

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS  
VADYBOS KATEDRA**

Raminta Račiūtė, Gytė Bėkštienė

**ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ANALIZĖ  
UAB “FLAMEGA” PAVYZDŽIU**

Magistro darbas

Šiauliai, 2005

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS  
VADYBOS KATEDRA**

**ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO ANALIZĖ  
UAB “FLAMEGA” PAVYZDŽIU**

Magistro darbas  
Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S)

**Magistro darbo autoriai:** Raminta Račiūtė, Gytė Bėkštienė

**Vadovas:** prof. habil. dr. Jonas Mackevičius .....

**Recenzentas** .....  
.....

## **SANTRAUKA**

Raminta Račiūtė, Gytė Bėkštienė

### **Ilgalaikio materialiojo turto analizė UAB „Flamega“ pavyzdžiu.**

Magistro darbas.

Magistro darbe yra suformuluotos ilgalaikio materialiojo turto valdymo (naudojimo, apskaitos vedimo) problemos, išanalizuoti ir susisteminti Lietuvos Respublikos įstatymų, norminių aktų ir Lietuvos bei užsienio autorių teoriniai ir praktiniai ilgalaikio materialiojo turto valdymo aspektai. Išnagrinėta IMT klasifikacija, įsigijimas, įkainojimas, perkainojimas apskaitoje taip pat remonto, pardavimo, nurašymo apskaita UAB “Flamega” pavyzdžiu. Darbe atlikta bendrovės ilgalaikio materialiojo turto sudėties, struktūros ir dinamikos analizė. Apskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto pelningumo, grynojo pelningumo, apyvartumo, imlumo, atnaujinimo ir kt. rodikliai ir atlikta jų prognozė ateinančiam laikotarpiui. Autorių iškelta hipotezė iš esmės pasitvirtino, nes tyrimo rezultatai neleido identifikuoti didesnių ilgalaikio materialiojo turto valdymo problemų, o tai turėjo įtakos įmonės sėkmei bei veiklos rezultatų gerėjimui.

## **SUMMARY**

Raminta Račiūtė, Gytė Bėkštienė

### **Long-term asset analysis by example of JSC “Flamega”**

Master’s research project.

In this master’s research project, there are defined long-term asset management (usage, accounting) problems, analysed and systematized aspects of theoretical and practical long-term asset management using laws and principles of Republic of Lithuania and opinions of Lithuanian and foreign authors. Moreover, there was analysed classification, purchasing, tariffing and pricing of long-term material asset in accounting and reparation, selling, transcription accounting using the example of JSC “Flamega”.

In this paper there is given an analysis of long-term material asset composition, structure and dynamics. In addition, there are given calculations of long-term material asset profitability, net profitability, turnover, receptivity, renovation and others indicators and given their forecast for coming period. Hypothesized opinions of various authors were proved out, because results of research did not let identify bigger problems of long-term material asset management that affected success and work results improvement of analysed company.

## TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO SAMPRATA IR KLASIFIKAVIMAS.....	10
2. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA KAIP SVARBIAUSIAS ANALIZĖS ŠALTINIS.....	20
2.1. Turto įsigijimas ir įkainojimas.....	20
2.2. Turto perkainojimas ir jo apskaita.....	30
2.3. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo esmė ir skaičiavimo metodai.....	39
2.4. Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstrukcijos apskaita.....	58
2.5. Ilgalaikio materialiojo turto likvidavimo, perleidimo, keitimo kitu turtu apskaita.....	66
3. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO NAUDOJIMO ANALIZĖ UAB “FLAMEGA”.....	69
3.1. UAB „Flamega“ IMT sudėtis ir struktūrinė analizė.....	69
3.2. Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė.....	74
3.3. Ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodiklių analizė ir prognozė.....	78
3.4. Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodiklių analizė ir prognozė.....	84
3.5. Kitų ilgalaikio materialiojo turto techninio naudojimo rodiklių analizė ir prognozė.....	89
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	95
LITERATŪRA.....	98
PRIEDAI.....	101

**LENTELĖS:**

<b>1 lentelė.</b> Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nustatymo būdai.....	23
<b>2 lentelė.</b> Turto perkainojimo apskaita.....	35
<b>3 lentelė.</b> Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo maksimalūs ekonominiai normatyvai.....	42
<b>4 lentelė.</b> UAB “Flamega” Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu.....	70
<b>5 lentelė.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto struktūra.....	71
<b>6 lentelė.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2002 – 2004 m.....	74
<b>7 lentelė.</b> UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodikliai.....	80
<b>8 lentelė.</b> UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodiklį įtakoję veiksniai.....	82
<b>9 lentelė.</b> Duomenys, reikalingi Trendo funkcijai apskaičiuoti.....	83
<b>10 lentelė.</b> UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodikliai ir dinamika.....	85
<b>11 lentelė.</b> UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodiklį įtakoję veiksniai.....	86
<b>12 lentelė.</b> Duomenys, reikalingi Trendo funkcijai apskaičiuoti.....	87
<b>13 lentelė.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto efektyvumo rodikliai ir jų dinamika 2002 – 2004 m.....	91
<b>14 lentelė.</b> UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. nusidėvėjimo koeficientą įtakoję veiksniai.....	93

**PAVEIKSLAI:**

<b>1 paveikslas.</b> Turto, kuriuo disponuoja įmonė, priklausymas.....	11
<b>2 paveikslas.</b> Ilgalaikio materialiojo turto grupavimo įmonėje pavyzdys.....	18
<b>3 paveikslas.</b> Duomenys, kurie turi būti pateikiami aiškinamajame rašte.....	19
<b>4 paveikslas.</b> Ilgalaikio turto nusidėvėjimas finansinėje apskaitoje.....	47
<b>5 paveikslas.</b> Ilgalaikio turto nudėvėjimas taikant pagreitintus skaičiavimo metodus.....	54
<b>6 paveikslas.</b> Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai.....	54
<b>7 paveikslas.</b> Nuosavi ilgalaikio materialiojo turto remontas ir rekonstrukcija.....	63
<b>8 paveikslas.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu.....	70
<b>9 paveikslas.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto struktūra 2002 – 2004 m.....	73
<b>10 paveikslas.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2002 – 2004 m.....	75
<b>11 paveikslas.</b> UAB “Flamega” pastatų ir statinių dinamika 2002 – 2004 m., mln. Lt.....	76
<b>12 paveikslas.</b> UAB “Flamega” kitos įrangos, prietaisų, įrankių, įrenginių dinamika 2002 – 2004 m., mln. Lt.....	76
<b>13 paveikslas.</b> UAB “Flamega” transporto priemonių dinamika 2002 – 2004 m., tūkst. Lt.....	77
<b>14 paveikslas.</b> UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto grupių dinamika 2002 – 2004 m., mln. Lt.....	78
<b>15 paveikslas.</b> UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto pelningumo ir grynojo pelningumo rodiklių dinamika 2002 – 2004 m.....	81
<b>16 paveikslas.</b> UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas Lt 2002 – 2004 m.....	86

## IVADAS

**Temos aktualumas.** Šiais laikais be kapitalo ir nuosavybės neįmanoma jokia teisėta ekonominė veikla. Kapitalas kaip vienas gamybos veiksnių (greta žemės ir darbo) – pastatai, mašinos ir įrenginiai; didelė pinigų suma (perk. reikšmė – turtas), gali funkcionuoti labai įvairiomis atmainomis ir įvairiausiose sferose: gamybos, prekybos, žemės ūkio, komercijos, finansų ir kt. Kapitalas daro apyvartą, dalyvauja gamybos procese, mainuose, kad jo savininkas gautų pelną. Istoriskai susiklostė ir egzistuoja dvi turto formos – privatus (individualus) ir vadinamasis viešasis turtas. Teorija ir praktika patvirtina tą patį: privatus turtas kaip privačios nuosavybės teisių objektas yra gamybos (kaupimo) variklis, rinkos pradinis taškas, pelno materializacijos esmė ir pagrindas.

Naujų įmonių steigimas prasideda nuo kapitalo, dažniausiai akcinio, formavimo - visi projektai, technologijos, gaminiai, medžiagos, statiniai, vadovaujantis atitinkamomis procedūromis, įvertinami ir įgyja savo pradinę vertę. Tačiau pradinis kapitalas nėra *status quo* – įmonei veikiant ir siekiant savo tikslų įmonės kapitalas – tiek sudėtis, tiek 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.

Ilgalaikis materialusis turtas (toliau tekste – IMT) – 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. Iš aukščiau išdėstyto seka, kad IMT formavimui, apskaitai ir analizei turi būti skiriamas ypatingas dėmesys. 2004 m. sausio 1 dieną įsigaliojus naujiesiems Verslo apskaitos standartams (toliau tekste – VAS), pagal kuriuos įmonės privalo nusistatyti apskaitos politiką ir naujai tvarkyti apskaitą, tapo aktualus turto ir atsargų rinkos vertės nuostatymas, siekiant kad įmonių finansinės atskaitomybės taptų realesnės ir tikslesnės, kas yra labai svarbu investitoriams ir savininkams bei kitiems įmonės veikla suinteresuotoms asmenims.

**Mokslinė problema.** Be ilgalaikio materialiojo turto negali egzistuoti nė viena įmonė (ypač gamybinio profilio), todėl būtina nuolat analizuoti šio turto naudojimo 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. Naujųjų teisės aktų taikymas kelia problemų įmonių buhalteriams tvarkant IMT apskaitą. Pirma, dėl pačių VAS apibrėžimų sampratos, antra, dėl jų taikymo tikslingumo, trečia, dėl teorinių nuostatų atitikmens ir suderinamumo. Taip pat

tenka pastebėti, kad naujai priimtieji Verslo apskaitos standartai dar moksliniu požiūriu nėra patikrinti, t.y. kad kol kas nėra moksliskai įvertinti, nes negalėjo būti atlikti taikymo moksliniai tyrimai.

Kitas dalykas, kuris taip pat svarbus tvarkant įmonės apskaitą yra mokestinė apskaita, kurią reglamentuoja Pelno mokesčio įstatymas, kurio 57 straipsnyje 1p. rašoma, jog: “Mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti”.

Taigi, tvarkant įmonės apskaitą - tiek finansinę, tiek mokestinę – iškyla jų suderinamumo problema. Siekiant efektyviai plėtoti ūkinę komercinę veiklą, kiekvienam buhalterinės apskaitos specialistui ar besiruošiančiajam juo tapti reikia profesionaliai išmanyti turto apskaitos teorinius ir empirinius dalykus.

**Tyrimo objektas** - ilgalaikio materialiojo turto analizė UAB „Flamega“. Pasirinkta tyrimui įmonė yra gamybinio profilio, kurios pagrindinės veiklos kryptys yra – plastmasinių detalių liejimas ir detalių bei konstrukcijų iš plieno gamyba. UAB “Flamega” buvo pasirinkta todėl, kad ji valdo sąlyginai daug ilgalaikio materialiojo turto, kuris įmonei turi labai didelę reikšmę.

**Darbo tikslas** - išanalizuoti teorinius ir praktinius ilgalaikio materialiojo turto apskaitos principus, analizės klausimus ir pateikti pasiūlymus kaip efektyviau, racionaliau UAB “Flamegai” panaudoti ilgalaikį materialųjį turta.

**Uždaviniai:**

1. Išryškinti ilgalaikio materialiojo turto ir jo apskaitos svarbą viso įmonės ilgalaikio turto kontekste.
2. Atlikti ilgalaikio materialiojo turto įkainojimo, perkainojimo, nusidėvėjimo, remonto bei likvidavimo apskaitos analizę, vadovaujantis dabar galiojančiais įstatymais, norminiais teisės aktais, bei įvairių autorių moksline literatūra.
3. Atlikti UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto struktūros, dinamikos analizę.
4. Apskaičiuoti UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto pelningumo, naudojimo, apyvartumo ir kitus rodiklius pagal 2002-2004 metų duomenis ir atlikti prognozę.

**Tyrimo hipotezė.** UAB “Flamega” racionaliai valdo ilgalaikį materialųjį turta, o tai teigiamai įtakoja bendrus įmonės veiklos rezultatus.

**Tyrimo metodai.** Nagrinėjant ir apibendrinant pateiktą medžiagą, panaudoti palyginimo, apibendrinimo, grafinis, santykinų rodiklių skaičiavimo ir kiti metodai.

**Tyrimo šaltiniai.** Darbe pateikta medžiaga grindžiama lietuvių bei užsienio autorių moksline bei periodine literatūra, apskaitos specialistų ir auditorių straipsniais, Lietuvos Respublikos norminiais aktais – Verslo apskaitos standartais, Pelno mokesčio įstatymu bei jų



komentarais, UAB “Flamega” buhalterinės apskaitos duomenys ir kt.

**Darbo praktinė reikšmė.** Šiame magistriniame darbe išanalizuota ilgalaikio materialiojo turto apskaitos vedimo tvarka, taip pat atskleistos kylančios teisinės problemos, tvarkant IMT apskaitą dėl Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatų nesuderinamumo, apskaičiuoti ir palyginti UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto pelningumo, naudojimo, apyvartumo rodikliai 2002 – 2004 m. laikotarpiu. Gauti tyrimo rezultatai gali padėti įmonei tiriant ilgalaikio materialiojo turto efektyvumą ateityje (palyginimui) ir padėti vadovybei priimti kitus sprendimus dėl IMT naudojimo efektyvumo.

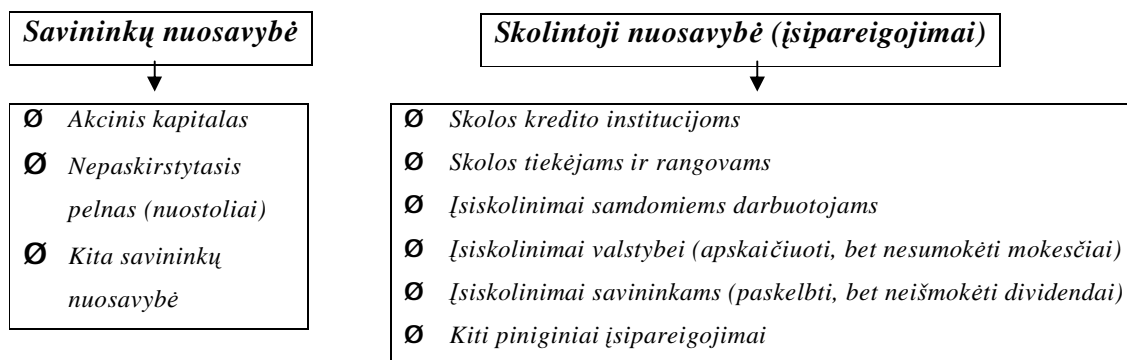
**Autorių indėlis .** Rašant magistro darbą, abi autorės teorinę ir praktinę medžiagą rinko kartu, dalijosi savo patirtimi ir idėjomis. Račiūtė R. daugiau nagrinėjo ir rašė I ir III skyrius, Bėkštienė G. – II skyrių. Abi autorės papildė viena kitos skyrius. Rašant dviese buvo susidurta su nuomonių skirtumais, kas leido giliau ištirti pasirinktą temą. Tyrimo metu buvo daug diskutuota kaip pateikti medžiagą, kokius ir kaip skaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto naudojimo rodiklius.

## 1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO SAMPRATA IR KLASIFIKAVIMAS

Moksliniuose leidiniuose, atitinkamose Lietuvos Respublikos įstatymuose ir teisės aktuose, norminiuose dokumentuose, ekonomikos teorijos, vadybos ir verslo administravimo, buhalterinės apskaitos vadovėliuose ir mokomosiose knygos, specialiuose straipsniuose *turto* kaip nuosavybės teisių objekto apibrėžimų esama gana įvairių. Daugelis autorių šią sąvoką apibūdina gana supaprastintai, išsamiau nusako tik vieną ar keletą būdingesnių tiriamojo dalyko bruožų ir ypatumų. Šitoks supaprastintas turto kategorijos traktavimas tarsi blokuoja, atmeta jo (kaip išskirtinio socialinio – ekonominio reikškinio) formų įvairovės ir atitinkamai šiomis formomis grindžiamos privačios prekinės ir viešosios (valstybinės, visuomeninės) verslininkystės plėtotės, turto apskaitos įmonėse tvarkymo mokslinį ir empirinį pažinimą. Nors kiek labiau metodiškai įsigilinus, aiškėja, kad šie klausimai rinkos ekonomikos sąlygomis efektyvinant gamybą ir komerciją – vieni sudėtingiausių (R. Stačiokas, B. Jefimovas, 2005, p.21). Taip teoriniai dalykai tampa ne tik mokslinė, bet ir praktinė problema, t.y. ką ir kaip reikia daryti, kad tobulinant turto apskaitą įmonėse veiksmingiau plėtotųsi verslas, gerėtų ūkinės komercinės veiklos rezultatai.

Kalbant apie turto kategorijos sampratą įmonės apskaitos sistemoje, kuri aprėpia praktiškai taikomų apskaitos metodų visumą (plačiau žr. Stačiokas, 2003, p.49-80), gilinantį į turto sudėties pokyčius, besirutuliojančius priklausomai nuo įmonės veiklos, informacijos apie šiuos pokyčius fiksavimą buhalterinėse sąskaitose, tenka prisiminti, ką žinome apie vadinamąją fundamentinę apskaitos lygybę. Ši lygybė paprastai niekada nepažeidžiama, nes kiekvienas turtas visuomet turi savininką, kuriuo, suprantama, gali būti nebūtinai įmonės savininkai, bet, tarkime, ir jos kreditoriai. Jeigu, pavyzdžiui, įmonė skolinga bankui tam tikrą pinigų sumą, tuomet tai sumai lygus turtas yra ne įmonės savininkų, bet banko nuosavybė.

Turto įvairovė kiekvienoje organizacijoje gali būti labai didelė, nes čia beveik visuomet būna turto, kuris nuosavybės teisėmis priklauso ne įmonės savininkams, bet tretiesiems asmenims. Turto, kuriuo disponuoja įmonė, priklausymo mechanizmas pavaizduotas 1 pav.



1 pav. Turto, kuriuo disponuoja įmonė, priklausymas<sup>1</sup>

Turtą paprastai suvokiame kaip savininkui ar jų grupei priklausančias ekonominę ir socialinę vertę turinčias gėrybes. Buhalterinėje apskaitoje turtas suvokiamas kaip materialiosios ir nematerialiosios finansinės vertybės, kurias valdo bei naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas, ir kuriais naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos. Kitaip tariant, turtas tai nuosavybės teisėmis įmonės savininkams priklausanti ekonominių išteklių išraiška. Turtą apskaitoje galima apibrėžti kaip ekonominius išteklius, kurie turi savininką ir kuriais disponuodama įmonė tikisi gauti tam tikrą naudą ateityje. Bendriausiu požiūriu turto kategoriją galima nagrinėti ir kaip istoriškai apibrėžtą būdą žmonėms savintis gamybinio ir negamybinio naudojimo daiktus. Dar kiti autoriai turtą apibūdina taip – tai likvidinių ir nelikvidinių vertybių visuma, kuria disponuoja ekonominis subjektas. Turtą taip pat galima apibrėžti kaip iš praėjusių laikotarpių įvykių gauti kontroliuojami ir patikimai įvertinti ištekliai, iš kurių įmonė tikisi gauti ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais. Turto apibrėžimas nusako esminius jo bruožus, pagal kuriuos jis pripažįstamas balanse. Vertinant, ar straipsnis atitinka turto apibrėžimą, turi būti atsižvelgiama į jo esmę, o ne į teisinę formą.

Turtas finansinėje atskaitomybėje skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. Ilgalaikis turtas – turtas, įmonės naudojamas ekonominei naudai gauti ilgiau nei vienerius metus. Trumpalaikis turtas – turtas, kurį įmonė sunaudoja ekonominei naudai gauti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Ilgalaikis turtas gali būti grupuojamas į ilgalaikį nematerialųjį turtą, ilgalaikį materialųjį (toliau – IMT) turtą bei finansinį turtą. Analogiškai trumpalaikis turtas gali būti skirstomas į atsargas, išankstinius apmokėjimus ir nebaigtas vykdyti sutartis, per vienerius metus gautinas sumas, kitą trumpalaikį turtą, pinigus ir jų ekvivalentus. Ilgalaikiui turtui priskiriamas įmonės veikloje ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį naudojamas turtas. Turtas laikomas ilgalaikiu ekonomine prasme, bet ne kalendorine, nes turto skirstymas į ilgalaikį ir trumpalaikį

<sup>1</sup> Stačiokas R., Jefimovas B. "Apskaitos politika" -Kaunas, 2005.

priklauso nuo tam tikrų įmonės veiklos aplinkybių. Reikia pažymėti, kad vienam ūkio subjektui tas pats turtas - tarkim, - mobilusis telefonas, apskaitoje fiksuojamas kaip ilgalaikis, o kitai įmonei - kaip trumpalaikis turtas arba atsargos, kurios ataskaitiniu laikotarpiu iškart nurašomos į veiklos sąnaudas.

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 materialaus turto sunaudojimo aspektu. Į parduotos produkcijos savikainą per vieną ataskaitinį laikotarpį trumpalaikis turtas įskaičiuojamas visai produkcijai pagaminti skirta verte, kai tuo tarpu sunaudoto ilgalaikio turto vertė į parduotos produkcijos savikainą įskaičiuojama dalimis.

G. Kalčinsko (2004), K. Valužio (2005), S. Palubinskienės (2005) nuomone kaina yra vienas iš rodiklių, padedantis atskirti trumpalaikį turtą nuo ilgalaikio. Jeigu turtas naudojamas ir labai ilgai, bet jo kaina nereikšminga arba labai maža, toks turtas nebus laikomas ilgalaikiu, nes jo, kaip ilgalaikio turto, apskaita įmonei būtų per brangi. Žinoma, tas pats turtas vienai įmonei gali būti labai reikšmingas, o kitai - sudaryti tik mažą įmonės turto dalį. Todėl vienoje įmonėje toks pats turtas gali būti laikomas ilgalaikiu (apskaitant nusidėvėjimą), kitoje - trumpalaikiu, kurio visa vertė nurašoma į vieno ataskaitinio laikotarpio sąnaudas. Tam turi įtakos įmonės turto dydis ir jos veiklos pobūdis. Todėl įmonės dažniausiai sumą nusistato pačios. Pagal 12 Verslo apskaitos standartą „Ilgalaikis materialusis turtas“ (toliau 12 VAS arba VAS – 12) materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jis atitinka visus šiuos požymius:

- Įmonė ketina naudoti jį ilgiau nei vienerius metus.
- Įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais.
- Įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.
- Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei.
- Įmonei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.

Turto priskyrimą ilgalaikiam materialiajam reglamentuoja ir Pelno mokesčio įstatymas (2001 12 20 Nr. IX-675) (toliau – PMI):

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

Analizuojant VAS ir PMĮ požymius, kurie apibrėžia IMT, pastebime, kad šie turto apibrėžimo kriterijai į IMT žvelgia iš skirtingų prizmių. Vien gilinantis į IMT apibrėžimus pastebime, kad esti nesutapimų, ko mūsų nuomone, neturėtų būti, nes šis nekonkretumas stipriai apsunkina buhalterijų darbą.

Pagal PMĮ toks turtas, kuris naudojamas labai ilgai, bet jo vertė įmonei nėra reikšminga, nebus laikomas ilgalaikiu, nes jo, kaip ilgalaikio turto, apskaita įmonei būtų per brangi. Pavyzdžiui, UAB „Plamega“ įsigija skaičiavimo mašinėlę (kaina 70 lt), kuri bus naudojama ilgiau nei vienerius metus. Lygtai faktas, kad šis turtas bus naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir atitiktų IMT apibrėžimą, bet čia atkreiptinas dėmesys į tai, kad skaičiavimo mašinėlės vertė yra sąlyginai maža ir mažai reikšminga įmonei. Taigi, UAB „Flamega“ (*1 Priedas*) šį turtą priskirs trumpalaikiam turtui, kurio visa vertė bus nurašoma į vieno mokestinio laikotarpio sąnaudas, nes Bendrovė Apskaitos politikoje yra nusistačiusi, kad turtas, kuris naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir, kurio vertė yra daugiau nei 500 lt yra priskiriamas Ilgalaikiam materialiajam turtui.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad jokiame norminiame akte nėra tiksliai nurodyta, kokios sumos turtas laikytinas ilgalaikiu. Kokios įsigijimo kainos turtą priskirti ilgalaikiam, o kokios – trumpalaikiam, turi nustatyti įmonės vadovas Apskaitos politikoje. Taip pat Apskaitos politikoje būtina patikslinti to turto:

- *Įkainojimo sąlygas, aplinkybes bei su tuo susijusias sąskaitų korespondencijas, kurios leistų tinkamai pateikti objektyvius duomenis finansinėje ir mokestinėje atskaitomybėje;*
- *Pirkimo, pasigaminimo, naudojimo, nurašymo tvarką ir paruošti sąskaitų korespondencijas;*
- *Pasigaminimo savikainos sąlygos, todėl pasigaminimo savikaina dėl įvairiausių aplinkybių turi būti išnagrinėta atskirai, kaip gamybinio proceso apskaitos dalis, kartu pateikiant ir sąskaitų korespondencijas.* (K.Valužis, S.Palubinskienė, 2005)

PMĮ nuostatos nedraudžia atskiroms turto grupėms nusistatyti skirtingą įsigijimo kainą, taip pat nedraudžia ir vieną įsigijimo kainą nusistatyti visoms ilgalaikio turto grupėms, atsižvelgiant į tą ilgalaikio turto grupę, kuriai priskiriamų turto vienetų įsigijimo kaina yra mažiausia (PMĮ 13 str.2d., 18 str. 2d. VMI komentaras). Pastebėtina, kad nusistatyta ilgalaikio turto įsigijimo kainą įmonė gali keisti. Jeigu, padidinus IMT grupėms nustatytą minimalią kainą, turtas, kuris buvo priskirtas ilgalaikiam ir pradėtas nudėvėti ar amortizuoti, nebeatitinka ilgalaikio turto kriterijų, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais šis turtas ir toliau laikomas ilgalaikiu. Nagrinėjant PMĮ nuostatas galimas variantas, kai IT grupėms minimali įsigijimo kaina yra mažinama ir dėl šios priežasties trumpalaikis turtas, kurio įsigijimo kaina ankstesniais mokestiniais laikotarpiais nebuvo pripažinta leidžiamais atskaitymais (t.y. turtas nepradėtas naudoti ir apskaitomas kaip atsargos), tampa priskiriamas ilgalaikiam turtui, jis gali būti pripažintas įmonės ilgalaikiu turtu. Turto naudojimo įmonės veikloje pradžia įteisinama turto perdavimo

eksploatuoti aktu<sup>1</sup>. UAB „Flamega“ gamybinių staklių perdavimo eksploatuoti aktas pateiktas 2 Priede. Šiame akte nurodoma: turto įsigijimo data; laikas, iki kada jį numatoma naudoti; įsigijimo vertė; likvidacinė vertė bei įsigyto turto pavadinimas, inventoriaus Nr. ir techninė charakteristika.

Ilgalaikio turto struktūra gali įtakoti įmonės veiklos efektyvumą, todėl kiekvienoje įmonėje patartina, kad būtų atliekama vertikali turimo turto analizė. Jos metu apskaičiuojamas kiekvieno ilgalaikio turto elemento procentinis santykis su visa ilgalaikio turto verte. Dažniausiai visame įmonės turte materialus turtas t.y. gamybinis inventorių, transporto priemonės, įrengimai, užima didžiąją dalį. Plačiau apie tai rasime III-ioje darbo dalyje - „Ilgalaikio materialiojo turto analizė UAB „Flamega“.

Ilgalaikio turto įvairovė dažnai nulemia skirtingus to turto apskaitos būdus, jo įkainojimą ir atvaizdavimą tiek finansinėje, tiek mokestinėje atskaitomybėje. Visą šį turtą privalu sugrupuoti į tam tikras vienas klases.

Ilgalaikio turto suskirstymas grupėmis padeda nustatyti, kiek įmonė investuoja lėšų į savo, kiek į kitų įmonių verslą. Šio ilgalaikio aktyvo struktūra, jo suma paprastai lemia savininkų padėtį, o šio turto įvairovė įrodo, kaip svarbu jį teisingai įkainoti ir priskirti atitinkamoms grupėms. (Kalčinskas G., 1996 )

Taigi, ilgalaikis turtas gali būti skirstomas į tokias klases (grupes):

- Nematerialusis turtas;
- Materialusis turtas;
- Finansinis turtas;

*Nematerialiojo turto sąvoka* 13 - ajame VAS „Nematerialusis turtas“ apibrėžta taip: „identifikuotas nepiniginis turtas, neturintis materialios formos, kuriuo įmonė disponuoja ir kuri naudodama tikisi gauti tiesioginės ir netiesioginės ekonominės naudos“. Šis turtas išskiriamas tam, kad būtų parodyta, kiek įmonė turi teisių, kitų privilegijų suteikiančio turto, kuris egzistuoja tik tol, kol gyvuoja pati įmonė. Pavyzdžiui, licencijos ar patentai visada išduodami konkrečios įmonės vardu be teisės juos perparduoti kitai įmonei ar asmeniui. Šiai grupei priskiriamas ir geras įmonės vardas - prestižas bei ilgalaikės trečiųjų asmenų skolos įmonei, kurios dėl jų specifikos atspindimos atskiroje balanso straipsnių grupėje. Nematerialaus turto sąskaita gali būti detalizuota pagal įmonės disponuojamo nematerialaus turto rūšis. Labai svarbu yra išskirti ilgalaikio turto grupę - *finansini turtą*, kad būtų parodyta ta įmonės turto dalis, kuri susijusi su dalyvavimu kitose įmonėse. Ji kelia daug didesnę riziką nei materialusis ilgalaikis turtas, kadangi šios rūšies ilgalaikio aktyvo saugumą lemia ne tiek jį turinčios įmonės veiklos efektyvumas kiek išleidusios vertybinius popierius įmonės darbo sėkmė.

Apčiuopiamą, ilgesnį nei vienerius finansinius metus naudojamą turtą įmonėje rodo *ilgalaikio materialiojo turto* straipsnis. Išskirtinė IMT savybė yra ta, kad objektas turi fizinę

---

<sup>1</sup> LR pelno mokesčio įstatymas, VMI komentaras

(materialią) formą. Šis turtas pasižymi tuo, kad juo įmonė gali garantuoti skolų bankui ar tiekėjams gražinimą, taip pat į jį orientuojasi ir akcininkai, nes tai vienas svarbiausių nuosavybės garantų. Ši turto dalis ypač reikšminga įmonei, nes tiesiogiai susijusi su produkcijos gamyba ir paslaugomis. Kuo didesnė aktyvi ilgalaikio materialaus turto dalis t.y. gamybos priemonės, transporto priemonės ir pan., tuo daugiau galima pagaminti produkcijos ar suteikti paslaugų ir taip didinti veiklos efektyvumą, esant geram valdymui ir palankiems kitiems veiksniams.

Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2001, Nr. 99-3516) *ilgalaikis materialusis turtas* apibrėžiamas taip: ilgalaikiam materialiam turtui priskiriamas juridiniams ir neturintiems juridinio asmens teisių asmenims (toliau vadinama - įmonė) nuosavybės (patikėjimo) teise priklausantis bei pagal nuomos su išsipirkimu sutartį valdomas turtas, kuris daugelį kartų dalyvauja gamybos ir aptarnavimo procese ir išsaugodamas savo natūrinę formą nusidėvi naudojamas ne trumpiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) vertė yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę<sup>1</sup>. Ši vertė turi būti įrašyta į metinės finansinės atskaitomybės aiškinamąjį raštą (kaip informacija apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitos tvarkymą). Visą informaciją, kurią turi pateikti įmonės Aiškinamajame rašte reglamentuoja 6-asis VAS „Aiškinamasis raštas“.

LR Pelno mokesčio įstatyme ilgalaikis materialusis turtas yra apibrėžtas kaip materialusis turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal šio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą. Šio turto įsigijimo kaina į vieneto sąnaudas įskaitoma dalimis per turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį.

Visas ilgalaikis materialusis turtas gali būti suskirstytas į tris grupes:

1. Turtas, kuris naudojant nekeičia savo vertės, tai yra nenusidėvi. Toks turtas gali būti žemė.
2. Turtas, kuris turi ribotą naudojimo laikotarpį. Toks turtas tai pastatai, statiniai, transporto priemonės ir pan.
3. Turtas, kuris naudojant išnaudojamas. Toks turtas tai gamtiniai ištekliai, miškas.

Taip skirstant turimą turtą yra lengviau kaupti informaciją apie skirtingas funkcijas atliekanti turtą ir prireikus, tą informaciją panaudoti įmonės valdymui. Toks, pagal paskirtį į grupes suskirstytas turtas balanse pateikiamas mažėjimo tvarka, t.y. pradedant mažiausiai likvidžių turtu - žeme ir baigiant paprastai likvidžiausiais ilgalaikiais išankstiniais apmokėjimais. Įmonė, sudarydama balansą, privalo laikytis nustatytos informacijos pateikimo tvarkos pagal VAS – 2 „Balansas“ nuostatas, nes tai padeda skaityti įvairių įmonių balansus, palyginti juose pateiktus

---

<sup>1</sup> *Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo ir jo remonto darbų apskaitos tvarkos patvirtinimo,*

duomenis apie visą organizacijos turimą turtą.

2 paveiksle pavaizduotas IMT grupavimo įmonėje pavyzdys. Įmonė IMT grupių skaičių ir rūšis apskaitoje nusistato savo nuožiūra, aišku, laikantis 12 VAS nuostatų. IMT grupę paprastai sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Atsižvelgiant į įmonės poreikius, IMT gali būti suskirstytas (sugrupuotas) gana smulkiai arba stambiai.

Komentuojant 2 pav., pavyzdžiui IMT grupė „Žemė“ gali būti suskirstyta į dirbamąją ir nedirbamąją. Tai priklauso, žinoma, nuo įmonės specifikos ir informacijos apie šį turtą poreikio. Paprastai, žemės apskaitai yra skirta 120 sąskaita „Žemė“. Žemė - ypatinga tuo, kad ji vienintelė iš materialiojo ilgalaikio turto yra nenudėvima (neskaičiuojamas nusidėvėjimas), todėl ji balanse išskirta atskirame straipsnyje. 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 padaro 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.

Kalbant apie sekančią IMT grupę „Pastatai ir statiniai“, galima paminėti, kad ši grupė apima įmonės turimus ilgalaikiam naudojimui skirtus gamybinius, administracinius bei kitokios paskirties pastatus bei statinius. Šio turto apskaitai yra skirta 121 sąskaita „Pastatai ir statiniai“. Gamybiniai ar administraciniai pastatai ir statiniai gali būti įsigijami sumokant už juos pardavėjui tam tikrą pinigų sumą ar statomi įmonės jėgomis. Perkamų pastatų pradinę vertę sudaro pardavimo - pirkimo sutartyje numatyta kaina, papildomų darbų, atliekamų prieš pradėdant pastatą eksploatuoti, vertė ir įvairūs registravimo mokesčiai. Jei įmonė pasistato pastatus pati, tai pradinę vertę sudarys visos išlaidos, susijusios su pastato statymu, t.y. darbo užmokesčio, draudimo, medžiagų, transporto išlaidos.

IMT grupė „Transporto priemonės“ apima lengvuosius ir krovininius automobilius, autobusus, traktorius, laivus, lėktuvus bei kitas keleivių ir krovinų vežimo priemones. Šio turto apskaitai yra skirta 122 sąskaita „Transporto priemonės“. Įmonės savo veiklai įsigyja įvairių transporto priemonių, kurios reikalingos teikti paslaugas arba aptarnauti pačius įmonės darbuotojus. Pradinę jų vertę apskaitoje turi būti užfiksuojama pridėjus prie pirkimo kainos visas išlaidas, susijusias su transporto priemonių pirkimu. Tas pats pasakytina apie kitus įrengimus ir įrankius, prietaisus.

IMT grupėje „Mašinos ir įrengimai“ yra priskiriamos jėgos mašinos, turbinos, gamybos įrengimai ir kitas panašios paskirties turtas. Šis turtas yra apskaitomas 124 sąskaitoje „Mašinos ir



įrengimai“.

IMT grupei „Įranga, prietaisai ir įrenginiai“ priskiriamas tokio pobūdžio turtas kaip, pvz., baldai, kompiuteriai, dauginimo technika, įvairūs kiti gamybinio ir negamybinio pobūdžio įrankiai, prietaisai ir reikmenys, naudojami įmonės veikloje ilgiau nei vienerius metus ir kurių vertė didesnė už įmonės nustatytą minimalią tos grupės turto vertę. Toks turtas apskaitomas 123 sąskaitoje „Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai“.

IMT grupėje „Kitas materialusis turtas“ yra apskaitomas kitoms IMT grupėms nepriskirtas turtas, pavyzdžiui, biologinis turtas, nesusijęs su žemės ūkio veikla. Šio turto apskaitai yra skirta 126 sąskaita, kuri vadinasi „Kitas materialusis turtas“. Kito materialiojo turto straipsnyje atvaizduojamas kitoms įmonėms išnuomotas, užkonservuotas ar rezervinis turtas, įmonės įprastinėje veikloje nenaudojami gyvenamieji namai bei visas šiuose pastatuose esantis turtas neatsižvelgiant į jo pobūdį.

Tarkime, yra tokia įmonė „Bona“, teikianti keleivių ir krovinių vežimo paslaugas, ir UAB „Flamega“ (1 Priedas) užsiimanti gamybine veikla, savo veikloje naudojanti transporto priemones. Įmonė „Bona“ turimas transporto priemones skirsto į dvi grupes pagal jų paskirtį: autobusus keleiviams vežti ir krovinius automobilius kroviniams vežti. Autobusų keleiviams vežti grupė dar skirstoma į pogrupius (mikroautobusai, vidutinės ir didelės klasės autobusai), o krovinių automobilių grupė – į mažos, vidutinės ir didelės krovos automobilius. Tuo tarpu įmonė „Flamega“ visus turimus automobilius, kuriais naudojami vadybininkai su prekių pardavimu susijusiais tikslais, ir automobilius, kuriais vežamos prekių siuntos pirkėjams, apskaito vienoje IMT grupėje. Taigi, įmonė IMT grupes ir pogrupius apskaitoje gali nusistatyti savo nuožiūra. Įvairios įmonės šį turtą gali grupuoti skirtingai, atsižvelgiant į to turto reikšmę, naudojimą įmonės veikloje ir pan. Taip pat atsižvelgiant į įmonės poreikius, IMT gali būti grupuojamas gana smulkiai arba, atvirkščiai, stambiai. UAB „Bona“ savo apskaitoje nustato transporto priemonių grupes pagal jų paskirtį (autobusai ir kroviniai automobiliai). Vėliau tas grupes suskirsto į pogrupius pagal jų techninius parametrus. Autobusai skirstomi į mikroautobusus, vidutinės ir didelės krovos krovinius automobilius pagal gabenamų krovinių masę. Tuo tarpu „Flamegos“ veikai turimi automobiliai nėra tokie reikšmingi, todėl jie visi apskaitomi vienoje IMT grupėje, neskirstant į pogrupius. Taigi, Įmonėje „Bona“ galimas toks IMT suskirstymas:

*1220 Autobusai,*

*12201 Mikroautobusai,*

*12202 Vidutinės klasės autobusai,*

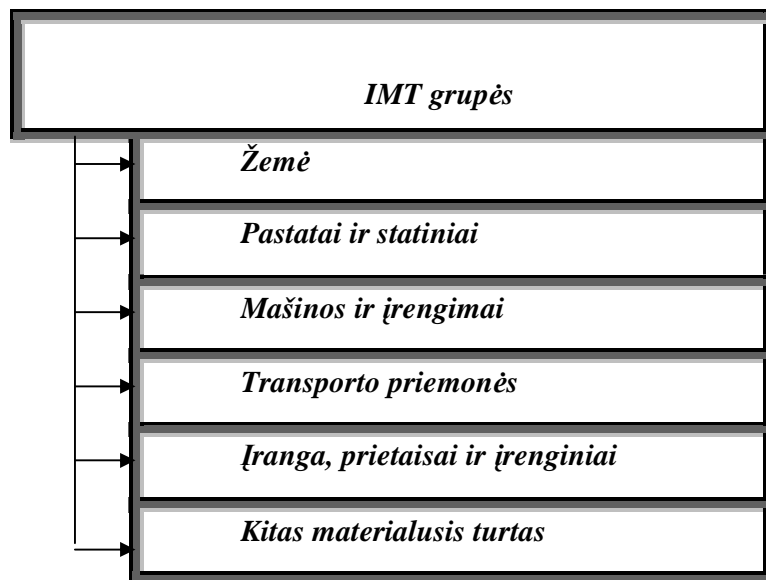
*12203 Didelės klasės autobusai,*

*1221 Kroviniai automobiliai,*

12211 Mažos krovos automobiliai,

12212 Vidutinės krovos automobiliai,

12213 Didelės krovos automobiliai, o įmonėje „Plamega“ paprasčiausiai į vieną sąskaitą įtraukiami visi vadybininkų automobiliai: 1220 Automobiliai.



2 pav. IMT grupavimo įmonėje pavyzdys<sup>1</sup>

Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004m.sausio 07d. nutarimu Nr.2 patvirtintoje finansinės atskaitomybės balanso formoje ilgalaikio materialiojo turto suskirstymas pateiktas Pavyzdiniame sąskaitų plane (**2 priedas**), kuris reikalingas įmonės buhalteriiui, sudarant IMT sąskaitų nomenklatūrą.

3 pav. nurodyti duomenys, kurie turi būti pateikiami aiškinamajame rašte. Pateiktų duomenų nepakanka, papildomai turėtų būti pateikta informacija aiškinamojo rašto „pastabos“ dalyje. Pagal VAS – 6 „Aiškinamasis raštas“ nuostatas, aiškinamojo rašto pastabose dar turėtų būti pateikta tokia informacija apie IMT:

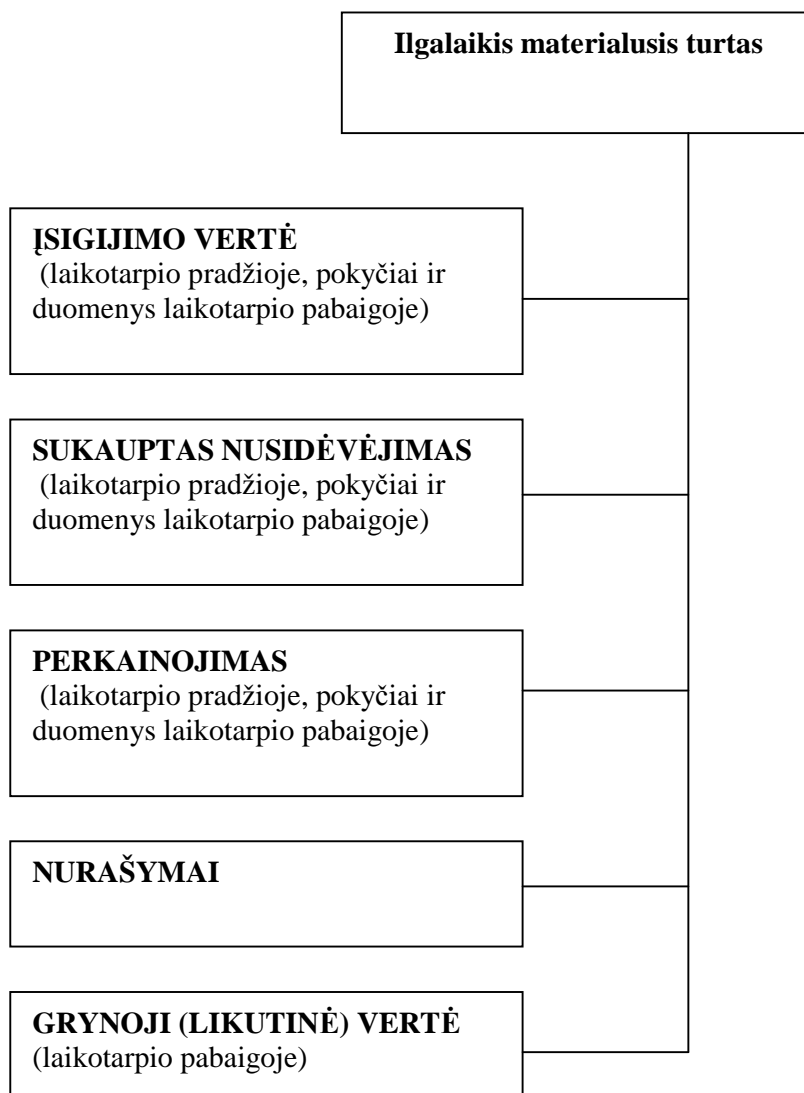
- IMT būklė pagal svarbiausias šio turto grupes, įskaitant jo perkainojimus, nurašymus ir nusidėvėjimą bei vertės koregavimus;
- IMT perkainojimo periodiškumas ir priežastys;
- IMT įkeitimai ir kiti nuosavybės teisių apribojimai;
- Taikomos IMT nusidėvėjimo normos pagal turto grupes;
- Visiškai nusidėvėjęs, bet dar naudojamas IMT ir jo įsigijimo (pasigaminimo)

<sup>1</sup> 12 – asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, Mokesčių srautas, 2004.

savikaina.

Atskleidžiant apskaitos politiką, aiškinamajame rašte privalo būti tokia informacija:

- IMT apskaitos politika ir jos pasikeitimai, įmonės nusistatyta minimali vertė, apskaitinių įvertinimų pasikeitimai;
- Turto perkainojimo metodai;
- IMT pripažinimo ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodai.



3 pav. Duomenys, kurie turi būti pateikiami aiškinamajame rašte

## 2. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA KAIP SVARBIAUSIAS ANALIZĖS ŠALTINIS

### 2.1. Turto įsigijimas ir įkainojimas.

Pirmąją atskaitomybę, kurią pagrįstai būtų galima vadinti finansine, Lietuvos buhalteriai parengė prieš dešimtmetį. Jai pagrindus padėjo gerai žinomas 1993 m. spalio 27 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 804 "Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės" (toks buvo jo pradinis pavadinimas).

Per tą laiką nusistovėjo tam tikra apskaitos praktika, ataskaitų formos tapo gerai žinomos ir suprantamos, net jų eilutes buhalteriai išmoko atmintinai. Tačiau gyvenimas nestovi vietoje – šiomet vėl tenka mokytis rengti finansinę atskaitomybę. Tai yra pirmoji pagal naujus teisės aktus Verslo apskaitos standartus – parengta finansinė atskaitomybė.

2005 - ieji išskirtiniai dar ir dėl to, kad tai paskutiniai metai, kai vienodą finansinę atskaitomybę rengs visos akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės. Lietuvai įsiliejus į Europos Sąjungos erdvę, jau nuo kitų metų dalis didžiųjų bendrovių savo atskaitomybę turės rengti pagal Tarptautinius apskaitos standartus, dabar pervardytus Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.

Nuo šių metų įsigalioję Verslo apskaitos standartai iš esmės ėmė naujai reglamentuoti buhalterinės apskaitos tvarkymą bei informacijos pateikimą finansinėje atskaitomybėje. Atsisakyta iki šiol buvusio griežto finansinės atskaitomybės formų reglamentavimo; finansinių ataskaitų elementų įvertinimo tik įsigijimo savikaina; praėjusio laikotarpio klaidų taisymo tik koreguojant ataskaitinio laikotarpio rezultatus; vienodo turto, įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų grupavimo principų ir kitų panašių dalykų.

Mažėjant nustatytų reglamentų, instrukcijų ir taisyklių, reikia gebėti interpretuoti bendresnius principus - VAS. Šie principai turės būti taikomi atsižvelgiant į konkrečios įmonės specifiką ir tuo remiantis turi būti parengta unikali kiekvienos įmonės apskaitos politika (VAS - 12). Be to, atsižvelgdamos į VAS reikalavimus ir savo veiklos specifiką, įmonės pačios turi nusistatyti, kas ir kaip turėtų būti pateikiama atskaitomybėje, kad tai labiausiai atspindėtų jų veiklos rezultatus ir finansinę būklę.

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitą reglamentuoja daugiausiai 12 –asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (toliau VAS-12), taip pat 19 –asis VAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ (toliau VAS-19), 20- asis VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ (toliau –VAS 20), įmonės apskaitos politika, LR akcinių bendrovių įstatymas( (2003 12 11 Nr. 9- 1889), 45 str. 5d.) bei Pelno mokesčio įstatymas.

Verslo apskaitos standartų taikymo pagrindinės ypatybės – vertės nustatymas ir jos atvaizdavimas apskaitos sistemoje ir atskaitomybės formose<sup>1</sup>. Jeigu anksčiau taikytoje apskaitos sistemoje buvo vartojamos kelios turto įvertinimo sąvokos: balansinė vertė; savikaina (įsigijimo, pasigaminimo); įsigijimo kaina ir t.t, tai šiuo metu tų sąvokų padaugėjo. Ilgalaikio turto įkainojimas pagal 12-VAS:

- Atsiperkamoji vertė
- Balansinė vertė
- Turto įsigijimo kaina (PMĮ)
- Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina
- Likvidacinė vertė
- Likutinė vertė
- Tikroji vertė
- Dabartinė vertė
- Turto pardavimo kaina (PMĮ)
- Naudojimo vertė
- Parduotų prekių savikaina
- Perkainota vertė
- Nukainojimas

Pastebėtina, jog turto vertinimas gali būti labai įvairus. Be to, patikimai nustatyti turto vertę yra sudėtinga. Kaip bebūtų, tokia turto vertinimo įvairovė, kurią reikia taikyti priklausomai nuo turto panaudojimo krypties, apskaitos tvarkymui kelia atitinkamus reikalavimus. Pavyzdžiui, parduodant turtą, jį vertinant būtina atsižvelgti į pelno mokesčio įstatymo reikalavimus, kitais atvejais į PVM įstatymo reikalavimus, dar kitais atvejais į finansinės atskaitomybės sudarymo reikalavimus bei į akcininkų ar investuotojų poreikius.

Ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina (VAS-12). Turto įkainojimas yra vienas pagrindinių turto apskaitos klausimų. Remiantis J. Mackevičiaus nuomone, vienas svarbiausių įkainojimo principų yra realumas. Realus įkainojimas - kai turto vertinė išraiška atitinka jo įsigijimo ar pagaminimo individualias išlaidas.

Ilgalaikio turto apskaita pagrįsta įsigijimo verte ir palyginimo principu. Įsigijimo dieną

---

<sup>1</sup> Valužis K., Palubinskienė S., *Apskaitos politika.-K, 2005.*

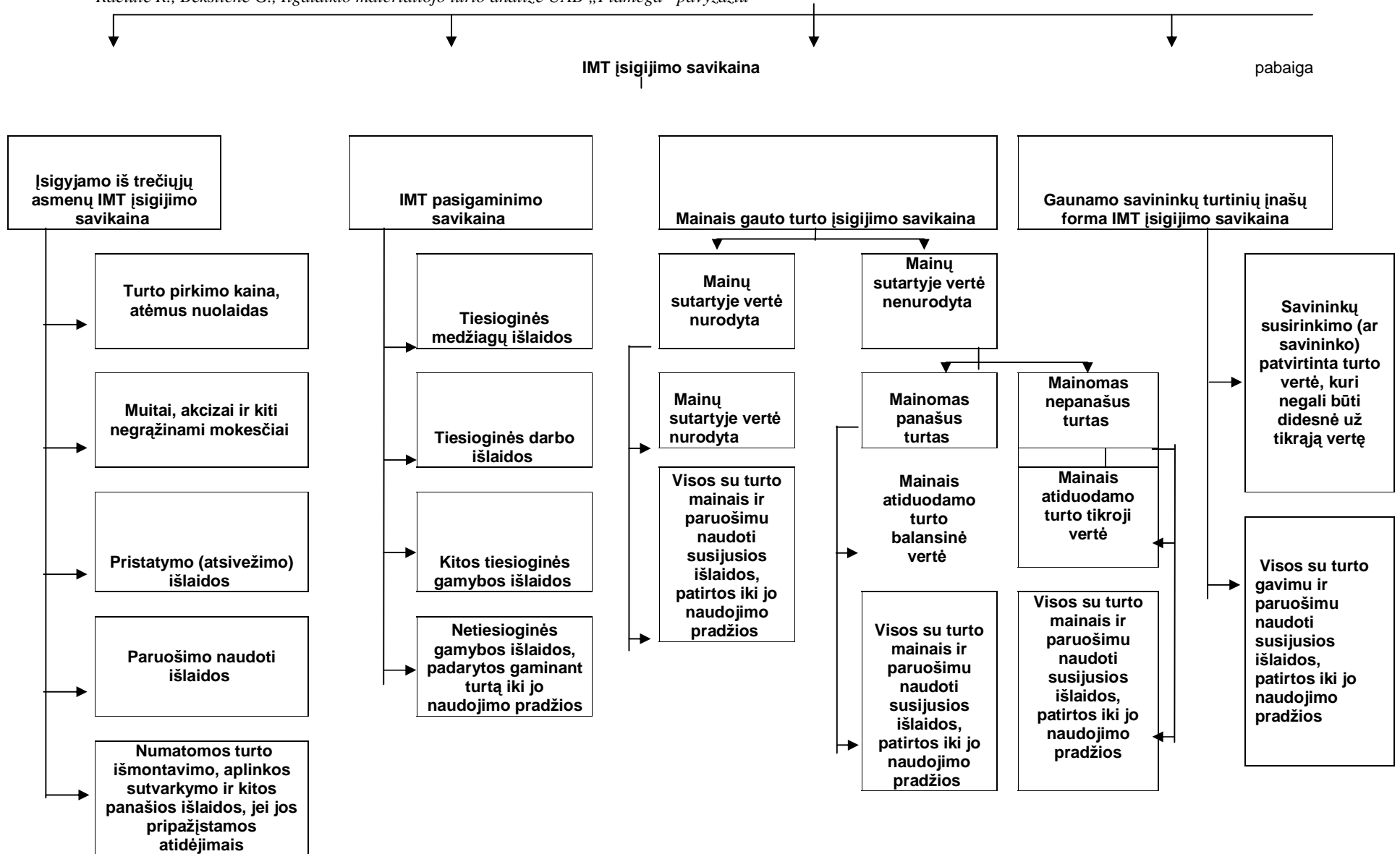
ilgalaikis materialusis turtas registruojamas įsigijimo verte, kuri atitinka jo rinkos vertę. Pagal 12- ojo Verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatas, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą įtakoja šie aspektai pvz.:

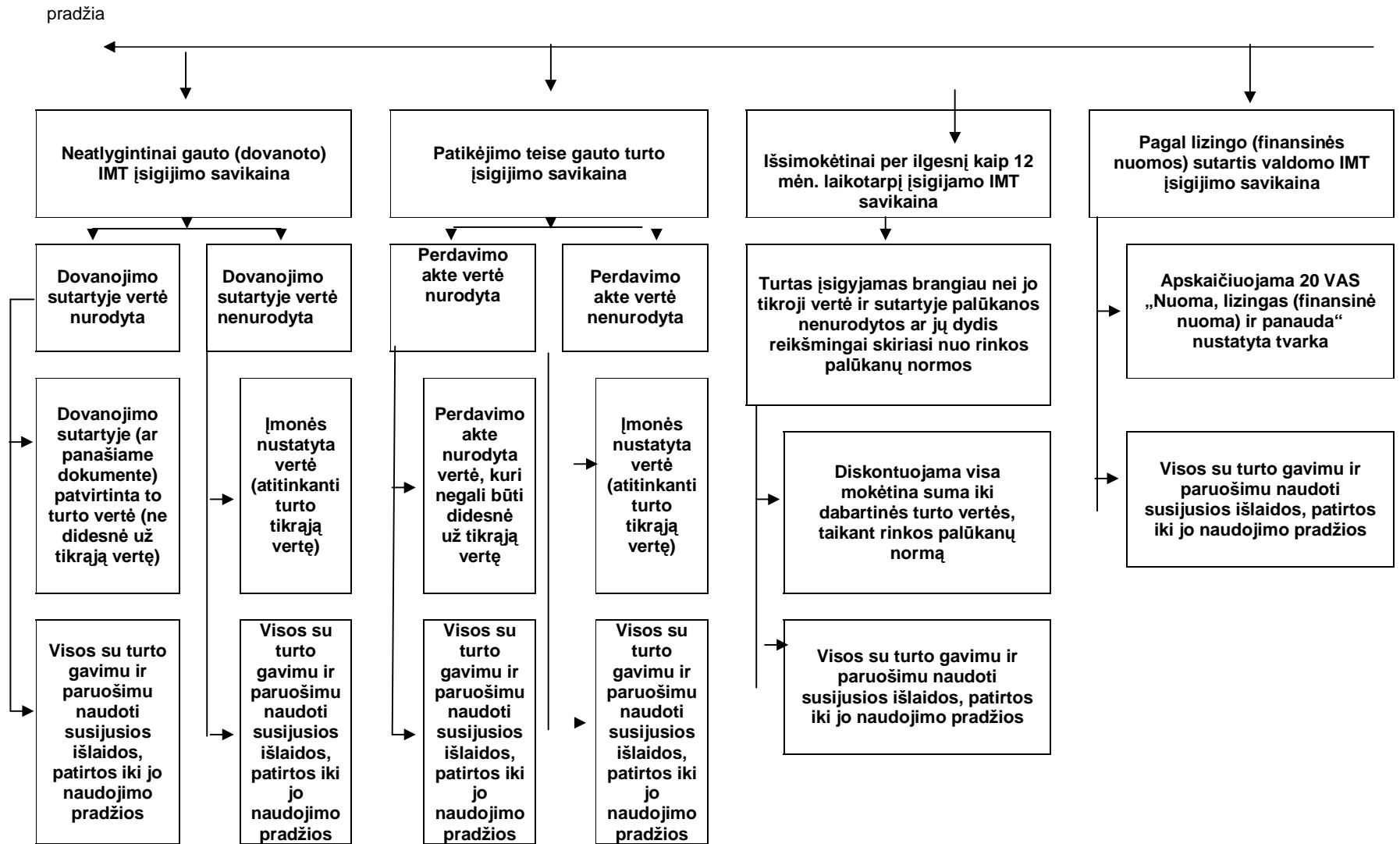
- 1) įsigijant šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma;
- 2) atvežimo išlaidos;
- 3) muitai, akcizai ir kiti negražinami mokesčiai;
- 4) projektavimo darbų išlaidos;
- 5) remonto, atlikto iki turto naudojimo pradžios, išlaidos;
- 6) išbandymo išlaidos;
- 7) infrastruktūros ir turto registravimo išlaidos;
- 8) žemės sklypo ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos;
- 9) numatomos būsimos turto išmontavimo, išvežimo, turto gamybinės vietos sutvarkymo išlaidos, jei jos atitinka įsipareigojimų arba atidėjimų apibrėžimą;
- 10) kitos tiesiogiai su turto įsigijimu susijusios išlaidos.

Beje, 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.

Įsigijus ilgalaikį turtą, po tam tikro laiko jo vertė rinkoje gali būti pasikeitusi didėjimo ar mažėjimo linkme, atsižvelgiant į konkretaus laikotarpio rinkos kainų svyravimą bei kitas aplinkybes. Apskaitos tikslas - užfiksuoti ilgalaikio turto vertę įsigijimo momentu. Įsigijimo savikaina nurašoma į sąnaudas laipsniškai per visą eksploatavimo laikotarpį. Įsigijimo (pradinė) vertė nesikeičia iki pat nurašymo, jos suma turi būti objektyvi, t.y. patvirtinta dokumentais ir įrodoma. Taigi, ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo pagrindas yra faktinė įsigijimo savikaina. Ji užfiksuota apskaitoje ir vadinama ilgalaikio turto tikrąja verte.

Visi IMT įsigijimo savikainos nustatymo būdai yra pavaizduoti 1 lentelėje.





1 lentelė IMT įsigijimo savikainos nustatymas ( Mokesčių srautas, 2005)



Iš 1 lentelės matome, kad vienas iš IMT įsigijimo būdų yra jo įsigijimas iš trečiųjų asmenų. Šiuo atveju IMT įsigijimo savikainą sudaro jo pirkimo kaina, įskaitant negražintinus mokesčius, bei visos išlaidos, susijusios su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, patirtos iki jo naudojimo pradžios. Taip pat pastebime, jog jei IMT įsigijamas už skolintas lėšas, tai palūkanos už paskolas į turto įsigijimo savikainą nėra įskaitomos, bet pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis. Beje, įmonės, kurios kapitalizavo paskolų nebaigtiems gaminti (statyti) objektams palūkanas, po 12 VAS įsigaliojimo priskaičiuotas palūkanas turi pripažinti atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis. Jei kapitalizuotos paskolų palūkanos buvo apskaitomos kaip formavimo savikaina ir nebuvo įskaitytos į nebaigtos statybos savikainą, tai jos iš formavimo savikainos turi būti perkeltos į nebaigtos statybos savikainą (VAS-12).

Taip pat pirmajame lentelės bloke matyti, jog įsigyjamo IMT įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, iš kurios atimamos visos pirkimo metu IMT pardavėjo pritaikytos prekybos nuolaidos ir lengvatos. Prie pirkimo kainos pridedami importo muitai, akcizai, infrastruktūros ir turto registravimo bei kiti negražinami mokesčiai. Jei PVM gražinamas, jis nepriskiriamas IMT įsigijimo savikainai. Jei PVM nėra gražinamas, įmonė gali (bet neprivalo) jį įskaityti į IMT įsigijimo savikainą (ši nuostata taikoma tik finansinės atskaitomybės, bet ne mokesčių apskaičiavimo atžvilgiu). Įmonės gali pasirinkti vieną iš dviejų negražinamo PVM apskaitos (įskaitymo) būdų, t.y. gali jį įskaityti į turto įsigijimo savikainą arba priskirti veiklos sąnaudoms. Pasirinktas būdas turi būti aptartas įmonės apskaitos politikoje ir nuosekliai taikomas visoms analogiškomis operacijoms.

Pristatymo (atsivežimo) išlaidoms priskiriamos įsigyto turto pakrovimo ir iškrovimo, vežimo, draudimo vežimo metu ir kitos išlaidos, susijusios su turto pristatymu į jo būsimo naudojimo vietą ir patirtos iki turto naudojimo pradžios.

Paruošimo naudoti išlaidos – tai IMT projektavimo darbų, instaliavimo, montavimo, derinimo, išbandymo, remonto (pritaikant turtą įmonės reikmėms) ir pan. išlaidos, patirtos iki turto naudojimo pradžios.

Įsigijimo savikainai taip pat priskiriamos numatomos ateityje būsimo turto išmontavimo, išvežimo, turto gamybinės vietos sutvarkymo ir kitos panašios išlaidos, darytinos pabaigus turtą naudoti, jei jos pagal savo esmę gali būti pripažintos įsipareigojimais arba atidėjimais. Atidėjimai apskaitoje pripažįstami, jeigu jų sudarymas atitinka visus tris bendruosius pripažinimo atidėjimais kriterijus: įmonė turi teisinį įpareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities veiksmai, tikėtina, kad teisiniam

įpareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą, o tokio pobūdžio įsipareigojimų sumą galima patikimai įvertinti (19 VAS).

*Įmonės gali turtą įsigyti ne tik iš trečiųjų asmenų, bet ir pačios pasigaminti (pasistatyti) IMT objektus.* Pačios įmonės pasigamintas IMT įvertinamas ir apskaitomas pasigaminimo savikaina. Savomis jėgomis gaminantis (statant) IMT už skolintas lėšas, palūkanos, mokamos už tokias paskolas, į turto pasigaminimo savikainą neįskaitomos, bet pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos sąnaudomis. Į IMT pasigaminimo savikainą taip pat neįskaitomos veiklos sąnaudos (bendrosios ir administracinės, pardavimo) bei vidinėje (vadybos) apskaitoje išvedamas vidinis pelnas. Jei savoms reikmėms gaminantis (statant) turtą daromos papildomos (viršnormatyvinės) išlaidos, jos neįtraukiamos į IMT pasigaminimo savikainą, o priskiriamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms (12 VAS).

Tiesioginės medžiagų išlaidos apima medžiagų, žaliavų, detalių, komplektuojamųjų gaminių, tiesiogiai sunaudotų gaminant turtą, įsigijimo savikainą.

Darbininkų, tiesiogiai gaminančių turtą, darbo užmokesčio, socialinio draudimo bei kitos susijusios išlaidos priskiriamos tiesioginėms darbo išlaidoms. Prie kitų tiesioginių išlaidų priskiriamos, pavyzdžiui, tretiesiems asmenims už IMT gamybos darbus sumokėtos (mokėtino) sumos, kurias tiesiogiai galima priskirti gaminamam IMT.

Netiesioginėmis išlaidomis vadinamos tokios išlaidos, kurios susidaro gaminant kelių rūšių produkciją ir jų negalima tiesiogiai priskirti konkrečiam (gaminamam) turto vienetui, todėl jos paskirstomos proporcingai pasirinktai skirstymo bazei tarp pagamintų turto vienetų. Netiesiogines gamybos išlaidas gali sudaryti sunaudotos pagalbinės medžiagos (pavyzdžiui, dažai, lakai, tepalai), netiesiogiai gamybos procese dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir socialinio draudimo išlaidos, ilgalaikio gamybinio turto nusidėvėjimo, eksploataavimo ir panašios gamybinės išlaidos.

*IMT gali būti įsigijamas mainais į kitą turtą.* Atsižvelgiant į tai, ar mainų sutartyje nurodyta mainomo turto vertė, ar ne, nustatoma mainais gauto turto įsigijimo savikaina:

- Jei mainų sutartyje mainomo turto vertė yra nurodyta, tai mainais gauto IMT įsigijimo savikaina nustatoma prie sutartyje numatytos turto vertės pridodant visas tiesiogiai su mainais susijusias išlaidas bei mainais gauto turto paruošimo naudoti išlaidas, padarytas iki jo naudojimo pradžios (VAS-12, 23p.);
- Jei mainų sutartyje mainomo turto vertė nenurodyta, tai mainais gauto IMT įsigijimo savikaina nustatoma, atsižvelgiant į tai, ar mainomas panašus, ar nepanašus turtas:

1) Jei mainomas tokios pačios ar panašios paskirties, pobūdžio ir tikrosios vertės turtas, naudojamas tokioje pat ar panašioje veikloje (produkcijos gamybos, paslaugų teikimo ar įmonės

administravimo procesuose), tai mainais gauto IMT įsigijimo savikaina lygi mainais atiduoto turto balansinei vertei, pridėjus visas tiesiogiai su mainais susijusias išlaidas bei mainais gauto turto paruošimo naudoti išlaidas, padarytas iki jo naudojimo pradžios. Tokiu atveju pelnas (nuostolis) iš mainų sandorio nepripažįstamas (12VAS ).

2) Jei mainais gaunamą IMT išmainomas kitokios paskirties IMT, NT ar FT, tai mainais gauto turto įsigijimo savikaina bus mainais atiduoto turto tikroji vertė, pridėjus visas tiesiogiai su mainais susijusias išlaidas bei mainais gauto turto paruošimo naudoti išlaidas, patirtas iki jo naudojimo pradžios. Mainais atiduodamo turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę, todėl skirtumas tarp šių verčių pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliu iš turto mainų. Jei mainų sandoryje už įsigijamą IMT atsiskaitoma perduodamu turtu ir dar sumokama pinigais, tai toks sandoris taip pat vertinamas kaip nepanašios paskirties turto mainų sandoris (VAS-12).

*Dar vienas IMT įsigijimo būdas yra tuomet, kai įmonė gauna IMT savininkų turtinių įnašų forma.* Šiuo atveju tokio IMT įsigijimo savikainą sudaro savininkų susirinkimo (arba savininko) patvirtintina turto vertė, kuri negali būti didesnė nei jo tikroji vertė, bei visos su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos (registravimo, atvežimo, remonto, sumontavimo, instaliavimo, išbandymo ir kt.), patirtos iki jo naudojimo pradžios. Pagal dabar galiojančią tvarką savininkų turtinius įnašus privalo įvertinti turto vertintojas (12 VAS ).

*Įmonė gali gauti IMT neatlygintinai, t.y. turtas gali būti padovanotas.* Šiuo atveju IMT įsigijimo savikainos nustatymas priklauso nuo to, ar dovanojimo sutartyje yra nurodyta turto vertė ar ne ( VAS-12, 19p.):

- Kai turto vertė sutartyje **nurodoma**, tuomet dovanoto IMT įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje (ar kitame dokumente) patvirtinta turto vertė, kuri negali būti didesnė už jo tikrąją vertę, bei visos su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios.
- Kai turto vertė sutartyje **nėra nurodoma**, tuomet dovanoto IMT įsigijimo savikainą laikoma turto tikroji vertė bei visos su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios. Tikrąją turto vertę įmonė nustato atsižvelgdama į turto vertintojų atliktus vertinimus ar kitą prieinamą tinkamą informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t.t.).

*Dar vienas IMT įsigijimo būdas tai – patikėjimo teise gautas IMT.* Šiuo atveju IMT įsigijimo savikaina priklauso nuo to, ar perdavimo akte nurodyta turto vertė, ar ne ( VAS-12):

- Jei perdavimo akte yra nurodyta patikėjimo teise gauto IMT vertė, tai įsigijimo savikainą sudarys perdavimo akte nurodyta vertė, kuri, beje, negali būti didesnė už turto tikrąją vertę, bei visos su

turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios.

- Kuomet perdavimo akte nėra nurodyta patikėjimo teise gauto IMT vertė, tai įsigijimo savikaina laikoma turto tikroji vertė bei visos su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios. Tikrąją turto vertę patikėtinis nustato atsižvelgdamas į turto vertintojų atliktus vertinimus ar kitą prieinamą tinkamą informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t.t.).

*Įmonė gali įsigyti turtą išsimokėtinai.* Jei organizacija turtą įsigyja išsimokėtinai (mokėjimo terminui viršijus 12 mėnesių) ir brangiau už jo tikrąją vertę, o sutartyje palūkanos nenurodytos ar jų dydis reikšmingai skiriasi nuo tuometinės rinkos palūkanų normos, tai tokio turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės, taikant rinkos palūkanų normą, esančią įsigijimo metu. Reikia pažymėti, jog prie gautos sumos pridedamos visos su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos, patirtos iki jo naudojimo pradžios ( VAS-12).

*Įmonė gali įsigyti turtą pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį.* Lizingo būdu įsigyto turto įsigijimo savikaina yra skaičiuojama VAS-20 „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nustatyta tvarka, pridedant visas su turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusias išlaidas, patirtas iki jo naudojimo pradžios ( VAS-12).

Taigi, ilgalaikis materialusis turtas gali būti įsigyjamas iš kelių šaltinių:

- 1) iš nuosavų lėšų;
- 2) pelno sąskaita;
- 3) lizingo sutarties būdu;
- 4) gauta nemokamai labdaros ar įvairių fondų sąskaita;
- 5) gauta turtinių įnašų pavidalu ir t.t.

Visi pastarieji būdai turi skirtingą reikšmę turto naudojimo (nusidėvėjimo skaičiavimo ir įkalkuliavimo į produkcijos savikainą bei apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimui).

Po įsigijimo ilgalaikio materialiojo turto apskaitai taikomas palyginimo principas. Tai yra balanse jis atvaizduojamas likutine verte (tikroji vertė minus nusidėvėjimas), jei jis priskiriamas nudėvimo arba išnaudojamo turto grupėms, o jei priskiriamas nenudėvimo turto grupei atvaizduojamas įsigijimo verte. Ilgalaikis turtas gali būti atvaizduojamas ir tikrąją verte. Tokią ilgalaikio materialiojo turto galimybę numato tarptautiniai apskaitos standartai, tačiau Lietuvos Respublikos teisės aktai tokios tvarkos nenumato.

IMT naudojimo pradžia reglamentuojama turto perdavimo į eksploataciją akte, kurį tvirtina

įmonės vadovas ar jo įgaliotas asmuo. Jei yra galimybė, tikslinga įmonės vadovo įsakymu paskirti komisiją, kuri ir įformintų turto perdavimo naudojimui faktą. Kiekvieno ilgalaikio turto naudojimo pradžia UAB „Flamega“ įforminama „ilgalaikio turto įvedimo į eksploataciją aktu“ (2 Priedas). Šiame dokumente nurodyta kada turtas įsigytas, nuo kada perduotas naudoti įmonės ūkinėje veikloje ir iki kada numatoma jį naudoti. Taip pat parodoma to turto likvidacinė vertė, kuri negali būti mažesnė už 1 litą ir ne didesnė nei 10 proc. turto įsigijimo vertės. Pastebėtina, kad turto įvedimo į eksploataciją akte nėra nurodyta koks nusidėvėjimo metodas yra taikomas šiam turtui. Pažymėtina, kad kas tiksliai turi būti įrašyta į šį aktą nėra griežtai reglamentuojama LR įstatymų.

Taigi, turtas įsigytas laikomas tuomet, kai yra užpajamuojamas ir užregistruojamas buhalterinėje sąskaitoje. UAB „Flamega“ fiksuojant IMT apskaitoje daromas toks įrašas:

2003 06 26 numirktas matavimo prietaisas už 3705,73lt. Sumokėta grynais pavedimu.

*D 123 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai 3705,73,-*

*K 271 Atsiskaitomoji sąskaita 3705,73,-*

Darant įrašus apskaitoje įsigijant turtą, reikia atsižvelgti į daug dalykų, pvz.: ar įsigijant turtą bus patiriamos atsivežimo, remonto ir kt. išlaidos (tuomet tikslinga šias išlaidas apskaityti sąskaitoje 1222 Paruošimo išlaidos).

Įsigijant IMT, labai svarbu nesuklysti, kada galima daryti PVM ( pridėtinės vertės mokestis) ataskaitą, o kada PVM priskiriamas gamybos ar veiklos sąnaudoms, kurios atimamos iš bendrųjų pajamų, nustatant apmokestinamąjį pelną. VAS – 12 , 13 ,15 p. yra nurodyta, kad į IMT įsigijimo savikainą neįskaitoma plūkanos, veiklos sąnaudos, pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis yra negražinamas. Negražinamą PVM įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą. Tačiau ši nuostata prieštarauja Pelno mokesčio įstatymo (2001 12 20, Nr. IX-675) 14 straipsnyje „Turto įsigijimo kaina – išlaidos patirtos įsigijant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas) išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusius su turto įsigijimu“.

Nes pagal to paties pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 2 dalies „Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“ 6 p. yra įrašyti „mokesčiai“, į kurių sudėtį yra įskaitomas ir PVM negražintinas mokestis.

Taigi, iškyla dar viena IMT apskaitos teisinė problema, t.y. ir šioje srityje pastebimi LR norminių aktų nuostatų aiškinimų neatitikimai, kurie klaidina įmonių apskaitininkų darbą.

## 2.2. Turto perkainojimas ir jo apskaita

Pagrindinė apskaitai keliami užduotis - tiksliai ir teisingai atspindėti įmonės finansinę padėtį, t.y. įmonės disponuojamo turto vertę ir jo finansavimo šaltinius. Dažnai pasitaikantis įmonės disponuojamo turto ilgalaikio materialiojo turto realios vertės ženklus nesutapimas su jo balansine verte - tai rimta kliūtis, trukdanti buhalteriams įgyvendinti minėtą užduotį. Juo labiau reali ilgalaikio turto vertė skiriasi nuo apskaitos dokumentuose užfiksuotos jo vertės, tuo labiau iškraipomi finansinės atskaitomybės duomenys. Ilgalaikio turto tikrajai vertei gerokai viršijant jo apskaitinę vertę, įmonės balanse parodoma nereali įmonės disponuojamo turto vertė. Iškraipomi ir pelno ataskaitos duomenys, nes gerokai mažesnės už realiąją materialiojo ilgalaikio turto balansine verte skaičiuojamų nusidėvėjimo sąnaudų rezultatas - nepagrįstai didelė įmonės pelno reikšmė, tuo pačiu ir pelno mokesčių suma<sup>1</sup>.

Dėl tokios įmonės finansinės atskaitomybės duomenų nerealumo nukenčia tiek vidiniai, tiek išoriniai šios atskaitomybės vartotojai. Viena geresnių išeičių iš tokios padėties – ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas, t.y. jo balansinės vertės padidinimas (sumažinimas) atsižvelgiant į jo rinkos vertę.

Apskritai praktikoje ilgalaikio materialiojo turto vertė faktiškai niekuomet nesutampa su apskaitos dokumentuose užfiksuota jo verte. Įmonei įsigijus ilgalaikį turtą, buhalteriai, užregistruoja apskaitoje šį turtą faktine jo įsigijimo išlaidų suma. Ir toliau turimas turtas visą jo naudojimo įmonėje laiką apskaitomas pagal faktinę jo įsigijimo savikainą. Anksčiau ar vėliau ilgalaikio turto reali vertė nutolsta nuo jo apskaitinės vertės.

Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (2000) žodis „perkainoti“ apibūdintas kaip „nustatyti naują prekės kainą“. Iš to išplaukia, jog turto perkainojimas - tai jo naujos vertės nustatymas. 12 – ajame VAS yra nurodyti dvejopi ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatai: turto vertės padidėjimas arba 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. Šiuo atveju, remiantis 12-VAS, ilgalaikis turtas finansinėje atskaitomybėje parodomas įsigijimo savikaina, atėmus tiek sukauptą nusidėvėjimą, tiek ir turto vertės sumažėjimą. Vadinasi, turto nuvertinimas, t.y. nukainojimas, galimas taikant abu paminėtus ilgalaikio turto įvertinimo būdus, o turto vertės padidinimas – tik taikant perkainotos vertės būdą.

<sup>1</sup> Jagminas V. *Materialiojo ilgalaikio turto perkainojimo apskaita // Apskaitos apžvalga. 1994, Nr. 3. P. 14-17*

Perkainojimas - tai sudėtinga ir gana retai įmonės vadovų naudojama priemonė, siekiant labiausiai priartinti turimo ilgalaikio materialiojo turto balansinę vertę prie jo realios, t.y. rinkos vertės. Perkainoti ilgalaikį materialųjį turtą ar ne, o jei perkainoti, tai kokia suma, sprendimas priimamas vadovaujantis tam tikrais kriterijais<sup>1</sup>:

- laikotarpio, kuriuo turto rinkos vertė viršija apskaitos dokumentuose parodytą jo vertę, trukme. Laikotarpis, per kurį įmonės disponuojamo ilgalaikio materialiojo turto rinkos vertė nuolat viršija jo balansinę vertę, turi būti ganėtinai ilgas todėl, kad galėtų būti priimtas sprendimas perkainoti turtą. Būtų neteisinga turtą perkainoti tuoj pat, vos tik pastarojo rinkos kaina tampa didesne už šio turto balansinę vertę, kadangi visiškai realu, kad tokiu pačiu greičiu gali prasidėti ir atvirkštinis procesas, kai turto apskaitinė vertė nusmunka žemiau jos realios vertės;
- sumos, kuria reali turto vertė viršija jo balansinę vertę, dydžiu. Perkainojimas prasmingas tik tada, kai ilgalaikio turto reali vertė ženkliai viršija jo balansinę vertę esant nedideliam skirtumui tarp šių verčių, turtą perkainoti netikslinga;
- turto įmonės veiklai reikšmingumu. Perkainojant ilgalaikį materialųjį turtą, būtina atsižvelgti į perkainojamo objekto svarbą, jo lyginamąjį svorį visoje įmonės veikloje. Nuo šių veiksnių taip pat priklauso perkainojimo sumos dydis.

Pagrindinė perkainojimo priežastis yra infliacija, dėl kurios ir kyla ilgalaikio turto kainos. Bet 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. Tačiau reikia perkainoti kai kaina viršija pradinę (įsigijimo) vertę. Principas taikomas veikiančiai, pajamas gaunančiai įmonei, todėl ilgalaikio turto, kuriuo uždirbama daug pajamų, vertė turi būti didinama, o veikloje mažai naudojamo turto vertė gali būti ir mažinama, nepaisant vien tik vieno ar kito turto pasikeitusios rinkos kainos.<sup>2</sup>

Lietuvoje ilgalaikis materialus turtas buvo indeksuotas tris kartus 1992, 1994, 1995 metais. Indeksavimas - ilgalaikio materialiojo turto pradinės vertės ir nusidėvėjimo padidininimas, taikant Vyriausybės nustatytus koeficientus. Ilgalaikio turto perkainojimas yra numatytas Tarptautiniuose apskaitos standartuose ir Europos Sąjungos direktyvose, kurių laikytis yra įsipareigojusi ir Lietuva.

Lietuvoje ilgalaikio turto perkainojimas laukiamo rezultato nedavė. Tuo metu buvo sudarytos

---

<sup>1</sup> Tilvikaitė N. Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas ir problemos // Tiltai. Humanitariniai ir socialiniai mokslai. 2001, Nr. 1. P. 93-98

palankios sąlygos privatizuoti objektus už mažas kainas. Vienas pagrindinių turto indeksavimo trūkumų buvo tas, kad nustačius tam tikrus koeficientus, nebuvo įvertinta geografinė objekto padėtis. To paties objekto, esančio priemiestyje ir kaimo vietovėje, vertė gali skirtis net kelis kartus. Nuo 1995 metų perkainoti turtą galima tik Vyriausybės sprendimu. Uždraudimu perkainot ilgalaikį įmonės turtą buvo siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimams, nes perkainojus ilgalaikį turtą padidėja jo nusidėvėjimo sąnaudos ir atitinkamai sumažėja pelno apmokestinamoji suma.

Mūsų nagrinėjamoje Bendrovėje, t.y. UAB „Flamega“ turtas nebuvo iki šiol perkainojamas.

Siekiant, kad apskaitos darbuotojai parengtų teisingas finansines ataskaitas, o investuotoja darytų labiau pagrįstus ir sėkmingus sprendimus, reikia dar kartą perkainoti ilgalaikį turtą. Šiuo metu įmonės, kurios nėra indeksavusios turto, ar jų turto vertė gerokai skiriasi nuo realios rinkos kainos, teisingai nurodyti ilgalaikio materialiojo turto vertę gali vieninteliu būdu - fiksuojant tikrąją vertę finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, o balanse paliekant įsigijimo (likutinę) vertę. Tarptautiniame apskaitos standarte TAS 16 "Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaita" nemažai dėmesio skirta perkainojimui, kuris standarte vadinamas perskaičiavimu. Šiame TAS 16 skyriuje vertinimas po pirminio pripažinimo yra nurodyti du būdai: pagrindinis arba principinis ir leistinas alternatyvusis būdas. Pagrindinis (principinis) būdas reiškia, kad nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis po pirminio pripažinimo turtu turi būti apskaitoma savikaina minus sukauptasis nusidėvėjimas ir kiekvienas nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo.

Leistinas ir alternatyvusis būdas, kuris reiškia, jog po pirminio pripažinimo turtu nekilnojamo turto, įrangos ir įrengimų dalis turi būti apskaitoma perskaičiuota savikaina, kuri yra jos tikroji vertė perskaičiavimo dieną minus kiekvienas vėliau sukauptas nusidėvėjimas. Perskaičiavimai turi būti atliekami reguliariai tam, kad apskaitinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tos, kuri buvo nustatyta pagal tikrąją vertę balanso dieną<sup>1</sup>.

Žemės ir įrangos tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė. Ši vertė paprastai nustatoma, kai turtą įvertina profesionalūs kvalifikuoti vertintojai.

Įrangos ir įrengimų straipsnių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, nustatyta įvertinime metu. Dėl specifinio įrangos ar įrengimų pobūdžio jie yra retai parduodami, išskyrus atvejus, kai jie yra nenutrūkstamo verslo dalis, ir įvertinami likutine atstatomąja verte. Vertės perskaičiavime dažnumas priklauso nuo perskaičiuojamų nekilnojamo turto, įrangos ir įrengimų straipsnių tikrosios vertės pokyčių. Jeigu perskaičiuojamo turto tikroji vertė labai skiriasi nuo jo apskaitinės Vertės, tolesnis perskaičiavimas yra būtinas. Bet negalima perskaičiuoti dažnai, nes bus pažeistas pastovumo ir palyginamumo principai.

Vakarų Europoje įmonės savo turtą turi vertinti kas 3-5 metai. Taip yra šalyse, kur stabili

---

<sup>1</sup> Tarptautiniai apskaitos standartai. - V.: Baltijos kopija, 2000, p. 363



ekonomika ir maža infliacija. Tenka pastebėti, kad Lietuvai tapus Europos sąjungos nare, pasikeitė šiek tiek šalies ekonomika taip pat ir IMT kainos (didėjančia kryptimi).

Remiantis Gružauskio V. (2005) nuomone, perkainojimo registravimas buhalterinėse sąskaitose priklauso nuo dviejų aplinkybių: 1) ar yra perkainojimo rezervo likutis pagal konkrečius turto objektus ir 2) koks nustatytas perkainojimo rezultatas – padidintas įkainojimas ar atliktas nukainojimas (vertės sumažėjimas). Galimas atvejis, kad perkainojimo likučio gali nebūti tuomet, kai kasmet visa šio rezervo suma mažinamas nominalusis (įstatinis ar pagrindinis) kapitalas. Taip nustatyta Akcinių bendrovių įstatyme. Bendrovėse gali būti perkainojimo rezervo likutis, jeigu įstatinis kapitalas didinamas tik šio rezervo dalimi.

Jeigu yra perkainojimo rezervo likutis, turto nukainojimas įrašomas į šio rezervo sąskaitos debetą ir atitinkamos ilgalaikio turto sąskaita debetuojuama šiais atvejais:

- 1) kai šiuo rezervu ar jo dalimi didinamas įstatinis ar pagrindinis kapitalas – kredituojama minėto kapitalo sąskaita;
- 2) kai perkainotas turtas nurašomas, perleidžiamas, neatlyginamai perduodamas kitai įmonei – kredituojama nepaskirstyto pelno sąskaita. Kartu daromi įrašai ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąskaitų debete ir šio turto perkainotos vertės sąskaitų (arba atskirų turto įsigijimo bei perkainojimo sąskaitų) kredite. Be to, registruojamas sąskaitose ilgalaikio turto perleidimo ar kitokio išleidimo finansinis rezultatas (pelnas arba nuostolis);
- 3) kai perkainotas turtas nudėvimas – kredituojama nepaskirstytojo pelno sąskaita. Kartu daromi įrašai sąnaudų sąskaitų (pavyzdžiui, bendrųjų sąnaudų sąskaitos) debete ir turto nusidėvėjimo sąskaitų kredite.

Reikia pabrėžti, kad, remiantis 8 – uoju VAS „Nuosavas kapitalas“, dėl perkainoto turto nuvertėjimo, nurašymo, perleidimo ar kitokio perdavimo mažinamas perkainojimo rezervas tik ta suma, kuri priskiriama konkrečiam objektui. Jei turto vertės sumažėjimo suma viršija to turto perkainojimo rezervo sumą, šio perviršio suma registruojama kaip nuostolis dėl turto vertės sumažėjimo. Šiuo atveju, pasak, Gružauskio V. (2005), debetuojuama turto vertės sumažėjimo sąnaudų sąskaita ir kredituojama atitinkama ilgalaikio turto sąskaita.

Perkainojimo metu padidinta ilgalaikio turto vertė registruojama šio turto sąskaitų debete ir perkainojimo rezervo sąskaitos kredite. 12 – ajame VAS įrašyta nuostata, kad, jei perkainojus turtą jo vertė padidėja, tačiau anksčiau turto vertė buvo sumažėjusi ir dėl to buvo pripažintos sąnaudos, apskaitoje registruojamas turto vertės padidėjimas ir mažinamos sąnaudos suma, kuri anksčiau buvo pripažinta sąnaudomis, o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą. Šiuo atveju sąnaudų sumažėjimo suma rašoma ilgalaikio materialiojo turto sąnaudų sąskaitos kredite, o turto vertės padidėjimo ir minėtos

sumos skirtumas – perkainojimo rezervo sąskaitos kredite. (Perkainojimo sumos dydžiu debetuojama ilgalaikio turto sąskaita).

Ilgalaikį turtą gali perkainoti tik atitinkamą kvalifikacinį pažymėjimą turintys turto vertintojai. Praktikoje dažniausiai perkainojami neribotai ar ilgai eksploatuojami ir didelės vertės objektai t.y. nekilnojamas turtas, pavyzdžiui, žemė, pastatai. Jeigu perskaičiuojama nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio vertė, turi būti perskaičiuojama ir visos nekilnojamojo turto, įrangos bei įrengimų klasės, kuriai tas turtas priklauso, vertė. Ilgalaikio materialaus turto grupė yra panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Vienai ilgalaikio materialaus turto grupei priklausantys straipsniai yra perkainuojami kartu, kad būtų išvengta atrankinio turto vertės perkainojimo ir išlaidų bei verčių skirtingomis datomis sumaišymo finansinėje atskaitomybėje.

Kai perskaičiavus padidėja turto apskaitinė vertė, tai turi būti tiesiogiai priskiriama nuosavybei ir pavadinama „pelno dėl perkainojimo“ padidėjimu. Tačiau vertės perskaičiavimo padidėjimą būtina pripažinti pajamomis tiek, kiek jis viršija to paties turto vertės praeito perskaičiavimo sumažėjimą, pripažintą sąnaudomis. Perkainojimo rezervo apskaitos tvarką bendrovėse nustato Akcinių bendrovių įstatymas. Jame nustatyta, kad perkainojimo rezervu negalima mažinti nuostolio, juo galima didinti įstatinį kapitalą. Perkainojimo rezervas turi būti mažinamas kai turtas nudėvimas, ir turi būti panaikinamas kai turtas nukainojamas, nurašomas, parduodamas ar kitaip perduodamas

Kai turto apskaitinė vertė dėl perskaičiavimo sumažėja, toks sumažėjimas turi būti pripažįstamas sąnaudomis. Tačiau vertės sumažėjimas dėl perskaičiavimo turi būti tiesiogiai išskaičiuojamas iš atitinkamo perskaičiavimo pelno tiek, kiek jis neviršija to paties turto užfiksuotos vertės perskaičiavimo padidėjimo sumos. Gauto padidėjimo suma yra skirtumas tarp nusidėvėjimo gauto nuo perskaičiuotos turto vertės, ir nusidėvėjimo, kuris apskaičiuotas nuo neperkainotos turto vertės<sup>1</sup> Turto perkainojimo ūkinių operacijų atvaizdavimas apskaitoje pateikta 2 lentelėje.

---

<sup>1</sup> *Tilvikaitė N. Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas ir problemos // Tiltai. Humanitariniai ir socialiniai mokslai. 2001 Nr.*

## Turto perkainojimo apskaita

Operacija ir paaiškinimai	Sąskaitų korespondencija
<p>1 Pvz: įrengimų įsigijimo savikaina- 80000 Lt, likvidacinė vertė – 2000 Lt, nusidėvėjimo norma – 5 m., taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo apskaičiavimo metodas. Po 2 naudojimo metų sukauptas įrengimų nusidėvėjimas – 31 200 Lt, balansinė vertė – 48 800 Lt. Sudarant finansinę atskaitomybę išsiaiškinta, kad panašiai naudojamų įrengimų atsiperkamoji vertė, nustatyta atsižvelgiant į tikrąją vertę, - 25 000 Lt. Šiuo atveju būtina registruoti įrengimų vertės sumažėjimo nuostolius:</p>	<p><i>D 6133 Materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos 23 800 Lt</i></p> <p><i>K 1249 Mašinos ir įrengimai – vertės sumažėjimas 23 800 Lt</i></p> <p><u><i>(Nusidėvėjimas apskaičiuojamas: (80 000 Lt-2000 Lt-31 200 Lt-23 800 Lt) / (5 m. – 2 m.)=7667 Lt per metus. Jei, sumažinus turto vertę, nesutrumpėja šių įrengimų naudojimo tarnavimo laikas, į gaminamos produkcijos savikainą per likusius 3 metus kasmet bus įskaitoma po 7667 Lt nusidėvėjimo suma vietoj anksčiau nustatytų 15 600 Lt.</i></u></p>
<p>2 Pvz.: Įmonės administracinio pastato įsigijimo savikaina – 170 000 Lt, likvidacinė vertė – 15 000 Lt, naudingo tarnavimo laikas – 20 m., taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo apskaičiavimo metodas. Po 4 eksploatacijos metų pastato balansinė vertė – 139 000 Lt (sukauptas nusidėvėjimas – 31 000 Lt), o turto vertintojų nustatyta jo rinkos kaina – 200 000 Lt. Įmonė perkainoja pastatą ir apskaitoje fiksuoja:</p>	<p><i>D 1211 Pastatai ir statiniai – perkainojimas 61 000 Lt</i></p> <p><i>K 321 IMT perkainojimo rezultatas 61 000 Lt</i></p> <p><u><i>Vėliau, apskaičiuojant šio pastato nusidėvėjimą iki kito perkainojimo, nudėvima tiek įsigijimo savikaina, tiek perkainota vertė: (139 000 Lt : 16 m. + 61 000 Lt : 16 m.)=8687,5 Lt +3812,5 Lt= 12 500 Lt per metus. Nudėvint perkainotą turtą, suma, kuria padidėjo nusidėvėjimas dėl turto perkainojimo, mažinamas ir perkainojimo rezervas. Suma, kuria sumažintas perkainojimo rezervas, didina nepaskirstytą pelną, todėl apskaitoje atliekami tokie įrašai:</i></u></p> <p><i>D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 12 500 Lt</i></p> <p><i>K 1217 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas 8687,5 Lt</i></p> <p><i>K 1218 Pastatai ir statiniai – perkainotos dalies nusidėvėjimas 3812,5 Lt</i></p> <p><i>D 321 IMT perkainojimo rezultatas 3812,5 Lt</i></p> <p><i>K 3412 Ataskaitoje nepripažintas pelnas</i></p>

<p>3 pvz. Praėjus 4 metams po pastato perkainojimo dėl teritorinio rajono patrauklumo prestižo sumažėjimo, nukrito jame esančio nekilnojamojo turto rinkos vertė. Tuo metu pastato apskaitos (ankstesnio pvz.) duomenys yra tokie:</p> <p>Pastato balansinė vertė 150 000 Lt (170 000 Lt +61 000 Lt – 65 750Lt – 15 250 Lt). Turto vertintojų nustatyta pastato dabartinė tikroji vertė – 120 000Lt ir įmonė registruoja pastato vertės sumažėjimą, lygų balansinės ir tikrosios verčių skirtumui, t.y. (150 000 Lt – 120 000 Lt) =30 000 Lt. Kadangi vertės sumažėjimo suma neviršija nepanaudoto perkainojimo rezervo sumos – 45 750 Lt (61 000 – 15 250), vertės sumažėjimo suma mažinamas perkainojimo rezervas:</p>	<p><i>D 1210 Pastato įsigijimo savikaina – 170 000 Lt</i>  <i>D 1211 Pastato perkainojimas – 61 000 Lt</i>  <i>K 1217 Pastato įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (65 750 Lt (31 000+8687,5*4))</i>  <i>K 1218 Pastato perkainotos dalies nusidėvėjimas – 15 250 Lt (3812,5*4)</i></p> <p><i>D 321 IMT perkainojimo rezultatas</i>  <i>K 1211 Pastato perkainojimas</i></p>
<p>4 pvz.: pagal ankstesnę sąlygą, jei tikroji vertė sudarytų ne 120 000Lt, o 95 000 Lt, tuomet pasato vertė sumažėtų ne 30 000 Lt, o 55 000 lt, t.y. viršytų nepanaudoto perkainojimo rezervo sumą 9250 Lt (55 000 - 45 750). Vertės sumažėjimu, neviršijančiu nepanaudoto perkainojimo rezervas, o likusi suma – 9250 Lt laikoma ataskaitinio laikotarpio nuostoliais. Šių operacijų korespondencijos:</p>	<p><i>D 321 IMT perkainojimo rezultatas 45 750 Lt</i>  <i>K 1211 Pastato perkainojimas 45 750 Lt</i>  <i>D 6133 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos 9250 Lt</i>  <i>K 1211 Pastato perkainojimas 9250 Lt</i></p>

Jeigu, perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą, jo vertė padidėja, tačiau anksčiau šio turto vertė buvo sumažėjusi ir dėl to buvo pripažintos sąnaudos, apskaitoje registruojamas turto vertės padidėjimas ir sąnaudos mažinamos suma, kuri anksčiau buvo laikoma sąnaudomis, o likusi dalis įtraukiama į perkainojimo rezervą.

Buhalteriai gali tekti įkainoti ilgalaikį turtą, kai įsigijamos įvairios rūšys pagal vieną sąskaitą. Pavyzdžiui, įmonė įsigijo žemę, pasatą ir jame esančius įrengimus už bendrą 800 000 Lt sumą. Žinant, jog žemė nenudevima, o pastato ir įrengimų nusidėvėjimo laikas skiriasi, būtina atskirai įkainoti kiekvieną ilgalaikio turto rūšį. Tuo tikslu, pasitelkus turto vertintojus arba kitais būdais, nustatoma tikroji turto vertė (pvz.: žemės – 60 000 Lt, pastato – 600 000 Lt, įrengimų – 200 000 Lt, iš viso 860 000 Lt). Tada kiekviena turto rūšis įkainojama tokiais skaičiavimais<sup>1</sup>:

$$\text{žemė } 60\,000 : 860\,000 * 800\,000 = 55\,814 \text{ Lt};$$

$$\text{pastatas } 600\,000 : 860\,000 * 800\,000 = 558\,140 \text{ Lt};$$

$$\text{įrengimai } 200\,000 : 860\,000 * 800\,000 = 186\,046 \text{ Lt}.$$

Perkainojus turtą, apskaitoje atitinkamai pakoreguojama jo vertė bei suformuojamas specialus Perkainojimo rezervas. Šiuo rezervu vėliau gali būti padidintas akcinis kapitalas arba jis turi būti nurašomas perleidus perkainotą turtą.

Perkainoto turto nusidėvėjimas finansinėje apskaitoje toliau skaičiuojamas taikant jau anksčiau pasirinktą nusidėvėjimo normatyvą, tik nuo didesnės (perkainotos) vertės. Nustatant apmokestinamąjį pelną, jį jį mažinančioms sąnaudoms leidžiama skirti tik tą nusidėvėjimo sąnaudų dalį, kuri apskaičiuota nuo neperkainotos (pradinės) turto vertės<sup>2</sup>. Todėl turto perkainojimas, siekiant vėlesniais laikotarpiais sumažinti apmokestinamąjį pelną (padidėjusį nusidėvėjimo sąnaudų sąskaita) yra neįmanomas. Šitaip galima buvo elgtis tik kai Vyriausybė 1994 ir 1995 metais skelbė visuotinę turto indeksaciją. Tačiau dabar, sumažėjus infliacijai, trečios turto indeksacijos bangos tikimybė maža<sup>3</sup>.

Įmonėms būtų patogiausia taikyti toliau aprašytą būdą ilgalaikio turto apskaitinės vertės pasikeitimui dėl jo perkainojimo apskaityti. Pagal šį būdą kvalifikuotų vertintojų pateikta nauja ilgalaikio turto likutinė vertė yra parodoma kaip nauja ilgalaikio turto įsigijimo vertė, o iki perkainojimo sukauptas nusidėvėjimas yra prilygintas nuliui. Toliau ilgalaikis turtas yra nudėvimas per naujai įvertintą ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikotarpį. Taigi vėlesniais perkainojimo laikotarpiais ilgalaikis materialus turtas finansinėje atskaitomybėje bus atvaizduotas perkainota savikaina, kuri yra jos tikroji vertė perkainojimo dieną minus po perkainojimo sukauptas nusidėvėjimas. Ši apskaitos alternatyva yra priimtina pagal TAS 16.

Pastebėtina, jog turto perkainojimo apskaitai tvarkyti iškyla daug praktinių klausimų. Vienas iš tokių klausimų yra gana sudėtinga dėl sąskaitų korespondencijos įvairovės ir būtinumo pateikti perkainojimo sumas pagal atskirus turto objektus. Remiantis apskaitos objektyvumo ir optimalumo principais, įmonei pačiai reikia nuspręsti, kokį ilgalaikį turtą tikslinga perkainoti. Yra laikoma, jog reikia

<sup>1</sup> Stačiokas R., Jefimovas B., *Turto apskaita įmonėje*, - Kaunas, 2005, p. 72.

<sup>2</sup> LR vyriausybės 1998 10 15 nutarimas Nr. 1239 "Dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatų neapmokestinimo atvejų ir tvarkos".

<sup>3</sup> Deveikis G., *Vadovo pasaulis Nr.5, 1999*.

perkainoti tokį ilgalaikį materialųjį turtą, kurio balansinė (likutinė) vertė reikšmingai skiriasi nuo jo atsiperkamosios vertės, t.y. sumos, kurią ketinama gauti naudojant ar parduodant turtą. Remiantis 12 – ojo VAS nuostatomis, įmonė gali perkainoti ne visą, o tik tam tikrų grupių turtą. Taip pat šiame standarte yra nustatyta, jog , jei perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, tuo pačiu metu turi būti perkainojamos ir visos tos grupės turtas, kuriai priklauso tas turto vienetas. Minėto turto grupę sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Turto grupės įmonė nustato savo nuožiūra. Kaip jau darbo pradžioje, minėjome, jog 12 – asis VAS pateikia turto grupių pavyzdžius, tokius kaip žemė; pastatai ir statiniai; mašinos ir įrengimai; transporto priemonės; įranga, prietaisai ir įrenginiai. Pastebėtina, jog tai gan didekės turto suskirstymo grupės. Tuo tikslu, kad turto perkainojimas įmonėje būtų paprastesnis procesas, tikslinga įmonėje sudaryti smulkesnes turto suskirstymo grupes. Ypač tai pasakytina apie nekilnojamąjį turtą. Pavyzdžiui, galėtų būti tokios pastatų bei kitų statinių grupės: gamybiniai pastatai; negamybiniai pastatai; inžineriniai statiniai ir panašiai. Taip pat reikia nepamiršti, kad pasirinktas turto grupavimas turėtų išlikti kuo ilgesnį laiką (kelis ataskaitinius laikotarpius).

Kitas aktualus praktikoje išskylantis klausimas būtų – koku periodišku atlikti turto perkainojimus. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos „kelrodėje žvaigždėje“ 12 – ajame VAS nurodyta, kad jei įmonės apskaitos politikoje numatomas IMT perkainojimas, jis turi būti atliekamas periodiškai, ne rečiau kaip kas penkerius metus. Jei šio turto (viso ar tam tikros jo grupės) tikroji vertė nuolat reikšmingai kinta, tokį turtą reikia perkainoti dažniau.

Gana sudėtingas klausimas – kaip perkainojimo metu nustatyti naują turto vertę. Pagal 12 – VAS nuostatas, ji nustatyta individualiai pagal kiekvieną turto objektą pagal jo tikrosios vertės ir nusidėvėjimo duomenis. Turto perkainojimas indeksavimo būdu, kuris Lietuvoje buvo naudojamas praėjusį dešimtmetį, šiuo metu nerekomenduojamas.

Sprendžiant nurodytus klausimus, tikslinga atsižvelgti į įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (2004 04 15) nuostatas dėl šio turto vertinimo. Nustatyta, kad nekilnojamas turtas įvertinamas LRV įsteigtos arba įgaliotos institucijos mokesnine verte pagal LR Vyriausybės nustatytą metodiką. Įvertinimas galioja penkis metus, jeigu vartojimo kainų indeksas neviršija 1,25 per kalendorinius metus. Šiuo metu nekilnojamojo turto mokesstinę vertę nustato Registro įmonė pagal LR Vyriausybės patvirtintą (1996 02 14 ir vėliau kiek pakeistą) Turto vertinimo metodiką.

Taigi, įmonėms aktualiausias ir prieinamiausias gali būti nekilnojamojo turto perkainojimas. Remiantis Gružauskos V. nuomone, kito ilgalaikio turto perkainojimo tikslingumas dėl nedidelės infliacijos, palyginti neilgo naudojimo laiko ir sudėtingesnės apskaitos yra abejotinas. Šiuo atveju įmonės galėtų pasinaudoti Vyriausybės patvirtinta Turto vertinimo metodika. Jei pačioms įmonėms tai padaryti yra pernelyg sudėtinga, o samdyti turto vertintojus yra per brangu, jos savo nekilnojamąjį turtą

galėtų perkainoti atsižvelgdamos į Registro įmonės nustatytą mokestinę vertę.

Siekiant supaprastinti perkainojimo rezultatų apskaitą buhalterinėse sąskaitose, tikslinga būtų visu perkainojimo rezervu padidinti įstatinį kapitalą. Taip nemažai įmonių ir daro, tuo išvengdamos daugkartinių perkainojimo rezervo nurašinėjimų.

### **2.3. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo esmė ir skaičiavimo metodai**

Įmonės veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas nusidėvi. Analizuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, kaip jau minėjome, būtina atkreipti dėmesį į 12 – ojo Verslo apskaitos standarto “Ilgalaikis materialusis turtas” bei Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatas. Traktuojama, kad ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas, nustatant jo įsigijimo savikainą, nusidėvėjimą, jį perkainojant, atliekant kitas susijusias operacijas pagal 12-ojo VAS "Ilgalaikis materialusis turtas" tvarką.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas, kaip apibrėžiama standarte, - “turto nudėvimosios vertės sumos paskirstymas per visą apskaičiuotą jo naudingo tarnavimo laiką”. Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį priskiriama veiklos sąnaudoms arba gaminamos produkcijos savikainai. Įmonei uždirbant pajamas iš ilgalaikio materialiojo turto naudojimo keletą ataskaitinių laikotarpių, dažniausiai neįmanoma nustatyti, kuri ilgalaikio turto dalis uždirba konkretaus ataskaitinio laikotarpio pajamas, t.y. pajamų ir sąnaudų ryšys gali būti nustatytas tik apytiksliai. Tokiu atveju ilgalaikio materialiojo turto sunaudojimo sąnaudos apskaitoje pripažįstamos taikant netiesioginius jų pripažinimo būdus – skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą pasirinktu skaičiavimo būdu.

Daugelis Vakarų šalių autorių nagrinėdami nusidėvėjimo esmę, analizuoja veiksnius, lemiančius nusidėvėjimą. Mackevičius J. (2005) šiuos veiksnius klasifikuoja:

Fiziniam veiksniam priskiriama:

- 1) Nusidėvėjimas dėl mašinų, įrengimų ir kitų priemonių naudojimo gamybos procese, t.y kuo ilgiau ir intensyviau turtas naudojamas gamyboje, tuo daugiau jis nusidėvi;
- 2) Nusidėvėjimas dėl turto naudojimo laiko, kuris priklauso nuo įmonės remonto bei įrengimų priežiūros politikos. Neadekvati įrengimų priežiūra ir remontas gali laikinai sumažinti išlaidas, tačiau tuomet įrengimų naudojimo laikas sutrumpės, o nusidėvėjimo išlaidos padidės;
- 3) Nusidėvėjimas dėl turto gedimų.

Funkciniams veiksniam priskiriama:

- 1) Turto neatitikimas poreikiams. Dažnai tai atsitinka dėl besiplečiančios gamybos, kai didėja įrenginių apkrovimas ir turtas jau negali patenkinti didėjančių poreikių;

- 2) Turto pasenimas. Paprastai lemia turto neatitikimas poreikių, arba turtas pasensta, kai nėra gaminamos produkcijos arba teikiamų paslaugų paklausos.

Svarbu pažymėti tai, kad visi fiziniai veiksniai, lemiantys nusidėvėjimą, pasireiškia nuolat, o funkciniai - ne visada. Ilgalaikio turto rinkos vertės pasikeitimas nepripažįstamas kaip veiksnys, lemiantis nusidėvėjimą<sup>1</sup>.

Nusidėvėjimo apskaita turi atsižvelgti į visus veiksnius, kurie riboja ilgalaikio turto naudojimą. Periodinės turto vertės paskirstymas gaunamoms pajamoms turi būti pagrįstas grupių veiksniais. Tie veiksniai, kurių poveikis yra pastovus, apskaitoje pripažįstami pirmiausiai. Dažniausiai visi ilgalaikio materialiojo turto objektai, išskyrus žemę, turi ribotą naudojimo laiką, t.y. jie įmonėje naudojami keletą ataskaitinių laikotarpių, todėl turto vertė turi būti perkelta į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainą kiekvieną ataskaitinį naudojimo laikotarpį. Pradėjus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą, nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos. Naudojimo pradžia gali būti perdavimo naudoti aktas ar kitas dokumentas, fiksuojantis objekto naudojimo pradžią. Jeigu mūsų nagrinėjama įmonė UAB „Flamega“ kovo 1d. pradėjo naudoti vieną, o kovo 30d.- kitą ilgalaikio materialiojo turto objektą, abiejų objektų nusidėvėjimas bus pradedamas skaičiuoti nuo balandžio 1 d. Jei įmonė įsigijo ilgalaikio materialiojo turto objektą kovo 20d., o pradėjo jį naudoti balandžio 5 d., tai nusidėvėjimas bus skaičiuojamas nuo gegužės 1d. Turtas apskaitoje – tai ekonominiai ištekliai, kurie turi savo savininką ir kuriais disponuodama įmonė tikisi gauti tam tikrą naudą ateityje. Tačiau naudojant turtą įmonės gauna ne tik naudą, bet patiria ir tam tikras išlaidas.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti riboto ir neriboto naudojimo laiko. Skaičiuojamas tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas. Ilgalaikis materialusis turtas gamybos procese dalyvauja daug kartų, nekeisdamas savo natūrinės daiktinės formos ir fizinių savybių ilgesnį laiką ir dalimis netenka savo vertės. Kiekvienas ilgalaikis turtas nudėvimas ir naudojamas ribotą metų skaičių. Nustatyti, kokia ilgalaikio materialiojo turto dalis sunaudojama per ataskaitinį laikotarpį ir kiek jo lieka uždirbti pajamoms ateinančiais laikotarpiais yra svarbi apskaitos problema.

Pagal 12-ąjį VAS, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio 1 dienos po jo nurašymo, perleidimo ar kitokio perdavimo, kai turtas nustoja būti naudojamas arba kai visa naudojamo ilgalaikio turto vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į prekių, produkcijos, paslaugų savikainą.

---

<sup>1</sup> Mackevičius J. Apskaita. - V.: Mintis, 1994, p. 199.



Todėl, jeigu įmonė pradeda naudoti turtą, jo nusidėvėjimas skaičiuojamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį ir nebeskaičiuojamas po jo nurašymo, perleidimo ar kitokio perdavimo, t.y. jei turtas naudojamas tik sezono metu, jo nusidėvėjimas turėtų būti skaičiuojamas visą ataskaitinį laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, kiek mėnesių per metus tas turtas yra naudojamas įmonės veikloje.

12-ajame VAS pateikiama, kad ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgdama į šiuos 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, 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.

Apskaitoje naudingo tarnavimo laiko pakeitimas vertinamas kaip apskaitinio įvertinimo pakeitimas ir parodomas finansinėje atskaitomybėje perspektyviniu būdu. Patikslinus naudingo tarnavimo laiką, nenudėvėta turto vertė nudėvima per likusį (patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką.

Tarkim, UAB “Flamega” įsigijo štampavimo stakles, kurių įsigijimo vertė – 242 000 Lt, numatytas naudingo tarnavimo laikas – 6 metai, likvidacinė vertė – 2 000 Lt, (taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas)). Po 3 naudojimo metų smarkiai išaugo eksploataavimo išlaidos, padaugėjo prastovų dėl gedimų, rinkoje atsirado analogiškų našesnių staklių. Dėl ekonominės naudos pasikeitimo įmonė numatė vietoj 6 metų šias stakles naudoti tik 4 metus. Taigi, likusi nenudėvėta 120 000 Lt vertė bus nurašyta į sąnaudas per likusius vienerius metus, t.y. po 10 000 Lt kas mėnesį, nes 120 000 Lt jau buvo paskirstyta per 3 naudingo tarnavimo metus.

Pagal PMI, įmonė pati turi nusistatyti ne tik kiekvienos ilgalaikio turto grupės minimalią kainą, pagal kurią įsigytas turtas bus priskiriamas ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, bet ir nusidėvėjimo

laikotarpį, ne trumpesnį, negu PMĮ 1 priedėlyje nustatyti nusidėvėjimo normatyvai (metais). Nuo tinkamai nustatyto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo normatyvo priklauso teisingas įmonės veiklos rezultatų, ilgalaikio turto balansinės vertės atspindėjimas apskaitoje. LR Pelną mokesčio įstatymo 1 priedėlyje pateikiami ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo maksimalūs ekonominiai normatyvai, kurių įmonės neturi teisės viršyti.

3 lentelė

### Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo maksimalūs ekonominiai normatyvai<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> LR Pelną mokesčio įstatymas.Įpriedas./Valstybės žinios.2001,Nr.110.P.42.

Šie maksimalūs normatyvai reiškia tai, kad įmonė gali nudėvėti ilgalaikį materialųjį turtą per tokį pat ar ilgesnį nei maksimalus normatyvas laiką, bet ne trumpesnį. Taip reglamentuotas ne metų, per kuriuos skaičiuojamas nusidėvėjimas, maksimumas, bet didžiausia metinė nudėvimo turto pradinės vertės dalis.

Įmonėse, kuriose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų bei kurie neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų, ilgalaikio turto grupėms, išskyrus naujus pastatus, naudojamus veiksmai, ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimą, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d., taip pat gyvenamuosius namus ir kitus pastatus, gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, neatsižvelgdami į normatyvus, nustatytus PMĮ 1 priedėlyje.

Aktualu paminėti, kad nuo 2002 metų mokestinio laikotarpio pradžios ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai gali būti tikslinami šiais atvejais:

- 1) pakeitus ilgalaikio turto naudojimo paskirtį;
- 2) atlikus ilgalaikio turto rekonstrukciją arba remontą, kurio kaina per mokestinį laikotarpį didesnė kaip 50 proc. to turto įsigijimo kainos;
- 3) įsigijus kitą to paties ilgalaikio turto dalį;
- 4) dėl kitų objektyvių priežasčių, tačiau tik gavus vietos mokesčio administratoriaus sutikimą.

Patikslinti normatyvai negali būti mažesni už PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupėms nustatytus normatyvus.

Įmonės nusistatyti ilgalaikio turto (įskaitant ir iki 2001 m. gruodžio 31 d. įsigyto) nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai mokesčių administratoriaus sutikimu dėl objektyvių aplinkybių gali būti tikslinami. Įmonė turi teisę kreiptis į vietos mokesčių administratorių dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų tikslinimo tais atvejais, jeigu jis, nustatydamas ilgalaikio turto grupėms nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, tinkamai neatsižvelgė į:

- planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo eksploatavimo laikotarpį;
- technologinę bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;
- kitus veiksnius, trumpinančius arba ilginančius ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikotarpį.

Įmonės, norėdamos patikslinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, vietos mokesčių administratoriui turi pateikti laisvos formos prašymą, kuriame turi būti nurodyta:

- kuriai (-ioms) ilgalaikio turto grupei (-ėms) įmonė nori patikslinti nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus;
- kokie nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai buvo nustatyti ilgalaikio turto grupei (-ėms),

kurios (-ių) nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus įmonė nori patikslinti;

- kokius patikslintus nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus (metais) įmonė norėtų nustatyti atitinkamai (-oms) ilgalaikio turto grupei (-ėms);

- dėl kokių konkrečių objektyvių aplinkybių įmonė nori pakeisti nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus (nurodomos priežastys ir pateikiami apskaičiavimai).

Vietos mokesčių administratorius, išnagrinėjęs prašyme pateiktus duomenis, turi surašyti atitinkamą sprendimą ir jį pateikti įmonei. Vietos mokesčių administratorius įmonės prašymą turi išnagrinėti per Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (Žin., 1999, Nr. 60–1945) nustatytus terminus.

Patikslinti normatyvai gali būti taikomi apskaičiuojant to mokestinio laikotarpio, kurį įmonė kreipėsi į vietos mokesčio administratorių dėl nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų tikslinimo, ir vėlesnių mokestinių laikotarpių nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudoms, priskiriamoms ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, apskaičiuoti.

Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad 2003 m. liepos 1 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 12, 13, 18, 19, 20, 27, 31, 33, 35, 38, 41, 55, 57, 58, 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1659 (Žin., 2003, Nr. 74–3417) „Valstybės žiniuose“ buvo paskelbtas 2003 m. liepos 25 d., o šio įstatymo 6 straipsnio nuostatos (pagal kurias pakeista PMĮ 18 str. 11 dalis) taikomos apskaičiuojant 2002 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, tai tuo atveju, kai 2003 metais įmonė, kurios 2002 metų mokestinis laikotarpis jau pasibaigęs, kreipiasi į mokesčių administratorių norėdama patikslinti nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus ir gauna jo sutikimą, šie patikslinti normatyvai gali būti taikomi apskaičiuojant 2002 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudoms, priskiriamoms ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, apskaičiuoti.

Įmonė privalo tikslinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus tuo atveju, kai nusistačiusi trumpesnius maksimalius nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus, nei nustatyta PMĮ 1 priedėlyje (nes turėjo teisę taikyti lengvatinį 13 proc. pelno mokesčio tarifą), pažeidžia šiai lengvatai taikyti nustatytas sąlygas. Šiuo atveju į mokesčių administratorių įmonei kreiptis (pateikti prašymą arba informuoti) nereikia.

Jeigu įmonė ilgalaikį materialųjį turtą nudėvėjo iki jo likvidacinės vertės ir nori tą likvidacinę vertę sumažinti, nes planuoja tą turtą dar naudoti savo veikloje, tai ta suma, kuria sumažinama likvidacinė vertė, t. y. patikslinta įsigijimo kainos nenudėvėtoji dalis, į sąnaudas gali būti perkeliama dalimis per to turto patikslintą nusidėvėjimo laikotarpį. Šiuo atveju į mokesčių administratorių įmonei taip pat kreiptis (pateikti prašymą arba informuoti) nereikia.

Kai savininkas ilgalaikį turtą perleidžia nuosavybėn kitam asmeniui (įgijėjui), o anksčiau įgijėjas ši

turtą buvo perleides nuosavybėn turtą perleidžiančiam savininkui, ilgalaikio turto įgijėjas jo nusidėvėjimą arba amortizaciją toliau skaičiuoja tuo pačiu metodu nuo nenudėvėtos arba neamortizuotos iki pirmojo turto perleidimo įsigijimo kainos, išskyrus atvejus, kai naujoji turto įsigijimo kaina yra mažesnė už iki pirmojo perleidimo nenudėvėtą arba neamortizuotą ilgalaikio turto kainą.

Kuo intensyviau turtas naudojamas, tuo greičiau susidėvi, todėl įmonė, nustatydamą metinę nusidėvėjimo normą, turi atsižvelgti į planuojamą ilgalaikio materialiojo turto intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką.

Naudojamas ir laikomas nepalankiomis sąlygomis (pvz.: lauke, vandenyje, šalia garuojančių chemikalų), ilgalaikis materialusis turtas taip pat greičiau nusidėvi, todėl įmonė, planuojanti naudoti turtą nepalankiomis sąlygomis, turi atitinkamai padidinti ir jo nusidėvėjimo normą (sutrumpinti naudingo tarnavimo laiką). Be to, įmonei būtina įvertinti, kaip laikui bėgant kinta turto naudingosios savybės (metų-laiko proporcija). Įsigyjant naudotą turtą, reikia įvertinti jo amžių, buvusį naudojimo intensyvumą ir naudojimo sąlygas.

Technologinė ir ekonominė pažanga moraliai sendina turtą. Atsiradus naujos kartos ilgalaikiui materialiajam turtui, senesnės kartos turtas tampa mažiau naudingas ir pritaikomas, dėl to ilgalaikis materialusis turtas (pvz.: kompiuterinė technika, ryšių ir kita moraliai senstanti technika), turi būti nudėvimas atsižvelgiant į laukiamą naujos kartos atsiradimą.

Tam tikrų objektų (kai kurių technologijų) naudojimui keliami teisiniai ir kiti apribojimai. Tai reiškia, kad tokio turto planuojamas naudingo tarnavimo laikas negali viršyti valdžios ar pačios įmonės sprendimuose nustatyto laiko.

Kadangi ilgalaikio materialiojo turto vertė lygi įsigijimo savikainos ir likvidacinės vertės skirtumui, nustatant metinę nusidėvėjimo normą, atsižvelgiama ir į likvidacinės vertės dydį. Likvidacinė vertė – suma, kurią įmonė tikisi gauti už turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, atėmusi būsimas turto likvidavimo ar perleidimo išlaidas. Apskaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nudėvimąją vertę, galima neatsižvelgti į likvidacinę vertę, jei ji santykinai nedidelė.

Įmonė pati nustato likvidacinę vertę, atsižvelgdama į už anksčiau tutėtą panašų nudėvėtą turtą gautas perleidimo pajamas, panašaus nudėvėto turto pardavimo kainas rinkoje, nepriklausomų turto vertintojų įvertinimus ir pan. 12 VAS nustato, kad likvidacinė vertė negali būti mažesnė nei 1 litas ir ne didesnė, kaip 10 proc. ilgalaikio turto įsigijimo vertės. Likvidacinė vertė nustatoma ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo metu ar pradėdant jį naudoti, tačiau vėliau, gavus papildomos informacijos, gali būti tikslinama.

Ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė, pradėdant nuo laikotarpio, kurį buvo patikslinta nusidėvėjimo skaičiavimo norma, naudingo tarnavimo laikas arba likvidacinė vertė turi būti nudėvėta per likusį (patikslintą) turto naudingo tarnavimo laiką. Jeigu įmonė, pradėjusi naudoti turtą, nusprendžia,

kad likvidacinė vertė nustatyta netinkamai, tai ji, laikydamosi įstatymo nustatytų ribų, šią likvidacinę vertę gali patikslinti. Vienetas, nudėvėjęs arba amortizavęs naudojamą ilgalaikį turtą iki jo 1 lito likvidacinės vertės ir tą turtą nurašęs, gali 1 lito likvidacinę vertę priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams<sup>1</sup>.

Likvidacinė vertė visais atvejais turi būti sumažinama nematomomis turto realizavimo pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui išlaidomis. Tai ypač aktualu kalbant apie mašinas ir įrengimus, kurių išmontavimas naudingo tarnavimo laiko pabaigoje dažnai pareikalauja nemažai lėšų. Išmontavimo išlaidų suma, sumažinus likvidacinę vertę padidinama nusidėvimoji ilgalaikio turto objekto vertė.

Jeigu mūsų nagrinėjama įmonė UAB „Flamega“ įsigytų pastatą, kurio įsigijimo savikaina būtų 2500 000 Lt, likvidacinė vertė 340 000 Lt, planuojamos įsigyto pastato likvidavimo išlaidos (būtų) 40 000Lt. Išeitų, kad nudėvimoji pastato vertė bus 2500 000 Lt.-

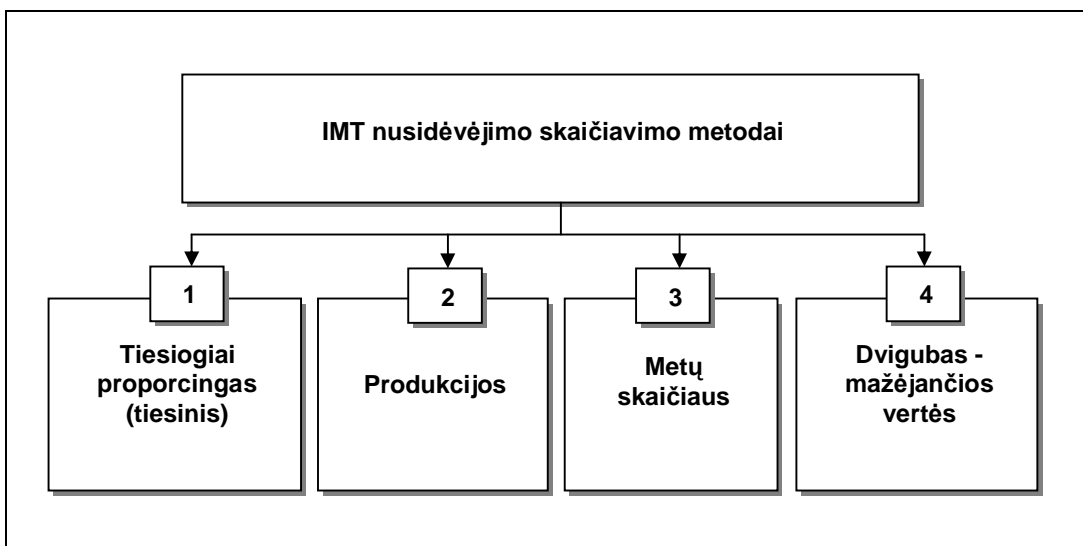
- ( 340 000 Lt – 40 000Lt ) = 2200 000 Lt, o likvidacinė vertė vertė, atsižvelgus į likvidavimo išlaidas – 300 000 Lt.

Turto įsigijimo vertės paskirstymas per visą naudingo eksploatavimo laiką priklausys nuo pasirinkto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodo, kurį įmonė gali taikyti. Skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, yra svarbu ne tik teisingai įvertinti jo naudingo tarnavimo laiką ir parinkti tinkamą metinę nusidėvėjimo normą, bet ir tai, kad kiekvienam ataskaitiniam laikotarpiui tenkančios nusidėvėjimo sąnaudos kuo tiksliau ir teisingiau atitiktų realų iš to turto gaunamos ekonominės naudos kitimą.

Kaip pateikiama 12 VAS nuostatose, galimi ir taikomi šie ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus, dvigubas - mažėjančios vertės.

---

<sup>1</sup> Petrauskienė B. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas // Aaskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2005, Nr. 349



4 pav. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai

Šių nusidėvėjimo metodų apskaičiavimo formulės nurodytos 6 priede.

Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą daroma prielaida, kad ilgalaikis materialusis turtas tolygiai naudojamas visą jo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat ekonominę naudą. Šiuo atveju nusidėvėjimas siejamas tik su turto naudojimo trukme, o ne su jo naudojimo intensyvumu, todėl veiklos sąnaudoms ar gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainai kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu priskiriama vienoda turto nusidėvėjimo suma. Taikant tiesinį metodą, metinė nusidėvėjimo arba amortizacijos suma apskaičiuojama kaip ilgalaikio turto įsigijimo kainos ir to turto likvidacinės vertės skirtumo bei nusidėvėjimo arba amortizacijos laiko (metais) santykis<sup>1</sup>.

UAB „Flamega“ visom ilgalaikio materialiojo turto grupėm taiko tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Tai reiškia, kad turto nusidėvėjimo sumas kas mėnesį vienodomis dalimis nurašo į veiklos sąnaudas, kurios savo ruožtu mažina veiklos apmokestinamąjį pelną.

Pavyzdžiui, bendrovė 2002 m. įsigytų tekinimo stakles, kurių įsigijimo savikaina – 42 000 Lt, likvidacinė vertė – 2 000 Lt, o naudingo tarnavimo laikas – 5 metai. Kasmetinė nusidėvėjimo suma, remiantis formule:

$$N = (VI - V2) / T$$

$$N = (42\,000\text{ Lt} - 2\,000\text{ Lt}) / 5 = 8\,000\text{ Lt}$$

Metinė nusidėvėjimo norma apskaičiuojama metinę nusidėvėjimo sumą dalijant iš likvidacinės vertės skirtumo:

$$\text{Metinė nusidėvėjimo norma} = 8\,000\text{ Lt} / (42\,000\text{ Lt} - 2\,000\text{ Lt}) = 0,2 \text{ arba } 20\%$$

Metinė nusidėvėjimo norma taip pat gali būti apskaičiuojama 100 dalijant iš naudingo tarnavimo laiko :

$$\text{Metinė nusidėvėjimo norma} = 100 / 5 = 0,2 \text{ arba } 20\%$$

Nusidėvėjimo skaičiavimas taikant metinę nusidėvėjimo normą, įsigijimo savikainos ir likvidacinės vertės skirtumas dauginamas iš metinės nusidėvėjimo normos :

$$\text{Metinė nusidėvėjimo suma} = ( 42\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \cdot 0,2 = 8\,000 \text{ Lt}$$

Taikant šį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, UAB “Flamega” nuo šių staklių kasmet į sąnaudas nurašo po 8000 Lt.

Produkcijos metodas tinka skaičiuoti nusidėvėjimą tokio ilgalaikio materialiojo turto, kurio naudojimą galima sieti su tam tikru pagamintų produktų kiekiu. Apskaičiuota ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma priklauso nuo per tą laikotarpį turto pagamintos produkcijos (atliktų darbų, technologinių operacijų ir pan.) kiekio. Šis metodas tinka tuomet, kai reikia iš anksto gana tiksliai galima nustatyti, kiek bus su turtu pagaminta produkcijos vienetų ar atlikta kokių nors darbų, technologinių operacijų.

Jei UAB “Flamega” taikytų šį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, tuomet įsigytų presavimo staklių, kurių įsigijimo savikaina - 31 000 Lt, likvidacinė vertė – 1 000 Lt. Šiomis staklėmis numatoma pagaminti 90 000 detalių. Per ataskaitinį laikotarpį buvo, tarkim, pagaminta 30 000 datalių. Ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma (nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai) bus:

$$N = (( 31\,000 \text{ Lt} - 1\,000 \text{ Lt} ) \times 30\,000 \text{ vnt.}) / 90\,000 = 10\,000 \text{ Lt}$$

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudos apskaičiuojamos atsižvelgiant į faktiškai per ataskaitinį laikotarpį su tuo turtu pagamintos produkcijos kiekį. Pažymėtina, kad taikant produkcijos nusidėvėjimo metodą, nusidėvėjimo suma glaudžiai priklauso nuo pagamintos produkcijos kiekio.

Metų skaičiaus metodu apskaičiuota nusidėvėjimo suma skaičiuojama nuo įsigijimo savikainos, tačiau pirmaisiais turto 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, atsižvelgiant į pasirinktą turto naudojimo laiką ( 12 VAS ). Taikant šį metodą, pateiksime pavyzdį, remdamosi mūsų nagrinėjama įmone. Tarkim, kad UAB “Flamega” įsigijo šlifavimo stakles, kurių įsigijimo savikaina – 62 000 Lt, likvidacinė vertė – 2 000 Lt, numatomas naudingo tarnavimo laikas – 5 metai. Nusidėvėjimo sumos naudojimo metais bus apskaičiuojamos taip:

$$1 \text{ metai} : ( 62\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \times 5/15 = 20\,000 \text{ Lt}$$

$$2 \text{ metai} : ( 62\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \times 4/15 = 16\,000 \text{ Lt}$$

---

<sup>1</sup> LR Pelnų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992



$$3 \text{ metai} : ( 62\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \times 3/15 = 12\,000 \text{ Lt}$$

$$4 \text{ metai} : ( 62\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \times 2/15 = 8\,000 \text{ Lt}$$

$$5 \text{ metai} : ( 62\,000 \text{ Lt} - 2\,000 \text{ Lt} ) \times 1/15 = 4\,000 \text{ Lt}$$

$$\text{Iš viso priskaičiuota:} \quad 60\,000 \text{ Lt}$$

Kaip matyti iš pateiktų skaičiavimų, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos ir likvidacinės vertės skirtumas pirmaisiais metais dauginamas iš trupmenos, kurios vardiklyje yra numatomas naudingo tarnavimo laikas, o skaitiklyje – naudingo tarnavimo metų suma ( $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ ). Kiekvienais paskesniais metais trupmenos vardiklis mažinamas vienetu. Apskaičiuojant vieno mėnesio nusidėvėjimo sumą, metinė suma dauginama iš vienos dvyliktosios. Kaip matyti iš pavyzdžio, nusidėvėjimo sumos nevienodos, pirmaisiais šlifavimo staklių naudingo tarnavimo metais nurašomos kur kas didesnės sumos, nei vėlesniais.

Taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodą, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo objekto likutinės vertės pagal du kartus padidintą procentą. Taikant šį metodą, nusidėvėjimas skaičiuojamas ne nuo turto nudėvėtinos vertės, bet nuo jo likutinės vertės. Tarkim, jei UAB “Flamega” įsigijo dar Lietuvoje nežinomą kraną, kurio įsigijimo savikaina – 82 000 Lt, likvidacinė vertė – 2 000 Lt, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai.

Taikant tiesiogiai proporcingą ( tiesinį) nusidėvėjimo metodą, pirmiausiai apskaičiuojama metinė ilgalaikio materialiojo turto objekto nusidėvėjimo norma:

$$\text{Metinė nusidėvėjimo norma} = 100/5 = 0,2$$

Toliau ši norma, skaičiuojant dvigubo – mažėjančios vertės nusidėvėjimo metodu, dvigubinama:

$$0,2 \times 2 = 0,4$$

Kasmetinės nusidėvėjimo sumos skaičiuojamos likutinę ilgalaikio materialiojo turto vertę ( įsigijimo savikaina – sukauptas nusidėvėjimas ) dauginant iš padvigubintos tiesiogiai proporcingu ( tiesiniu ) metodu nustatytos normos, o paskutiniųjų naudingo tarnavimo laiko metų nusidėvėjimo suma apskaičiuojama iš likutinės vertės atimant objekto likvidacinę vertę. Kadangi įmonių balanse ilgalaikis materialusis turtas pateikiamas likutine verte, šis nusidėvėjimo skaičiavimo būdas literatūroje dažnai vadinamas dvigubo balanso būdu. Taigi, metinės įmonės kranų nusidėvėjimo sumos būtų apskaičiuojamos taip:

$$1 \text{ metai} : 82\,000 \text{ Lt} \times 0,4 = 32\,800 \text{ Lt}$$

$$\text{Likutinė vertė} = 82\,000 \text{ Lt} - 32\,800 \text{ Lt} = 49\,200 \text{ Lt}$$

$$2 \text{ metai} : 49\,200 \text{ Lt} \times 0,4 = 19\,680 \text{ Lt}$$

$$\text{Likutinė vertė} = 49\,200 \text{ Lt} - 19\,680 \text{ Lt} = 29\,520 \text{ Lt}$$

$$3 \text{ metai} : 29\,520 \text{ Lt} \times 0,4 = 11\,808 \text{ Lt}$$

$$\text{Likutinė vertė} = 29\,520 \text{ Lt} - 11\,808 \text{ Lt} = 17\,712 \text{ Lt}$$

$$4 \text{ metai} : 17\,712 \text{ Lt} \times 0,4 = 7\,085 \text{ Lt}$$

$$\text{Likutinė vertė} = 17\,712 \text{ Lt} - 7\,085 \text{ Lt} = 10\,627 \text{ Lt}$$

$$5 \text{ metai} : 10\,627 \text{ Lt} - 2\,000 = 8\,627 \text{ Lt}$$

$$\text{Likutinė vertė} = 10\,627 \text{ Lt} - 8\,627 \text{ Lt} = 2\,000 \text{ Lt}$$

Iš viso priskaičiuota : 80 000 Lt.

PMĮ 18 straipsnyje teigiama, kad taikant dvigubo balanso metodą:

1) 100 procentų ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laiko (metais) santykį dauginant iš 2, apskaičiuojamas nusidėvėjimo arba amortizacijos koeficientas (toliau – nusidėvėjimo koeficientas);

2) apskaičiuojant mokestinio laikotarpio nusidėvėjimo arba amortizacijos sumą pirmaisiais metais, ilgalaikio turto įsigijimo kaina yra dauginama iš nusidėvėjimo koeficiento;

3) visais kitais ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos metais, išskyrus paskutinius, mokestinio laikotarpio ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos suma apskaičiuojama ilgalaikio turto likutinę vertę, esančią mokestinio laikotarpio pradžioje, dauginant iš nusidėvėjimo koeficiento;

4) paskutiniais nusidėvėjimo arba amortizacijos metais yra nudėvimas arba amortizuojamas skirtumas tarp ilgalaikio turto likutinės vertės mokestinio laikotarpio pradžioje ir vieneto likvidacinės vertės, nusistatytos pagal šio straipsnio 2 dalį.

Metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai dar gali būti vadinami pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodais, nes juos taikant pirmaisiais turto naudojimo metais su ilgalaikiu turtu gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainai ar veiklos sąnaudoms priskiriamos didesnės nusidėvėjimo sąnaudų sumos nei vėlesniais metais. 12 VAS teigiama, kad metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai nerekomenduojami taikyti skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą finansinės atskaitomybės sudarymo tikslams, išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga norint teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą (12 VAS ).

Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnyje nurodoma, kad „ilgalaikio turto nusidėvėjimas arba amortizacija skaičiuojami taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) arba dvigubą – mažėjančios vertės metodus pagal šio Įstatymo 1 priedėlį. Pasirinkto metodo turi būti laikomasi nuosekliai: šio Įstatymo 1 priedėlyje nustatytai ilgalaikio turto grupei ir kiekvienam tai grupei priskirtam turto vienetai taikomas tas pats vieneto pasirinktas nusidėvėjimo arba amortizacijos metodas per visą ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį“.

Visiems turto vienetais, priklausantiems tai pačiai ilgalaikio turto grupei, gali būti taikomas tik vienas (tas pats) nusidėvėjimo arba amortizacijos metodas.

Įmonė gali pasirinkti viso ilgalaikio turto nusidėvėjimą arba amortizaciją skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio turto naudojimo pradžios pagal PMĮ 1 priedėlyje nustatytus normatyvus tiesiniu metodu.

Nusidėvėjimo metodas gali būti pakeistas tik visiškai nudėvėjus visos grupės visus turto vienetus, t.y. jeigu įmonė ilgalaikio turto grupei pasirinko ir pradėjo taikyti dvigubo balanso metodą, pakeisti jį į tiesinį galės tik tada, jei, taikydama dvigubo balanso metodą, visą turto grupę visiškai nudėvės. Visiškai nudėvėjusi senuosius turto vienetus, įsigytiems naujiems minėtai grupei priskirtiems turto vienetams (visai grupei) įmonė galės taikyti tiesinį nusidėvėjimo metodą. Kaip ir turto naudingo tarnavimo laikas nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, taikomas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui skaičiuoti turi būti periodiškai peržiūrimi.

Jei pastebėtas reikšmingas laukiamos iš to turto ekonominės naudos pasikeitimas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodas ar naudingo tarnavimo laikas turi būti pakeisti taip, kad atitiktų pasikeitusią situaciją (12VAS).

Ilgalaikio materialiojo turto objektus, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas, įmonės gali nusistatyti pačios. Tai gali būti:

1. Grupė identiškų vienaarūšių turto vienetų ( automobiliai, pastatai, baldai ).
2. Atskiras turto vienetas ( laivas, įrengimas, automobilis, baldas, pastatas ).
3. Turto vieneto sudedamoji dalis, jeigu jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio sudedamoji dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko ir jeigu įmanoma nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą ( pvz.: metalo pramonėje naudojamos liejimo formos tarnauja maždaug 2 metus, tuo tarpu pati metalo pilstymo linija – kur kas ilgiau).

Ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Ilgalaikio materialiojo turto nudėvėtosis sumos kaupiamos Nudėvėjimo sąskaitose visą to turto naudojimo laikotarpį.

Kiekvienas objektas įmonėje išskiriamas atskirai, nes kiekvienas turtas įsigyjamas skirtingu laiku, todėl ir skirtingai nudėvimas. Nusidėvėjimo sąskaita yra kontrarinė turto sąskaita ir joje užfiksuotos sumos mažina ilgalaikio materialiojo turto pradinę vertę. Nudėvėta ilgalaikio turto dalis paprastai pavaizduojama sąskaitoje - *Nusidėvėjimo sąnaudos*.

Taigi, ilgalaikio turto likutinė vertė yra ateityje nudėvėtina vertė, kuri ateinančiais laikotarpiais mažės didėjant nudėvėtajai sumai, kol galiausiai *Nusidėvėjimo (-)* sąskaitos likutis taps lygus *Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos* sąskaitos likučiui (išskyrus atvejus, kai nustatoma ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė; tuomet nudėvima iki jos).

Vadinasi, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina per visą jo naudojimo laikotarpį bus perkelta į sąnaudų, patirtų gaminant produkciją ar paslaugas, sudėtį (*Kalčinskas G. 2003...*

Pačiolis.P.462.). Skaičiavimo formulė būtų tokia:

$$N1 = N0 + IN - LN, \text{ kur:}$$

N1 – bendra mėnesio nusidėvėjimo suma;

N0 – praėjusio mėnesio nusidėvėjimo suma (apskaitos duomenys);

IN – praėjusį mėnesį įsigytų ilgalaikio turto objektų mėnesio nusidėvėjimas;

LN – praėjusį mėnesį likviduotų objektų mėnesio nusidėvėjimas.

Nusidėvėjimo suma turi būti pripažinta sąnaudomis kiekvieną atskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai nusidėvėjimo sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą (12 VAS ). Nusidėvėjimo sumas įtraukiant į netiesiogines gamybos išlaidas, turto vertė paskirstoma gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainai. Į gaminamą produkciją savikainą įtraukiamas gamybinio turto nusidėvėjimas, t.y. gamybos cechų, pastatų, gamybos įrengimų nusidėvėjimas, padalinių, aptarnaujančių gamybos procesus ( katilinė, remonto cechai ir pan.), ilgalaikio turto nusidėvėjimas. Į veiklos sąnaudas įtraukiamas bendrosios paskirties įmonės ilgalaikio turto nusidėvėjimas – administracinės paskirties pastatų, baldų, automobilių ir pan., produkcijos realizavimo tikslams naudojamo turto – pagamintos produkcijos sandėlių, produkcijos pristatymo pirkėjams priemonių ir pan. nusidėvėjimas (12 VAS ).

Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, atliekami šie įrašai:

*D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos*

*K 12-7 Ilgalaikis materialusis turtas – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas*

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, paprastai nurodoma apskaitoje:

*D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos ar 2012 Nebaigta gamyba*

*K 12 –7 Ilgalaikis materialusis turtas – įsigijimo savikainos nusidėvėjimas*

Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, apskaičiuotos laikantis mokesčių įstatymuose nustatytų reikalavimų, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ir mažina apmokestinamąjį pelną. Taigi, kuo didesnę ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų sumą per kuo trumpesnį laikotarpį įmonė priskiria leidžiamiems atskaitymams, tuo mažesnę pelno mokestį įmonei tenka mokėti šį mokestinį laikotarpį..

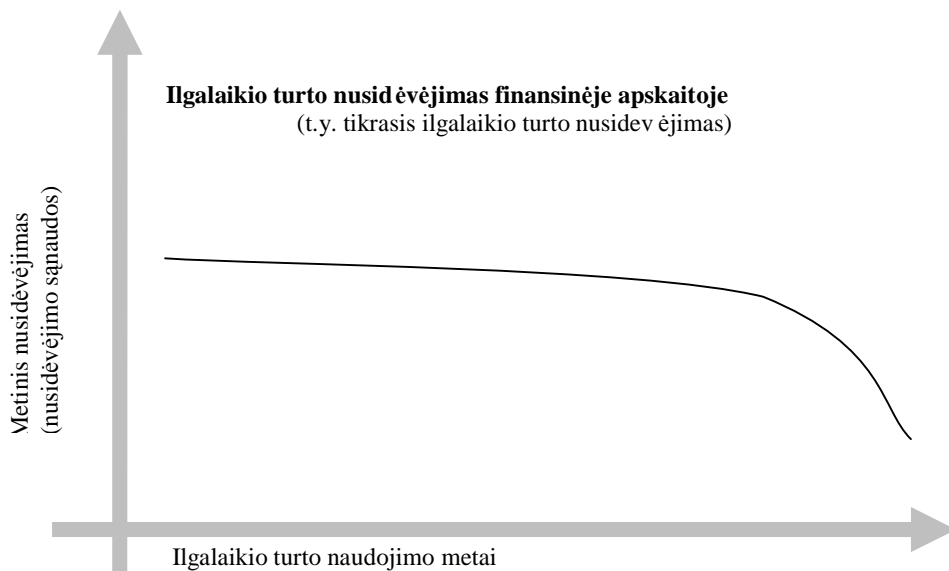
Viena iš esminių PMĮ naujovių, kurios nenumatė iki tol galioję įstatymai, - tai pagreitintų

ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų, taikytų pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais, įteisinimas. Pagreitintų ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų taikymas leidžia įmonėms didžiąją dalį ilgalaikio turto įsigijimo kainos nudėvėti per pirmuosius ilgalaikio turto naudojimo metus. Taip pirmaisiais turto naudojimo metais išaugus nusidėvėjimo sąnaudoms, kurios priskiriamos leidžiamais atskaitymams, smarkiai sumažėja įmonės apmokestinamasis pelnas. Taigi įmonė įgyja galimybę teisėtai susimąžinti mokėtiną pelno mokestį.

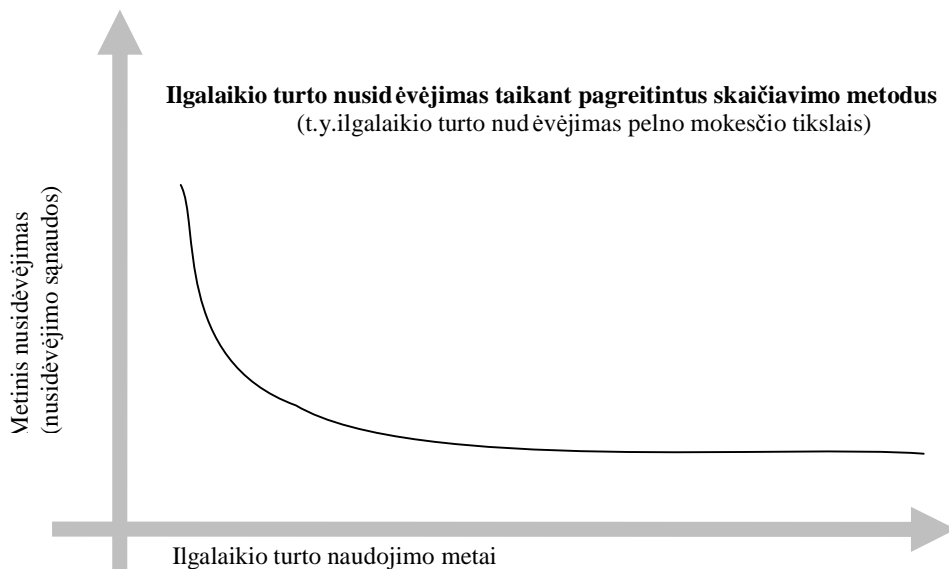
Pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai skatina įmonės technologinę pažangą.

Valdžia, skatindama įmonių technologinę pažangą, nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam PMĮ apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tikslais, be tiesiogiai proporcingo (tiesinio) ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodo, įteisino ir pagreitintą ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodą - dvigubai mažėjančios vertės metodą.

Šio pagreitinto ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodo esmė ta, kad išvedant *apmokestinamąjį* (bet ne apskaitinį, t. y. tikrąjį!) pelną, valdžia pirmaisiais turto naudojimo laikotarpiais leidžia įmonėms įskaičiuoti į leidžiamais atskaitymais pripažįstamas sąnaudas gerokai didesnę, negu iš tikrųjų patiriama, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumą.



5 pav. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas finansinėje apskaitoje



6 pav. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas taikant pagreitintus skaičiavimo metodus

Kaip matome iš pateiktų grafikų<sup>1</sup>, taikant pagreitintą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, didžiausias nusidėvėjimas visada bus apskaičiuojamas ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o mažiausias - naudojimo pabaigoje, taip pat mažiausias apmokestinamasis pelnas bus gaunamas ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o didžiausias - pabaigoje. Vadinasi, ir pelno mokesčių įmonės moka mažesnę ilgalaikio turto naudojimo pradžioje, o didesnę - pabaigoje. Šitaip valstybė, atsisakydama dalies pelno mokesčio, skatina įmones plėtoti verslą: įmonės, įsigijusios transporto

priemonės, įrenginius ar kitą ilgalaikį turtą, kurio nusidėvėjimas skaičiuojamas pagreitintais būdais, stengsis jau po kelerių pirmųjų turto naudojimo metų kuo greičiau šį turtą pakeisti nauju.

Taip atsitinka dėl to, kad mokesčio tikslais per pirmuosius kelerius metus įmonė jau būna nudėvėjusi daugiau nei 80 proc. ilgalaikio turto, todėl vėlesniais metais, smarkiai mažėjant ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudoms, staigiai išauga apmokestinamasis pelnas, o kartu ir pelno mokestis.

Įmonė, stengdamasi mažinti mokestinį pelno mokesčio sumą, priversta atsisakyti pelno mokesčio tikslais didžiąja dalimi nudėvėto turto (nors iš tikrųjų šis turtas dar gali gana ilgai būti naudojamas įmonėje) ir įsigyti naują, gerokai pažangesnį turtą, kuris vėlgi bus nudėvėtas taikant pagreitintus ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus.

Taip daugelis įmonių įtraukiamos į ekonomikos plėtros procesą: siekdamos minimizuoti mokestinio pelno mokesčio sumą, įmonės tiesiogiai suinteresuojamos nuolat keisti ilgalaikį turtą naujesniu.

Įmonė, disponuodama turtu, kuris patenka į 1 priedėlio (PMĮ) išvardytas turto grupes, visada turi galimybę rinktis: arba šį turtą nudėvėti tiesiniu metodu, arba taikydama dvigubai mažėjančios vertės metodą<sup>2</sup>.

Nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pakeitimas laikomas apskaitos politikos pakeitimu, o naudingo tarnavimo laiko pakeitimas – apskaitinio įvertinimo pakeitimu (12 VAS).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pelno mokesčio mokėtojai, kurie turi teisę apmokestinamajam pelnui taikyti 13 proc. mokesčio tarifą, maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus gali nusistatyti trumpesnius, nei nurodyta PMĮ 1 priedėlyje (išskyrus pastatus, t. y. pirmosios trys PMĮ 1 priedėlio grupės: „Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.“, „Gyvenamieji namai“ ir „Kiti aukščiau neišvardyti pastatai“).

Įmonės gali pasirinkti vieną iš dviejų PMĮ nustatytų ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo mokesčių tikslais pradžios ir pabaigos būdų. PMĮ nustatyti du ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo būdai:

- 1) nusidėvėjimas arba amortizacija pradėdamas skaičiuoti, atsižvelgiant į tai, kada – pirmąjį ar antrąjį mokestinių metų pusmetį, ilgalaikis turtas pradėtas naudoti (toliau – pusmečio būdas);
- 2) ilgalaikio turto nusidėvėjimas arba amortizacija pradėdamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio turto naudojimo pradžios (toliau – kito mėnesio būdas)(Kvderienė A. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka. //

<sup>1</sup> Juškauskas G., Vadovo pasaulis 2003`9: Pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai.

<sup>2</sup> Juškauskas G., 2003, Pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai – teisėta pelno mokesčio mažinimo priemonė. // Vadovo pasaulis Nr.9

Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.35, 2003-09-15d.).

Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigyto ilgalaikio turto įsigijimo kaina nustatoma vadovaujantis PMĮ 14 straipsnio nuostatomis, o iki 2001 m. gruodžio 31 d. įsigyto - vadovaujantis Vyriausybės 1998 m. liepos 30 d. nutarimu Nr. 955 patvirtintos Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo ir jo remonto darbų apskaitos tvarkos 3-4 punktais.

Taikant pusmečio būdą, įsigijus ilgalaikį turtą, nusidėvėjimo arba amortizacijos suma, kurią tais metais leidžiama atskaityti iš pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priklauso nuo to, kada turtas pradėtas naudoti:

- Jei vienetą ilgalaikį turtą įsigyja ir pradeda naudoti iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai įsigytą ir pradėtą naudoti ilgalaikį turtą pradama nudėvėti arba amortizuoti tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu.
- Jei vienetą įsigyja ir pradeda naudoti ilgalaikį turtą po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tokį ilgalaikį turtą pradama nudėvėti arba amortizuoti mokestiniu laikotarpiu, einančiu po mokestinio laikotarpio, kurį šis turtas įsigytas ir pradėtas naudoti.

Įmonė, pasirinkusi pusmečio ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo pradžios būdą, nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo metodus taiko pagal PMĮ 1 priedėlį, t. y. kai kurioms ilgalaikio turto grupėms gali taikyti tik tiesinį nusidėvėjimo arba amortizacijos nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo metodą, o kai kurioms – arba tiesinį, arba dvigubo balanso metodą.

Kai įmonė, taikiusi pusmečio būdą, atlygintinai ar neatlygintinai perduoda ilgalaikį turtą, nusidėvėjimo arba amortizacijos suma, kurią tais metais leidžiama atskaityti iš pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priklauso nuo turto perdavimo datos:

- Jei vienetą ilgalaikį turtą perduoda atlygintinai ar neatlygintinai iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai nusidėvėjimas arba amortizacija per tą mokestinį laikotarpį neskaičiuojami.
- Jei vienetą perduoda atlygintinai ar neatlygintinai ilgalaikį turtą po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tuo mokestiniu laikotarpiu į vieneto sąnaudas perkeliama 1/2 metinės nusidėvėjimo arba amortizacijos sumos, apskaičiuotos pagal nustatytus normatyvus (PMĮ 8).

Taikant kito mėnesio būdą, ilgalaikio turto nusidėvėjimas arba amortizacija pradama skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio turto naudojimo pradžios.

Kai įmonė, kuri taikė kito mėnesio būdą, atlygintinai ar neatlygintinai perduoda ilgalaikį turtą, to turto nusidėvėjimas arba amortizacija baigiama skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio turto perdavimo naudoti pradžios.



Įmonė, pasirinkusi kito mėnesio būdą, visoms turto grupėms gali taikyti tik tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Vadinasi, jeigu pagal PMI 1 priedėlį nors vienai ilgalaikio turto grupei įmonė taiko dvigubo balanso nusidėvėjimo arba amortizacijos metodą, tai ji gali taikyti tik pusmečio būdą<sup>1</sup>.

Svarbu yra paminėti, kad PMI nustatyta, kad nusidėvėjimas arba amortizacija neskaičiuojama šio ilgalaikio turto:

1) žemės;

2) pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, perduoto ilgalaikio turto;

Jeigu įmonė pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, perduoda ilgalaikį turtą kitam ūkio subjektui, šio turto nusidėvėjimo ta įmonė neskaičiuoja. Vadinasi, šiuo atveju galioja ankstesnė tvarka: pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas ilgalaikio turto nuosavybės teisės perėjimas, ilgalaikio turto nusidėvėjimą skaičiuoja pagal minėtą sutartį tą turtą naudojanti įmonė (t. y. ilgalaikio turto nuomininkė). Tačiau, kai turtą įmonė įsigyja lizingo sutarties, kurioje nenumatytas ilgalaikio turto nuosavybės teisės perėjimas, pagrindu, tokio turto nusidėvėjimo mokesčių tikslais lizingo gavėjas skaičiuoti negali (nors finansinėje apskaitoje lizingo gavėjas tam tikrais atvejais gali skaičiuoti šio turto nusidėvėjimą).

3) pagal pirkimo–pardavimo sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas pirkėjui apmokėjus visą turto vertę, perduoto ilgalaikio turto;

Jeigu įmonė (pardavėja) su kita įmone (pirkėja) sudaro ilgalaikio turto pirkimo–pardavimo sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas pirkėjai apmokėjus visą turto vertę, tai ilgalaikio turto nusidėvėjimą skaičiuoja pagal minėtą sutartį tą turtą naudojanti įmonė (pirkėja). Šiuo atveju pardavėja minėto turto nusidėvėjimo skaičiuoti negali.

4) pagal nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas nuomininkui apmokėjus visą turto vertę, perduoto ilgalaikio turto;

Kai įmonė (nuomotoja) su kita įmone (nuomininke) sudaro ilgalaikio turto nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas nuomininkei apmokėjus visą turto vertę, tai ilgalaikio turto nusidėvėjimą skaičiuoja pagal minėtą sutartį tą turtą naudojanti įmonė (nuomininkė). Šiuo atveju nuomotoja minėto turto nusidėvėjimo skaičiuoti negali.

5) į bibliotekų fondų ir į kultūros vertybių registrą įtraukto ilgalaikio turto;

Tačiau pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais skaičiuojamas pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimo nusidėvėjimą

6) pačios įmonės susikurto nematerialiojo ilgalaikio turto, nustatyto PMI 1 priedėlio grupėse:

---

<sup>1</sup> Kvederienė A. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.35,2003-09-15d.

„Įsigytos teisės“, „Kitas nematerialusis turtas“ ir „Prestižas“;

7) nenaudojamo, esančio atsargose ar užkonservuoto ilgalaikio turto. Ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimas arba amortizacija taip pat neskaičiuojamas.

Nenaudojamu laikomas toks ilgalaikis turtas, kuris įmonėje nepradėtas naudoti. Ilgalaikio turto naudojimo pradžia turi būti įforminta įmonės vadovo (savininko) arba jo įgalioto asmens patvirtintu turto perdavimo naudoti (įvedimo į eksploataciją) aktu. Taip pat turtas gali būti nenaudojamas, nes yra užkonservuotas arba jis nenaudojamas dėl ilgalaikio remonto. Tokiais atvejais ilgalaikio turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

#### **2.4. Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstrukcijos apskaita**

Viena iš ilgalaikio materialiojo turto ypatybių – jį naudojant, neišvengiamai patiriama papildomų išlaidų. Šias išlaidas, sąlyginai, galima suskirstyti į grupes:

- eksploatacinės išlaidos (sudarančios sąlygas turtui funkcionuoti);
- smulkaus remonto išlaidos (būtinai palaikyti turto fizinę būklę);
- rekonstrukcijos ir stambaus remonto išlaidos (skirtos turtui tobulinti, atnaujinti).

Išlaidų skirstymas į turto eksploatacijos ir remonto išlaidas apskaitos požiūriu, ilgai buvo nesvarbūs, nes visos išlaidos būdavo pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Svarbu buvo tik išskirti stambius turto pertvarkymo darbus, kurių verte reikėjo didinti įsigijimo savikainą. LR Vyriausybei 1998m. liepos 30d. priėmus nutarimą Nr. 955, ir nustačius, kad turto pertvarkymu (rekonstrukcija) laikomi remonto darbai, kurių vertė per ataskaitinį laikotarpį viršija 50 proc. turto įsigijimo savikainos, tapo būtina aiškiai atskirti remontą ir eksploataciją<sup>1</sup>.

Atlikus rekonstrukciją - esminius materialiojo ilgalaikio turto pertvarkymo ar tobulinimo darbus - gali ne tik pailgėti turto naudojimo laikas, bet ir pasikeičia ar tobulėja jo atliekamos funkcijos, kitaip tariant, padidėja ilgalaikio turto naudingumas.

Apskaitoje registruojant su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos išlaidas, daromi įrašai (12 VAS):

*D 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos;*

<sup>1</sup> Žiemiene B.2003. Ilgalaikio turto eksploataavimo ir likvidavimo apskaita ir ypatumai. Apskaitos ir mokesčių

*K 4486 Kitos mokėtinios sumos;*  
*K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;*  
*K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai.*

Registruojant su produkcijos gamyba susijusio ilgalaikio materialiojo turto eksploatacijos išlaidas, apskaitoje daromi tokie įrašai (12 VAS):

*D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2012 Nebaigta gamyba;*  
*K 4486 Kitos mokėtinios sumos;*  
*K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;*  
*K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai.*

Dėl atliktų turto remonto (rekonstravimo) darbų gali *pailgėti* to turto naudingo *tarnavimo laikas*, *pagerėti jo naudingosios savybės* (pagerėti gaminamos produkcijos kokybė, sumažėti gamybos arba veiklos sąnaudos, padidėti pajamos ar gauti kitos ekonominės naudos) arba naudingosios savybės ir tarnavimo laikas *išlikti nepakitę*. Todėl remonto (rekonstravimo) išlaidų finansinė apskaita priklauso ne nuo sumos ar pobūdžio, o tik nuo atliktų darbų pasiekto rezultato – ar dėl to suremontuotas turtas įmonei teiks daugiau (ir/ar ilgiau) ekonominės naudos (12VAS). Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų suteikiamo rezultato.

Atliekamiems remonto darbams sunaudotų išteklių vetę apskaitoje gali būti patogų kaupti specialiose atitinkamo atitinkamo ilgalaikio materialiojo turto sąskaitose, pavyzdžiui 12 – 4 “Remonto darbai” (šių sąskaitų nėra pavyzdiniame sąskaitų plane, tačiau įmonės jas gali įtraukti šiuo ar kitu numeriu sudarydamos savo individualų sąskaitų planą). Šiuo atveju įrašai apskaitoje būtų tokie (12 VAS):

*D 12 – 4 Remonto darbai ( pagal ilgalaikio materialiojo turto grupes);*  
*K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai;*  
*K 4461 Mokėtinias darbo užmokestis;*  
*K 4463 Mokėtinios socialinio draudimo įmokos;*  
*K 271 Sąskaitos bankuose, 272 Kasa;*  
*K 4486 Kitos mokėtinios sumos.*

Atliktų remonto darbų verte didinama suremontuoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo

savikaina (12 VAS):

*D 12 – 0 Ilgalaikis materialusis turtas – įsigijimo savikaina ( pagal turto grupes);*

*K 12 – 4 Remonto darbai.*

Jei nenaudojama sąskaita “Remonto darbai”, galima tiesiogiai debetuoti sąskaitą “Ilgalaikis materialusis turtas – įsigijimo savikaina”.Atliekant pastatų ar statinių rekonstravimo darbus, šių darbų išlaidas galima registruoti sąskaitoje “Nebaigta statyba”.

UAB “Flamega” įsigijo gamybos įrenginių, kurių įsigijimo savikaina – 51 000 Lt, nustatyta likvidacinė vertė – 1 000 Lt, o naudingo tarnavimo laikas – 5 metai (metinė nusidėvėjimo suma – 10 000 Lt). Po 3 metų eksploatacijos atliekamas įmonės UAB “Flamega” gamybos įrenginių remontas ir modernizuojami jų elektros varikliai, įmontuojama produkcijos kokybės tikrinimo sistema. Atlikus remonto darbus, kurių vertė 26 000 Lt, nustatyta, kad dėl šių darbų padidėjo įrengimų našumas, gaminamos produkcijos kokybė, be to, 2 metais pailgėjo įrengimų naudojimo įmonėje laikotarpis. Todėl šių remonto darbų vertė didinama įrengimų įsigijimo savaikaina ir nustatomas naujas naudingo tarnavimo laikas:

$$V1(n) = 77\,000 \text{ Lt} (51\,000 \text{ Lt} + 26\,000 \text{ Lt})$$

$$V2 = 1\,000 \text{ Lt}$$

$$SN = 30\,000 + (10\,000 \text{ padauginta } 3)$$

$$T(n) = 7 \text{ m.} (5 \text{ m.} + 2 \text{ m.})$$

$$T(f) = 3 \text{ m.}$$

Nusidėvėjimo skaičiavimas patikslinamas taip:

$$(77\,000 \text{ Lt} - 1\,000 \text{ Lt} - 30\,000 \text{ Lt}) / (7 \text{ m.} - 3 \text{ m.}) = 11\,500 \text{ Lt per metus}$$

Atlikus remonto darbus ( mūsų nagrinėjamoje įmonėje UAB “Plamega” ) nuo kito mėnesio 1-os dienos per ateinančius ketverius metus kasmet į gaminamos produkcijos savikainą būtų įskaityta po 11 500 Lt, t.y. po 958,33 Lt per mėnesį.

Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ir pagerina jo naudingąsias savybes, šių darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikotarpis.

Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas tik pagerina naudingąsias turto savybes, bet nepailgina šio turto naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina. Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių, bet pailgina jo naudingo tarnavimo laiką, šių darbų verte turi būti

padidinta turto įsigijimo savikaina ir patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas. Šio turto likutinė vertė, pradedant nuo laikotarpio, kurį buvo patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas, turi būti nudėvėta per iš naujo nustatytą naudingo tarnavimo laiką. Tokių darbų pavyzdys gali būti pastato remontas, kuris pailgina jo naudingo tarnavimo laiką.

Jei ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis atsižvelgiant į įmonės pasirinktą produkcijos savikainos skaičiavimo metodą, priskiriama gaminamos produkcijos savikainai. Tokių remonto darbų pavyzdžiai gali būti: smulkus pastatų remontas, įrengimų, transporto priemonių nepagrindinių dalių keitimas naujomis ir pan.

Jei pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas kas tam tikrą nustatytą laikotarpį tam, kad jis būtų saugiai ir patikimai naudojamas, remonto išlaidas, jei jos reikšmingos, įmonė turi pripažinti turtu. Tokios remonto darbų išlaidos gali būti kaupiamos ankstesniuose pavyzdžiuose minėtoje ilgalaikio turto sąskaitoje 12 – 4 "Remonto darbai", ar kitose įmonės pasirinktose sąskaitose. Tokie remonto darbai į sąnaudas ar gaminamos produkcijos savikainą nurašomi periodiškai lygiomis dalimis per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto.

Tarkim, kad pagal įmonės UAB "Flamega" produkcijos gamybai naudojamų įrengimų techninio eksploatavimo sąlygas kas 18 mėn. turi būti atliekamas šių įrengimų profilaktinis remontas, siekiant užtikrinti jų patikimą naudojimą. Remonto metu keičiamos įrengimų atskiros dalys, atliekamas įrengimų bandymas ir t.t. Atliekant remontą:

<i>D 1244 Mašinos ir įrengimai – remonto darbai</i>	<i>9 000</i>
<i>K 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai</i>	<i>5 000</i>
<i>K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis</i>	<i>1 000</i>
<i>K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos</i>	<i>310</i>
<i>K 4486 Kitos mokėtinos sumos</i>	<i>2 690</i>

Per ateinančius 18 mėn., t.y. per laikotarpį iki kito numatomo remonto, į gaminamos produkcijos savikainą kas mėnesį įskaitoma po 500 Lt:

<i>D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos arba 2012 Nebaigta gamyba</i>	<i>500</i>
<i>K 1244 Mašinos ir įrengimai – remonto darbai</i>	<i>500</i>

Jei tai būtų su produkcijos gamyba nesusijusio ilgalaikio materialiojo turto remontas, šios išlaidos per laikotarpį iki kito numatomo remonto būtų nurašomos periodiškai lygiomis dalimis į

veiklos sąnaudas debetuojuant sąskaitą 6111 “Remontas ir eksploatacija”.

Jei ilgalaikis materialusis turtas yra perkainojamas atsiperkamąja verte ar jo vertė buvo patikslinta dėl remonto, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo iš naujo nuo nustatytos jo vertės.

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

Tarkime, 2004m. liepos mėn. įmonės UAB “Flamega” gamybos ceche kilus gaisrui apdegė du pastato aukštai. Pastatą įmonė buvo apdraudusi ir draudimo įmonė pagal sutartį turi padengti 80% pastato atstatymo išlaidų. Remonto darbų išlaidos gali būti kaupiamos sąskaitoje “Remonto darbai”.

*D1214 Pastatai ir statiniai – remonto darbai*

*K2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai*

*K4461 Mokėtinas darbo užmokestis*

*K4463 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos*

*K4486 Kitos mokėtinės sumos, K 271 Sąskaitos bankuose*

2004 m. rugsėjo mėn. atlikus remonto darbus, pvz., už 500 000 Lt, draudimo įmonė pagal sutartį kompensuoja 400 000 Lt, pervesdama šią sumą į įmonės UAB “Flamega” sąskaitą banke. Įmonė šia suma sumažina remonto darbų išlaidas:

*D271 Sąskaitos bankuose* *400 000*

*K1214 Pastatai ir statiniai – remonto darbai* *400 000*

Likusią remonto darbų sumą įmonė nurašo į ataskaitinio laikotarpio nuostolius:

*D6118 Kitos bendrosios sąnaudos* *100 000*

*K1214 Pastatai ir statiniai – remonto darbai* *100 000*

Jei draudimo išmoka viršija remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Pvz., pagal draudimo sutartį draudimo įmonė kompensuoja ne 400000 Lt, o 550 000 Lt.

Tokiu atveju UAB “Flamegos” apskaitoje atliekamas toks įrašas:

*D271 Sąskaitos bankuose* *550 000*

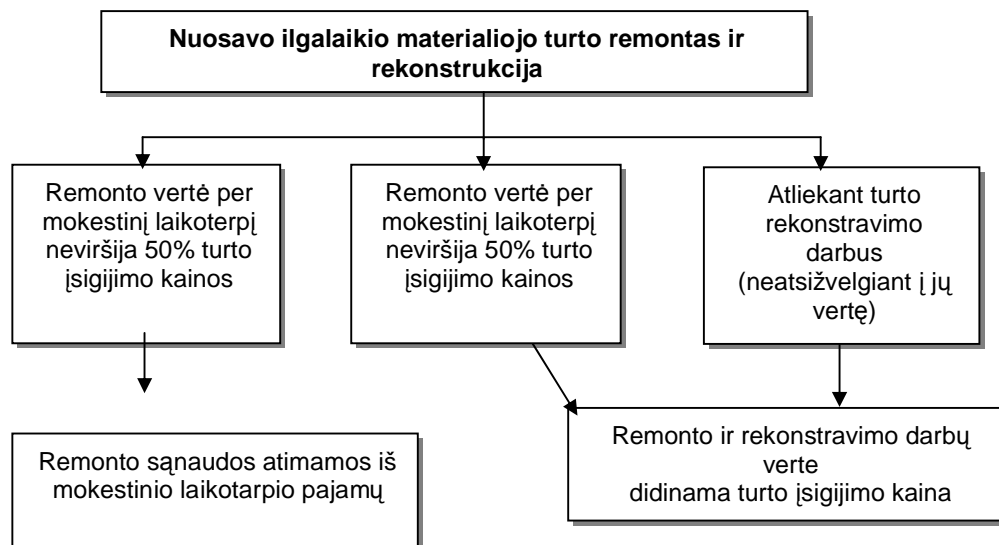
*K1214 Pastatai ir statiniai – remonto darbai* *500 000*

*K5221 Kitos netipinės veiklos pajamos* *50 000*

Atlikus didelius materialiojo ilgalaikio turto remonto ar atnaujinimo darbus, pailgėja turto eksploataavimo laikas, tačiau pats turtas iš esmės lieka toks pats. Tokios paskirties išlaidų suma nedidina pradinės turto vertės, tačiau mažina suremontuoto ir atnaujinto turto nusidėvėjimą, dėl to taip pat padidėja turto likutinė (nudėvėtina) vertė bei gali pailgėti rekonstruoto turto nusidėvėjimo laikas. Ilgalaikio materialiojo turto remontas skirtas išsaugoti, atkurti ar pagerinti jo naudingąsias savybes. Dažniausiai norint tik išsaugoti naudingas turto savybes vykdomi remonto darbai yra paprasti ir nebrangūs. Tuo tarpu norint jau padėvėto turto būklę atkurti iš esmės, tai kainuoja gerokai brangiau.

Jei įmonės naudojamo materialiojo ilgalaikio turto remonto vertė per mokestinį laikotarpį viršija 50 procentų remontuojamo turto įsigijimo kainos arba jeigu turtas rekonstruojamas, tai šio remonto arba rekonstravimo vertė yra didinamas remontuoto arba rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina.

Vadinasi, šiuo atveju ilgalaikio materialiojo turto remonto, kurio kaina didesnė kaip 50 procentų to turto įsigijimo kainos, arba rekonstravimo sąnaudos iš pajamų atskaitomos ne iš karto (t.y. ne tą mokestinį laikotarpį, kurį jos patirtos), o dalimis per turto nusidėvėjimo laikotarpį. Visais kitais atvejais įmonės naudojamo materialiojo ilgalaikio turto remonto išlaidos priskiriamos remonto sąnaudoms ir atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kai jos faktiškai patiriamos.



7 pav. Nusavo ilgalaikio materialiojo turto remontas ir rekonstrukcija<sup>1</sup>

Įmonės, atlikusios ilgalaikio turto remonto, kurio įsigijimo kaina per mokestinį laikotarpį viršija 50

<sup>1</sup> LR Pelnų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

procentų remontuojamo ilgalaikio turto įsigijimo kainos, jį rekonstravę arba pakeitę jo naudojimo paskirtį, gali tikslinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus<sup>1</sup>.

Jeigu dėl turto remonto (rekonstravimo) pailgėja turto tarnavimo laikas arba padidėja jo vertė ir dėl to keičiasi nusidėvėjimo normatyvas, nusidėvėjimas pagal patikslintą normatyvą pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos po turto remonto užbaigimo<sup>2</sup>.

Jei įmonės ilgalaikio turto remonto kaina per mokestinį laikotarpį didesnė kaip 50 proc. to turto įsigijimo kainos arba jeigu turtas rekonstruojamas, šio remonto arba rekonstravimo kaina didinama remontuoto arba rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina<sup>3</sup>. Jeigu ilgalaikio turto rekonstravimo arba remonto, kurio kaina per mokestinį laikotarpį didesnė kaip 50 proc. to turto įsigijimo kainos, darbai pailgina šio turto naudingo eksploatavimo laikotarpį, įmonės gali patikslinti turto nusidėvėjimo normatyvą taip, kad jo įsigijimo kainos nenudėvėta dalis būtų nudėvėta per įmonės iš naujo įvertintą naudingo eksploatavimo laikotarpį.

Remonto arba rekonstravimo darbų vertę tiksliai nustatyti galima tik pabaigus visus remonto arba rekonstravimo darbus, kuriais ilgalaikio materialiojo turto arba jo dalies savybės yra atkurtos arba pagerintos. Todėl jeigu įmonė vieną mokestinį laikotarpį pradeda remontuoti arba rekonstruoti ilgalaikį materialųjį turtą ir to remonto arba rekonstravimo nepabaigia, tai tą mokestinį laikotarpį atliktų remonto arba rekonstravimo darbų išlaidų įmonė dar negali nei atskaityti iš pajamų, nei šiomis išlaidomis didinti to turto įsigijimo kainos (jei tos išlaidos jau viršijo 50proc. to turto įsigijimo kainos). Tik tą mokestinį laikotarpį, kurį remontas arba rekonstravimas yra pabaigtas (t. y. visi remonto arba rekonstravimo darbai pabaigti), įmonė to remonto arba rekonstravimo visų darbų vertę gali atskaityti iš pajamų arba šių darbų verte didinti ilgalaikio turto įsigijimo kainą (jei visų remonto darbų)(Kvederienė A., 2003).

12-ajame VAS teigiama, kad tam tikrais atvejais pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais, kad būtų užtikrintas saugus ir patikimas jo naudojimas. Šiuo atveju remonto išlaidas įmonė turi pripažinti turtu (ateinančių laikotarpių sąnaudomis) ir nurašyti į sąnaudas per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto.

Pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas kai kurias ilgalaikio materialiojo turto dalis gali prireikti keisti, nes jų naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiko. Jei tokių dalių įsigijimo (pasigaminimo) savikaina galima patikimai nustatyti ir ji ne

---

<sup>1</sup> LR Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios.2001,Nr.110-3992

<sup>2</sup> Ališauskienė – Paulavičienė, J., Bagdzevičiūtė, A., Bajoriūnaitė, b., Būdvydienė, B., Deveikis, G., Greimienė, J., Jagminas, V., Juškauskas, G., Kačinskas, G., Kerėžienė, D., Kažukauskienė, D., Markevičienė, V., Navikienė, J., Petrauskaitė, U., Petrauskienė, D., Ribinskienė, G., Švelginienė L., Zakalskienė, R. ( 2005). Būhalterinės apskaitos vadovas: schemas ir pavyzdžiai. Vilnius: UAB „Pačiolis“.

<sup>3</sup>Kvederienė A. Remonto ir rekonstravimo sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos 2003-0825d.



mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, įmonė gali jas registruoti ir nudėvėti kaip atskirą ilgalaikį materialųjį turtą.

Pagal nuomos arba panaudos sutartį turimo materialiojo ilgalaikio turto remonto arba rekonstravimo sąnaudos atskaitomos iš nuomininko ar panaudos gavėjo pajamų lygiomis dalimis per nuomos arba panaudos laikotarpį, jei remonto sąnaudos yra patirtos siekiant išlaikyti to turto ekonominį naudingumą.

Tačiau jei remonto vertė per mokestinį laikotarpį viršija 50 procentų išsinuomoto arba pagal panaudos sutartį naudojamo suremontuoto materialiojo ilgalaikio turto įsigijimo kainos arba jei turtas rekonstruojamas, tai nuomotojas ar panaudos davėjas didina šio remonto arba rekonstravimo darbų vertę ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kainą tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo remontas arba rekonstravimas buvo iki galo atliktas, ir apmokestina šio Įstatymo nustatyta tvarka. Materialiojo ilgalaikio turto, kuris nuosavybės teise priklauso ūkinių bendrijų nariams, individualių įmonių savininkams ir jų šeimų nariams ir yra naudojamas šių vienetų veikloje, eksploataavimo ir remonto sąnaudos iš pajamų atskaitomos finansų ministro nustatyta tvarka.

Tikslinga atkreipti dėmesį, kad pelno mokesčio apskaičiavimo atžvilgiu tik nekilnojamasis turtas gali būti ir remontuojamas ir rekonstruojamas, o visas kitas turtas tik remontuojamas<sup>1</sup>. *Kokie darbai priskiriami statinių* (- visa tai, kas sukurta statybos darbais naudojant statybos produktus ir yra tvirtai sujungta su žeme) remonto ir rekonstravimo darbams nurodyta LR statybos įstatyme. Šio įstatymo 2001 m. lapkričio 8d. redakcijoje teigiama: *statinio rekonstravimas* - statybos rūšis, kai yra tikslas iš esmės pertvarkyti esamą statinį, sukurti jo naują kokybę.

---

<sup>1</sup> Kvederienė A. Remonto ir rekonstravimo sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos 2003-08-25

## **2.5. Ilgalaikio materialiojo turto likvidavimo, perleidimo, keitimo kitu turtu apskaita**

Jeigu nustatoma, kad įmonėje apskaitomas ilgalaikis materialusis turtas nebegali būti naudojamas, nes nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikio materialiojo turto požymiams (pvz.; visiškai susidėvėjęs, sulūžęs ir pan), tai toks turtas nurašomas. Ilgalaikis materialusis turtas taip pat nurašomas, kai jis perleidžiamas, mainomas į kitą turtą, dovanojamas, prarandamas dėl stichinių nelaimių, gaisrų, vagysčių ir kitų įvairių priežasčių (VAS 74) priede pateikiama ilgalaikio materialiojo turto netekimo atvejai.

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 registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostolių 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 nurašymas likviduojant priklauso nuo to, ar nurašomas visiškai, ar nevisiškai nudėvėtas turtas ir ar gaunama iš to turto kokių nors materialinių vertybių (pvz.; metalo laužo, atsarginių dalių, statybinių medžiagų, kuro ir pan.), ar tokio turto negaunama.

Jei nurašius (likvidavus) visiškai nudėvėtą turtą gaunama kokių nors materialinių vertybių, kurios gali būti sunaudotos įmonės veikloje ar parduotos, tai jos apskaitoje registruojamos grynąja galimo realizavimo verte atitinkamoje sąskaitoje .

Jei nurašyto turto likvidacinė vertė mažesnė už gautų iš nurašyto turto materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, pastarosios vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų iš nurašyto turto materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, pastarosios vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu.

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 registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto nenudėvėta (likutinė) vertė mažesnė už gautų iš

nurašyto turto materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, pastarosios vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu. Jei nurašyto turto nenudėvėta (likutinė) vertė didesnė už gautų materialinių vertybių grynąją galimo realizavimo vertę, likutinės vertės perviršis pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu.

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.

Įmonei perleidus ilgalaikį materialialųjį turtą, apskaičiuojamas ir registruojamas tokios operacijos rezultatas – pelnas ar nuostoliai iš turto perleidimo. Rezultatas apskaičiuojamas iš gautų pajamų atėmus perleisto turto likutinę vertę ir visas turtas su turto perleidimu susijusias išlaidas (sąnaudas). Gautas rezultatas parodomas metinės pelno (nuostolių) ataskaitos atitinkamoje eilutėje (12VAS).

Jei perleidžiamo ilgalaikio materialialiojo turto perleidimo kaina mažesnė už jo likutinę vertę, apskaitoje registruojamas ilgalaikio perleidimo nuostolis, kurio dydis yra likutinės vertės ir perleidimo kainos skirtumas. Jei perleidžiamo ilgalaikio materialialiojo turto perleidimo kaina didesnė už jo likutinę vertę, apskaitoje registruojamas ilgalaikio perleidimo pelnas, kurio dydis yra perleidimo kainos ir likutinės turto vertės skirtumas.

Ilgalaikis materialusis turtas, nebenaudojamas ir nenumatomas naudoti įmonės veikloje, vėliau, laiko jį ketindama perleisti, toks objektas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, todėl apskaitoje registruojamas atsargų sąskaitoje likutine verte nuo tos datos, nuo kada turtas nebenaudojamas veikloje. Tokio turto apskaitos reikalavimus nustato 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

Tarkim mūsų nagrinėjama įmonė UAB „Flamega“ įsigijo gamybos įrengimų, kurių įsigijimo savikaina – 50 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 45 000 Lt. Įmonė įsigijo naujus, našesnius gamybos įrenginius, o senuosius tikisi parduoti. Senieji įrenginiai perkeliama į atsargų sąskaitą ir iki pardavimo apskaitomi kaip trumpalaikis turtas:

<i>D1247 Mašinos ir įrengimai įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>45 000</i>
<i>D2014 Pirktos prekės, skirtos parduoti</i>	<i>5 000</i>
<i>K1240 Mašinos ir įrengimai – įsigijimo savikaina</i>	<i>50 000</i>

Pasitaiko, kad įmonė gali prarasti ilgalaikį materialialųjį turtą dėl nuo jos nepriklausančių priežasčių: vagystės, stichinių nelaimių, gaisro, avarijų ir kitų priežasčių. Prarasto turto registravimas apskaitoje priklauso nuo to, ar patirti nuostoliai bus kompensuoti, ar ne .

Kai nėra galimybės kompensuoti turto praradimo dėl vagystės, gaisro, avarijos ar būdingų tai vietai gamtos reiškinių (kuriuos galima prognozuoti) nuostolių, prarasto turto likutinė vertė nurašoma

į ataskaitinio laikotarpio nuostolius. Jei turtas prarandamas dėl gamtos reiškinių, kurie nebūdingi tai vietai, ar kitų neprognozuotinių reiškinių, nuostoliai dėl šio turto praradimo pripažįstami netekimais, jei jie nebus kompensuoti.

Pvz., jeigu praūžtų stiprus uraganas ir, tarkim, sugriautų mūsų nagrinėjamos įmonės UAB „Flamega“ sandėlį, kurio vertė būtų – 30 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 25 000 Lt. Tokie uraganai nebūdingi vietai, kurioje stovėjo sandėlis, todėl įmonės apskaitoje netekimai būtų registruojami:

<i>D 1217 Pastatai ir statiniai - įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>25 000</i>
<i>D 64 Netekimai</i>	<i>5 000</i>
<i>K 1210 Pastatai ir statiniai - įsigijimo savikaina</i>	<i>30 000</i>

Tačiau jei pagrįstai tikimasi, kad šie nuostoliai bus atlyginti (pvz., turtas buvo apdraustas nuo stichinių nelaimių ir draudimo bendrovė atlygins nuostolius; valstybė ar specialūs fondai pažadėjo iš dalies padengti turto praradimo nuostolius), numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma mažinant netekimus.

Jei šis UAB „Flamega“ sandėlis buvo apdraustas ir pagrįstai tikimasi, kad draudimo bendrovė kompensuos 4 000 Lt turto praradimo nuostolius, įmonė šia suma mažina nuostolius ir apskaitoje įrašo:

<i>D 1217 Pastatai ir statiniai - įsigijimo savikainos nusidėvėjimas</i>	<i>25 000</i>
<i>D 2434 Kitos gautinos skolos</i>	<i>4 000</i>
<i>D 64 Netekimai</i>	<i>1 000</i>
<i>K 1210 Pastatai ir statiniai - įsigijimo savikaina</i>	<i>30 000</i>

Tačiau jei įmonė, nesitikėdama gauti kompensacijos, apskaitoje jau užregistravo dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių patirtus netekimus, o vėliau išaiškėjo, kad nuostoliai bus padengiami, netekimai mažinami gautina suma:

<i>D 2434 Kitos gautinos skolos</i>	<i>4 000</i>
<i>K 64 Netekimai</i>	<i>4 000</i>

Tačiau, jei yra realus pagrindas tikėtis, kad patirti dėl turto praradimo nuostoliai bus kompensuoti, numatoma kompensacijos suma, jei ją galima patikimai įvertinti, registruojama kaip gautina suma, atitinkamai mažinant nuostolius ar netekimus dėl turto praradimo<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ališauskienė – Paulavičienė, J., Bagdzevičiūtė, A., Bajoriūnaitė, b., Būdvydienė, B., Deveikis, G., Greimienė, J., Jagminas, V., Juškauskas, G., Kačinskas, G., Kerėžienė, D., Kažukauskienė, D., Markevičienė, V., Navikienė, J., Petrauskaitė, U., Petrauskienė, D., Ribinskienė, G., Švelginienė L., Zakalskienė, R. (2005). Būhalterinės apskaitos vadovas: schemos ir pavyzdžiai. Vilnius: UAB „Pačiolis“.

### 3. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO NAUDOJIMO ANALIZĖ UAB „FLAMEGA“

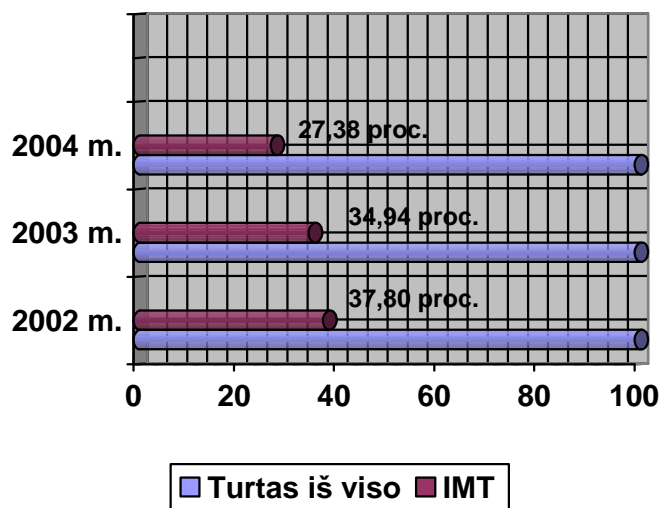
#### 3.1. UAB „Flamega“ IMT sudėtis ir struktūrinė analizė

Finansinės analizės esmę geriausiai apibūdina jos tikslas ir uždaviniai. Finansinės analizės tikslą galima būtų apibūdinti kaip objektyvios informacijos teikimą vartotojams. Taip pat ji turi padėti įmononių vadovams priimti sprendimus, kurie padėtų veiklą padaryti efektyvesne. Finansinė analizė teikia gana daug išsamios informacijos, kurią vartotojai gali naudoti įvairiems tikslams. Norint atlikti įmonės turto sudėties ir struktūros analizę, pirmiausia reikia išsiaiškinti finansinėje atskaitomybėje pateiktų rodiklių turinį ir, žinoma, įsitikinti jų tikrumu bei teisingumu (tai, paprastai, įvertina auditoriai, revizoriai arba vidaus auditų gauti rezultatai). Šiam tikslui vizualiai ir aritmetiškai tikrinami finansinių ataskaitų (balanso, pelno (nuostolių) ataskaitos ir kt.) rodikliai: tarpinės ir bendrosios sumos, jų tarpusavio ryšiai ir kt. Pavyzdžiui, skaitant balansą nustatoma įmonės ilgalaikio (nematerialiojo, materialiojo ir finansinio) turto ir trumpalaikio turto (atsargų, gautinų skolų, finansinių investicijų ir pinigų) sudėtis. Kadangi mūsų darbo tikslas yra atlikti UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto analizę, taigi, mes nagrinėsime būtent šį turta, t.y. jo sudėtį, struktūrą, dinamiką ir t.t.

Remiantis 2002 – 2004 metų UAB „Flamega“ nepriklausomo auditoriaus ataskaitomis, esminių neatitikčių įmonės veikloje nebuvo rasta, taip pat auditorius patvirtino, ilgalaikis materialusis turtas yra įvertintas teisingai - tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje buvo apskaitomas teisingai. Taigi, įsitikinus, kad atskaitomybėje pateikti rodikliai yra teisingi, galime nagrinėti ilgalaikio materialiojo turto sudėtį viso turimo turto kontekste taip pat analizuoti jo struktūrą ir dinamiką. Kadangi mūsų nagrinėjama įmonė yra gamybinio profilio, labai svarbu išanalizuoti kiek ir koku ilgalaikiu turtu disponuoja, o ypač kokią dalį sudaro vadinamas aktyvus turtas (įrengimai, mašinos ir kt.), kuris tiesiogiai uždirba pajamas. Pažymėtina, kad nuo pasirinktos įmonės turto struktūros labai priklauso jos veiklos efektyvumas.

Ilgalaikio materialiojo turto sudėtis (grupės) pateikta UAB „Flamega“ balanse. Jame turtas suskirstytas į tokias grupes: materialusis, nematerialusis, finansinis turtas bei sukauptos (gautinos) pajamos ir ateinančio laikotarpio sąnaudos. Tiesa, 2004 m. atskaitomybėje nebeliko sąskaitos „Sukauptos (gautinos) pajamos ir ateinančio laikotarpio sąnaudos, nes LR Finansinės atskaitomybės įstatyme buvo patvirtintas kiek kitoks sąskaitų planas. 4 lentelėje pateikti viso disponuojamo turto apibendrinti duomenys iš 2002 – 2004 m. iš balanso straipsnių ( 5 priedas) ir jais remiantis apskaičiuoti

įmonės disponuojamo IMT turto santykis (proc.) su visu turimu turtu. IMT disponuojama dalis pavaizduota 8 paveiksle.



8 pav. Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu UAB „Flamega“

4 lentelė

**UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu**

Turtas	2002m.	IMT dalis visame turte 2002m.	2003m.	IMT dalis visame turte 2003m.	2004m.	IMT dalis visame turte 2004m.
Ilgalaikis turtas	3,416,005	37,80%	4,594,350	34,94%	4,467,165	27,38%
<i>Nematerialusis turtas</i>	1,325		798		6,785	
<i>Materialusis turtas</i>	3,414,680		4,593,552		4,460,380	
<i>Finansinis turtas</i>	-		-		-	
Trumpalaikis turtas	5,609,873		8,549,720		11,825,120	
Sukauptos (gautinos) pajamos ir ateinančio laikotarpio sąnaudos	5,343		-		-	
Turtas iš viso	9,031,221		13,144,070		16,292,285	

Iš lentelės matome, kad UAB „Flamega“ ilgalaikis materialusis turtas 2002 metais sudarė 37,8 proc, 2003 – 34,94 proc. ir 2004 – 27,38 proc. lyginant su visu įmonėje disponuojamu turtu . Nors IMT nuo

2002 metų padidėjo, tačiau, pastebėtina, kad IMT dalis viso turto kontekste laipsniškai mažėjo, atitinkamai: 2002 metais sumažėjo 2,86 proc., 2003 – 7,56 proc. Kaip jau minėjome antrame darbo skyriuje, IMT UAB „Flamega“ yra apskaitomas išigijimo verte, atėmus nusidėvėjimą, kuris ir įtakojo laipsnišką šio turto mažėjimą. Viso turto sąskaitos didėjimą įtakojo trumpalaikio turto didėjimas.

Išanalizavus visą UAB „Flamega“ turimą turtą, IMT dalį viso turto kontekste, galime pereiti prie ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizės.

UAB „Flamega“ balanse turtas suskirstytas į tokias grupes: žemė, pastatai ir statiniai, mašinos ir įrengimai, transporto priemonės, kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai, nebaigta statyba, kitas nematerialusis turtas. Tiesa, 2002 ir 2003 m. balansuose turto grupių pavadinimai buvo kiek kitaip suskirstyti, nes LR Finansinės atskaitomybės įstatyme buvo patvirtintas kiek kitoks sąskaitų planas. Statiniai ir mašinos buvo sulietos į vieną grupę – „Statiniai ir mašinos“, o 2004 m. Balanse šios turto grupės jau turi būti atskirtos. 5 lentelėje pateikti apibendrinti duomenys iš 2002 – 2004 m. iš balanso straipsnių ( 5 priedas) ir jais remiantis buvo atlikta IMT struktūros analizė.

5 lentelė

#### UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto struktūra

Turtas	2002m., Lt	2003m., Lt	2004m., Lt	Lyginamieji svoriai (procentais)			Pasikeitimai (+, -)	
				2002m.	2003m.	2004m.	2002 m. palyginti su 2003 m.	2003 m. palyginti su 2004 m.
<b>Ilgalaikis turtas</b>								
<i>Materialusis turtas</i>	3,414,680	4,593,552	4,460,380	100	100	100	-	-
Žemė	-	-	-					
Pastatai ir statiniai	1,143,448	1,970,039	2,083,297	33,48	42,88	46,70	+9,4	+3,82
Transporto priemonės	96,301	141,293	157,221	2,82	3,07	3,52	+0,25	+0,45
Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai	2,155,178	2,349,281	2,074,628	63,15	51,14	46,51	-12,01	-4,64
Nebaigta statyba	-	100,000	100,000	-	2,17	2,24	+2,17	+0,07
Kitas materialusis turtas	19,753	32,939	45,234	0,58	0,71	1,01	+0,13	+0,43

Iš 5 lentelės matyti, kad ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje didžiausią lyginamąją svorį sudarė vadinamasis aktyvus turtas – įranga, prietaisai, įrankiai ir įrengimai. 2002 m. – jis sudarė 63,15 proc. viso IMT, 2003 m. – 51,14 proc., o 2004 m. – 46,51 proc. tai, kad šis turtas sudaro didžiausią lyginamąją svorį paaiškina įmonės veiklos kryptis - plastmasinių detalių liejimas ir detalių bei konstrukcijų iš plieno gamyba. Kaip matome iš pateiktų paskaičiavimų šis turtas turėjo tendenciją mažėti: atitinkamai 2002 m. – sumažėjo 12,01, 2003 m. – 4,64 punkto. Ši mažėjimą sąlygojo tai, kad turtas pastoviai nusidėvi, o naujų įrengimų per šį laikotarpį buvo įsigyta sąlyginai mažai.

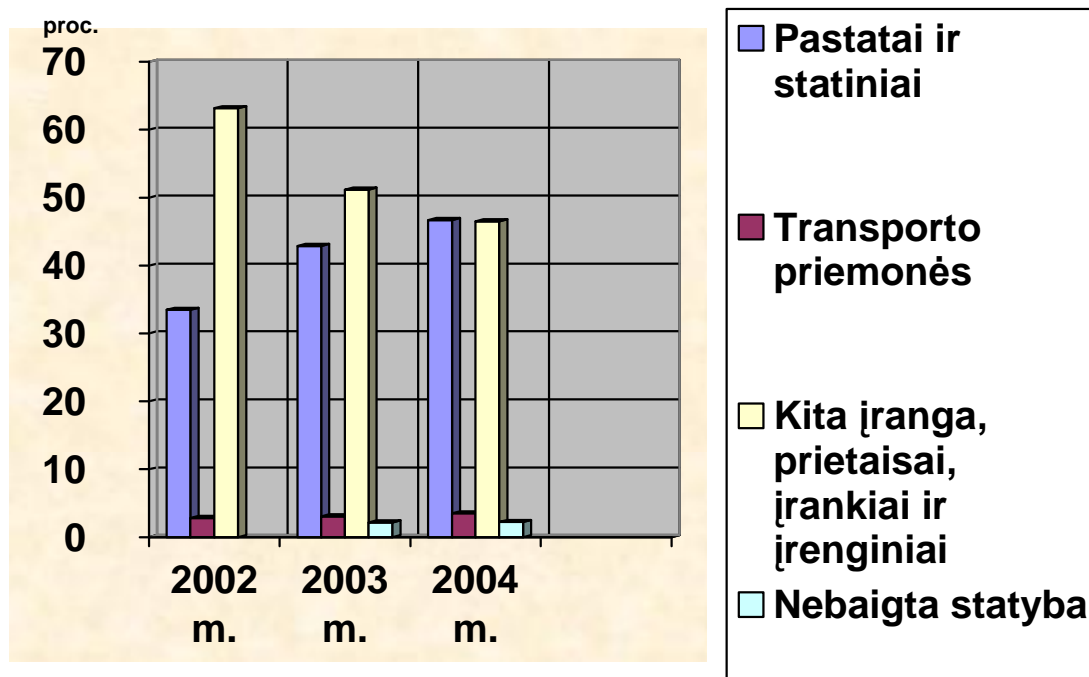
Taigi, pagrindiniai darbo įrankiai UAB “Flamega” yra įrengimai, prietaisai, įrankiai, nes būtent šis turtas tiesiogiai dalyvauja uždirbant pajamas. Prie IMT grupės – “Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai” priskiriami, pvz., štamposimo įrengimai, juostinio metalo pjaustymo staklės, koloriferis garui, vandens šildytuvai, kaitinimo reguliatorius, EPS liejimo mašina ir t.t.

Ganėtinai didelį lyginamąją svorį mūsų nagrinėjamoje įmonėje ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje sudaro pastatai ir statiniai. Atitinkamai 2002 m. – 33,48 proc., 2003 m. – 42,88 proc., 2004 m. – 46,70 proc. 2002 m. šios turto grupės balansinė vertė išaugo 9,4, o 2003 m. 3,82 punkto. Ši didėjimą įtakojo naujų gamybinių patalpų įsigijimas tiek 2002, tiek 2003 metais. Šiuo metu įmonės gamybinių patalpų plotas yra apie 10 000 kv.m. Šiuo metu statomas naujas pastatas, kuris bus skirtas administracijos darbuotojams; žaliavų sandėliavimui; bei naujų metalo apdirbimo įrengimų patalpimui. Taigi, šiais metais Bendrovės patalpų plotas padidės dar 2000 kv.m. Beje, reikia pažymėti, kad įmonė nuosavos žemės neturi, ji yra nuomojama iš savivaldybės.

Transporto priemonės Bendrovei turi nedidelę reikšmę, kadangi pagamintą produkciją užsakovai išsiveža patys. Kitais atvejais Bendrovė naudoja logistikos paslaugas teikiančių kompanijų paslaugomis. Pažymėtina, kad transporto priemonės įmonėje sudaro mažą lyginamąją svorį., atitinkamai 2002 m. – 2,82, 2003 m. – 3,07, 2004 m. - 3,52 procentų. Transporto priemonės pagrinde sudaro lengvieji automobiliai, kuriais naudojasi bendrovės vadybininkai bei direktoriai.

Ilgalaikio materialiojo turto struktūra UAB “Flamega” aiškiau matosi 7 *paveiksle*.





9 pav. UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto struktūra 2002 – 2004 m.

Iš paveikslo matyti, jog didžiausia disponuojama įmonės turto grupė yra – “Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai”, nes būtent šios rūšies turtas turi didžiausią reikšmę įmonei, užsiimančiai gamybine veikla. Beje, reikia pažymėti, kad į šią turto bei įrengimų taip pat įeina ir biuro baldai, kompiuterinė įranga ir t.t. Antra pagal lyginamojo svorio dydį ilgalaikio materialiojo turto grupė yra “Pastatai ir statiniai” (33,48 – 46,70 proc.). Šis turtas netiesiogiai prisideda prie uždirbamų pajamų, bet yra ne mažiau reikalingas įmonei nei įrengimai. Žemės bendrovė neturi, ji yra nuomojama iš savivaldybės.

### 3.2 Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė

Viena iš Vakarų literatūroje išskiriamų finansinių analizių yra 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 “Flamega” trijų metų (2002 – 2004) balansinius duomenis, matyti, jog ilgalaikio turto vertė įmonėje didėjo 2002 – 2003 metais, o 2003 – 2004 m. mažėjo (6 lentelė). 2003 metais palyginus su 2002, ilgalaikio materialiojo turto vertė padidėjo 1178872 Lt (arba 34,52 proc.)

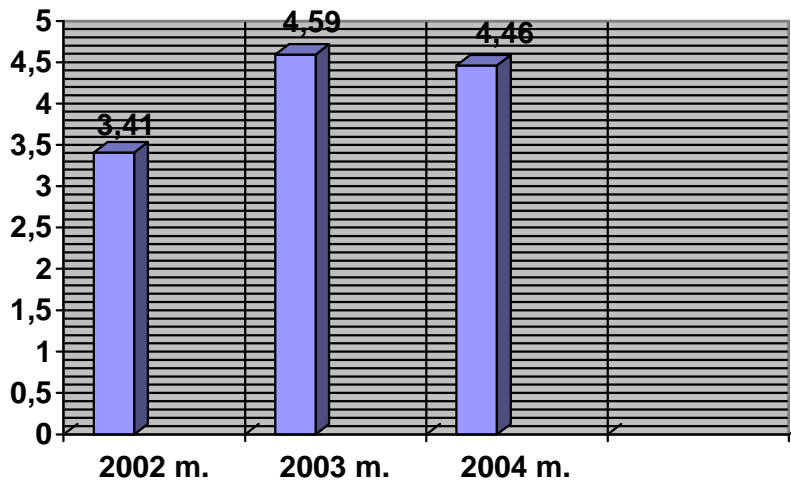
6 lentelė

#### UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2002 – 2004 m.

Turtas	2002m., Lt	2003m., Lt	2004m., Lt	Pasikeitimai, 2003m. lyginant su 2002m. (+,-)		Pasikeitimai, 2004m. lyginant su 2003m.(+;-)	
				LT	%	Lt	%
<b>Ilgalaikis materialusis turtas</b>	3 414 680	4 593 552	4 460 380	+1 178 872	+34,52	-133 172	-2,9
Žemė	-	-	-	-	-	-	-
Pastatai ir statiniai	1 143 448	1 970 039	2 083 297	+826 591	+58,04	+113 258	+5,74
Transporto priemonės	96 301	141 293	157 221	+44 992	+46,72	+15 928	+11,27
Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai	2 155 178	2 349 281	2 074 628	+194 103	+9,00	-274653	-13,23
Nebaigta statyba	-	100 000	100,000	-	-	-	-
Kitas materialusis turtas	19 753	32 939	45 234	+23 186	+66,75	+12 295	37,32

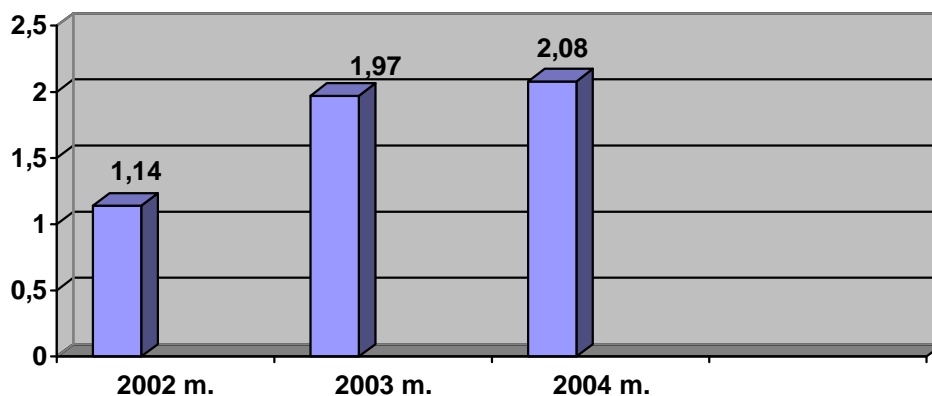
Lyginant 2004 su 2003 metų duomenimis matome, kad IMT įmonėje sumažėjo 133 172 Lt arba 2,9 proc. Turto vertės padidėjimą 2002 m. įtakėjo naujų statinių, transporto priemonių, įrengimų įsigijimas: pastatų vertė 2002 m. padidėjo 58,04 proc. ir 2003 m. atitinkamai padidėjo 5,74 proc.; transporto priemonių likutinė balansinė vertė atitinkamai 2002 m. padidėjo 46,72 proc., o 2003 m. šis rodiklis pasikeitė 11,27 proc.; įrangos, prietaisų, įrengimų likutinė vertė 2002 metais padidėjo 194 103 Lt arba 9 proc, atitinkamai 2003 m. šio turto vertė sumažėjo 13,23 proc. arba 274 653 Lt. Ilgalaikio turto grupių sumažėjimą lėmė priskaičiuotas nusidėvėjimas.

Ilgalaikio materialiojo turto pokytis (dinamika) 2002 – 2004 m. balanse pavaizduotas 10 paveiksle.



10 pav. UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto dinamika 2002 – 2004 m., mln. Lt

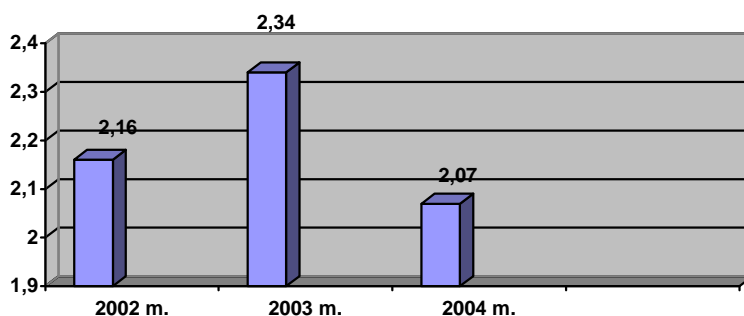
Iš paveikslo matyti, kad bendrovės IMT 2002 – 2003 m. likutinė vertė padidėjo 1,18 proc., o 2003 – 2004 m. sumažėjo 0,13 proc. Turto vertės padidėjimą 2002 metais lėmė tai, kad buvo įsigyta naujų sandėliavimo patalpų, naujų įrengimų, lengvųjų automobilių. 2003 metais šios turto rūšies vertės sumažėjimą lėmė priskaičiuotas nusidėvėjimas. Taigi, didžiausią įtaką IMT 2002 – 2004 m. dinamikai turėjo naujų gamybinių patalpų įsigijimas. Šios turto grupės dinamika pavaizduota 11 *paveiksle*.



11 pav. UAB “Flamega” pastatų ir statinių dinamika 2002 – 2004 m., mln.Lt

Įvertinus tai, kad pastatai ir statiniai sudaro antrą pagal dydį lyginamąjį svorį su visu turtu, t.y. apie 41 proc., todėl jo pokyčiai sąlyginai reikšmingai įtakojo ilgalaikio materialiojo turto dinamiką, t.y. 2002 m. įtakojo vertės padidėjimą, o 2003 m. – vertės sumažėjimą.

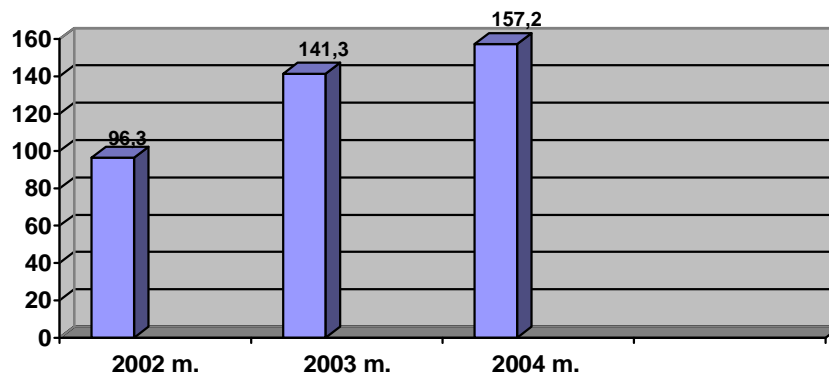
Didžiausią lyginamąjį svorį viso turto kontekste sudaro įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai (apie 53,6 proc.), todėl šio turto pokyčiai taip pat labai įtakoja viso disponuojamo bendrovės ilgalaikio materialiojo turto vertės pokyčiams. Į šią turto grupę, kaip jau minėjome, yra įtraukti įvairūs gamybiniai agregatai, matavimo prietaisai taip pat darbuotojų kompiuterinė technika, biuro baldai ir t.t. Šios turto grupės dinamika 2002 – 2004 m. pavaizduota 12 paveiksle.



12 pav. UAB “Flamega” kitos įrangos, prietaisų, įrankių, įrenginių dinamika 2002 – 2004 m., mln.Lt

Pirmaisiais nagrinėjamais metais (2002) ši turto grupė padidėjo 0,18 proc., nes tais metais buvo įsigyta įvairių įrengimų už 1,23 mln. Lt, o šios turto grupės nusidėvėjimas siekė 0,6 mln Lt (žr. 7 priedą). 7 priedo duomenys paaiškina, kodėl šis Kitos įrangos(...) turto grupės pokytis buvo sąlyginai mažas (0,18 proc.). 2003 – 2004 m. ši turto grupė sumažėjo 0,27 proc. Šį pokytį paaiškina tai, jog 2003 metais gautų įrengimų ir įrengimų nusidėvėjimo rodiklių santykis padidėjo ( gautų įrengimų rodiklis sumažėjo, o laikotarpio nusidėvėjimas – padidėjo). Pažymėtina, kad vis didėjanti turto nusidėvėjimo suma mažina apmokestinamąjį pelną, todėl bendrovės vadovybei šis įvykis yra svarbesnis (reikšmingesnis), nei įrengimų balansinės vertės sumažėjimas.

Kaip jau minėjome, bendrovei turto grupė – “Transporto priemonės” užima nereikšmingą, nežymią dalį, nes į šią turto grupę įeina tik kai kurių darbuotojų lengvieji automobiliai, kurių “Flamegoje” yra 7. Pažymėtina, kad pusė naudojamų automobilių yra seni ( daugiau nei 10 m. turimi tiekėjų automobiliai), todėl jų balansinė vertė yra sąlyginai maža. Transporto priemonių dinamika 2002 – 2004 m. pavaizduota 13 paveiksle.

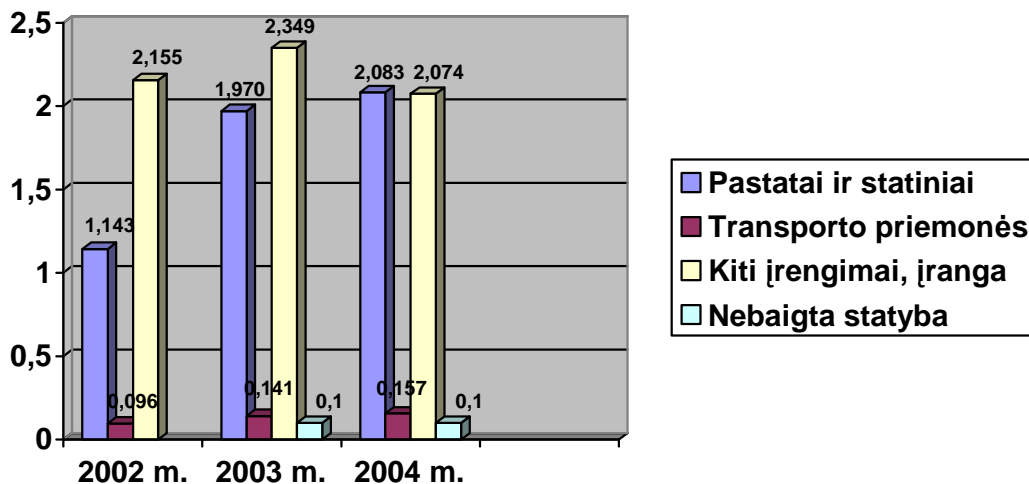


13 pav. UAB “Flamega” transporto priemonių dinamika 2002 – 2004 m. tūkst. Lt.

Transporto priemonių balansinės vertės didėjimą lėmė tiek 2002, tiek 2003 metais įsigyti nauji automobiliai. Atitinkamai jų vertė 2002 metais padidėjo 46, 72 proc., o 2003 m. – 11, 25 proc.

Priminsime, kad savo žemės UAB “Flamega” neturi, todėl balanse yra palikti tušti langeliai prie šios turto grupės. Bendrovė žemę nuomoja (ant kurios stovi pastatai) iš Šiaulių savivaldybės.

Apibendrinant šį poskyrį, pateiksime 14 paveiksle visų turto grupių dinamiką 2002 – 2004 metais.



14 pav. UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto grupių dinamika 2002 – 2004 m. mln. Lt

Paveiksle aiškiai matomas atskirų ilgalaikio materialiojo turto grupių lyginamasis svoris viso ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje ir jų kitimas trijų metų laikotarpyje.

### 3.3 Ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodiklių analizė ir prognozė

Analizė, panaudojant finansinius rodiklius, yra labai plačiai paplitusi atliekant tarpinmoninę bei tam tikro laikotarpio analizę. Vartodami finansinius rodiklius, galime nesunkiai palyginti įmonės skirtingų laikotarpių finansinius rodiklius, nustatyti kitimo tendencijas. Ūkinėje praktikoje dauguma vadovų sugeba laisvai operuoti absoliučiais dydžiais, pavyzdžiui, žmonių skaičiumi, tonomis, valandomis ir pan., ir nepakankamai – santykiniais dydžiais. Žinoma, kyla klausimas, kodėl reikia nagrinėti santykinius dydžius? Atsakymas būtų toks: joks skaičius negali būti akivaizdus ir reikšmingas nepalyginus jo su kitu skaičiumi. Taigi, kad suteiktume skaičiui reikšmę, reikia jį palyginti su kitu, ypač jei norime įvertinti įmonės ūkinės veiklos būklę. Akivaizdu, kad santykinis dydis, gautas palyginus du skaičius, yra daug akivaizdesnis, nei absoliutus dydis. Pavyzdžiui, izoliuotai žiūrint į išlaidas, dar negalima padaryti apibendrinančios išvados, bet palyginus jas su rezultatu ar nauda, gauta patyrus tas išlaidas, tai padaryti jau galima.

Mokslinėje – metodinėje literatūroje yra aprašoma šimtai skirtingų finansinių koeficientų. Kiekvienas jų yra tinkamas tam tikroms įmonių rūšims (akcinėms bendrovėms, bankams, investiciniams fonadams ir t.t.), tam tikriems ekonomikos sektoriams ir pan. Taigi, iškyla finansinių rodiklių pasirinkimo problema. Bet kokių atveju, pasirinktas rodiklis turi suteikti svarią informaciją, kuri reikalinga valdymo sprendimams priimti.

Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinis UAB “Flamega” ūkinės veiklos tikslas – siekti uždirbti pelną, todėl svarbu įmonės vadovybei žinoti pelningumo rodiklių reikšmes ir jų kitimo tendencijas atitinkamu laikotarpiu. Ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodiklis, kaip jau minėjome, parodo, kaip efektyviai įmonė panaudoja savo turtą. Užsienyje šis rodiklis palyginamas su kapitalo rinkoje nusistovėjusiomis palūkanų normomis. Jei gautas rodiklis yra mažesnis, įmonės vadovai turi ieškoti padėties gerinimo sprendimų. Analitikai turto pelningumui apskaičiuoti dažnai vietoje grynojo pelno ima veiklos pelną, laikydamiesi tokios prielaidos, kad turtas uždirba pelną prieš apmokestinimą, o, kad iš jo atskaitomi mokesčiai, neturi nieko bendra su veiklos efektyvumu.

Verčiant iš anglų kalbos, pelningumas dažnai vadinamas rentabilumu (Rentabilumas – tai pelno dalis, tenkanti vienam patirtų sąnaudų litui).

Šioje magistro darbo dalyje apskaičiuosime Bendrovės pelningumą, ilgalaikio materialiojo turto pelningumą taip pat šio rodiklio kitimo tendencijas 3 metų laikotarpyje, naudajantis 2002 – 2004 metų Pelno ( nuostolio) ataskaitų duomenimis. Šie duomenys pateikti 8 priede.

UAB “Flamega” ilgalaikio materialiojo turto pelningumas gali būti apskaičiuojamas naudojant tokią formulę:

$$IMT \text{ pelningumas} = \text{Grynasis pelnas} / \text{Vidutinis IMT} , \text{ kai:} \quad (1)$$

$$\text{Vidutinis IMT} = (\text{IMT laikotarpio pradžioje} + \text{IMT laikotarpio pabaigoje}) / 2 \quad (2)$$

Šis rodiklis nurodo kaip efektyviai UAB „Flamega“ naudoja savo IMT. Šis rodiklis taip pat nusako įmonės vadovų sugebėjimą disponuoti turtu bei yra vienas iš rodiklių, naudojamų įmonės veiklos rodiklių prognozavimo procese.

Skaičiuojant šį rodiklį, buvo naudojamosi UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. finansinės atskaitomybės duomenimis (8 priedas). Skaičiavimo rezultatai pateikiami 7 lentelėje.

## UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodikliai

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	Pasikeitimai	
Pardavimai, Lt	12323750	17627541	28605845	5303791	10978304
Grynasis pelnas, Lt	568750	1220846	2533666	652096	1312820
Vidutinis IMT, Lt	2983263	4004116	4226966	1020853	222850
Grynasis pelningumas, proc.	4,62	6,92	8,86	2,3	1,94
IMT pelningumas	0,19	0,30	0,59	0,11	0,29
<b>IMT pelningumas, proc.</b>	<b>19,06</b>	<b>30,48</b>	<b>59,94</b>	<b>11,42</b>	<b>29,46</b>

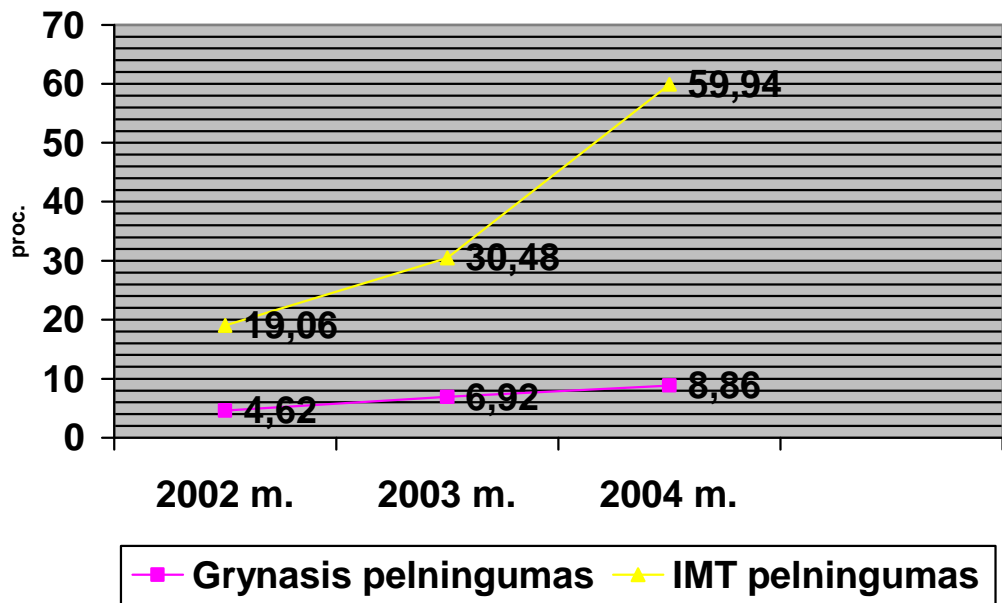
Ilgalaikio materialiojo turto pelningumas parodo, ar įmonė racionaliai naudoja savo ilgalaikį materialųjį turtą. Šis koeficientas parodo kiek grynojo pelno tenka vienam ilgalaikio materialiojo turto litui arba kiek į šį turtą įdėta pinigų grįžta per ataskaitinį laikotarpį grynojo pelno pavidalu. Iš gautų duomenų matyti, kad ilgalaikio materialiojo turto pelningumas Bendrovėje kasmet didėjo, atitinkamai – 2002 m. – 0,11, 2003 m. – 0,29 punkto. Tai įtakojo pardavimo pajamų augimas – 2002 m. jos išaugo virš 5 mln. Lt, 2003 m. – beveik 11 mln. Lt. Stebint įmonės pajamų augimą, realiai jos neparodo ar Bendrovė dirbo rezultatyviai. Pardavimų apimtys didėjimo teigiami aspektai yra ie, jog didėja pinigų srautai, daugėja klientų užsakymų, bet tai neįgalina daryti išvados, kad įmonė dirba pelningai. Bendrovės veiklos efektingumą parodo būtent gautas pelnas ir , žinoma, grynasis pelnas (pelnas minus mokesčiai).

UAB „Flamega“ grynasis pelnas 2002 – 2004 metų laikotarpyje ženkliai padidėjo. Atitinkamai 2002 m. grynasis pelnas išaugo 652 096 Lt, o 2003 m. – net 1 312 820 Lt.

Stebint vidutinio IMT duomenis iš lentelės matyti, kad IMT vidutinė suma taip pat kito didėjimo kryptimi. Šio rodiklio augimą ypatingai įtakojo tai, kad 2003 m. Bendrovė įsigijo naujų įrengimų gamybinėms apimtims plėsti taip pat pastatų.

IMT pelningumo dinamiką 2002 – 2004 m. atspindi 15 paveikslas.





15 pav. UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto pelningumo ir grynojo pelningumo rodiklių dinamika 2002 – 2004 metų laikotarpyje

Iš paveikslo matyti, kad IMT pelningumo ir grynojo pelningumo kreivės kyla į viršų, o tai reiškia, kad pelningumo rodiklių tendencija nagrinėjamu laikotarpiu yra didėjanti. IMT pelningumas 2002 m. atitinkamai išaugo ~ 60 proc., 2003 m. – net ~ 97 proc. Tai rodo, kad įmonė efektyviai naudoja savo IMT. Taip pat galime daryti išvadą, kad Bendrovė labai optimaliai investavusi į IMT, nes jis įmonei uždirba sąlyginai daug pelno.

Nagrinėjant grynojo pelningumo rodiklį reikšmes, kurios parodo grynojo pelno ir pardavimo santykį, matome, kad šis rodiklis taip pat augo, tik ne taip ženkliai kaip IMT pelningumo rodiklis. 2002 m. 4 cent grynojo pelno teko vienam pardavimo litui, 2003 m. 6 cent. ir 2004 m. – 8 cent.

Grynasis pelnas 2002 m. padidėjo net 114 proc, 2003 m. – 107 procentais. Iš gautų duomenų galima būtų daryti išvadą, kad tokie pasikeitimai labai naudingi įmonei. Nors į šią situaciją žvelgiant iš kitos pusės, pažymėtina, kad kuo daugiau Bendrovė gauna pelno, tuo didesnę Pelno mokestį ji privalo sumokėti valstybei, o tai įmonės vadovybei daugeliu atvejų tikrai nėra maloni “procedūra”. Taigi, spręsti ar daryti išvadą, kad didėjantis pelnas apskaitoje yra naudingas, mes negalime. Čia reiktų atsižvelgti į Bendrovės vadovybės ( akcininkų) keliamus tikslus.

Siekiant įvertinti kokią įtaką daro UAB “Flamega” IMT pelningumo rodikliui turėjo grynojo pelno bei IMT pokytis, buvo taikomas grandinių pakeitimų būdas. Duomenys pateikti 6 lentelėje.

**UAB “Flamega” 2002 – 2004 m. ilgalaikio materialiojo turto pelningumo rodiklį įtakoję veiksniai**

	Grynasis pelningumas, Lt		Vidutinis IMT, Lt		IMT pelningumas, proc.		Veiksnių įtaka punktais	
	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.
Bazinis rodiklis	568750	1220846	2983263	4004116	19,06	30,48		
Pakeitimas	1220846	2533666	4004116	4226966	30,48	59,94	11,42	29,46
<b>IMT pelningumo pokytis</b>							11,42	29,46

Iš lentelės matyti, kad didelę įtaką IMT pelningumo padidėjimui 2002 m. turėjo grynojo pelno padidėjimas - 11, 42, o 2003 m. padidėjęs IMT, beveik dvigubai didesne dalimi, t.y. 29, 46 punktais, padidino IMT pelningumą.

Numatyti, koks bus ilgalaikio materialiojo turto pelningumas sekančiais metais, leidžia prognozinė Trendo analizė. Naudojant šią funkciją, paskaičiuojami įmonės pelningumo rodikliai sekantiems trimis metams, darant prielaidą, kad vidiniai ir išoriniai (rinkos) veiksniai nekis. Tiesinė Trendo f – ja apskaičiuojama pagal formulę:

$$Y = a + b \cdot t, \text{ kur } a \text{ ir } b - \text{ nežinomieji, } t - \text{ metai} \quad (3)$$

Norint apskaičiuoti formulėje pateiktus koeficientus a ir b, sprendžiama lygčių sistema:

$$\begin{aligned} N \cdot a + b \sum t^2 &= \sum y_t \\ a \sum t + b \sum t^2 &= \sum y_t \cdot t \end{aligned} \quad (4)$$

$$\text{Iš formulės : } b = \frac{n \sum t \times y_t - \sum t \times \sum y_t}{n \sum t^2 - (\sum t)^2} \quad (5)$$

$$a = \frac{\sum y_t - b \sum t}{n} \quad (6)$$

9 lentelėje pateikiami duomenys Trendo funkcijai apskaičiuoti.

9 lentelė

**Duomenys, reikalingi Trendo funkcijai apskaičiuoti**

Metai	IMT pelningumas, $y_t$	t	$t^2$	$t \times y_t$
2002	19,06	1	1	19,06
2003	30,48	2	4	60,98
2004	59,94	3	9	179,82
Iš viso:	$\Sigma 109,48$	$\Sigma 6$	$\Sigma 14$	$\Sigma 259,86$

Sekanti žingsnis – apskaičiuoti a ir b koeficientus, pagal 5 ir 6 formules:

$$b = ((3 \times 259,86) - (6 \times 109,48)) / (3 \times 14 - 36) = (779,58 - 656,88) / 6 = \underline{20,45} ;$$

$$a = ((109,48 - (20,45 \times 6)) / 3) = (109,48 - 122,7) / 3 = \underline{-4,4} .$$

Gautos koeficientų reikšmės įstatomos į Trendo funkciją (3):

$$Y_t = 20,45t - 4,4$$

Naudojant šią lygtį, atliekama IMT pelningumo prognozė sekantiems t.y. 2005, 2006 ir 2007 metams:

$$2005 \text{ m. } Y_5 = 20,45 \times 5 - 4,4 = 97,85 \text{ proc.}$$

$$2006 \text{ m. } Y_6 = 20,45 \times 6 - 4,4 = 118,3 \text{ proc.}$$

$$2007 \text{ m. } Y_7 = 20,45 \times 7 - 4,4 = 138,75 \text{ proc.}$$

Taigi, iš gautų duomenų matome, kad prognozuojamas UAB “Flamega” pelningumas remiantis Trendo funkcija sparčiai didės. Šio rodiklio didėjimą įtakoka paskutiniųjų 3 – jų metų didėjantis pelningumas. Jei įmonės grynasis pelnas ir toliau augs, tai yra tikimybė, kad Bendrovės IMT pelningumas atitinkamai didės 2005 m. – 97,85 proc., 2006 m. – 118,3 proc., 2007 m. – 138,75 proc. Mūsų nuomone, tai labai naudinga prognozė Bendrovei. Nors prognozuojamas IMT pelningumas ateinančiais laikotarpiais yra teigiamas, “Flamegos” vadovybė privalo ieškoti būdų kaip dar efektyviau panaudoti savo disponuojamą IMT. Galbūt IMT pelningumo rodiklių dar didesnę augimą galima pasiekti mažinant gamybos savikainą ir, be abejo, mažinant įmonės veiklos sąnaudas. Remiantis daugelio autorių nuomonėmis, kuo didesnis šis rodiklis, tuo jis geresnis įmonei.

Analizuojant pelningumo kitimo tendencijas, verta pažymėti, kad kuo didesnę įmonė finansinėje atskaitomybėje rodo pelną, tuo didesnę pelno mokesčių turi mokėti valstybei. Šiuo atveju, dažna įmonė vengiant mokėti didelį pelno mokesčių, prieš atskaitinių metų pabaigą įsigyja naujų įrengimų, nekilnojamo turto, arba išmoka darbuotojams didelius priedus ir pan., taip sumažinant savo veiklos pelną.

Taigi, išanalizavus IMT pelningumo rodiklius, iš vienos pusės žiūrint, šių rodiklių augimas įmonei yra naudinga, o iš kitos pusės – nuostolinga dėl sąlyginai didelio priskaičiuoto pelno mokesčio.

### 3.4. Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodiklių analizė ir prognozė

Ekonomikoje yra nusistovėjusi tokia gražos sąvika kaip fondograža, kuri apskaičiuojama kaip įmonės pajamų ir vidutinės metinės fondų vertės santykis (Dzikevičius A., 2005). Ji parodo, kiek kartų per vienerius metus susigrąžinama fondų vertė. Bendrąja prasme, fondais ekonominėje literatūroje yra vadinamas pagrindinis kapitalas, t.y. ilgalaikis materialusis turtas. Siaurąja prasme, pagrindiniai gamybiniai fondai – tai ilgalaikis materialusis turtas – gamybos priemonė, kuria įmonėje pagaminama produkcija. Taigi, analizuojant veiklos efektyvumą, dažnai yra skaičiuojamas „pagrindinių gamybos priemonių gražos koeficientas“, vardiklyje imant ne viso ilgalaikio turto, o tik gamybinės jo dalies vidutinę metinę vertę. Apyvartumas – tai įmonės pajamų ir atitinkamos turto dalies santykis. Ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas parodo kiek vienas turto litas sukuria pajamų. Apyvartumo rodikliai finansų literatūroje dar vadinami aktyvumo rodikliais, nes jie parodo, kaip aktyviai įmonė naudoja savo turtą. Remiantis Vakarų autorių nuomone, šis rodiklis gamybinėse įmonėse skirstomas į labai gerą, kai jis >1,5, geras, kai >1,0, patenkinamas, kai lygus 1 ir nepatenkinamas kai apyvartumo rodiklis yra mažiau už 1. Taigi, kuo didesnis šis rodiklis, tuo aukštesnis bendrovės IMT panaudojimo lygis. 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. Šioje darbo dalyje apskaičiuosime IMT rodiklius UAB „Flamega“, kad toliau galėtumėme įvertinti šios įmonės IMT panaudojimo efektyvumą bei pateikti pasiūlymus kaip racionaliau išspręsti šį klausimą.

UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodiklį apskaičiuosime pagal formulę:

$$IMT \text{ apyvartumas (graža) litais} = (Bendroji \text{ produkcija (pardavimai)}) / IMT \quad (8)$$

Taigi, įstačius 2002 – 2004 m. bendrovės balansinius duomenis į formulę, gausime:

$$IMT \text{ apyvartumas (2002 m.)} = 12323750 \text{ Lt} / 3414680 \text{ Lt} = \underline{3,6} \text{ Lt.}$$

$IMT \text{ apyvartumas (2003 m.)} = 17627541 \text{ Lt} / 4593552 \text{ Lt} = 3,8 \text{ Lt.}$

$IMT \text{ apyvartumas (2004 m.)} = 28605845 \text{ Lt} / 4460380 \text{ Lt} = 6,41 \text{ Lt.}$

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

$$IMT \text{ apyvartumas (gražą) dienomis} = (\text{Vidutinis IMT} \times 365) / \text{Pardavimai} \quad (9)$$

Taigi, UAB „Flamega“ IMT apyvartumas atitinkamais metais bus:

$$IMT \text{ apyvartumas (2002)} = (2983263 \times 365) / 12323750 \sim 88 \text{ dienos}$$

$$IMT \text{ apyvartumas (2003)} = (4004116 \times 365) / 17627541 \sim 83 \text{ dienos}$$

$$IMT \text{ apyvartumas (2004)} = (4226966 \times 365) / 28605845 \sim 54 \text{ dienos}$$

Šis rodiklis parodo IMT apyvartumą dienomis. Šiuo atveju pardavimų didėjimas lemia greitesnį turto apyvartumą, o ilgalaikio turto didėjimas lėtina jo apyvartumą.

UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo rodikliai pateikti 8 lentelėje.

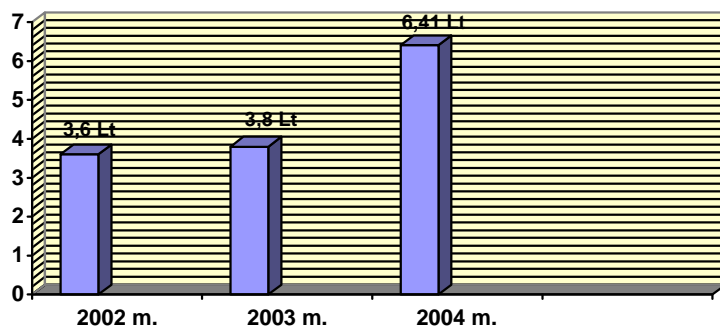
10 lentelė

#### UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. IMT apyvartumo rodikliai ir dinamika

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	Pasikeitimai	
				2002 m. palyginti su 2003 m.	2003 m. palyginti su 2004 m.
<i>Pardavimai</i>	12323750	17627541	28605845	5303791	10978304
<i>IMT, Lt</i>	3414680	4593552	4460380	1178872	-133172
<i>Vidutinis IMT, Lt</i>	2983263	4004116	4226966	1020853	222850
<i>IMT apyvartumas, Lt</i>	3,6	3,8	6,41	0,2	2,61
<i>IMT apyvartumas, dienomis</i>	88	83	54	5	-29

Iš lentelėje pateiktų duomenų, matyti, kad IMT apyvartumas kartais kasmet vis didėjo. Atitinkamai padidėjo 2002 m. – 0,2, 2003 m. – 2,61 karto. Šio rodiklio didėjimą lėmė vis didėjančios bendrovės pardavimų pajamos ir nežymūs IMT vertės pokyčiai. Bet, kaip jau minėjome, jei bendrovės pardavimai augs, o IMT vertė mažės, tai ypatingai didelis apyvartumo rodiklis reikš tai, kad įmonė dirba su tais pačiais įrengimais, mašinoms, jų neatnaujindama. 16 paveiksle IMT apyvartumo rodikliai pavaizduoti

grafiškai.



16 pav. UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas Lt, 2002 – 2004 m.

Iš paveikslo matyti, kad 2002 m. 1 ilgalaikio materialiojo turto litas sukūrė 3,6 Lt pajamų, 2003 m. – 3,8 Lt ir 2004 m. – 6,41 Lt. Analizuojant ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo kitimą, tikslinga ištirti veiksnių įtaką, nulėmusią šio rodiklio pagreitėjimą ar sulėtėjimą. Taikant grandininių pakeitimų būdą, galima apskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto bei pardavimų pasikeitimo įtaką IMT apyvartumo pagreitėjimui arba sulėtėjimui. Bendrovės IMT apyvartumo rodiklį įtakoję veiksniai pateikti 11 lentelėje.

11 lentelė

**UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. IMT apyvartumo rodiklį ( dienomis) įtakoję veiksniai**

	Pardavimai, Lt		Vidutinis IMT, Lt		IMT apyvartumas, dienomis		Veiksnių įtaka punktais	
	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.
Bazinis rodiklis	12323750	17627541	2983263	4004116	88	83		
I pakeitimas	<u>17627541</u>	<u>28605845</u>	2983263	4004116	62	51	-26	-32
II pakeitimas	17627541	28605845	<u>4004116</u>	<u>4226966</u>	83	54	21	3
IMT apyvartumo pokytis							-5	-29

Iš lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas 2002 metais pagreitėjo 5 dienomis (83 – 88), o 2003 m. – net 29 dienomis. Šiam apyvartumo pagreitėjimui turėjo įtakos pardavimų apimties padidėjimas. Pažymėtina, kad IMT balansinė vertė kito nežymiai. Šį

reiškinys parodo, kad „Flamega“ neatnaujina savo įrengimų. Dėl pardavimų apimties padidėjimo ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas 2002 m. pagreitėjo 26 dienomis, o 2003 m. – 32 dienomis. Ilgalaikio materialiojo turto balansinis padidėjimas 2002 m. sulėtino apyvartumą 21, o 2003 m. – 3 dienomis.

Jeigu yra bendrovės vadovybės poreikis numatyti koks bus IMT apyvartumo rodiklis įmonėje sekančiais metais, tai galima sužinoti naudojantis prognozinę Trendo funkciją. Naudojant šią funkciją paskaičiuojami įmonės apyvartumo rodikliai sekantiems 3 metams. 12 lentelėje pateikiame duomenis, kurie reikalingi Trendo funkcijai apskaičiuoti. Šios funkcijos pagalba sužinosime, kiek per sekančius tris metus 1 IMT litas uždirbs pajamų.

12 lentelė

#### Duomenys Trendo funkcijai apskaičiuoti

Metai	IMT apyvartumas Lt, yt	t	t <sup>2</sup>	t × yt
2002	3,6	1	1	3,6
2003	3,8	2	4	7,6
2004	6,41	3	9	19,23
Iš viso:	Σ 13,81	Σ 6	Σ 14	Σ 30,43

Priminsime, kad Trendo funkcija yra:

$$Y = a + b \cdot t, \text{ kur } a \text{ ir } b - \text{ nežinomieji, } t - \text{ metai} \quad (3)$$

Iš (4) formulės apskaičiuojame a ir b koeficientus:

$$b = ((3 \times 30,43) - (6 \times 13,81)) / (3 \times 14 - 6^2) = \underline{1,405}.$$

$$a = (13,81 - 1,405 \times 6) / 3 = \underline{1,79}.$$

Gauti koeficientai sustatomi į Trendo funkcijos lygtį (3):

$$y_t = 1,79 + 1,405t$$

Naudojant šią lygtį, atliekama IMT apyvartumo Lt prognozė ateinantiems trimis metams:

$$2005 \text{ m. } y_5 = 1,79 + 1,405 \times 5 = \underline{8,815 \text{ Lt}}$$

$$2006 \text{ m. } y_6 = 1,79 + 1,405 \times 6 = \underline{10,22 \text{ Lt}}$$

$$2007 \text{ m. } y_7 = 1,79 + 1,405 \times 7 = \underline{11,625 \text{ Lt}}$$

Iš paskaičiuotų duomenų rezultatų matyti bendrovės turto apyvartumo laipsniškas didėjimas. 2005 metais prognozuojama, kad ilgalaikio materialaus turto litas uždirbs beveik 9, 2006 m. - prognozuojama 10,22 ir 2007 m. – beveik 12 litų pajamų. Tai sąlyginai aukšti apyvartumo rodikliai, kuomet sunku pasakyti ar tai pliusas ar minusas įmonei. Kai kurių autorių nuomone, šis rodiklis neturėtų viršyti 6 Lt, kadangi tai rodytų, jog įmonė dirba su senais, neatnaujintais įrengimais ar kita gamybine įranga.

Produkcijos struktūros ir asortimento įtaką turto gražos rodikliui gali būti nustatyta įvertinus produkciją darbo imlumo metais ir vertine išraiška. Šiais dviem įvertinimais apskaičiuoti turto gražos rodikliai ir palyginti kintantys, gali parodyti, kokią įtaką turto gražai darė struktūriniai ir asortimentiniai produkcijos pokyčiai. Tačiau dažniausiai turto graža nagrinėjama dviem kryptimis:

- 1) nustatomi veiksniai, turėję įtakos jos pasikeitimui, palyginti su planu ar praėjusiu laikotarpiu;
- 2) nustatoma turto gražos įtaka produkcijos apimčiai.

Kadangi turto gražos rodiklis yra apibendrinantis įmonės turto panaudojimą, todėl jį lemia daugybė gamybos veiksnių. Ekonominėje literatūroje galima aptikti įvairių metodikų, tiems veiksniams apskaičiuoti. Taikant vieną iš šių metodikų, turto gražos rodiklis išskaidomas į keletą reikšmingų gamybos veiksnių: visos produkcijos santykis su pagrindine profiline produkcija, vidutinio metinio gamybos pajėgumo, apskaičiuoto remiantis pagrindine profiline produkcija, aktyvios ilgalaikio materialiojo turto dalies gražos (skaičiuojant vidutinį metinį gamybos pajėgumą) koeficientas, aktyvios turto dalies lyginamasis svoris.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Курс экономического анализа / Под. ред. М. Н. Баканова и Н.Ц.Шеремета. Москва: Финанси и статистика, 1984, С. 104.



### 3.5. Kitų ilgalaikio materialiojo turto naudojimo rodiklių analizė ir prognozė

Ilgalaikio materialiojo turto naudojimą apibūdina šie rodikliai:

- Bendrieji;
- Specialieji, arba technologinių įrenginių naudojimo.

Bendrieji rodikliai - tai rodikliai, apibūdinantys įmonės gamybinių pajėgumų panaudojimą bei ilgalaikio materialiojo turto panaudojimo efektyvumo rodikliai: ilgalaikio materialiojo turto gražos, ilgalaikio materialiojo turto imlumo, apsirūpinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu rodikliai ir kt.

Įmonės gamybinių pajėgumą apibūdina gamybinių pajėgumų panaudojimo planiniai ir faktiniai koeficientai. Jie gali būti apskaičiuojami įmonės bei atskirų jos padalinių mastu ir parodo, koku laipsniu yra panaudotas įmonės maksimalus arba projektinis pajėgumas ( Džikevičius A., 2005).

Kitas svarbus bendrasis turto naudojimo rodiklis - tai *turto imlumo rodiklis*, parodantis ilgalaikio materialiojo turto kiekį, tenkantį vienam pagamintos produkcijos litui. Jis yra atvirkštinis turto gražos rodikliui ir apibūdina įmonės apsirūpinimą ilgalaikiu materialiuoju turtu ir jo naudojimą, tačiau populiariesnis yra turto gražos rodiklis. Tai galima paaiškinti tuo, kad jį gali pakeist kiti rodikliai, parodantys įmonės apsirūpinimą technika, pavyzdžiui, darbo ir įmonės techninio aprūpinimo rodikliai, darbo našumo rodikliai. Ilgalaikio turto imlumo rodiklio formulė yra ši:

$$\text{Ilgalaikio materialiojo turto imlumas} = \frac{\text{Ilgalaikis materialus turtas}}{\text{Bendroji produkcija}} \quad (8)$$

Paskaičiuosime UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto imlumą remiantis 2002 – 2004 m. finansinių ataskaitų duomenimis (6, 9 Priedai).

$$\text{Taigi, Ilgalaikio materialiojo turto imlumas (2002)} = 3\,414\,680 \text{ Lt} / 12\,323\,750 \text{ Lt} = 0,27 \text{ Lt}$$

$$\text{IMT imlumas (2003)} = 4\,593\,552 \text{ Lt} / 17\,627\,541 \text{ Lt} = 0,26 \text{ Lt}$$

$$\text{IMT imlumas (2004)} = 4\,460\,380 \text{ Lt} / 28\,605\,845 \text{ Lt} = 0,15 \text{ Lt}$$

Iš paskaičiavimų matome, kad 2002 metais IMT imlumas buvo didžiausias, t.y 27 cnt, 2003 m. – 26 cnt ir 2004 m. – 15 cnt. Laipsnišką rodiklio mažėjimą lėmė vis didėjančios pardavimų pajamos ir mažas IMT vertės pokytis.

UAB „Flamega“, kaip ir kitoms gamybinėms įmonėms svarią reikšmę turi vadinami ekstensyvūs turto panaudojimo rodikliai. Ekstensyvusis įrengimų panaudojimas gali būti nustatomas nagrinėjant įmonės technologinių įrengimų parko ir jų darbo laiko naudojimą. Analizuojant įmonės įrengimų skaičiaus naudojimą, jie suskirstomi į turimus, sumontuotus ir veikiančius. Sąrašinį (turimą) įrengimų

skaičių sudaro visi įrengimai, nepriklausomai nuo jų techninės būklės. Dalis sumontuotų įrengimų gali dirbti, kiti gali būti rezerviniai, užkonservuoti, pagal planą remontuojami ar modernizuojami. Veikiantys, arba dirbantys, įrengimai - tai visi dirbantys įrengimai nepriklausomai nuo jų dirbto laiko. Technologinio proceso projekte numatoma, kiek įrengimų turi dirbti vykdant konkrečią užduotį. Todėl nagrinėjant, kaip „Flamega“ apsirūpinusi įrengimais, lyginamas atskirų grupių įrengimų skaičius su numatytaisiais plane konkrečiai užduočiai ar planui įvykdyti ir apskaičiuojami įrengimų naudojimo koeficientai pagal visų įrengimų rūšis .

Ilgalaikio materialiojo turto naudojimo racionalumo lygį apibūdina tokie rodikliai kaip turto likutinė vertė, atnaujinimo koeficientas, nusidėvėjimo lygis ir pan. UAB „Flamega“ disponuojamo ilgalaikio materialiojo turto padėčiai įvertinti skaičiuojami ir šie rodikliai:

$$\text{Atnaujinimo koeficientas} = \text{Išigyta IMT} / \text{IMT vertė metų pabaigoje} \quad (10)$$

$$\text{Nurašymo koeficientas} = \text{Nurašymo IMT vertė} / \text{IMT vertė metų pradžiai} \quad (11)$$

$$\text{Nusidėvėjimo koeficientas} = \text{Nusidėvėjimo suma (metų)} / \text{IMT vertė metų pabaigoje} \quad (12)$$

$$\text{Naudingumo koeficientas} = 1 - \text{Nusidėvėjimo koeficientas} \quad (13)$$

Naudojant šias formules bei UAB „Flamega“ pateiktus balansinius duomenis (5 priedas), galima apskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto techninės būklės lygį įvertinančius koeficientus. Kadangi skaičiavimai paprasti, yra naudojami ankstesniame skyriuje paskaičiuoti rodikliai, tai gautus rezultatus iškart pateiksime 13 lentelėje.

**UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto naudojimo efektyvumo rodikliai ir jų dinamika 2002 – 2004 m.**

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	Pokytis			
				2002 m. palyginus su 2003 m.		2003 m. palyginus su 2004 m.	
				Lt arba punktai	Proc.	Lt arba punktai	Proc.
IMT metų pradžioje, Lt	2831668	3674855	4322268	843187	29,77	647413	17,61
IMT metų pabaigoje, Lt	3674855	4322268	4460380	647413	17,61	138112	3,19
Įsigytas IMT, Lt	1558791	1413244	1207892	-145547	-9,34	-205352	-14,54
Nurašyto IMT vertė, Lt	0	0	54901	0	0	54901	0
Nusidėvėjimo suma, Lt	715604	765831	1014879	50227	7,01	249048	32,51
Naudingumo koeficientas, punktais	0,81	0,83	0,78	0,02	2,46	-0,05	-6,03
Atnaujinimo koeficientas, punktais	0,42	0,32	0,27	-0,1	-23,81	-0,05	-15,63
Nurašymo koeficientas, punktais	0	0	0,0127	0	0	0,0127	0
Nusidėvėjimo koeficientas, punktais	0,19	0,17	0,22	-0,02	10,53	0,05	29,41

Kaip matyti iš lentelėje pateiktų rezultatų, turto atnaujinimo koeficientas, kuris yra santykis tarp įsigytų ilgalaikio materialiojo turto elementų vertės ir ilgalaikio materialiojo turto vertės metų pabaigoje, UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. turėjo tendenciją mažėti. Atitinkamai 2002 m. sumažėjo 23,81, o 2003 m. 15,63 procentais. Tai įtakojo vis didenis priskaičiuotas turto nusidėvėjimas ir mažėjantinaujo turto įsigijimo vertė. Atitinkamai 2002 m. IMT buvo gauta 9,34 proc (arba 145547 Lt), o

2003 m. – 14,54 proc (arba 205352 Lt) mažiau. Šis rodiklis bendrovėje nėra itin aukštas, nes Vakarų literatūros autoriai (2004) mano, jog IMT atnaujinimo koeficientas turėtų būti ~1. Iš kitos pusės žvelgiant į šią situaciją UAB „Flamega“, neskuba atnaujinti savo pagrindinio darbo įrankio – įrengimų, mašinų, staklių ir pan. dėl savo veiklos specifikos. Bendrovei nebūtų jokios prasmės kasmet įsigyti kuo daugiau gamybinio inventoriaus, kadangi ji gamina labai daug įvairiausių detalių pagal klientų užsakymus, ir atsižvelgiant į tai, kad kiekviena detalės pagaminimo technologija dažnai yra skirtinga, bendrovei būtų neprotinga įsigyti naujus įrengimus, jei klientų užsakymus gali gan racionaliai, t.y. laiku ir kokybiškai. Žinoma, dažnai pasitaiko, kas turimi seni įrengimai genda, o remontas gali užtrunka sąlyginai ilgai, tuomet, žinoma nukenčia klientų lūkesčiai.

Iš lentelės duomenų matyti, kad 2002 – 2004 m. laikotarpyje buvo nurašyta turto už 54901 Lt. Nurašytas turtas buvo visiškai nebenaudojamas, neatremontuojamas, taigi, jis buvo pridurtas į metalo laužą. Nagrinėjant IMT nurašymo koeficientą, tikslinga būtų pažymėti, kad UAB „Flamega“ nelinkusi nurašinėti turto dėl kai kurių priežasčių, nors dauguma turto balanse rodomi 1 Lt verte. Visų pirma, jei turtas yra nudėvėtas iki jo likvidacinės vertės ir dar yra naudojamas, tai jo neverta nurašyti (sunaikinti). Kitas dalykas, jei turtą nurašytume, tuomet nebegalėtume jo parduoti ir gauti papildomų pajamų, nes šiuo atveju galioja posakis „negalima parduoti to, ko nėra užfiksuota apskaitoje“. Taigi, UAB „Flamega“ nagrinėjant IMT nurašymo rodiklį, galime teigti, kad šis rodiklis bendrovei sudaro sąlyginai mažą reikšmę, t.y. jis yra menkai svarbus.

Analizuojant IMT nusidėvėjimo koeficientą, priminsime, kad šis rodiklis parodo kiek 1 Lt turimo IMT tenka nudėvėtos vertės arba parodo santykį tarp metinės nusidėvėjimo sumos ir IMT vertės metų pabaigoje. Taigi, 13 lentelėje matyti, kad 2002 m. šis koeficientas siekė 0,19, 2003 m. – 0,17, o 2004 m. – 0,22. Pirmoje nagrinėjamoje dekadėje šis rodiklis sumažėjo 10,53 proc, o antroje dekadėje padidėjo net 29,41 proc. 2002 m. vienam ilgalaikio materialiojo turto litui teko 19 cent nudėvėtos vertės, 2003 m. – 19 cent ir 2004 m. 22 cent. IMT nusidėvėjimo koeficiento pokyčius paaiškintume tuo, kad 2002 - 2003 m. buvo įsigyta įvairių įrengimų, statinių, o tai savo ruožtu padidino IMT vertę ataskaitinių metų pabaigoje. Taip pat priminsime, kad UAB „Flamega“ visom ilgalaikio materialiojo turto grupėm yra taikomas tiesinis nusidėvėjimo metodas, tai reiškia, kad per pasirinktą turto tarnavimo laiką turtas į veiklos sąnaudas yra nurašomas vienodomis dalimis.

Priešingas nusidėvėjimo rodikliui yra IMT naudingumo koeficientas. 2002 m. šis rodiklis siekė 0,81, 2003m.- 0,83 ir 2004 m. – 0,78 punktus. Pirmoje nagrinėjamoje laiko dekadėje (2002 – 2003 m.) turto naudingumas padidėjo 2,46 proc, o 2003 – 2004 m. – sumažėjo 6,03 proc. Šio rodiklio pokyčius sąlygojo ilgalaikio materialiojo turto vertės metų pabaigoje laipsniškas didėjimas. Atitinkamai 2002 m. - 17,61 proc, 2003 m. – 3,19 proc. Tuo tarpu ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma 2002 m. padidėjo 7,01 proc, o 2003 m. – 32,51 proc. Visi šie reiškiniai įtakojo gan aukštą IMT naudingumą.

Pritaikius grandinių pakeitimų būdą, apskaičiuosime ilgalaikio materialiojo turto metų pabaigai nusidėvėjimo sumos įtaką nusidėvėjimo koeficiento padidėjimui ir sumažėjimui (14 lentelė).

14 lentelė

**UAB „Flamega“ 2002 – 2004 m. nusidėvėjimo koeficientą įtakoję veiksniai**

	Nusidėvėjimo suma, Lt		IMT metų pabaigoje, Lt		Nusidėvėjimo koeficientas punktais		Veiksnių įtaka punktais	
	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.	2002 – 2003 m.	2003 – 2004 m.
Bazinis rodiklis	715604	765831	3674855	4322268	0,19	0,17		
I pakeitimas	765831	1014879	3674855	4322268	0,20	0,22	0,01	0,05
II pakeitimas	765831	1014879	4322268	4460380	0,17	0,22	-0,03	0,00
<i>Nusidėvėjimo koeficiento pokytis</i>							<i>-0,02</i>	<i>0,05</i>

Iš lentelėje pateiktų rezultatų matyti, kad nusidėvėjimo koeficiento pokyčiams, t.y. padidėjimui ir sumažėjimui turėjo įtakos du veiksniai: žymus nusidėvėjimo sumos padidėjimas, bei ilgalaikio materialiojo turto vertės metų pabaigai padidėjimas. 2002 m. nusidėvėjimo sumos pokytis nusidėvėjimo koeficientą padidino 0,01 punkto, 2003 m. – 0,05 punkto. Atitinkamai ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas metų pabaigoje šį rodiklį paveikė atvirkščiai proporcinga linkme. Atitinkamai 2002 m. IMT vertės metų pabaigoje padidėjimas šį rodiklį sumažino 0,03 punkto, o 2003 m. visiškai neturėjo įtakos.

Apibendrinant 14 lentelėje gautus rezultatus, pastebėjome, kad IMT naudingumo koeficientas kito atvirkščiai proporcinga linkme nei nusidėvėjimo koeficientas ( -0,02 ir 0,05): nusidėvėjimo sumos, ir ilgalaikio materialiojo turto vertės didėjimas šiam rodikliui turėjo atvirkščią poveikį. Nusidėvėjimo sumos didėjimas mažino naudingumo koeficientą, o IMT didėjimas metų pabaigoje – jį didino.

Apibendrinant ekstensyviojo įrengimų naudojimo analizę, galima pateikti pasiūlymus, kaip geriau panaudoti turimą įrengimų parką ir jų darbo laiką, t.y. didinti įrengimų panaudojimo koeficientą, šalinti dienos ir pamainos prastovas. Tai galima pasiekti geriau organizuojant aprūpinimo, gamybos cechų darbą, laiku pateikiant gamybos užduotis, laiku aprūpinant įmonę medžiagomis, technine dokumentacija, įrankiais, gerinant remontų kokybę, tiksliau kukantis technologinio proceso reikalavimų ir pan.

Intensyviojo įrengimų naudojimo analizės rezultatai padeda nustatyti įrengimų našumo geresnio

naudojimo galimybes. Įrenginių našumas matuojamas produkcijos kiekiu per laiko vienetą. Kadangi produkcija matuojama įvairiais matavimo vienetais, todėl ir įrengimų našumas gali būti matuojamas įvairiais matavimo vienetais.

Atlikus empirinį tyrimą galima teigti, kad UAB „Flamega“ savo ilgalaikį materialųjį turtą pastaraisiais metais valdė pakankamai racionaliai. Tyrimo rezultatai neleido identifikuoti didesnių ilgalaikio materialiojo turto valdymo problemų, o tai turėjo įtakos įmonės sėkmei bei veiklos rezultatų gerėjimui. Tyrimo pradžioje iškelta hipotezė iš esmės pasitvirtino, tačiau reikėtų pastebėti tam tikras šios prielaidos patvirtinimo išlygas:

- Bendrovė skiria per mažą dėmesį ilgalaikio materialiojo turto analizei.
- Pasirinkta neoptimali ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodika.
- Bendrovė nepasinaudoja galimybe atnaujinti gamybinį inventorių bei padidinti veiklos efektyvumą, t.y. ilgalaikio materialiojo turto struktūra atskleidžia tam tikrus vadovų uždelstus sprendimus.

Tikimės, kad ši analizė padės vadovybei dar racionaliau naudoti IMT, atsižvelgus į mūsų tyrimo gautus rezultatus. Ateities perspektyvoje įmonė galėtų IMT analizę susieti su trumpalaikio turto analize, atrasti jų bendrą valdymo ryšį. Reiktų išskirti kokią lyginamąją svorį turi kiekvienas iš jų: tai padėtų ir turėtų didelės įtakos racionalių sprendimų priėmimo ir jų panaudojimo, nes ilgalaikis materialusis turtas ir trumpalaikis turtas koreliuoja tarpusavyje.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikus ilgalaikio materialiojo turto analizę UAB „Flamega“ pavyzdžiu pateikiamos tokios išvados:

- Dažniausiai bendrame įmonės turte materialusis turtas sudaro didžiąją turto dalį. Tačiau įmonės veiklos rezultatams didžiausią įtaką turi aktyvi materialiojo turto dalis, jos valdymo efektyvumas. Tokiu būdu ilgalaikio turto struktūra, aktyvaus turto lyginamasis svoris įtakoja įmonės veiklos efektyvumą, todėl kiekvienoje įmonėje turi būti periodiškai atliekama turto būklės, panaudojimo analizė.
- Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje gali būti įkainojamas tikrąja arba perkainojimo verte. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje 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.
- Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumos apskaičiuojamos taikant tiesinį metodą arba dvigubai mažėjančios vertės metodą ir ne mažesnius už patvirtintus ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikotarpio ekonominius normatyvus. Dažniausiai įmonės pasirenka maksimalius nusidėvėjimo normatyvus mokesčių mažinimo tikslais.
- Kadangi pagrindinė apskaitai keliami užduotis yra tiksliai ir teisingai atspindėti įmonės finansinę padėtį, t.y. kad nenukentėtų tiek vidiniai, tiek išoriniai informacijos vartotojai, dėl tikslios turto atspindimos vertės, viena geresnių išeičių – ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas, t.y. jo balansinės vertės padidinimas (sumažinimas) atsižvelgiant į jo rinkos vertę. Perkainojimas – tai sudėtinga ir gana retai įmonės vadovų naudojama priemonė, siekiant labiausiai priartinti turimo ilgalaikio materialiojo turto balansinę vertę prie jo realios, t.y. rinkos vertės.
- Atlikus turimo turto rekonstrukciją ar remontą – esminius ilgalaikio materialiojo turto pertvarkymo ar tobulinimo darbus - gali pailgėti turto naudojimo tarnavimo laikas, pagerėti jo naudingosios savybės ( pagerėti gaminamos produkcijos kokybė, sumažėti gamybos arba veiklos sąnaudas, padidėti pajamos ar gauti kitos ekonominės naudos) arba naudingosios savybės ir tarnavimo laikas gali išlikti nepakitę.
- Atlikus UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto struktūrinę analizę 2002 – 2004 m. laikotarpyje, nustatyta, kad didžiausią turto lyginamąjį svorį sudarė gamybinis inventorių – įranga, prietaisai, įrankiai, įrenginiai. Pažymėtina, kad šios turto grupės

vertė 2002 – 2004 m. laikotarpiu mažėjo: 2002 m. šis turtas sudarė 63,2 proc., 2003 – 51,1 proc., 2004 m. – 46,5 proc. Įrengimų vertės mažėjimą lėmė priskaičiuotos nusidėvėjimo sumos. Antrąją pagal dydį santykinę dalį bendrame ilgalaikiame materialiajame turte sudarė pastatai ir statiniai. Pažymėtina, kad šios turto grupės vertė nagrinėjamoju laikotarpiu didėjo: 2002 m. siekė 33,5 proc., 2003 m. – 42,9 proc., o 2004 m. – 46,70 proc. Taip pat iš atliktos struktūrinės analizės gautų rezultatų paaiškėjo, kad tokios turto grupės kaip transporto priemonės, nebaigta statyba bei kitas materialusis turtas užėmė sąlyginai mažą lyginamąjį svorį viso ilgalaikio materialiojo turto kontekste.

- Atlikus UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto naudojimo racionalumo analizę, nustatyta, kad ilgalaikio materialiojo turto pelningumas didėjo : 2002 m. šis rodiklis siekė 19,1 proc., 2003 m. – 30,5 proc., o 2004 m. net – 59,9 proc. Šio rodiklio didėjimą 2002 – 2004 m. įtakojo didėjantis darbo našumas bei didėjančios veiklos pajamos.
- UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto apyvartumo koeficientai leidžia spręsti, kad 2002 – 2004 m. pajamos, tenkančios turto litui didėjo. 1 ilgalaikio materialiojo turto litas 2002 m. uždirbo 3,6 Lt pajamų, 2003 m. – 3,8 Lt, 2004 m. – 6,41 Lt. Remiantis kiekybinėmis prognozėmis bei nustatytomis vystymosi tendencijomis, galima teigti, kad ateities perspektyvoje ilgalaikio materialiojo turto apyvartumas didės.
- Įvertinus UAB „Flamega“ ilgalaikio materialiojo turto santykinį atnaujinimo koeficientą, galima teigti, kad įmonė nesidomi gamybos proceso modernizavimu, t.y. gamybinis inventorių nėra atnaujinamas.
- Nusidėvėjimo koeficientas 2002 – 2004 m. laikotarpyje didėjo, t.y. per tris metus šis rodiklis išaugo 16 proc. Atlikus detalią nusidėvėjimo analizę, galima daryti išvadą, kad nusidėvėjimo koeficientas padidėjo dėl didėjančios priskaičiuojamos nusidėvėjimo sumos. Vis didesnės nusidėvėjimo sumos priskaičiavimas gali būti dėl didelių nusidėvėjimo normatyvų ir pasirinkto optimalaus nusidėvėjimo skaičiavimo metodo. Mokesčių prasme šio rodiklio didėjimo tendencija bendrovės vadovybei yra naudinga, nes tai parodo kad yra patiriamos vis didesnės nusidėvėjimo sąnaudos, kas savo ruožtu mažina apmokestinamąjį pelną.



Atlikus ilgalaikio materialiojo turto analizę UAB „Flamega“ pateikiame sekančius pasiūlymus siekiant racialesnio bendrovės turto panaudojimo:

- Turto elementų apskaitai ir analizei siūlome skirti didesnę dėmesį ir periodiškai vykdyti ilgalaikio materialiojo turto racionalumo analizę, naudojant rodiklių sistemą:

Turto būklės analizės rodikliai	Turto naudojimo analizės rodikliai		Skaiciavimo periodiškumas, metais
	Pagrindiniai bendrieji rodikliai	Specialieji rodikliai	
Atnaujinimo koef. = Įsigytų ilgalaikio materialiojo turto elementų vertė / Ilgalaikio materialiojo turto vertė metų pabaigoje	Ilgalaikio materialiojo turto grąža = Bendroji produkcija / Ilgalaikis materialus turtas	Ekstensyvaus naudojimo koef. = Faktiškai dirbtos mašinų valandos / Planinis darbo laiko fondas (val.)	1
Nurašymo (likvidavimo) koef. = Nurašyti (likv.) ilgalaikio materialiojo turto elementai / Ilgalaikio materialiojo turto vertė metų pradžioje	Ilgalaikio materialiojo turto imlumas = Ilgalaikis materialus turtas / Bendroji produkcija	Intensyvaus naudojimo koef. = Faktiškai pasiektas darbo našumas (išdirbis) / Planinis darbo našumas (išdirbis)	1
Nusidėvėjimo koef. = Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma / Turto vertė	Aprūpinimo ilgalaikiu materialiuoju turto rodiklis = Vidutinis ilgalaikis turtas / Darbininkų skaičius didžiausioje pamainoje	Integralinis koef. = Intensyvus koef. * Ekstensyvus koef.	1
Tinkamumo koef. = 1 — Nusidėvėjimo koeficientas			1

- Kadangi įmonė veikia pelningai, jai rekomenduojame, reinvestuojant lėšas, periodiškai atnaujinti gamybinį inventorių, nes gauti ilgalaikio materialiojo turto atnaujinimo rodikliai indikuoja blogėjančią situaciją vertinant šiuo požiūriu.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. "Andersen" specialiai "AAM aktualijoms". *Įmonės ilgalaikio materialiojo perkainojimas // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 2001, Nr. 33 (177). P. 6-7.
2. Adomaitienė, G., Stasiūnienė J., Vilionytė I. (2001). Apskaitos procesas ir jo organizavimas. Kaunas: Technologija.
3. Ališauskienė – Paulavičienė, J., Bagdzevičiūtė, A., Bajoriūnaitė, B., Būdvydienė, B., Deveikis, G., Greimienė, J., Jagminas, V., Juškauskas, G., Kačinskas, G., Kerėžienė, D., Kažukauskienė, D., Markevičienė, V., Navikienė, J., Petrauskaitė, U., Petrauskienė, D., Ribinskienė, G., Švelginienė, L., Zakalskienė, R. (2005). Mokesčių vadovas: schemas ir pavyzdžiai. Vilnius: UAB „Pačiolis“.
4. Ališauskienė – Paulavičienė, J., Bagdzevičiūtė, A., Bajoriūnaitė, b., Būdvydienė, B., Deveikis, G., Greimienė, J., Jagminas, V., Juškauskas, G., Kačinskas, G., Kerėžienė, D., Kažukauskienė, D., Markevičienė, V., Navikienė, J., Petrauskaitė, U., Petrauskienė, D., Ribinskienė, G., Švelginienė L., Zakalskienė, R. (2005). Buhalterinės apskaitos vadovas: schemas ir pavyzdžiai. Vilnius: UAB „Pačiolis“.
5. Block, S. B. (1992). *Foundation of Financial Management*. Boston: Irwin.
6. Buhalterio žinynas. Vilnius: Pačiolis, 2000.
7. Buškevičiūtė, E., Mačerinskienė, I. (1999). *Finansų analizė*. Kaunas: Technologija.
8. Cunningham, B. M., Nikolai, L. A., Bazely, J. D. (2000). *Accounting Informatikon for Business Decisions*. USA: Harcourt.
9. Černius, G. (2004). *Verslo apskaitos standartų praktinis taikymas // Seminaro medžiaga*. Vilnius: Mokesčių srautas.
10. Dauderis, H. (1994). *Kaip pasirinkti sprendimą // Finansų apskaita*. Antras tomas. Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 395 p.
11. *Dėl ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo ekonominių normatyvų patvirtinimo*. LR ūkio ministro ir LR finansų ministro bendras 1999 gruodžio 24 d. įsakymas Nr. 428/301 // Valstybės Žinios. 2000 Nr. 1-17.
12. *Dėl ilgalaikio materialiojo turto indeksavimo*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 rugpjūčio 29 d. nutarimas Nr. 1160 // Valstybės žinios. 1995, Nr 73-1710.
13. *Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo ir jo remonto darbų apskaitos tvarkos patvirtinimo*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 30 d. nutarimas Nr. 955 // Valstybės žinios. 1998, Nr. 69-2011.
14. *Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo ir jo remonto darbų apskaitos tvarkos patvirtinimo*, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 30 d. nutarimas Nr. 955 // Valstybės žinios. 1998, Nr. 69-2011
15. *Dėl Išsinuomoto ir išnuomoto turto finansinės apskaitos tvarkos patvirtinimo (2000)*. Finansų ministerijos 2000 m. birželio 5 d. įsakymas Nr. 144 // Valstybės žinios. Nr. 48-1102.
16. Deveikis G. (1999). *Ką vadovas turėtų žinoti apie ilgalaikį turtą? // Vadovo pasaulis*. Nr. 5.
17. Hansen, D. (1990). *Managment Accounting*. Boston. p. 317.
18. [http://www.jt.lt/Analitika/A\\_FinAn.asp](http://www.jt.lt/Analitika/A_FinAn.asp)
19. [http://www.jt.lt/Naujienos/P\\_Nau\\_Sav\\_Tur.asp?ID=12536](http://www.jt.lt/Naujienos/P_Nau_Sav_Tur.asp?ID=12536)
20. <http://www1.vks.lt/publikacijos/straipsniai/VBstraipsniai/vb10.htm>
21. Ilgalaikio turto apskaita (1999). *Ilgalaikio materialaus turto įsigijimo bei likvidavimo apskaita // Apskaitos ir*

- mokesčių apžvalga. Nr. 10. P. 6-10.
22. Jagminas, V. (1994). Materialiojo ilgalaikio turto perkainojimo apskaita // Apskaitos apžvalga. Nr. 3. p. 14.
  23. Jančiauskas, S. (1999). *Ilgalaikio turto perkainojimo atvaizdavimas finansinėje apskaitoje ir apmokestinimas* // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Nr. 1. P. 12-16.
  24. Jones, Ch. P. (1992). Introduction to financial Management. Boston: Irwin.
  25. Juškauskas, G., (2003). *Pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai – teisėta pelno mokesčio mažinimo priemonė* // Vadovo pasaulis, Nr. 3.
  26. Kačinskas, G., Černius, G., Cicėnas, V., Deveikis, G., Jagminas, V., Juškauskas, G., Mitkevičius, R., Narušis, V. (2000). Buhalterio žinynas. Vilnius: Pačiolis.
  27. Kazlauskienė, E. (2001). 2001 metų įmonių apskaitos ir analizės konspektas.
  28. Klebanovas, J. (2002). *Ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto nusidėvėjimo (amortizacijos) maksimalūs ekonominiai normatyvai* // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, priedas: Naudinga informacija buhalteriams. Nr. 1. P. 73.
  29. Kvedarienė, A. (2003). Ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka. // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr. 35.
  30. Kvedarienė, A. (2002). *Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų apskaičiavimas pelno mokesčio tikslais* // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Nr. 4. p. 18-26.
  31. Lakis, V. (1995). *Ilgalaikio materialaus turto apskaita vakaruose* // Apskaita ir kontrolė. Nr. 12. p. 16.
  32. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 12. p. 89.
  33. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2003 Nr. VIII-I 835.
  34. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3516.
  35. Lileikienė, A., Tamošiūnas, t., Šaparnis, G. (2004). *Magistro darbo rengimo metodika*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
  36. LR Pelno mokesčio įstatymas (2001). 1 priedas // Valstybės žinios. Nr. 110. P. 42.
  37. Mackevičius, J. (1994). Apskaita. Vilnius: Pačiolis. P. 197.
  38. Mackevičius, J. (1999). Tęstinis priedas - sąsiuvinis // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 6, p. 58-68.
  39. Mackevičius, J., Poškaitė D. (1999). Finansinė analizė. Vilnius: Katalikų pasaulis, p. 631.
  40. Mačernienė, D. Ilgalaikio materialaus turto nurašymas // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1998, Nr. 1. P. 19.
  41. Martišius, S. A., Kėdaitis, V. (2003). Statistika 2 : Statistikos išvados ir sprendimai. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
  42. Martišius, S. A., Kėdaitis, V. (2004). Statistika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
  43. Martišius, S. A., Vaičiūnas, G. P. (2001). Taikomoji statistika ekonomistams ir vadybininkams. Šiauliai: ŠU leidykla.
  44. Mokesčių srautas (2004). Verslo apskaitos standartai.
  45. Needles, B. E., Anderson H., Caldwell J. Principles of Financial Accounting. Fifth Edition. -Boston, 1993.
  46. Pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimai (2005). Vilnius: UAB „Apskaita“.
  47. Petrauskienė, B. (2005). *Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas* // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. Nr. 349.
  48. Petrauskienė, B. (2005). *Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas* // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.

Nr. 13.

49. Stačiokas, R., Jefimovas, B. (2005). Turto apskaita įmonėje. Kaunas. p. 72.
50. Stončiuvienė, N., Tilvikaitė, N. (2002). *Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitos tobulinimas // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Kaunas.
51. Tarptautiniai apskaitos standartai. Vilnius: Baltijos kopija, 2000. p. 1265.
52. Tilvikaitė, N. (2001). *Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas ir problemos // Tiltai*. Humanitariniai ir socialiniai mokslai. Nr. 1. p. 93-98.
53. UAB "Flamega" 2000 -2004 metų veiklos ataskaita - prospektas.
54. Valužis, K. (2001). Apskaitos problemos. Vilnius: Viltis.
55. Valužis, K. (2000). Apskaitos metodika. Vilnius: Viltis.
56. Valužis, K., Palubinskienė, S. (2005). Apskaitos politika. Kaunas.
57. Zakalskienė, R. (2002). *Pirma paruošk, paskui naudok (kas žinotina įsigijus ilgalaikį turtą) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 5. p. 17-21.
58. Zibalienė, N. (1999). *Operacijų su ilgalaikiu materialiuoju turtu apskaita ir apmokestinimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 10. p. 4-14.
59. Zibalienė, N. (2002). *Po remonto – brangesnis // Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Nr. 5, p. 38.
60. Žasinaitė, J. (2004). *Ilgalaikio materialiojo turto analizė UAB „Hidralteka“ pavyzdžiu // Magistro darbas*. Šiauliai.
61. Žieminė, B. (2003). *Ilgalaikio turto eksploatavimo ir likvidavimo apskaita ir ypatumai // Apskaita ir mokesčiai*. Nr. 1. p. 21-26.