

11-asis TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Oficialus pareiškimas

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 11-ąją tarptautinę apskaitos standartą (TAS) „Statybos sutartys“ (pakeistą 1993 m.). Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinių apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinės buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 11-ojo TAS ištraukos.

Patvirtintas Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) tekstas yra tas, kurį TASV išleido anglų kalba. Jo kopijas galima įsigyti tiesiogiai iš TASV Leidybos skyriaus, adresu: *7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: publications@iasb.org.uk

Interneto svetainė: <http://www.iasb.org.uk>

TAS, TAS projektų ir kitų TASK ir TASV leidinių autorių teisės priklauso TASKF.

Sutrumpinimai „TAS“, „TASV“, „TASK“, „TASKF“ ir pavadinimas „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

2001 m. liepos mėn.

11-asis TVSAS – STATYBOS SUTARTYS**TURINYS**

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas.....	1–3
Apibrėžimai.....	4–11
Statybos sutartys.....	5–10
Rangovas.....	11
Statybos sutarčių jungimas ir skaidymas.....	12–15
Sutarties pajamos.....	16–22
Sutarties išlaidos.....	23–29
Sutarties pajamų ir sąnaudų pripažinimas.....	30–43
Tikėtino deficito pripažinimas.....	44–48
Įvertinimų pakeitimai.....	49
Atskleidimas.....	50–56
Įsigaliojimo data.....	57–58
Priedėlis	
Palyginimas su 11-uoju TAS	

11-asis TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Juodu kursyvu spausdinami standarto paragrafai turi būti siejami su šviesiu šriftu spausdinamais šio standarto paaiškinimų paragrafais ir su Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarne. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai netaikomi nereikšmingiems straipsniams.

Tikslas

Šio standarto tikslas – nustatyti su statybos sutartimis susijusių išlaidų ir pajamų apskaitos tvarką. Šiame standarte:

- apibūdinamos sutartys, kurios yra klasifikuojamos kaip statybos sutartys;
- pateikiamos statybos sutarčių, kurias gali sudaryti viešojo sektoriaus ūkio subjektai, apskaitos nuorodos; ir
- pateikiamos pagrindinės sutarčių sąnaudų ir, jeigu būtina, pajamų pripažinimo ir atskleidimo nuostatos.

Dėl veiklos, vykdomos pagal statybos sutartis, pobūdžio statybos sutartyje numatytos veiklos pradžios ir pabaigos datos paprastai patenka į skirtingus ataskaitinius laikotarpius.

Daugumoje jurisdikcijų, kai statybos sutartis sudaro viešojo sektoriaus ūkio subjektai, sutarties pajamų suma tiksliai nenustatoma. Dažniausiai statybos darbai yra finansuojami asignavimais arba panašiomis valstybės biudžeto lėšomis, arba iš paramos ar paskolų fondų. Tokiais atvejais, tvarkant statybos sutarčių apskaitą, pirmiausiai paskirstomos statybos išlaidos visam ataskaitiniam laikotarpiui, kuriuo yra atliekami statybos darbai, ir pripažįstamos statybos sutarčių sąnaudos.

Kai kuriose jurisdikcijose viešojo sektoriaus ūkio subjektai gali sudaryti komercines ar nekomercines statybos sutartis, kuriose numatoma visiškai ar iš dalies padengti išlaidas. Tokiais atvejais, tvarkant statybos sutarčių apskaitą, pirmiausiai paskirstomos sutarčių pajamos ir išlaidos per ataskaitinius laikotarpius, kuriais vyksta statybos darbai.

Taikymas

1. *Rangovas, kuris finansinę atskaitomybę sudaro ir pateikia kaupimo principu, turėtų taikyti šį standartą statybos sutarčių apskaitai.*
2. *Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.*
3. Valstybės įmonės (VĮ) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame ar viešajame sektoriuje. Todėl 1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VĮ rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitinka TAS reikalavimus.

Apibrėžimai

4. *Šiame standarte vartojamos sąvokos:*

Statybos sutartis – speciali sutartis ar panašus įpareigojantis susitarimas dėl turto arba dėl turto junginių, kurie yra glaudžiai tarpusavyje susiję ar vienas nuo kito priklauso dėl projektavimo, technologijos ir funkcijų, galutinio tikslo ar panaudojimo, statybos.

Rangovas – ūkio subjektas, kuris atlieka statybos darbus pagal statybos sutartį.

Išlaidos plius arba išlaidomis pagrįsta sutartis – statybos sutartis, pagal kurią padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu apibrėžtos išlaidos, o komercinės sutarties atveju pridedamas tam tikras tų išlaidų arba pastovaus užmokesčio procentas, jeigu tai numatyta.

Pastoviųjų kainų sutartis – statybos sutartis, kai rangovas sutinka su pastovia sutarties ar kiekvieno pagaminto produkcijos vieneto kaina,

kuri kartais gali būti patikslinama pagal sutartas išlaidų kitimo sąlygas.

Šiame standarte vartojamos kitų tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų sąvokos turi tokią pačią reikšmę, o jų paaiškinimai pateikiami atskirame Terminų žodynyje, kuris spausdinamas atskirai.

Statybos sutartys

5. Statybos sutartis (toliau šiame standarte sąvoka „statybos sutartis“ gali būti keičiama sąvoka „sutartis“) gali būti sudaryta dėl atskiro turto statybos, pavyzdžiui, tilto, pastato, užtvankos, vamzdyno, kelio, laivo ar tunelio. Statybos sutartis gali būti sudaryta ir dėl kelių artimai susijusių ar dėl projektavimo, technologijos, funkcijų, galutinio panaudojimo ar tikslo vienas nuo kito priklausančių turto junginių statybos. Tokių sutarčių pavyzdžiai gali būti sutartys tiesti sisteminio vandens tiekimo tinklus, statyti perdirbimo ir kitą jungtinę infrastruktūros turtą.
6. Pagal šį standartą statybos sutartys apima:
 - a) sutartis teikti paslaugas, tiesiogiai susijusias su turto statyba, pavyzdžiui, sutartis, susijusias su projekto vadybininkų ar architektų paslaugomis; ir
 - b) sutartis griauti ir restauruoti turtą bei sutvarkyti aplinką, kai turtas nugriaunamas.
7. Šiame standarte statybos sutartys taip pat apima susitarimus, kurie įpareigoja šalis vykdyti susitarimą, bet nėra įforminti dokumentais. Pavyzdžiui, dvi ministerijos gali sudaryti oficialų susitarimą dėl turto statybos, tačiau toks susitarimas nėra teisinė sutartis, nes toje jurisdikcijoje nė viena ministerija negali būti atskiras juridinis ūkio subjektas, turintis teisę sudaryti sutartį. Tačiau šis standartas taip pat taikomas, jei pagal tokį susitarimą šalims suteikiamos tokios pat teisės ir įsipareigojimai kaip ir pagal teisinę sutartį. Tokie įsipareigojantys

susitarimai gali apimti (tačiau ne tik) ministerijos nurodymus, vyriausybės sprendimus, įstatymų leidžiamosios institucijos nurodymus (pvz., Parlamento įstatymą) arba aiškinamąjį memorandumą.

8. Statybos sutartys sudaromos įvairiais būdais, šiame standarte jos skirstomos į pastoviųjų kainų, išlaidos plus arba išlaidomis pagrįstas sutartis. Kai kurios komercinės statybos sutartys gali turėti ir pastoviųjų kainų, ir išlaidos plus arba išlaidomis pagrįstų sutarčių požymių, pavyzdžiui, išlaidos plus statybos sutarties arba išlaidomis pagrįstų sutarčių, kai susitariama dėl maksimalios kainos, atveju. Tokiais atvejais rangovas privalo apsvarstyti visas sąlygas, minimas 31 ir 32 paragrafuose, kad nuspręstų, kada pripažinti sutarčių pajamas ir sąnaudas.
9. Išlaidos plus arba išlaidomis pagrįstos sutartys apima ir komercinio, ir nekomercinio pobūdžio sutartis. Komercinės sutartys pasižymi tuo, kad sutartos rangovo statybos išlaidas padengiančios pajamos ir pelno norma bus gautos iš kitų sutarties šalių. Viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali sudaryti ir nekomercinę sutartį su kitu ūkio subjektu dėl turto statybos, kai pastarasis ūkio subjektas ar kitos sutarties šalys visiškai ar iš dalies kompensuoja statybos išlaidas. Kai kuriais atvejais išlaidos gali būti padengiamos užsakovo mokėjimais, gaunamomis specialiomis dotacijomis statybai ar kitų šalių lėšomis.
10. Daugumoje jurisdikcijų, kai vienas viešojo sektoriaus ūkio subjektas stato turtą kitam viešojo sektoriaus ūkio subjektui, užsakovas tiesiogiai nepadengia statybos darbų savikainos. Statybos darbai finansuojami netiesiogiai, rangovui skiriant pagrindinius asignavimus ar kitas panašias valstybės biudžeto lėšas arba lėšas iš trečiųjų šalių – finansavimo agentūrų arba kitų valstybės institucijų. Šiame standarte tokios sutartys yra pastoviųjų kainų sutartys.

Rangovas

11. Rangovas yra ūkio subjektas, kuris sudaro sutartį dėl konstrukcijų statybos, įrengimų montavimo, prekių gamybos ar paslaugų teikimo pagal kito ūkio subjekto reikalavimus. Sąvoka „rangovas“ reiškia ir pagrindinį ar vadovaujantį rangovą, ir subrangovą ar statybų vadovą.

Statybos sutarčių jungimas ir skaidymas

12. Šio standarto reikalavimai paprastai taikomi kiekvienai statybos sutarčiai atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis būtina standartą taikyti atskiroms vienos sutarties sudedamosioms dalims arba sutarčių grupei, kad būtų galima parodyti sutarties ar sutarčių grupės esmę.

13. Jei sutartis apima keletą objektų, kiekvieno objekto statyba turi būti laikoma atskira statybos sutartimi, kai:

- a) dėl kiekvieno objekto buvo pateikti atskiri pasiūlymai;*
- b) dėl kiekvieno objekto vyko atskiros derybos, o rangovas ir užsakovas turėjo galimybę priimti arba atmesti su atskiru objektu susijusią sutarties dalį; ir*
- c) kiekvieno objekto išlaidos ir pajamos gali būti nustatomos atskirai.*

14. Sutarčių grupė, tiek su vienu, tiek su keliais užsakovais, turi būti laikoma viena statybos sutartimi, jeigu:

- a) derybos dėl sutarčių grupės buvo vedamos kaip dėl vienos sutarties;*
- b) sutartys yra taip artimai susijusios tarpusavyje, jog dėl to jos tampa vieno projekto dalimi ir turi bendrą pelno normą; ir*
- c) sutartys vykdomos lygiagrečiai arba kaip tąsa.*

15. Sutartyje gali būti numatyta statyti papildomą objektą užsakovo nuožūra arba ji gali būti išplečiama, įtraukiant papildomo objekto statybą. Papildomo objekto statyba turi būti laikoma atskira statybos sutartimi, jeigu:

- a) objekto projektas, technologija ar paskirtis labai skiriasi nuo pradinėje sutartyje numatyto objekto ar objektų; arba*
- b) dėl objekto kainos deramasi neatsižvelgiant į pirminės sutarties kainą.*

Sutarties pajamos

16. Sutarties pajamas turi sudaryti:

- a) sutartyje numatyta pradinė pajamų suma; ir*
- b) sutartyje numatytų darbų pasikeitimai, pretenzijos ir skatinamieji mokėjimai, tokie:*
 - i) kurie, tikėtina, bus pripažinti pajamomis; ir*
 - ii) kuriuos įmanoma patikimai įvertinti.*

17. Sutarties pajamos įvertinamos gauto ar gautino atlygio tikrąja verte. Sutarties pirminio ir vėlesnio pripažinimo metu pajamų vertinimui įtaką daro įvairūs neapibrėžtumai, kurie priklauso nuo būsimųjų ūkinių įvykių baigties. Dažniausiai įvertinimai turi būti tikslinami, kai įvyksta ūkiniai įvykiai ar išaiškėja neapibrėžtumai. Jei sudaroma išlaidos plius arba išlaidomis pagrįsta sutartis, pirminė pajamų suma sutartyje gali būti nenurodoma. Tačiau pajamų suma turi būti apskaičiuojama pagal sutarties trukmę ir sąlygas, atsižvelgiant į sutarties vykdymo laikotarpiu numatomas išlaidas.

18. Sutarties pajamų suma nuo vieno laikotarpio iki kito gali padidėti ar sumažėti, pavyzdžiui:

- a) rangovas ir užsakovas, pasibaigus pirminės sutarties pasirašymo laikotarpiui, gali susitarti dėl pakeitimų ar pretenzijų, dėl kurių pajamų suma padidėja ar sumažėja;*

- b) pastoviųjų kainų, išlaidos plius arba išlaidomis pagrįstoje sutartyje numatyta pajamų suma gali padidėti dėl išlaidų padidėjimo ar kitų priežasčių;
- c) sutarties pajamų suma gali sumažėti dėl nuobaudų už sutarties įvykdymo terminų nesilaikymą dėl rangovo kaltės; arba
- d) kai pastoviųjų kainų sutartyje numatyta pastovi kiekvieno produkcijos vieneto kaina, sutarčių pajamų suma didėja arba mažėja, didėjant ar mažėjant produkcijos vienetų skaičiui.

19. Sutartis gali pasikeisti dėl užsakovo nurodymų pakeisti darbo, atliekamo pagal sutartį, apimtį. Tokie pakeitimai gali padidinti arba sumažinti sutarties pajamas. Pakeitimų pavyzdys gali būti objekto projekto ar specifikacijos ir sutarties trukmės pakeitimas. Pokyčiai įtraukiami į sutarčių pajamas, jeigu:

- a) tikėtina, kad užsakovas patvirtins pakeitimą ir dėl to padidėjusias pajamas; ir
- b) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

20. Pretenzija – suma, kurią rangovas siekia gauti iš užsakovo ar kitos šalies kaip kompensaciją už neįtrauktas į sutarties kainą išlaidas. Pretenzija gali didėti, pavyzdžiui, jeigu vėluojama dėl užsakovo kaltės, projekte ar specifikacijoje yra klaidų ar ginčytinų darbo sutarties pakeitimų, kuriems nepritariama. Iš pretenzijų kylančių pajamų vertinimas yra neapibrėžtas ir dažnai priklauso nuo derybų rezultatų. Todėl pretenzijos įtraukiamos į sutarties pajamas tik tada, jeigu:

- a) derybos yra pasiekusios tokį lygį, jog tikėtina, kad užsakovas pripažins pretenziją; ir
- b) suma, kurią turėtų pripažinti užsakovas, gali būti patikimai įvertinta.

21. Skatinamieji mokėjimai rangovui mokami kaip papildomos sumos, jeigu nustatytos darbų normos yra įvykdytos arba viršytos. Pavyzdžiui, sutartis gali leisti mokėti skatinamuosius mokėjimus rangovui už darbus,

pabaigtus anksčiau, nei numatyta sutartyje. Skatinamieji mokėjimai įtraukiami į sutarties pajamas, jeigu:

- a) sutartis yra taip sudaryta, kad tikėtina, jog numatytos darbų atlikimo normos bus įvykdytos ar viršytos; ir
- b) skatinamųjų mokėjimų suma gali būti patikimai įvertinta.

22. Rangovai turėtų peržiūrėti visas su statybos sutartimi susijusias sumas, kurias subrangovams tiesiogiai sumokėjo trečiosios šalys – finansavimo agentūros, siekdami nustatyti, ar šios sumos pagal sutarties sąlygas atitinka rangovo pajamų apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus. Pajamų apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus atitinkančias sumas rangovas apskaitoje registruoja tuo pačiu būdu kaip ir sutarties pajamas. Tokios pajamos taip pat turėtų būti pripažįstamos sutarties pajamomis (pagal 25 paragrafą). Finansavimo agentūros gali būti nacionalinės ir tarptautinės agentūros bei daugiašaliai ir dvišaliai bankai.

Sutarties išlaidos

23. Sutarties išlaidas turi sudaryti:

- a) tiesiogiai su konkrečia sutartimi susijusios išlaidos;*
- b) išlaidos, kurios priskirtinos visų statybos veiksnių veiklai ir kurios gali būti sistemingai ir tinkamai paskirstytos konkrečioms sutartims; ir*
- c) kitos išlaidos, tokios, kurios išskaičiuojamos iš užsakovo, remiantis sutarties sąlygomis.*

24. Išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su konkrečia sutartimi, sudaro:

- a) statybos aikštelės darbo jėgos išlaidos, įskaitant statybos aikštelės priežiūros išlaidas;
- b) statybai naudojamų medžiagų išlaidos;
- c) statybos darbams naudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas;
- d) įrengimų, įrangos ir medžiagų gabenimo į objektą ir iš jo išlaidos;

- e) įrengimų ir įrangos nuomos išlaidos;
- f) tiesiogiai su sutartimi susijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos;
- g) įvertintos remonto ir garantinių darbų išlaidos, įskaitant ir tikėtinas garantinės priežiūros išlaidas; ir
- h) trečiųjų šalių pretenzijos.

Šios išlaidos gali būti sumažintos bet kokiomis nenumatytomis pajamomis, neįskaičiuotomis į sutarčių pajamas. Pavyzdžiui, pajamomis, gautomis pardavus sutarties pabaigoje likusias medžiagas, įrangą ir įrengimus.

25. Rangovai turėtų peržiūrėti visas sumas, susijusias su statybos sutartimis, kurias tiesiogiai moka subrangovai, ir kurias padengia trečiosios šalys – finansavimo agentūros, siekdami nustatyti, ar galima tokias sumas priskirti sutarties išlaidoms. Sumas, kurios atitinka sutarties sąnaudų apibrėžimą ir pripažinimo reikalavimus, rangovas turėtų apskaitoje parodyti taip pat kaip ir kitas sutarties sąnaudas. Sumas, kurias padengia trečiosios šalys – finansavimo agentūros, ir kurios atitinka pajamų apibrėžimą ir pripažinimo reikalavimus, rangovas turėtų registruoti apskaitoje taip pat kaip ir kitas sutarties pajamas (žr. 22 paragrafą).

26. Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visų sutarčių veiklai ar konkrečiai sutarčiai, yra:

- a) draudimas;
- b) tiesiogiai su konkrečia sutartimi nesusijusios projektavimo ir techninės pagalbos išlaidos; ir
- c) pridėtinės statybos išlaidos.

Tokios išlaidos paskirstomos taikant sistemingus ir tinkamus būdus, nuosekliai taikomus visoms išlaidoms, turinčioms panašių ypatybių.

Išlaidos paskirstomos remiantis normalia statybos eiga. Pridėtinės statybos išlaidas sudaro tokios išlaidos kaip darbuotojų darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo išlaidos. Išlaidos, kurios gali būti priskirtos visų sutarčių veiklai ir gali būti paskirstytos konkrečioms sutartims, taip pat apima skolinimosi išlaidas, jeigu rangovas vadovaujasi 5-ojo TVSAS „Skolinimosi išlaidos“ leistinu alternatyviu būdu.

27. Išlaidas, kurias pagal sutarties sąlygas turi sumokėti užsakovas, gali sudaryti kai kurios bendrosios administracinės ir plėtros išlaidos, kurias kompensuoti numatyta sutartyje.
28. Išlaidos, kurios negali būti priskirtos sutarčių veiklai arba konkrečiai sutarčiai, neištraukiamos į statybos sutarties išlaidas. Tokios išlaidos yra:
 - a) bendrosios administracinės išlaidos, kurias kompensuoti sutartyje nenumatyta;
 - b) pardavimo išlaidos;
 - c) tyrimų ir plėtros išlaidos, kurias kompensuoti sutartyje nenumatyta; ir
 - d) vykdant konkrečią sutartį nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimas.
29. Sutarties išlaidos apima išlaidas, sutarčiai priskirtinas nuo sutarties sudarymo dienos iki visiško sutarties įvykdymo. Tačiau į sutarties išlaidas galima įtraukti ir tas išlaidas, kurios yra tiesiogiai susijusios su sutartimi ir kurios atsirado siekiant sudaryti sutartį (jeigu jas galima atskirai nustatyti, patikimai apskaičiuoti ir jeigu tikėtina, kad sutartis bus pasirašyta). Jeigu išlaidos, susidariusios siekiant pasirašyti statybos sutartį, pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos buvo patirtos, į sutarties išlaidas jos neištraukiamos, jei sutartis sudaroma vėlesnį laikotarpį.

Sutarties pajamų ir sąnaudų pripažinimas

- 30. Jeigu statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, su statybos sutartimi susijusios pajamos ir išlaidos turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis, atsižvelgiant į sutarties įvykdymo lygį atskaitomybės datą. Tikėtinas statybos sutarties deficitas pagal 44 paragrafą turi būti pripažįstamas sąnaudomis nedelsiant.*
- 31. Kai sudaroma pastoviųjų kainų sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti tada, kai įvykdomos visos šios sąlygos:*
- a) sutarčių bendrosios pajamos gali būti patikimai apskaičiuotos;*
 - b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus ekonominės naudos ar paslaugų, susijusių su sutartimi;*
 - c) tiek sutarties išlaidos iki sutarties įvykdymo, tiek sutarties įvykdymo lygis atskaitomybės datą gali būti patikimai apskaičiuotas; ir*
 - d) sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos tam, kad būtų galima susidariusias faktines sutarties išlaidas palyginti su ankstesniais įvertinimais.*
- 32. Kai sudaroma išlaidos plius arba išlaidomis pagrįsta sutartis, statybos sutarties rezultatai gali būti patikimai įvertinti, kai įgyvendinamos visos šios sąlygos:*
- a) tikėtina, jog ūkio subjektas gaus ekonominės naudos ar paslaugų, susijusių su sutartimi; ir*
 - b) sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos, atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai apskaičiuotos.*
33. Pajamų ir sąnaudų pripažinimas remiantis sutarties įvykdymo lygiu dažnai vadinamas procentiniu įvykdymo metodu. Pagal šį metodą sutarčių pajamos palyginamos su išlaidomis, susidariusiomis pasiekus sutarties įvykdymo lygį, nuo kurio priklauso finansinėje atskaitomybėje

pateikiamos pajamos, sąnaudos ir perviršis / deficitas, kurie gali būti proporcingai paskirstomi atliktiems darbams. Šis metodas suteikia naudingos informacijos apie sutarties apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

34. Pagal procentinio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos ataskaitoje, kuriais buvo atliekami darbai. Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų ataskaitinių laikotarpių finansinės veiklos ataskaitoje, kuriais buvo atliekami darbai, ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau, jeigu sutarties vykdymo pradžioje numatoma, kad sutarties išlaidos, kurias turi visiškai padengti sutarties šalys, viršija bendrąsias sutarties pajamas, toks perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis pagal 44 paragrafą.
35. Rangovas gali patirti sutarties išlaidų, susijusių su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartį. Tokios sutarties išlaidos pripažįstamos turtu, jeigu tikėtina, kad jos bus padengtos. Šios išlaidos yra suma, kurią turi sumokėti užsakovas ir kuri dažnai pripažįstama kaip nebaigta statyba.
36. Statybos sutarties rezultatus galima patikimai įvertinti tik tada, kai tikėtina, jog ūkio subjektas iš sutarties gaus ekonominės naudos ar paslaugų. Tačiau, kai susidaro neaiškumų dėl sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos finansinės veiklos ataskaitoje, atgavimo, neatgautos sumos arba sumos, kurių mokėjimas gali būti nutrauktas, pripažįstamos sąnaudomis ir jomis pajamos netikslinamos.
37. Patikimus įvertinimus ūkio subjektas dažniausiai gali atlikti po to, kai sutaria dėl sutarties, kuri numato:
 - a) kiekvienos šalies teises daryti įtaką statomam objektui;
 - b) nuostatas, kurios gali būti keičiamos; ir
 - c) atsiskaitymo būdus ir terminus.

Ūkio subjektas privalo turėti veiksmingą vidaus finansų planavimo ir atskaitomybės sistemą. Visą sutarties vykdymo laiką ūkio subjektas prižiūri ir, jei būtina, taiso sutarties pajamų ir išlaidų įvertinimus. Tai, kad reikia atlikti tokius taisymus, nebūtinai reiškia, kad sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti.

38. Sutarties įvykdymo lygis gali būti nustatytas įvairiai. Ūkio subjektas taiko tą metodą, kuris leidžia patikimai įvertinti atliktą darbą. Atsižvelgiant į sutarties pobūdį, metodai gali būti skirti:

- a) nustatyti, kokią įvertintų bendrųjų sutarties išlaidų dalį sudaro išlaidos, patirtos atliekant darbus iki konkrečios datos;
- b) patikrinti atliktus darbus; arba
- c) nustatyti fizinį atliktų sutarties darbų kiekį.

Dažnai iš užsakovo gauti tarpiniai ir išankstiniai mokėjimai neparodo atlikto darbo.

39. Kai sutarties įvykdymo lygis nustatomas pagal iki konkrečios datos patirtas sutarties išlaidas, į šias išlaidas įtraukiamos tik atliktų darbų išlaidos. Į tokias sutarties išlaidas neįtraukiamų išlaidų pavyzdžiai:

- a) su būsima sutarties veikla susijusios išlaidos, tokios kaip pagal sutartį skirtų naudoti, atvežtų į sutarties vietą ar atidėtų, bet dar neįrengtų, nepanaudotų ar nepritaikytų sutarčiai vykdyti medžiagų išlaidos, išskyrus tuos atvejus, kai medžiagos buvo specialiai pagamintos tai statybos sutarčiai; ir
- b) išankstiniai mokėjimai subrangovams už darbus, atliekamus pagal subrangos sutartį.

40. Jei statybos sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, tada:

- a) *pajamomis turi būti pripažįstama tik ta patirtų sutarties išlaidų dalis, kuri, tikėtina, bus padengta; ir*

b) sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidarė.

Tikėtinas statybos sutarties deficitą turi būti pripažįstamas sąnaudomis nedelsiant pagal 44 paragrafą.

41. Pradiniais sutarties vykdymo laikotarpiais dažnai pasitaiko, kad sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti. Nepaisant to, gali būti tikėtina, kad ūkio subjektas atgaus patirtas sutarties išlaidas, todėl sutarčių pajamų pripažįstama tik tiek, kiek patirta išlaidų, kurios galėtų būti padengtos. Kadangi sutarties rezultatai negali būti patikimai įvertinti, perviršis ar deficitas nepripažįstamas. Tačiau nors ir negalint patikimai įvertinti sutarties rezultatų, gali būti, kad bendrosios sutarties išlaidos viršys bendrąsias sutarties pajamas. Tokiais atvejais kiekvienas tikėtinas bendrųjų išlaidų perviršis, palyginti su bendrosiomis sutarties pajamomis, pripažįstamas sąnaudomis nedelsiant pagal 44 paragrafą.
42. Kai tikėtina, kad sutarties išlaidos, kurias turi padengti sutarties šalys, nebus padengtos, jos pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant. Tokių aplinkybių (kai tikėtina, kad patirtos sutarties išlaidos nebus padengtos ir sutarties išlaidas gali prireikti pripažinti sąnaudomis nedelsiant) ir sutarčių pavyzdžiai:
- a) sutartys, kurios negali būti iki galo įvykdytos, t. y. jų galiojimas yra tikrai abejotinas;
 - b) sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo nagrinėjamų teismo bylų baigties ar priimamų teisės aktų;
 - c) sutartys, susijusios su turtu, kuris gali būti pripažintas netinkamu ar nusavintas valstybės;
 - d) atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų; arba
 - e) atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų sutartimi prisiimtų įsipareigojimų.

43. Jeigu nėra neapibrėžtumų, dėl kurių negalima patikimai įvertinti sutarties rezultatų, pajamos ir sąnaudos, susijusios su statybos sutartimi, turi būti pripažįstamos ne pagal 40, o pagal 30 paragrafą.

Tikėtino deficito pripažinimas

44. Jei pagal statybos sutartį jų vykdymo pradžioje numatoma, kad visas išlaidas turi padengti sutarties šalys ir tikėtina, kad bendrosios sutarčių išlaidos viršys bendrąsias sutarčių pajamas, tikėtinas deficitas turėtų būti pripažįstamas sąnaudomis nedelsiant.

45. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai gali sudaryti tokias statybos sutartis, pagal kurias pajamas, kurios turėtų padengti statybos išlaidas, suteiks kitos sutarties šalys. Tokių atvejų pavyzdžiai:

- a) ministerijos ir agentūros, kurių veikla daugiausiai finansuojama asignavimais ar kitomis valstybės biudžeto lėšomis, yra taip pat įgalioti sudaryti komercines ar visiško išlaidų padengimo sutartis su VĮ ar privataus sektoriaus ūkio subjektais dėl turto statybos; arba
- b) ministerijos ir agentūros bendradarbiauja kaip nesusijusios šalys arba komerciniu pagrindu, nes gali veikti pagal „pirkėjas–tiekėjas“ ar panašų valdymo modelį.

Tokiais atvejais tikėtinas statybos sutarties deficitas pripažįstamas nedelsiant pagal 44 paragrafą.

46. Kaip nurodyta 9 paragrafe, kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali sudaryti statybos sutartį, pagal kurią kitos šalys nepadengia visų sutarties išlaidų. Tokiais atvejais didesnė, nei nurodyta statybos sutartyje, išlaidų suma bus suteikta rangovui, naudojant asignavimus ar kitas valstybės biudžeto lėšas arba trečiųjų šalių – specialių finansavimo agentūrų ar kitų vyriausybinių institucijų dotacijas. Tokioms statybos sutartims 44 paragrafas netaikomas.

47. Pagal 44 paragrafą nustatant bet koki deficitą, bendrosios sutarties pajamos ir išlaidos gali apimti sumas, kurias trečiosios šalys – finansavimo agentūros, tiesiogiai sumokėjo subrangovui pagal 22 ir 25 paragrafus.
48. Tokio deficito suma yra apskaičiuojama neatsižvelgiant į tai:
- a) ar darbas pagal sutartį jau pradėtas, ar ne;
 - b) koks yra sutarties įvykdymo lygis; arba
 - c) kokios perviršio sumos laukiama iš kitų sutarčių, kurios nelaikomos viena statybos sutartimi pagal 14 paragrafą.

Įvertinimų pakeitimai

49. Procentinis įvertinimo metodas taikomas pagal kaupimo principą kiekvieną ataskaitinį laikotarpį sutarčių pajamoms ir išlaidoms įvertinti, todėl sutarčių pajamų ir išlaidų arba rezultatų įvertinimo pakeitimo poveikis apskaitoje parodomas kaip apskaitinio įvertinimo pakeitimas (žr. 3-įjį TVSAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“). Pakeistieji įvertinimai naudojami nustatant pajamų ir sąnaudų sumas, pripažintas to ataskaitinio laikotarpio, kai pakeitimas buvo atliktas, ir vėlesnių laikotarpių finansinės veiklos ataskaitose.

Atskleidimas

50. Kiekvienas ūkio subjektas turi atskleisti:

- a) sutarties pajamų sumą, pripažintą laikotarpio pajamomis;*
- b) metodus, taikytus per laikotarpį pripažįstamoms sutarčių pajamoms nustatyti; ir*
- c) metodus, taikytus nebaigtos statybos sutarčių įvykdymo lygiui nustatyti.*

51. Atskaitomybės datą ūkio subjektas privalo pateikti šiuos duomenis apie nebaigtą statybą:

- a) iki atskaitomybės datos susidariusių išlaidų ir pripažinto perviršio (atėmus pripažintą deficitą) sukauptas sumas;**
- b) gautų išankstinių mokėjimų sumą; ir**
- c) atidėtų mokėjimų sumą.**

52. Sulaikytų mokėjimų sumos – tarpinio mokėjimo sumos, kurios nemokamos tol, kol nėra patenkinamos sutartyje numatytos sąlygos arba kol nėra pašalinami trūkumai. Tarpinio mokėjimo sumos – sutarties pajamų sumos, kurios pripažįstamos pagal sutartis už atliktus darbus, neatsižvelgiant į tai, ar jas užsakovas sumokėjo, ar ne. Išankstiniai mokėjimai – sutarties pajamų sumos, kurios gaunamos iš užsakovo prieš pradėdant vykdyti statybos darbus.

53. Ūkio subjektas turi nurodyti:

- a) visą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje numatytus darbus, kaip turtą; ir**
- b) visą sumą, kurią reikia sumokėti užsakovams už sutartyje numatytus darbus, kaip įsipareigojimą.**

54. Visą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje nurodytus darbus, sudaro grynoji suma:

- a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą perviršį; atėmus
- b) pripažintą deficitą ir tarpinių mokėjimų sumas pagal visas nebaigtos statybos sutartis, pridėjus pripažintą perviršį, kuris gaunamas, kai sutarties pajamos (atėmus pripažintą deficitą) viršija tarpinius mokėjimus.

55. Visą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje nurodytus darbus, sudaro grynoji suma:

- a) patirtų išlaidų, pridėjus pripažintą perviršį, atėmus
- b) pripažintą deficitą ir tarpinių mokėjimų sumas pagal visas nebaigtos statybos sutartis, kurių tarpiniai mokėjimai viršija patirtas išlaidas, pridėjus pripažintą perviršį, gaunamą iš sutarties pajamų (atėmus pripažintą deficitą).

56. Neapibrėžtųjų įsipareigojimų ir neapibrėžtojo turto atskleidimo nuorodos pateikiamos 37-ajame tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas gali susidaryti dėl tokių straipsnių kaip garantijų išlaidos, nuobaudos ar galimi nuostoliai.

Įsigaliojimo data

57. Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2002 m. liepos 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.

58. Jei po šio standarto įsigaliojimo ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, šis standartas turi būti taikomas sudarant ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

PRIEDĖLIS

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Jo tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti šį standartą, ir padėti geriau jį suprasti.

Apskaitos politikos atskleidimas

Toliau pateikiami apskaitos politikos atskleidimo pavyzdžiai, kai ministerija sudaro nekomercines statybos sutartis su kitomis vyriausybės institucijomis, pagal kurias kiti sutarties dalyviai visiškai ar iš dalies padengia išlaidas arba jų nepadengia. Ministerija taip pat įpareigota sudaryti komercines statybos sutartis su privataus sektoriaus ūkio subjektais ir valstybės įmonėmis (VI) bei sudaryti visiško išlaidų padengimo sutartis su konkrečiomis valstybinėmis ligoninėmis ir universitetais.

Nekomercinės sutartys

Pagal sutarties įvykdymo lygio įvertinimo metodą sutarties išlaidos, pripažįstamos sąnaudomis, įvertinamos pagal procentą, kuris gaunamas lyginant faktiškai dirbtas valandas su visomis sutarties darbų valandomis. Kai kuriais atvejais tam tikri statybos darbai ir jų techninė priežiūra gali būti perduodami privataus sektoriaus rangovams, kuriems mokamas nustatytas „sutarties užbaigimo“ mokestis. Jei taip atsitinka, subrangos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis pagal kiekvienos darbų perdavimo sutarties baigtumo lygį.

Ministerijos sudarytų visiško ir dalinio išlaidų padengimo sutarčių pajamos pripažįstamos pagal numatomų padengti per laikotarpį faktiškai patirtų išlaidų ir visų apskaičiuotų sutarties išlaidų procentinį santykį.

Komercinės sutartys

Pagal sutarties įvykdymo lygio įvertinimo metodą sutarties pastoviųjų kainų sutarčių pajamos pripažįstamos pagal procentą, kuris gaunamas lyginant faktiškai dirbtas valandas su visomis sutarties darbų valandomis.

Išlaidų plius arba išlaidomis pagrįstų sutarčių pajamos pripažįstamos atsižvelgiant į per laikotarpį susidariusias padengiamąsias išlaidas, kurios apskaičiuojamos pagal per laikotarpį faktiškai patirtų išlaidų ir visų apskaičiuotų sutarties išlaidų procentinį santykį, pridėjus uždirbtas sumas.

Sutarties pajamų ir sąnaudų nustatymas

Toliau pateikiamuose pavyzdžiuose nagrinėjamos nekomercinės ir komercinės statybos sutartys. Pavyzdžiuose aiškinamas vienas sutarties įvykdymo lygio įvertinimo metodas ir sutarties pajamų ir sąnaudų pripažinimo laiko nustatymas (žr. standarto 30–43 paragrafus).

Nekomercinės sutartys

Darbų ir paslaugų ministerija (statybos rangovas) sudarė sutartį su Kelių ir greitkelių ministerija dėl tilto statybos. Darbų ir paslaugų ministerija gavo asignavimą. Statybos sutartyje nustatyti reikalavimai statybos darbams, įskaitant skatinamųjų mokėjimų išlaidas, technines specifikacijas ir darbų baigimo datą, bet Kelių ir greitkelių ministerija tiesiogiai nekompensuoja statybos išlaidų. Statybos sutartis – pagrindinis valdymo planavimo ir apskaitos dokumentas, garantuojantis tilto projekto ir statybos kokybę. Sutartis naudojama palyginti rangovų teikiamoms pagal sutartą techninę instrukciją paslaugoms su numatytais išlaidų rodikliais. Be to, remiantis sutartimi planuojamos būsimosios išlaidos.

Apskaičiuota pradinė sutarties išlaidų suma yra 8 000. Tiltas bus statomas trejus metus. Paramos agentūra sutiko padengti 4 000 statybos išlaidų, ir ši sąlyga nurodyta statybos sutartyje.

Pirmųjų metų pabaigoje apskaičiuotų išlaidų suma padidėjo iki 8 050. Paramos agentūra sutiko padengti pusę padidėjusių išlaidų sumos.

Antraisiais metais vyriausybė, remdamasi Kelių ir greitkelių ministerijos patarimu, sutiko patvirtinti papildomą 150 sutarties išlaidų sumą. Paramos agentūra sutiko padengti 50 % šių papildomų išlaidų. Antrųjų metų pabaigoje

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

išlaidos padidėjo 100 už pagrindinių medžiagų, kurios bus panaudotos trečiaisiais metais, baigiant sutartį, sandėliavimą.

Darbų ir paslaugų ministerija sutarties įvykdymo lygį nustato, apskaičiuodama per laikotarpį patirtų išlaidų ir paskutinio skaičiavimo metu įvertintų bendrųjų išlaidų procentinį santykį.

Bendrieji statybos laikotarpio finansiniai duomenys:

	1 metai	2 metai	3 metai
Pradinė sutartyje numatyta pajamų suma	4 000	4 000	4 000
Sutarties pajamų pokytis	–	100	100
<hr/>			
Iš viso sutarties pajamų	4 000	4 100	4 100
<hr/>			
Iki datos patirtos išlaidos	2 093	6 168	8 200
Sutarties baigimo išlaidos	5 957	2 032	–
<hr/>			
Iš viso apskaičiuotų sutarties išlaidų	8 050	8 200	8 200
Sutarties įvykdymo lygis	26 %	74 %	100 %

Nustatant antrųjų metų sutarties įvykdymo lygį (74 %), iš iki datos patirtų sutarties išlaidų buvo atimta 100 pagrindinių medžiagų, kurios bus panaudotos trečiaisiais metais, sandėliavimo išlaidos.

Trejų metų finansinės veiklos ataskaitoje nurodytos sutarties pajamos ir sąnaudos yra tokios:

	Iki datos	Pripažinti ankstesniais metais	Pripažinti einamaisiais metais
1 metai			
Pajamos (4 000 x 0,26)	1 040		1 040
Sąnaudos (8 050 x 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

2 metai

Pajamos (4 100 x 0,74)	3 034	1 040	1 994
Sąnaudos (8 200 x 0,74)	6 068	2 093	3 975

3 metai

Pajamos (4 100 x 1,00)	4 100	3 034	1 066
Sąnaudos (8 200 x 1,00)	8 200	6 068	2 132

Komercinės sutartys

Darbų ir paslaugų ministerija (rangovas), kuri daugiausiai finansuojama asignavimais, įgaliota privataus sektoriaus ūkio subjektams atlikti dalį statybos darbų komerciniais pagrindais. Ministro leidimu ministerija sudarė pastoviųjų kainų sutartį dėl tilto statybos už 9 000.

Pradinė sutartų pajamų suma yra 9 000. Rangovo apskaičiuotos pradinės sutarties išlaidos yra 8 000. Tiltas bus statomas trejus metus.

Pirmųjų metų pabaigoje ministerijos apskaičiuotos sutarties išlaidos padidėjo iki 8 050.

Antraisiais metais užsakovas patvirtina 200 padidėjusias sutarties pajamas ir apskaičiuotas papildomas 150 sutarties išlaidas. Antrųjų metų pabaigoje sutarties išlaidos padidėjo 100 dėl pagrindinių medžiagų, kurios bus panaudotos trečiaisiais metais baigiant darbus, sandėliavimo.

Sutarties įvykdymo lygį ministerija apskaičiuoja pagal per laikotarpį patirtų išlaidų ir paskutinio skaičiavimo metu įvertintų sutarties bendrųjų išlaidų procentinį santykį. Bendrieji statybos laikotarpio finansiniai duomenys:

	1 metai	2 metai	3 metai
Pradinė sutartyje numatyta			
pajamų suma	9 000	9 000	9 000
Pokytis	–	200	200

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Iš viso sutarties pajamų	9 000	9 200	9 200
Iki datos patirtos išlaidos	2 093	6 168	8 200
Sutarties baigimo išlaidos	5 957	2 032	–
Iš viso apskaičiuotų sutarties išlaidų	8 050	8 200	8 200
Apskaičiuotas perviršis	950	1 000	1 000
Sutarties įvykdymo lygis	26 %	74 %	100 %

Nustatant antrųjų metų sutarties įvykdymo lygį (74 %), iš sutarties išlaidų atimamos 100 pagrindinių medžiagų, kurios bus panaudotos trečiaisiais metais, sandėliavimo išlaidos.

Finansinės veiklos ataskaitoje pateikiamos tokios trejų metų pajamų, sąnaudų ir perviršio sumos:

	Iki datos	Pripažinti ankstesniais metais	Pripažinti einamaisiais metais
1 metai			
Pajamos (9 000 x 0,26)	2 340		2 340
Sąnaudos (8 050 x 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Perviršis	<u>247</u>		<u>247</u>
2 metai			
Pajamos (9 200 x 0,74)	6 808	2 340	4 468
Sąnaudos (8 200 x 0,74)	<u>6 068</u>	<u>2 093</u>	<u>3 975</u>
Perviršis	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
3 metai			
Pajamos (9 200 x 1,00)	9 200	6 808	2 392
Sąnaudos (8 200 x 1,00)	<u>8 200</u>	<u>6 068</u>	<u>2 132</u>
Perviršis	<u>1 000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Sutarties atskleidimas

Asignavimai / Parama finansuojamos sutartys ir visiško išlaidų padengimo sutartys

Darbų ir paslaugų ministerija buvo įsteigta kaip ūkio subjektas, kuris atlieka daugumos pastatų statybą ir kelių darbus kitiems valstybiniam ūkio subjektams. Jos veikla daugiausiai finansuojama asignavimais, o sutartis, kurias finansuoja tarptautinės agentūros, gali sudaryti tik su ministro leidimu. Ministerija statybos darbus gali atlikti pati ir perduoti juos pagal subrangos sutartį. Jei ministras pritaria, ministerija gali atlikti statybos darbus privataus sektoriaus ūkio subjektams ir valstybės įmonėms komerciniais pagrindais ir valstybinėms ligoninėms bei universitetams visiško kainų padengimo pagrindu.

Darbų ir paslaugų ministerija baigė pirmuosius savo veiklos metus. Visos patirtos išlaidos buvo apmokėtos ir visi tarpiniai mokėjimai (kuriuos sumokėjo paramos agentūros, finansuojančios statybos darbus) buvo gauti grynaisiais pinigais. Ministerija per laikotarpį negavo išankstinių mokėjimų. Patirtas B ir C sutarčių išlaidas sudaro sutarčiai vykdyti įsigytos medžiagos, kurios nebuvo panaudotos per sutarties vykdymo laikotarpį. Šiais metais komercinės sutartys nebuvo sudarytos. (Žr. toliau pateikiamus komercinių sutarčių pavyzdžius.)

- A sutartis yra finansuojama iš pagrindinių asignavimų pajamų. (Buvo nustatyta, kad sutartyje nėra „sutarties pajamų“.)
- B sutartis buvo sudaryta su Švietimo ministerija ir XX paramos agentūra, kuri padengia 50 % statybos išlaidų. (Kitą 50 % išlaidų dalį padengs sutarties šalys, taigi susidaro „sutarties pajamos“.)
- C sutartį visiškai finansuoja Nacionalinis universitetas. (Sutartyje numatyta, kad visas sutarties išlaidas turi padengti Nacionalinis universitetas iš savo pagrindinio statybų fondo. Be to, nustatyta, kad „sutarties pajamos“ atitinka sutarties išlaidas.)

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Pirmųjų metų pabaigoje visų trijų statybos sutarčių rezultatai yra tokie:

	Sutartis			
	A	B	C	Iš viso
Sutarties pajamos, pripažintos pagal 30 paragrafą	–	225	350	575
Sąnaudos, pripažintos pagal 30 paragrafą	110	450	350	910
Iš asignavimų padengtos sutarties išlaidos	<u>110</u>	<u>225</u>	<u>–</u>	<u>335</u>
Per laikotarpį patirtos išlaidos	110	510	450	1 070
- pripažintos sąnaudomis (30 paragrafas)	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>910</u>
- pripažintos turtu (35 paragrafas)	–	60	100	160
Sutarties pajamos (žr. anksčiau)	–	225	350	575
Tarpiniai mokėjimai (52 paragrafas)	<u>–</u>	<u>225</u>	<u>330</u>	<u>555</u>
Sutarties pajamos, atėmus tarpinius mokėjimus	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>20</u>	<u>20</u>
Išankstiniai mokėjimai (52 paragrafas)	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>–</u>	<u>–</u>

Pagal standartą turi būti parodomos tokios sumos:

Sutarties pajamos, kurios pripažįstamos laikotarpio pajamomis (50 paragrafo a punktas)	575
Iki datos patirtos sutarties išlaidos (51 paragrafo a punktas) (nėra pripažinto perviršio / atėmus pripažintą deficitą)	1 070
Bendroji suma, užsakovų mokėtina už atliktus darbus (nustatoma pagal 54 paragrafą ir pateikiama kaip turtas pagal 53 paragrafo a punktą)	150

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Pagal 51 paragrafo a punktą ir 53 paragrafo a punktą turi būti parodomos tokios sumos (*Pastaba. B sutarties pajamos sudaro 50 % sutarties išlaidų*):

	A	B	C	Iš viso
Patirtos sutarties išlaidos	<u>110</u>	<u>510</u>	<u>450</u>	<u>1 070</u>
Tarpiniai mokėjimai	<u>0</u>	<u>225</u>	<u>330</u>	<u>555</u>
Paramos agentūrų ir užsakovų mokėtinos sumos	–	30	120	150

Pagal 51 paragrafo a punktą parodoma suma yra ta pati einamojo laikotarpio suma, nes yra susijusi su pirmųjų metų veikla.

Komercinės sutartys

Darbų ir paslaugų ministerijoje buvo įsteigtas Nacionalinių statybos darbų padalinys, kuris komerciniais pagrindais atlieka statybos darbus VĮ ir privataus sektoriaus ūkio subjektams ministro leidimu pagal jo nurodymus. Padalinys baigė pirmuosius savo veiklos metus. Visos patirtos išlaidos buvo apmokėtos ir visi tarpiniai bei išankstiniai mokėjimai buvo gauti grynaisiais pinigais. Patirtos B, C ir E sutarčių išlaidos apima medžiagų, kurios buvo įsigytos sutartims vykdyti, tačiau nebuvo panaudotos sutarties vykdymo laikotarpiu, įsigijimo išlaidas. Užsakovai iš anksto sumokėjo rangovui už dar neatliktus B, C ir E statybos darbus.

Pirmųjų metų pabaigoje penkių vykdomų statybos sutarčių duomenys buvo tokie:

	Sutartis					
	A	B	C	D	E	Iš viso
Sutarties pajamos, pripažintos pagal 30 paragrafą	145	520	380	200	55	1 300
Sutarties sąnaudos, pripažintos pagal 30 paragrafą	110	450	350	250	55	1 215
Laukiamas deficitas, pripažintas pagal 44 paragrafą	–	–	–	40	30	70

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Pripažintas perviršis, atėmus pripažintą deficitą	35	70	30	(90)	(30)	15
Per laikotarpį patirtos išlaidos	110	510	450	250	100	1 420
Patirtos sutarties išlaidos, per laikotarpį pripažintos sutarties sąnaudomis pagal 30 paragrafą	110	450	350	250	55	1 215
Su būsima veikia susijusios išlaidos, pripažįstamos turtu pagal 35 paragrafą	–	60	100	–	45	205
Sutarties pajamos (žr. anksčiau)	145	520	380	200	55	1 300
Tarpiniai mokėjimai (52 paragrafas)	100	520	380	180	55	1 235
Sutarties pajamos, atėmus tarpinius mokėjimus	45	–	–	20	–	65
Išankstiniai mokėjimai (52 paragrafas)	–	80	20	–	25	125
Pagal standartą turi būti parodomas tokios sumos: Sutarties pajamos, pripažįstamos laikotarpio pajamomis (50 paragrafo a punktas)						1 300
Iki datos patirtos sutarties išlaidos ir pripažintas perviršis (atėmus pripažintą deficitą) (51 paragrafo a punktas)						1 435
Gauti išankstiniai mokėjimai (51 paragrafo b punktas)						125
Visa užsakovų mokėtina už atliktus sutarties darbus suma – pateikiama kaip turtas pagal 53 paragrafo a punktą						220
Visa užsakovų mokėtina už atliktus sutarties darbus suma – pateikiama kaip turtas pagal 53 paragrafo b punktą						(20)

11 TVSAS – STATYBOS SUTARTYS

Pagal 51 paragrafo a punktą, 53 paragrafo a punktą ir 53 paragrafo b punktą turi būti apskaičiuotos tokios sumos:

	A	B	C	D	E	Iš viso
Patirtos sutarties išlaidos	110	510	450	250	100	1 420
Pripažintas perviršis, atėmus pripažintą deficitą	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Tarpiniai mokėjimai	100	520	380	180	55	1 235
Užsakovų mokėtinos sumos	45	60	100	–	15	220
Užsakovams mokėtinos sumos	–	–	–	(20)	–	(20)

Pagal 51 paragrafo a punktą parodoma suma yra tokia pati kaip ir einamojo laikotarpio suma, nes ji susijusi su pirmųjų metų veikla.

Palyginimas su 11-uuju TAS

11-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Statybos sutartys“ parengtas pagal 11-ąją tarptautinę apskaitos standartą (TAS) „Statybos sutartys“. Pagrindiniai 11-ojo TVSAS ir 11-ojo TAS skirtumai:

- 11-ajame TVSAS, palyginti su 11-uuju TAS, pateikiami išsamesni paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams.
- 11-ajame TVSAS vartojamos kitokios sąvokos nei 11-ajame TAS. Pačios svarbiausios 11-ajame TVSAS vartojamos sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“ ir „finansinės veiklos ataskaita“. Analogiškos 11-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“ ir „pelno (nuostolio) ataskaita“.
- 11-asis TVSAS apima teisinės formos neturinčius įpareigojančius susitarimus, kuriems taikomas šis standartas.
- 11-asis TVSAS apima išlaidomis pagrįstas ir nekomercines sutartis, kurioms taikomas šis standartas.
- 11-ajame TVSAS nurodoma, kad reikalavimas nedelsiant pripažinti būsimąjį sutarties deficitą gali nulemti tai, kad sutarties išlaidos viršys bendrąsias sutarties pajamas, todėl reikalavimas taikomas tik toms sutartims, kurių vykdymo pradžioje yra numatoma, kad sutarties šalys turi visiškai padengti sutarties išlaidas.
- 11-ajame TVSAS pateikiami papildomi standarto taikymo nekomercinėms statybos sutartims pavyzdžiai.