

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos metodika

Rita Bužinskienė

Šiaulių valstybinė kolegija, Verslo ir apskaitos katedros profesorė, socialinių mokslų (ekonomikos) daktarė

Šiaulių valstybinė kolegija / Higher Education Institution, Lithuania; Professor at the Department of Business and Accounting, Doctor of social sciences (Economics)

r.buzinskiene@svako.lt

Marytė Montrimienė

Šiaulių valstybinė kolegija, Buhalterinės apskaitos studijų programos absolventė

Šiaulių valstybinė kolegija / Higher Education Institution, Lithuania; Graduate of the Accounting study program

Anotacija

Straipsnyje analizuojama ilgalaikio materialiojo turto samprata ir apskaitos metodikos procesas. Nagrinėjami pagrindiniai ilgalaikio materialiojo turto apskaitos klausimai: turto įsigijimo būdai, turto pirminis pripažinimas, jo priskyrimas turto grupei, vėliau – perkainojimas ir nusidėvėjimas. Išsamiai atvaizduojamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ir pasigaminimo savikainą sudarančios tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Analizės rezultatai atskleidė, kad ilgalaikio materialiojo turto apskaita įmonėje atitinka 12-ojo Lietuvos verslo apskaitos standarto nuostatas, tačiau siūloma gerinti ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės nustatymo metodiką.

Reikšminiai žodžiai: turto apskaita, pripažinimo kriterijai, verslo apskaitos standartai, apskaitos metodika.

Methodology of Accounting for the Acquisition of Fixed Tangible Assets

Summary

The article analyses the concept of fixed tangible assets and the process of accounting methodology. The main issues of accounting for fixed tangible assets are examined: methods of acquiring assets, initial recognition of assets, their assignment to an asset group, subsequent revaluation, and depreciation. The direct and indirect costs constituting the cost price of acquisition and production of fixed tangible assets are shown in detail. The results of the analysis revealed that the accounting of fixed tangible assets in the company complies with the provisions of the 12 Lithuanian financial reporting standards, but it is suggested to improve the methodology of determining the fair value of fixed tangible assets.

Keywords: asset accounting, recognition criteria, business accounting standards, accounting methodology.

Įvadas

Temos aktualumas. Ilgalaikis materialusis turtas yra svarbus įmonių veikloje ir dažnai yra neatsiejama sėkmingo verslo dalis. Pastatai ir statiniai, įrenginiai ir įranga, transporto priemonės ir kitas materialusis turtas: be jų neįmanoma vykdyti veiklą. Materialusis turtas naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, administravimo tikslams įgyvendinti. Kokia veiklos sritimi įmonė beužsiimtų, ar gamybos, ar paslaugų, ilgalaikis materialusis turtas įsigijamas tam, kad įmonei teiktų ekonominės naudos, todėl jis užima svarbią vietą kiekviename versle. Daugelyje įmonių ilgalaikio materialiojo turto klasifikavimas, vertės nustatymas, nusidėvėjimo normatyvo parinkimas yra sietinas su patikima ir teisinga apskaitos informacija. Jo sudėtimi, struktūra, technine būkle labai domisi ne tik įmonės vadovybė ir darbuotojai, bet ir daugelis išorės informacijos vartotojų, ypač – investuotojai, bankai, draudimo kompanijos (Mackevičius, 2019).

Ilgalaikio materialiojo turto apskaita yra sudėtinga, todėl svarbu mokėti ją tinkamai apskaityti įmonės veikloje. Verslininkai nori tiksliai žinoti, kiek turi ilgalaikio materialiojo turto, kokia jo įsigijimo kaina ir kiek tiksliai jis yra vertas dabartiniu metu. Finansinės apskaitos įstatymas nurodo, kad verslo subjektas turi nusistatyti apskaitos paslaugų teikimo organizavimo ir kontrolės tvarką bei jos laikytis (LR finansinės apskaitos įstatymas, 2021). Sprendimai, kokį nusidėvėjimo metodą ar vertės nustatymo būdą taikyti, gali turėti didelės įtakos mokesčių įsipareigojimams ir pajamoms. Apskaitos taisyklės reikalauja tam tikro sprendimo, tačiau rezultatais dažnai abejoja auditoriai (Overcoming the Challenges of Fixed Asset Accounting, 2020).

Mokslinė problema. Vienas iš pagrindinių įmonės tikslų yra pelno siekimas. Todėl, siekiant vykdyti sėkmingą verslo veiklą, įmonei reikalingi įvairūs ekonominiai išteklių. Ilgalaikis materialusis turtas (IMT) yra vienas iš pagrindinių ekonominių išteklių, kuris dažnai būna susijęs su verslo plėtros ar naujos veiklos krypties pradžia ir gali stipriai veikti įmonės finansinius rezultatus. Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas ilgalaikės paskirties fizinę formą turintis turtas, t. y. tokiam turtui priskiriami materialūs, apčiuopiami objektai: pastatai, įrengimai, mašinos ir kiti daiktai, kuriuos įmonė naudoja, uždirbdama pajamas ilgiau kaip vienerius finansinius metus (Atrill, McLaney, 2022; Deveikis ir kt., 2019; Mackevičius, 2019). Ilgalaikis materialusis turtas turi didelę reikšmę įmonės veikloje, todėl itin svarbu šį turtą ne tik efektyviai valdyti, bet ir teisingai nustatyti tikrąją turto vertę (Paliulienė, 2012; Ilgalaikio turto apskaita ..., 2022). Feschiyan (2013) teigia, kad reikėtų atkreipti dėmesį į ilgalaikio materialiojo turto pirminio pripažinimo apskaitos vertinimo tvarką viešajame sektoriuje, nes susidarantys tarptautinių ir nacionalinių standartų nuostatų skirtumai daro įtaką turto vertei. Siekiant išvengti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos vedimo klaidų, reikia teisingai nustatyti konkrečią materialiojo turto grupę, jo naudojimo trukmę, turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Gali pasitaikyti atveju, kai įmonė į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos apskaičiavimą įtraukia tokias išlaidas, kurios nėra susijusios su šio turto įsigijimu ar pasigaminimu, arba priešingai – tos išlaidos, kurios turėjo būti įskaitytos į įsigijimo savikainą, yra nurašomos į veiklos sąnaudas. Klaidinga apskaita iškraipo finansinius rezultatus, neatspindi tikrosios įmonės veiklos būklės, sudaro galimybę nesąžiningiems asmenims grobstyti turtą. Todėl net mažiausios apskaitos klaidos ir netikslumai turi būti kuo skubiau ištaisyti. Svarbiausias klaidos taisymo būdo pasirinkimo kriterijus – nustatyti, ar ši klaida padaryta iki finansinės atskaitomybės patvirtinimo, ar finansinė atskaitomybė su šia klaida jau patvirtinta. Nuo to, kokiai grupei priskiriama klaida, priklauso jos taisymo būdas (7-ojo VAS ..., 2016). Būtent dėl šių priežasčių itin svarbu ilgalaikio turto apskaitą organizuoti tinkamai, nuo įsigijimo ir nusidėvėjimo iki pakartotinio įvertinimo, vertės sumažėjimo ir pašalinimo. Verslo apskaitos standartai toliau bus rašomi santrumpa VAS¹.

Ilgalaikis materialusis turtas nudėvimas ir naudojamas įmonėje ribotą metų skaičių, nustatyti, kokia ilgalaikio turto dalis sunaudojama per ataskaitinį laikotarpį ir kiek jo lieka uždirbti pajamoms ateinančiais laikotarpiais – labai svarbi apskaitos problema. Todėl turto įsigijimo savikaina paskirstoma per visą jo naudojimo laikotarpį ir atitinkamais apskaitos laikotarpiais nurašoma kaip nusidėvėjimo sąnaudos (Kalčinskas ir Kalčinskaitė-Klimaitienė, 2017). Ilgalaikio materialiojo turto vertė gali būti iškraipyta neteisingai skaičiuojant arba kurį laiką visai neskaiciuojant nusidėvėjimo. Šie neatitikimai susidaro dėl finansinės apskaitos įstatymo ir mokesčių apskaitos skirtumų: 1. Skirtingo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodo parinkimas; 2. Skirtingo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio nustatymas; 3. Skirtingo perkainoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimas (Juočiūnienė ir Stončiuvienė, 2008). Nusidėvėjimo suma mažina savikainą ir didina pelną, tad, parodžius mažesnę nusidėvėjimą, pagerėja įmonės rodikliai arba atvirksčiai – pablogėja, parodžius didesnę nusidėvėjimą (Lakys, 2009). Svarbiausias aspektas yra teisingas nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pasirinkimas, nes šis pasirinkimas turi įtakos grynajam pelnui (Unegbu, 2014). Kokį ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą savo įmonėje pasirinkti, sprendžia įmonės vadovybė. Apskaitos metodo pasirinkimą gali lemti dvi veiksnių grupės: įmonės lygmens veiksniai (įmonės vieta rinkoje, įmonės dydis ir tipas, tikslai ir valdymo ypatumai)

¹ Pagal Lietuvos finansinės apskaitos įstatymą, 2001-11-06, Nr. IX-574, nuorodos į verslo apskaitos standartus laikomos nuorodomis į Lietuvos finansinės atskaitomybės standartus (Suvestinė redakcija nuo 2022-05-01 d.).

ir makroekonominiai veiksniai (šalių grupė, ekonominė padėtis, įstatymų bazė, mokesčiai ir kita) (Legenzova, Gaigalienė ir Vilkaitė, 2016).

Tyrimo problemą galima apibendrinti šiuo probleminiu klausimu: *kokia taikoma ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos metodika pagal Lietuvos verslo apskaitos standartus?*

Tyrimo tikslas: išanalizuoti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos metodiką.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibūdinti ilgalaikio materialiojo turto sampratą ir apskaitos principus.
2. Įmonės pavyzdžių pagrindu išnagrinėti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos registravimo ir vertinimo tvarką.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sintezė, interpretavimas, sisteminimas, grupavimas ir apibendrinimas.

Ilgalaikio materialiojo turto samprata ir apskaitos principai

Kiekvienoje įmonėje ilgalaikis materialusis turtas turi reikšmingos įtakos veiklos vykdymui. Ilgalaikio materialiojo turto sąvokų analizė parodė, kad šis turtas dažniausiai suprantamas kaip ekonominės naudos išteklius, kuris padeda įmonei kurti pridėtinę vertę (1 lentelė).

1 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto sąvokos apibūdinimai

Šaltinis, metai	Apibūdinimai
Atrill, McLaney, 2022	Tai turtas, kuris turi materialią formą, paprastai laikomas ilgalaikiai veiklai.
Deveikis ir kt., 2019	IMT laikomas materialiąją formą turintis, žmogaus ar gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonėje gaminant produkciją ar teikiant paslaugas ir kuriuo numatoma naudotis ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį.
Mackevičius, 2019	Tai turtas, kuris teikia įmonei ekonominės naudos ir naudojamas ilgiau nei vienerius metus, ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę.
Kalčinskas, Kalčinskaitė – Klimaitienė, 2017	Tai žmogaus ar gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonėje gaminti produkciją ar teikti paslaugas, kuri numatoma naudoti ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį ir jis viršija nustatytą minimalią ilgalaikio turto vertę.
12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, 2016	Tai materialusis turtas, kuris skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams, kuris numatomas naudoti ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto vertę.
2 VAS „Balansas“, 2016	Tai materialią formą turintis turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, valdymo tikslams ar nuomai.
Žaptorius, 2015	Tai žmogaus ar gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonėje gaminant produkciją ar teikiant paslaugas ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį, tačiau ribotą laiką.
LR pelno mokesčio įstatymas, 2023	Tai turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominėi naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal šio Įstatymo 1 priedėlyje išvardytos ilgalaikio turto grupės nustatytą kainą.

Sudaryta straipsnio autorių pagal lentelėje nurodytus šaltinius

Ilgalaikio materialiojo turto sąvokoje pabrėžiamas turto naudojimo laikotarpis. Šis laikotarpis negali būti trumpesnis kaip 1 metai. Svarbi ir šio turto naudojimo paskirtis: turtas skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, prekybai vykdyti ar kitoms veikloms, pvz., nuoma. 12-ame VAS (2016) numatytas papildomas ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus – tokio turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina turi būti ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę. Įmonė gali nustatyti skirtingas minimalias vertes skirtingoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms arba vieną minimalią vertę visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms. Ilgalaikio materialiojo turto grupę sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Pagrindinis ir reikšmingiausias dokumentas, reglamentuojantis ilgalaikio materialiojo turto (IMT) apskaitą, yra 12-asis verslo apskaitos standartas (12 VAS). Standartas taikomas registruojant apskaitoje ilgalaikį

materialųjį turtą, nustatant jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, nusidėvėjimą, perkainojant jį, atliekant kitas su ilgalaikiu materialiuoju turtu susijusias ūkines operacijas ar registruojant ūkinius įvykius (12-VAS, 2016). Pagal 12-ąjį VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2016) materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jis atitinka visus penkis požymius: 1. Įmonė ketina jį naudoti ilgiau nei vienerius metus; 2. Įmonė tikisi gauti iš to turto ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais; 3. Įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą; 4. Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei; 5. Įmonei yra perduota su materialiuoju turtu susijusi rizika. Rizikos perdavimu laikomas momentas, kai įmonė įgyja teisę valdyti, naudoti, tampa atsakinga už materialųjį turtą ir jai priklauso šio turto teikiama ekonominė nauda. Laikoma, kad su turtu susijusi rizika įmonei perduota sutarties sudarymo momentu. Be to, būtina laikytis turinio svarbos principo, o ne tik formalių reikalavimų. Svarbus aspektas yra tai, kad turi būti tenkinami visi šie kriterijai, o ne kuris nors vienas iš jų. 16-tas tarptautinis apskaitos standartas „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai“ (2008) nekilnojamo turto, įrangos ir įrengimų savikainos pripažinimui numato tik du požymius: pagrįstas įmonės siekimas gauti iš turto ekonominės naudos ir įmonė gali patikimai nustatyti įsigijimo savikainą.

Įmonės sprendamos, kurį turtą pripažinti ilgalaikiu, o kurį – trumpalaikiu, turi įvertinti turto teikiamą ekonominę naudą. Yra trys pagrindiniai kriterijai, į kuriuos įmonė turi atsižvelgti: įmonės dydis, turto vertė ir numatomos uždirbti pajamos bei pelnas. Atsižvelgdamos į turimo ilgalaikio materialiojo turto naudojimą ir pobūdį, įmonės sudaro ilgalaikio materialiojo turto grupes. Ilgalaikio materialiojo turto grupę sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas (2 lentelė).

2 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto grupės

Sąskaitos Nr.	Pavadinimas
120	Žemė
121	Pastatai ir statiniai
122	Mašinos ir įranga
123	Transporto priemonės
124	Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai
125	Investicinis turtas
126	Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai

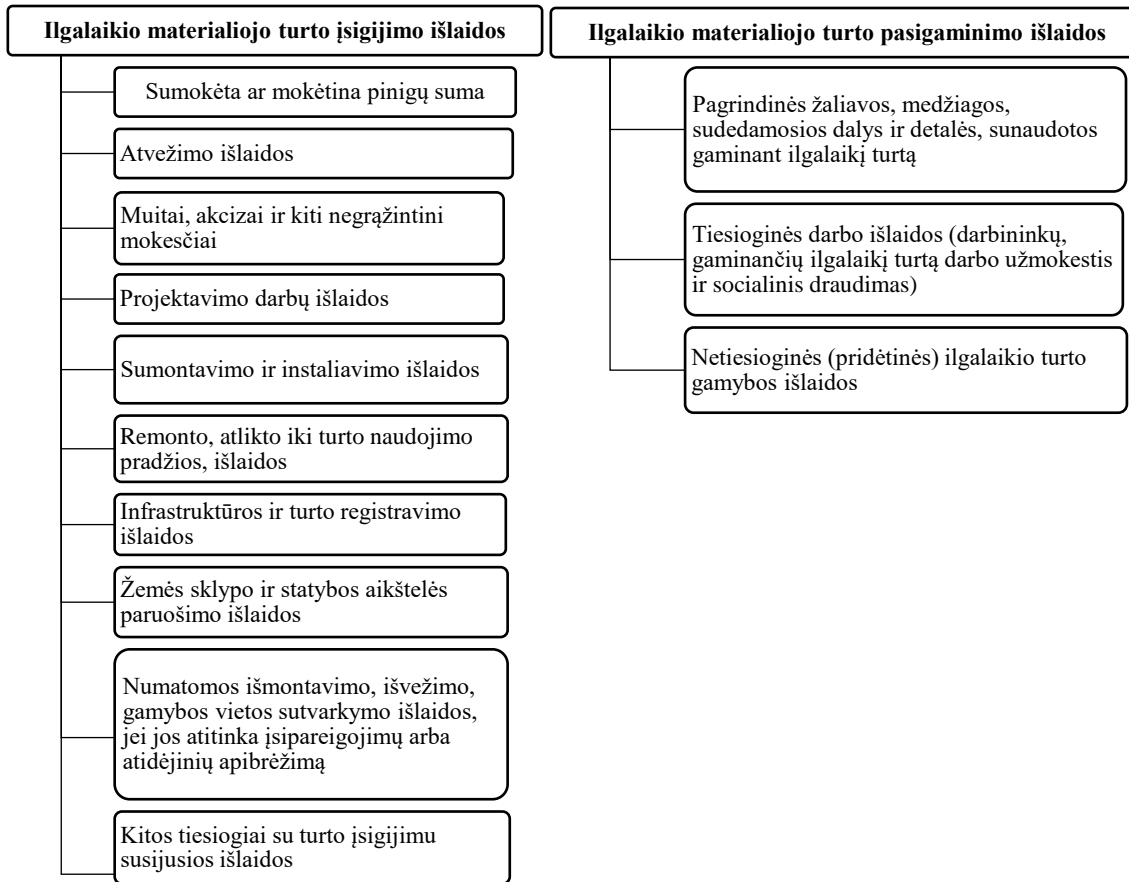
Sudaryta straipsnio autorių pagal Pavyzdinį sąskaitų planą (2015)

Įmonės turimą ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje užregistruoja suskirstytą pagal paskirtį ir gali nustatyti skirtingas minimalias vertes skirtingoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms arba vieną minimalią vertę visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms.

Registruojant apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto įsigijimą ar pasigaminimą, pirmiausia nustatoma jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Vadovaujantis 12-uuoju VAS, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainai yra tiesiogiai priskiriamos visos numatytos išlaidos (1 paveikslas).

Pažymėtina, kad į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomas pridėtinės vertės mokestis (PVM), išskyrus tuos atvejus, kai mokestis yra negrąžinamas. Negrąžinamą pridėtinės vertės mokestį galima įskaityti į turto įsigijimo savikainą, tai leidžia daryti 12-asis VAS, tačiau tam prieštarauja LR pelno mokesčio įstatymas (2023), kuris teigia, kad turto kaina yra pirkimo išlaidos „išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šio turto įsigijimu“. Tai reiškia, kad negrąžinamo pridėtinės vertės mokesčio įmonė negali įskaičiuoti į savikainą. Kaip bus apskaitomas neatskaitomas PVM įsigyjant ilgalaikį materialųjį turtą, įmonė turi nusistatyti savo ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje. Tačiau į savikainą įskaičiuojant neatskaitomą PVM, gaunama didesnė turto vertė ir mažesnė ataskaitinio laikotarpio sąnaudos. Ir priešingai, pripažinus PVM veiklos sąnaudomis, turto vertė bus mažesnė, o sąnaudos didesnės. Tai reiškia, kad įmonių finansinis rezultatas pirmu ir antru atveju bus skirtingas. Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįtraukiamos pardavimo, bendrosios ir administracinės veiklos sąnaudos. Jei ilgalaikis materialusis turtas įsigijamas už skolintas lėšas, tai palūkanos už paskolas į turto įsigijimo savikainą nėra

įskaitomos, bet pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis. Į ilgalaikio materialiojo turto savikainą įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios yra tiesiogiai susijusios su šio turto įsigijimu ar pasigaminimu. Ilgalaikio turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama sudedant pirkimo kainą ir papildomas įsigijimo išlaidas. Papildomomis įsigijimo išlaidomis yra laikomos visos išlaidos, susijusios su to turto paruošimu naudoti: transportavimo, instaliavimo išlaidos, įvairūs mokesčiai ir pan. (Česnauskė, 2018; Mackevičius, 2019).



1 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ir pasigaminimo savikainą sudarančios išlaidos
Sudaryta straipsnio autorių pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ metodines rekomendacijas (2016)

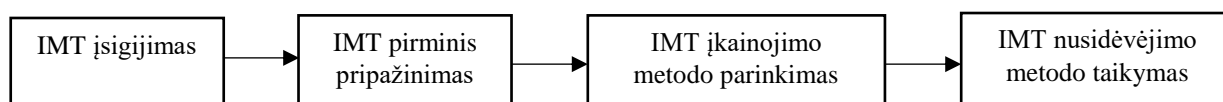
Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje pirminio pripažinimo metu registruojamas įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, vėliau, atsižvelgiant į įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką, jis į apskaitą įtraukiamas vienu iš dviejų būdų – įsigijimo savikaina ar perkainota turto verte (12 VAS, 2016). Pasirinkus taikyti įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis materialusis turtas finansinėse ataskaitose yra parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą to turto nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą. Jei įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje numatyta IMT apskaityti perkainota verte, įsigytas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje iš pradžių registruojamas įsigijimo savikaina, o vėliau periodiškai perkainojimas ir apskaitoje registruojamas perkainota verte. Pagal 7-ojo VAS (2016) nuostatas, po perkainojimo padidėjus ilgalaikio materialiojo turto vertei, vertės padidėjimo suma registruojama turto ir perkainojimo rezervo sąskaitose. Turto perkainojimo rezervas parodomas balanso nuosavo kapitalo dalyje. Jei po perkainojimo ilgalaikio materialiojo turto vertė sumažėja ir šio turto vertė anksčiau dėl perkainojimo nebuvo padidinta, tai apskaitoje pripažįstami nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo, lygūs turto balansinės ir tikrosios verčių skirtumui. Pagrindinė perkainojimo priežastis yra infliacija, dėl kurios ir kyla ilgalaikio materialiojo turto kainos. Tačiau perkainoti galima tik nepažeidžiant įmonės tęsiamos veiklos principo, pagal kurį kiekvienos įmonės egzistavimo laikas nėra ribotas, todėl negalima tvarkyti apskaitos taip, tarsi įmonė artimiausiu metu galėtų būti likviduota. Laikantis šio principo, negalima perkainoti turto kiekvieną kartą, pasikeitus jo rinkos kainai. Finansinėje apskaitoje toks ilgalaikis materialusis turtas parodomas balansine verte,

kuri apskaičiuojama iš perkainotos vertės atimant sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą (Kniečiūnaitė ir Lileikienė, 2018). 12-asis VAS (2016) numato, jog visos turto grupės perkainojimas turi būti atliekamas ne rečiau kaip kas penkerius metus. Pagal Ilter (2021) perkainojimas turi būti atliekamas pakankamai reguliariai, kad užtikrintų, jog suma, kuria turtas yra įmonės apskaitoje, reikšmingai nesiskirtų nuo tikrosios vertės.

Tyrimo metodika

Tyrimo pasirinkta nagrinėti įmonės, užsiimančios krovininiais pervežimais kelių transportu, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos duomenis. Įmonė yra Lietuvos nacionalinės vežėjų automobiliais asociacijos „LINAVA“ narys. Įmonė siūlo greitas ir patikimas krovinių gabenimo paslaugas tarp Rytų ir Vakarų Europos, užsiima ir vietiniais pervežimais. Tyrimo laikotarpis apima 2023 metų pirmąjį pusmetį.

Ilgalaikio materialiojo turto (IMT) įsigijimo apskaitos metodikos procesas prasideda nuo turto įsigijimo būdo. Pagrindiniai yra šie turto įsigijimo būdai: nuosavos lėšos, finansinė nuoma (lizingas), pasigamintas, gautas dovanų, gautas turtinių įnašų pavidalu ir kiti. Vėliau pereinama prie IMT pirminio pripažinimo, kuris lemia naujai įsigyto (pasigaminto) turto priskyrimą tam tikrai turto grupei (2 paveikslas).



2 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaitos procesas

IMT įkainojimas apima dvi vertes: įsigijimo (pasigaminimo) savikainą ir tikrosios vertės nustatymą. Ilgalaikio materialiojo turto naudojimas įmonės ekonominėje veikloje išreiškiamas skaičiuojant nusidėvėjimą. Nusidėvėjimas skaičiuojamas tik nuo tokio ilgalaikio materialiojo turto, kuris naudojamas ribotą laiką, o tokio turto, kuris naudojamas neribotą laiką, pavyzdžiui, žemė, nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto įsigijimą apskaitoje, sudaromos tokių sąskaitų korespondencijos (3 lentelė).

3 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencijos
1.	Įsigytas IMT nuosavomis lėšomis	IMT įsigijimo savikaina Pirkimo PVM Skola tiekėjams Skola tiekėjams Sąskaita bankuose	D 12X0 D 2441 K 4430 D 4430 K 271
2.	IMT, įsigytas skolon su atidėtu mokėjimu	IMT įsigijimo savikaina Pirkimo PVM Skolos tiekėjams	D 12X0 D 2441 K 4430
3.	IMT, įsigytas lizingu	IMT įsigijimo savikaina Pirkimo PVM Lizingo išsipareigojimai	D 12X0 D 2441 K 4211
4.	IMT, gautas pagal dotaciją	IMT įsigijimo savikaina Kitos veiklos pajamos Kitos finansinės ar investicinės veiklos pajamos	D 12X0 K 5401 K 5810
5.	IMT, gaunamas turtinių įnašų forma	IMT įsigijimo savikaina Pasirašytas neapmokėtas kapitalas	D 12X0 K 302

Sudaryta straipsnio autorių pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ metodines rekomendacijas (2016).

Registruojant ilgalaikio materialiojo turto įsigijimą, debetuojama sąskaita 12X0 *IMT įsigijimo savikaina* pagal atitinkamą turto grupę, ir kredituojamos sąskaitos, priklausomai nuo to, kaip turtas buvo įsigytas: nuosavomis lėšomis – 271 *Sąskaita bankuose*, pirktas skolon – 4430 *Skolos tiekėjams* ar pirktas išsimokėtinai – 4211 *Lizingo įsipareigojimai*. Kai turtas gautas nemokamai, debetuojama sąskaita 12X0 *IMT įsigijimo savikaina*, o kredituojama sąskaita 5401 *Kitos veiklos pajamos* arba 5810 *Kitos finansinės ar investicinės veiklos pajamos*. Kai įmonė turta gauna iš savininkų, debetuojama sąskaita 12X0 *IMT įsigijimo savikaina* ir kredituojama sąskaita 302 *Pasirašytas neapmokėtas kapitalas*. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad turtas tampa nuosavomis lėšomis įsigytas, kai tą pačią dieną yra sumokama skola už turto įsigijimą. Iš pradžių turto įsigijimas apskaitoje registruojamas kredituojant sąskaitą 4430 *skolos tiekėjams*, tačiau vėliau sumokėta skola debetuojama ir kredituojama sąskaita 271 *Sąskaitos bankuose*. Šiuo atveju sąskaita 4430 *Skolos tiekėjams* atlieka tarpinės sąskaitos vaidmenį, kuri yra naudojama laikinai registruojant ūkines operacijas. Kai įmonė perka turta atidėjus mokėjimą, tuomet reiškia, kad turtas yra įsigytas skolon, tačiau sumokama vėliau, pvz. per 30 dienų po turto įsigijimo dienos. Nors iš pažiūros pirmoji operacija niekuo nesiskiria nuo antrosios, tačiau apskaitoje turi įtakos skolų valdymo operacijos efektyvumui.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, ilgalaikį materialųjį turta įmonė gali pasigaminti ar pasistatyti savo jėgomis. Pačios įmonės pasigaminamas ilgalaikis materialusis turtas įvertinamas ir apskaitomas pasigaminimo savikaina. Jei įmonė, pasigaminusi ilgalaikį materialųjį turta, yra PVM mokėtoja, tai nuo šio turto apmokestinamosios vertės – pasigaminimo savikainos, turi apskaiciuoti pridėtinės vertės mokesťį, pradėjus šį turta naudoti. Tačiau būtina pažymėti, kad nuo pasigaminoto turto vertės PVM nebus skaičiuojamas, jei PVM mokėtojas neįtraukė į PVM ataskaitą įsigytų prekių ar paslaugų PVM sumos. Turtas, kurį įmonė gamina savo jėgomis, gali tęstis ne vieną ataskaitinį laikotarpį, tokiu atveju visos su ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina susijusios išlaidos yra kaupiamos sąskaitos 126 „*Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai*“ debete. Pasigaminus turta, sudaromos tokios sąskaitų korespondencijos (4 lentelė).

4 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Etapai	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencijos
1.	Vyksta turto gamyba	Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai Atsargos Su darbo santykiais susijusios sąnaudos Skolos tiekėjams	D 126 K 2010 K 4480 K 4430
2.	Turto gamyba baigta	IMT įsigijimo savikaina Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai	D 12X0 K 126

Sudaryta straipsnio autorių pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ metodines rekomendacijas (2016)

Pirmam etape registruojama vykdoma turto gamyba, kai įmonės savo jėgomis gamina (stato) ilgalaikį materialųjį turta. Šioje operacijoje, pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ reikalavimus, apskaitoje debetuojama 126 *Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai*, o kredituojami 2010 *Atsargos*, 4480 *Su darbo santykiais susijusios sąnaudos* ir 4430 *Skolos tiekėjams*. Antram etape, kai turto gamyba baigta, debetuojama 12X0 *Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina* ir kredituojama 126 *Vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai*.

Sudėtingiausia šio įmonės turto apskaitos dalis yra tikrosios vertės nustatymas. Registruojant ilgalaikį turta po perkainojimo, apskaitoje sudaromos tokios sąskaitų korespondencijos (5 lentelė):

5 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto registravimas apskaitoje po perkainojimo

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencijos
1.	Padidėjusi IMT vertė	IMT vertės pokytis dėl perkainojimo IMT perkainojimo rezervas	D 12X1 K 321
2.	Sumažėjusi IMT vertė	IMT perkainojimo rezervas IMT vertės pokytis dėl perkainojimo	D 321 K 12X1

Sudaryta straipsnio autorių pagal 8-ojo VAS „Nuosavas kapitalas“ metodines rekomendacijas (2016)

Registruojant ilgalaikį materialųjį turtą po perkainojimo, kai turto vertė, palyginus su balansine verte, nustatyta didesnė, registruojamas ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas, debetuojuant sąskaitą 12X1 *IMT vertės pokytis dėl perkainojimo* ir kredituojamas perkainojimo rezervas sąskaita 321 *IMT perkainojimo rezervas*. Kai turto vertė po perkainojimo sumažėja, tokiu atveju mažinamas ir perkainojimo rezervas. Apskaitoje registruojamas turto vertės sumažėjimas, debetuojuant 321 *IMT perkainojimo rezervas* ir kredituojant 12X1 *IMT vertės pokytis dėl perkainojimo*.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui apskaičiuoti taikomi keturi pagrindiniai nusidėvėjimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus, dvigubai mažėjančios vertės. Nusidėvėjimo skaičiavimo formulės yra pateiktos 12-ame verslo apskaitos standarte „*Ilgalaikis materialusis turtas*“.

Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas. Praktikoje dažniausiai yra taikomas šis metodas, kadangi jis yra paprastas, lengvai suvokiamas ir lengvai pritaikomas planuojant veiklą. Nusidėvėjimo sumos nesikeičia per visą naudojimo laikotarpį. Taikant šį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, daroma prielaida, kad turtas tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat ekonominę naudą (Deveikis ir kt., 2019).

Produkcijos metodas. Pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą „*Ilgalaikis materialusis turtas*“ tam tikro ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma, apskaičiuojama produkcijos metodu, priklauso nuo šio turto vienetu pagamintos produkcijos ar atliktų paslaugų kiekio. Šis metodas tinka apskaičiuoti nusidėvėjimui tokio ilgalaikio materialiojo turto, kurio naudojimą galima sieti su gamybine veikla. Sumažėjus veiklos mastui, nusidėvėjimo suma taip pat mažėja, todėl apskaičiuojamos mažesnės sąnaudos, o balanse parodoma didesnė ilgalaikio materialiojo turto vertė.

Metų skaičiaus metodas. Šiuo metodu nusidėvėjimo suma skaičiuojama nuo įsigijimo savikainos, tačiau pirmaisiais turto naudojimo metais į gaminamo turto, teikiamų paslaugų savikainą įskaičiuojama didžiausia nusidėvėjimo suma, antraisiais – mažesnė negu pirmaisiais, o trečiaisiais ir dar vėlesniais metais – tolygiai mažėjanti nusidėvėjimo suma, atsižvelgiant į pasirinktą turto naudojimo laiką (Bendikienė, 2019).

Dvigubai mažėjančios vertės metodas. Taikant šį metodą, nusidėvėjimas apskaičiuojamas ne nuo turto pradinės nudėvėtinos vertės, bet nuo jo likutinės vertės, o paskutiniaisiais metais nurašoma likusi nenudėvėta vertė (Deveikis ir kt., 2019).

Ilgalaikio materialiojo nusidėvėjimo suma turi būti pripažinta sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai nusidėvėjimo sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą. Registruojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą apskaitoje, sudaromos tokios sąskaitų korespondencijos (6 lentelė).

6 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencijos
1.	Kai nusidėvėjimas neįtraukiamas į kito turto pasigaminimo savikainą	IMT vertės nusidėvėjimo sąnaudos Sukauptas IMT įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	D 6306 K 12X7
2.	Kai nusidėvėjimas traukiamas į kito turto pasigaminimo savikainą	Netiesioginės gamybos išlaidos Nebaigta produkcija Sukauptas IMT įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	D 6004 D 2020 K 12X7

Sudaryta straipsnio autorių pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ metodines rekomendacijas (2016)

Pirmu atveju, surašant sąskaitų korespondencijas, debetuojuama sąskaita 6306 *Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudos* ir kredituojama sąskaita 12X7 *Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas*. Antru atveju debetuojuama sąskaita 6004 *Netiesioginės gamybos išlaidos* arba 2020 *Nebaigta produkcija*, ir kredituojama sąskaita 12X7 *Sukauptas IMT įsigijimo savikainos nusidėvėjimas*. Parengus ir atidavus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą, jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos ir baigiamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos po jo perleidimo ar nurašymo.

Tyrimo rezultatai

Įmonės, užsiimančios krovininiais pervežimais kelių transportu, ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje numatyta visam ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikyti įsigijimo savikainos būdą. Taikant įsigijimo savikainos būdą, įsigytas turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėje atskaitomybėje parodomas balansine verte, kuri apskaičiuojama iš įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą, jei turtas buvo nukainuotas. Įmonėje ilgalaikis materialusis turtas įkainojamas įsigijimo savikaina, jo vertė negali būti mažesnė už nustatytą minimalią vertę, įformintą direktoriaus įsakyme (7 lentelė).

7 lentelė

Ilgalaikio materialiojo turto minimali vertė pagal grupes

Ilgalaikio materialiojo turto grupė	Minimali vertė (eurais)
Pastatai	868,86
Lengvieji automobiliai	289,62
Krovininiai automobiliai, priekabos, puspriekabės	868,86
Mašinos ir įrengimai	868,86
Kita įranga, prietaisai, įrankiai, įrenginiai	579,24
Baldai	144,81
Kompiuteriai	347,54
Kitas materialusis turtas	868,86

Įsigijimas turto įmonėje yra rodomas dokumentais, kiekvienam objektui yra surašomas jo įvedimo į eksploataciją aktas. Aktą pasirašo sudaryta komisija ir materialiai atsakingas asmuo. Aktą tvirtina įmonės direktorius. Pirminiai duomenys yra suvedami iš pirminių dokumentų: PVM sąskaitų faktūrų ir priėmimo–perdavimo aktų, sutarčių.

Tolimesnė tyrimo rezultatų analizės eiga apima įmonės apskaitos duomenis pagal konkrečius pavyzdžius. Nagrinėjant pirminius dokumentus nustatyta, kad įmonė įsigijo vilkiką skolon pagal PVM sąskaitą faktūrą. Kadangi tai yra krovininis automobilis, automobilio pirkimo PVM įtraukiamas į PVM apskaitą ir apskaitoje registruojama sąskaitų korespondencija (8 lentelė).

8 lentelė

Vilkiko įsigijimas skolon, eurais

Registruojamas vilkiko įsigijimas			
Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	13000	
2441	Pirkimo PVM	2730	
4430	Skolos tiekėjams		15730
Registruojama sumokėta skola			
4430	Skolos tiekėjams	15730	
2701	Sąskaita bankuose		15730

Pirmuoju įrašu registruojamas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas skolon. Antruoju įrašu yra parodomas atsiskaitymas su tiekėjais už ilgalaikį turtą. Nusipirkus transporto priemonę, įmonės apskaitoje yra fiksuojamas ilgalaikio materialiojo turto padidėjimas sąskaitoje 1220 *Transporto priemonių įsigijimo savikaina* ir įmonės pinigų sumažėjimas, kuris parodomas kredituojant sąskaitą 2701 *Sąskaita bankuose*.

9 lentelė

Įrengimo įsigijimas sumokėjus iš anksto tiekėjams, eurais

Registruojamas atliktas išankstinis apmokėjimas			
Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
1263	Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	500	
2701	Sąskaita bankuose		500
Registruojamas gautas įrengimas			

1230	Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina	8000	
2441	Pirkimo PVM	1680	
1263	Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą		500
4422	Kitos mokėtinos sumos		9180

Įmonė turėjo įsigijusi įrenginius iš anksto sumokėjus tiekėjui. Iš anksto sumokėtos sumos už įsigytą turtą turi būti priskiriamos ilgalaikiam turtui, t. y. registruojamos kito ilgalaikio materialiojo turto sąskaitoje 1263 *Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą*. Pagal sutartį įmonė tiekėjams turėjo sumokėti 500 eurų avansą. 9 lentelėje surašytos tokios sąskaitų korespondencijos.

Įrangos įsigijimo parodymui apskaitoje įmonė atlieka du įrašus. Pirmuoju įrašu yra parodomas atliktas išankstinis apmokėjimas už ilgalaikį materialųjį turtą, o antruoju yra pateikiamas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas. Įmonė, pirkdama įrengimą, kaip sandorio garantiją sumoka pasirašytoje sutartyje nurodytą 500 eurų išankstinį mokėjimą. Antruoju įrašu yra parodomas įsigytas ilgalaikis materialusis turtas. Nusipirkus įrengimą, įmonės apskaitoje yra fiksuojamas ilgalaikio materialiojo turto padidėjimas sąskaitoje 1230 *Mašinų ir įrangos įsigijimo savikaina*, tačiau įmonės apskaitoje atsiranda ir įsipareigojimas 4422 *Kitos mokėtinos sumos*.

Įsigijusi turtą pagal lizingo sutartį, įmonė registruoja ilgalaikį materialųjį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus turto vertės dengimo suma. Palūkanos už tokias paskolas į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos, jos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis. Įmonė 2021 m. turėjo sudariusi paskolos sutartį su banku *vilkikai Mercedes-Benz JPU372* įsigyti. Sutartyje buvo nurodyta automobilio vertė – 26170 Eur, pirkimo PVM – 5496 Eur. Vilkiko įsigijimo dieną įmonė atliko 6500 Eur išankstinį apmokėjimą. Likusią sumą įmonė įsipareigojo sumokėti per dvejus metus kiekvieno mėnesio pabaigoje. Palūkanų norma – 3,1 proc. Sutarties sudarymo mokestis yra 520 eurų. Pagal įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką, su sandorio sudarymu susijusios išlaidos turi būti priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms (10 lentelė).

10 lentelė

Vilkiko įsigijimas pagal lizingo sutartį, eurai

Registruojamas atliktas išankstinis apmokėjimas			
Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
1263	Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą	6500	
2701	Sąskaita bankuose		6500
Registruojamas sumokėtas sutarties mokestis			
6312	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	520	
2701	Sąskaita bankuose		520
Registruojamas įsigytas vilkikas			
1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	26170	
2441	Pirkimo PVM	5496	
1263	Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą		6500
4211	Lizingo įsipareigojimai		25166

Vilkiko įsigijimui apskaitoje įmonė atlieka tris įrašus. Pirmuoju įrašu yra parodomas atliktas išankstinis mokėjimas už įsigyjamą turtą. Įmonė, pirkdama vilkiką, kaip sandorio garantiją sumoka pasirašytoje sutartyje nurodytą 6500 eurų išankstinį mokėjimą. Antruoju parodomas sumokėtas sutarties mokestis, debetuojuant padidėjusias sąnaudas sąskaitoje 6312 *Bendrosios ir administracinės sąnaudos* ir kredituojant pinigų sumažėjimą sąskaitoje 2701 *Sąskaita bankuose*. Trečiuoju įrašu parodomas turto padidėjimas sąskaitoje 1220 *Transporto priemonių įsigijimo savikaina*, nurašomas sumokėtas avansas kredituojant 1263 *Sumokėti avansai už ilgalaikį materialųjį turtą* ir kredituojama sąskaita 4211 *Lizingo įsipareigojimai*. Nusipirkus transporto priemonę, įmonės apskaitoje yra fiksuojamas ilgalaikio materialiojo turto padidėjimas sąskaitoje 1220 *Transporto priemonių įsigijimo*

savikaina, tačiau įmonės apskaitoje atsiranda ir ilgalaikiai įsipareigojimai bankui 4211 *Lizingo įsipareigojimai*.

Įsigijus ilgalaikį materialųjį turtą pagal lizingo sutartį, dalis paskolos turi būti sumokėta per ateinančius metus. Tokiu atveju einamųjų metų pabaigoje dalį skolos, pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą „*Ilgalaikis materialusis turtas*“, rekomenduojama perkelti iš ilgalaikių įsipareigojimų į trumpalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalies straipsnį (11 lentelė).

11 lentelė

Ilgalaikių įsipareigojimų dalies perkėlimas į trumpalaikius įsipareigojimus, eurais

Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
4211	Lizingo įsipareigojimai	9437,25	
4411	Lizingo įsipareigojimai (einamųjų metų dalis)		9437,25

Įvykusios ūkinės operacijos registravimui apskaitą tvarkantis asmuo debetuoja sąskaitą 4211 *Lizingo įsipareigojimai* ir kredituoja sąskaitą 4411 *Lizingo įsipareigojimai (einamųjų metų dalis)*. Įmonė, norėdama laiku atsiskaityti su paskolą suteikusiu banku, naudoja banko sudarytu paskolos gražinimo grafiku. Kiekvieną mėnesį apskaitoje registruojamos paskolos įmokos yra suskaidomos į paskolos dalis ir palūkanas. Atlikus mokėjimus pagal paskolos įmokų mokėjimo grafiką, apskaitoje daromi 12 lentelėje nurodyti įrašai.

12 lentelė

Sumokama paskolos dalis kiekvieną mėnesį, eurais

Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
4411	Lizingo įsipareigojimai (einamųjų metų dalis)	1048,58	
630	Palūkanų sąnaudos	67,11	
2701	Sąskaita banke		1115,69

Paskolos ir apskaičiuotų palūkanų už paskolos suteikimą sumažėjimas įrašomas debetuojuant sąskaitas 4411 *Lizingo įsipareigojimai (einamųjų metų dalis)* ir 630 *Palūkanų sąnaudos*, o kredituojuant sąskaitą 2701 *Sąskaita bankuose* parodomas pinigų sumažėjimas, t. y. paskolos ir palūkanų padengimas.

Pasitaikė ir toks atvejis, kai įmonės direktorius nupirko įmonei mobilų telefoną už asmenines lėšas. Tokiu atveju apskaitoje registruojamas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas per atsakingą asmenį (13 lentelė).

13 lentelė

Mobilaus telefono įsigijimas per atskaitingą asmenį, eurais

Registruojamas mobilaus telefono įsigijimas			
Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
1265	Kitas materialusis turtas	950,20	
2441	Pirkimo PVM	199,54	
4430	Skolos tiekėjams		1149,74
4430	Skolos tiekėjams	1149,74	
2435	Atskaitingi asmenys		1149,74
Registruojamas atsiskaitymas su atskaitingu asmeniu			
2435	Atskaitingi asmenys	1149,74	
2701	Sąskaita bankuose		1149,74

Mobilaus telefono įsigijimo parodymui apskaitoje atliekami du įrašai. Pirmuoju įrašu parodomas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas ir įmonės įsipareigojimas atskaitingam asmeniui. Antruoju įrašu parodomas atsiskaitymas su atskaitingu asmeniu. Nusipirkus mobilųjį telefoną, įmonės apskaitoje yra fiksuojamas ilgalaikio materialiojo turto padidėjimas sąskaitoje 1265 *Kitas materialusis turtas* ir pinigų sumažėjimas sąskaitoje 2701 *Sąskaita bankuose*.

Įmonė ilgalaikio materialiojo turto grupėms taiko *tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą*. Šis įmonės pasirinktas ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodas rodo, jog įmonė tikisi per visą turto naudojimo laikotarpį gauti vienodą ekonominę naudą. Tiesinis skaičiavimo metodas lemia visu naudingų laikotarpiu nekintančias atskiro ilgalaikio turto vieneto nusidėvėjimo sąnaudas, neatsižvelgiant į turto technines savybes. Įmonė ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymui vadovaujasi įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje apibrėžtais ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo normatyvais. Kai ilgalaikį materialųjį turtą įveda į eksploataciją, jam pradedamas skaičiuoti nusidėvėjimas. Naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė nurodoma kiekvieno turto vieneto individualioje analitinėje ilgalaikio turto apskaitos kortelėje.

Atliekant skaičiavimą tiesiniu nusidėvėjimo metodu, kiekvieną mėnesį nusidėvėjimo suma yra vienoda. Tai reiškia, kad turto nusidėvėjimo sumos kas mėnesį vienodomis dalimis nurašomos į veiklos sąnaudas, kurios mažina veiklos apmokestinamąjį pelną. 14 lentelėje pateikta vilkiko apskaičiuota nusidėvėjimo suma ir apskaitoje daromas įrašas.

14 lentelė

Vilkiko nusidėvėjimo sumos registravimas, eurais

Sąskaita	Pavadinimas	Debetas	Kreditas
6306	Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos	108,33 Eur	
1227	Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)		108,33 Eur

Vilkiko nusidėvėjimui parodyti apskaitoje įmonė atlieka vieną įrašą. Šiuo įrašu pateikiamas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas. Nepaisant to, kad pirmoje sąskaitų klasėje visos sąskaitos yra debetuojamos, nusidėvėjimo sąskaita *1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)* yra kredituojama, nes ji yra kontrarinė sąskaita. Todėl, priskaičius nusidėvėjimą, įmonės apskaitoje fiksuojamas padidėjimas ilgalaikio materialiojo turto sąnaudų sąskaitoje *6306 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos* ir nusidėvėjimo sąskaitoje *1227 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)*. Įmonės ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumos yra įtraukiamos į to ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, nes ilgalaikis turtas teikia bendrovei ekonominę naudą ir yra neatsiejamas nuo įmonės veiklos bei to laikotarpio uždirbtų pajamų.

Įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje numatyta, kad klaidos, pastebėtos jau po finansinės atskaitomybės patvirtinimo, skirstomos atsižvelgiant į jų sumos reikšmingumo lygį, kurį įmonė apibrėžia techninėje ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkos dalyje. Įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinio tvarkoje esminė klaida apibrėžiama kaip klaida, kuri išaiškėja einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu ir dėl kurios praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinė atskaitomybė teisingai neatspindi įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų. Šios klaidos taisomos surašant buhalterinę pažymą ir sudarant paskesnę finansinę atskaitomybę. Ankstesniam laikotarpiui priklausančios esminės klaidos taisomos retrospektyviniu būdu, t. y. ištaisymo suma turi būti pateikta ataskaitinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje koreguojant nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį, buvusį ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Taip pat turi būti koreguojama ataskaitinio laikotarpio finansinės atskaitomybės lyginamoji informacija. Ataskaitiniu laikotarpiu radus praėjusių laikotarpių klaidą, kuri pagal įmonėje taikomą ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką laikoma neesmine, taikomas perspektyvinis būdas, keičiami ir tikslinami tik ataskaitinio laikotarpio duomenys, o ankstesnių finansinių atskaitų rinkinių duomenys nekoreguojami.

Analizuojant įmonės dokumentus, pastebėta, kad tam tikras turtas neatitinka nustatytos minimalios ilgalaikio materialiojo turto vertės (15 lentelė).

15 lentelė

Turto neatitikimas nustatytai minimaliai ilgalaikio materialiojo turto vertei

Sąskaita	Pavadinimas	Įsigijimo vertė	Minimali vertė
1230	AS plovimo įrenginys HD7/18C	837	869
124	Padangų gilinimo prietaisas Ruber Cut	579	869
1265	Planšetofonas Samsung Galaxy A6	194	869

15 lentelėje pateiktas sąrašas turto, kuris neatitinka minimalios ilgalaikio materialiojo turto vertės, todėl turėtų būti perkeltas į trumpalaikio turto sąskaitą kaip mažavertis inventorių. Toks turtas turi būti nurašomas per 1 metus, pripažįstant didesnes ataskaitinio laikotarpio sąnaudas. Jei mažavertis turtas numatomas naudoti ilgiau nei vienerius metus, tuomet jį rekomenduojama apskaityti užbalansinėse sąskaitose.

Išvados

Ilgalaikio materialiojo turto sampratos analizėje atsižvelgiama į tris aspektus: turto naudojimo laikotarpį, turto naudojimo paskirtį ir minimalią turto vertę. Svarbus dokumentas, kuris reglamentuoja ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, yra 12-asis verslo apskaitos standartas „*Ilgalaikis materialusis turtas*“. Šis standartas įvardina pagrindinius penkis kriterijus, pagal kuriuos ilgalaikis materialusis turtas yra pripažįstamas ir registruojamas apskaitoje. Nustatyta, kad ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje pirmiausiai registruojamas įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, vėliau turtas gali būti perkainotas. Jei įmonės ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarkoje yra numatyta turtą apskaityti perkainota verte, tuomet tai turi būti atliekama periodiškai, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui apskaičiuoti naudojami keturi nusidėvėjimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus, dvigubai mažėjančios vertės. Dažniausiai taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas, nes jis yra nesudėtingas ir atitinka LR pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Atliktas tyrimas parodė, kad analizuojamos įmonės ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo apskaita atitinka 12-ojo verslo apskaitos standarto „*Ilgalaikis materialusis turtas*“ nuostatas. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas parodomas faktine įsigijimo savikaina, jo naudojimo pradžia įforminama įvedimo į eksploataciją aktu. Įmonės apskaitoje ilgalaikis materialusis turtas išreiškiamas likutine verte, kuri gaunama iš jo pradinės vertės atėmus nusidėvėjimą. Nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu. Analizuojant įmonės ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, buvo pastebėti keli neatitikimai dėl ilgalaikio materialiojo turto priskyrimo turto grupei pagal minimalią turto vertę. Nebuvo rasta situacijų su turto įsigijimu pagal kitus būdus, t. y. nuosavomis lėšomis, dotacijomis ir turtiniu įnašu. Paminėtina ir tai, kad įmonė neatlieka turto perkainojimo, todėl gali būti, kad turtas, kuris yra disponuojamas įmonės veikloje, neatitinka tikrosios turto vertės rinkoje. Įmonėje ilgalaikio turto apskaitos klaidos dažniausiai taisomos perspektyviniu būdu.

Literatūra

1. 12-ojo verslo apskaitos standarto „*Ilgalaikis materialusis turtas*“ metodinės rekomendacijos (2016). Patvirtinta Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-22. <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/12-VAS-MR.pdf>
2. 16-tas tarptautinis apskaitos standartas „*Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrenginiai*“ (2008). Patvirtinta Europos Komisijos 2008 m. lapkričio 3 d., Nr. 1126/2008.
3. 2-ojo verslo apskaitos standarto „*Balansas*“ metodinės rekomendacijos (2016). Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. lapkričio 5 d. įsakymo Nr. VAS-51 redakcija. <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/12-VAS-MR.pdf>
4. 7-ojo verslo apskaitos standarto „*Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas*“ metodinės rekomendacijos (2016). Patvirtinta Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. įsakymu Nr. V2-11. <https://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/7-VAS-MR-pagal-standarto-4-redakcijanu2016.01.2.pdf>
5. 8-ojo verslo apskaitos standarto „*Nuosavas kapitalas*“ metodinės rekomendacijos (2016). Patvirtinta Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugpjūčio 17 d. įsakymu Nr. V2-7. <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/8-VAS-MR.pdf>

6. Atrill, P., McLaney, E. (2022). *Accounting and Finance*. Pearson.
7. Bendikienė, D. (2019). *Finansinė apskaita: metodinė priemonė*. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
8. Česnauskė, J. (2018). *Apskaitos pagrindai: teorija ir praktika*. Kaunas: Kauno kolegija.
9. Deveikis, G., Budrienė, L., Dauskurdas, V., Dovidaitė, B., Galin, O., Jagminas, V., Kalčinskaitė – Klimaitienė, R., Kalčinskas, G., Nagienė, A., Plačenytė, D. (2019). *Buhalterinės apskaitos žinytas*. (4-as leid.). Vilnius: Pačiolis.
10. Feschiyan, D. (2013). A model for financial reporting of fixed tangible assets in public sector entities. *Economic Archive/Naronostopanski Arhiv*, 66(2), 29–42.
11. *Ilgalaikio turto apskaita, pirkimas ir nusidėvėjimas – ilgalaikį turtą valdykite tinkamai* (2022). Investicijos ir finansai. <https://investicijosirfinansai.lt/verslo-pradzia/verslo-formos/ilgalaikis-turtas>
12. Ilter, C. (2021). The balance sheet treatment of property, plant, and equipment (IAS 16). *Journal of Taxation of Investments*, 39(1), 13–25.
13. Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*, 14(3), 150–159.
14. Kalčinskas, G., Kalčinskaitė–Klimaitienė, R. (2017). *Buhalterinė apskaita*. (8-oji laida). Vilnius: Pačiolis.
15. Kniečiūnaitė, G., Lileikienė, A. (2018). Ilgalaikio turto apskaita teoriniu aspektu. *Akademinio jaunimo siekiai: ekonomikos, vadybos, teisės ir technologijų išvalgos*. XV-osios tarptautinės studentų mokslinės-metodinės konferencijos straipsnių rinkinys, 152–157. Klaipėda: Lietuvos verslo kolegija.
16. Lakis, V. (2009). Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai. *Informacijos mokslai*, 49, 31–47.
17. Legenzova, R., Gaigalienė, R., Vilkaitė, I. (2016). Lietuvos įmonių ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos pasirinkimo analizė. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 10(2), 64–72. <http://dx.doi.org/10.7220/AESR.2335.8742.2016.10.2.4>
18. *Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas* (2022). Priėmė Lietuvos Respublikos Seimas 2001-11-06, Nr. IX-574. Suvestinė redakcija nuo 2022-05-01. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
19. *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas* (2023). Priėmė Lietuvos Respublikos Seimas 2001-12-20, Nr. IX-675. Suvestinė redakcija nuo 2023-06-23. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>
20. Mackevičius, J. (2019). *Apskaita, Auditas. Analizė*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
21. *Overcoming the Challenges of Fixed Asset Accounting* (June 11, 2020). Oracle NetSuite. <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/overcoming-the-challenges-of-fixed-asset-accounting.shtml>
22. Paliulienė, L. (2012). Turto įkainojimo savikaina ir tikraja verte koncepcijų teorinė bei praktinė analizė. *Science and Studies of Accounting and Finance Problems and Perspectives*, 8(1), 180–185.
23. *Pavyzdinis sąskaitų planas* (2015). Patvirtinta Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakymu 2015-04-13, Nr. VAS-15. Suvestinė redakcija nuo 2016-01-29. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/665393c0089911e5b0d3e1beb7dd5516/asr>
24. Unegbu, A. O. (2014). Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income Determination and Diversities in Use. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(19), 1–16.
25. Žaptorius, J. (2015). *Finansinė apskaita*. Vadovėlis. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas.