilgalaikis materialusis turtas buhalterinėje apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma pagal sumokėtą (mokėtiną) pinigų ar pinigų ekvivalentų sumą ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertę. Visos išlaidos, susijusios su ilgalaikiu materialiojo turto vieneto įsigijimu ar pasigaminimu, jo paruošimu naudoti, turi būti įtrauktos į jo savikainą, jeigu jas galima išskirti iš bendros įmonės išlaidų sumos.⁷

TURTO PIRKIMO KAINA

+ SU PIRKIMU SUSIJĘ NEGRAŽINTINI MOKESČIAI

+ TRANSPORTAVIMO IR PARUOŠIMO NAUDOJIMUI IŠLAIDOS

= ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINA

Išlaidos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto paruošimu naudoti, gali būti šios:

- montavimo išlaidos;
- instaliavimo išlaidos;

⁷ Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universitetas.

- remonto, atlikto tam, kad turtas būtų tinkamas naudoti, išlaidos;
- išbandymo išlaidos;
- infrastruktūros ir turto registravimo išlaidos;
- žemės sklypo ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos.

Pažymėtina, jog į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis yra negražinamas. Negražinamą pridėtinės vertės mokestį įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą. Palūkanos į pastarąją neįskaitomos, jos laikomos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis.

Vadinasi, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą, perkant, sudaro jo pirkimo kaina be pirkimo nuolaidos, diskontas (jei mokant jis buvo suteiktas), ir visos išlaidos, susijusios su jo pristatymu į įmonę: pakrovimas, iškrovimas, pervežimas, sumontavimas bei kitos išlaidos, susijusios su parengimu naudoti, padarytos iki objekto naudojimo pradžios. Neteisinga būtų ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo vertę lyginti tik jo pirkimo kainai, nes perkant stambesnius įrengimus ar kt., prieš jų naudojimą patirtos papildomos išlaidos yra dažnai reikšmingos, todėl pridedamos prie pirkimo kainos ir tuo būdu padidina turto įsigijimo vertę. Todėl sąvokų „įsigijimo vertė“ ir „pirkimo kaina“ nereikėtų sutapatinti, nes įsigijimo vertė yra platesnė sąvoka, kartu apimanti ir pirkimo kainą nors kai kuriais atvejais (paprastai smulkesnėse įmonėse ir perkant nebrangų ilgalaikį turtą) įsigijimo vertė gali būti lygi pirkimo kainai.

Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo pagrindas visada turi būti jo faktinė įsigijimo savikaina, kurią sudaro visos išlaidos, vienaip ar kitaip padarytos tą turtą įsigyjant. Ši savikaina, užfiksavus ją apskaitoje, vadinama ilgalaikio turto pradine verte. Tuo pabrėžiama, kad tai yra turto vertė iki pradedant tą turtą naudoti. Įskaičiuoti ilgalaikio turto įsigijimo išlaidų į vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudas neleidžia tęsiamos veiklos principas: apskaitininkai turi laikytis prielaidos, jog pasibaigus einamajam ataskaitiniam laikotarpiui įmonės veikla nesibaigia, o tęsiasi ateityje neribotą laiką. Todėl, remiantis minėtu principu, ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis turi būti pripažinta tik ta išlaidų dalis, kuri buvo skirta to laikotarpio pajamoms uždirbti arba kurios negalima susieti nė su vienu ateinančiu ataskaitiniu laikotarpiu. O išlaidos, kurios turės uždirbti pajamas ateityje, turi būti pripažintos turtu, uždirbsiančiu įmonei pajamas ateityje. Todėl visos išlaidos (jeigu jas galima atskirti), susijusios su materialiojo turto įsigijimu, turi būti įtrauktos į šio turto savikainą.

Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo atveju tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje keliami tie patys reikalavimai pasigaminimo savikainai nustatyti. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainą sudaro šio turto gamyboje ar statyboje sunaudotų žaliavų vertė, medžiagų, komplektavimo gaminių įsigijimo savikaina, pridedant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą iki jo naudojimo pradžios. Dažniausiai

naudojamas paskirstymo pagrindas yra tiesioginis darbo užmokestis arba bendra tiesioginių išlaidų suma.

Įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gali ne tik įsigyti ar pasigaminti, bet gauti jį kitais būdais, pavyzdžiui, turtinio įnašo, dovanojimo forma, įsigyti turtą mainais ir pan. Taip įsigyto turto apskaitinė vertė negali viršyti jo tikrosios vertės. Tikroji vertė apibūdinama kaip suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti/ parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą. Kitaip tariant, tai turto rinkos kaina.

Jeigu įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna kaip savininkų turtinį įnašą, šio turto įsigijimo savikainą sudarys savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė bei visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Turtinio įnašo forma gauto turto vertė taip pat negali būti didesnė už tikrąją to turto vertę.

Įmonė gali gauti ilgalaikį materialųjį turtą neatlygintinai, t.y. turtas įmonei gali būti padovanotas. Tokio turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje (ar kitame analogiškame dokumente) patvirtinta to turto vertė, taip pat su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Šiuo atveju dovanoto turto vertė taip pat negali būti didesnė už tikrąją šio turto vertę. Jeigu dovanojimo sutartyje turto vertė nenurodyta, jo įsigijimo savikainą nustato pati įmonė, atsižvelgdama į dovanoto turto tikrąją vertę.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti įsigijamas mainais į kitą turtą. Gauto turto įsigijimo savikaina nustatoma prie į šį turtą keičiamo ilgalaikio turto likutinės vertės pridedant atsivežimo ir šio turto parengimo naudoti išlaidas, padarytas iki jo naudojimo pradžios. Įsigijimo savikainos nustatymo pagrindu gali būti imama ne turto likutinė (balansinė) vertė, bet ir mainų sutartyje nustatyta turto vertė. Dėl to, mainant turtą, gali būti tiek uždirbamas pelnas, tiek patiriamas nuostolis (kai likutinė vertė skiriasi nuo sutartyje nurodytos). Likutinė (balansinė) turto vertė imama savikainos skaičiavimo pagrindu tik tuo atveju, kai keičiamas tokios pačios ar panašios paskirties turtas. Jeigu mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, o mainomas kitos paskirties ilgalaikis materialusis, nematerialusis ar finansinis turtas, mainais gauto turto įsigijimo savikaina bus atiduodamo turto tikroji vertė, pridėjus visas su to turto mainais susijusias išlaidas, patirtas iki turto naudojimo pradžios. Kai mainų sandoryje numatyta atsiskaityti ir turtu, ir pinigais, laikoma, kad mainomas nepanašios paskirties turtas.

Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, finansinėje atskaitomybėje parodomas balansine verte, kuri skaičiuojama iš turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

1.4. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas ir priskyrimas leidžiamiems atskaitymams

Pati sąvoka „ilgalaikis turtas“ jau nusako tokio turto naudojimo įmonės veikloje esmę – tai, kad šio turto naudingosiomis savybėmis, juo teikiamomis tam tikromis paslaugomis bus galima naudotis kelerius metus. Kiekvienais metais, pasinaudojus šiuo turtu, dalis jo nurašoma, tai yra ilgalaikis turtas nudėvimas. Todėl finansinėje apskaitoje jį atspindėti tik pradine verte būtų neteisinga. Kiekvienas ilgalaikis turtas nudėvimas ir naudojamas įmonėje ribotą metų skaičių. Todėl turto įsigijimo savikaina paskirstoma per visą jo naudojimo laikotarpį ir atitinkamais apskaitos laikotarpiais nurašoma kaip nusidėvėjimo sąnaudos. Tai tolygiai besikaupiančios sąnaudos. Apskaitoje ilgalaikio turto vertės įtraukimas į sąnaudas vyksta nuosekliai ir tai atliekama skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą.

Nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios vertės paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.⁸

Įmonė pati turi nuspręsti, koks bus numatytas jos įsigyto ilgalaikio turto naudingas tarnavimo laikas, atsižvelgdama į verslo šaką, kurioje turtas naudojamas, stabilumą bei rinkos pokyčius, teisinius ir kitokius veiksnius.

Apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos, perdavus turtą naudoti, baigiamas skaičiuoti taip pat nuo kito mėnesio 1 dienos po tokio turto perleidimo, nurašymo ar pan.⁹

Įmonės veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas laipsniškai nusidėvi. Nusidėvėjimas sudėtingas ir nevienareikšmis procesas, čia visuomet svarbu susitarimo bei sąlygotumo pradai. Turtui egzistuojant per ilgesnį laiką pastebimam fiziniam nusidėvėjimui, yra ir vadinamasis moralinis nusidėvėjimas, t.y. kai dar visiškai neblogos techninės būklės verslo priemonė staiga „pasensta“, nes jos funkcijas gali atlikti sukurta nauja – našesnė ir tobulesnė kokiais nors kitais parametrais. Šį dalyką reikia prisiminti nustatant laikotarpį, per kurį į gaminamų arba parduodamų prekių savikainą bus įskaičiuota ilgalaikio turto vertė, ir vėliau tą turtą naudojant, nes jo analogų rinkoje gali atsirasti bet kuriuo momentu. Šią nuostatą gerai išryškina šiuolaikiniai kompiuteriai.

Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo laikas gali būti ribotas ir neribotas. Apskaičiuojamas tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas. Žemė priskirtina neriboto naudojimo laiko turto kategorijai, todėl jos nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

⁸ Bikutienė, J., Pučkienė, D. (2012). Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

⁹ Bikutienė, J., Pučkienė, D. (2012). Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

Bibliotekų fondų, meno kurinių, muziejų eksponatų, į kultūros vertybių registrą įtraukto ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus pastatų, nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Nenaudojamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas. (Nenaudojamu laikomas toks ilgalaikis materialusis turtas, kuris įmonėje dar nepradėtas naudoti.) Turtas taip pat gali būti nenaudojamas, jei užkonservuotas arba atliekamas ilgalaikis jo remontas. Laikinais remontuojant objektus, nusidėvėjimas skaičiuojamas.

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

Įmonė savo apskaitos politikoje turėtų aptarti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo objektus. Tai gali būti:

- atskiras turto vienetas, pavyzdžiui, kompiuteris, pastatas, transporto priemonė;
- grupė vienarūšių turto vienetų, pavyzdžiui, visi stalai ir suolai, įsigyti vienu metu, todėl jie galėtų būti nudėvimi kartu, kaip vienas objektas;
- turto vieneto sudedamoji dalis.¹⁰

Tarkim, kad apskaitos politikoje nurodyta, kad automobilyje įmontuota automagnetola į apskaitą įtraukiama kaip atskiras turto vienetas, todėl automobilio ir automagnetolos nusidėvėjimas yra skaičiuojamas atskirai.

Taigi, nusidėvėjimas skaičiuojamas remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią nusistato įmonė, atsižvelgdama į kriterijus:

- planuojamą naudingo tarnavimo laiką;
- planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką;
- technologijų bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;
- teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką;
- įmonės nusistatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę;
- nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, kai nudėvimąjį turtą tikimasi naudoti įmonėje prekėms gaminti, parduoti, paslaugoms teikti, nuomai, valdymo tikslams. Įmonės, atsižvelgdamos į savo patirtį, rinkoje susiklosčiusią padėtį, finansinės atskaitomybės tikslams pačios nustato įvairių ilgalaikio materialiojo turto grupių naudingo tarnavimo laiką ir periodiškai jį peržiūri bei dėl pasikeitusios padėties (ilgalaikio materialiojo turto modernizavimo, rinkos konjunktūros ir pan.), jį koreguoja.

¹⁰ Ivanauskienė A., (2006). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

Skaičiuojant nusidėvėjimą, svarbu nustatyti ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.

Likvidacinė vertė – tai suma, kurią įmonė tikisi gauti už turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, įvertinus būsimas likvidavimo ir perleidimo išlaidas.¹¹

Skaičiuojant nusidėvėjimą, iš turto įsigijimo (pasigaminimo) vertės atimama likvidacinė vertė. Gauta suma yra nudėvimoji ilgalaikio turto vertė.

Likvidacinė vertė skaičiuojama įvairių nenusidėvėjusių turto dalių: detalių, metalo laužo. Likvidacinės vertės ribos VAS nėra apibrėžtos, todėl įmonė gali nusistatyti pati. Nežymi likvidacinė vertė gali būti prilyginta nuliui.

Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnyje nurodyta, kad įmonės savo praktinėje veikloje gali nusistatyti (pasirinkti) ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį ir likvidacinę vertę, ne didesnę kaip 10 procentų įsigijimo kainos.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodų nuostatos finansinei apskaitai tvarkyti ir pelno mokesčiui skaičiuoti turi nemažai skirtumų. Akcentuotina, kad praktikoje dažni nesutapimai taikant finansinės apskaitos ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas dėl ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimo skaičiavimo. Skiriasi jų traktavimas finansinėje apskaitoje ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. 12-ame VAS nurodyta, kad, jei ilgalaikis turtas yra perkainojamas atsiperkamąja verte, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo naujosios vertės. Pelno mokesčio įstatyme įrašyta, kad ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimas arba amortizacija neskaičiuojami ir ilgalaikio turto vertės padidėjimas priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, o šio turto vertės sumažėjimas – neleidžiamiems atskaitymams. Minėtos pelno mokesčio skaičiavimo nuostatos lemia tai, kad ilgalaikio turto perkainojimas apmokestinamajam pelnui neturi įtakos. Tačiau, kai kurių ekonomistų nuomone, šių nuostatų teisingumas yra abejotinas. Pabrėžtina, kad praktikoje neišvengiama finansinės apskaitos ir pelno mokesčio skaičiavimo nuostatų skirtumų dėl turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdų.

Turto nusidėvėjimo sumai reguliariai paskirstyti per to turto naudingo tarnavimo laiką gali būti naudojami labai įvairūs metodai. Taikomas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti modelį, pagal kurį turto ekonominė nauda yra gaunama įmonėje. Nusidėvėjimo dydis per kiekvieną laikotarpį turi būti pripažintas sąnaudomis.

Nustačius tinkamą ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, svarbu tinkamai pasirinkti metodus, kuriais galima apskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas proporcingais arba pagreitintais metodais. Skaičiuojant nusidėvėjimą proporcingais metodais, ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainą perkeliama tolygiai per

¹¹ Ivanauskienė A., (2006). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

jo naudingo tarnavimo laikotarpį arba atsižvelgiant į pagamintų gaminių skaičių. Taikant pagreitintus ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, pirmaisiais turto naudojimo metais apskaičiuojama didžiausia nusidėvėjimo suma, vėliau – vis mažesnė.¹²

12-ajame VAS nurodyta, kad taikomi šie keturi turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdai:

- tiesiogiai proporcingas laiko požiūriu (tiesinis);
- proporcingas produkcijos kiekio požiūriu;
- metų skaičiaus;
- dvigubas - mažėjančios vertės.

Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo metodas yra paprasčiausias ir labiausias paplitęs įmonių praktinėje veikloje nusidėvėjimo skaičiavimo būdas. Skaičiuojant šiuo metodu, daroma prielaida ilgalaikio materialiojo turto objektas yra tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat ekonominę naudą. Kiekvienais metais į veiklos sąnaudas, teikiamų paslaugų ar gaminamos produkcijos savikainą įskaitoma vienoda nusidėvėjimo suma, neatsižvelgiant į ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo intensyvumą.

Metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama kaip ilgalaikio turto įsigijimo kainos ir to turto likvidacinės vertės skirtumo bei nusidėvėjimo laiko (metais) santykis:

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

N – metinė nusidėvėjimo suma,

V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina,

V₂ – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė,

T – naudojimo laikas, išreikštas metais.

Prireikus metinė nusidėvėjimo norma gali būti skaičiuojama pagal tokią formulę:

$$n = \frac{1}{T} \times 100 \%$$

n – metinė nusidėvėjimo suma procentais,

T – naudingo tarnavimo laikas.

Mėnesinė (ketvirčio) nusidėvėjimo suma skaičiuojama naudojantis tokią formulę:

$$K = \frac{N}{A}$$

K – mėnesinė (ketvirčio) nusidėvėjimo suma,

N – metinė ilgalaikio turto nusidėvėjimo suma,

¹² Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universitetas.

A – naudojimo laikas mėnesiais (ketvirčiais).

Taikant **produkcijos metodą**, apskaičiuotoji nusidėvėjimo suma priklauso nuo tam tikru ilgalaikio materialiojo turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekio. Nusidėvėjimo suma, tenkanti vienam produkcijos vienetui, skaičiuojama nudėvimąją objekto vertę dalijant iš numatomo pagaminti produkcijos kiekio. Ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma skaičiuojama per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos kiekį dauginant iš produkcijos vienetui tenkančios nusidėvėjimo sumos, t.y.:

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

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

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina,

V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė,

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

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

Produkcijos metodą rekomenduojama taikyti tada, kai turto dėvėjimasis priklauso nuo naudojimo intensyvumo. Šio metodo trūkumas – neįvertinamas moralinis turto nusidėvėjimas.

Metų skaičiaus metodas – progresyvinis (pagreitinto) skaičiavimo metodas. Metų skaičiaus metodu apskaičiuota nusidėvėjimo suma nustatoma atsižvelgus į įsigijimo savikainą, tačiau pirmaisiais naudojimo metais į produkcijos, darbų (paslaugų) savikainą įskaitoma didžiausia nusidėvėjimo suma, antraisiais – mažesnė negu pirmaisiais, o trečiaisiais ir dar vėlesniais metais – tolygiai mažėjanti nusidėvėjimo suma. Tai daroma įvertinus pasirinkta turto naudojimo laiko trukmę. Turto nusidėvėjimo suma metų skaičiaus metodu apskaičiuoja pagal formulę:

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

N – metinė nusidėvėjimo suma,

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina,

V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė,

T – naudingo tarnavimo laikas (metais);

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

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

$$N = L \times n \qquad n = \frac{100\%}{T} \times 2$$

N – metinė nusidėvėjimo suma,

L – ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė,

n – nusidėvėjimo procentas,

T – naudingo tarnavimo laikas (metais).

Metų skaičiaus ir dvigubas (mažėjančios vertės) metodai nerekomenduojami apskaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą finansinės atskaitomybės sudarymo tikslais. Išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga siekiant teisingai parodyti įmonės ūkinės komercinės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą.

Pagal pateiktus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, matome, kad skirtingais metodais apskaičiuotos nusidėvėjimo sumos yra nevienodos. Skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, svarbu teisingai įvertinti jo naudingo tarnavimo laiką, parinkti metinę nusidėvėjimo normą. Ataskaitiniam laikotarpiui tenkančios nusidėvėjimo sąnaudos turi kuo tiksliau ir realiau atitikti iš to turto gaunamą ekonominės naudos kitimą.

Įmonė privalo nuolat sekti naudojamo ilgalaikio turto teikiamos ekonominės naudos pasikeitimus ir keisti ilgalaikio turto tarnavimo laiką ar nusidėvėjimo skaičiavimo metodiką.¹³

1.5. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstrukcijos išlaidų apskaita

Siekdamos užtikrinti saugų ir patikimą naudojimąsi ilgalaikiu materialiuoju turtu, ilgesnį jo naudingo tarnavimo laiką ir norėdamos iš to gauti ekonominės naudos, įmonės yra priverstos daryti eksploatacijos, remonto ar rekonstrukcijos išlaidas. Tai viena iš ilgalaikio materialiojo turto ypatybių – jį naudojant neišvengiamai patiriama papildomų išlaidų. Šias išlaidas galima skirstyti į tris pagrindines grupes:

- išlaidos, sudarančios sąlygas turtui funkcionuoti. Jos vadinamos eksploatacinėmis išlaidomis;
- išlaidos, būtinos palaikyti turto fizinę būklę. Jos vadinamos smulkaus remonto išlaidomis;
- išlaidos, skirtos turtui tobulinti, atnaujinti. Jos vadinamos rekonstrukcija ir stambiais remonto darbais.

Turto remonto tikslai – jo naudingųjų savybių palaikymas, atstatymas, esamų pagerinimas ar papildymas naujomis. Paprastai smulkūs remonto darbai skirti tik turto naudingosioms savybėms išsaugoti ir finansinėje apskaitoje priskiriami ataskaitinio laikotarpio

¹³ Ivanauskienė A., (2006). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

sąnaudoms. Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąjį pelną. Jeigu dėl avarijos ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, remonto išlaidos turi būti sumažintos kompensuojama suma.

Turto būklę atstatantys ar pagerinantys remonto darbai yra sudėtingesni ir kainuoja brangiau, tokie kaip rekonstrukcija. Jei remontas pailgino ilgalaikio turto naudojimo laiką arba pagerino jo savybes, tai atliktų pertvarkymo darbų išlaidų suma didinama suremontuoto turto įsigijimo savikaina. Nusidėvėjimas rekonstruotam turtui vėliau skaičiuojamas nuo naujos vertės, dėl to reikia pakoreguoti ir nusidėvėjimo normą. Ji tikslinama atsižvelgiant į atliktų darbų pobūdį ir rezultatą:

- jeigu po rekonstrukcijos pagerėja esamos turto naudingosios savybės ar atsiranda naujų, tačiau planuojamas turto naudingo tarnavimo laikotarpis nepasikeičia – nusidėvėjimo norma didinama tiek, kad padidėjusi turto įsigijimo savikaina būtų nudėvėta per anksčiau turtui nustatytą naudingo tarnavimo laikotarpį;

- jei po turto rekonstrukcijos pagerėja jo naudingosios savybės ir pailgėja naudingo tarnavimo laikotarpis - nusidėvėjimo norma tikslinama taip, kad padidėjusi turto įsigijimo savikaina būtų nudėvėta per naujai įvertintą metodą.¹⁴

Nusidėvėjimas rekonstruotam turtui nuo naujos vertės pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos po rekonstrukcijos darbų užbaigimo ir atitinkamo jų įforminimo. Kai turto rekonstrukcijos darbai trunka ilgiau nei metus, jie laikomi atliktais tą ataskaitinį laikotarpį, kurį darbai užbaigiami ir atitinkamai įforminami. Jeigu turtas remontuojamas etapais ir sudaromi tarpiniai darbų perdavimo-priėmimo aktai, šių darbų vertė priskiriama to laikotarpio, kurį tokie dokumentai pasirašomi, išlaidoms. Planuojant ilgalaikius ir brangius remontus, reikia įvertinti ne tik jų apimtį bei pradžią, bet ir remonto darbų nuoseklumą, jų pabaigą.

1.6. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas

Tarptautiniuose ir nacionaliniuose apskaitos standartuose ilgalaikio materialiojo turto įkainojimui nurodyti du būdai:

- savikaina;
- perkainota verte.

Taikant ilgalaikio materialiojo turto apskaitos įsigijimo savikaina būdą, įsigytas turtas apskaitoje registruojamas ir toliau apskaitomas remiantis jo faktine įsigijimo savikaina. Finansinėje atskaitomybėje toks turtas parodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš įsigijimo atimant per visą turto naudojimo įmonėje laikotarpį sukaupytą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

¹⁴ Kalčinskas, G., Černius, G., Cicėnas, V. ir kt. (2000). Buhalterio žinynas. Vilnius: Pačiolis.

Pasirinkus perkainotos vertės būdą, ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau periodiškai perkainojamas ir apskaitoje registruojamas perkainota verte, o finansinėje atskaitomybėje parodomas balansine verte. Balansinė ilgalaikio materialiojo turto vertė apskaičiuojama iš perkainotos vertės atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.¹⁵

Lietuvių kalbos žodyne žodis „perkainoti“ apibūdinamas taip: nustatyti naują prekės kainą. Todėl galima teigti, kad ilgalaikio materialaus turto perkainojimas – tai jo naujos vertės nustatymas. 12 – ajame VAS yra nurodyti dvejopi ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatai: turto vertės padidėjimas ir turto vertės sumažėjimas. Pirmuoju atveju, t.y. esant turto vertės padidėjimui, sudaromas perkainojimo rezervas arba jis padidinamas (jeigu buvo šio rezervo likutis). Esant turto sumažėjimui yra pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostolis dėl vertės sumažėjimo, jei šis turtas anksčiau nebuvo perkainotas didinant jo vertę. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad turto vertės sumažėjimas turi būti registruojamas apskaitoje ir taikant ilgalaikio materialiojo turto apskaitos įsigijimo savikaina būdą. Vadinasi, turto nuvertinimas, t.y. nukainojimas, galimas taikant abu paminėtus ilgalaikio turto įvertinimo būdus, o turto vertės padidinimas – tik taikant perkainotos vertės būdą.

Turtą apskaitant perkainota verte, ilgalaikio materialiojo turto perkainojimą reikia atlikti reguliariai, kad turto balansinė vertė finansinės atskaitomybės sudarymo dieną reikšmingai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės, t. y. turto balansinė vertė turi būti padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės. Turtas perkainojamas ne rečiau kaip kas penkeri metai. Jeigu ilgalaikio materialiojo turto (viso ar tam tikros jo grupės) tikroji vertė nuolat reikšmingai kinta, tokį turtą reikia perkainoti dažniau. Turto tikrąją vertę gali nustatyti turto vertintojai, kvalifikuoti darbuotojai ar kiti ekspertai, atlikdami specialius skaičiavimus.

Siekiant išvengti atrankinio turto vertės perkainojimo, perkainojant bent vieną ilgalaikio materialiojo turto vienetą, turi būti perkainojama ir visa turto, kuriam tas vienetas priklauso, grupė. Visas priskiriamas vienai turto grupei turtas turi būti perkainojamas tuo pačiu metu, kad finansinėje atskaitomybėje nebūtų pateikiamos vertės, nustatytos skirtingomis datomis, nes ataskaitose pateikiama informacija turi būti palyginama laiko požimiui. Tačiau nedraudžiama turto grupės vienetus perkainoti ir paeiliui, jeigu perkainojimas bus užbaigtas per trumpą laiką.

1.7. Pagal lizingo sutartį įsigyto turto apskaita ir mokestiniai ypatumai

Praktikoje dažnai pasitaiko dar viena turto įsigijimo forma – lizingas. Lizingas - tarptautinis žodis, kilęs iš anglų kalbos, reiškiantis nuomą.

¹⁵ Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.

Pagal lizingo sutartį lizingo davėjas (t.y. nuomotojas) už tam tikrą užmokestį perduoda lizingo gavėjui (t.y. nuomininkui) teisę valdyti ir naudoti ilgalaikį turtą su sąlyga, kad sumokėjus visą lizingo sutartyje numatytą kainą, turtas pereis lizingo gavėjo nuosavybėn.¹⁶

Pagal lizingo sutartį įmonė A (davėjas), kuriai nuosavybės teise priklauso turtas, perduoda įmonei B (gavėjui) šį turtą, kuri įgyja teisę jį valdyti ir naudoti. Tai reiškia, kad lizingo gavėjas gali pasiimti ir visą turto teikiamą ekonominę naudą. Svarbus lizingo ypatumas yra tas, kad kartu su nauda įmonė A (davėjas) įmonei B (gavėjui) perduoda ir su turtu susijusią riziką. Rizikos perdavimas reiškia, kad įmonė B (gavėjas) atsako už turtą. Pagal finansinio lizingo sutartį valdomas turtas prilyginamas nuosavam turtui. Tokio turto įsigijimo savikaina užfiksuota nuomos sutartyje, o už išperkamą nuomą mokamos palūkanos netraukiamos į šio turto savikainą, o priskiriamos atitinkamo laikotarpio finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms, nes ilgalaikis turtas naudojamas įmonės veikloje, uždirbdamas pajamas.

1.8. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas ir netekimas: apskaita ir mokestiniai ypatumai

Ilgalaikio materialiojo turto likvidavimo ir nurašymo priežasčių yra labai daug. Pagrindiniai ilgalaikio materialiojo turto netekimo atvejai yra šie:

- nebetinkamo naudoti ilgalaikio materialiojo turto likvidavimas;
- perleidimo tretiesiems asmenims;
- dėl stichinių nelaimių ir vagysčių.

Atsižvelgiant į konkrečią situaciją, nurašymo rezultatas gali būti pelnas arba nuostoliai.¹⁷

Likviduojant, perleidžiant ar prarandant ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitoje turi būti nurašoma turto įsigijimo savikaina, sukauptas nusidėvėjimas, anksčiau užregistruoti to turto vertės padidėjimai ar sumažėjimai, registruojamos turto netekimo išlaidos, parodomos gautos dėl turto perleidimo pajamos ir apskaičiuojamas pelnas (ar nuostoliai) dėl ilgalaikio materialiojo turto netekimo.

Nurašius visiškai nudėvėtą turtą, gautos dalys ar medžiagos, kurios gali būti sunaudotos įmonės veikloje, registruojamos kaip atsargos, grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo, jei likvidacinė vertė mažesnė – ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo. Gautas pelnas ar nuostolis iš ilgalaikio materialiojo turto netekimo nėra pagrindiniai įmonės veiklos rezultatai. Ilgalaikio materialiojo turto

¹⁶ Kalčinskas G., (2007). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

¹⁷ Ivanauskienė A., (2006). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

nurašymo rezultatas likviduojant priklauso nuo to, ar nurašomas visiškai, ar nevisiškai nudėvėtas turtas ir ar gaunama iš to turto kokių nors materialinių vertybių (pvz.; metalo laužo ar atsarginių dalių ir pan.), ar tokio turto negaunama.

Jei nurašius (likvidavus) visiškai nudėvėtą turtą negaunama jokių materialinių vertybių, kurios gali būti panaudotos įmonės veikloje ar parduotos, tai visa turto likvidacinė vertė nurašoma į ataskaitinio laikotarpio nuostolius.

Jei nurašius (likvidavus) nevisiškai nudėvėtą turtą gaunama kokių nors materialinių vertybių, kurios gali būti sunaudotos įmonės veikloje ar parduotos, tai jos apskaitoje taip pat registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likutinė vertė mažesnė už gautų iš nurašyto turto materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, pastarosios vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu. Jei nurašyto turto likutinė vertė didesnė už gautų materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, likutinės vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu.

Ypač svarbu pažymėti, kad nurašant ne visiškai nudėvėto turto dalį į nuostolius, šitie nuostoliai pelno mokesčio įstatyme yra priskiriami prie neleidžiamų atskaitymų kategorijos. PMĮ 17 straipsnyje prie leidžiamų atskaitymų priskiriama ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. O PMĮ 31 straipsnio „Neleidžiami atskaitymai“ prie neleidžiamų atskaitymų yra priskiriama „ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius“. O tai reiškia, jeigu ilgalaikis turtas yra nurašomas jam visiškai nenusidėvėjus, yra viršijami leistini atskaitymai.

Jei nurašius (likvidavus) nevisiškai nudėvėtą turtą negaunama jokių materialinių vertybių, kurios gali būti panaudotos įmonės veikloje ar parduotos, tai visa turto likutinė vertė nurašoma į ataskaitinio laikotarpio nuostolius.

Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo kaina tretiesiems asmenims priklauso nuo šio turto techninės būklės bei paklausos rinkoje. Turtas gali būti perleistas už kainą, lygią jo likutinei vertei, už kainą, didesnę negu likutinė vertė ar mažesnę negu likutinė vertė.

Jei ilgalaikis turtas perleidžiamas už didesnę ar mažesnę kainą negu jo likutinė vertė, apskaitoje toks skirtumas daro įtaką veiklos rezultatams. Skirtumas tarp likutinės vertės ir perleidimo kainos turi būti registruojamas kaip kitos veiklos pajamos arba kitos veiklos sąnaudos.¹⁸

Jeigu ilgalaikis materialusis turtas yra prarandamas dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių, kurie nebūdingi toje vietovėje, nuostoliai dėl šio turto praradimo bus pripažįstami netekimais, bet tik tuo atveju, jei negalima šių nuostolių kompensuoti. Kai ilgalaikis materialusis turtas prarandamas ar patiriama nuostolių dėl gamtos reiškinių, kurie būdingi tai vietovei, nuostoliai dėl šio turto praradimo bus pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto praradimo. Jeigu yra pagrindo manyti, kad nuostoliai ir vienu, ir kitu atvejais bus atlyginti, numatoma atgauti

¹⁸ Kalčinskas G., (2007). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

suma registruojama kaip gautina, atitinkamai mažinant netekimus arba nuostolius dėl turto praradimo. Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, ilgalaikio turto nurašymo nuostoliai priskiriami neleidžiamiesiems atskaitymams, netipinės veiklos pajamos – neapmokestinamoms pajamoms.

2. NEMATERIALIOJO TURTO FINANSINĖ APSKAITA

Įmonėms tenka naudotis ir ilgalaikiu nematerialiuoju turtu. Toks turtas vis labiau įsigali įmonės veikloje vien dėl to, kad laisvosios konkurencijos sąlygomis vis didesnę reikšmę įgyja žinios ir įgūdžiai.

Nematerialusis turtas – tai galimas nustatyti nepiniginis turtas, neturintis materialios formos, kuriuo įmonė disponuoja ir kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ar netiesioginės ekonominės naudos.¹⁹

Svarbiausi nematerialiojo turto požymiai:

- neturi materialios substancijos;
- turi vertę;
- suteikia turto savininkui tam tikrų teisių ir privilegijų;
- įmonės veikloje naudojamas ilgiau kaip metus;
- uždirba įmonei pajamų, duoda ekonominės naudos.

Nematerialus turtas apskaitoje išskiriamas todėl, kad būtų parodyta, kiek įmonė turi įvairių teisių ir kitų privilegijų. Šis turtas egzistuoja tol, kol egzistuoja pati įmonė. Šio turto dažniausiai neįmanoma kam nors perduoti. Pavyzdžiui, licencijos ar patentai visada išduodami konkrečios įmonės vardu be teisės juos perparduoti kitai įmonei ar asmeniui. Nematerialusis turtas turi vertę tik kartu su įmonės materialiuoju turtu.

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

Nematerialiajam turtui priskiriamas ir geras įmonės vardas – prestižas. Jis atsiranda tik pirkimo momentu. Šiai turto grupei priskiriama ir iš kitų įmonių įsigyta ar susikurta programinė įranga.

Nors nematerialusis turtas neturi materialios formos, kai kuriais atvejais gali būti susietas su materialia forma, pvz., kompaktiniuose diskuose laikomos kompiuterinės programos, popieriniuose dokumentuose licencijos ar patentai.

Nematerialusis turtas, kurį įmonė gali perleisti ar išnuomoti, yra laikomas atskiriamu nuo įmonės ir kito jos turto. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriamas nuo kito turto ir kuria būsimąją ekonominę naudą tik kartu su kitu turtu, jis gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu

¹⁹ Ivanauskienė A., (2006). Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

tik tada, jei įmonė gali nustatyti, kokią būsimąją ekonominę naudą ji gaus iš to nematerialiojo turto.²⁰

Nematerialusis turtas įsigyjamas nuperkant (ar mainias) arba sukuriamas įmonėje. Įsigytas nematerialus turtas registruojamas apskaitoje pirminio pripažinimo metu įsigijimo savikaina. Ją sudaro:

- pirkimo kaina atėmus nuolaidas (diskontus);
- muitai ir kiti negražinami mokesčiai;
- tiesioginės turto paruošimo naudoti išlaidos (pvz., teisių registravimo mokesčiai,

atlygis už teisinę konsultacijas, tarpininkavimo paslaugas ir kt.).²¹

Nematerialus turtas gali būti sukurtas (pagamintas) įmonėje. Jis apskaitoje registruojamas faktine pasigaminimo savikaina. Šią savikainą sudaro:

- tiesioginės medžiagų išlaidos;
- tiesioginės darbo išlaidos;
- kitos tiesioginės gamybos išlaidos;
- netiesioginės gamybos išlaidos.

Balanse nematerialus turtas rodomas likutine verte, kuri apskaičiuojama taip:

ĮSIGIJIMO SAVIKAINA

- AMORTIZACIJA
- VERTĖS SUMAŽĖJIMAS

= LIKUTINĖ VERTĖ

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

Kadangi ilgalaikis nematerialusis turtas naudojamas keletą metų, jo, kaip ir ilgalaikio materialiojo turto, vertė paskirstoma keliems ataskaitiniams laikotarpiams. Nematerialiojo turto vertė į sąnaudas perkeliama amortizaciniais atskaitymais.

Amortizacija – amortizuojamosios vertės priskyrimas sąnaudoms ar kito turto savikainai ir paskirstymas per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą.

²⁰ Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.

²¹ Ivanauskienė A., (2006). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.

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

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

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

- planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką;
- galimybę veiksmingai naudoti šį turtą, jei įmonę valdys kita vadovų komanda;
- iš turto gaunamų produktų gyvavimo ciklą;
- informaciją apie panašaus ir panašiai naudojamo turto naudingo tarnavimo laiką;
- techninį, technologinį ir kitokį senėjimą;
- verslo šakos, kurioje turtas naudojamas, stabilumą ir iš turto gaunamų gaminių ir paslaugų paklausos rinkoje pokyčius;
- tikėtinus konkurentų ar galimų konkurentų veiksmus;
- turto kontrolės laikotarpį ir teisinius bei kitokius veiksnius, ribojančius naudojimo laiką;
- turto naudingo tarnavimo laiko priklausomybę nuo kito įmonės turto naudingo tarnavimo laiko.²²

Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ilgas, bet visada ribotas. Kai buhalterinėje apskaitoje užregistruotas nematerialusis turtas nebeatitinka turto priskyrimo nematerialiajam turtui požymių, jis nurašomas. Pelnas ar nuostoliai, susidarę perleidus nematerialųjį turtą, apskaičiuojami, iš gautų pajamų atėmus perleisto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas. Perleidus nematerialųjį turtą, pripažįstamas sandorio rezultatas – skirtumas tarp pardavimo kainos ir likutinės jo vertės. Praradus ar nurašius neviseškai amortizuota nematerialųjį turtą, pripažįstami nuostoliai, kurie parodomi pelno (nuostolių ataskaitoje veiklos sąnaudų)

²² Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.

straipsnyje. Kaip ir vertinant materialų ilgalaikį turtą, nematerialiajam turtui pripažįstamas vertės sumažėjimas.

Nurašomas gali būti amortizuotas ir dar neamortizuotas nematerialusis turtas. Jei visiškai amortizuotas nematerialusis turtas ir toliau naudojamas veikloje, jis neturi būti nurašomas. Tiek ilgalaikis materialusis, tiek nematerialusis turtas ne visada naudojamas numatytą jo naudingo tarnavimo laiką. Gali būti, kad įmonei, pasikeitus ekonominėms aplinkybėms ar veiklos specifikai, nebereikės turimo nematerialiojo turto ar jai teks pratęsti tokio turto naudojimo laiką.

3. ILGALAIKIO TURTO PANAUDOJIMO EFEKTYVUMAS

Labai svarbu, kad ilgalaikis materialusis turtas būtų efektyviai naudojamas, kad visi jo elementai prisidėtų prie produkcijos ar paslaugų gausinimo ir kitų įmonės tikslų įgyvendinimo. Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo efektyvumui nustatyti skaičiuojami šie rodikliai:

- turto grąžos;
- turto imlumo;
- darbo aprūpinimo;
- techninio aprūpinimo;
- kiti.

Ilgalaikio materialiojo turto grąžos rodiklis (IMTG) parodo pagamintos produkcijos kiekį (vertę), tenkantį vienam ilgalaikio materialiojo turto litui (eurui). Didžiausią įtaką šiam rodikliui daro aktyviosios turto dalies pokyčiai, t.y. mašinų ir įrengimų dalis, lyginant su bendra turto verte. Šis rodiklis yra bendriausias ilgalaikio materialiojo turto naudojimo efektyvumo rodiklis. Jis gali būti apskaičiuojamas vertine (pinigine) išraiška, natūriniais ar natūriniais sąlyginiais mato vienetais. Ilgalaikio materialiojo turto grąžos (IMTG) rodiklio pinigine išraiška tokia:

$$\text{IMTG} = \frac{\text{Pagamintos produkcijos vertė (Q)}}{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vertė (IMT)}}$$

Atvirkštinis turto grąžos rodikliui yra ilgalaikio materialiojo turto imlumo (IMTI) rodiklis, kuris parodo, kiek ilgalaikio materialiojo turto tenka vienam produkcijos litui (eurui). Iš šio rodiklio galima spręsti, kaip įmonė apsirūpinusi ilgalaikiu materialiuoju turtu, t.y. ar jo pakanka numatytoms produkcijos gamybos ar paslaugų teikimo apimtims įvykdyti.²³

²³ Mackevičius J., (2005). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius.

$$IMTI = \frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vertė (IMT)}}{\text{Pagamintos produkcijos vertė (Q)}}$$

Trečiasis ilgalaikio materialiojo turto naudojimo rodiklis – darbo aprūpinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu (DAT) rodiklis. Šis rodiklis rodo, kiek ilgalaikio materialiojo turto tenka vienam darbuotojui. Apskaičiuojamas taip:

$$DAT = \frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vidutinė vertė}}{\text{Darbuotojų skaičius didžiausioje pamainoje}}$$

Tikslesnį vaizdą apie apsirūpinimą ilgalaikiu materialiuoju turtu rodo techninio darbo aprūpinimo (TDA) rodiklis, kuris parodo, kiek gamybos įrengimų vidutiniškai tenka vienam darbuotojui didžiausioje pamainoje:

$$TDA = \frac{\text{Aktyvioji ilgalaikio materialiojo turto vidutinė vertė}}{\text{Darbuotojų skaičius didžiausioje pamainoje}}$$

Lyginant kelerių metų šiuos du rodiklius galima sužinoti, kaip kinta įmonės darbo ir techninis aprūpinimas. Didėjantys šie rodikliai turi padėti padidinti darbo našumą. Darbo našumo didėjimo tempas turi aplenkti techninio darbo aprūpinimo rodiklį. Priešingu atveju mažės ar nedidės turto gražos rodiklis, nors ir bus taikoma nauja technika.

Pažymėtinas dar vienas turto naudingumo rodiklis, t.y. ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas. Ilgalaikio turto apyvartumas parodo, kiek vienas ilgalaikio turto litas (euras) uždirba pardavimo pajamų. Kuo didesnė šio rodiklio reikšmė, tuo su mažesnėmis investicijomis į ilgalaikį turtą uždirbamos didesnės pardavimo pajamos, tuo aukštesnis įmonės ilgalaikio turto valdymo efektyvumo lygis. Ilgalaikio turto apyvartumą lemia įmonės veiklos pobūdis ir būtinų investicijų mastas, priklausantys nuo ekonomikos sektoriaus ypatumų bei įmonės vykdomos investavimo politikos.

Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas kartais (IMTAK) rodiklis parodo kiek pajamų tenka vienam turto litui (eurui). Iš jo taip pat galima spręsti apie turimo turto naudojimo efektyvumą pardavimo pajamoms uždirbti. Šis rodiklis apskaičiuojamas:

$$IMTAK = \frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vertė}}$$

Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas dienomis (IMTAD) rodiklis parodo, per kiek dienų įvyksta ilgalaikio materialiojo turto apytakos procesas per ataskaitinį laikotarpį. Šis rodiklis apskaičiuojamas:

$$\text{IMTAD} = \frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vertė} \times 365}{\text{Pardavimo pajamos}} \quad \text{arba}$$

$$\text{IMTAD} = \frac{365}{\text{Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas kartais}}$$

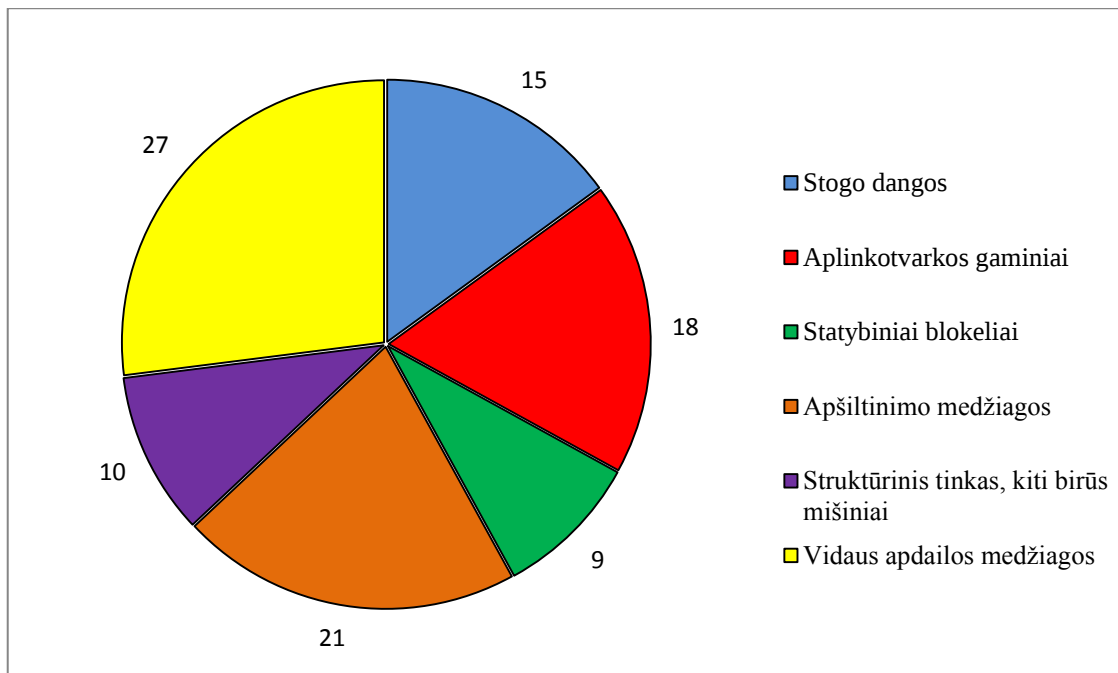
$$\text{IMTAD} = \frac{\text{Ilgalaikio materialiojo turto vertė}}{\text{Vienos dienos pardavimo pajamos}}$$

Ilgalaikio turto apyvartumo kitimą lemia tiek pardavimų, tiek ir ilgalaikio turto vertė. Manoma, kad mažas rodiklio kitimas labiau siejamas su pardavimų apimtys kitimu, didelis rodiklio pasikeitimas dažniausiai priklauso nuo ilgalaikio turto vertės pasikeitimo (V. Gronskas, 2005). Autoriaus teigimu, didelis, staigus pardavimų padidėjimas nėra dažnas reiškinys. Taigi didžiausią įtaką turi ilgalaikio turto vertė.

4. UAB „BALTUKMĖ“ ILGALAIKIO TURTO ANALIZĖ, PANAUDOJIMO EFEKTYVUMAS

4.1. UAB „Baltukmė“ veikla ir ilgalaikio turto apskaitos analizė

Uždaroji akcinė bendrovė „Baltukmė“ įkurta 1996 metais. Pagrindinė veikla yra mažmeninė ir didmeninė prekyba statybinėmis medžiagomis. Apyvarta per metus siekia apie 2,5 mln. Lt. Siūlomų prekių asortimentas labai platus: stogo dangos, aplinkotvarkos gaminiai, statybiniai blokeliai, struktūriniai tinkai bei įvairūs statybiniai birūs mišiniai, apšiltinimo medžiagos, vidaus apdailos medžiagos ir daugelis kitų.



2 pav. UAB „Baltukmė“ pardavimai procentais pagal prekių asortimentą

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. pardavimų ataskaitų duomenimis

UAB „Baltukmė“ materialųjį turtą priskiria ilgalaikiam turtui, jei jis atitinka visus reikalaujamus ilgalaikio materialiojo turto požymius. Ilgalaikiam turtui priskiria tokius ekonominius išteklius, kuriuos įmonė naudoja ilgiau kaip metus ir kurių įsigijimo vertė yra ne mažesnė nei 145 eurų (500 litų).

Ilgalaikio materialiojo turto sudėtis (grupės) pateikta UAB „Baltukmė“ balanse. Įmonė turi tik materialųjį ilgalaikį turtą, nematerialaus turto ir finansinio turto neturi. Įmonė turimą ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje užregistruoja suskirstytą pagal paskirtį. Ilgalaikio turto vertės įtraukimas į sąnaudas vyksta nuosekliai ir tai atliekama skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą. Įmonė taiko tiesiogiai proporcingą laiko požiūriu (tiesinį) nusidėvėjimo metodą.

Finansinę įmonės būklę apibūdina turtas, įsipareigojimai ir nuosavas kapitalas, o veiklos rezultatus – pajamos ir sąnaudos (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) 2007) (Mackevičius, Valkauskas, 2010). Ilgalaikis materialusis turtas yra vienas svarbiausių įmonės finansinės būklės elementų, todėl darbe toliau nagrinėsime UAB „Baltukmė“ ilgalaikį turtą.

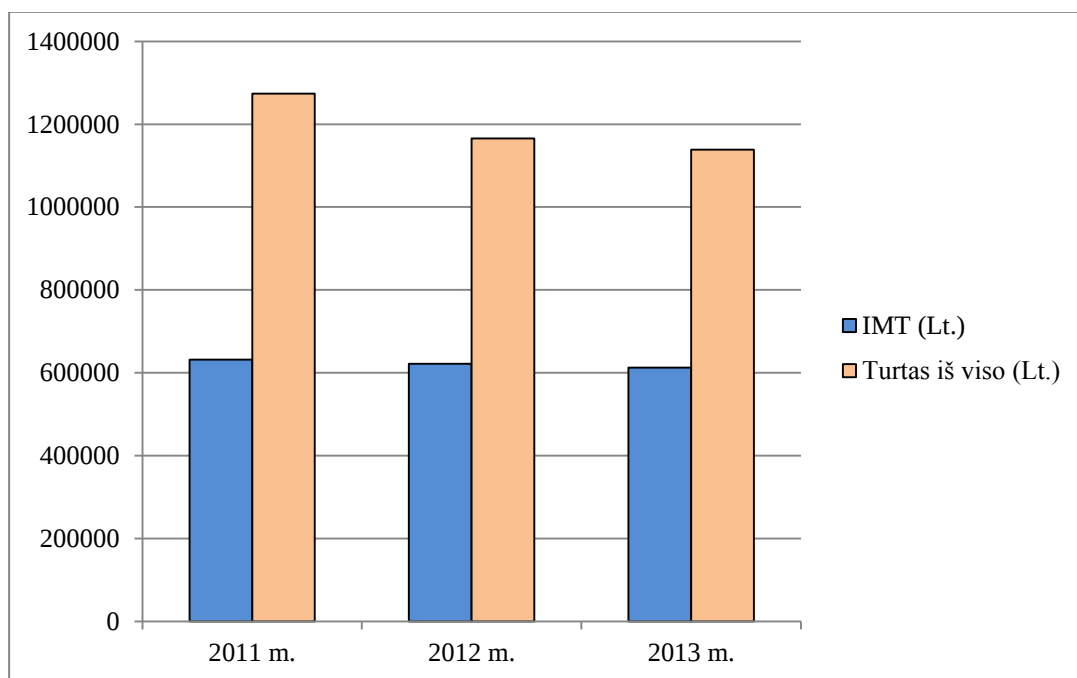
UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

Turtas	2011 m., suma Lt	IMT dalis visame turte 2011 m.	2012 m., suma Lt	IMT dalis visame turte 2012 m.	2013 m., suma Lt	IMT dalis visame turte 2013 m.
Ilgalaikis turtas	632 124	49,63 %	622 195	53,38 %	612 508	53,78 %
Nematerialusis turtas	-		-		-	
Materialusis turtas	632 124		622 195		612 508	
Finansinis turtas	-		-		-	
Trumpalaikis turtas	641 421		543 351		526 403	
Turtas iš viso	1 273 545		1 165 546		1 138 911	

1 lentelėje pateikti UAB „Baltukmė“ viso disponuojamo turto apibendrinti duomenys iš 2011 m. – 2013 m. iš balanso straipsnių, jais remiantis apskaičiuoti įmonės disponuojamo ilgalaikio materialiojo turto santykis (procentais) su visu turimu turtu.

IMT disponuojama dalis pateikta 3 paveikslėlyje.



3 pav. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

Ilgalaikio materialiojo turto nuo 2011 metų iki 2013 metų sumažėjo, laipsnišką šio turto mažėjimą įtakojo nusidėvėjimas. Tačiau, pastebėtina, kad IMT dalis viso turto kontekste didėjo, atitinkamai: 2012 metais padidėjo 3,75 proc., 2013 – 0,40 proc. Tai įtakojo trumpalaikio turto (atsargų ir per vienerius metus gautinų sumų) sumažėjimas.

UAB „Baltukmė“ visas ilgalaikis materialusis turtas balanse suskirstytas į tokias grupes:

- pastatai ir statiniai;
- transporto priemonės;
- kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai;
- kitas materialus turtas.

2 lentelėje pateikti apibendrinti duomenys iš UAB „Baltukmė“ 2011 metų – 2013 metų balanso straipsnių ir jais remiantis buvo atlikta IMT struktūros analizė.

2 lentelė

UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto struktūra

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

Turtas	2011m. Lt.	2012m. Lt.	2013m. Lt.	Lyginamieji svoriai %			Pasikeitimai (+, -)	
				2011m.	2012 m.	2013 m.	2011 m. palyginti su 2012m.	2012 m. palyginti su 2013m.
Pastatai, statiniai	206 372	203 892	201 417	32,65	32,77	32,88	+ 0,12	+ 0,11
Transporto priemonės	14 101	9 758	5 415	2,23	1,57	0,89	- 0,66	- 0,68
Kiti įranga įrengimai	11 437	8 331	5 462	1,81	1,34	0,89	- 0,47	- 0,45
Kitas ilgal.turtas	400 214	400 214	400 214	63,31	64,32	65,34	+ 1,01	+ 1,02
IMT	632 124	622 195	612 508	100	100	100		

Iš 2 lentelės matyti, kad ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje didžiausią lyginamąją svorį sudarė kitas ilgalaikis turtas, t.y. nebaigta statyba (sandėlių rekonstrukcija).

Darbe naudosime vieną iš Vakarų literatūroje išskiriamų finansinių analizių, kuri vadinama horizontalioji analizė. Šios analizės metu yra lyginami dvejų ar daugiau metų finansinių ataskaitų duomenys. Taip pat horizontalioji analizė padeda nustatyti atitinkamų rodiklių dinamiką, kuri išreiškiama absoliučiais dydžiais arba procentais. Išnagrinėjus UAB „Baltukmė“ trijų metų balansinius duomenis, ilgalaikio turto analizė pateikta 3 lentelėje.

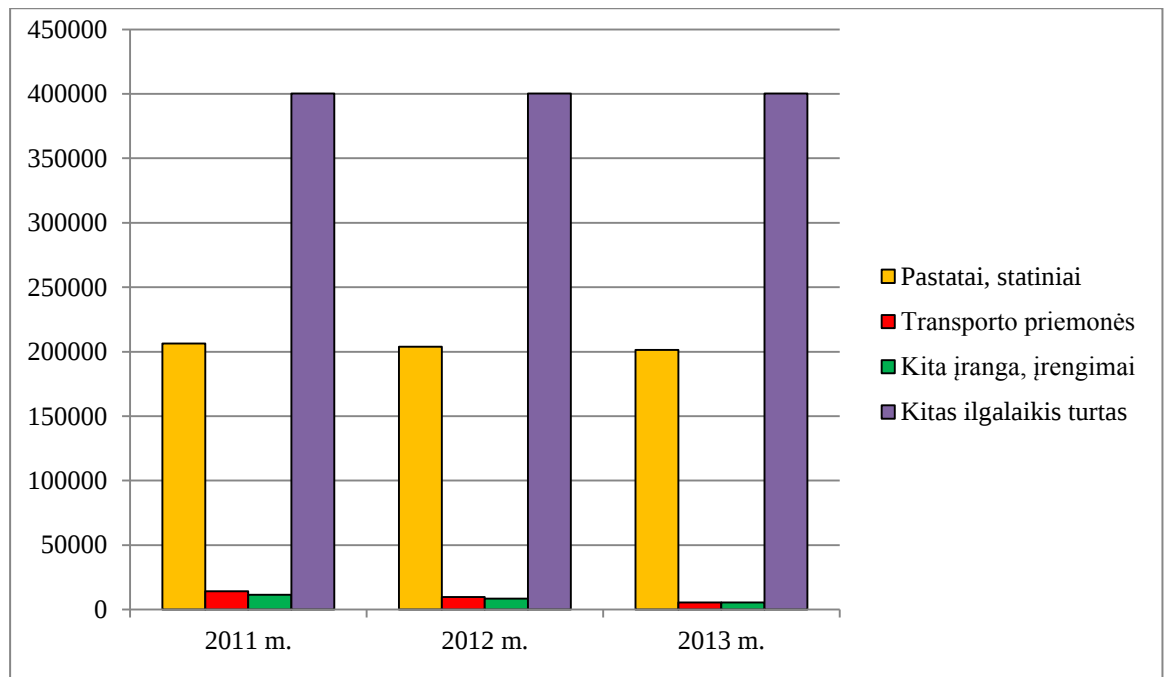
3 lentelė

UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2011 m. – 2013 m.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

Turtas	2011m. Lt.	2012m. Lt.	2013m. Lt.	Pasikeitimai, 2011m. lyginant su 2012m. (+,-)		Pasikeitimai, 2012m. lyginant su 2013m. (+,-)	
				Lt.	%	Lt.	%
Pastatai, statiniai	206 372	203 892	201 417	- 2 480	- 1,20	- 2 475	- 1,21
Transporto priemonės	14 101	9 758	5 415	- 4 343	- 30,80	- 4 343	- 44,51
Kiti įranga įrengimai	11 437	8 331	5 462	- 3 106	- 27,18	- 2 869	- 34,44
Kitas ilgal.turtas	400 214	400 214	400 214	0	0	0	0
Viso IMT	632 124	622 195	612 508	- 9 929	- 1,57	- 9 687	- 1,56

Lyginant 2011 metų su 2012 metų duomenimis matome, kad ilgalaikio materialiojo turto įmonėje sumažėjo 9929 Lt. arba 1,57 proc., lyginant 2012 metus su 2013 metų duomenimis, turto sumažėjo 9687 Lt. arba 1,56 proc. Tiek 2012 metais, tiek 2013 metais įmonė ilgalaikio turto neįsigijo, ilgalaikio materialiojo turto sumažėjimą lėmė turto nusidėvėjimas.



4 pav. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto grupių dinamika 2011 m. – 2013 m., Lt.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

4.2. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto panaudojimo efektyvumas

Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo kitimą lemia tiek pardavimų, tiek ir ilgalaikio turto vertė. Manoma, kad mažas rodiklio kitimas labiau siejamas su pardavimų apimtys kitimu, didelis rodiklio pasikeitimas dažniausiai priklauso nuo ilgalaikio turto vertės pasikeitimo, nes didelis pardavimų padidėjimas, nepakitus ilgalaikiam materialiajam turtui, nėra dažnas reiškinys. Taigi didžiausią įtaką turi ilgalaikio materialiojo turto vertė. Šioje darbo dalyje apskaičiuosime ilgalaikio materialiojo turto rodiklius UAB „Baltukmė“, kad toliau galėtumėme įvertinti šios įmonės IMT panaudojimo efektyvumą bei pateikti pasiūlymus.

UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto imlumas:

$$\text{IMTI (2011 m.)} = \frac{632124}{2626785} = 0,24$$

$$\text{IMTI (2012 m.)} = \frac{622195}{2442863} = 0,25$$

$$\text{IMTI (2013 m.)} = \frac{612508}{2779778} = 0,22$$

Rodiklis parodo, kiek ilgalaikio materialiojo turto tenka vienam pardavimo litui (eurui). Iš jo galima spręsti, kaip įmonė apsirūpinusi ilgalaikiu materialiuoju turtu. 2013 metais ilgalaikio materialiojo turto imlumas sumažėjo, tai įtakoją išaugę pardavimai bei ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas.

UAB „Baltukmė“ darbo aprūpinimas ilgalaikiu materialiuoju turtu rodiklis:

$$\text{DAT (2011 m.)} = \frac{636874}{10} = 63687 \text{ Lt}$$

$$\text{DAT (2012 m.)} = \frac{627160}{10} = 62716 \text{ Lt.}$$

$$\text{DAT (2013 m.)} = \frac{617352}{10} = 61735 \text{ Lt.}$$

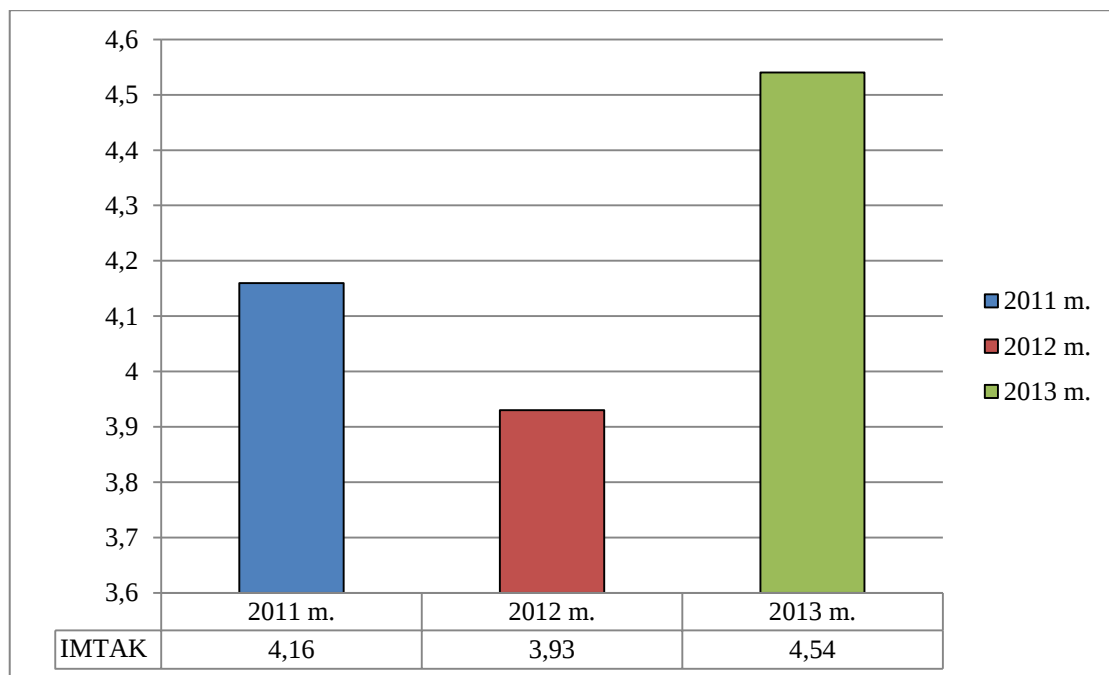
Rodiklis parodo, kiek ilgalaikio materialiojo turto tenka vienam darbuotojui. Tačiau šis rodiklis neparodo, kad darbuotojams netrūksta įrengimų, prietaisų ar kito turto. Mažėjantys rodikliai, gali atkreipti dėmesį apie ateityje sumažėsiantį darbo našumą. Per laikotarpį 2011 m. - 2013 m. UAB „Baltukmė“ darbo aprūpinimas ilgalaikiu turtu mažėjo: darbuotojų skaičius nekito, o ilgalaikis materialusis turtas dėvėjosi. Tačiau šis rodiklį reikia nagrinėti atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį (prekyba, gamyba ar kt.) ir tai veiklai naudojamo ilgalaikio turto struktūrą.

UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo kartais (IMTAK) rodiklis:

$$\text{IMTAK (2011 m.)} = \frac{2626785}{632124} = 4,16$$

$$\text{IMTAK (2012 m.)} = \frac{2442863}{622195} = 3,93$$

$$\text{IMTAK (2013 m.)} = \frac{2779778}{612508} = 4,54$$



5 pav. UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas kartais
2011 m. – 2013 m.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis UAB „Baltukmė“ 2011 m. – 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis

Šis rodiklis rodo, kaip įmonė efektyviai panaudoja turimą ilgalaikį materialųjį turtą realizacijos procesui garantuoti, arba kitaip, kiek kiekvienam turto litui (eurui) tenka realizacijos. Kaip matyti iš formulės, ilgalaikio materialiojo turto apyvartumą lemia pardavimų ir ilgalaikio materialiojo turto balansinė vertė. Jei didėja pardavimų apimtys, o ilgalaikio materialiojo turto suma ženkliai nekinta, tuomet IMT apyvartumo rodiklis didėja ir atvirkščiai. Akivaizdu, kad šiam rodikliui įtaką daro pardavimų ir IMT vertės pokyčiai.

Tačiau turto apyvartumo mažėjimas, esant tokiam pačiam pardavimų lygiui, bet didėjant turtui, ypač ilgalaikiam, dar nereiškia, jog tai neigiamas reiškinys, kadangi ilgalaikio turto didėjimas daugeliu atveju reiškia investicijas, kurios atsiperka ateityje. Savo ruožtu, jei IMT dėl nusidėvėjimo nuolat mažėja, esant tai pačiam pardavimų apimčiai, reiškia, jog įmonė dirba su tais pačiais įrengimais ar kitu turtu, jo neatnaujindama. Tokiu atveju turto apyvartumas nuolat didės, tačiau įmonės perspektyvos nebūtinai vertintinos teigiamai.

Iš pateiktų duomenų matome, kad UAB „Baltukmė“ transporto priemonių likutinė vertė mažiausia, labiausiai nusidėvėjusi, todėl siūlytume 2014 m. pasinaudoti investicija ir įsigyti krovinį automobilį. Jo pagalba būtų galima teikti pirkėjams transportavimo paslaugas, pristatant prekes į pageidautiną vietą, taip pat kai kurias prekes atsivežti patiems. Jei įsigijamas naujas ilgalaikis materialusis turtas naujoms paslaugoms teikti, galima pasinaudoti Pelną mokesčio įstatymo 46¹ str. 1 d. lengvata ir sumažinti mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną.

Apskaičiuokime per kiek laiko atsipirks toks ilgalaikis turtas. Darom prielaidą, kad 2014 m. įsigijamas krovininis automobilis už 35 400 Lt. (10 253 Eur). Teikiant transporto paslaugas, pristatant pirkėjams prekes, vieno kilometro kaina – 1 Lt (0,29 Eur). Planuojam, kad pravažiuos per dieną vidutiniškai 150 km.

4 lentelė

UAB „Baltukmė“ transportavimo pajamos ir sąnaudos per metus

Šaltinis: parengta autorės

	Pravažiuoti km	Pardavimai Lt. (Eur)	Sunaudota kuro, kuro norma 100 km/11 l.	Kuro sąnaudos, 1 l kaina 4,40 Lt. (1,22 Eur)
Per 1 dieną	150	150 (43)	22	97 (28)
Per 1 mėnesį	3150	3150 (912)	462	2033 (559)
Per metus	37800	37800 (10948)	5544	24394 (7065)
Kitos transporto išlaidos (remontas, draudimas)				2500 (724)
Viso išlaidų				26894 (7789)

Pelnas per vienerius metus 10906 Lt. (3159 Eur). Krovininis automobilis atsipirks per 3,25 m. ($35400 / 10906 = 3,25$ m.).

Pagal ekonomikos mokslų daktarę Jeleną Stankevičienę, finansiniu požiūriu, bet kuri investavimą aprašo jo pinigų srautas – mokėjimų, atliekamų skirtingu laiku, seka. Pinigų srauto narys = pajamas – išlaidos, tuo pačiu laiku. Investicinio projekto atsipirkimo laikas :

$$T = t + L/S$$

t – metų skaičius prieš visišką investicijoms panaudotų lėšų atsipirkimą;

L – neigiamas pinigų srautas metų pradžioje (prieš visišką investicijų atsipirkimą);

S – grynųjų pinigų srautas pirmaisiais metais, kai investicinės lėšos yra visiškai apmokėtos.

5 lentelė

UAB „Baltukmė“ investicinio projekto atsipirkimas (Eur)

Šaltinis: parengta autorės

Metai, t	Pinigų srautas	Suminis pinigų srautas
0	-10253	-10253
1	3159	-7094
2	3159	-3935
3	3159	-776
4	3159	2383
5	3159	5542

$$T = 1 + 7094/3159 = 3,25 \text{ m.}$$

Investicijų efektyvumo matu laikomas priimtinas atsipirkimo laikas. Kuo atsipirkimo laikas trumpesnis, tuo projektas naudingesnis.

Finansiniu požiūriu investicijas charakterizuoja pinigų srautas. Finansiškai vertinant investicijas, dažnai taikomi grynosios dabartinės vertės ir pelningumo normos metodai. Šie metodai teoriškai korektiški, nes atsižvelgiama į pinigų vertės priklausomybę nuo laiko.

Grynosios dabartinės vertės metodas:

$NPV > 0$ – projektas priimtinas; $NPV < 0$ – projektas nepriimtinas.

Remiantis 5 metų investicinio projekto pinigų srautais, UAB „Baltukmė“ investicinio projekto grynoji dabartinė vertė (NPV) yra 1467 Eur, kai nuosavo kapitalo kaštai $K = 10,85 \%$.

Pelningumo normos (vidinės įplaukų normos) metodas:

$IRR >$ palyginimo normą – projektas priimtinas;

$IRR <$ palyginimo normą – projektas nepriimtinas.

UAB „Baltukmė“ vidutinė pelno norma (IRR) yra 16% , kai nuosavo kapitalo kaštai – $10,85 \%$.

Remiantis skaičiavimais, galima daryti išvadą – investicinis projektas yra priimtinas.

IŠVADOS

1. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje gali būti įkainojamas tikrąja arba perkainojimo verte. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje turi būti registruojamas įsigijimo savikaina, kurią sudaro ne tik turto įsigijimo vertė, bet ir kitos tiesiogiai su turto įsigijimu susijusios išlaidos. Įmonės finansinėse ataskaitose ilgalaikis materialusis turtas rodomas likutine verte, kuri gaunama iš jo pradinės vertės atėmus nusidėvėjimą.

2. Atlikus turimo turto rekonstrukciją ar remontą – esminius ilgalaikio materialiojo turto pertvarkymo ar tobulinimo darbus, reikia atlikti įvertinimą, ar pailgėjo turto naudojimo tarnavimo laikas, pagerėjo jo naudingosios savybės, arba nustatomas tik naudingųjų savybių pagerėjimas, o tarnavimo laikas gali išlikti nepakitęs ir atvirkščiai.

Sistemiškai atliekama ilgalaikio materialiojo turto kompleksinė analizė padeda atskleisti turto naudojimo efektyvumo rezervus, priimti ekonomiškai pagrįstus turto valdymo sprendimus.

3. Norint padidinti įmonės veiklos efektyvumą ir užtikrinti pardavimus, reikia atnaujinti turimą ilgalaikį turtą, diegti pažangiausias technologijas. Tam dažnai reikia pritraukti investicijas, kurios po tam tikro laiko padidina ne tik materialiojo turto vertę, bet ir įmonės vertę:

- UAB „Baltukmė“ turto elementų apskaitai buvo skiriamas nepakankamas dėmesys. Įmonė nusistačius per mažą ilgalaikio materialiojo turto vertę. Per nagrinėjamą laikotarpį 2011 m. – 2013 m. ilgalaikis turtas nebuvo įsigytas, kita įranga neatnaujinta.
- Atlikus UAB „Baltukmė“ ilgalaikio materialiojo turto struktūrinę analizę (2011 m. – 2013 m.), nustatyta, kad didžiausią turto lyginamąjį svorį sudarė kitas ilgalaikis turtas – nebaigta statyba (sandėlių rekonstrukcija), kuri nėra įvesta į eksploataciją.

PASIŪLYMAI

- Siekiant didinti įmonės veiklos efektyvumą, greičiau baigti sandėlių rekonstrukciją, nes nebaigta statyba sudaro žymią ilgalaikio materialiojo turto dalį.
- 2014 m. pasinaudoti investicija ir įsigyti krovininį automobilį ir teikti pirkėjams transportavimo paslaugas.

LITERATŪRA IR ŠALTINIAI

1. Bikienė, J., Pučkienė D., (2012). Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
2. Bukevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N.K., Žaptorius, J. (2009). Apskaita vadybininkams. Vadovėlis. VGTU leidykla Technika.
3. Buškevičiūtė, E., Kanapickienė, R., Patašius, M. (2010). Finansinių rezultatų analizė. Kaunas: Technologija.
4. Černius, G. (2004). Verslo apskaitos standartų praktinis taikymas // Seminaro medžiaga. Vilnius: Mokesčių srautas.
5. Gronskas, V. (2005). Ekonominė analizė. Kaunas: Technologija.
6. Ivanauskienė A., (2006). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.
7. Jefimovas, B., (2008). Apskaitos pagrindai. Kaunas: Technologija.
8. Juozaitienė, L. (2008). Įmonės finansai: analizė ir valdymas.
9. Kalčinskas G., (2007). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.
10. Kalčinskas, G., Černius, G., Cicėnas, V. ir kt. (2000). Buhalterio žinynas. Vilnius: Pačiolis.
11. Mackevičius J., (1999). Audito teorija ir praktika. Vilnius.
12. Mackevičius J., (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas. Vilnius.
13. Mackevičius J., (2008). Ilgalaikio materialiojo turto kompleksinės analizės metodika. Vilnius.
14. Mackevičius J., (2005). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius.
15. Mackevičius, J., Poškaitė, D., Villis, L. (2011). Finansinė analizė. Mokomoji knyga. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas.
16. Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universitetas.
17. 1 – asis Verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“.
18. 12 – asis Verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“.
19. 13 – asis Verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“.
20. Buhalterinė apskaita ir auditas. Prieiga per internetą: <http://www.baa.lt> , žiūrėta 2015-03-27.
21. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>, žiūrėta 2015-03-25.

22. Pelnų mokesčio įstatymas. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8243165/Apmokestinamojo+pelno+suma%C5%BEinimas+vykdant+investicin%C4%AF+projekt%C4%85.pdf/a5c99357-942d-4181-b79b-e8643ce5db75>, žiūrėta 2015-05-05.

23. UAB „Baltukmė“. Prieiga per internetą: <http://www.baltukme.lt/>, žiūrėta 2015-04-25.

24. Pinigų srautų įvertinimas. NPV ir IRR skaičiavimas programa „Excel“. Prieiga per internetą: <https://support.office.com/lt-lt/article/Pinig%C5%B3-sraut%C5%B3-%C4%AFvertinimas-NPV-ir-IRR-skai%C4%8diavimas-programa-%E2%80%9EExcel-f7936f0d-1e76-49c1-af76-254795619d86?ui=lt-LT&rs=lt-LT&ad=LT>, žiūrėta 2015-05-27.

PRIEDAI

Pavadinimas UAB "Baltukmė"
 Buveinė Antakalnio 64, Ukmergė
 Patvirtinimo data _____

Forma F

2012 m. gruodžio 31 d.

Pelno (nuostolio) ataskaita (Lt)

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai		Praėję fin. metai	
I.	PARDAVIMAI IR PARDUOTŲ PREKIŲ BEI PASLAUGŲ				
	SAVIKAINA				
I.1.	Pardavimai	2442863		2626785	
I.2.	Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	2144860		2293064	
II.	BENDRASIS PELNAS		298003		333721
III.	VEIKLOS SĄNAUDOS		290007		326859
IV.	VEIKLOS PELNAS		7996		6862
V.	KITA VEIKLA		-10		-2849
V.1	Pajamos		0		0
V.2	Sąnaudos		10		2849
VI.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	-18512		-18355	
VI.1.	Pajamos	0		152	
VI.2.	Sąnaudos	18512		18507	
VII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS		-10526		-14342
VIII.	YPATINGOJI VEIKLA				
VIII.1.	Pagautė				
VIII.2.	Netekimai				
IX.	ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS PRIEŠ APMOKESTIN.		-10526		-14342
X.	PELNO MOKESTIS				
XI.	GRYNASIS ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS		-10526		-14342

Direktorius

Vyr.buhalterė

.....

UAB "Baltukmė"

(įmonės pavadinimas)

182906651 Ukmergė Antakalnio 64

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

2012.12.31 **BALANSAS**

litas

Nurodyti – litais ar tūkstančiais litų

	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS		622195	632124
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS		622195	632124
II.1	Pastatai, statiniai		203892	206372
II.2	Transporto priemonės		9758	14101
II.3	Inventorius ir įrankiai		8331	11437
II.4	Kitas ilgalaikis turtas		400214	400214
III.	FINANSINIS TURTAS			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		543351	641421
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		305247	329015
I.1	ATSARGOS		302911	325163
I.2	IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		2336	3852
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS		173322	240978
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		64782	71428
	TURTO, IŠ VISO:		1165546	1273545
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		569586	580112
I.	KAPITALAS		170000	170000
II.	REZERVAI		119394	120251
II.1	Įstatymo numatyti rezervai		17000	17000
II.2	Kiti rezervai		102394	103251
III.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		280192	289861
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		595960	693433
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS		290000	290000
I.1	Finansinės skolos		290000	290000
II.	PER METUS MOKĖTINOS SUMOS		305960	403433
II.1	Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis			
II.2	Avansu gautos sumos			2302
II.3	Prekybos skolos		290074	376477
II.4	Kitos mokėtinos sumos		15886	24654
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ, IŠ VISO		1165546	1273545

Direktorius

(parašas)

Vyr. buhalterė

(parašas)

Pavadinimas UAB "Baltukmė
 Buveinė Antakalnio 64,
Ukmergė
 Patvirtinimo
 data _____

Forma F

2013 m. gruodžio 31 d.

Pelno (nuostolio) ataskaita (Lt)

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai		Praėję fin. metai	
I.	PARDAVIMAI IR PARDUOTŲ PREKIŲ BEI PASLAUGŲ				
	SAVIKAINA				
I.1.	Pardavimai	2779778		2442863	
I.2.	Parduotų prekių ir paslaugų savikaina	2470527		2144860	
II.	BENDRASIS PELNAS		309251		298003
III.	VEIKLOS SĄNAUDOS		286323		290007
IV.	VEIKLOS PELNAS		22928		7996
V.	KITA VEIKLA		0		-10
V.1	Pajamos		0		0
V.2	Sąnaudos		0		10
VI.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	-14053		-18512	
VI.1.	Pajamos	4450			
VI.2.	Sąnaudos	18503		18512	
VII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS		8875		-10526
VIII.	YPATINGOJI VEIKLA				
VIII.1.	Pagautė				
VIII.2.	Netekimai				
IX.	ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS PRIEŠ APMOKESTIN.		8875		-10526
X.	PELNO MOKESTIS				
XI.	GRYNASIS ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS		8875		-10526

Direktorius _____

Vyr.buhalterė

UAB "Baltukmė"

(įmonės pavadinimas)

182906651 Ukmergė Antakalnio 64

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

2013.12.31 **BALANSAS**

litas

Nurodyti – litais ar tūkstančiais litų

	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS		612508	622195
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS		612508	622195
II.1	Pastatai, statiniai		201417	203892
II.2	Transporto priemonės		5415	9758
II.3	Inventorius ir įrankiai		5462	8331
II.4	Kitas ilgalaikis turtas		400214	400214
III.	FINANSINIS TURTAS			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		526403	543411
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		277279	305307
I.1	ATSARGOS		274536	302911
I.2	IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		2743	2396
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS		177472	173322
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		71652	64782
	TURTO, IŠ VISO:		1138911	1165606
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		578462	569586
I.	KAPITALAS		170000	170000
II.	REZERVAI		118626	119394
II.1	Įstatymo numatyti rezervai		17000	17000
II.2	Kiti rezervai		101626	102394
III.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		289836	280192
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		560449	595960
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS		290000	290000
I.1	Finansinės skolos		290000	290000
II.	PER METUS MOKĖTINOS SUMOS		270449	305960
II.1	Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis			
II.2	Avansu gautos sumos		220	
II.3	Prekybos skolos		254646	290074
II.4	Kitos mokėtinos sumos		15583	15886
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ, IŠ VISO		1138911	1165546

Direktorius

(parašas)

Vyr. buhalterė

(parašas)