

REKOMENDACIJOS Nr. TR-12/2020-04(2)

DĖL ŽEMĖS PO VALSTYBINĖS REIKŠMĖS KELIAIS BUHALTERINĖS APSKAITOS IR PATEIKIMO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINYJE

I SKYRIUS

BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Rekomendacijų dėl žemės po valstybinės reikšmės keliais buhalterinės apskaitos ir susijusios informacijos pateikimo finansinių ataskaitų rinkinyje (toliau – rekomendacijos) tikslas užtikrinti, kad žemė po valstybinės reikšmės keliais (toliau – žemė po keliais) finansinėse ataskaitose būtų rodoma tikra ir teisinga verte. Siekiant šio tikslo keliami tokie uždaviniai:

1.1. užtikrinti žemės po keliais perdavimo registravimą tuo pačiu metu ir tomis pačiomis vertėmis:

1.1.1. iki 2020 m. rugsėjo 1 d. žemę perduodančio viešojo sektoriaus subjekto ir žemę gaunančio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje;

1.1.2. po 2020 m. rugsėjo 1 d. žemę perduodančio viešojo sektoriaus subjekto, žemę gaunančio ne viešojo sektoriaus subjekto ir jį kontroliuojančio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje;

1.2. pasiūlyti optimizuoti informacijos teikimo procesą tarp žemės sklypo formavime dalyvaujančių subjektų tarp 1.1 papunktyje nurodytų subjektų;

1.3. pasiūlyti galimus žemės po keliais perdavimo tarp 1.1 papunktyje nurodytų subjektų buhalterinius įrašus.

2. Rekomendacijos parengtos siekiant nustatyti bendrą žemės po keliais apskaitos metodiką.

3. Rekomendacijos parengtos vadovaujantis šiais Lietuvos Respublikos teisės aktais:

3.1. Buhalterinės apskaitos įstatymu;

3.2. Kelių įstatymu;

3.3. Žemės įstatymu;

3.4. Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu;

3.5. Valstybės ir savivaldybės įmonės turto vertės padidėjimo registravimo įmonės savininko kapitalo ar turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo dalyse tvarkos aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. gegužės 16 d. nutarimu Nr. 536;

3.6. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau – VSAFAS);

3.7. Verslo apskaitos standartais (toliau – VAS).

4. Rekomendacijos skirtos subjektams, kurių finansinėse ataskaitose rodomas laisvos žemės fondas ir žemė po keliais bei susijęs finansinis turtas, ir centralizuotos apskaitos įstaigai, tvarkančiai viešojo sektoriaus subjektų apskaitą ir rengiančiai jų finansines ataskaitas:

4.1. VĮ Lietuvos automobilių kelių direkcijai (iki 2020 m. rugsėjo 1 d. BĮ Lietuvos automobilių kelių direkcija prie Susisiekimo ministerijos) (toliau – LAKD);

4.2. Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijai (toliau – Susisiekimo ministerija);

4.3. Nacionalinei žemės tarnybai prie Žemės ūkio ministerijos (toliau – NŽT);

4.4. Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui (toliau – NBFC);

4.5. Valstybės įmonei Registrų centrui (toliau – RC), kaip informacijos teikime dalyvaujančiam subjektui.

5. Rekomendacijose vartojamos sąvokos nepriklausomai nuo jų formuluočių, suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos arba yra vartojamos šių rekomendacijų 3 punkte nurodytuose teisės aktuose. Papildomai vartojamos šios sąvokos:

5.1. **Laisva valstybinė žemė** – Nacionalinės žemės tarnybos patikėjimo teise valdoma valstybinė žemė, neįregistruota Nekilnojamojo turto registre žemė¹, neperduota naudotis ir neišnuomota valstybinė žemė, kuri pagal įstatymus, reglamentuojančius piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimą, negražintina natūra, pagal Žemės įstatymą priskirta laisvos valstybinės žemės fondui.

5.2. **Masinis turto vertinimas (toliau – masinis vertinimas)** – nekilnojamojo turto vertinimo būdas, kai naudojant valstybės registrų ir informacinių sistemų bei rinkos duomenis, taikant statistines duomenų analizės ir vertinimo technologijas, sudaromi vidutinės rinkos vertės per nustatytą laikotarpį nustatymo modeliai, pagal kuriuos vienu metu įvertinamas vienaarūšis nekilnojamasis turtas.

II SKYRIUS

ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMAS, REGISTRAVIMAS IR INFORMACIJOS DERINIMAS VSAKI SISTEMOJE IKI 2020 M. RUGSĖJO 1 D.

I SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMAS

6. Pagal Kelių įstatymo 4 straipsnio 2 dalį valstybinės reikšmės keliai išimtinė nuosavybės teise priklauso valstybei. Juos turto patikėjimo teise valdo, naudoja ir jais disponuoja LAKD. Pagal Kelių įstatymo 2 straipsnio 5 dalį prie kelio elementų² priskiriama ir kelio elementų užimama žemė.

7. 2017 metais valstybinės reikšmės keliai buvo užregistruoti LAKD apskaitoje. Žemė po keliais LAKD apskaitoje užregistruota ne visa, kadangi ne visa yra inventorizuota (t. y. nesuformuoti sklypai), kartu neatlikta teisinė žemės sklypų registracija Nekilnojamojo turto registre.

8. Neinventorizuota žemė po keliais yra laisvos valstybinės žemės dalis, kurią pagal Žemės įstatymo 13 straipsnio 1 dalį tvarko NŽT ir kiti šio įstatymo 7 straipsnyje nurodyti valstybinės žemės patikėtiniai. Laisva valstybinė žemė perleidžiama nuosavybėn, perduodama naudotis ar išnuomojama, atlikus būtinus teritorijų planavimo, žemės tvarkymo darbus, nustačius žemės sklypų pagrindinę naudojimo paskirtį, naudojimo būdą, nurodžius Lietuvos Respublikos specialiųjų žemės naudojimo sąlygų įstatyme nurodytas teritorijas, į kurias patenka šie žemės sklypai, ir suformuotus žemės sklypus įregistravus Nekilnojamojo turto registre Civilinio kodekso, Žemės įstatymo, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro įstatymo ir Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo nustatyta tvarka. Atitinkamai neinventorizuota žemė po keliais kaip laisvos valstybinės žemės dalis yra rodoma NŽT finansinėse ataskaitose.

9. Pagal 12-ojo VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 42 punktą laisva valstybinė žemė ir suformuoti žemės sklypai vertinami tikrosios vertės metodu, tačiau jų tikroji vertė vadovaujantis minėto VSAFAS 62 punktu, yra nustatoma remiantis skirtinga informacija:

¹ Plotai, nurodyti Žemės įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje bei Žemės reformos įstatymo 13 ir 14 straipsniuose, jeigu jie nėra perduoti patikėjimo teise valdyti kitiems subjektams.

² Kelio elementai: žemės sankasa, važiuojamoji dalis, kelkraščiai, skiriamoji juosta, kelio grioviai ir kitos vandens nuleidimo sistemos, sankryžos, autobusų sustojimo aikštelės, poilsio aikštelės, pėsčiųjų ir dviračių takai, kelio statiniai, techninės eismo reguliavimo priemonės, želdiniai, esantys kelio juostoje, kelio oro sąlygų stebėjimo ir transporto eismo apskaitos, apšvietimo ir kiti įrenginiai su šių elementų užimama žeme.

9.1. žemės sklypų (inventorizuota žemė) tikroji vertė nustatoma pagal masinio vertinimo duomenis, panaudojant žemės verčių žemėlapi – gaunama konkretaus sklypo vertė, atsižvelgiant į sklypo kokybines savybes;

9.2. laisvos valstybinės žemės ploto (neinventorizuota žemė) tikroji vertė apskaičiuojama savivaldybės teritorijoje esančios laisvos valstybinės žemės plotą padauginus iš žemės sklypų toje savivaldybės teritorijoje vidutinės 1 ha rinkos vertės, apskaičiuotos pagal masinio vertinimo duomenis. Tokiu būdu neatsižvelgiama į tam tikro žemės ploto kokybines savybes, gaunama išskaičiuota 1 ha vertė (vadinama sąlygine 1 ha verte), kuri yra tokia pati visai vienos savivaldybės teritorijoje esančiai žemei.

10. NŽT žemę po keliais gali LAKD perduoti dviem būdais:

10.1. kai žemės sklypas yra suformuotas ir įregistruotas RC NŽT vardu, tokiu atveju žemės sklypas yra perduodamas NŽT teritorinio skyriaus parengtu priėmimo-perdavimo aktu.

10.2. kai žemės sklypas nėra suformuotas ir įregistruotas RC NŽT vardu, tokiu atveju žemės sklypas perduodamas NŽT teritorinio skyriaus parengtu sprendimu ir pažyma.

11. Kadangi NŽT gali perduoti LAKD tik suformuotą žemės sklypą, 10.1 papunktyje nurodytu atveju žemės sklypo perdavimo procesas yra sklandus. Perduodant žemės sklypą kaip nurodyta 10.2 papunktyje kyla informacijos teikimo problemų tarp NŽT ir LAKD (procedūros detalai aprašytos 1 lentelėje).

1 lentelė. Žemės po keliais perdavimo LAKD procedūros

LAKD	NŽT	RC
Žemės sklypo formavimas		
1. LAKD inicijuoja žemės sklypo formavimą, kai kelio inventorizacijos metu nustato, kad dalis žemės ar statinių nėra registruota LAKD apskaitoje. LAKD pasirašo sutartį dėl paslaugų su konkursą laimėjusiais matininkais, kurie atlieka žemės sklypo po keliu kadastrinius matavimus. Suderinę su LAKD, matininkai teikia parengtą žemės sklypo kadastro duomenų bylą tikrinti ir derinti žemės sklypo planą NŽT.	2.1. NŽT patikrina žemės sklypo kadastro duomenų bylą ir suderina žemės sklypo planą. 2.2. NŽT teikia RC ir LAKD sprendimą ir pažymą* kartu su kadastro duomenų byla dėl žemės sklypo suformavimo, kuriuose pagal NŽT apskaitos registrus pažymos data yra nurodyta suformuoto žemės sklypo: 1) plotas; 2) įsigijimo savikaina; 3) tikrosios vertės pokytis; 4) likutinė vertė. * Pažymas LAKD teikia ne visi NŽT padaliniai	3. Priima sprendimą dėl žemės sklypo įregistravimo.
Kai RC priima sprendimą įregistruoti žemės sklypą		
5.1. Jei RC žemės sklypą užregistravo NŽT vardu, LAKD teikia prašymą RC dėl žemės sklypo perregistravimo (dar kartą RC sumokama už teisinę registraciją). 5.2. Jei RC žemės sklypą užregistravo LAKD vardu,	6. LAKD prašymu NŽT rengia priėmimo-perdavimo aktą ir pateikia jį LAKD.	4. Dėl aiškios procedūros nebuvimo (kelius valdo LAKD, o žemę – NŽT) dalis RC teritorinių padalinių įregistruoja žemės sklypą pagal NŽT pateiktą sprendimą ir pažymą LAKD vardu (LAKD – patikėtinis), dalis – NŽT vardu

LAKD	NŽT	RC
Žemės sklypo formavimas		
LAKD perduoda NBFC reikiamus dokumentus užregistruoti žemės sklypą apskaitoje. 7. LAKD, gavusi iš NŽT sklypo priėmimo-perdavimo aktą, perduoda NBFC reikiamus dokumentus užregistruoti žemės sklypą apskaitoje.		(kai pažyma nepateikta). LAKD apmoka teisinės registracijos išlaidas.
Kai RC priima sprendimą neįregistruoti žemės sklypo, matininkas, LAKD ir NŽT dar kartą kartoja procedūrą nuo pradžių kol RC teisės aktų nustatyta tvarka gali priimti sprendimą įregistruoti žemės sklypą.		

12. Esant 1 lentelėje nurodytoms žemės po keliais perdavimo LAKD procedūroms, išskirtinos šios problemos:

12.1. žemės sklypo registravimas neįvertinus visos informacijos apie subjektą, kuris turėtų būti žemės sklypo patikėtinis (LAKD, o ne NŽT);

12.2. žemės sklypo registravimas pirmą kartą žemės sklypą priimančiame subjekte, kuris neturi jokių pirminių duomenų apie žemę;

12.3. informacijos teikimo nenuoseklumas žemę priimančiam subjektui;

12.4. laiko skirtumai tarp žemės sklypo suformavimo ir registravimo RC ir žemės po keliais perdavimo momento.

II SKIRSNIS. SIŪLAMOS PROCEDŪROS PERDUODANT ŽEMĘ PO KELIAIS

13. Siekiant išspręsti 12 punkte nurodytas problemas, rekomenduojamas toks procedūrų eiliškumas:

13.1. Pagal tarp LAKD ir RC 2019 m. gruodžio 9 d. sudarytą „Duomenų teikimo sutartį“ Nr. S-094 pasibaigus ketvirčiui per kuo trumpesnę laiką (rekomenduojame 5 d. d.) RC teikia informaciją apie užregistruotą žemės sklypą ir jo vertę LAKD;

13.2. LAKD, gavusi informaciją iš RC, informuoja NŽT apie naujai užregistruotus žemės sklypus;

13.3. NŽT prieš nurašydama žemę po keliais iš apskaitos, perkelia ją į sklypų sąskaitą ir koreguoja jos vertę pagal iš LAKD gautą informaciją, t. y. RC žemės sklypo įregistravimo momentu nustatytas vertes.

13.4. NŽT parengia perdavimo dokumentą, kuriame nurodo visą apskaitos registrų informaciją apie įsigijimo savikainą, tikrosios vertės pokytį ir tikrosios vertės rezervo dalį, perduodamas finansavimo sumas bei jų šaltinį ir pateikia jį LAKD, o LAKD – NBFC. NŽT sklypo įregistravimo RC datai užregistruoja žemės perdavimą LAKD.

14. 13 punkte siūlomos procedūros detalizuojamos 2 lentelėje.

2 lentelė. Siūlomos žemės po keliais perdavimo procedūros

LAKD	NŽT	RC
Žemės sklypo formavimas		
<p>1. LAKD inicijuoja žemės sklypo formavimą, kai kelio inventORIZACIJOS metu nustato, kad dalis žemės ar statinių nėra registruota LAKD apskaitoje.</p> <p>LAKD pasirašo sutartį dėl paslaugų su konkursą laimėjusiais matininkais, kurie atlieka žemės sklypo po keliu kadastrinius matavimus.</p> <p>Suderinę su LAKD, matininkai teikia parengtą žemės sklypo kadastro duomenų bylą tikrinti ir derinti žemės sklypo planą NŽT.</p>	<p>2.1. NŽT patikrina žemės sklypo kadastro duomenų bylą ir suderina žemės sklypo planą.</p> <p>2.2. NŽT patikrinusi žemės sklypo kadastro duomenų bylą, suderinusi žemės sklypo planą priima sprendimą dėl žemės sklypo suformavimo. Parengia sprendimą suformuoti žemės sklypą ir perduoti patikėjimo teises LAKD ir teikia žemės sklypo kadastro duomenų bylą kartu su priimtu sprendimu RC.</p>	<p>3. Gavus iš NŽT žemės sklypo kadastro duomenų bylą ir sprendimą dėl žemės sklypo, suformavimo ir patikėjimo teisių perdavimo, priima sprendimą dėl žemės sklypo ir nuosavybės bei patikėjimo teisių įregistravimo.</p>
Kai RC priima sprendimą įregistruoti žemės sklypą		
<p>5. Ketvirčiui pasibaigus gavus informaciją iš RC, per 3 d. d. informuoja raštu NŽT apie naujai LAKD vardu užregistruotus žemės sklypus (nurodo ir RC nustatytą žemės sklypo vertę).</p>	<p>6. Gavusi informaciją iš LAKD, NŽT:</p> <p>6.1. apskaitoje koreguoja perduodamo žemės ploto tikrąją vertę pagal RC nustatytas vertes sklypo įregistravimo RC datai;</p> <p>6.2. NŽT teritoriniai skyriai parengia žemės perdavimo dokumentą, kuriame žemės sklypo registravimo RC datai nurodo perduodamos žemės įsigijimo savikainą, tikrosios vertės pokytį ir susijusią tikrosios vertės rezervo dalį, perduodamas finansavimo sumas bei jų šaltinį ir registruoja žemės perdavimą LAKD.</p> <p>6.3. Žemės perdavimo dokumentą per 5 d d. po informacijos gavimo iš LAKD pateikia LAKD*.</p> <p>* NBFC informacija apie atskiras žemės operacijas neteikiama, nes NBFC nusistatytu periodiškumu pagal NŽT teikiamą informaciją NŽT apskaitoje registruoja tik suminius žemės pokyčius.</p>	<p>4. Įregistruoja žemės sklypą LAKD vardu. Pasibaigus ketvirčiui* pateikia informaciją LAKD apie visus žemės sklypus ir statinius, kuriuos patikėjimo teise ar panaudos pagrindais valdo LAKD.</p> <p>* tarp LAKD ir RC 2019 m. gruodžio 9 d. sudaryta „Duomenų teikimo sutartis“ Nr. S-094, kurioje nurodyta, kad RC teikia informacija LAKD apie jų vardu užregistruotus žemės sklypus ir jų vertes per 10 d. d., tačiau mes rekomenduojame terminą sutrumpinti iki 5 d. d.</p>
<p>7. Patikrina NŽT pateiktą žemės perdavimo dokumentą,</p>		

LAKD	NŽT	RC
jį pasirašo ir per 3 d. d. grąžina NŽT. Kartu perduoda NBFC reikiamus dokumentus užregistruoti žemės sklypą LAKD apskaitoje. Tuo atveju, kai randa neatitikimų, nedelsiant kreipiasi į NŽT dėl reikalingo informacijos tikslinimo ir tik gavus patikslintą informaciją perduoda reikiamus dokumentus NBFC.		
Kai RC priima sprendimą neįregistruoti žemės sklypo, matininkas, NŽT ir LAKD dar kartą kartoja procedūrą nuo pradžių, kol RC teisės aktų nustatyta tvarka gali priimti sprendimą įregistruoti žemės sklypą.		

III SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMO APSKAITA

15. Pateikiamas buhalterinių įrašų pavyzdys, kai NŽT perduoda žemę po keliais LAKD:

15.1. NŽT apskaitoje yra užregistruota laisvos valstybinės žemės dalis, iš kurios formuojamas sklypas (pavyzdžiui, 1 ha žemės tam tikroje savivaldybėje vertė pirminio pripažinimo metu buvo 100 Eur, o prieš sklypo suformavimą – 110 Eur), tuomet likučiai NŽT apskaitoje būtų tokie:

D 1201xx1 Laisvos žemės įsigijimo savikaina 100
K 4241101 Finansavimo sumos iš valstybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautos) 100
D 1201xx3 Laisvos žemės vertės padidėjimas 10
K 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 10

15.2. NŽT, gavusi informaciją iš LAKD apie LAKD vardu naujai užregistruotus žemės sklypus, savo apskaitoje registruoja žemės įsigijimo savikainos ir vertės pokyčio pergrupavimą iš laisvos valstybinės žemės sąskaitų į sąskaitas, skirtas sklypų apskaitai. Tuo tikslu, kad atskirti sklypus, kurie suformuoti kitų nei NŽT žemės patikėtinių vardu, rekomenduotina įsivesti papildomas sąskaitas:

D 1201xx1 Perduotinių sklypų įsigijimo savikaina 100
K 1201xx1 Laisvos žemės įsigijimo savikaina 100
D 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės padidėjimas 10
K 1201xx3 Laisvos žemės vertės padidėjimas 10

15.2.1. Pergrupavus žemę po keliais NŽT koreguoja žemės vertę pagal RC nustatytą informaciją.

15.2.1.1. Jeigu, suformuoto žemės sklypo, kurio plotas - 1 ha, RC nustatyta vertė didesnė už NŽT apskaitoje buvusio atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (yra 130 Eur):

D 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės padidėjimas 20
K 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 20

15.2.1.2. Jeigu, suformuoto žemės sklypo, kurio plotas - 1 ha, RC nustatyta vertė yra mažesnė už NŽT apskaitoje buvusio atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (yra 80 Eur):

D 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 10
K 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės sumažėjimas 30
D 8709xxx Nuvertėjimo ir nurašytų sumų sąnaudos 20

(atkreipiame dėmesį, kad tikrosios vertės rezervas, kai vertinta laisva valstybinė žemė, tam tikroje savivaldybėje gali būti neigiamas. Nuvertėjimo sąnaudos registruojamos tik tuo atveju, jei NŽT apskaitoje nėra tikrosios vertės rezervo likučio visai žemei kaip turto grupei³).

Kai registruojamos nuvertėjimo sąnaudos, tik tokiu atveju registruojama:

D 424xx2 Finansavimo sumos iš VB (panaudotos) 20
K 7014xxx Panaudotų finansavimo sumų iš valstybės biudžeto nepiniginiam turtui įsigyti pajamos 20

15.3. NŽT, gavusi informaciją iš LAKD apie LAKD vardu naujai užregistruotus žemės sklypus žemės sklypo įregistravimo RC datai parengia žemės perdavimo aktą ir registruoja žemės perdavimą (nurašo ją iš savo apskaitos registru), o NBFC tai pačiais datai LAKD apskaitos registruose registruoja žemės pajamavimą, finansavimo sumas ir perimtą tikrosios vertės rezervą. Įrašai nurodyti 3 lentelėje

3 lentelė. Siūlomi žemės registravimo įrašai NŽT ir LAKD apskaitoje

NŽT	LAKD
Kai RC nustatyta vertė didesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 130)	
<i>D 424xx3 Finansavimo sumos iš VB (perduotos) 100</i> <i>K 1201xx1 Perduotinių sklypų įsigijimo savikaina 100</i>	<i>D 1201xx1 Žemės po keliais įsigijimo savikaina 100</i> <i>K 424xxx1 Finansavimo sumos iš VB (gautos) 100</i>
<i>D 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 30</i> <i>K 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės padidėjimas 30</i>	<i>D 1201xx3 Žemės po keliais vertės padidėjimas 30</i> <i>K 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 30</i>
Kai RC nustatyta vertė mažesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui., RC nustatyta vertė 80)	
<i>D 424xx3 Finansavimo sumos iš VB (perduotos) 80</i> <i>D 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės sumažėjimas 20</i> <i>K 1201xx1 Perduotinių sklypų įsigijimo savikaina 100</i>	<i>D 1201xx1 Žemės po keliais įsigijimo savikaina 100</i> <i>K 424xxx1 Finansavimo sumos iš VB (gautos) 80</i> <i>K 1201xx3 Žemės po keliais vertės sumažėjimas 20</i>

³ Nepriklausomai nuo to, kad analogiškos nuostatos nėra VSAFAS, toks aiškinimas grindžiamas 17-ojo tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatomis, taikomomis ilgalaikiam materialiajam turtui, vertinamam perkainojimo metodu, pagal kurias reikalaujama atskirų turto vienetų perkainojimo skirtumus sudengti tos pačios turto grupės apimtyje. 17-ojo TVAS 56 punktas: „Perkainotos vertės padidėjimai ir sumažėjimai, susiję su atskirais turto vienetais tam tikroje ilgalaikio materialiojo turto grupėje, turi būti sudengiami tarpusavyje, bet negali būti sudengiami su kitos turto grupės turto vienetų perkainotos vertės padidėjimais ir sumažėjimais.“ Tiek perkainotos vertės metodo, tiek tikrosios vertės metodo, kiek tai susiję su vertės pokyčio registravimu į rezervą, esmė panaši – turtas įvertinamas tikrąja verte, tik skiriasi turto vertinimo periodiškumas: taikant perkainotos vertės būdą, turtą reikia iš naujo įvertinti periodiškai jo vertę koreguojant iki jo tikrosios vertės ir nudėvėti, o taikant tikrosios vertės būdą, vertinimas atliekamas kasmet, todėl vertės nudėvėti nereikia.

**IV SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMO INFORMACIJOS DERINIMAS
VSAKI SISTEMOJE**

Subjektas	Partneris	Grupė/sąskaita
Kai RC nustatyta vertė didesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 130)		
NŽT	LAKD	E05-120-1: FF100401_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (-) E05-120-4: FF100404_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-) E05-120-5: FF102121_F38 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės rezervo suma (-) E13-110: FF10171FS01_F58 Perduota kitiems VSS per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nepiniginiam turtui įsigyti (-/+)
LAKD	NŽT	E05-220-1: FF100401_F23 Per ataskaitinį laikotarpį iš kito VSS neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (+) E05-220-4: FF100404_F23 Per ataskaitinį laikotarpį iš kito VSS neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-) E05-220-5: FF102121_F37 Per ataskaitinį laikotarpį iš kito VSS neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės rezervo suma (+) E13-210: FF10171FS01_F57 Per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nemokamai gautas turtas (+)
Kai RC nustatyta vertė mažesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 80)		
NŽT	LAKD	E05-120-1: FF100401_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (-) E05-120-4: FF100404_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-) E13-110: FF10171FS01_F58 Perduota kitiems VSS per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nepiniginiam turtui įsigyti (-/+)
LAKD	NŽT	E05-220-1: FF100401_F23 Per ataskaitinį laikotarpį iš kito VSS neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (+) E05-220-4: FF100404_F23 Per ataskaitinį laikotarpį iš kito VSS neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-) E13-210: FF10171FS01_F57 Per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nemokamai gautas turtas (+)

III SKYRIUS

ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMAS, REGISTRAVIMAS IR INFORMACIJOS DERINIMAS VSAKI SISTEMOJE NUO 2020 M. RUGSĖJO 1 D.

16. 2020 m. rugsėjo 1 d. LAKD iš biudžetinės įstaigos pertvarkyta į valstybės įmonę⁴, todėl LAKD (biudžetinės įstaigos) apskaitoje užregistruotų valstybinės reikšmės kelių verte suformuotas LAKD (valstybės įmonės) nuosavas kapitalas⁵. Kadangi Susisiekimo ministerija įgyvendina LAKD savininko teises, vadovaujantis 15-ojo VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“ 30.2 papunkčiu investicijos į nekonsoliduojamuosius subjektus rodomos taikant nuosavybės metodą, o pagal 14-ojo VSAFAS „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ 47 punktą, toks nuosavo kapitalo padidėjimas registruojamas kaip finansinis turtas kontroliuojančiojo viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje⁶. Kadangi LAKD iš biudžetinės įstaigos tapus valstybės įmone pasikeitė apskaitai taikomi standartai (vietoje VSAFAS pradėjo taikyti VAS), žemiau pateikiamas ūkinių operacijų registravimas LAKD apskaitoje pagal VAS.

I SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMAS

17. Siūlomos žemės po keliais perdavimo procedūros lieka tokios pačios kaip nurodyta rekomendacijų 2 lentelėje. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad sprendimas didinti VĮ kapitalą turi būti priimamas LRV nutarimu, dėl naujai registruotų žemės sklypų Susisiekimo ministerija turi teikti siūlymą LRV dėl kapitalo dalies didinimo, rekomendacijų 2 lentelės 7 punkte išdėstyta procedūra siūlome papildyti taip:

Rekomendacijų 2 lentelės 7 punkte	Siūlomas patikslinimas, kurį taikytų LAKD ir atitinkamai Susisiekimo ministerija
7. Patikrina NŽT pateiktą žemės perdavimo dokumentą, jį pasirašo ir per 3 d. d. grąžina NŽT. Kartu perduoda NBFC reikiamus dokumentus užregistruoti žemės sklypą LAKD apskaitoje. Tuo atveju, kai randa neatitikimų, nedelsiant kreipiasi į NŽT dėl reikalingo informacijos tikslinimo ir tik gavus patikslintą informaciją perduoda reikiamus dokumentus NBFC.	7. Patikrina NŽT pateiktą žemės perdavimo dokumentą, jį pasirašo ir per 3 d. d. grąžina NŽT. Atlieka įrašus savo apskaitoje ir kartu informuoja Susisiekimo ministeriją, kad būtų inicijuotas LRV nutarimo dėl kapitalo didinimo (pridedant žemės perdavimo dokumentus), o Susisiekimo ministerija perduoda NBFC reikiamus dokumentus užregistruoti žemės sklypo perdavimą (finansinį turtą) Susisiekimo ministerijos apskaitoje. Tuo atveju, kai randa neatitikimų, nedelsiant kreipiasi į NŽT dėl reikalingo informacijos tikslinimo ir tik gavus patikslintą informaciją perduoda reikiamus dokumentus Susisiekimo ministerijai.

⁴ 2019 m. liepos 10 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 720.

⁵ Vadovaujantis Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymo 12 straipsnio 2 dalimi įmonės nuosavą kapitalą sudaro turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas.

⁶ 47. Investicijos, užregistruotos taikant nuosavybės metodą, finansinėse ataskaitose turi būti priskirtos prie ilgalaikio finansinio turto. Apskaičiuojant nuosavybės metodo įtaką investicijoms į valstybės ar savivaldybių įmones bei valstybės ar savivaldybių valdomas bendroves, investuotojui tenkančios grynojo turto dalies (nuosavo kapitalo) pokytis skaičiuojamas kartu su valstybės arba savivaldybės dotacija ilgalaikiam turtui įsigyti.

II SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMO APSKAITA

18. Pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 100 punktą patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina yra perdavimo akte nurodyta vertė. Vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, ilgalaikis turtas gali būti vertinamas vienu iš 12-ojo VAS 38 punkte nurodytų būdų: įsigijimo savikaina arba perkainota verte:

18.1. Jei įmonės apskaitos politikoje žemės sklypų grupei numatyta taikyti įsigijimo savikainos būdą, finansinėse ataskaitose žemės sklypai parodomi įsigijimo savikaina, atėmus turto vertės sumažėjimo sumą.

18.2. Jei įmonės apskaitos politikoje numatyta žemės sklypų grupei taikyti perkainotos vertės būdą, jie apskaitoje registruojami įsigijimo savikaina, vėliau perkainojami (turto balansinė vertė padidinama (ar sumažinama) iki to turto tikrosios vertės) ir skirtumo sumai užregistruojamas vertės pokytis. Jei pasirenkamas perkainotos vertės būdas, žemės sklypai turi būti perkainojami periodiškai, bet ne rečiau kaip kas penkerius metus.

19. Pagal 8-ojo VAS „Nuosavas kapitalas“ 46 punktą turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantį kapitalą sudaro tik turto, kuris yra valstybės nuosavybė ir kuris teisės aktų nustatyta tvarka perduotas įmonei patikėjimo teise valdyti, naudoti ir juo disponuoti, vertė. Patikėjimo teise gauto turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina yra jo vertė, nurodyta perdavimo akte.

20. II skyriaus III skirsnyje siūlomi NŽT apskaitos įrašai, po to kai gauna informaciją iš LAKD apie LAKD vardu naujai užregistruotus žemės sklypus, lieka tokie patys. NŽT, gavusi informaciją iš LAKD apie LAKD vardu naujai užregistruotus žemės sklypus žemės sklypo įregistravimo RC datai parengia žemės perdavimo aktą ir registruoja žemės perdavimą (nurašo ją iš savo apskaitos registru), o LAKD tai pačiai datai apskaitos registruose registruoja žemę ir įsipareigojimą⁷.

21. Susisiekiimo ministerijos apskaitoje, gavus iš LAKD priėmimo-perdavimo aktą, iki LAKD kapitalo padidinimo, registruojamas finansinis turtas – išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį finansinį turta.

22. Siūlomi apskaitos įrašai pateikti 4 lentelėje.

⁷ Vadovaujantis Valstybės ir savivaldybės įmonės turto vertės padidėjimo registravimo įmonės savininko kapitalo ar turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo dalyse tvarkos aprašo 7 punktu, iki tol kol bus priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas registruoti įmonės savininko kapitalo ar turta, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkančio kapitalo padidėjimą, įsigaliojimo įmonė gautas lėšas apskaitoje registruoja kaip įmonės įsipareigojimą.

4 lentelė. Siūlomi žemės registravimo įrašai NŽT, LAKD ir Susisiekimo ministerijos apskaitoje

NŽT	LAKD	Susisiekimo ministerija
<p>Kai RC nustatyta vertė didesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 130)</p>		
<p><i>Jei LAKD perduodama žemė po keliais, kuriai buvo užregistruotas tikrosios vertės pokytis NŽT tikrosios vertės rezervo sąskaitoje, NŽT tikrosios vertės pokyčio sumai galėtų registruoti finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas, kadangi turtas perduodamas ne viešojo sektoriaus subjektui (atitinkamai, sekti šį rezervą yra neprasminga). Susisiekimo ministerija šio rezervo sumai turėtų registruoti finansinės ir investicinės veiklos pajamas:</i></p>		
<p><i>D 424xx3 Finansavimo sumos iš VB (perduotos) 100 K 1201xx1 Perduotinių sklypų įsigijimo savikaina 100</i></p> <p><i>D 896xxxx Finansinės ir investicinės veiklos kitos sąnaudos (turto vertės padidėjimo sumai) 30 K 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės padidėjimas 30</i></p> <p><i>D 321xxxx Tikrosios vertės rezervas 30 K 311xxx1 Einamųjų metų perviršis ar deficitas (išskyrus nuosavybės metodo įtaką) 30</i></p>	<p><i>D 1270xxx Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina (valstybinės reikšmės keliams priskirta žemė) 130 K 449 Kitos mokėtinios sumos 130</i></p>	<p><i>D 166xxxx Išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį finansinį turtą 130 K 424xxx1 Finansavimo sumos iš VB (gautos) 100 K 76xxxxx Finansinės ir investicinės veiklos pajamos (turto vertės padidėjimo suma) 30</i></p>
<p><i>Kai priimamas LRV nutarimas dėl LAKD kapitalo didinimo</i></p>		
	<p><i>D 449 Kitos mokėtinios sumos 130 K 306xxx Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas 130</i></p>	<p><i>D 16xxxx1 Investicijos į kontroliuojamus ne viešojo sektoriaus subjektus įsigijimo savikaina 130 K 166xxxx Išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį finansinį turtą 130</i></p>
<p>I. Kai RC nustatyta vertė mažesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui., RC nustatyta vertė 80)</p>		
<p><i>D 424xx3 Finansavimo sumos iš VB (perduotos) 80 D 1201xx3 Perduotinių sklypų vertės sumažėjimas 20 K 1201xx1 Perduotinių sklypų įsigijimo savikaina 100</i></p>	<p><i>D 1270xxx Turto, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, įsigijimo savikaina (valstybinės reikšmės keliams priskirta žemė) 80 K 449 Kitos mokėtinios sumos 80</i></p>	<p><i>D 166xxxx Išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį finansinį turtą 80 K 424xxx1 Finansavimo sumos iš VB (gautos) 80</i></p>
<p><i>Kai priimamas LRV nutarimas dėl LAKD kapitalo didinimo</i></p>		
	<p><i>D 449 Kitos mokėtinios sumos 80 K 306xxx Turtą, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė, atitinkantis kapitalas 80</i></p>	<p><i>D 16xxxx1 Investicijos į kontroliuojamus ne viešojo sektoriaus subjektus įsigijimo savikaina 80 K 166xxxx Išankstiniai mokėjimai už ilgalaikį finansinį turtą 80</i></p>

III SKIRSNIS. ŽEMĖS PO KELIAIS PERDAVIMO INFORMACIJOS DERINIMAS VSAKI SISTEMOJE

Subjektas	Partneris	Grupė/sąskaita
Kai RC nustatyta vertė didesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 130)		
NŽT	Susisiekimo ministerija	<p>E13-110: FF10171FS01_F58 Perduota kitiems VSS per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nepiniginiam turtui įsigyti (-/+)</p> <p>E05-120-1: FF100401_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (-)</p> <p>E05-120-4: FF100404_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-)</p> <p><i>Šiuo atveju E05 grupėje „Nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo, biologinio turto, atsargų neatlygintinas gavimas/perdavimas“ liks tarpusavyje nesuderintos sumos, apie kurias reikia informuoti konsoliduojantį subjektą ir nurodyti nesuderintų sumų priežastį.</i></p> <p>Teikia nederinamą eliminavimo informaciją formoje D-E40-G-ZF Finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir sąnaudų eliminavimo informacija</p>
Susisiekimo ministerija	NŽT	<p>E13-210: FF10171FS01_F57 Per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nemokamai gautas turtas (+)</p> <p>Teikia nederinamą eliminavimo informaciją formoje D-E40-G-ZF Finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir sąnaudų eliminavimo informacija</p>
Kai RC nustatyta vertė mažesnė už NŽT apskaitoje esančios atitinkamo ploto laisvos valstybinės žemės tikrąją vertę (pavyzdžiui, RC nustatyta vertė 80)		
NŽT	Susisiekimo ministerija	<p>E13-110: FF10171FS01_F58 Perduota kitiems VSS per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nepiniginiam turtui įsigyti (-/+)</p> <p>E05-120-1: FF100401_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (-)</p> <p>E05-120-4: FF100404_F30 Per ataskaitinį laikotarpį kitam VSS neatlygintinai perduoto ilgalaikio materialiojo turto tikrosios vertės suma (+/-)</p> <p><i>Šiuo atveju E05 grupėje „Nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo, biologinio turto, atsargų neatlygintinas gavimas/perdavimas“ liks tarpusavyje nesuderintos sumos, apie kurias reikia informuoti konsoliduojantį subjektą ir nurodyti nesuderintų sumų priežastį.</i></p>
Susisiekimo ministerija	NŽT	<p>E13-210: FF10171FS01_F57 Per ataskaitinį laikotarpį iš valstybės biudžeto nemokamai gautas turtas (+)</p>

BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

23. Rekomendacijos taikomos nuo jų paskelbimo Finansų ministerijos interneto svetainėje dienos pradedamiems formuoti žemės sklypams.