

## ILAGLAIKIO MATERIALIOJO TURTO PERKAINOJIMO REZERVO APSKAITA

Nelabai seniai aptarėme kai kuriuos klausimus, susijusius su atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymo priežastimis, tikslais, apskaita ir pateikimu finansinėje atskaitomybėje. Šiame straipsnyje tikiuosi su Jumis pasidalinti mintimis, kurios susiję su perkainojimo rezervo apskaita, formavimo tikslais bei pateikimu finansinėje atskaitomybėje. Priminsiu, jog apie šią apskaitos sritį ir informacijos pateikimą finansinėje atskaitomybėje kalbama keletose verslo apskaitos standartų, o būtent - 1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“, 2-asis VAS „Balansas“, 5-asis VAS „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“, 6 – aisis VAS „ Aiškinamasis raštas“, 7 – aisis VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įverinimų keitimas ir klaidų taisymas“, 8- asis VAS „Nuosavas kapitalas“, 11-asis VAS „Sąnaudos“, 12 –asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, 18-asis VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, 23 – VAS „Turto nuvertėjimas“, 24 – asis VAS „Pelno mokestis“. Pagrindinis juose yra 12 –asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, kuriame pateikiamos tokios sąvokos, būtent jo nuostatomis remiantis ir įmanomas turto vertės pateikimas perkainota verte. Kelios svarbios sąvokos:

**Ilgalaikis materialusis turtas** – materialusis turtas, kuris teiks ekonominės naudos naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurios įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę.

**Balansinė vertė** – suma, kuria turtas yra parodomas balanse. Ilgalaikio materialiojo turto balansinė vertė yra lygi jo likutinei vertei.

**Likutinė vertė** - suma gauta iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus nusidėvėjimo sumą, sukauptą per visą jo naudingo tarnavimo laikotarpį, pridėjus visus šio turto vertės padidėjimus ir atėmus visus jo sumažėjimus.

**Tikroji vertė** – suma už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti / parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

Kaip žinia, ilgalaikis materialusis turtas gali būti apskaitomas vienu iš būdų:

- įsigijimo savikaina:
- perkainota verte.

Tuo atveju, kau įmonės apskaitos politikoje numatyta, jog turtas pateikiamas perkainota verte – jis turi būti perkainojamas ne rečiau nei pemkeri metai. Be to, ši nuostata turi būti taikoma visai turto grupei, kuriai šias turtas priklauso – negali būti perkainotas vienas iš kelių turimų pastatų, o kiti pastatai - apskaityti balanse neperkainota verte.

Nuo š.m. liepos 1 d. įsigaliojo LR akcinių bendrovių įstatymo nuostatos, liečiančios perkainojimo

rezervo panaudojimo kryptį. Iš esmės perkainojimo rezervo galimo panaudojimo kryptis nepasikeitė – perkainojimo rezervu ar jo dalimi gali būti didinamas įstatinis kapitalas ir iš perkainojimo rezervo negali būti mažinami nuostoliai. Nuo šios naujos redakcijos įsigaliojimo, įmonės įstatinis kapitalas galės būti didinamas ne tik iš ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo, bet ir iš ilgalaikio finansinio turto vertės padidėjimo (perkainojimo rezervo) sumos.

Tuo atveju, jei perkainojus turta jo vertė padidėja, apskaitoje atliekami įrašai:

Pavyzdys:

Įmonė 2007- 12- 30 perkainojo nuosavybės teise valdomą ir veiklosje naudojamą nekilnojamąjį turta, kuris buvo įsigytas 2006-06-30 ir kuriam nustatytas 10m. nusidėvėjimo laikotarpis bei 10 000 Lt likvidacinė vertė, ir pateikė jį 2007-12-31 finansinėje atskaitomybėje. Turto įsigijimo savikaina buvo 100 000 Lt, perkainota turto vertė 500 000 Lt, likutinė vertė perkainojimą datai buvo 95 500 Lt (100 000 -10 000 / 120 mėn. x 6 mėn.).

*Apskaitoje 2007-12-30 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

*D 1211 Perkainojimas 404 500*

*K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas) 404 500*

Įmonė apskaičiavo atidėtąjį pelno mokesčio įsipareigojimą 60 675 Lt (404 500 x 15 proc.).

*Apskaitoje 2007-12-30 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

*D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas ( rezultatas) 60 675*

*K 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis 60 675*

Kadangi turto perkainojimas buvo apskaitytas 2007-12-30, tai 2007-12-31 finansinėje atskaitomybėje nei turto perkainojimo rezervo, nei atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimų sumos nekis, nes perkainota dalis bus pradėta nudėvėti nuo sekančio mėnesio 1 dienos po apskaitoje pateikto perkainojimo rezultato.

Sakykime, kad įmonė formuoja tarpinę finansinę atskaitomybę 2008-06-30. Priminsiu, jog tarpinės finansinės atskaitomybės sudarymą reglamentuoja 29 – asis VAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, kuris numato, jog tarpinė finansinė atskaitomybė turi būti rengiama pagal tą pačią apskaitos politiką, kaip ir metinė finansinė atskaitomybė. Tai reiškia, jog tarpinėje finansinėje atskaitomybėje turi būti atlikti visi įmonės apskaitos politikoje numatyti įvertinimai, tame tarpe ir atidėjinių apskaičiavimas, pirkėjų skolų įvertinimas grynąja verte ir pan. Taigi, pagal aukščiau pateikto pavyzdžio informaciją, įmonės tarpinėje finansinėje atskaitomybėje turėtų būti įvertinta ir su perkainojimo rezervu susijusi informacija. Perkainoto turto vertės nusidėvėjimo suma bus skaičiuojama likusiam turto nusidėvėjimo laikotarpiui, kuris buvo nustatytas jį įsigijus, t.y. perkainota vertė bus nudėvima per likusius 9,5 metų ir todėl perkainotojimo sumos nusidėvėjimo

sąnaudos, pateiktos tarpinė finansinės atskaitomybės pelno (nuostolių) ataskaitoje 21 290 Lt (404 500 / 114 mėn. x 6 mėn.).

*Apskaitoje 2008-06-30 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

*D 6115 Veiklos sąnaudos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 21 290*

*K 1218 Materialusis turtas. Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-) 21 290*

*D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas) 18 096 (85 proc. perkainoto turto vertės nusidėvėjimo sumos)*

*K 3412 P(N) ataskaitoje nepripažinti ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) 18 096*

*D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis 3 194 (15 proc. perkainoto turto nusidėvėjimo sumos)*

*K 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius (+/-) 3 194*

Dera atminti, jog perkainojimo rezervas bei to pagrindu apskaičiuotas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas įmonės apskaitoje visada yra susietas su atitinkamo turto vieneto, kuris buvo perkainotas, verte. Todėl negalimi atvejai, kuomet perkainotas turtas parduotas, o jo pagrindu sudarytas perkainojimo rezervas tebelieka įmonės apskaitoje. Šio fakto nedera pamiršti ir formuojant įmonės reorganizavimo balansą, kuomet perkainotas turtas, kurio perkainojimo rezervas apskaitytas, atskiriamas ir perkeliamas į kitą įmonę.

Panagrinėkime atvejį, kuomet perkainotas turtas perleidžiamas. Sakykime, kad įmonė 2008-07-30 perleido perkainotą turtą ir gavo už jį 600 000 Lt. Perleisto turto nusidėvėjimas nustojamas skaičiuoti nuo sekančio mėnesio 1 dienos po perleidimo. Įvertinamas perkainoto turto dalies nusidėvėjimas per 2008m. liepos mėn.:

*Apskaitoje 2008-07-30 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

*D 6115 Veiklos sąnaudos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 3 548*

*K 1218 Materialusis turtas. Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-) 3 548*

*D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas) 3 016*

*K 3412 P(N) ataskaitoje nepripažinti ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) 3 016*

*D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis 532*

*K 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius (+/-) 532*

Sudarius tarpinę finansinę atskaitomybę 2008-06-30 ir įvertinus nusidėvėjimą atsižvelgiant į perleidimo datą, turime tokią informaciją atskirose sąskaitose:

- turto įsigijimo vertė 100 000 Lt;
- perkainojimas 404 500 Lt;
- įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-) 9 750 Lt (9 000 + 750);
- perkainotos dalies nusidėvėjimas (-) 24 838 Lt (21 290 + 3 548);

- perkainojimo rezervas (rezultatai) 322 713 Lt (404 500 – 60 675 – 18 096 – 3 016);

- atidėtieji mokesčiai 56 949 Lt (60 675 – 3 194 - 532);

*Apskaitoje 2008-07-20 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

<i>D 1217 Materialusis turtas. Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)</i>	<i>9 750</i>
<i>D 1218 Materialusis turtas. Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-)</i>	<i>24 838</i>
<i>D 2411 Per vienerius metus gautinos sumos. Pirkėjai</i>	<i>600 000</i>
<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>	<i>322 713</i>
<i>D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>56 949</i>
<i>K 1210 Materialusis turtas. Įsigijimo savikaina</i>	<i>100 000</i>
<i>K 1211 Materialusis turtas. Perkainojimas</i>	<i>404 500</i>
<i>K 5211 Kitos veiklos pajamos. Ilgalaikio turto perleidimo pelnas</i>	<i>130 088</i>
<i>K 3412 P(N) ataskaitoje nepripažinti ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)</i>	<i>322 713</i>
<i>K 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius (+/-)</i>	<i>56 949</i>

Panagrinėkime situaciją, kuomet turtas buvo perkainotas ir 2007-12-31, įvertinus išorinius ir vidinius turto nuvertėjimo požymius, buvo nustatyta, jog turto atsiperkamoji vertė (**atsiperkamoji vertė** – turto grynoji galimo pardavimo kaina arba to turto naudojimo vertė, ta, kuri iš jų yra didesnė; **naudojimo vertė** - grynoji vertė grynųjų būsimų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti turtą naudojant ir jį perleidžiant, pasibaigus jo naudojimo tarnavimo laikui) reikšmingai mažesnė už jo balansinę vertę.

Pavyzdys:

Įmonė 2006- 12- 30 perkainojo nuosavybės teise valdomą ir veiklosje naudojamą nekilnojamąjį turtą, kuris buvo įsigytas 2005-06-30 ir kuriam nustatytas 10m. nusidėvėjimo laikotarpis bei 10 000 Lt likvidacinė vertė, ir pateikia jį 2007-12-31 finansinėje atskaitomybėje. Turto įsigijimo savikaina buvo 100 000 Lt, perkainota turto vertė 500 000 Lt, likutinė vertė perkainojimą datai buvo 95 500 Lt, nustatytas turto nuvertėjimas 80 000 Lt.

*Apskaitoje 2006-12-30 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

<i>D 1211 Perkainojimas</i>	<i>404 500</i>
<i>K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>	<i>404 500</i>
<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas ( rezultatas)</i>	<i>60 675</i>
<i>K 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>60 675</i>

*Apskaitoje 2007-12-31 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

<i>D 6115 Veiklos sąnaudos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos</i>	<i>42 579</i>	
<i>K 1218 Materialusis turtas. Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-)</i>	<i>42 579</i>	
<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>		<i>36 192</i>
<i>K 3412 P(N) ataskaitoje nepripažinti ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)</i>		<i>36 192</i>
<i>D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>6 387</i>	
<i>K 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius (+/-)</i>	<i>6 387</i>	

<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>		<i>80 000</i>
<i>K 1219 Materialusis turtas. Vertės sumažėjimas (-)</i>	<i>80 000</i>	
<i>D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>12 000 (80 000 x 15 proc.)</i>	
<i>K 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>		<i>12 000</i>

Po to kai apskaitoje pateikėme turto nuvertėjimo ūkinį faktą, ateinančiu laikotarpiu perkainotos dalies nusidėvėjimą skaičiuosime nuo sumažėjusios perkainojimo dalies.

Panagrinėsime atvejį, kaip galėtų būti apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija, kuomet turto nuvertėjimo suma atskaitinio laikotarpio pabaigai viršija apskaitoje fiksuotą perkainojimo rezervo sumą. Tarkime, nors tai mažai praktikoje tikėtina, jog nustatyta 2007-12-31 turto nuvertėjimo suma yra 400 000 Lt.

*Apskaitoje 2007-12-31 galimi atlikti buhalteriniai įrašai:*

<i>D 6115 Veiklos sąnaudos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos</i>	<i>42 579</i>	
<i>K 1218 Materialusis turtas. Perkainotos dalies nusidėvėjimas (-)</i>	<i>42 579</i>	
<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>		<i>36 192</i>
<i>K 3412 P(N) ataskaitoje nepripažinti ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)</i>		<i>36 192</i>
<i>D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>6 387</i>	
<i>K 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius (+/-)</i>	<i>6 387</i>	

<i>D 321 Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezervas (rezultatas)</i>		<i>307 633 (404 500 – 60 675 - 36 192)</i>
<i>D 4051 Atidėtieji mokesčiai. Atidėtasis pelno mokestis</i>	<i>54 288 (60 675 – 6 387)</i>	

<i>D 6133 Veiklos sąnaudos. Materialaus ilgalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudos</i>	<i>38 079</i>	
<i>K 1219 Materialusis turtas. Vertės sumažėjimas (-)</i>	<i>400 000</i>	

Po to kai apskaitoje pateikėme turto nuvertėjimo ūkinį faktą, ateinančiu laikotarpiu perkainotos dalies nusidėvėjimą skaičiuosime nuo turto vertės, įvertinus vertės sumažėjimą.