

**VILNIAUS UNIVERSITETAS  
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

Apskaita, finansai ir bankininkystė  
Kodas 62404S102

**IGNĖ SEVERINAITĖ**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**TURTO ĮVERTINIMAS SMULKIŲ ĮMONIŲ APSKAITOJE**

Kaunas 2010

**VILNIAUS UNIVERSITETAS  
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

**IGNĖ SEVERINAITĖ**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**TURTO ĮVERTINIMAS SMULKIŲ ĮMONIŲ APSKAITOJE**

Darbo vadovas \_\_\_\_\_  
(parašas)

Doc. dr. Kristina Rudžionienė  
(darbo vadovo mokslo laipsnis,  
mokslo pedagoginis vardas,  
vardas ir pavardė)

Magistrantas \_\_\_\_\_  
(parašas)

Darbo įteikimo data: 2010-05-17

Registracijos Nr. \_\_\_\_\_

Kaunas 2010

## TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS .....	4
LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS .....	5
ĮVADAS.....	6
1. TURTO ĮVERTINIMAS APSKAITOJE.....	8
1.1. Turto įvertinimo sampratos analizė.....	8
1.2. Turto įvertinimo būdai apskaitoje pagal VAS.....	15
1.3. VAS siūlomų turto įvertinimo būdų palyginimas su TFAS siūlomais.....	23
2. REALIOS TURTO VERTĖS PAIEŠKOS SMULKIOJE ĮMONĖJE .....	26
2.1. Atliekamo tyrimo tikslas ir priemonės .....	26
2.2. Turto verčių sąvokų paininga VAS .....	28
2.3. Turto vertinimas rinkos kaina .....	44
3. TURTO ĮVERTINIMO BŪDŲ PRAKTIŠKAI NAUDOJAMŲ APSKAITOJE ANALIZĖ .....	47
3.1. Įmonėse praktiškai atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumai .....	47
3.2. Buhalterių požiūris apie įmonės turto įvertinimą apskaitoje.....	54
IŠVADOS.....	57
PASIŪLYMAI .....	59
SANTRAUKA .....	60
SUMMARY .....	61
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	62
PRIEDAS .....	67

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

AB – Akcinė Bendrovė

ES – Europos Sąjunga

GGRV – Grynoji Galimo Realizavimo Vertė

GGPK - Grynoji Galimo Pardavimo Kaina

IĮ – Individuali Įmonė

IMT - Ilgalaikis Materialusis turtas

INT – Ilgalaikis Nematerialusis turtas

LR – Lietuvos Respublika

PMĮ – Pelno Mokesčio Įstatymas

PVM – Pridėtinės Vertės Mokestis

TFAS – Tarptautiniai Finansinės Apskaitos Standartai

UAB – Uždaroji Akcinė Bendrovė

VAS – Verslo Apskaitos Standartai

ŽŪB – Žemės Ūkio Bendrovė

# LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

## Lentelės

1 lentelė Turto įvertinimo būdai balanse.....	23
2 lentelė VAS siūlomų turto įvertinimo būdų palyginimas su TFAS siūlomais.....	24
3 lentelė Veikiančių ūkio subjektų skaičius 2010 m. sausio 1d. Lietuvoje ir Marijampolės apskrityje .	27
4 lentelė Tikrosios vertės teigiami ir neigiami bruožai .....	34
5 lentelė Ilgalaikio materialiojo turto vertinimo metodų sąvokų painiava.....	35
6 lentelė Ilgalaikio nematerialiojo turto vertinimo metodai 1 ir 13 VAS .....	38
7 lentelė Finansinio turto vertinimo metodai .....	39
8 lentelė Finansinio turto vertinimo metodai 1 ir 18 VAS.....	41
9 lentelė Atsargų įvertinimo metodai 1 ir 9 VAS.....	43

## Paveikslai

1 pav. Turto įvertinimo būdai.....	16
2 pav. Tikrosios vertės nustatymo metodų hierarchija.....	17
3 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.....	30
4 pav. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos sandara .....	32
5 pav. Turto vertinimo kainos, Lt.....	44
3 pav. Respondentai pagal įmonės formą.....	47
7 pav. Respondentai pagal įmonės dydį .....	48
8 pav. Respondentai pagal įmonės veiklos specifiką .....	48
9 pav. Įmonės turto įvertinimo apskaitoje tikslas.....	49
10 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant ilgalaikį nematerialųjį turta.....	50
11 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant ilgalaikį materialųjį turta.....	50
12 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant finansinį turta, laikomą pardavimui .....	51
13 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant atsargas .....	52
14 pav. Turto įvertinimo būdai praktiškai nenaudojami įmonių apskaitoje.....	52
15 pav. Įmonės turto vertė apskaitoje apibūdinama .....	54
16 pav. Įmonės turto įvertinimą turi atlikti .....	55
17 pav. Dabartinės turto įvertinimo tvarkos apskaitoje įvertinimas.....	55

## ĮVADAS

**Temos aktualumas.** Teisės aktuose vis labiau akcentuojamas tikro ir teisingo vaizdo atspindėjimas finansinėse ataskaitose įpareigoja įmones kuo tiksliau pateikti finansinių ataskaitų elementus. Turto straipsnių teisingas įvertinimas ypač svarbus investuotojams bei bankams, teikiantiems klientams kreditus. Be to, kiek įmanoma realesnės turto vertės reikalauja ir pagrindiniai apskaitos principai – finansinė informacija vartotojams turi būti pateikta kiek įmanoma realesnė. Netiksliai įvertinus turta, pasekmės gali būti jaučiamos kelis laikotarpius, priklausomai nuo to, kokia verte įkainosime turta, priklausys ne tik ataskaitinio, bet ir vėlesnių laikotarpių balanso struktūra, nusidėvėjimo sąnaudų dydis, mokesčiai, kurie nelabai pripažįsta įvertinimo pasekmes. Todėl svarbu įmonei pasirinkti tokį įvertinimo būdą, kad apskaitoje būtų atspindimas tikras turto vaizdas ir tas vertinimo būdas būtų įmonei tinkamiausias.

Kaip teigiama 1 VAS, įvertinimas – nustatymo procesas, kurio metu ūkinės operacijos, ūkiniai įvykiai ir faktai įrašomi į apskaitos registrus tam tikra pinigų suma ir apibendrinami finansinėje atskaitomybėje. Apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje gali būti taikomi įvairūs įmonės turto įvertinimo būdai ir jų deriniai. Galbūt turto įvertinimo būdų taikymas turėtų priklausyti nuo to, kokio dydžio yra įmonė: ar smulki (mikroįmonės ir mažos įmonės), ar vidutinio dydžio, ar stambi. Todėl šiame darbe yra sprendžiama mokslinė problema – kaip turi būti įvertinamas turtas smulkių įmonių apskaitoje, kad finansinėse ataskaitose būtų atspindėtas tikras ir teisingas vaizdas.

Lietuvoje įvertinant turta apskaitoje kyla problemų, susijusių su to paties turto sąvokų, turto įvertinimo metodų skirtingais apibrėžimais skirtinguose VAS ir LR įstatymuose, turto verčių sąvokų painiava, konkrečiai nėra parašyta, kur ir kaip turto vertinimo būdus taikyti. Be to, šalia pagrindinių 7 turto vertinimo metodų aprašytų 1 VAS, kituose standartuose aprašyta ir daugiau metodų, todėl tampa neaišku, kurį metodą taikyti.

Lietuvos autoriai: A. Arnašiūtė (2006) rašė tik apie ilgalaikio materialiojo turto įvertinimą; V. Bagdžiūnienė (2007) ir B. Bajoriūnaitė (2006) analizavo tikrosios vertės būdą; V. Mickytė (2008) tyrė turto įvertinimo tarptautinį ir nacionalinį reglamentavimą; K. Rudžionienė (2008) analizavo finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus Lietuvoje, įvertinimo būdų naudojimą praktikoje bei sąvokos „tikras ir teisingas vaizdas“ reikšmę; E. Šaltytė (2007) rašė apie atsargų įvertinimą grynąja galimo realizavimo verte. Užsienio autoriai (R. Walker, S. Jones, 2003; G. Staubus, 2004; M. Olbrich, G. Broesel, 2009 ir kt.) rašė apie turto įvertinimo problemas bei tikslus. Tačiau svarstoma problema yra mažai aptarta literatūroje. Yra straipsnių, kuriuose analizuojami turto įvertinimo būdai apskaitoje, tačiau dažniausiai tai yra vieno kažkurio būdo analizė, taip pat nėra atliktų tyrimų, kurie parodytų,

kokius turto įvertinimo būdus įmonės taiko praktiškai, ir kokie būdai turi būti taikomi smulkiose įmonėse.

Tyrimo **objektas** – turto įvertinimo būdai apskaitoje.

Šio darbo **tikslas** - išanalizavus turto įvertinimo būdus apskaitoje, nustatyti, kuris turto vertinimo būdas yra populiariausias ir tinkamiausias konkrečiai turto grupei smulkioje įmonėje, bei pateikti pasiūlymus, kurie patobulintų dabartinę įmonės turto įvertinimo apskaitoje tvarką.

Šiam tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi **uždaviniai**:

- išnagrinėti vertinimo sampratą, svarbiausius turto vertinimo tikslus ir problemas;
- palyginti turto įvertinimo būdus apskaitoje pagal VAS ir TFAS;
- ištirti VAS pateikiamų turto verčių nuoseklumą, kas padės sudaryti anketą;
- palyginti VAS siūlomus ir praktiškai naudojamus turto įvertinimo būdus Lietuvos smulkiose įmonėse bei nustatyti buhalterių požiūrį apie įvertinimą šiose įmonėse.

**Tyrimo metodai.** Atliekant teorinius ir analitinius tyrimus, naudota mokslinės literatūros turto įvertinimo būdų apskaitoje tema analizė (sintezė, abstrahavimas, sisteminimas, klasifikacija). Taip pat atlikta anketinė apklausa, kurios metu gauta informacija apie įmonėse praktiškai atliekamą turto įvertinimą apskaitoje. Šis darbas rašomas analizuojant spausdintinius ir internetinius literatūros šaltinius: knygas, LR įstatymus, verslo apskaitos standartus ir jų metodines rekomendacijas, taip pat straipsnius.

**Darbo struktūra.** Šį darbą sudaro trys dalys. Teorinėje dalyje aptariamas turto vertinimas, tikslai, kurių siekia turto vertinimas, ir problemos, su kuriomis susiduriama renkantis tinkamą turto įvertinimo būdą, bei analizuojami turto vertinimo būdai taikomi Lietuvos įmonių apskaitoje, kurie palyginti su TFAS siūlomais. Antroje dalyje analizuojama turto verčių sąvokų painiava skirtinguose VAS bei turto vertinimas rinkos kaina. O rezultatų dalyje palyginti praktiškai naudojami įmonių turto įvertinimo apskaitoje būdai su VAS siūlomais, bei pateiktas buhalterių požiūris apie įmonės turto įvertinimą apskaitoje.

Darbo apimtis -59 puslapiai, pateiktos 9 lentelės, 17 paveikslų, pateikiamas 1 priedas. Panaudota 44 literatūros šaltiniai.

# 1. TURTO ĮVERTINIMAS APSKAITOJE

Vienas pagrindinių turto apskaitos klausimų yra turto įkainojimas. Pasitaikančios klaidos ir netikslumai turto įkainojime gali ne tik iškraipyti apskaitinę informaciją, bet ir žymiai pakeisti finansinės atskaitomybės esmę.

## 1.1. Turto įvertinimo sampratos analizė

Turto vertinimas – nešališkas turto vertės apskaičiavimas, apimantis vertinamo turto aprašymą, vertintojo nuomonę apie turto būklę, jo tinkamumą naudoti bei tikėtiną piniginę vertę rinkoje (LR Vyriausybės nutarimas dėl turto vertinimo metodikos, 1996, 2.7 punktas). Ši išvada gali būti žodinė konsultacija, rašytinė nuomonė arba įprasta rašytinė vertinimo ataskaita.

1-ajame VAS, įvertinimas apibūdinamas kaip vertės, kuria finansinių ataskaitų elementai pateikiami finansinėje atskaitomybėje, nustatymo procesas. Siekiant pagrindinio finansinės apskaitos tikslo - finansinėje atskaitomybėje pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, bene svarbiausias yra įvertinimo būdų pasirinkimas, kuris labiausiai ir nulemia finansinių ataskaitų elementų dydį. Finansinių ataskaitų vartotojai turi būti įsitikinę, kad jie susidarys realų, maksimaliai tikrąją padėtį atspindintį vaizdą apie įmonę ir joje vykstančius procesus.

Tačiau iki šiol neiškiu, ką tiksliai reiškia principas, – tikras ir teisingas vaizdas - kuris paplitęs ES šalyse. Kaip teigia K. Rudžionienė (2008c, p. 128), Lietuvos teises aktuose „tikro ir teisingo vaizdo" principo formuluotė nėra vartojama. Paprastai sutariama, jog šis finansinių ataskaitų tikslas pasiekiamas, jeigu įmonės apskaita atitinka galiojančių teisės aktų reikalavimams, o ataskaitose pateikiamas kaip įmanoma objektyvus ir neutralus vertinimas. „Tikras ir teisingas vaizdas“ siejamas su tikslumu, iškreipimų (klaidų) nebuvimu bei apskaitos informacijos atitikimu realiai to įvykio ar sandorio ekonominiai prasmei. Galima teigti, kad informacija finansinėse ataskaitose laikoma tikra ir teisinga, jei ji yra neutrali ir objektyvi, t. y. „tikro ir teisingo vaizdo" principo laikymąsi užtikrina kokybinės ataskaitų savybės bei apskaitos politikos atitikimas apskaitos standartams. V. Daubarienė; K. Rudžionienė (2008) mano, kad reikalavimas atspindėti tikrą ir teisingą įmonės būklę— greičiau reglamentuotas idealas, kurio turėtų siekti kiekvienas apskaitininkas.

Finansinės įmonių atskaitos, remiantis tikros ir teisingos būklės atspindėjimo principu, teikia objektyvią informaciją, susijusią su įmonių esmine verte. Verslo vertinimo specialistai vertę dažniausiai apibrėžia kaip „teisingą rinkos kainą“, kuri apibūdinama kaip pinigų arba jų ekvivalentų suma, nustatyta tarp hipotetinio pardavėjo ir pirkėjo, kai abiejų šalių žinios apie visus susijusius faktus



yra vienodos ir nei viena iš jų nėra verčiama sudaryti sandorį. Vienas artimiausių tokios vertės apibrėžimų apskaitoje yra tikroji arba perkainota vertė. Tačiau apskaitoje naudojama ir daugiau vertinimo metodų, kurie gali tiksliau nustatyti tikrąją vertę, todėl vertinimo metodo pasirinkimas dažnai vadinamas „finansų menu“: įvairiais metodais gaunami skirtingi rezultatai, o tai pakoreguoja skaičius, nes pasirenkant bet kurį iš vertinimo metodų, reikia daryti daugybę prielaidų ir atlikti daugybę apskaitinių įvertinimų (V. Daubarienė; K. Rudžionienė, 2008, p. 21).

LR Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas (2003) teigia, kad turto vertinimas reikalingas daugeliu atveju, bet apskaitos srityje, reikalingas tais atvejais, kai turtas įrašomas į finansinės apskaitos dokumentus. Taikomi šie turto vertinimo metodai arba jų deriniai:

1) lyginamosios vertės (pardavimo kainos analogų) metodas, kurio esmė yra palyginimas, t. y. turto rinkos vertė nustatoma palyginus analogiškų objektų faktinių sandorių kainas, kartu atsižvelgiant į nedidelius vertinamo turto bei jo analogo skirtumus.

Pagal šį metodą nustatoma **rinkos vertė** - apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį sandorį tarp norinčių turtą parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų po šio turto tinkamo pateikimo į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų.

2) atkuriamosios vertės (kaštų) metodas, kurio pagrindas yra skaičiavimai, kiek kainuotų atkurti esamos fizinės būklės ir esamų eksploatacinių bei naudingumo savybių objektus pagal vertinimo metu taikomas darbų technologijas bei kainas.

**Atkuriamoji vertė** - apskaičiuota pinigų suma (kaštai), kurios reikėtų tokių pat fizinių ir eksploatacinių savybių objektui sukurti, pagaminti arba pastatyti (įrengti).

3) naudojimo pajamų vertės (pajamų kapitalizavimo arba pinigų srautų diskonto) metodas, kai turtas vertinamas ne kaip įvairaus turto suma, bet kaip verslo objektas, duodantis pelną. Šis metodas taikomas tada, kai tikimasi, kad vertinamo turto naudojimo vertė objektyviausiai parodys turto vertę rinkoje.

Pagal šį metodą nustatoma **naudojimo vertė** - apskaičiuota pinigų suma, išreiškianti turto ekonominį naudingumą (turto teikiamą ekonominę naudą).

4) ypatingosios vertės metodas - unikalioms meno ir istorijos vertybėms, juvelyriniams ir antikvariniams dirbiniams, įvairioms kolekcijoms įvertinti (vertinama pagal specialias šio turto vertinimo technologijas);

5) kiti LR Vyriausybės aprobuoti ir tarptautinėje praktikoje pripažinti metodai.

Pagal LR Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą (2003) turto vertinimas tikrąja verte, kuri gali būti skaičiuojamas 4 skirtingais metodais ir nustatomos skirtingos vertės (rinkos, atkuriamoji,

naudojimo). Apie atkuriamąją vertę 1 VAS nėra kalbama, o rašoma tik apie tikrąją arba rinkos ir naudojimo vertes. Taigi, pagal LR Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą, siūlomi turto vertinimo būdai skiriasi nuo tų, kurie aprašyti VAS. Įstatyme rašoma tik apie turto vertinimą tikrąja ir naudojimo vertėmis, o VAS turto vertinimo būdų yra žymiai daugiau.

Pagal 1 – ajį VAS iš viso galima turtą vertinti 7 būdais: įsigijimo savikaina, tikrąja verte, grynąja galimo realizavimo verte, grynąja galimo pardavimo kaina, dabartine verte, naudojimo verte ir amortizuota savikaina. Todėl, Rudžionienės nuomone (2008b, p. 5), pasirinkdama įvertinimo būdų taikymo finansinėje apskaitoje taisyklės įmonė ne tik turėtų atsižvelgti į šių būdų privalumus ir trūkumus, jų naudojimo sunkumus, bet svarbiausias kriterijus pasirenkant vieną būdą ar jų derinį, turėtų išlikti pagrindinis finansinės atskaitomybės tikslas - tai, kad pritaikius vieną ar kitą įvertinimo būdą tikrai ir teisingai finansinėse ataskaitose būtų atspindėta įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai.

Kaip teigia K. Rudžionienė (2008b, p. 5), daugiausiai įvertinimo būdų taikoma būtent turto apskaitoje.

Tokia situacija, kai apskaitoje nėra konceptualios, t.y. tarpusavyje susijusių tikslų ir principų, sistemos, turto vertinimo būdai ir jų taikymas apskaitoje skleidžia painiavą ir neaiškumą, todėl įvertinant turtą iškyla daugybė problemų.

Klausimas „Koks įvertinimo būdas yra tinkamas apskaitoje?“ pirmą kartą buvo iškeltas 1972 metais, nes 1971 metais JAV buvo suformuotas Trueblood komitetas, kuris pradėjo kurti standartą, atitinkantį konceptualiąją sistemą. Iškeltas klausimas dažnai vėl analizuojamas — bet iki šiol neišspręstas. Todėl siekiant atsakyti į šį klausimą, toliau darbe aptarta konkrečių turto vertinimo būdų problematika.

Kadangi Lietuvoje kol kas nėra vieningos, nuoseklios ir logiškos apskaitos sistemos, todėl ir įvertinant turtą apskaitoje kyla problemų, susijusių su to paties turto sąvokų, turto įvertinimo metodų skirtingais apibrėžimais skirtinguose VAS ir LR įstatymuose, turto verčių sąvokų painiava. Konkrečiai nėra parašyta, kur ir kaip turto vertinimo būdus taikyti. Be to, šalia pagrindinių 7 turto vertinimo metodų aprašytų 1 VAS, LR Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme aprašyta ir daugiau metodų, todėl tampa neaišku, kurį metodą taikyti. Galbūt turto įvertinimo būdų taikymas turėtų priklausyti nuo to, kokio dydžio yra įmonė: ar smulki (mikroįmonės ir mažos įmonės), ar vidutinio dydžio, ar stambi.

Turtas apskaitoje registruojamas jo įsigijimo savikaina, vėliau jo vertė laipsniškai mažinama turtą nudėvint, o kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dar patikslinama, ar jo vertė nesumažėjo, ir jei sumažėjo, turtas dar ir nuvertinamas. Padidinti įsigijimo savikainos būdu (jeigu tokį metodą pasirinko įmonės vadovybė) apskaitomo turto vertę draudžiama, nors, pavyzdžiui, dėl nekilnojamam

turtui būdingo nuolatinio jo vertės augimo (iš dalies dėl pinigų nuvertėjimo) ilgainiui balanse rodoma jo likutinė vertė gali labai skirtis nuo jo realios vertės. Pavyzdžiui, garsioji Manheteno sala Niujorke prieš kelis šimtus metų su indėnais buvo išmainyta į 25 dolerių vertės peilių rinkinį. Kokia yra dabartinė jos vertė, ekspertai nedrįsta prognozuoti (Kalčinskas, 2007, p. 478).

Beje, pasitaiko paradoksalių atvejų, kai apskaitoje atspindimas visiškai nudėvėtas ilgalaikis turtas dar gali būti naudojamas kartais net ilgus metus. Dažniausiai turto nudėvėtina vertė būna tokia nedidelė, kad skaičiuoti nusidėvėjimą metų metais nebetikslinga (įmonės veiklos sąnaudos dėl to faktiškai nepasikeisų, o iš buhalterijų toks skaičiavimas reikalautų daug darbo), todėl visa likusi nenudėvėta turto vertė toliau nebenudėvima, bet visa nurašoma į vienerių metų sąnaudas, nors turtas dar bus naudojamas ateityje. Tačiau jeigu jis visas nurašytas (iki simbolinės 1 Lt. vertės), nebeaišku, kaip jį atspindėti apskaitoje, be to, jei toks turtas būtų pavogtas, tai apskaitoje turto vertė mažai pasikeistų, o pavogtas turtas būtų nurašytas, nors galbūt jis įmonei yra labai naudingas ir reikalingas. Todėl autorės nuomone, įsigijimo savikainos būdas galbūt ir yra paprastas ir gana pigus metodas, lyginant su kitais, ir įmonės vadovybė bei buhalteriai noriai jį naudoja, tačiau šis būdas dažnai neatspindi tikro ir teisingo vaizdo įmonės finansinėse ataskaitose.

Turtą apskaitant perkainota verte, įprastu būdu skaičiuojamas jo nusidėvėjimas, tačiau to turto vertė turi būti periodiškai peržiūrima, nustatant jo tikrąją vertę. G. Kalčinskas (2007, p. 478) akcentuoja, kad turtas privalo būti įkainotas ne finansinės atskaitomybės parengimo momentu nusistovėjusiomis rinkos kainomis, bet įvertinus to turto būsimą naudą įmonei. Taigi, nustatant perkainojamo turto tikrąją vertę, to turto rinkos kaina yra tik vienas iš įtaką darančių elementų. Būtina atsižvelgti ir į kitas aplinkybes. Todėl tikrąją turto vertę gali nustatyti turto vertintojai arba kvalifikuoti įmonės darbuotojai, kiti ekspertai, atlikdami specialius apskaičiavimus. Nustačius turto tikrąją vertę, atitinkamai koreguojama turto likutinė (nenudėvėtoji) vertė – ji didinama arba mažinama. Turto perkainojimo periodiškumą nustato įmonės vadovai, tačiau ilgalaikio materialiojo turto apskaitą reglamentuojančiuose aktuose reikalaujama, kad turtas turi būti perkainojamas ne rečiau kaip kas penkeri metai.

Kitą kartą turtą vėl perkainojus, apskaitoje dar kartą koreguojama jo vertė, vėl tikslinant nusidėvėjimo sumas. Perkainojant turto vertė gali ne tik didėti, bet ir mažėti. Tarkime, kylant ekonomikai, steigiantis naujoms įmonėms, mieste pradeda trūkti šiuolaikiškų biuro patalpų, dėl to biuro pastatų ir atskirų patalpų vertė nuolat auga. Toks augimas gali tęstis keletą metų ar net dešimtmetį, bet anksčiau ar vėliau paklausa bus patenkinta ar net viršyta, ir patalpų kainos pradės kristi. Gali būti ir taip, kad konkretaus pastato vertė sumažėja vien dėl to, jog šalia jo pastatomas dar modernesnis biurų

pastatas, o gal kalėjimas. Taigi, jeigu turto reali vertė sumažėja, dar kartą jį perkainoję, turėsime apskaitoje registruoti mažesnę vertę.

V. Mickytės (2008, p. 2) nuomone, turto vertinimas tikrąja verte turi ir privalumų, ir trūkumų. Privalumas būtų tai, kad turtą įvertinus tikrąja verte finansinėje atskaitomybėje atspindima realesnė įmonės finansinė būklė, kuri teisingiau atspindi to turto galimybę ateityje uždirbti pajamas, tačiau trūkumas būtų tai, kad nustatyti patikimai tikrąją vertę yra nelengva, ypač kai tam turtui nėra aktyviosios rinkos.

Autorės nuomone, turto vertinimas tikrąja verte smulkioms įmonėms gali būti nepriimtinas, nes norint įvertinti turtą tikrąja verte tenka samdyti turto vertintojus, kurių paslaugos nėra pigios, o ir tikslas – tik akcininkams pateikti tikslesnę informaciją.

E. Šaltytė (2007) įvertinant atsargas išskiria tokią problemą, kad grynąją galimo realizavimo vertę bandoma skaičiuoti net tais atvejais, kai atsargos neatrodo nuvertėjusios. Atsargos apskaitoje užpajamuojamos įsigijimo savikaina – verte, už kurią jos buvo nupirktos. Tačiau, jeigu atsargos kurią laiką nėra sunaudojamos ar perparduodamos, gali pasikeisti rinkos sąlygos, atsargos gali prarasti savo naudingąsias savybes, ir dėl to jos gali prarasti savo vertę. Reikalavimas metų pabaigoje atsargas įvertinti įsigijimo savikaina arba grynąją galimo realizavimo vertę, jeigu pastaroji mažesnė, nereiškia, kad kiekvieno laikotarpio pabaigoje būtina nustatyti visų atsargų galimas realizavimo vertes ir jas lyginti su įsigijimo savikainomis. Jeigu atsargos akivaizdžiai nuvertėjusios, toks palyginimas beprasmis, nes grynąji galimo realizavimo vertė visada bus didesnė ar lygi įsigijimo savikainai. Be to, grynosios galimo realizavimo vertės nustatymas yra prognozė, subjektyvus vertinimas. Todėl juo vadovautis reikėtų tik turint aiškius atsargų nuvertėjimo požymius. Pavyzdžiui, dėl technologijų kaitos, naujos mados, pasikeitusių vartotojų poreikių ar ilgo saugojimo, atsargos yra pasenusios, dėl blogų laikymo sąlygų, pasibaigusio galiojimo termino ar kitų priežasčių, netinkamos naudoti ir pan. Tokią turimų atsargų peržvalgą geriausiai atlikti metinės inventORIZACIJOS metu.

Autorės nuomone, renkantis konkretaus turto įvertinimo būdus, svarbiausia nuspręsti, kuris iš galimų įvertinimo būdų yra pats priimtinausias įmonei tuo metu, pavyzdžiui, kalbant apie prekes, skirtas perparduoti. Esant rinkos nuosmukiui – ekonominei krizei sumažėja prekių paklausa, jų pardavimo kaina krenta, todėl įvertinant prekių, skirtų perparduoti, vertę apskaitoje šiuo atveju tikriausiai geriau yra taikyti grynosios galimo realizavimo vertės būdą, o ne įsigijimo savikainos būdą, nes norint finansinėse ataskaitose atspindėti tikrą ir teisingą vaizdą, reikia įvertinti šių prekių nuvertėjimo galimybę.

E. Šaltytės (2007) nuomone, jeigu įmonė yra pasirašiusi sutartį dėl prekių pardavimo, tai numatoma pardavimo kaina ir bus sutartyje numatyta kaina. Jeigu įmonė sutarties neturi, tuomet galima

pardavimo kaina įvertinama remiantis tuo metu susiformavusiomis rinkos kainomis. Jas galima nustatyti remiantis analogiškų prekių kainoraščiais arba neseniai vykdytų jų pardavimo sandorių faktinėmis kainomis. Jeigu įmonė dėl dalies prekių yra sudariusi pirkimo–pardavimo sutartį, o dėl kitų – ne, šios prekės vertinamos atskirai.

Prekių grynoji galimo realizavimo vertė gali sumažėti ne tik sumažėjus jų pardavimo kainai, bet ir išaugus jų pardavimo išlaidoms. Nustatant prekių grynąją galimo realizavimo vertę, iš pardavimo kainos reikia atimti numatomas su pardavimu susijusias išlaidas. Tai prekių gabenimo pirkėjui išlaidos, prekių įpakavimo, ženklinimo išlaidos, prekių sandėliavimo ir saugojimo išlaidos, komisiniai prekybos tarpininkams ir kitos išlaidos, susijusios su prekių pardavimu.

Turto grynosios galimo pardavimo kainos ir naudojimo vertės būdai yra gana sudėtingai apskaičiuojami (reglamentuoja 23 VAS), remiantis daugeliu prielaidų, reikalingų skaičiavimams. Šie būdai aktualūs tik toms įmonėms, kurios siekia tikrai ir teisingai atspindėti turto vertę finansinėje atskaitomybėje ir yra audituojamos.

Kalbant apie turto vertinimo apskaitoje problemas yra trys svarbūs aspektai<sup>1</sup>:

1. Naujausių rinkos kainų stebėjimas, iš principo, labiau tenkina finansinių ataskaitų vartotojus negu įsigijimo savikaina įvertintas turtas. Turto vertinimas rinkos kaina, kurioje tas turtas gali būti parduodamas, yra puikus įmonės vertės matavimas.

2. Patikimumas (nešališkumas, objektyvumas, tikslus vertės vaizdavimas finansinių ataskaitų vartotojams) yra svarbus finansinių duomenų vertės kriterijus. Pažymėtina, kad patikimumo kriterijus yra pritaikytas vertinant konkrečią turto rūšį, o ne vertinant visą finansinę ataskaitą bendrai.

3. Adityvumas yra svarbi savybė įvertinant turto vertinimo rezultatus, kurie pridedami ar atimami, o tai reiškia, kad visi matavimai, įtraukti į finansinę atskaitomybę turi vertinti tą patį ekonominį reiškinį ir turi būti išreikšti tuo pačiu matavimo vienetu. Yra prielaida, kad jei įvertinus turtą, jo vertė skiriasi su finansinėje atskaitomybėje randama reikšme (pavyzdžiui, dėl infliacijos). Ši vertė yra laikoma turinti trūkumų, jei nėra reguliavimo tiems skirtumams.

G. J. Staubus mintims, kad tradicinė apskaita turi daug rimtų defektų, pritaria ir V. Bružauskas. Pasak V. Bružausko (2004), siekiant padidinti apskaitos ir atskaitomybės duomenų patikimumą, būtina atsisakyti tradicijos vertinti visus apskaitos objektus tik įsigijimo savikaina, nes toks vertinimas daugeliu atveju yra neobjektyvus. Jo nuomone, reikia gerai įsisavinti ir taikyti pasaulinėje praktikoje

---

<sup>1</sup> STAUBUS George J. (2004) *Two Views of Accounting Measurement*, p. 266-267.

paplitusį įvertinimo tikrąja verte metodą. Jis labai reikalingas formuojantis kapitalui fondų rinkoje, teikiant bankams paskolas ir kitais atvejais.

Taigi turto įvertinimo būdų taikymas praktikoje reikalauja ne tik buhalterių žinių, tikslumo, atitinkamų dokumentų, bet ir turto vertinimo žinių, duomenų iš aktyviųjų rinkų ir kt. Todėl skirtingų specialistų apskaičiuotos turto vertės gali šiek tiek skirtis. Vadinasi, šis procesas gana kūrybiškas.

Turto įvertinimas apskaitoje siekia pateikti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir jos pasikeitimus. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) yra numatyti, kad aprūpintų informacija, kuri padės finansinių ataskaitų vartotojams priimti efektyvius ekonominius sprendimus. Ši tikslą ypač palaiko einamieji ir potencialūs įmonių akcininkai, kurie nori įvertinti, ar įmonė gebės išmokėti dividendus ateityje. Turto tikrosios vertės matavimas yra viena galima priemonė (tarp kelių kitų), pasiekti šį tikslą.

12 – ajame VAS tikroji vertė yra apibrėžta kaip “suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio išsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio išsipareigojimą”. Apskritai tikroji vertė yra turto “išvežimo kaina” arba tiesiog turto pardavimo kaina. Tikroji vertė yra skirta įmonės turto vertės nustatymui. Tikroji vertė apskaitoje siekia suteikti vartotojams finansinių ataskaitų informaciją, kuri yra naujesnė ir kuri daugiau padės priimant sprendimus, nei informacija, gauta apskaitant turto vertę istorine savikaina. Kaip teigia M. Olbrich ir G. Brosel (2009, p. 2), matavimas istorine kaina tiksliai neatspindi turto vertės padidėjimo – pavyzdžiui, turto ar akcijų atveju – visi turto vertės pakeitimai yra visiškai pripažinti finansinėse ataskaitose, suformuluotose su tikrosios vertės apskaitos pagalba.

Tačiau, finansinių ataskaitų tikslas - pateikti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę - yra sumažintas fakto, kad yra didelių skirtumų turto vertės apskaičiavime tarp atitinkamų standartų, todėl, kad kiekvienas standartas turi savo savą specifinę priemonę identifikuoti šią vertę. Šis įvairiarūšiškumas tikrosios vertės apskaitoje yra nenaudingas, atsižvelgiant į šiuos du aspektus (Olbrich M.; Brosel G., 2009, p. 2):

- pirma, įvairiarūšiškumas kuria problemą, kad skirtingų turto rūšių tikrosios vertės skiriasi jų reikšme. Vartotojai turi interpretuoti tikrąsias skirtingų turto grupių vertes skirtingai, priklausomai nuo specifinio panaudoto metodo. Kad pagerintų sulyginamumą turto verčių, vartotojai turi padaryti savus matavimo pakeitimus, bet paprastai tam padaryti trūksta informacijos, kuri yra naudojama tik įmonės viduje;

- antra, didelis kiekis skirtingų požiūrių nustatė skirtingus metodus tikrajai turto vertei apskaičiuoti, o tai didina finansinės atskaitomybės kainą.

Taigi įgyvendinant finansinių ataskaitų tikslą, įmonės finansinės ataskaitos, R. Kanapickienės, K. Rudžionienės, B. Jefimovo (2008, p. 273) nuomone, turi būti parengtos taip, kad jose pateikta informacija būtų galima pasinaudoti priimant sprendimus, pavyzdžiui, įmonės vadovas, analizuodamas įmonės veiklos rezultatus, lygina įmonės kelių laikotarpių finansinėse ataskaitose pateikiamus duomenis; investuotojas, prieš priimdamas sprendimą, ar tikslinga investuoti į pasirinktą įmonę, palygina pasirinktosios ir kelių kitų įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, todėl jis analizuos kelių įmonių finansines ataskaitas. Šie asmenys galės priimti teisingus sprendimus tik tuo atveju, jei finansinėse ataskaitose pateikiama informacija bus objektyvi, neutrali, patikima, išsami, pateikta aiškiai bei suprantamai.

Autorės nuomone, būtent objektyvi, patikima ir aiški informacija pateikta finansinėse ataskaitose ir įgyvendina 1 – ajame VAS suformuluotą finansinių ataskaitų tikslą – patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

Kad įgyvendinti finansinių ataskaitų tikslą, skirtingoms turto rūšims yra rekomenduojama taikyti skirtingus įvertinimo būdus.

## **1.2. Turto įvertinimo būdai apskaitoje pagal VAS**

Įmonė, formuodama savo apskaitos politiką, turi pasirinkti, kokiems turto straipsniams kokius būdus taikys.

Daugumą finansinių ataskaitų elementų įmonės vertina įsigijimo savikaina, tačiau yra tokių finansinių ataskaitų elementų, kuriuos kiti VAS nustato vertinti kitais įvertinimo būdais. Įmonės finansinių ataskaitų elementus privalo vertinti VAS nustatytais įvertinimo būdais, o jeigu tokių įvertinimo būdų nenustatyta, įmonės juos gali pasirinkti pačios.

Finansinių ataskaitų elementai gali būti įvertinami tokiais įvertinimo būdais, kurie aptarti 1 paveiksle.

*Įsigijimo savikainos įvertinimo būdas*, pasak K. Rudžionienės (2008a, p. 57), yra pats populiariausias ir neabejotinai taikomas kiekvienos įmonės apskaitoje ne tik dėl išoriškai susiklosčiusių tradicijų ir jo naudojimo praktikoje, bet ir dėl savo paprastumo. Įsigijimo savikaina dar vadinama istorine kaina. Turto įsigijimo savikaina nustatoma remiantis konkrečiais dokumentais, apskaičiuojama remiantis faktiniais duomenimis, todėl vertinant šiuo būdu nereikia remtis jokiais prielaidomis ir kūrybiškumu bei įvairioms interpretacijoms čia vietos nėra. Įsigijimo metu savikaina dažniausiai atitinka tikrąją turto vertę, tačiau vėliau turto vertė gali keistis.

Jei įmonė pasirenka įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėje atskaitomybėje – įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą. Turto vertė turi būti mažinama tada, kai turto balansinė vertė reikšmingai didesnė už to turto atsiperkamąją vertę. Suma, kuria sumažėjo turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl vertės sumažėjimo (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; 23 VAS „Turto nuvertėjimas“).

Kadangi turto vertė gali kisti, todėl sudarinėjant finansines ataskaitas atsiranda poreikis įsigijimo savikaina įvertintą turtą perkainoti, naudojant kitus įvertinimo būdus.

#### TURTO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ ĮVERTINIMO BŪDAI

Įsigijimo savikaina, kai turtas įvertinamas įsigijimo metu sumokėto atlygio tikrąja verte, o įsipareigojimai – gautina arba mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma, kurią numatoma gauti ar sumokėti esant normalioms verslo sąlygoms.

Tikrąja verte, kai turtas ar įsipareigojimas įvertinami suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Grynąja galimo realizavimo verte, kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas.

Grynąja galimo pardavimo kaina, kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus galimas pardavimo išlaidas.

Dabartine verte, kai turtas įvertinamas dabartine diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų įplaukų suma, kurią, kaip tikimasi, turtas turėtų uždirbti ateityje esant normalioms verslo sąlygoms. Įsipareigojimai įvertinami diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų išmokų suma, kurios prireiks įsipareigojimams įvykdyti esant normalioms verslo sąlygoms.

Naudojimo verte, kai turtas įvertinamas dabartine grynujų būsimųjų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, verte.

Amortizuota savikaina, kai ilgalaikis finansinis turtas įvertinamas įsigijimo savikaina, atėmus atgautą sumos dalį ir to turto nuvertėjimo sumą ir pripažinus sukauptą skirtumo tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją, o ilgalaikis finansinis įsipareigojimas – įsigijimo savikaina, atėmus grąžintą sumos dalį ir pripažinus sukauptą skirtumo tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją.

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“.

#### 1 pav. Turto įvertinimo būdai

Įvertinimas *tikrąja verte* taikomas siekiant apskaitoje parodyti finansinių ataskaitų elementų tikrąją vertę, t.y. sumą, už kurią tarpusavyje nesusijusios, gerai informuotos ir pageidaujančios sudaryti sandorius šalys gali apsikeisti konkrečiu turtu, paslaugomis ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimus.

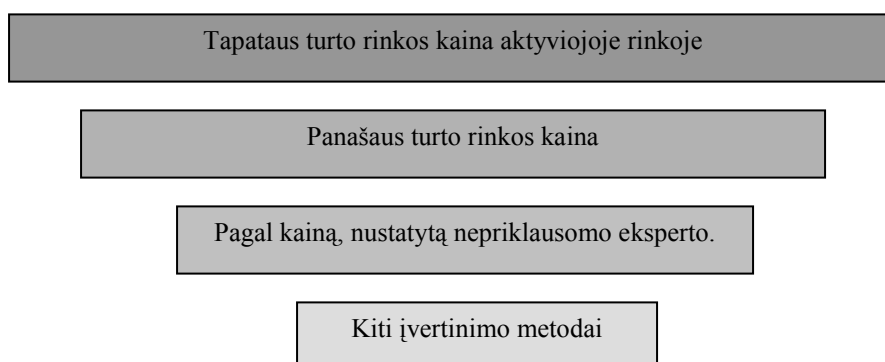


Turto ar įsipareigojimo tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jei jų tikrosios vertės svyravimai nereikšmingi arba jei įvairių vertinimų rezultatų kitimo tikimybė gali būti tiksliai numatyta ir įvertinta.

Jei perkainojamas ilgalaikio materialiojo turto vienetas, turi būti perkainojama ir visa ilgalaikio materialiojo turto grupė, kuriai tas turto vienetas priklauso. Kiekvienas tos grupės objektas perkainojamas atskirai, tačiau visa grupė turi būti perkainota tuo pačiu metu, kad finansinėje atskaitomybėje nebūtų pateikiamos vertės, nustatytos skirtingomis datomis, nes atakaitose pateikiama informacija turi būti palyginama laiko požiūriu. Tačiau nedraudžiama turto grupės vienetus perkainoti ir paeiliui, jeigu perkainojimas bus užbaigtas per trumpą laiką. Pavyzdžiui, jei pakilo teritorinio rajono, kuriame stovi įmonės pastatas, prestižas ir dėl to padidejo pastato rinkos vertė, įmonė perkainoja ne tik šį, bet ir visus kitus turimus pastatus. Perkainojant atsižvelgiama į to paties laikotarpio pastatų rinkos kainas<sup>2</sup>.

Perkainota vertė nustatoma remiantis kvalifikuotų ekspertų išvadomis. Dažniausiai – turto vertintojų pateiktais turto vertinimo aktais, tačiau tai gali būti ir kitų kvalifikuotų specialistų išvados (Kalčinskas, Greimienė, Guptor ir kt., 2006, p. 20).

Užsienio praktikoje, kur balanso straipsnių įvertinimas tikrąja verte taikomas daug seniau, naudojama tikrosios vertės nustatymo metodų hierarchija. Pagal šią hierarchiją (žr. 6 paveikslą) nustatant turto tikrąją vertę, pirmenybė teikiama aukštesnio (pagal hierarchiją) lygio įvertinimo metodams.



Šaltinis: sukurta autorės pagal B. Bajorūnaitė, 2006, *Naujas turto įvertinimo būdas – tikroji vertė* ir 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“ metodines rekomendacijas.

## 2 pav. Tikrosios vertės nustatymo metodų hierarchija

Nustatant turto ar įsipareigojimų tikrąją vertę, reikėtų laikytis šio jos nustatymo būdų eiliškumo<sup>3</sup>:

<sup>2</sup> 12 VAS „Ilgalaikis nematerialusis turtas“; JEFIMOVAS B., 2008, *Apskaitos pagrindai*, p. 244-245.

<sup>3</sup> B. Bajorūnaitė (2006). *Naujas turto įvertinimo būdas – tikroji vertė*.

- **pagal rinkos kainą, paskelbtą aktyviojoje rinkoje.** Pirmiausia patikrinama, ar nėra to turto ar išsipareigojimų aktyviosios rinkos, kurioje galėtų būti skelbiama rinkos kaina. Aktyvioje rinkoje paskelbta rinkos kaina yra geriausias tikrosios vertės įrodymas. Taip dažniausiai nustatoma rinkoje kotiruojamų vertybinių popierių tikroji vertė. Geriausia, jei turtą galima įvertinti remiantis tapataus turto rinkos kaina, t.y. tokio turto, kurio ta pati turto paskirtis, tokios pat fizinės savybės ir techninės charakteristikos, ta pati turto kokybė ir kilmė bei ta pati rinka.

Turtas įvertinamas remiantis tapataus turto aktyviosios rinkos, į kurią įmonė gali laisvai patekti, kaina. Jeigu įmonė gali patekti į kelias skirtingas aktyvias rinkas, vertindama turtą ji turi remtis kaina tos rinkos, kurioje yra palankiausias sąlygos. Lietuvoje skirtingų rinkų beveik nėra. Tiesiog per maža teritorija ir per siaura rinka, kad susidarytų reikšmingų skirtumų skirtinguose miestuose ar apskrityse. Ši nuostata daugiau taikytina tarptautinei prekybai. Pavyzdžiui, naftos produktų skirtingomis rinkomis galėtų būti Roterdamo birža ir Niujorko birža. Tokios rinkos yra laikomos etalonais nustatant rinkos kainas. Palankiausia rinka laikoma ta rinka, kurioje įmonė turtą ketina parduoti.

- **pagal kitų rinkų kainą.** Jei aktyviosios rinkos nėra, patikrinama, ar nėra kitokių rinkų, kuriose yra parduodamas panašus turtas ar išsipareigojimas, vykdomi panašūs sandoriai. Tikroji vertė nustatoma remiantis panašaus turto aktyviosios rinkos, į kurią įmonė gali laisvai patekti, kaina. Panašiu turtu laikomas turtas, galintis atlikti tą pačią funkciją ir patenkinti tuos pačius poreikius. Panašus turtas turi turėti panašias į įmonės vertinamo turto savybes. Pvz., nekilnojamojo turto tikroji vertė gali būti nustatoma pagal tame rajone parduodamų panašių pastatų siūlomą kainą, automobilių – pagal panašių modelių automobilių kainą, skelbiamą masinės informacijos priemonėse, įrangos, įrengimų, transporto priemonių tikroji vertė paprastai yra jų rinkos vertė, kurią gali nustatyti turto ir verslo informacija (katalogais, internetu, spauda ir t. t. ).

Paprastiausias pavyzdys galėtų būti to paties modelio ir komplektacijos kompiuteriai, kuriuose viename įmontuotas kompaktinių plokštelių grotuvas, kitame –ne. Jeigu įmonė gali laisvai įeiti į kelias aktyvias rinkas, kuriose susidariusios skirtingos kainos, turi būti naudojama palankiausias rinkos kaina, t. y. rinkos, kurioje įmonė ketina turtą parduoti, kaina. Panašaus turto rinkos kaina koreguojama, įvertinant kriterijus, kuriais vadovautųsi rinkos dalyviai pirkdami įmonės turimą turtą. Skirtumas tarp vertinamo turto ir panašaus turto turi būti aiškiai nustatomas.

Pavyzdžiui, įmonė savo veikloje naudotą automobilį ketina perkainoti tikrąja verte, o vėliau perleisti. Surasti tapataus automobilio aktyviają rinką yra gana sunku. Automobilis nenaujas, tad jo naudojimo sąlygos ir techninė būklė gali skirtis nuo kitų rinkoje parduodamų automobilių. Todėl įmonė, įvertindama automobilį, gali remtis tik panašių automobilių aktyviosios rinkos kainomis.

Nustatant automobilio tikrąją vertę pirmiausia reikia įvertinti visus veiksnius, kurie daro įtaką automobilio rinkos kainai: jo modelis, amžius (laida), komplektacija, rida, naudojimo intensyvumas, techninė būklė ir kt. Tuomet, remiantis šiais veiksniais, reikia nustatyti panašiausių į įmonės turimą automobilių rinkos kainą. Norint įsitikinti, kad panašių rinkoje esančių automobilių pardavimo kainos atitinka šių automobilių tikrąsias vertes, reikia turėti bent kelių panašių automobilių pirkimo–pardavimo sandorių pavyzdžius. Įmonė nustatė, kad tokias pat savybes turintys, tik naujesni automobiliai rinkoje kainuoja 45000 Lt. Tuomet įmonei reikia įvertinti, kokią įtaką rinkos kainai daro automobilio amžius. Tik įvertinusi amžiaus įtaką įmonė nustatė, kad automobilio tikroji vertė – 35000 Lt. (B. Bajorūnaitė, 2006).

- **pagal kainą, nustatytą nepriklausomo eksperto.** Kaip minėta, tikrosios vertės nustatymo pagrindas – aktyviosios rinkos kaina. Jeigu nei tapataus, nei panašaus turto aktyviosios rinkos nėra, įmonė pati turi įvertinti, kaip elgtųsi pirkėjai ir už kokią kainą jie sutiktų įsigyti turtą, jeigu aktyvioji rinka egzistuotų. Žinoma, šitoks įvertinimo būdas labai sudėtingas, todėl jis praktikoje retai taikomas. Dažniausiai tokiais atvejais samdomi nepriklausomi kvalifikuoti turto vertintojai ir turto tikroji vertė nustatoma remiantis jų išvadomis, pavyzdžiui, žemės, pastatų tikroji vertė reiškiasi jų rinkos verte, kurią dažniausiai nustato kvalifikuoti turto vertintojai.

- **pagal vertinimo metodą.** Kartais įmonės turi unikalų turto, kurio panašaus, o juo labiau tapataus turto aktyviosios rinkos tiesiog nėra. Kai negalima tikrosios vertės nustatyti remiantis tapataus ar panašaus turto aktyviosios rinkos kainomis, taikomi įvairūs kiti įvertinimo metodai. Įvertinimo metodo pasirinkimas kiekvienu atveju yra labai skirtingas ir priklauso nuo turto ir pačios įmonės specifikos, susiklosčiusios padėties ir kt. veiksnių. Todėl negalima pateikti universalus įvertinimo modelio. Įvertinimo metodą kiekviena įmonė turi susikurti pati.

Pagal 1 VAS rekomantacijas, vertinimo metodo tikslas – nustatyti, kokia būtų turto ar įsipareigojimų kaina tikrosios vertės nustatymo dieną, kai sudaromas sandoris tarp nesusijusių šalių esant įprastoms verslo aplinkybėms. Vertinimo metodas apima naujuosius sandorius (jeigu įmanoma) tarp nusimanančių ir nesusijusių šalių, nuorodą į kito, iš esmės panašaus, turto ar įsipareigojimo dabartinę tikrąją vertę, diskontuotų pinigų srautų analizę. Jeigu egzistuoja vertinimo metodas, kurį rinkos dalyviai įprastai naudoja turtui ar įsipareigojimui įkainoti, ir yra įrodyta, kad pagal šį modelį gaunami patikimi kainų iš realių rinkos sandorių įvertinimai, tada reikėtų naudotis šiuo metodu. Įmonė turėtų periodiškai tikrinti vertinimo metodą ir įvertinti jo patikimumą naudodama kainas iš bet kokių stebimų dabartinių rinkos sandorių su panašiu ar tokiu pačiu turtu ar įsipareigojimu arba kainas, pagrįstas bet kokiais stebimos rinkos duomenimis.

Pateikti tik esminiai tikrosios vertės nustatymo principai. Metodai, kurie remiasi tapataus ar panašaus turto rinkos kaina, yra paprastesni, todėl juos gali taikyti ir įmonės specialistai, remdamiesi turima informacija apie aktyviosios rinkos kainas. Tačiau kai panašaus turto rinkos nėra, turto tikrąją vertę nustatyti sunku, todėl įmonėms tenka kreiptis ir į turto vertintojus.

Patikimiausias tikrosios vertės nustatyto matas yra aktyviosios rinkos kaina, tačiau jeigu tokios rinkos nėra, VAS siūlomi kiti tikrosios vertės nustatymo būdai, V. Mickytės (2008) nuomone, yra subjektyvūs ir nustatytos vertės teisingumas yra santykinis. Be to, norint pagrįstai nustatyti turto tikrąją vertę, reikia samdyti nepriklausomus turto vertintojus, o jų paslaugos yra brangios, todėl ne kiekviena įmonė gali tai sau leisti. V. Mickytės nuomone, jei nėra galimybės patikimai nustatyti turto tikrąją vertę, tada tiksliau jį vertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, kadangi taip bus tiksliau atspindėtos išlaidos, patirtos tą turtą įsigijant ar pasigaminant.

V. Bagdžiūnienė (2007, p. 15) teigia, kad tokio metodo taikymas reikalauja papildomų išlaidų. Reikia mokėti vertintojams, rinkti informaciją, be to, ir tokių specialistų Lietuvoje nėra daug.

**Grynosios galimo realizavimo vertės** būdu vertinama tais atvejais, kai įmonės turto balansinė vertė būna didesnė nei jo tikroji vertė. Šis įvertinimo būdas dažniausiai taikomas atsargoms, kad jas atspindėtų balansine suma, artima tikrajai vertei. Atsargų nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės atliekamas tam, kad turto balansinė vertė neviršytų sumos, kurią tikimasi gauti pardavus arba sunaudojus šį turtą įprastinio įmonės veiklos ciklo metu (9 VAS „Atsargos“).

9 VAS „Atsargos“ teigiama, kad registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansinę atskaitomybę – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

Vertinimo grynąja galimo realizavimo verte trūkumas – kartais sunku patikimai įvertinti papildomas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas.

Turto **grynoji galimo pardavimo kaina** yra turto rinkos kaina, atėmus galimas šio turto pardavimo (pristatymo į rinką) išlaidas. Apskaičiuojant turto grynąją galimo pardavimo kainą, daroma prielaida, kad jo rinkos kainą galima patikimai nustatyti. Nustatant turto grynojo pardavimo kainą, remiamasi visa žinoma informacija: įmonės apskaitos dokumentais, katalogais, internetu, statistiniais leidiniais, spauda ir kita. Jeigu įmonė gali parduoti turtą keliose skirtingose rinkose, kuriose kainos skirtingos, grynajai galimo pardavimo kainai nustatyti naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi turtą parduoti, kaina.

Jeigu įmonė gali parduoti turtą keliose skirtingose rinkose, kuriose kainos yra skirtingos, grynajai galimo pardavimo kainai nustatyti naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi turtą parduoti, kaina.

Tačiau turto grynoji galimo pardavimo kaina neturi būti nustatoma pagal priverstinio pardavimo atvejus, nebent įmonės vadovybė būtų priversta parduoti turtą nedelsdama.

Grynąją galimo realizavimo vertę įkainojamas tas įmonės turtas, kurio balansinė vertė yra didesnė nei jo tikroji vertė. Šis būdas naudojamas įvertinti atsargas, kurios įvertinamos vertė, artima rinkos kainai. O grynosios galimo pardavimo kainos būdu įvertinamas nuvertėjęs turtas rinkos kaina.

Pagal 1 VAS metodines rekomendacijas turto grynoji galimo pardavimo kaina gali būti nustatoma šiais būdais:

- pagal kainą, kuri nurodyta pardavimo sutartyje, jei ji yra pasirašyta;
- pagal rinkos kainą, jei pardavimo sutartis nesudaryta, tačiau analogišku turtu prekiaujama aktyvioje rinkoje. Tuomet turto rinkos kaina yra pirkėjų siūloma kaina. Jei pirkėjai kainos nesiūlo, grynoji galimo pardavimo kaina skaičiuojama remiantis paskutinio analogiško sandorio kaina, jeigu per laikotarpį nuo sandorio dienos iki turto atsiperkamosios vertės nustatymo dienos ekonominės sąlygos reikšmingai nepasikeitė;
- remiantis patikimiausia informacija apie sumą, kurią balanso datą įmonė galėtų gauti pardavusi turtą, jei pardavimo sutartis nesudaryta ir turto aktyviosios rinkos nėra. Pirmiausia informacija gali būti skelbtų panašaus turto viešųjų pardavimo ir pirkimo aukcijonų kainos, kvalifikuotų turto vertintojų panašaus turto įvertinimai ir kita informacija. Nustatydamą pardavimo kainą, įmonė taip pat turėtų atsižvelgti į sandorius toje pačioje veiklos šakoje.

Nustatant turto grynąją galimo pardavimo kainą, atimamos galimos pardavimo išlaidos, išskyrus tas, kurios jau buvo pripažintos įsipareigojimais, pavyzdžiui, teismo išlaidos, įvairios sandorių mokesčių, turto išvežimo ir kitos su pardavimu susijusios išlaidos. Darbo santykių nutraukimo išlaidos ir išlaidos, susijusios su veiklos susiaurinimu ar reorganizavimu, susidarancios perleidžiant turtą, nepriskiriamos išlaidoms, susijusioms su turto perleidimu.

**Dabartinė vertė**, kai turtas įvertinamas dabartine diskontuota būsimųjų laikotarpių pinigų įplaukų suma, kurią, kaip tikimasi, turtas turėtų uždirbti ateityje esant normalioms verslo sąlygoms. Turto dabartinė vertė – diskontuota pinigų įplaukų suma, kurią, įmonės skaičiavimu, konkretus turto objektas sukurs ateityje esant įprastoms verslo sąlygoms. Diskontavimas remiasi prielaida, kad tam tikra pinigų suma šiandien verta daugiau nei ateityje – po metų ar kelerių.

Taikant dabartinės vertės įvertinimo būdą, diskontuota suma skaičiuojama taikant diskontavimo koeficientą, kuris nustatomas pagal skaičiavimui taikomą diskonto normą ir laikotarpio trukmę. Nustatant dabartinę mokėjimo, kuris bus atliktas po  $n$  metų esant  $i$  diskonto normai, vertę, diskonto koeficientas  $D$  skaičiuojamas pagal formulę:

$$D = 1 / (1 + i)^n$$

$D$  – visada mažiau nei vienas ir parodo vieno piniginio vieneto (lito) tikrąją vertę ateityje.

Nustatant diskonto normą, dažniausiai remiantis vidutine konkrečių operacijų rinkos palūkanų norma. Tam tikrais atvejais gali būti taikomos ir kitokios nei rinkos palūkanų normos.

Dabartinės vertės įvertinimo būdas yra naudojamas vertinant atidėjinius. Kadangi šis balanso straipsnis nėra turto balanso pusėje, tai šiame darbe įvertinimo būdas dabartine verte nebus plačiau analizuojamas.

**Naudojimo vertė**, kai turtas įvertinamas dabartine grynųjų būsimųjų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, verte. Turto naudojimo vertė nustatoma diskontuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus, kuriuos numatoma gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

Diskontuotų grynųjų būsimųjų pinigų srautų dabartinė vertė apskaičiuojama pagal šią formulę:

$$PS_{NPV} = PS_1 / (1+r)^1 + PS_2 / (1+r)^2 + \dots + PS_n / (1+r)^n, \text{ kur}$$

$PS_{NPV}$  – diskontuotų grynųjų pinigų srautų dabartinė vertė;

$PS_1 \dots PS_n$  – 1-ojo - n-ojo laikotarpio gryniesi būsimieji pinigų srautai;

$r$  – diskonto norma, išreikšta vieneto dalimis;

1 ... n – laikotarpiai, kurių gryniesi būsimieji pinigų srautai skaičiuojami.

Paskutinio n-ojo laikotarpio pinigų srautai  $PS_n$  apima ir ateityje tikėtiną pinigų sumą, kurią numatoma gauti perleidus turtą jo naudingo tarnavimo laiko pabaigoje. Diskonto norma turi būti apskaičiuojama atsižvelgiant į dabartinę pinigų laiko vertę ir turtui būdingos rizikos įvertinimą.

Naudojant naudojimo vertės ar kitos dabartinės vertės būdus, taip pat reikia remtis atitinkamomis prielaidomis skaičiuojant dabartinę pinigų laiko vertę ir vertinant turtui būdingą riziką.

**Amortizuota savikaina** paprastai vertinamas finansinis turtas, laikomas iki išpirkimo arba atsiskaitymo termino, pavyzdžiui, obligacijos, suteiktos paskolos ir gautinos sumos, ir ne prekybai skirti finansiniai įsipareigojimai. Amortizuota savikaina skaičiuojama taikant apskaičiuotų palūkanų normos metodą. Apskaičiuotų palūkanų norma – palūkanų norma, kurią taikant pinigų srautai diskontuojami visą finansinio turto naudojimo laiką arba iki kito perkainojimo datos. Skaičiuojant atsižvelgiama į visus sumokėtus arba gautus mokėjimus ir apskaičiuotus procentus.

VAS aptartų turto įvertinimo būdų taikymas pagal nustatytus standartų reikalavimus apibendrintas 1 lentelėje.

Kaip teigiama 1 - ajame VAS, daugumą finansinių ataskaitų elementų įmonės vertina įsigijimo savikaina (ypač pirminio pripažinimo metu), tačiau yra tokių finansinių ataskaitų elementų, kuriuos kiti VAS nustato vertinti kitais įvertinimo būdais. Balanso straipsniai vertinami taikant skirtingų įvertinimo

būdų derinius, tačiau jų pasirinkimą lemia įmonės apskaitos politikos parinkimas. Įmonės finansinių ataskaitų elementus, ypač visų rūšių turtą, privalo vertinti standartų nustatytais įvertinimo būdais, o jeigu tokių įvertinimo būdų nenustatyta, įmonės juos gali pasirinkti pačios.

1 lentelė

### Turto įvertinimo būdai balanse

Balanso straipsnis	Įvertinimo būdai	
	Pirminis pripažinimas	Vėlesnis įvertinimas
Ilgalaikis nematerialusis turtas	Įsigijimo savikaina Tikraja verte	Įsigijimo savikaina
Ilgalaikis materialusis turtas	Įsigijimo savikaina Tikraja verte	Įsigijimo savikaina Tikraja verte
Ilgalaikis finansinis turtas	Įsigijimo savikaina	Tikraja verte Amortizuota savikaina
Atsargos	Įsigijimo savikaina	Įsigijimo savikaina Grynąja galimo realizavimo verte
Gautinos sumos	Įsigijimo savikaina	Įsigijimo savikaina, atėmus abejotinų skolų sumą Amortizuota savikaina

Šaltinis: sukurta autorės pagal Rudžionienė K., 2009, Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai Lietuvoje, p. 60.

Vėlesnio įvertinimo sudarant ataskaitinių laikotarpių finansinę atskaitomybę taikoma daugiau įvertinimo būdų: įsigijimo savikainos, dabartinės vertės, amortizuotos savikainos, tikrosios vertės, grynosios galimo realizavimo vertės.

Nepaminėti liko tik turto naudojimo vertės ir grynosios galimo pardavimo kainos būdai. Šie būdai gali būti taikomi ne visų įmonių apskaitoje, todėl yra mažiau žinomi. Jų naudojimą apskaitoje aprašo 23 – asis VAS “Turto nuvertėjimas”. Juo vadovaujantis reikia nustatinėti, ar įmonės turimo turto balansinė vertė<sup>4</sup> yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę<sup>5</sup>, tuomet turtas laikomas nuvertėjusiu ir apskaitoje reikia registruoti nuostolius dėl turto nuvertėjimo. Jei kuri nors iš šitų sumų yra didesnė už turto balansinę vertę, tai turto vertė nelaikoma sumažėjusia ir kitos turto vertės apskaičiuoti nereikia.

Kitame skyrelyje yra palyginta VAS siūlomi įmonės turto įvertinimo būdai su TFAS siūlomais.

### 1.3. VAS siūlomų turto įvertinimo būdų palyginimas su TFAS siūlomais

Pagal TFAS, praktikoje yra naudojami 6 skirtingi būdai įvertinant turtą ir įsipareigojimus:

1. Istorinė savikaina - turtas yra įregistruotas pinigų ar pinigų ekvivalentų sumokėta suma už jį. Daugumoje šalių finansinė atskaitomybė parengta remiantis istorine savikaina, neatsižvelgiant į bendro kainų lygio pokyčius arba padidėjusias konkreto turimo turto kainas, išskyrus tiek, kiek nekilnojamąsias turtas, įranga ir įrengimai bei investicijos gali būti iš naujo įvertintos.

<sup>4</sup> Balansinė vertė - suma, kuria turtas yra parodytas balanse (23 VAS).

<sup>5</sup> Atsiperkamoji vertė – turto grynoji galimo pardavimo kaina arba to turto naudojimo vertė, ta, kuri iš jų yra didesnė.

2. Tikroji vertė yra suma, už kurią turtu gali būti keičiamasi, arba užskaitomas tarpusavio įsipareigojimas tarp nusimanančių ir nesusijusių asmenų.

3. Grynoji galimo realizavimo vertė yra pardavimo kaina esant įprastinėms verslo sąlygoms, atėmus įvertintą produkcijos pagaminimo savikainą ir numatomas pardavimo išlaidas.

Turtas apskaitomas grynaisiais pinigais arba jų ekvivalentais, kuriuos būtų galima gauti šiuo metu pardavus tinkamą disponuoti turtą. Turtas apskaitomas diskontuojant grynuosius būsimuosius pinigų srautus, kuriuos, kaip tikimasi turtas turėtų uždirbti esant įprastinei veiklai.

Grynoji galimo realizavimo vertė - tai suma, kurią ūkio subjektas tikisi realizuoti iš atsargų pardavimo įprastinės veiklos metu. Tikroji vertė atspindi sumą, už kurią ta pačia atsarga būtų pasikeičiama tarp nusimanančių ir norinčių pirkėjų ir pardavėjų rinkoje. Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė negali būti lygi tikrajai vertei, atėmus pardavimo išlaidas.

4. Dabartinė savikaina - atidėjinio suma yra dabartinė vertė sąnaudų, kurių tikėtina, kad prireiks įsipareigojimui įvykdyti, kai pinigų laiko vertės poveikis yra reikšmingas.

5. Naudojimo vertė - dabartinė apskaičiuotų grynujų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti nuolat naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui.

6. Finansinio turto ar finansinio įsipareigojimo amortizuota savikaina – suma, kuria finansinis turtas ar finansinis įsipareigojimas buvo įvertintas pradinio pripažinimo metu, atėmus pagrindinės sumos grąžinimo mokėjimus, pridėjus ar atėmus sukauptą pradinės ir galutinės sumų skirtumo amortizaciją naudojant faktinių palūkanų metodą ir atėmus bet koki sumažėjimą (tiesiogiai ar per sumažinimo sąskaitą), susijusį su vertės sumažėjimu ar skolų neatgavimu.

2 lentelėje yra palyginta Lietuvos įmonių apskaitoje taikomi įmonės turto įvertinimo būdai pagal VAS su Europos Sąjungoje priimtais įvertinimo būdais pagal TFAS.

2 lentelė

### VAS siūlomų turto įvertinimo būdų palyginimas su TFAS siūlomais

VAS siūlomi turto įvertinimo būdai	TFAS siūlomi turto įvertinimo būdai
1. Įsigijimo savikainos būdas	1. Įsigijimo savikaina (Historical cost)
2. Tikrosios, arba perkainotos, vertės būdas	2. Tikroji vertė (Fair value)
3. Grynosios galimo realizavimo vertės būdas	3. Grynoji galimo realizavimo vertė (Net realisable value)
4. Grynosios galimo pardavimo kainos būdas	-
5. Dabartinės vertės būdas	5. Dabartinė savikaina (Current cost)
6. Naudojimo vertės būdas	6. Naudojimo vertė (Value in use)
7. Amortizuotos savikainos būdas	7. Amortizuota savikaina (Amortised cost)

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“ ir COMMISSION REGULATION (EC) No 1126/2008.

VAS siūlo 7 turto įvertinimo apskaitoje būdus, o TFAS pateikia tik 6 būdus. Kaip matyti 2 lentelėje, 4 būdai yra identiški (tiek apibrėžimu, tiek būdo esme) – tai tikrosios vertės, grynosios galimo realizavimo vertės, naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai. Dar vienas būdas –



įsigijimo savikainos būdas (pagal VAS), kuris savo bruožais ir esme atitinka istorinės savikainos būdą pagal TFAS, tačiau šių būdų apibrėžimai yra skirtingi. Bet ir Lietuvos apskaitos literatūroje įsigijimo savikaina yra pavadinama istorine kaina, todėl galima daryti prielaidą, kad šie du būdai yra identiški. Dabartinės vertės būdas VAS nei apibrėžimu, nei esme nesutampa su TFAS esančiu dabartinės savikainos būdu. VAS rašoma, kad šis būdas turta įvertina dabartine diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų įplaukų suma, o kalbant apie įsipareigojimus – išlaidų suma, kurios prireiks įsipareigojimams vykdyti, o TFAS kalbama tik apie dabartinę sąnaudų vertę (tai būtų labiau kaip pakeitimo kaina arba atstatomoji vertė), todėl šis būdas VAS neatitinka aprašyto TFAS. O grynosios galimo pardavimo kainos būdo, esančio VAS, iš viso nėra TFAS. Šiaip grynoji galimo realizavimo vertė ir grynoji galimo pardavimo kaina iš esmės reiškia tą patį: įvertinama rinkos kaina, tik skirtingas turtas.

Palyginus VAS siūlomus turto įvertinimo būdus su TFAS siūlomais, kitoje dalyje yra ieškoma būdo kiekvienam atskiram turto straipsniui, kuris teisingai atspindėtų įmonės finansinę būklę apskaitoje.

## 2. REALIOS TURTO VERTĖS PAIEŠKOS SMULKIOJE ĮMONĖJE

Visų šalių buhalteriai sprendžia dilemą, kaip finansinėje atskaitomybėje teisingai parodyti įmonės finansinius rezultatus, jos turta, kai aplinkui viskas keičiasi: išteklių kainos, darbo užmokestis, palūkanų normos, nekilnojamojo turto ir kitų prekių kainos. TFAS ir pagal juos parengti nacionaliniai VAS bei kai kurie mokesčių įstatymai šią problemą siūlo spręsti pasitelkus tikrosios vertės sąvoką, kuri yra ganėtinai nauja.

TFAS, kuriais remiantis sukurti VAS, tikrajai vertei apibrėžti vartoja anglišką terminą tikroji vertė „*fair value*“. Žodis *fair* reiškia teisingas, nešališkas. Šis terminas, tiksliau nei lietuviškasis, apibrėžia visą šio įvertinimo būdo esmę. Taikant šį būdą, turtas apskaitoje turi būti įvertintas taip, kad balanse būtų teisingai atspindėta reali to turto vertė, o jo vertė nebūtų nei padidinta, nei sumažinta, t. y. vertinimas turi būti kvalifikuotas ir nešališkas.

### 2.1. Atliekamo tyrimo tikslas ir priemonės

Įmonė, formuodama savo apskaitos politiką, turi pasirinkti, kokiems turto straipsniams kokius būdus taikys. Kadangi VAS siūloma įmonės turta apskaitoje įvertinti 7 skirtingais įvertinimo būdais, šiame tyrime siekiama išsiaiškinti, kokius turto įvertinimo būdus įmonės taiko praktiškai.

Tyrimo **tikslas** - išsiaiškinti, kaip vertinamas turtas Lietuvos smulkiose įmonėse, pateikti pasiūlymus turto įvertinimo būdų alternatyvoms smulkioje įmonėje bei iširti buhalterių požiūrį.

Šiam tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi **uždaviniai**:

- apibūdinti Lietuvos įmonėse atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumus;
- išsiaiškinti, kokie turto įvertinimo būdai yra populiariausi Lietuvos įmonėse;
- aptarti įmonių buhalterių požiūrį į turto įvertinimą;
- palyginti praktiškai Lietuvoje taikomus turto vertinimo būdus su VAS siūlomais taikyti turto vertinimo būdais.

Tyrimo **metodika**. Šiam aprašomajam tyrimui atlikti naudojama anketinė apklausa. Anketa sudaryta iš 3 dalių: konkrečioje įmonėje atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumai, požiūris į įmonės turto įvertinimą ir bendro pobūdžio informacija (žr. 1 priedą). Anketos klausimai buvo vienodi visiems respondentams, taip pat nekito ir pateikiamų klausimų eiliškumas. Buvo pateikiami keli atsakymų variantai, tačiau taip pat daugelyje klausimų buvo suteikta galimybė respondentui plačiau išsakyti savo nuomonę, kuri papildytų jo pasirinktą atsakymo variantą arba būtų atsakymas tuo atveju, kai respondento nuomonės neatitinka nė vienas iš pateiktų standartizuotų atsakymo variantų.

Anketavimas buvo atliekamas 2010 metų balandžio mėnesį.

Tyrimo **imtis**. Atliekant tyrimą, ypač svarbu yra nustatyti minimalų dalyvių skaičių, kad apklausa būtų reprezentatyvi, t.y., būtų galima pateikti statistiškai patikimas išvadas. Naudojamas atrankinis tyrimas, pasižymintis mažesnėmis sąnaudomis, trumpesniais terminais ir didesniu operatyvumu, detalesniu informacijos gavimo galimumu, didesniu gaunamų duomenų tikslumu ir patikimumu tam, kad nereikėtų tirti visų tiriamos visumos elementų.

Tiriamoji visuma – tai Marijampolės apskrityje, esančių įmonių (mikro, mažų ir vidutinių), buhalteriai. Tokį apsisprendimą lėmė šios priežastys:

1. Pagal LR Statistikos departamento duomenis, Lietuvoje 2010 m. buvo įregistruoti 177082 ūkio subjektai, iš jų veikiantys tik 47% (3 lentelė).

3 lentelė

### **Veikiančių ūkio subjektų skaičius 2010 m. sausio 1d. Lietuvoje ir Marijampolės apskrityje**

Ūkio subjekto dydis	Lietuvoje	Marijampolės apskrityje
Smulkios	77960	2737
Vidutinės	4688	212
Stambios	553	15
Iš viso	83201	2964

Šaltinis: sukurta autorės pagal Statistikos departamento duomenis, *Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius metų pradžioje, 2010.*

Pagal LR Statistikos departamento duomenis, Marijampolės apskrityje įregistruota 3% visų Lietuvos ūkio subjektų. Kaip ir Lietuvoje, taip ir Marijampolės apskrityje daugiausia yra smulkių (mikro ir mažos) įmonių – jos sudaro 93 % visų veikiančių įmonių Marijampolės apskrityje ir 3% visų šios rūšies įmonių, veikiančių Lietuvoje. Tyrimą atliekant regioniniu principu, gaunamų rezultatų patikimumas nesumažėja, sumažėja tik tiriamų subjektų skaičius, nes įmonių apskaitos politikos reglamentavimas, verslo sąlygos, kultūra yra beveik vienodi visoje Lietuvoje. Todėl turto vertinimo būdų pasirinkimui, regionas, kuriame veikia įmonė, įtakos nedaro.

2. Apklausoje daugiausiai dalyvavo individualių įmonių, UAB bei AB buhalterės, kadangi šios įmonės sudaro didžiausią dalį (75 %) visų ūkio subjektų. Be to, gana žymi smulkių įmonių reikšmė Lietuvos ekonomikai, nes įmonės, kuriose dirba iki 50 darbuotojų, sudaro apie 94% visų Lietuvos įmonių.

Respondentai tyrimui buvo pasirinkti vykdant tikimybinę atsitiktinę atranką, t.y., turėjo vienodas galimybes patekti į atranką, išlaikant reikiamą diferenciaciją, tai yra buvo apklausti įvairaus dydžio ir įvairia veikla užsiimančių įmonių buhalteriai.

O minimalios atrankos dydžiui apskaičiuoti panaudota S. Martišiaus, J. Markelevičiaus, J. Martinavičiaus (1994) formulė:

$$n_{\min} = \frac{z^2 * N * p * (1 - p)}{\Delta^2 * p * (1 - p)}$$

čia  $N$  – visumos dydis. Tyrime - tai Marijampolės apskrityje, esančių įmonių, buhalteriai. Įmonių skaičius pateiktas 7 lentelėje.

$p$  – požymio tikimybė. Kadangi dažniausiai  $p$  dydis nėra žinomas, tai nustatomas  $p = 0,05$ .

$\Delta p$  – požymio dalies paklaida. Rezultatai pateikiami su 5 % paklaida, nes moksliniame darbe paprastai pasikliaujama 95 % patikimumu.

$z$  – normaliojo skirstinio koeficientas. Tarkime, kad visus rezultatus gauname su 95 % tikimybe, tada normaliojo skirstinio koeficientas –  $z = 1,96$ .

Visus dydžius įrašius į formulę, gaunama  $n_{\min} = 71$ , t. y. norint rezultatus gauti su 95% tikimybe bei 5 % paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 71 įmonės.

Atliktoje apklausoje dalyvavo 70 įmonių buhalterės, todėl galima teigti, kad atliktas tyrimas yra reprezentatyvus.

Kitoje dalyje ištirtas VAS pateikiamų turto verčių nuoseklumas kiekvienai turto grupei atskirai, kas padėjo tinkamai sudaryti anketą.

## 2.2. Turto verčių sąvokų painiava VAS

Kaip teigia V. Bagdžiūnienė (2007, p. 15), tikroji įmonės turto vertė gali gerokai skirtis nuo tos, kuri rodoma jos balanse, nes įmonės neretai savo turtą apskaito jo įsigijimo savikaina, todėl bendrovių kreditoriams, klientams ir kitiems, besidomintiems jų ataskaitomis, neretai sunku suvokti, kiek iš tikrųjų turto turi bendrovė. Pavyzdžiui, įmonė už 30000 Lt nusipirko automobilį. Vadinasi, ši vertė ir yra įsigijimo savikaina. Tai paprastas būdas, kuris plačiai taikomas ir dabar. Deja, ji ne visuomet parodo tikrąją turto vertę. Juk svarbu žinoti ne tik, kiek kainavo įsigyti turtą, bet kiek jis vertas dabar. Juk ateitis, laukiamos pajamos yra aktualesnė informacija už istorinę vertę. Dabar susidaro toks išpūdis, jog tikroji vertė įmonėms nėra labai svarbi.

Šiai problemai išspręsti šiame skyrelyje analizuojama, kokius turto įvertinimo būdus galima taikyti skirtingoms turto rūšims.

### 2.2.1. Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo būdai

Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, kuris skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams, t.y. 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 (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“).

Ilgalaikis materialusis turtas, išskyrus investicinį turta, jį įsigijus ar pasigaminus, registruojamas apskaitoje įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, jis gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; Bagdžiūnienė, 2005a, p. 65):

- įsigijimo savikaina;
- perkainota verte.

Turta, kuris apskaitomas įsigijimo savikaina, perkainoti draudžiama. Toks turtas gali būti tik nuvertinamas, sumažėjus jo realiai vertei. Atskiroms turto grupėms gali būti taikomi skirtingi apskaitos būdai. Turto objektų grupavimo principus įmonės pasirenka savarankiškai. Vienoje grupėje esančiam turtui draudžiama taikyti skirtingus apskaitos būdus (Kalčinskas, Greimienė, Guptor ir kt., 2006, p. 20).

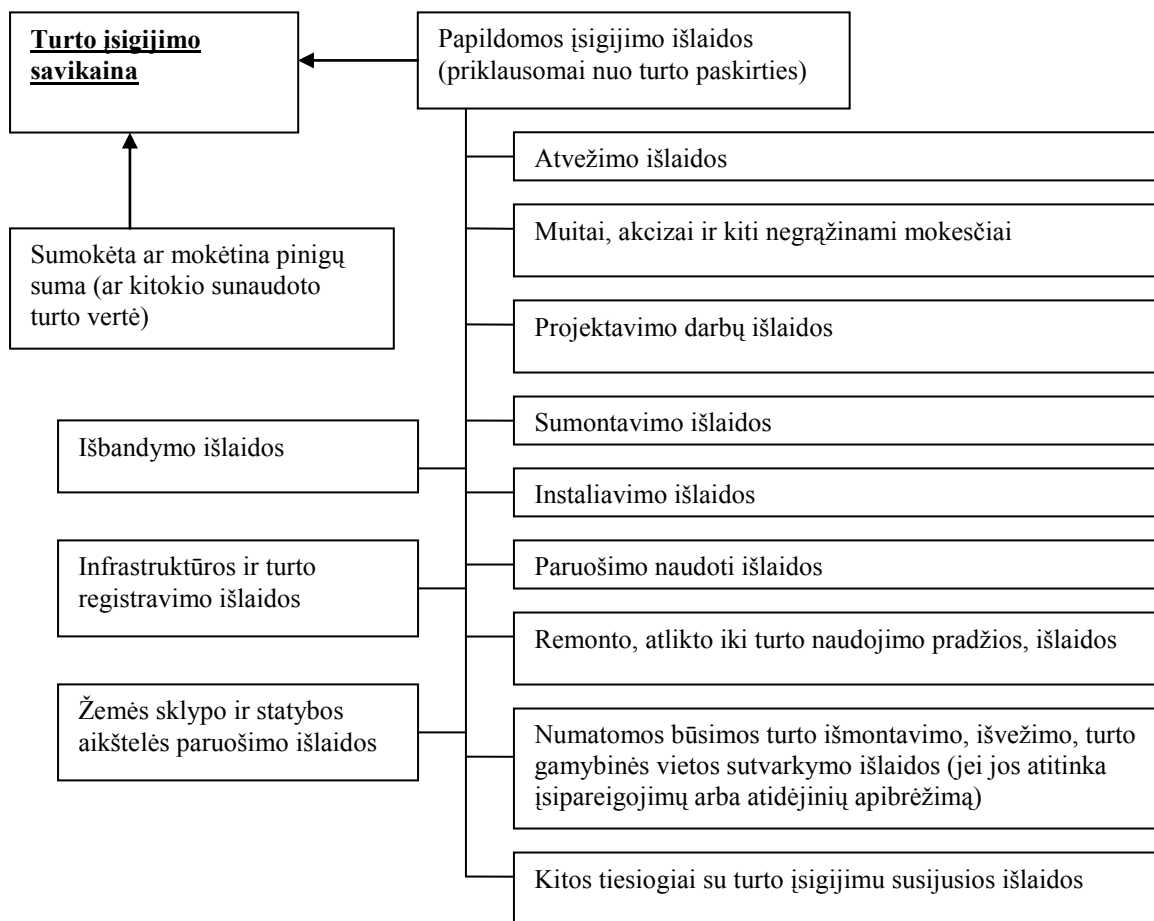
*Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.* Jei įmonė pasirenka įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėje atskaitomybėje – įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą.

Įmonė įsigyja ilgalaikį turta, nes tikisi gauti iš jo naudos, bet jei teikiama nauda mažėja ir balansinė vertė tampa reikšmingai didesnė už jo atsiperkamąją vertę, t.y. sumą, kurią ketinama gauti naudojant ar parduodant turta, turtas yra nuvertėjęs ir jo vertė turi būti mažinama. Suma, kuria sumažėjo turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl vertės sumažėjimo ir parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip veiklos sąnaudos. Pripažinus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, turi būti patikslintas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimas ateityje taip, kad likusioji turto nudėvimoji vertė būtų paskirstyta per likusį naudingojo tarnavimo laiką (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; 23 VAS „Turto nuvertėjimas“; Bagdžiūnienė, 2005a, p. 73; JEFIMOVAS, 2008, p. 243).

Į turto įsigijimo savikainą neįskaitomas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai PVM yra negražinamas. Negražinamą PVM galima įskaityti į turto įsigijimo savikainą (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; Gudaitienė, 2005, p. 81). Išlaidos, sudarančios turto įsigijimo savikainą, pavaizduotos 3 paveiksle.

Pagal Bagdžiūnienę (2005, p. 66) ir 1-ojo VAS metodines rekomendacijas, į įsigijimo savikainą paprastai įtraukiamos ir visos iki jo naudojimo pradžios patirtos išlaidos, susijusios su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti (žr. 3 pav.):

- į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą taip pat įskaičiuojama ne tik jo pirkimo kaina, bet ir su įsigijimu susiję negražinami mokesčiai, turto gabenimo, montavimo, instaliavimo, bandymo ir kitos išlaidos, susijusios su jo paruošimu naudoti;



Šaltinis: sukurta autorės pagal 12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ pavyzdžius.

### 3 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina

- pasigamintas turtas įvertinamas jo pasigaminimo savikaina, kurią sudaro už išteklius (materialius, darbo ir kt.), sunaudotus turto gamybai, sumokėtų ar mokėtinų pinigų ar jų ekvivalentų suma;
- jei įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna savininkų turtinių įnašų forma, jo įsigijimo savikainą sudaro savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, bei visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos;
- neatlygintinai gauto (dovanoto) ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente patvirtinta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, bei su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Kai turto vertė nenurodyta, gauto ilgalaikio materialiojo turto vertę, nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę. Jei perdavimo akte vertė nenurodyta, ją nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę;
- patikėjimo teise valdomo turto įsigijimo savikaina yra ta, kuri nurodyta perdavimo akte, tačiau registruojant apskaitoje ji negali būti didesnė už to turto tikrąją vertę. Jei perdavimo akte vertė nenurodyta, ją nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę;

- mainais gauto turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos vertės, kuri dažniausiai lygi mainais atiduoto turto ar suteiktų paslaugų tikrajai vertei, pridant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios. Jei mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, o mainomas tokios pačios ar panašios paskirties, pobūdžio ir vertės turtas naudojamas tokioje pat veikloje, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina lygi mainais atiduodamo turto balansinei vertei. Tokiu atveju pelno (nuostolių) mainų sandoryje neatsiranda (pavyzdžiui, kopijavimo aparatas keičiamas į kitą kopijavimo aparatą). Mainais perduodamo turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę. Tokiu atveju ta suma, kuria turto tikroji vertė skiriasi nuo balansinės vertės, pripažįstama pelnu (nuostoliais) iš ilgalaikio materialiojo turto mainų.

Ilgalaikio turto įsigijimo savikainą (pradinę vertę) galima apskaičiuoti ir taip (Ivanauskienė, 2004, p. 175):

$$\begin{aligned}
 & \text{PIRKIMO KAINA} \\
 & - \text{PIRKIMO NUOLAIDA} \\
 & + \text{PAPILDOMOS ĮSIGIJIMO IŠLAIDOS} \\
 \hline
 & = \text{ĮSIGIJIMO SAVIKAINA}
 \end{aligned}$$

Kartais, įsigijant turtą, būna taikomos nuolaidos – pirkimo nuolaida. Šią pirkimo nuolaidą atėmus iš pirkimo kainos gauname sumą, kurią mokėjome už turtą. Prie sumokėtos sumos pridėjus papildomas įsigijimo išlaidas, gauname turto įsigijimo savikainą, kuri registruojama apskaitoje.

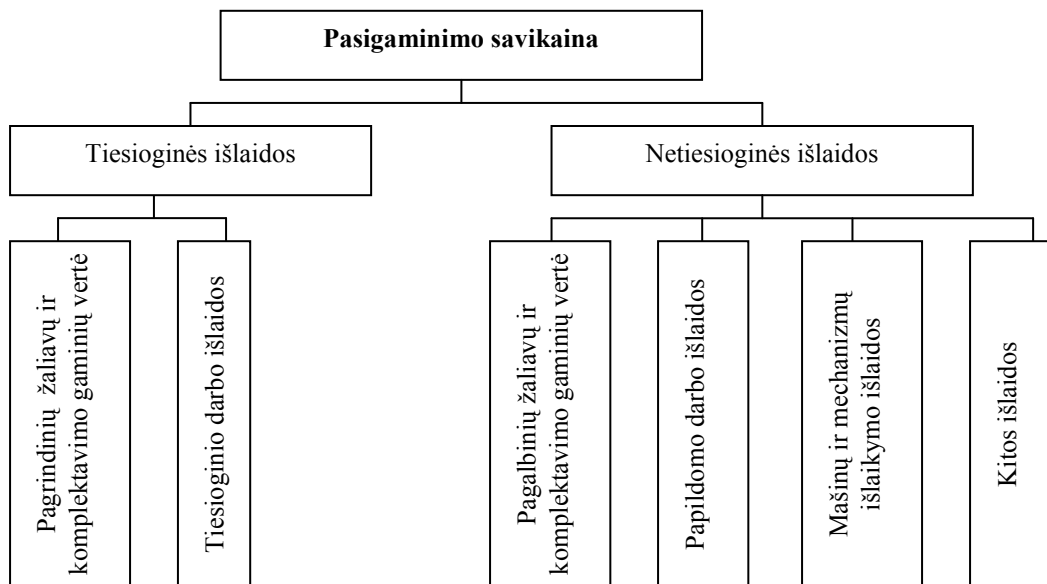
Įsigijant turtą, galima pasinaudoti banko paskolomis. Pagal 12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaitomos – jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis. Kai mokėjimo už įsigijamo turto objektą laikotarpis viršija 12 mėnesių ir turtas įsigijamas brangiau nei jo tikroji vertė, o sutartyje palūkanos nenumatytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama diskontuojant visą mokėtiną sumą iki dabartinės vertės taikant rinkos palūkanų normą. Skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis visą išsimokėjimo laikotarpį. Turto įsigijimo savikaina diskontuojama taikant diskonto formulę (Kalčinskas, Greimienė, Guptor ir kt., 2006, p. 9):

$$PV = \sum_{j=1}^n \frac{FV_j}{1+i^j}, \text{ kur}$$

**PV** – diskontuota turto įsigijimo savikaina,  
**FV<sub>j</sub>** – už turtą sumokėta ar mokėtina suma,

**i** – rinkos palūkanų norma,  
**j** – išsimokėjimo laikotarpis.

Ilgalaikį materialųjį turtą įmonės gali pasigaminti savo jėgomis. Savoms reikmėms statomo (gaminamo) turto savikaina nustatoma pagal tuos pačius principus, kaip ir įsigyjant turtą. Tuomet pasigaminimo savikainą sudaro šio turto gamyboje (statyboje) sunaudotų žaliavų vertė, medžiagų, komplektavimo gaminių įsigijimo savikaina, tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos sudedamosios dalys pavaizduotos 4 paveiksle.



Šaltinis: sukurta autorės pagal GUDAITIENĖ, O. Buhalterinė apskaita, 2005, p. 80.

#### 4 pav. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos sandara

Į tokio turto įsigijimo (pagaminimo) savikainą neįtraukiamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudos (pardavimų, bendrosios ir administracinės). Taip pat šiuo atveju į pasigaminimo savikainą negalima įtraukti jokios vidaus pelno dalies (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“).

Vertinimo įsigijimo savikaina privalumas – pirkimo datai įsigijimo savikaina parodo tikrąją sandorio vertę, ji yra patikima ir gali būti patikrinta, o trūkumas – turto vertė kinta ir po ilgesnio laiko įsigijimo savikaina neberodo turto tikrosios vertės.

Perkainota vertė. Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti perkainotos vertės būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau jis perkainojamas (turto balansinė vertė padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės) ir apskaitoje užregistruojamas vertės pokytis. Finansinėse ataskaitose turtas parodomas perkainota verte, iš jos atėmus sukauptą nusidėvėjimo ir turto vertės sumažėjimo sumas. (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; Ivanauskienė, 2004, p. 176).



Kaip teigia Jefimovas (2008, p. 243), ilgalaikį materialųjį turtą perkainoti reikia reguliariai, kad turto balansinė vertė finansinės atskaitomybės sudarymo dieną ryškiai nesiskirtų nuo jo tikrosios vertės, t. y. turto balansinė vertė turi būti padidinama (sumažinama) iki to turto vertės. Turtas perkainojamas ne rečiau kaip kas penkeri metai. Jeigu ilgalaikio materialiojo turto (viso ar tam tikros jo grupės) tikroji vertė nuolat ryškiai kinta, tokį turtą reikia perkainoti dažniau. Pavyzdžiui, aukštos infliacijos sąlygomis įmonės ilgalaikio materialiojo turto tikroji vertė nuolat ir ryškiai didėja, todėl visą ilgalaikį materialųjį turtą įmonė turėtų perkainoti kasmet.

Perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja arba sumažėja. Jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja, toks padidėjimas apskaitoje registruojamas, kaip ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimas (atskirai nuo turto įsigijimo savikainos) ir perkainojimo rezervas (rezultatai), bet, jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė sumažėja, toks sumažėjimas apskaitoje registruojamas, kaip ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimas, ir pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nuvertėjimo (lygus turto balansinės ir tikrosios verčių skirtumui), jei šis turtas anksčiau nebuvo perkainotas didinant jo vertę. Jei ilgalaikio turto vienetas anksčiau buvo perkainotas ir yra likusi nepanaudota perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis, sumažėjus turto vertei apskaitoje registruojamas turto nuvertėjimas ir mažinamas perkainojimo rezervas (rezultatai). Jei to turto perkainojimo rezervo (rezultatų) suma yra mažesnė už turto nuvertėjimo sumą, ta dalis, kuri viršija perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nuvertėjimo. Jei perkainojus ilgalaikį materialųjį turtą jo vertė padidėja, tačiau anksčiau jo 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 (rezultatus) (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; Bagdžiūnienė, 2005a, p. 67).

Įvertinimas tikrąja verte apskaitoje atliekamas<sup>6</sup>:

- nustatant turto, kurio vertė nenurodyta sutartyse, įsigijimo savikainą (pvz., nemokamai gautas turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas jo tikrąja verte, mainais gautas nepanašus, nepanašios vertės ilgalaikis turtas įvertinamas atiduodamo turto tikrąja verte);
- taikant ilgalaikio materialiojo turto apskaitos perkainota verte metodą, registruojant turto vertės padidėjimą ar sumažėjimą (remiamasi to turto tikrąja verte perkainojimo metu);
- įregistruojant įgijėjo apskaitoje verslo jungimo metu įgytą turtą ir įsipareigojimus;

---

<sup>6</sup> Audito ir apskaitos tarnyba, 2006, *1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos*, <http://www.aat.lt/index.php?id=175>.

- nustatant įmonės finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų vertę, jei ją galima patikimai nustatyti.

Bagdžiūnienės (2005a, p. 57) nuomone, įmonė, apsisprendusi savo apskaitoje ilgalaikį materialųjį turtą vertinti perkainota verte, turi numatyti vertinimo būdo priemones: vertinimo periodiškumą, objektyvumą ir kt.

4 lentelė

#### Tikrosios vertės teigiami ir neigiami bruožai

TIKROJI VERTĖ	
Pranašumai	Trūkumai
Leidžia objektyviai įvertinti pinigų srautus	Sudėtinga įvertinti, kai nėra to turto aktyvios rinkos
Leidžia geriau įvertinti, ar efektyviai jis yra naudojamas, taip pat kaip dirba vadovai	Parodo sąlyginę vertę, kuri vis dėlto gali skirtis nuo sandorio kainos
Leidžia palyginti, todėl lengviau analizuoti	Reikalauja papildomų išlaidų, trūksta specialistų, literatūros
Finansinėje atskaitomybėje atspindima realesnė įmonės finansinė būklė	Gali pažeisti atsargumo principą

Šaltinis: sukurta autorės pagal V. Mickytė (2008) *Turto įvertinimo tarptautinis ir nacionalinis reglamantavimas* ir V. Bagdžiūnienė (2007) *Tikroji vertė: paprasčiau buhalteriu – sunkiau analitikui*

Atsižvelgiant į 4 lentelėje pateiktus tikrosios vertės apskaitoje teigiamus ir neigiamus bruožus, yra paliekama teisė pačioms įmonėms apsispręsti, kokiam finansinių ataskaitų straipsniui koks vertinimo būdas labiausiai tinka, kada taikyti įsigijimo savikainą, o kada reikia kviesti turto vertintojus. Svarbu, kad vertė būtų nustatoma objektyviai ir patikimai.

Šiek tiek kitaip nei visas ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje vertinamas investicinis turtas – tai ilgalaikis materialusis turtas, kurį įmonė (turto savininkė arba lizingo gavėja) laiko vien tik pajamoms iš nuomos ir (arba) to turto vertės padidėjimo gauti. Investiciniu turtu negali būti turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams. Investiciniam turtui taip pat negali būti priskiriamas turtas, kurio pardavimas yra įmonės tipinė veikla. Investiciniu turtu gali būti laikoma tik žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais (12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“; Kalčinskas, Greimienė, Guptor ir kt., 2006, p. 31).

Įsigijus investicinį turtą, jis apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, jis gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų:

- įsigijimo savikaina;
- tikrąja verte.

Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas įsigijimo savikainos būdas, skaičiuojamas investicinio turto nusidėvėjimas. Finansinėje atskaitomybėje investicinis turtas parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą.

Jei investicinio turto apskaitai pasirenkamas tikrosios vertės būdas, jo nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Investicinio turto tikroji vertė tikslinama kiekvieną kartą, sudarant finansinę atskaitomybę, jos pasikeitimą pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažįstant pelnu ar nuostoliais.

Esant stabiliai investicinio turto rinkai, įmonės pačios gali nusistatyti investicinio turto tikrąją vertę pagal panašaus turto kainas, diskontuotus pinigų srautus ar kitus tikrosios vertės nustatymo būdus. Tačiau jei tokios rinkos nėra, rekomenduojama, kad investicinio turto tikrąją vertę nustatytų nepriklausomi turto vertintojai (Mickytė, 2008, p. 2).

Analizuojant ilgalaikio materialiojo turto įvertinimą apskaitoje yra susiduriama su turto vertinimo metodų sąvokų painiava tarp 1-ojo „Finansinė atskaitomybė“ ir 12-ojo „Ilgalaikis materialusis turtas“ VAS.

5 lentelė

#### Ilgalaikio materialiojo turto vertinimo metodų sąvokų painiava

1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“	12-asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“
Įsigijimo savikaina Tikroji vertė	Įsigijimo savikaina Perkainota vertė Tikroji vertė (investiciniam turtui)

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1-ąjį „Finansinė atskaitomybė“ ir 12-ąjį „Ilgalaikis materialusis turtas“ VAS.

Kaip matyti 5 lentelėje, abiejuose verslo apskaitos standartuose yra minima įsigijimo savikaina (istorinė kaina), kuri ir aprašoma panašiai. 1 VAS – „Įsigijimo savikaina, kai turtas įvertinamas įsigijimo metu sumokėto atlygio tikrąja verte“, o 12 VAS – „Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą“. Taigi nors ir nėra vieningo, tai yra identiško, to paties reiškinio apibrėžimo abiejuose standartuose, tačiau bent jau sąvokos ir jų reikšmė sutampa.

Tačiau kyla kitas klausimas, ar „įsigijimo savikainos“ sąvoka yra tinkama apibūdinti turto vertei, kai tas turtas įsigytas, pavyzdžiui, prieš 10 metų. „Įsigijimo savikainos“ sąvoka būtų tinkama tuomet, kai turtas yra įsigyjamas ar pasigaminamas, tačiau po vienerių metų ir daugiau, kai turto vertė apskaitoje skaičiuojama iš įsigijimo savikainos atėmus nusidėvėjimą, manau, reikėtų šią turto vertę pavadinti kitaip, pavyzdžiui, perskaičiuota įsigijimo savikaina ar pan.

Kalbant apie antrąjį ilgalaikio materialaus turto įvertinimo būdą to pasakyti negalima, nes netgi sąvokos skiriasi, 1-ajame VAS yra naudojama tikrosios vertės sąvoka, kuri apibūdinama, kaip „suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio išsipareigojimą“. O 12 VAS yra kalbama apie perkainotą vertę ir tik aprašant investicinį turtą yra pateikiama tikrosios vertės sąvoka, kurios apibrėžimas yra identiškas pateiktam 1-ajame VAS.

Įsigilinus į perkainotos vertės savybes, galima suprasti, kad ši vertė yra ta pati jau aptartoji tikroji vertė, tačiau aiškiai ir suprantamai tai nėra parašyta, todėl toks neaiškumas skleidžia painiavą ir netikrumą, ar tikrai šios savokos yra tapačios. Taigi, perkainotos vertės metodą reikėtų pervardinti į tikrosios vertės metodą.

Autorės nuomone, ilgalaikį materialųjį turtą, tik esant ypač stabiliai ekonomikai galima vertinti įsigijimo savikainos metodu, o kadangi, ekonomika nestovi vietoje, kyla arba krenta, todėl žymiai realesnis ir tikrąją turto vertę parodantis yra tikrosios vertės metodas. Jeigu ekonomika yra labai nestabili, tuomet turtą reikėtų pervertinti kasmet, o jeigu gana stabili, galima perkainoti ir kas penkerius metus.

### **2.2.2. Ilgalaikio nematerialiojo turto įvertinimo būdai**

Nematerialusis turtas – neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę (13 VAS „Nematerialusis turtas“).

Pagal 13 VAS, įsigytas nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, tačiau labai dažnai įregistruojant nematerialųjį turtą apskaitoje tenka nustatyti to turto tikrąją vertę, kadangi įsigijimo savikainos tas turtas neturi.

Galima išskirti keletą nematerialaus turto įvertinimo apskaitoje atvejų<sup>7</sup>:

- jei nematerialusis turtas yra įsigijamas iš išorės šaltinio, jo įsigijimo savikaina gali būti patikimai įvertinta, kai atsiskaitoma pinigais ar kitu turtu. Tuomet, nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro už šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma ar kitokio sunaudoto turto vertė, įskaitant muitus ir kitus negražinamus mokesčius. Turto įsigijimo savikainai turi būti priskiriamos ir kitos tiesioginės turto paruošimo numatomam naudojimui išlaidos, pavyzdžiui, atlyginimai už teisinės paslaugas;
- jei nematerialusis turtas yra įsigijamas sujungiant verslą, įsigijimo savikaina bus laikoma jo tikroji vertė įsigijimo datą. Jei nėra nematerialiojo turto aktyviosios rinkos, jo įsigijimo savikaina atitiks sumą, kurią įmonė, sudarydama sandorį su nepriklausoma, apie šį turtą išmanančia ir šį sandorį vykdyti ketinančia šalimi, įsigijimo datą sutinka mokėti už turtą. Nustatant šią sumą, turi būti naudojama patikima informacija ir atsižvelgiama į sandorių dėl panašaus turto rezultatus;

---

<sup>7</sup> Audito ir apskaitos tarnyba, 2003, *13-asis verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“*, <http://www.aat.lt/index.php?id=14>.

- mainais gauto nematerialiojo turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant tiesiogines, su turto mainais susijusias išlaidas. Jei nematerialusis turtas įsigijamas mainais į kitą turtą, įsigytas nematerialusis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte. Jei įsigijamo nematerialiojo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jis registruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Jeigu mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, nematerialiojo turto įsigijimo savikaina laikoma už jį perduodamo turto balansinė vertė;

- neatlygintinai gautas nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas tikrąja verte, jei yra aktyvioji to turto rinka ir tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta. Jei neatlygintinai gauto nematerialiojo turto aktyviosios rinkos nėra, nemokamai ar už labai mažą kainą gauto turto įsigijimo savikaina laikoma išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su to turto įsigijimu ir paruošimu naudojimui, suma. Jei nematerialiojo turto aktyviosios rinkos nėra ir neatlygintinai gaunant nematerialųjį turtą nepatiriama jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.

Aktyvioji nematerialiojo turto rinka būna retai. Dažniausiai nebūna prekių, paslaugų ženklų, laikraščių antraščių, muzikos ir kino filmų sukūrimo teisių, patentų aktyviosios rinkos, nes toks turtas yra unikalus. Nors nematerialusis turtas yra perkamas ir parduodamas, sutartyse aptariama konkreti kaina, kuri dažnai būna neskelbiama visuomenei. Todėl už vieną turtą sumokėta kaina gali ir nesuteikti pakankamų įrodymų apie kito turto tikrąją vertę. Aktyviajai rinkai galima priskirti kompiuterių programų, interneto tinklalapių kūrimo paslaugų rinkas, tam tikrose jurisdikcijose gali būti laisvai perleidžiamų licencijų, gamybos kvotų aktyvioji rinka.

Kaip teigia V. Mickytė (2008, p. 1), nematerialiam turtui po pirmo pripažinimo įvertinti numatomas tik įsigijimo savikainos metodas.

Balanse nematerialusis turtas parodomas likutine verte, iš nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus amortizacijos sumą, sukauptą per visą jo naudingo tarnavimo laiką, ir visą vertės sumažėjimą.

Tuo tarpu pagal TFAS po pirmo pripažinimo gali būti taikomas ir perkainojimo metodas. Palyginus šiuos du įvertinimo būdus matyti, kad jie turi vieną bendrumą, pasireiškiantį turto vertės sumažėjimo atvejais. Iš esmės turto vertės sumažėjimas, t.y. jo nukainojimas. Jeigu turto vertės padidėjimai ar sumažėjimai yra palyginti dažni ir reikšmingi, taikytinas antrasis turto įvertinimo būdas, tačiau pagal 13 VAS šis metodas nematerialiam turtui Lietuvoje netaikomas, todėl atliekamas turto nuvertinimas ir pagal 23 VAS balanse nematerialusis turtas parodomas likutine verte.

### Ilgalaikio nematerialiojo turto vertinimo metodai 1 ir 13 VAS

1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“	13-asis VAS „Nematerialusis turtas“
Įsigijimo savikaina Tikroji vertė	Įsigijimo savikaina Tikroji vertė

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1-ąjį „Finansinė atskaitomybė“ ir 13-ąjį „Nematerialusis turtas“ VAS.

Kaip matyti 6 lentelėje, skirtingai nei kalbant apie ilgalaikį materialųjį turtą, įvertinant nematerialųjį turtą apskaitoje, verčių painiavų nepastebėta, nes tiek 1-asis, tiek 13-asis VAS siūlo tuos pačius turto vertinimo būdus ir sąvokos sutampa, tik įsigijimo savikainos apibrėžimai skirtingi, kaip ir 12 VAS.

#### 2.2.3. Finansinio turto įvertinimo būdai

Finansinis turtas – tai ypatingos rūšies turtas, atspindintis tam tikras įmonės teises, bei privilegijas, atsirandančias jai dalyvaujant kitų įmonių veikloje. Ši turto grupė dažnai būna susijusi su tam tikra rizika, nes dažniausiai šio turto saugumą lemia įmonės, išleidusios vertybinius popierius, darbo sėkmė (Gudaitienė, 2005, p. 77).

Pagal 18 VAS, finansinis turtas – turtas, kuriam priskiriama:

- 1) pinigai, esantys įmonės kasoje ir atsiskaitomosiose sąskaitose;
- 2) pinigų ekvivalentai. Pinigų ekvivalentams gali būti priskiriama trumpalaikės (iki trijų mėnesių nuo įsigijimo datos) likvidžios investicijos į vertybinius popierius (išskyrus nuosavybės vertybinius popierius), kelionės čekiai ir kitas finansinis turtas, kuris gali būti greitai iškeičiamas į žinomas pinigų sumas, kurių vertės pasikeitimo rizika yra nereikšminga;
- 3) sutartinė įmonės teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą, apsieisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais, kuri finansinėse ataskaitose parodoma kaip už parduotą produkciją, suteiktas paslaugas ar paskolas gautinos sumos, iš anksto sumokėtos sumos už finansinį turtą ir kitos pagal sutartis užregistruotos finansinės skolos įmonei;
- 4) kitų ūkio subjektų išleisti vertybiniai popieriai: akcijos, obligacijos ir kiti vertybiniai popieriai, kurie įsigijami siekiant gauti ekonominės naudos;
- 5) sutartinė teisė gauti pinigus ar kitą 1–3 punktuose išvardytą finansinį turtą iš kito subjekto.

Vertinant finansinį turtą apskaitoje, jis skirstomas į tris grupes (18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“):

- parduoti laikomą, t.y. toks turtas, kuris buvo įsigytas parduoti arba siekiant gauti pelno iš jo kainos svyravimų, pavyzdžiui, supirktos paskolos ar kitos gautinos sumos, kitų įmonių

akcijos, kitų ūkio subjektų išleistos obligacijos ar kiti vertybiniai popieriai, kuriuos įmonė įsigyja prekybos tikslais;

- iki išpirkimo termino laikomą, kuri ketinama ir galima laikyti iki nustatyto išpirkimo termino, gaunant fiksuotas arba galimas nustatyti sumas (pavyzdžiui, obligacijos su fiksuota palūkanų norma ir nustatyta išpirkimo data);

- suteiktas paskolas ir gautinas sumas - tai neišvestinis, aktyviojoje rinkoje nekotiruojamas, finansinis turtas, už kurį atsiskaitoma fiksuotomis ar kitaip nustatytais sumomis. Suteiktų paskolų ir gautinų sumų pavyzdžiai gali būti pirkėjų, paskolų gavėjų, darbuotojų ir kitos finansinės skolos įmonei.

Pirmą kartą pripažindama finansinį turtą, įmonė turi įvertinti jį įsigijimo savikaina. Į finansinio turto įsigijimo savikainą įtraukiamos ir tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos (7 lentelė).

7 lentelė

### Finansinio turto vertinimo metodai

Pirminis pripažinimas	Vėlesnis pripažinimas
Įsigijimo savikaina Tikroji vertė	Amortizuota savikaina Tikroji vertė Įsigijimo savikaina

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1-ąjį „Finansinė atskaitomybė“ ir 18-ąjį „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ VAS.

Pirmą kartą registruojant finansinį turtą apskaitoje, galimi 2 atvejai<sup>8</sup>:

- įsigijimo savikaina nustatoma pagal už finansinį turtą sumokėtą ar mokėtiną pinigų sumą ar kito perduoto turto vertę. Jei finansinis turtas įsigyjamas ar atgaunamas išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį nuo įsigijimo datos ir jei sutartyje palūkanos nenurodytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama visą mokėtiną ar gautiną sumą diskontuojant iki dabartinės pinigų vertės pritaikius rinkos palūkanų normą. Nediskontuotos ir diskontuotos sumų skirtumas pripažįstamas palūkanų pajamomis ar sąnaudomis per visą atsiskaitymo laikotarpį.

- jei finansinis turtas įsigyjamas mainais į kitą turtą ir mainais gaunamo turto vertė nenurodyta, tai įsigytas finansinis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte. Jei įsigyjamo finansinio turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jis užregistruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Mainais perduoto turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę. Tokiu atveju turto tikrosios vertės ir balansinės vertės skirtumas pripažįstamas pelnu (nuostoliais). Jei mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, finansinio turto įsigijimo

<sup>8</sup> Audito ir apskaitos tarnyba, 2004, *18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“*, <http://www.aat.lt/index.php?id=14>.

savikaina laikoma už jį perduoto turto balansinė vertė. Su įsigyjamo finansinio turto mainais susijusios išlaidos įtraukiamos į šio turto įsigijimo savikainą.

Kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas, finansinis turtas turi būti įvertinamas:

- tikrąja verte (parduoti laikomas);
- amortizuota savikaina, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą (suteiktos paskolos, gautinos sumos ir iki išpirkimo termino laikomas finansinis turtas).

Parduoti laikomos investicijos į vertybinius popierius, kurių kaina aktyviojoje rinkoje neskelbiama ir kurių tikrosios vertės negalima nustatyti, finansinėse ataskaitose turi būti įvertinamos įsigijimo savikaina, atėmus vertės sumažėjimo sumą.

Finansinio turto tikroji vertė nustatoma pagal rinkos kainas, panašaus finansinio turto kainas, diskontuotus pinigų srautus ar kitais tikrosios vertės nustatymo būdais. Tikrąja verte paprastai įvertinamas parduoti skirtas finansinis turtas ir iš išvestinių finansinių priemonių atsirandantis turtas ar įsipareigojimas, jei jo tikrąją vertę galima patikimai nustatyti.

*Amortizuota savikaina*, kai ilgalaikis finansinis turtas įvertinamas įsigijimo savikaina, atėmus atgautą sumos dalį ir to turto nuvertėjimo sumą ir pripažinus sukauptą skirtumo tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją.

Amortizaciją tenka skaičiuoti tik tuomet, kai skiriasi pradinė skolos suma (savikaina) ir jos išpirkimo (susigrąžintina) suma. Kitaip tariant, jeigu paskolinama viena suma, o atgaunama didesnė, tada reikia skaičiuoti susidariusio skirtumo amortizaciją – ją paskirstyti per visą skolos laikotarpį, pripažįstant palūkanų pajamas. Tačiau atvejai, kai pradinė skolos suma skiriasi nuo jos išpirkimo sumos, gana reti. Jų pasitaiko įsigyjant obligacijas, vekselius (kai palūkanos ar jų dalis iš anksto būna įskaičiuotos į vertę ir atskirai neišskirtos) arba perperkant trečiųjų asmenų skolas (faktoringo operacijos). Kitais atvejais skolos pradinė vertė sutampa su jos išpirkimo suma, todėl amortizuotinas skirtumas nesusidaro, o amortizuota tokios skolos savikaina sutampa su jos likučiu (paskolintos sumos ir gautų dalinių grąžinimų skirtumu). Šis būdas sudėtingas ir nedažnai naudojamas smulkiose įmonėse (Deveikis, 2006).

Įmonės suteiktos ar perpirktos ilgalaikės paskolos ir po vienerių metų gautinos sumos vertinamos amortizuota savikaina, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė ketina jas laikyti iki atsiskaitymo termino.

Per vienerius metus gautinoms sumoms apskaityti yra taikomas vienas įvertinimo būdas – įsigijimo savikaina.



### Finansinio turto vertinimo metodai 1 ir 18 VAS

1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“	18-asis VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“
Įsigijimo savikaina	Įsigijimo savikaina
Tikroji vertė	Tikroji vertė
Amortizuota savikaina	Amortizuota savikaina

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1-ąjį „Finansinė atskaitomybė“ ir 18-ąjį „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ VAS.

Kaip matyti 8 lentelėje, įvertinant finansinį turtą apskaitoje, verčių painiavų nepastebėta, nes tiek 1-asis, tiek 18-asis VAS siūlo tuos pačius turto vertinimo būdus ir sąvokos sutampa, tik įsigijimo savikainos apibrėžimai skirtingi, kaip ir 12 VAS. Tačiau 1 VAS yra aprašomas ir dar vienas būdas - gryniosios galimo pardavimo kainos būdas, kuris pagal apibrėžimą labai tiktų įvertinti finansinį turtą<sup>9</sup>, tačiau 18 VAS, kuris skirtas vien tik finansinio turto apskaitai aprašyti, šis būdas net nepamínėtas.

#### 2.2.4. Atsargų įvertinimo būdai

Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

Registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansinę atskaitomybę – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

Burkšaitienės nuomone (2008), perkainojus atsargas pagal mažesnę vertę (savikainos arba gryniosios galimo realizavimo vertės (rinkos)) gaunamas tikresnis įmonės turimo turto vertės vaizdas ir kartu teisingesni įmonės veiklos rezultatai ataskaitiniais, taip pat ateinančiais finansiniais metais.

Pagal 1-ojo VAS metodines rekomendacijas, į įsigijimo savikainą paprastai įtraukiamos ir visos iki jo naudojimo pradžios patirtos išlaidos, susijusios su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, todėl į atsargų įsigijimo savikainą be pirkimo kainos įskaičiuojami ir negražintini mokesčiai, gabenimo ir kitos išlaidos, susijusios su jų įsigijimu ir pristatymu įmonei.

Gryniosios galimo realizavimo vertės (GGRV) būdas, kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas. Pagal 1 VAS metodines rekomendacijas, šio įvertinimo būdo tikslas – apskaitoje įvertinti turtą suma, artima tikrajai vertei, dažniausiai taikomas vertinat įmonių atsargas.

Grynoji galimo realizavimo vertė – suma, gautina pardavus turtą įprastomis verslo sąlygomis, atėmus gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas (pakavimo, žymėjimo, krovimo, gabenimo,

<sup>9</sup> Grynoji galimo pardavimo kaina, kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus galimas pardavimo išlaidas. Šis būdas naudojamas nuvertinat turtą.

komisinių ir kitas). Metų pabaigoje sudarant balansą atsargos gali būti nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės, t.y. atskaitomybėje jos turi būti parodytos realia (mažesne) verte, jei jų įsigijimo ar pasigaminimo savikaina tampa aukštesnė už numatomą pardavimo kainą, t.y. jei pardavus atsargas jų įsigijimo ar pasigaminimo savikaina nebus padengta. Grynoji galimo realizavimo vertė gali būti mažesnė nei atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, kai<sup>10</sup>:

- atsargos sugedo arba buvo sugadintos;
- paseno morališkai;
- jų pardavimas įmonei nuostolingas dėl pasirinktos įmonės pardavimo politikos;
- išaugo jų gamybos užbaigimo arba pardavimo išlaidos;
- sumažėjo šių atsargų rinkos kaina.

Grynoji galimo realizavimo kaina nustatoma pagal paskutinių rinkos sandorių kainą, jeigu nuo sandorio sudarymo dienos iki finansinės atskaitomybės sudarymo žymiai nepasikeitė ekonominės aplinkybės toms prekėms, kuriomis laisvai prekiaujama rinkoje. Toms prekėms, kuriomis laisvai rinkoje neprekiuojama (retos vienetinės prekės ar specifinės paskirties) gali būti nustatoma atstatomoji vertė – suma pinigų, kurios reikėtų, norint finansinės atskaitomybės dieną tą prekę pasigaminti ar nusipirkti (Bagdžiūnienė, 2005b, p. 80 - 81).

Atsargos paprastai nukainojamos iki GGRV pagal kiekvieną atsargų vienetą. Tam tikrais atvejais gali būti tikslinga grupuoti panašius ar susijusius atsargų vienetus (pavyzdžiui, kai panašios paskirties atsargos yra pagamintos ir pateikiamos į rinką toje pačioje geografinėje zonoje ir atskirai juos įvertinti praktiškai neįmanoma). Atsargos negali būti nukainojamos tokiomis grupėmis kaip, pavyzdžiui, visa pagaminta produkcija arba visos atsargos.

Grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis patikimais įrodymais, kuriuos galima gauti tuo metu, kai atsargos įvertinamos (įvertinami kainos ar savikainos svyravimai). Taip pat nustatant šią vertę, reikia atsižvelgti ir į tikslą, dėl kurio atsargos laikomos, pavyzdžiui, atsargų vertė pagrįsta sutartine kaina, numatyta pasirašytose sutartyse. Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos produkcijai gaminti, negali būti nukainojamos žemiau negu jų savikaina, o krentant žaliavų kainoms, kai pagamintos produkcijos savikaina viršys GGRV, žaliavos nukainojamos iki GGRV. Tokiomis aplinkybėmis tiksliausias GGRV matas gali būti vertė, už kurią galima įsigyti tokias pat žaliavas (9 VAS „Atsargos“).

Apskaitoje šio būdo taikymas labai paprastas – užregistruota atsargų įsigijimo savikaina mažinama iki nustatytos kiekvieno atsargų vieneto grynosios galimo realizavimo vertės, t.y. atsargų

---

<sup>10</sup> IVANAUSKIENĖ A., 2007, *Buhalterinės apskaitos pagrindai*, p. 213.

vertės sumažėjimas registruojamas kontrarinėje atsargų sąskaitoje, mažinančioje jų įsigijimo savikainą, o skirtumas tarp grynosios galimo realizavimo vertės ir atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pripažįstamas to laikotarpio, kada buvo atliktas nukainojimas, veiklos sąnaudomis (9 VAS „Atsargos“).

Tačiau naudojant grynosios galimo realizavimo vertės būdą, gali būti sunku tiksliai nustatyti papildomas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas. Naudojant grynosios vertės būdus, turto vertė nustatoma remiantis rinkos duomenimis, kurie nėra konkretūs, aiškūs, kiekvieno asmens apskaičiuojami vienodai (Rudžionienė, 2008a).

9 lentelė

### Atsargų įvertinimo metodai 1 ir 9 VAS

1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“	9-asis VAS „Atsargos“
Įsigijimo savikaina	Įsigijimo savikaina
Grynoji galimo realizavimo vertė	Grynoji galimo realizavimo vertė

Šaltinis: sukurta autorės pagal 1-ąjį „Finansinė atskaitomybė“ ir 9-ąjį „Atsargos“ VAS.

Kaip matyti 9 lentelėje, įvertinant atsargas apskaitoje, verčių pailiavų nepastebėta, nes tiek 1-asis, tiek 9-asis VAS siūlo tuos pačius turto vertinimo būdus ir sąvokos sutampa, tik įsigijimo savikainos apibrėžimai skirtingi, kaip ir 12 VAS.

Apibendrinant turto verčių sąvokų pailiavą skirtinguose VAS, galima teigti, kad vienas didžiausių ir daugelyje VAS pasikartojančių sąvokų nevienodumas yra naudojama sąvoka tikroji arba perkainota vertė. Šią sąvoką reikia suvienodinti ir naudoti tik vieną. Ta pati problema iškyla kalbant ir apie įsigijimo savikainą, kuri 12 VAS jau įvardinta įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Taigi, daugiausiai sąvokų pailiavos randama kalbant apie 2 turto įvertinimo apskaitoje būdus: perkainotos arba tikrosios vertės bei įsigijimo savikainos būdus.

Atliekant anketinį tyrimą siekiama patvirtinti arba atmesti šias **hipotezes**:

1. Dauguma smulkių įmonių ilgalaikį turtą vertina įsigijimo savikaina.
2. Dauguma smulkių įmonių atsargas taip pat vertina įsigijimo savikaina.
3. Smulkių įmonių apskaitoje perkainotos arba tikrosios vertės būdas netaikomas.
4. Tikrosios arba perkainotos vertės būdas yra per brangus smulkioms įmonėms.

Norint patvirtinti arba atmesti trečiąją hipotezę, kitoje šio skyriaus dalyje bus siekiama plačiau išsiaiškinti tikrosios vertės turto įvertinimo būdą. Bus lyginama keleto turto vertinimo agentūrų paslaugų kainos, siekiant išsiaiškinti, maždaug kiek įmonei gali kainuoti turto vertinimas rinkos kaina. Šitoje darbo dalyje, norima išsiaiškinti, ar turto vertinimo rinkos kaina išlaidos yra įmonei ne per didelės, siekiant pagrindinio turto įvertinimo tikslo.

### 2.3. Turto vertinimas rinkos kaina

Visi pagal LR „Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą“ (2003) aprašyti turto vertinimo metodai arba jų deriniai parodo tikrąją turto vertę ir jeigu šiom (rinkos, atkuriamąja ar naudojimo) vertėm bus apskaitomas turtas apskaitoje, tai finansinių ataskaitų vartotojai bus tikri, kad informacija yra teisinga ir atspindinti esamą turto situaciją rinkoje.

Dažnai turtui įvertinti rinkos kaina yra samdomos turto vertinimo agentūros, tačiau šių agentūrų paslaugos gali įmonei daug kainuoti (žr. 5 pav.)

Objektas	InReali.lt	Miroda	Juvitus
<b>Komercinės paskirties:</b>			
Prekybinės, administracinės patalpos iki 100 kv.m*	450 - 600	450 - 1500	500 - 900
Prekybinės, administracinės patalpos 100 - 300 kv.m*	500 - 800	750 - 2000	600 - 1100
Prekybinės, administracinės patalpos virš 300 kv.m*	Nuo 800	750 - 2200	Nuo 1100
<b>Gamybinės paskirties:</b>			
Gamybinės, sandėliavimo patalpos iki 500 kv.m*	500-1000	500 - 1200	400 - 1000
Gamybinės, sandėliavimo patalpos virš 500 kv.m*	Nuo 800	700 - 2000	Nuo 1000
Gamybiniai kompleksai	Nuo 1 300	200 - 5000	Nuo 1400
<b>Žemės sklypai:</b>			
Žemės sklypai	Nuo 330	300 - 800	Nuo 300
<b>Kilnojamasis turtas:</b>			
Kilnojamasis turtas Nuo 1 iki 10 vienetų Virš 10 vienetų	Nuo 100 už vnt. Nuo 50 už vnt.	-	-
Mašina arba įrenginys (kilnojamasis turtas)	Nuo 300	Sutartinė	Nuo 150
Technologinė linija	Nuo 500	Sutartinė	Nuo 900
Autotransporto priemonė	300 už vnt.	200 - 300	Nuo 200

Šaltinis: sukurta autorės pagal turto vertinimo agentūrų InReali.lt <http://www.inreal.lt/page/33>; Miroda <http://www.miroda.lt/vertinimas.php>; UAB „Juvitus“ turto vertinimo kainoraščius <http://www.juvitus.lt/repository/vertinimo%20ikainiai.pdf>.

#### 5 pav. Turto vertinimo kainos, Lt.

Kaip matyti 5 pav., turto vertinimo paslaugos nėra pigios, o jeigu įmonė užsiima gamyba ir turi kelias parduotuves, kuriose prekiauja savo produkcija, turi keliolika automobilių, tuomet visą turtą

kasmet vertinant rinkos kaina ir pasinaudojant turto vertinimo agentūrų paslaugomis, galima jau ne kelis tūkstančius, o keliolika susimokėti. Todėl, mano nuomone, turtą vertinti rinkos kaina reikia tik patį svarbiausią ir kurio tikrosios vertės nustatymas ypač svarbus įmonei, tačiau tą vertinimą daryti kas keletą metų, bet ne rečiau nei kas 5 metus.

Turtą įsigyjant ar parduodant yra labai svarbu, kad sandorio vertė būtų laikoma tikraja turto verte, kad nereikėtų papildomai įvertinti turtą pas turto vertintojus, norint, pavyzdžiui, įregistruoti turtą apskaitoje. Turi būti įvykdytos visos šios sąlygos<sup>11</sup>:

- šalys turi būti viena nuo kitos nepriklausomos;
- sandoris turi būti nepriverstinis;
- šalys turi turėti visą reikiamą informaciją apie rinkos sąlygas ir kainas;
- šalys turi turėti lygias pozicijas rinkoje.

**Nepriklausomos šalys.** Nepriklausomomis šalimis laikomos visos tarpusavyje giminystės, partnerystės ar finansiniais ryšiais nesusijusios šalys. Verslo apskaitos standartus daugiausia taiko akcinės (uždarnosios akcinės) bendrovės, todėl aptarsime kelis pavyzdžius, kai akcinė bendrovė gali būti susijusi su kitu fiziniu ar juridiniu asmeniu.

Akcinė bendrovė yra susijusi su jos akcininkais. Akcinės bendrovės akcininkais gali būti ir fiziniai ir juridiniai asmenys. Bendrovės akcininkai turi tam tikrų teisių: gauti bendrovės pelno dalį, rinkti bendrovės stebėtojų tarybą, valdybos narius ar vadovą, skirti audito įmonę, tvirtinti finansinę atskaitomybę ir pan. Taip akcinė bendrovė ir jos akcininkai tampa vienas nuo kito priklausomi, todėl jei akcinė bendrovė perka ar parduoda turtą savo akcininkams arba dukterinėms ar asocijuotoms įmonėms, tokie sandoriai gali būti vykdomi ir ne rinkos kainomis (sandorių rezultatai nenaudojami tikrajai vertei nustatyti ar pagrįsti).

Akcinė bendrovė taip pat yra susijusi su jos vadovais. Įmonės vadovai yra atsakingi už efektyvią įmonės veiklą, todėl jie savo sandoriuose su bendrove gali siekti pagerinti veiklos rezultatus. Jeigu įmonė turtą perka ar parduoda vadovams, sandoriuose tikroji vertė gali nesusidaryti.

Tikroji vertė gali nesusidaryti ir įmonės sandoriuose su jos darbuotojais. Įmonė, norėdama pagerinti darbuotojo padėtį ar turėdama kitų tikslų, gali iš jo turtą nupirkti brangiau ar savo turtą darbuotojui parduoti pigiau. Be to, akcinė bendrovė laikoma susijusia ir su jos akcininkų ar vadovų artimais giminaičiais.

---

<sup>11</sup> B. Bajorūnaitė (2006). Naujas turto įvertinimo būdas – tikroji vertė.

**Nepriverstinis sandoris.** Tikroji vertė gali susidaryti tik nepriverstiniuose sandoriuose. Pavyzdžiui, jei turtą norima parduoti kuo greičiau trūkstant apyvartinių lėšų, jis dažnai parduodamas pigiau. Tokiuose sandoriuose tikroji vertė susidaryti negali.

**Informacija apie rinką.** Sandorio šalys racionalius sprendimus gali priimti tik tuomet, jei jos turi visą reikiamą informaciją apie rinką, kurioje perka ar parduoda turtą. Jeigu, pavyzdžiui, pirkėjas nežino, už kokią kainą rinkoje galima įsigyti turtą, jis gali sutikti su pardavėjo pasiūlyta didesne kaina. Ir atvirkščiai, jei pardavėjas nežino rinkos kainos, jis gali sutikti turtą parduoti už mažesnę nei rinkos kainą. Tokie sandoriai turto tikrosios vertės neatspindi. Todėl jeigu yra įtarimų, kad bent viena sandorio šalis neišmanė rinkos kainų, tokių sandorių rezultatai neturėtų būti naudojami tikrajai vertei nustatyti.

**Pozicija rinkoje.** Tikroji vertė gali susidaryti tik sandoriuose, kuriuose vienodai tenkinami abiejų šalių interesai. Jeigu viena šalis gali diktuoti sąlygas kitai šaliai, pagal tokių sandorių rezultatus tikroji vertė nenustatoma. Tikroji vertė negali susidaryti monopolinės rinkos sąlygomis, kai yra tik vienas pardavėjas, kuris nustato pardavimo kainą. Pavyzdžiui, Lietuvoje kurį laiką monopolinėmis rinkos sąlygomis buvo teikiamos fiksuoto telefoninio ryšio paslaugos. Taigi tikroji vertė gali susidaryti tik tokioje rinkoje, kurioje yra daug lygiaverčių pirkėjų ir pardavėjų.

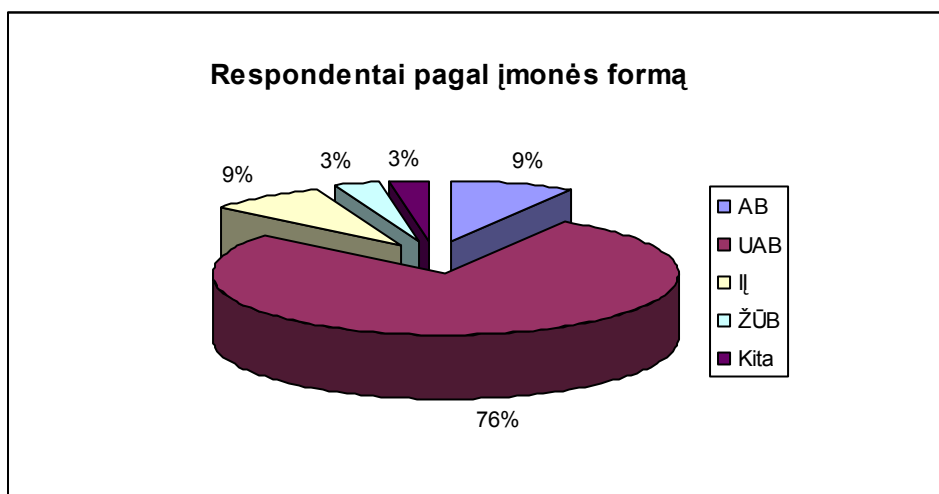
Taigi turto įvertinimas tikrąja verte praktikoje reikalauja ne tik buhalterių žinių, tikslumo, atitinkamų dokumentų, bet ir turto vertinimo žinių, duomenų iš aktyviųjų rinkų ir kt. Todėl skirtingų specialistų apskaičiuotos turto vertės gali šiek tiek skirtis. Vadinasi, šis procesas gana kūrybiškas.

### 3. TURTO ĮVERTINIMO BŪDŲ PRAKTIŠKAI NAUDOJAMŲ APSKAITOJE ANALIZĖ

Šioje darbo dalyje siekiama išsiaiškinti, kokius įvertinimo būdus skirtingoms turto grupėms taiko įmonės praktiškai. Šiam tikslui pasiekti buvo sudaryta anketa, kuri išplatinta respondentams. Pagal gautas užpildytas anketas yra pateiktos išvados, kurios palygintos su VAS siūlomais turto įvertinimo būdais.

#### 3.1. Įmonėse praktiškai atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumai

Atliktoje anketinėje apklausoje dalyvavo 70 įmonių buhalterės, kurios dirba skirtingos teisinės formos įmonėse (žr. 6 pav.).



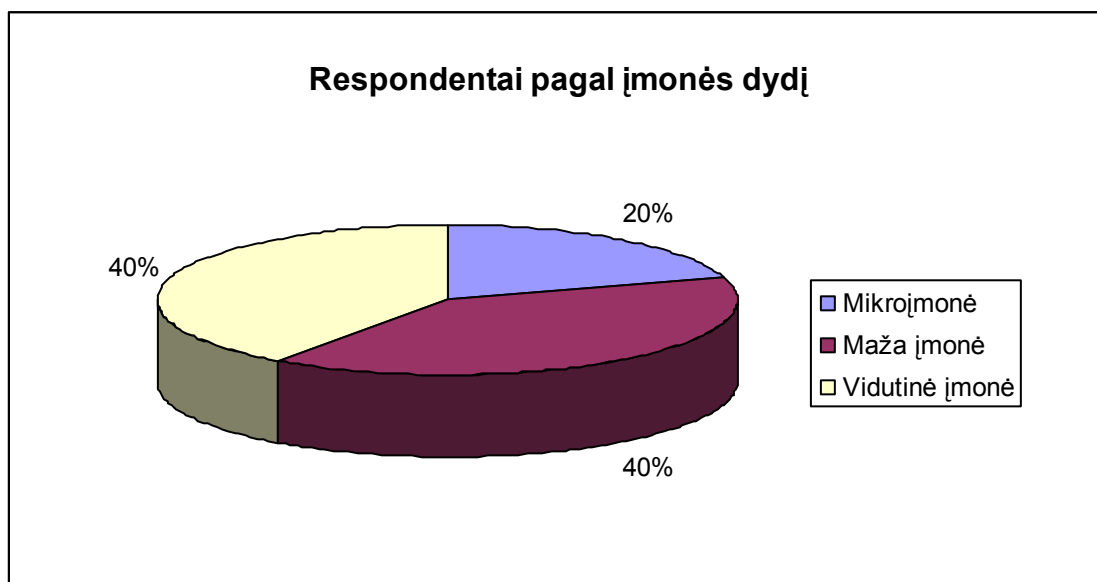
Šaltinis: sukurta autorės.

#### 3 pav. Respondentai pagal įmonės formą

Kaip matyti 6 pav., dauguma apklaustų buhalterių dirba uždarojiose akcinėse bendrovėse (UAB), t.y. 76% visų apklaustųjų. Akcinės bendrovės (AB) ir individualios įmonės (II) atstovauja po 9% apklaustųjų. Viena iš apklaustų buhalterių dirba žemės ūkio bendrovėje (ŽŪB), o kita - biudžetinėje įstaigoje.

Pagal LR Smulkaus ir Vidutinio Verslo įstatymo straipsnį įmonės yra skirstomos į 3 dalis:

- 1) mikroįmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 10 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 7 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 5 mln. litų;
- 2) maža įmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 50 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 24 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 17 mln. litų;
- 3) vidutinė įmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 250 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 138 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 93 mln. litų.

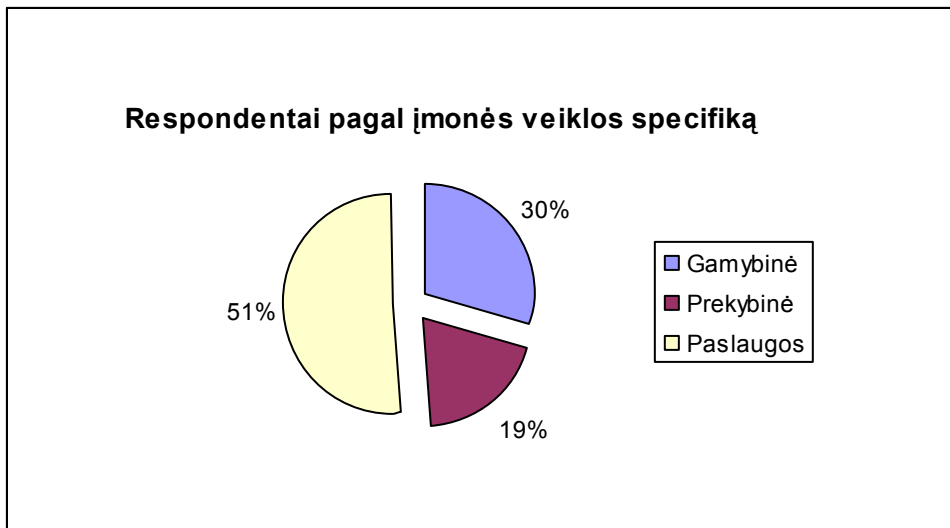


Šaltinis: sukurta autorės.

**7 pav. Respondentai pagal įmonės dydį**

Atsižvelgiant į pateiktą įmonių skirstymą, 7 pav. matyti, kad po 40% apklaustų buhalterių dirba mažoje ir vidutinėje įmonėse, o 20% dirba mikroįmonėje. Vadinasi, smulkiuose įmonėse dirba beveik du trečdaliai (60%) apklausoje dalyvavusių buhalterių.

Kad respondentai buvo atrinkti atsitiktine tvarka, galima įsitikinti pažvelgus ir į 8 pav.



Šaltinis: sukurta autorės.

**8 pav. Respondentai pagal įmonės veiklos specifiką**

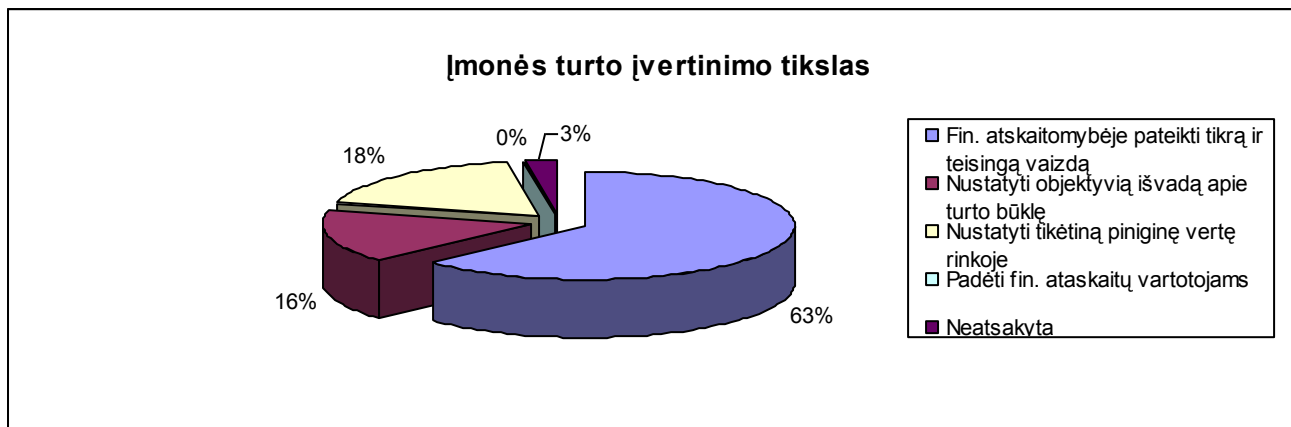
Didžioji dauguma (51%) respondentų dirba paslaugas teikiančiose įmonėse, šiek tiek mažiau (30%) gamybinėje įmonėje ir 19% buhalteriauja prekybinėje įmonėje. Viena įmonė, kurios buhalterė dalyvavo šioje apklausoje, užsiima tiek gamybine, tiek prekybine veikla, taip pat teikia ir paslaugas.

Apklausoje dalyvavusios buhalterės buvo taip pat paklaustos apie tai, kas jų įmonėje pildo finansinę atskaitomybę. Daugumoje įmonių (55%) finansinę atskaitomybę pildo vyriausias buhalteris,



17% - buhalteris, 14% pildo buhalteris – apskaitininkas, o 11% - finansininkas. Vienoje įmonėje finansinę atskaitomybę pildo asmuo, kurio pareigybė yra kitokia nei anksčiau aptartos, tačiau kokia tai pareigybė anketoje neatskleista.

Siekant išsiaiškinti Lietuvos įmonėse atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumus, pirmiausiai anketavimo būdu nustatyta, kokio tikslo siekdamos įmonės įvertina savo turtą apskaitoje.



Šaltinis: sukurta autorės.

### 9 pav. Įmonės turto įvertinimo apskaitoje tikslas

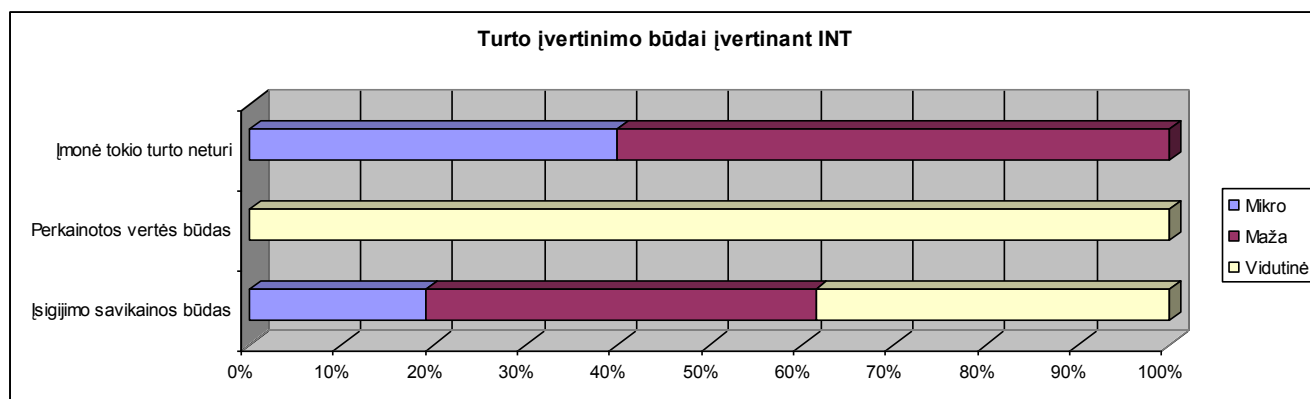
Daugumos buhalterių nuomone (63%), įmonės turtą apskaitoje įvertina siekdamos, kad finansinėje atskaitomybėje būtų pateikta tikra ir teisinga informacija apie įmonės turtą. Panašiai buhalterės mano apie kitas 2 priežastis. Pirma, kad turtą vertina siekdamos nustatyti tikėtiną piniginę vertę rinkoje (18%); antra, kad nustatyti objektyvią ir nešališką išvadą apie turto būklę, jo tinkamumą naudoti (16%). Įmonės turto įvertinimo tikslu, kad finansinė atskaitomybė finansinių ataskaitų vartotojams turi padėti priimti efektyvius sprendimus, neįvardino nė viena apklausta buhalterė. Į šį klausimą viena buhalterė neatsakė visiškai.

Taigi, kaip matyti 9 pav., įmonės pagrindiniu turto įvertinimo apskaitoje tikslu laiko sieki - finansinėje atskaitomybėje pateikti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir jos pasikeitimus. Šis tikslas yra apibrėžtas ir 1 VAS, kuriame teigiama, kad „pagrindinis finansinės apskaitos tikslas - finansinėje atskaitomybėje pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, veiklos rezultatus bei pinigų srautus“.

Toliau apklausoje išsiaiškinta, kokiais turto įvertinimo būdais įmonės praktiškai įvertina kiekvieną turto grupę atskirai.

Pirmas atsakymo variantas – įsigijimo savikainos būdas, šiuo būdu ilgalaikį nematerialųjį turtą įvertina 75% visų apklaustų įmonių buhalterių. Kaip matyti 10 pav., šiuo būdu nematerialųjį turtą įvertina visos įmonės nepriklausomai nuo jų dydžio. Antruoju būdu – tikrosios, arba perkainotos, vertės – 11% respondentų įvertina, tačiau šiuo būdu turtą įvertina tik vidutinio dydžio įmonės, t.y. įmonės,

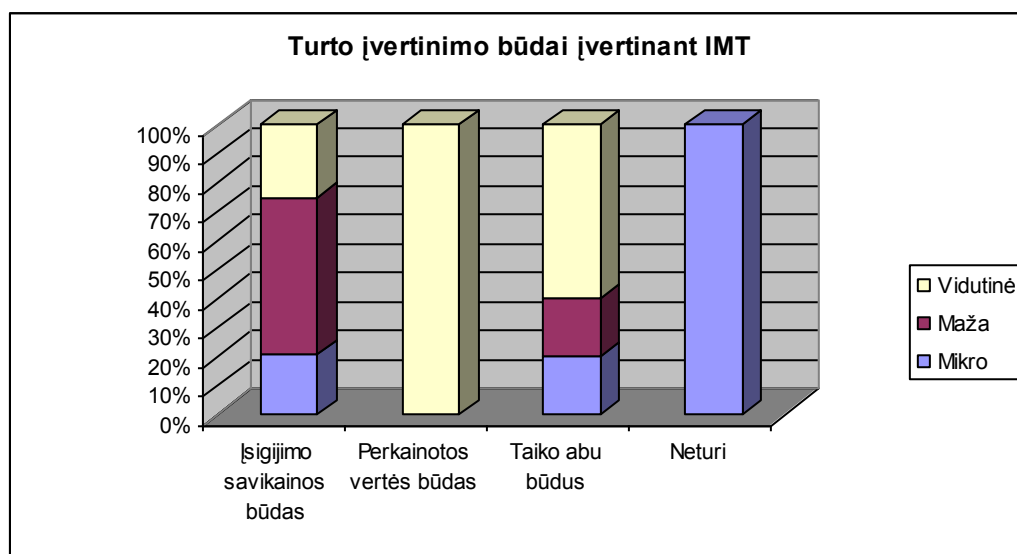
kurios nėra smulkios. Likusi dalis respondentų (14%) ilgalaikio nematerialaus turto savo įmonėje neturi. 10 pav. matyti, kad visos apklaustos vidutinio dydžio įmonių buhalterės, teigia, kad jų įmonės INT turi, neturi tik kai kurios mažos ir mikroįmonės.



Šaltinis: sukurta autorės.

### 10 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant ilgalaikį nematerialųjį turą

Remiantis atlikta apklausa, galima teigti, kad vertinant ilgalaikį nematerialųjį turą populiariausias įvertinimo būdas Lietuvoje yra įsigijimo savikainos būdas. VAS, kuriuose siūloma INT vertinti įsigijimo savikainos arba perkainotos vertės būdais, palyginus su praktiškai naudojamais būdais matyti, kad yra naudojami abu siūlomi būdai. Vienas iš jų yra populiariesnis, t.y., įsigijimo savikainos, tačiau juos abu naudoja tik vidutinio dydžio įmonės. Smulkios įmonės turą vertina tik įsigijimo savikainos būdu, turbūt antrasis būdas šioms įmonėms yra tiesiog per brangus arba nemato tikslo šiuo būdu įmonės turą vertinti.



Šaltinis: sukurta autorės.

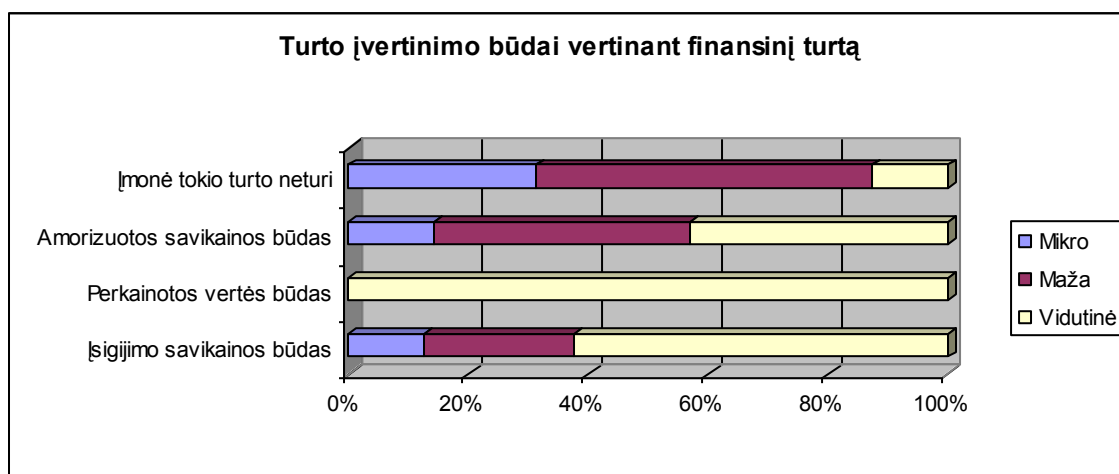
### 11 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant ilgalaikį materialųjį turą

Tik įsigijimo savikainos būdu ilgalaikį materialųjį turą įvertina 69% respondentų. Tik antruoju būdu – perkainotos vertės – vertina 11% įmonių, bet visos tos įmonės yra vidutinio dydžio. O tiek

įsigijimo savikainos, tiek perkainotos vertės būdus skirtingoms materialaus turto grupėms taiko 17% apklaustų buhalterių. Didžioji dauguma taikančių abu būdus yra vidutinio dydžio įmonės ir tik 2 smulkios įmonės. Tik perkainotos vertės būdo smulkios įmonės (mažos ir mikroįmonės) netaiko, nes joms šis būdas yra per brangus ir turbūt joms nėra tokio didelio poreikio, kaip audituojamoms stambioms įmonėms, pateikti turto vertę finansinėje atskaitomybėje rinkos kaina.

Taigi, remiantis 10 ir 11 pav., galima patvirtinti iškeltą 1-ąją hipotezę, kad dauguma smulkių įmonių ilgalaikį turtą vertina įsigijimo savikaina.

Taigi, populiariausias ilgalaikio materialaus turto įvertinimo būdas yra įsigijimo savikainos būdas. VAS siūlo ilgalaikį materialųjį turtą įvertinti dviem būdais, kaip matyti 11 pav., įmonės taiko abu šiuos būdus, tačiau daugiausiai tik tam tikro dydžio įmonės.



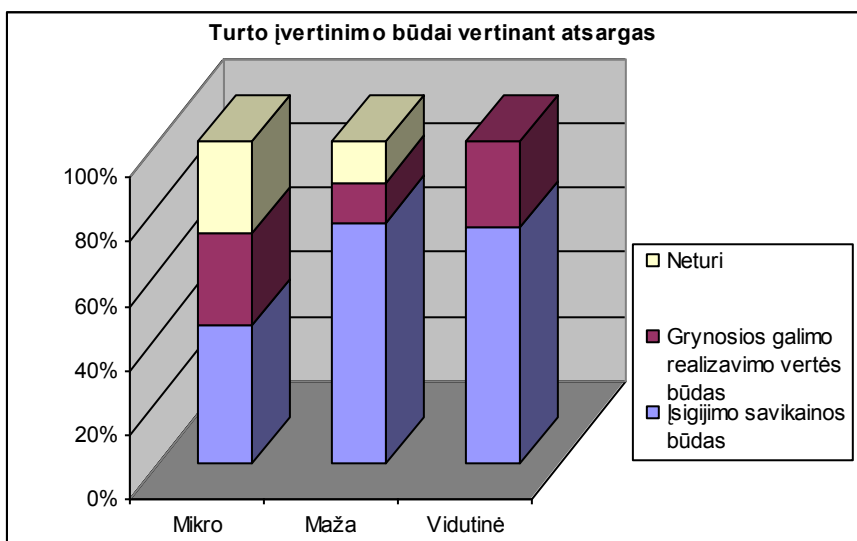
Šaltinis: sukurta autorės.

### 12 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant finansinį turtą, laikomą pardavimui

Finansinio turto, laikomo pardavimui, pagal apklausoje gautus rezultatus neturi 46% apklaustųjų. Šios turto grupės neturi įvairaus dydžio įmonės. Finansinį turtą, laikomą pardavimui, įvertinti galima 3 skirtingais būdais:

1. Įsigijimo savikainos būdu įvertina 23% respondentų. Kaip matyti 12 pav., šiuo būdu finansinį turtą, skirtą pardavimui, įvertina tiek vidutinio dydžio, tiek mažos, tiek mikroįmonės.
2. Tikrosios, arba perkainotos, vertės būdu įvertina tik 11% apklaustų buhalterių ir visi jie dirba vidutinio dydžio įmonėse.
3. Amortizuotos savikainos būdą taiko 20% buhalterių.

Vertinant finansinio turto, skirto pardavimui, grupę populiariausias įvertinimo būdas Lietuvoje taip pat yra įsigijimo savikainos būdas, tačiau ne daug nuo jo atsilieka amortizuotos savikainos būdas. Palyginus praktiškai naudojamus būdus su VAS siūlomais matyti, kad mažai nenaudojamas yra tikrosios, arba perkainotos, vertės būdas, o kiti 2 būdai yra gana populiarūs ir naudojami.

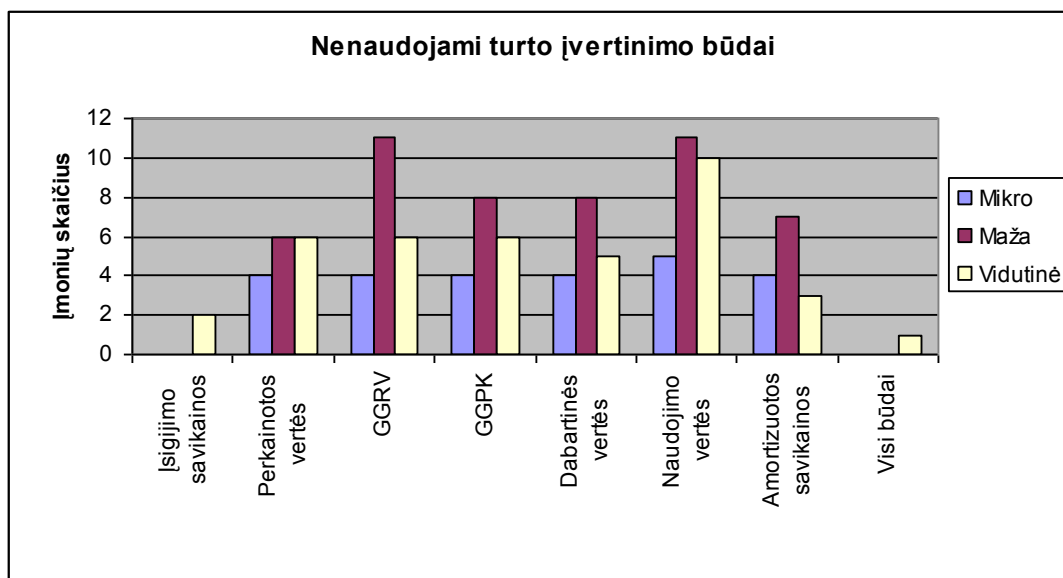


Šaltinis: sukurta autorės.

### 13 pav. Turto įvertinimo būdai įvertinant atsargas

11% apklaustų buhalterių teigia, kad jų įmonės neturi atsargų. Visos įmonės, kurios neturi atsargų, yra smulkios. Pagal VAS įvertinant atsargas yra naudojami 2 būdai. Populiariausias yra išigijimo savikainos būdas, jį naudoja 68% respondentų, o antrąjį būdą – grynosios galimo realizavimo vertės – naudoja atitinkamai 21% apklaustųjų. Abu būdus naudoja visos įmonės, nepriklausomai nuo jų dydžio (žr. 13 pav.).

Antroji hipotezė, kad dauguma smulkių įmonių atsargas įvertina išigijimo savikaina, taip pat patvirtinama, remiantis atlikta apklausa.



Šaltinis: sukurta autorės.

### 14 pav. Turto įvertinimo būdai praktiškai nenaudojami įmonių apskaitoje

Remiantis apklausoje dalyvavusių buhalterių nuomone, galima teigti, kad mažiausiai naudojamas turto įvertinimo būdas per paskutinius 2 metus yra naudojimo vertės būdas. Didžioji

dauguma visų įmonių (74% visų apklaustųjų) šio būdo nenaudoja. Antras mažiausiai naudojamas būdas yra grynosios galimo realizavimo vertės būdas. Šį būdą mažiausiai naudoja mažos įmonės, o apskritai šio būdo nenaudoja 60% respondentų. Pusė apklaustųjų per paskutinius 2 metus nenaudojo ir dar dviejų būdų – grynosios galimo pardavimo vertės ir dabartinės vertės būdų. Tik 2 įmonės teigia, kad jos nenaudojo įsigijimo savikainos būdo paskutinius 2 metus ir tik dvi apklaustos buhalterės teigia, kad jų įmonėse yra naudojami visi VAS aprašyti turto įvertinimo būdai.

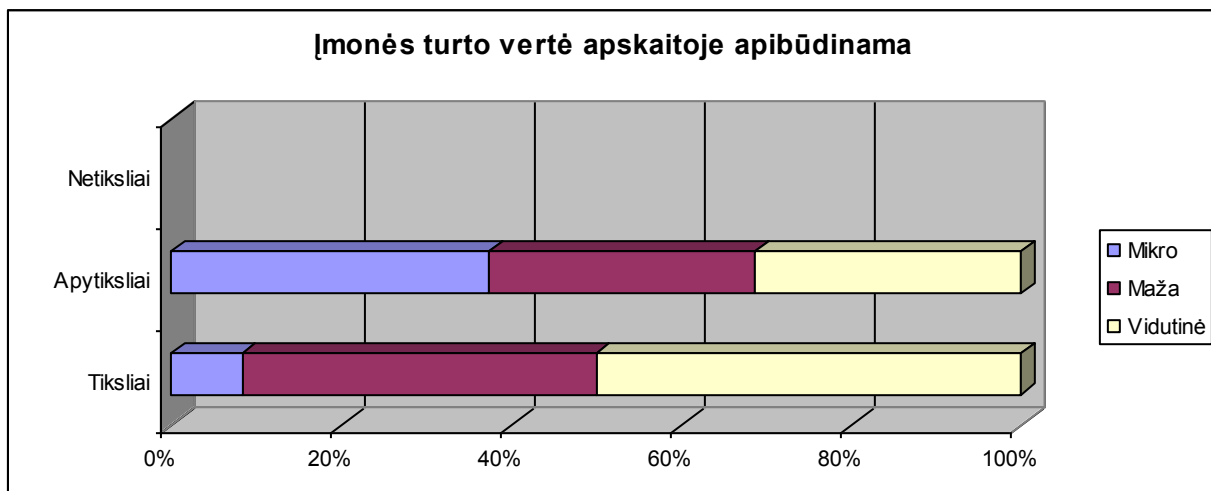
Likusieji 2 turto įvertinimo būdai (tikrosios, arba perkainotos, vertės bei amortizuotos savikainos) įmonėse per paskutinius 2 metus buvo naudojami atitinkamai 54% ir 60% apklaustų buhalterių. Šie būdai įvertina turtą tokia kaina, kuri geriausiai atspindi rinkoje egzistuojančią to turto kainą, todėl siekiant apskaitoje atspindėti tikrą ir teisingą turto kainą būtent šiuos būdus ir siūlyčiau naudoti įmonėms.

Kadangi remiantis atlikta apklausa, galima teigti, kad turto įvertinimą įmonėse dažniausiai atlieka buhalteriai ir finansininkai (61%), kurie, autorės nuomone, dažniausiai neturi specialių žinių, kurios yra būtinos tam tikros rūšies turto vertės nustatymui. Jie renkasi turto įvertinimo būdus, kurie ne visada atspindi realią turto būklę. Šiai problemai išspręsti būtų geriausia samdyti turto vertintojus, kurie turtą įvertintų realia rinkos kaina.

Tačiau pagal apklausos duomenis, turto vertintojus yra samdę tik 39% respondentų. Mikroįmonės turto vertintojų nesamdo visiškai, matyt nemato poreikio juos samdyti arba šioms įmonėms per brangu naudotis jų paslaugomis. Turto vertintojus samdę įmonės kalbant apie turto vertinimo kainą pasidalija į 2 dalis. Vienos teigia, kad jų įmonėms ši paslauga kainavo iki 2000 Lt. (taip teigia didžioji dauguma turto vertintojus samdžiusių įmonių – 76%), o kitoms net virš 3000 Lt (24% apklaustųjų nuomonė). Smulkios įmonės, kurios samdo turto vertintojus, jų pagalba įvertina tik ilgalaikį materialųjį turtą (IMT), o vidutinėms įmonėms turto vertintojai įvertina IMT ir atsargas.

Trečiąją hipotezę, kad smulkiose įmonėse tikrosios arba perkainotos vertės būdas netaikomas, galima patvirtinti tik iš dalies, nes mikroįmonėse šis būdas yra visiškai nenaudojamas, o mažose įmonėse įvertinant ilgalaikį materialųjį turtą kartu su įsigijimo savikaina pora įmonių taiko ir tikrosios arba perkainotos vertės būdą.

Paklausus buhalterių nuomonės, ar jų įmonėje turtas apskaitoje įvertinamas tinkamai. Nė viena buhalterė nepasakė, kad įmonės finansinėje atskaitomybėje turtas yra įvertintas visiškai netiksliai. Visos, išskyrus vieną buhalterę, mikroįmonėse dirbančios buhalterės teigia, kad šių įmonių apskaitoje turtas yra įvertintas tik apytiksliai. Praktiškai pusė mažų ir vidutinių įmonių taip pat mano, jog jų turtas įvertintas tik apytiksliai, likusioji pusė – kad tiksliai (žr. 15 pav.).



Šaltinis: sukurta autorės.

### **15 pav. Įmonės turto vertė apskaitoje apibūdinama**

Remiantis šiuo grafiku (15 pav.), galima teigti, kad vis dėl to smulkios įmonės nevisiškai vykdo 1-ajame VAS aprašytą pagrindinį finansinės apskaitos tikslą, nes turtą apskaitoje atspindi tik apytiksliai. Tačiau dauguma (78%) respondentų mano, kad vis dėl to finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija apie įmonės turto vertę leidžia priimti tą vertę, kaip realią rinkoje.

Pagal apklausos duomenis, galima teigti, kad įmonės nėra linkusios keisti jau pasirinktų įmonės turto įvertinimo būdų, nes tik 3% apklaustų buhalterių teigia, kad jie keitė turto įvertinimo apskaitoje būdus per paskutinius 2 metus. To priežastimi įvardindami naudoto turto įvertinimo būdo ribotumą (nepakankama informacija).

Buhalteriai mano, kad jų įmonėje turto įvertinimui vis dėl to yra skiriamas pakankamas dėmesys (66%). Labiausiai tuo įsitikinę yra buhalteriai, dirbantys vidutinio dydžio įmonėse, mažiau – smulkiose (mikro ir mažose įmonėse). 41% respondentų teigia, kad turi specializuotų žinių, domisi įvairiais įmonės turto įvertinimo būdais. Likusi dalis mano, kad neturi specializuotų žinių, tiesiog tęsia kolegų pradėtą taikyti turto vertinimo metodiką (18%) arba vadovaujasi patirtimi ir anksčiau įgytais įgūdžiais (41%).

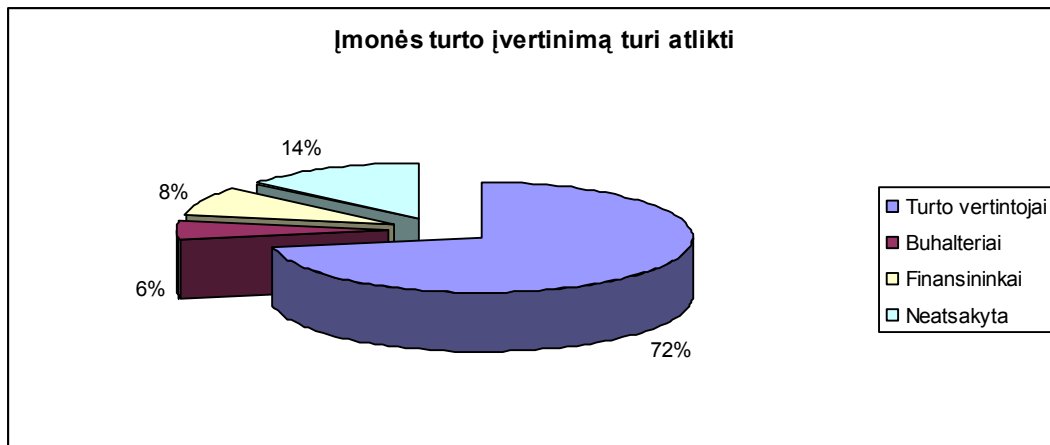
Toliau šiame darbe yra aprašomas apklausoje dalyvavusių buhalterių požiūris į įmonės turto įvertinimą apskaitoje.

### **3.2. Buhalterių požiūris apie įmonės turto įvertinimą apskaitoje**

Siekiant išsiaiškinti, koks vis dėl to turėtų būti įmonės turto įvertinimas apskaitoje, apklausos metu buhalterių buvo klausiama – kas turėtų atlikti įmonės turto įvertinimą.

Kaip matyti 16 pav., dauguma (72%) apklaustų buhalterių mano, kad įmonės turtą turi įvertinti turto vertintojai ir tik nedidelė dalis (14%) galvoja, kad geriausiai šį darbą atliktų įmonių buhalteriai ir

finansininkai. Tačiau beveik septintadalis apklaustųjų negalėjo apsispręsti, kam geriausiai patikėti įmonės turto vertinimą, kad apskaitoje jis būtų atspindėtas tiksliai ir teisingai.



Šaltinis: sukurta autorės.

### 16 pav. Įmonės turto įvertinimą turi atlikti

Autorės nuomone, jeigu įmonės kas 5 metus įvertintų įmonės turą pas turto vertintojus, tai turto vertė finansinėje atskaitomybėje būtų pakankamai tiksliai ir teisingai atspindima. Nebūtų didžiulio skirtumo tarp apskaitoje įrašytos įmonės turto vertės ir to paties turto rinkos kainos. Šis skirtumas būtų reikšmingas tuomet, kai visoje ekonomikoje vyrautų krizė ar stipriai kristų dirbtinai užkeltos nekilnojamojo turto kainos.

70% apklaustų buhalterių mano, kad įmonei turi būti leidžiama iš kelių turto įvertinimo būdų pasirinkti tą, kuris jai atrodys priimtinesnis ir tinkamesnis. Taip pat respondentai teigia, kad skirtingoms turto rūšims turi būti taikomi skirtingi turto įvertinimo būdai (taip mano 72% apklaustųjų). Šiuo metu VAS šias galimybes įmonėms suteikia.



Šaltinis: sukurta autorės.

### 17 pav. Dabartinės turto įvertinimo tvarkos apskaitoje įvertinimas

51% respondentų dabartinę įmonės turto įvertinimo apskaitoje tvarką vertina tik vidutiniškai, vadinasi, šioje apskaitos srityje reikia tobulėti, tačiau, kad įmonės turto įvertinimo tvarka yra bloga,

nemano nė vienas apklaustasis. Gerai dabartinę įmonės turto įvertinimo tvarką vertina 26% apklaustųjų.

Autorės nuomone, tobulinti dalykai įvertinant smulkios įmonės turtą apskaitoje yra šie:

- suvienodinti sąvokas, kad visuose VAS tas pats būdas būtų vadinamas ir apibūdinamas vienodai ir nepainiotų buhalterių;
- reikėtų atsisakyti kelių turto įvertinimo būdų, kurie praktiškai yra mažai naudojami ir kaip teko girdėti iš kai kurių buhalterių, net jiems yra nežinomi. Tai būtų naudojimo vertės, grynosios galimo pardavimo vertės bei dabartinės vertės būdai;
- būtų įmonės skatinamos taikyti tuos turto įvertinimo būdus, kurie geriausiai atspindi realią įmonės turto vertę rinkoje. Tai būtų perkainotos arba tikrosios vertės ir grynosios galimo realizavimo vertės būdai;
- įmonės turto įvertinimas pas turto vertintojus bent kas 5 metus būtų privalomas priklausomai nuo įmonės dydžio, pavyzdžiui, vidutinio dydžio ir stambesnėms įmonėms būtų privaloma įsivertinti turtą pas turto vertintojus;
- VAS būtų numatyta, kad turto vertinimo būdų naudojimas būtų priklausomas nuo įmonės dydžio: smulkios įmonės naudotų pagrinde įsigijimo savikainos būdą, o vidutinės ir stambesnės įmonės – sudėtingesnius būdus, tokius kaip tikrosios, arba perkainotos, vertės, amortizuotos savikainos ir pan. būdus.

Šiuos pasiūlymus patvirtina ir atliktos apklausos rezultatai. 34% apklaustųjų teigia, kad juos labai klaidina skirtingos sąvokos pateiktos skirtinguose VAS. Dar 26% respondentų skirtingas sąvokas pastebėjo, bet jiems tai netrukdo ir tik 14% buhalterių nepastebėjo skirtingų sąvokų ir jų tai neklaidina. O teisingiausiai finansinėje atskaitomybėje tikrąją turto vertę atspindintis įmonės turto įvertinimo būdas, respondentų nuomone, yra įsigijimo savikainos (20%) ir grynosios galimo realizavimo vertės (22%) būdai. Net 22% apklaustųjų į šį klausimą neatsakė, tai rodo, kad vieno būdo, kuris tiktų visoms turto grupėms, išrinkimas yra sudėtingas ar netgi neįmanomas dalykas. Perkainotos vertės būdą, kuris parodo tikrąją vertę, pasirinko 17% respondentų. Likusieji būdai sulaukė palyginus nedaug apklaustųjų dėmesio.

Nors apklausoje dalyvavę buhalteriai siūlo naudoti perkainotos arba tikrosios vertės būdą ir mano, kad šis būdas teikia objektyvią informaciją apie įmonės turto vertę (realią rinkos kainą), tačiau taip pat patvirtina, kad šis būdas yra brangus (patvirtinama 4-oji hipotezė). O mažai naudojamas dar ir todėl, kad galima rinktis iš kelių alternatyvų, dažniausiai pasirenkant tą, kuri yra paprastesnė.



## IŠVADOS

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas:

1. Įvertinimas apibūdinamas kaip vertės, kuria finansinių ataskaitų elementai pateikiami finansinėje atskaitomybėje, nustatymo procesas. Siekiant pagrindinio finansinės apskaitos tikslo - finansinėje atskaitomybėje pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, bene svarbiausias yra įvertinimo būdų pasirinkimas, kuris labiausiai ir nulemia finansinių ataskaitų elementų dydį. Finansinių ataskaitų vartotojai turi būti įsitikinę, kad jie susidarys realų, maksimaliai tikrąją padėtį atspindintį vaizdą apie įmonę ir joje vykstančius procesus.

2. Daugumą finansinių ataskaitų elementų įmonės vertina įsigijimo savikaina (ypač pirminio pripažinimo metu), tačiau yra tokių finansinių ataskaitų elementų, kuriuos kiti VAS nustato vertinti kitais įvertinimo būdais. Vėlesnio įvertinimo sudarant ataskaitinių laikotarpių finansinę atskaitomybę taikoma daugiau įvertinimo būdų: įsigijimo savikainos, dabartinės vertės, amortizuotos savikainos, tikrosios vertės, grynosios galimo realizavimo vertės.

3. VAS siūlo 7 turto įvertinimo apskaitoje būdus, o TFAS pateikia tik 6 būdus. 4 būdai yra identiški (tiek apibrėžimu, tiek būdo esme) – tai tikrosios vertės, grynosios galimo realizavimo vertės, naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai. Dar vienas būdas – įsigijimo savikainos būdas (pagal VAS), kuris savo bruožais ir esme atitinka istorinės savikainos būdą pagal TFAS. Dabartinės vertės būdas VAS nei apibrėžimu, nei esme nesutampa su TFAS esančiu dabartinės savikainos būdu. O grynosios galimo pardavimo kainos būdo, esančio VAS, iš viso nėra TFAS.

4. Kalbant apie įsigijimo savikainą, nėra vieningo, tai yra identiško, to paties reiškinio apibrėžimo visuose standartuose, tačiau bent jau sąvokos ir jų reikšmė sutampa. O kalbant apie perkainotos, arba tikrosios, vertės sąvoką – ji skiriasi skirtinguose VAS. Įsigilinus į perkainotos vertės savybes, galima suprasti, kad ši vertė yra ta pati jau aptartoji tikroji vertė, tačiau aiškiai ir suprantamai tai nėra parašyta, todėl toks neaiškumas skleidžia painiavą ir netikrumą, ar tikrai šios sąvokos yra tapačios. Taigi, perkainotos vertės metodą reikėtų pervardinti į tikrosios vertės metodą.

5. Apklauskos metu gauti rezultatai:

- a. įmonės pagrindiniu turto įvertinimo apskaitoje tikslu laiko siekį - finansinėje atskaitomybėje pateikti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir jos pasikeitimus;
- b. smulkios įmonės turtą vertina tik įsigijimo savikainos būdu, tikrosios vertės būdas šioms įmonėms yra tiesiog per brangus arba nemato tikslo šiuo būdu įmonės turtą vertinti;

c. VAS siūlo ilgalaikį materialųjį turtą įvertinti įsigijimo savikainos ar tikrosios vertės būdais, įmonės taiko abu šiuos būdus, tačiau daugiausiai tik vidutinio dydžio ir stambesnės įmonės;

d. populiariausias, išskyrus finansinį turtą, skirtą pardavimui, turto įvertinimo būdas yra įsigijimo savikainos būdas;

e. vertinant finansinio turto, skirto pardavimui, grupę populiariausias įvertinimo būdas Lietuvoje yra amortizuotos savikainos. Palyginus praktiškai naudojamus būdus su VAS siūlomais, matyti, kad beveik nenaudojamas yra tikrosios, arba perkainotos, vertės būdas;

f. perkainotos arba tikrosios vertės būdą ilgalaikiam turtui įvertinti taiko tik vidutinio dydžio įmonės;

g. mažiausiai naudojamas turto įvertinimo būdas per paskutinius 2 metus yra naudojimo vertės būdas.

6. Turto vertintojus yra samdę tik 39% respondentų. Mikroįmonės turto vertintojų nesamdo visiškai, matyt nemato poreikio juos samdyti arba šioms įmonėms per brangu naudotis jų paslaugomis.

## PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šiuos pasiūlymus:

1. Suvienodinti sąvokas, kad visuose VAS tas pats būdas būtų vadinamas ir apibūdinamas vienodai ir nepainiotų buhalterių.
2. Reikėtų atsisakyti kelių turto įvertinimo būdų, kurie praktiškai yra mažai naudojami ir kaip teko girdėti iš kai kurių buhalterių, net jiems yra nežinomi. Tai būtų naudojimo vertės, grynosios galimo pardavimo vertės bei dabartinės vertės būdai.
3. Būtų įmonės skatinamos taikyti tuos turto įvertinimo būdus, kurie geriausiai atspindi realią įmonės turto vertę rinkoje. Tai būtų perkainotos, arba tikrosios, vertės ir grynosios galimo realizavimo vertės būdai.
4. Įmonės turto įvertinimas pas turto vertintojus bent kas 5 metus būtų privalomas priklausomai nuo įmonės dydžio, pavyzdžiui, vidutinio dydžio ir stambesnėms įmonėms būtų privaloma įsivertinti turtą pas turto vertintojus.
5. VAS būtų numatyta, kad turto vertinimo būdų naudojimas būtų priklausomas nuo įmonės dydžio: smulkios įmonės naudotų pagrinde įsigijimo savikainos būdą, o vidutinės ir stambesnės įmonės – sudėtingesnius būdus, tokius kaip tikrosios, arba perkainotos, vertės, amortizuotos savikainos ir pan. būdus.
6. Turtą vertinti rinkos kaina reikia tik patį svarbiausią ir kurio tikrosios vertės nustatymas ypač svarbus įmonei, tačiau tą vertinimą daryti kas keletą metų, bet ne rečiau nei kas 5 metus.

SEVERINAITĖ, Ignė. (2010) *Turto įvertinimas smulkių įmonių apskaitoje*. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. 70 p.

## SANTRAUKA

**RAKTINIAI ŽODŽIAI:** apskaita, turto vertė, turto įvertinimas, įvertinimo būdai, įsigijimo vertė, tikroji vertė, rinkos vertė, perkainojimas, smulkios įmonės.

Vis labiau akcentuojamas tikro ir teisingo vaizdo atspindėjimas finansinėse ataskaitose įpareigoja įmones kuo tiksliau pateikti finansinių ataskaitų elementus. Kiek įmanoma realesnės turto vertės reikalauja ir pagrindiniai apskaitos principai – finansinė informacija vartotojams turi būti pateikta kiek įmanoma realesnė. Netiksliai įvertinus turta, pasekmės gali būti jaučiamos kelis laikotarpius. Todėl svarbu įmonei pasirinkti tokį įvertinimo būdą, kad apskaitoje būtų atspindimas tikras turto vaizdas ir tas vertinimo būdas būtų įmonei tinkamiausias.

Tyrimo objektas – turto įvertinimo būdai apskaitoje.

Šio darbo tikslas - išanalizavus turto įvertinimo būdus apskaitoje, nustatyti, kuris turto vertinimo būdas yra populiariausias ir tinkamiausias konkrečiai turto grupei smulčioje įmonėje, bei pateikti pasiūlymus, kurie patobulintų dabartinę įmonės turto įvertinimo apskaitoje tvarką.

Šiam tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi uždaviniai:

- išnagrinėti vertinimo sampratą, svarbiausius turto vertinimo tikslus ir problemas;
- palyginti turto įvertinimo būdus apskaitoje pagal VAS ir TFAS;
- ištirti VAS pateikiamų turto verčių nuoseklumą, kas padės sudaryti anketą;
- palyginti VAS siūlomus ir praktiškai naudojamus turto įvertinimo būdus Lietuvos smulčiose įmonėse bei nustatyti buhalterių požiūrį apie įvertinimą šiose įmonėse.

Šį darbą sudaro trys dalys. Teorinėje dalyje aptariamas turto vertinimas, tikslai, kurių siekia turto vertinimas, ir problemos, su kuriomis susiduriama renkantis tinkamą turto įvertinimo būdą, bei analizuojami turto vertinimo būdai taikomi Lietuvos įmonių apskaitoje, kurie palyginti su TFAS siūlomais. Antroje dalyje analizuojama turto verčių sąvokų painiava skirtinguose VAS bei turto vertinimas rinkos kaina. O rezultatų dalyje palyginti praktiškai naudojami įmonių turto įvertinimo apskaitoje būdai su VAS siūlomais, bei pateiktas buhalterių požiūris apie įmonės turto įvertinimą apskaitoje.

Darbo apimtis - 59 puslapiai, pateiktos 9 lentelės, 17 paveikslų, pateikiamas 1 priedas. Panaudota 44 literatūros šaltiniai.

SEVERINAITE, Ignė. (2010) *Property assessment of small companies' accounting*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 70 p.

## SUMMARY

**KEYWORDS:** accounting, value of assets, valuation of assets, ways of valuation, value of acquisition, real value, market value, revaluation, small companies.

Reflection of true and real picture in financial statements, that is more and more emphasised, commits companies to present elements of financial statements as exactly as possible. As real as possible value of assets is required by the main principles of accounting – financial information for the users has to be presented as real as possible. If assets are evaluated not exactly the consequences can be felt for several periods. Therefore for a company it is important to choose such way of valuation that the real picture of assets is reflected and this way of valuation is the most suitable for the company.

The object of Work - ways of valuation of assets in accounting.

The goal of Work - the analysis of the records of valuation methods, identify which valuation method is the most popular and best individual small group of property plant and submit proposals to upgrade the current enterprise valuation procedure accounted for.

For this purpose the following main tasks are raised:

- consider the evaluation of the concept, the main objectives of the valuation of assets and problems;
- compare valuation methods of accounting under IFRS and the CPS;
- CPS to investigate the consistency of reported asset values, which will help to profile;
- compare CPS and suggested practical methods used in the valuation Lithuanian small businesses and the accountants' views on the evaluation of these plants.

This work consists of three parts. The theoretical section deals with property assessment, the objectives pursued by the property assessment, and problems encountered in selecting an appropriate valuation method, and analysis of asset valuation methods applied to Lithuanian corporate accounts, which are compared with the proposed IFRS. The second section analyzes the conceptual confusion in property values across the IAC and the valuation of assets at market price. A comparison of results in practical use of corporate accounting valuation methods proposed by the IAC, and the accountants of the company's approach property valuation records.

The main material of the thesis is comprised in 59 pages, 9 tables, 17 illustrations and appendix 1. 44 source of literature is used.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ARNAŠIŪTĖ, Audronė. (2009) *Ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas*. [interaktyvus], [žiūrėta 2009 m. gegužės 18d.]. p. 8. Prieiga per internetą: <[http://www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2006/apskaita/Arnasiute%20Audrone.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2006/apskaita/Arnasiute%20Audrone.pdf)>.
2. Audito ir apskaitos tarnyba. (2004) *1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ Nr. 20-616* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 20 d. [žiūrėta 2008 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
3. Audito ir apskaitos tarnyba. (2006) *1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt, [žiūrėta 2009 m. sausio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.
4. Audito ir apskaitos tarnyba. (2004) *2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“ Nr. 20-616* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2006 m. spalio 20 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
5. Audito ir apskaitos tarnyba. (2004) *9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“ Nr. 20-616* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 22 d. [žiūrėta 2009 m. sausio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
6. Audito ir apskaitos tarnyba.(2004) *12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“ Nr. 20-616* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2008 m. rugsėjo 16 d. [žiūrėta 2009 m. sausio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
7. Audito ir apskaitos tarnyba.(2003) *13-asis verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“ Nr. 20-616* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2007 m. lapkričio 20 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
8. Audito ir apskaitos tarnyba.(2004) *18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ Nr. 137-6053* [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2009 m. lapkričio 11 d. [žiūrėta 2010 m. sausio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.

9. Audito ir apskaitos tarnyba. (2004) *23-asis verslo apskaitos standartas „Turto nuvertėjimas“* Nr. 180-6695 [interaktyvus]. VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt. Aktuali redakcija nuo 2007 m. sausio 4 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
10. BAGDŽIŪNIENĖ Vitalija. (2005a) *Apskaitos politika*. Vilnius: Inforastras. p. 116. ISBN 9955-608-21-8.
11. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. (2005b) *Finansinė atskaitomybė*. Vilnius: Conto litera. p. 192. ISBN 9955-485-58-4.
12. BAGDŽIŪNIENĖ Vitalija. (2007) *Apskaitos tikroji vertė: paprasčiau buhalteriu – sunkiau analitikui*. Valstybės žinios (Mano finansai) Nr. 84: vz.lt. Aktuali redakcija nuo 2007 m. gegužės 8 d., [žiūrėta 2009 m. gruodžio 15 d.], p. 15. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1002&id=723299>>.
13. BAJORIŪNAITĖ Brigita. (2006) *Naujas turto įvertinimo būdas – tikroji vertė*. Buhalteris: buhalteris.lt. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gegužės 21 d., [žiūrėta 2009 m. gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new\\_id=613](http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=613)>.
14. JEFIMOVAS Borisas. (2008) *Apskaitos pagrindai*. Vadovėlis. Kaunas: Technologija. p. 612. ISBN 978-9955-25-429-4.
15. BRUŽAUSKAS, Valentinas. (2004) *Apskaitos reformavimas ir jos specialistų rengimas* Nr. 27 (315). Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.
16. BUKEVIČIUS, Jonas; ŽAPTORIUS, Jonas. (2008) *Apskaitos pagrindai*. Mokomoji knyga. Vilnius: Technika. p. 204. ISBN 978-9955-28-252-5.
17. DAUBARIENĖ Vita; RUDŽIONIENĖ Kristina. (2008) *Įvertinimo būdų pasirinkimas pateikiant tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika 2008 3. p. 18 - 31. ISSN 1822-8682.
18. DEVEIKIS, Gintautas. (2006) *Pasiruoškime finansinei atskaitomybei iš anksto*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga: verslobanga.lt., [žiūrėta 2010 m. gegužės 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.verslobanga.lt/lt/leidinys.printer/43e9109bb08a7>>.
19. GUDAITIENĖ, Ona. (2005) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus kolegija. p. 218. ISBN 9955-519-53-3.
20. IVANAUSKIENĖ, Aldona. (2004) *Buhalterinės apskaitos pradmenys*. Vilnius: TEV leidykla. p. 320. ISBN 9955-491-69-8.
21. IVANAUSKIENĖ Aldona. (2007) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vadovėlis aukštosioms mokyklos. Vilnius: leidykla TEV. p. 360. ISBN 9955-680-38-5.

22. *Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius metų pradžioje* [interaktyvi duomenų bazė]. (2010) Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės: stat.gov.lt. Atnaujinta 2010 m. vasario 26 d. [žiūrėta 2010 m. gegužės 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2495>>.

23. JEFIMOVAS Borisas. (2008) *Apskaitos pagrindai*. Vadovėlis. Kaunas: Technologija. p. 612. ISBN 978-9955-25-429-4.

24. KALČINSKAS, Gediminas. (2007) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Šeštoji laida. Vilnius: leidykla "Pačiolis". p. 864. ISBN 9955-04-166-8.

25. KALČINSKAS, Gediminas; GREIMIENĖ, Jūratė; GUPTOR, Marina; DEVEIKIS, Gintautas; DOVIDAITĖ, Brigita; JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2006) *Visi aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai*. Vilnius: Pačiolis. p. 160. ISBN 9955-04-165-X.

26. KANAPICKIENĖ, Rasa; RUDŽIONIENĖ, Kristina; JEFIMOVAS, Borisas. (2008) *Finansinė apskaita*. Vadovėlis. Kaunas: Vilniaus universiteto leidykla. p. 315. ISBN 978-9955-33-286-2.

27. Lietuvos Respublikos Seimas (2001) *Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX – 574* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2003 m. gruodžio 18 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=224416](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416)>.

28. Lietuvos Respublikos Seimas (2001) *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX – 675* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2009 m. kovo 5 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=338526](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=338526)>.

29. Lietuvos Respublikos Seimas (2002) *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX – 751* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2008 m. gruodžio 23 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=334636](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334636)>.

30. Lietuvos Respublikos Seimas (2002) *Lietuvos Respublikos Smulkaus ir Vidutinio verslo įstatymas Nr. IX – 1142* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2003 m. sausio 1 d. [žiūrėta 2010 m. gegužės 4 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=238716](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=238716)>.



31. Lietuvos Respublikos Seimas (2003) *Lietuvos Respublikos Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas Nr. VIII – 1202* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2003 m. balandžio 3 d. [žiūrėta 2009 m. lapkričio 8 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=209969](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=209969)>.

32. Lietuvos Respublikos Vyriausybė (1996) *Nutarimas dėl turto vertinimo metodikos Nr. 16 – 426* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 1999 m. gruodžio 13 d. [žiūrėta 2010 m. gegužės 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=93441](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=93441)>.

33. MICKYTĖ, Vaida. (2008) *Turto įvertinimo tarptautinis ir nacionalinis reglamantavimas* [interaktyvus], [žiūrėta 2009 m. sausio 8d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2007/apskaita/Mickyte\\_Vaida.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/apskaita/Mickyte_Vaida.pdf)>.

34. OLBRICH, Michael, BROSEL, Gerrit. (2009) *Some critical comments on the diverse approaches to fair value measurement*. p. 12.

35. RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2008a) *Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai Lietuvoje*. Tarptautinės mokslinės konferencijos “Ekonomika ir vadyba - 2008” pranešimų medžiaga. Kaunas: Technologija. p. 56-61. ISSN 1822-6515.

36. RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2008b) *Įvertinimo būdų naudojimas praktikoje*. Mokesčių žinios, Nr.29 (592). p. 5.

37. RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2008c) *Ką reiškia „tikras ir teisingas vaizdas“?*. Šeštosios tarptautinės mokslinės konferencijos “Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos” straipsnių rinkinys Nr. 1(6), p. 128-131. ISSN 2029-1175.

38. STAUBUS George J. (2004) *Two Views of Accounting Measurement*. Vol. 40 No.3. Abacus. p. 265 - 279.

39. ŠALTYTĖ, Emilija. (2007) *Atsargų įvertinimas grynąjį galimo realizavimo verte*. [interaktyvus]. Savaitraštis „Buhalterija“: buhalteris.lt. Aktuali redakcija nuo 2007 m. sausio 29 d., [žiūrėta 2009 m. gegužės 28 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=820&new\\_id=19993](http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=820&new_id=19993)>.

40. Turto ir verslo vertinimo įkainiai (2010) [interaktyvus]. InReal: inreal.lt., [žiūrėta 2010 m. sausio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.inreal.lt/page/33>>.

41. Turto vertinimo darbų įkainiai (2010) [interaktyvus]. UAB „Juvitus“: juvitus.lt., [žiūrėta 2010 m. sausio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juvitus.lt/repository/vertinimo%20ikainiai.pdf>>.

42. *COMMISSION REGULATION (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the*

*Council* (2010) [interaktyvus]. The Commission of the European Communities: eur-lex.europa.eu, [žiūrėta 2010 m. gegužės 4 d.]. Official Journal of the European Union, L320/481. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:EN:PDF>>.

43. Vertinimo paslaugų kainoraštis (2010) [interaktyvus]. UAB „Miroda“: miroda.lt., [žiūrėta 2010 m. sausio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.miroda.lt/vertinimas.php>>.

44. WALKER R. G.; JONES, Steward. (2003) *Measurement: a Way Forward*. Vol. 39 No.3. Abacus. p. 356 - 374.

ANKETA

*Gerb. Respondente,*

Vilniaus Universitete Kauno humanitariniame fakultete atliekamas tyrimas, kurio metu siekiama išsiaiškinti Lietuvos įmonėse atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumus ir požiūrį į įmonės turto įvertinimą. Anketos pildymas užims nedaug Jūsų laiko, o atsakymai į anketoje pateikiamus klausimus man būtų labai vertingi. Apklausos metu gauti duomenys bus naudojami tik moksliniams tikslams, todėl užtikriname Jūsų pateiktos informacijos konfidencialumą.

**I – Konkrečioje įmonėje atliekamo turto įvertinimo apskaitoje ypatumai**

*I anketos dalyje pateikite atsakymus apie Jūsų įmonėje atliekamą turto įvertinimą.*

1. Įmonės turta vertinate siekiant:

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Finansinėje atskaitomybėje pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės turta;
- Nustatyti objektyvią ir nešališką išvadą apie turto būklę, jo tinkamumą naudoti;
- Nustatyti tikėtiną pinigine vertę rinkoje;
- Padėti finansinių ataskaitų vartotojams priimti efektyvius sprendimus;
- Kita

*(pateikite savo atsakymą)*

2. Kokį turto įvertinimo būdą naudojate įvertinant ilgalaikį nematerialiųjų turta:

- Įsigijimo savikainos būdą;
- Tikrosios, arba perkainotos, vertės būdą;
- Įmonė tokio turto neturi.

3. Kokį turto įvertinimo būdą naudojate įvertinant ilgalaikį materialiųjų turta:

- Įsigijimo savikainos būdą;
- Tikrosios, arba perkainotos, vertės būdą;
- Įmonė taiko ir įsigijimo savikainos būdą, ir perkainotos vertės būdą kai kurioms turto grupėms.

4. Kokį turto įvertinimo būdą naudojate įvertinant finansinį turta, laikomą pardavimui:

- Įsigijimo savikainos būdą;
- Tikrosios, arba perkainotos, vertės būdą;
- Amortizuotos savikainos būdą;
- Įmonė tokio turto neturi.

5. Kokį turto įvertinimo būdą naudojate įvertinant atsargas:

- Įsigijimo savikainos būdą;
- Grynosios galimo realizavimo vertės būdą;
- Įmonė tokio turto neturi.

6. Kokio turto įvertinimo būdo Jūs įmonėje netaikėte per paskutinius 2 metus:

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Įsigijimo savikainos būdo;
- Tikrosios vertės būdo;
- Grynosios galimo realizavimo vertės būdo;
- Grynosios galimo pardavimo vertės būdo;
- Dabartinės vertės būdo;

## PRIEDAS (TĘSINYS)

- Naudojimo vertės būdo;
- Amortizuotos savikainos būdo;
- Naudojome visus turto įvertinimo apskaitoje būdus.

7. Jūsų įmonėje turto įvertinimą atlieka:

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Turto vertintojai;
- Buhalteris *(pasirinkę šį atsakymą pereikite prie 10 klausimo)*;
- Finansininkas *(pasirinkę šį atsakymą pereikite prie 10 klausimo)*;
- Kita

*(pateikite savo atsakymą)*

8. Kiek apytiksliai kainavo turto įvertinimas:

- iki 1000 Lt.;
- 1000 – 2000 Lt.;
- 2000 – 3000 Lt.;
- 3000 ir daugiau.

9. Kokias turto rūšis Jūsų įmonėje įvertina turto vertintojai :

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Ilgalaikį materialųjį turta;
- Ilgalaikį nematerialųjį turta;
- Finansinį turta;
- Gautinas sumas;
- Atsargas.

10. Jūsų įmonės turto įvertinimo teikiama informacija:

*(kiekviename teiginyje iš pabrauktų žodžių ištrinkite, Jūsų nuomone, netinkamą žodį, palikdami tik tinkamą atsakymą)*

- Įmonės turto vertę apibūdina tiksliai / apytiksliai / visiškai netiksliai;
- Leidžia / neleidžia spręsti apie įmonės turto realią vertę rinkoje;
- Išryškina / neišryškina įmonės problemines sritis.

11. Ar pasikeitė Jūsų įmonėje taikomi turto įvertinimo būdai per paskutinius 2 metus:

*(pažymėkite 1 atsakymą)*

- Taip, turto įvertinimui naudojami kiti būdai.
- Ne, turto vertinimo būdai nepakito *(pasirinkę šį atsakymą, pereikite prie 13 klausimo)*.

12. Kas įtakojo turto įvertinimo būdų pasikeitimą:

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Naudoto turto įvertinimo būdo ribotumas (nepakankama informacija);
- Įmonės valdymo sistemos pasikeitimas;
- Įmonės struktūros pasikeitimas;
- Papildomai įgytos žinios;
- Kita

*(pateikite savo atsakymą)*

13. Jūsų įmonėje turto įvertinimui apskaitoje skiriamas dėmesys, Jūsų nuomone, yra:

- Pakankamas;
- Nepakankamas.

## PRIEDAS (TĘSINYS)

14. Ar turite specializuotų žinių, kaip vertinti įmonės turta:

*(pažymėkite 1 atsakymą)*

- Taip, domėjausi įvairiais įmonės turto įvertinimo būdais;
- Ne, tęsiu kolegų pradėtą taikyti turto vertinimo metodiką;
- Ne, specialių žinių neturiu, vadovaujuosi patirtimi ir anksčiau įgytais įgūdžiais;
- Kita

*(pateikite savo atsakymą)*

### **II – požiūris į įmonės turto įvertinimą**

*II anketos dalyje, nepriklausomai nuo I dalies atsakymų, pateikite savo požiūrį į įmonės turto įvertinimą.*

15. Suformuluokite teiginius, koks, Jūsų nuomone, turėtų būti įmonės turto įvertinimas:

*(kiekviename teiginyje iš pabrauktų žodžių ištrinkite, Jūsų nuomone, netinkamą žodį, palikdami tik tinkamą atsakymą)*

- Įmonės turto įvertinimas turi būti atliekamas: turto vertintojų / buhalterių / finansininkų;
- Ar turi būti leidžiama įmonei pasirinkti, kokį turto įvertinimo būdą jai taikyti: leidžiama pasirinkti iš kelių alternatyvų / taikomas tik vienas būdas tai pačiai turto rūšiai;
- Skirtingoms turto rūšims turi būti taikomi turto įvertinimo būdai: tokie patys / skirtingi;
- Kaip Jūs vertinate dabartinę turto įvertinimo apskaitoje tvarką: gerai / vidutiniškai / blogai;
- Ar Jūsų neklaidina skirtingos sąvokos pateiktos skirtinguose VAS: neklaidinga, skirtingų sąvokų nepastebėjau / skirtingas sąvokas pastebėjau, bet man tai netrukdo / labai klaidina;
- Kuris turto įvertinimo būdas, Jūsų nuomone, teisingiausiai finansinėje atskaitomybėje atspindi tikrąją turto vertę: įsigijimo savikainos / perkainotos vertės / grynosios galimo realizavimo vertės / grynosios galimo pardavimo vertės / dabartinės vertės / naudojimo vertės / amortizuotos savikainos.

16. Pažymėkite teiginius, su kuriais sutinkate. Turto įvertinimas apskaitoje samdant turto įvertintojus, t.y. taikant tikrosios, arba perkainotos, vertės būdą:

*(pažymėkite 1 ar daugiau atsakymų)*

- Teikia objektyvią informaciją apie įmonės turto vertę (realią kainą rinkoje);
- Yra brangus turto įvertinimo apskaitoje būdas;
- Teikia tikslią informaciją finansinių ataskaitų vartotojams;
- Naudojamas retai, nes įmonės turto įvertinimą puikiai atlieka buhalteriai ar finansininkai;
- Nenaudojamas, kadangi galima rinktis iš kelių alternatyvų, todėl pasirenkama ta, kuri yra paprastesnė.

### **III – bendro pobūdžio informacija**

17. Jūsų įmonė yra:

- Individuali įmonė;
- Uždaroji akcinė bendrovė;
- Akcinė bendrovė;
- Žemės ūkio bendrovė;
- Kita

*(pateikite savo atsakymą)*

18. Jūsų vadovaujamos organizacijos dydis<sup>12</sup>:

- Mikroįmonė;
- Maža įmonė;
- Vidutinė įmonė.

19. Įmonės veiklos specifika:

- Gamybinė įmonė;
- Prekybinė įmonė;
- Paslaugas teikianti įmonė.

20. Jūsų įmonėje finansinę atskaitomybę pildo:

- Buhalteris - apskaitininkas
- Buhalteris
- Vyr. buhalteris
- Finansininkas
- Kita

21. Jūsų papildomos pastabos apie įmonės turto vertinimą (atliekamą Jūsų įmonėje arba turto vertinimą apskritai):

**NUOŠIRDŽIAI DĖKOJU JUMS UŽ SUGAIŠTĄ LAIKĄ**

---

<sup>12</sup> Mikroįmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 10 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 7 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 5 mln. litų.

Maža įmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 50 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 24 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 17 mln. litų.

Vidutinė įmonė - tai įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 250 darbuotojų; įmonės metinės pajamos neviršija 138 mln. litų ar įmonės turto balansinė vertė yra ne didesnė kaip 93 mln. litų.