

REKOMENDACIJOS Nr. TR-15/2021-7

DĖL DOTACIJŲ ILGALAIKIAM TURTUI ĮSIGYTI VALSTYBĖS AR SAVIVALDYBIŲ VALDOMAI BENDROVEI PAGAL 14-ĄJĮ VSAFAS „JUNGIMAI IR INVESTICIJOS Į ASOCIJUOTUOSIUS SUBJEKTUS“ REGISTRAVIMO

I SKYRIUS

BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Rekomendacijų dėl su dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti susijusių ūkinių operacijų valstybės ar savivaldybių valdomose bendrovėse buhalterinės apskaitos (toliau – rekomendacijos) tikslai:

1.1. paaiškinti 14-ojo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ nuo 2021 m. sausio 1 d. įsigaliojusių pakeitimų nuostatas;

1.2. pateikti galimus valstybės ar savivaldybių valdomų bendrovių (toliau – bendrovės) gautų dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti, kurias viešojo sektoriaus subjektas (toliau – VSS) apskaito nuosavybės metodu, registravimo buhalterinėje apskaitoje pavyzdžius.

2. Rekomendacijos parengtos vadovaujantis šiais Lietuvos Respublikos teisės aktais:

2.1. Buhalterinės apskaitos įstatymu;

2.2. Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu;

2.3. 14-uoju viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu (toliau – VSAFAS) „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ ir kitais viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais;

2.4. Kitais buhalterinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais.

3. Rekomendacijose vartojamos sąvokos, nepriklausomai nuo jų formuočių, suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos arba yra vartojamos šių rekomendacijų 2 punkte nurodytuose teisės aktuose. Papildomai vartojama sąvoka:

Dotacija – valstybės ar savivaldybės institucijos teikiama tikslinė parama įmonei, jei ji anksčiau įvykdė arba ateityje įvykdys paramos teikėjos nustatytas sąlygas.

4. Dotacijos teikiamos turtu, įskaitant lėšas, skirtas ilgalaikiam turtui pirkti, statyti ar kitaip įsigyti.

II SKYRIUS

APSKAITOS POLITIKOS KEITIMAS

5. 2021 m. sausio 1 d įsigaliojo Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo Nr. 1K-389 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 14-ojo standarto patvirtinimo“ pakeitimas, pagal kurį keičiasi investicijos, apskaitomos nuosavybės metodu, įsigijimo savikainos registravimas valstybės ar savivaldybių valdomose bendrovėje, atsižvelgiant į bendrovės gautas dotacijas ilgalaikiam turtui įsigyti.

6. 7-ojo VSAFAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidų taisymas“ 7.1 papunktis nustato, kad dėl VSAFAS nuostatų pasikeitimo turi būti keičiama VSS apskaitos politika, todėl įtraukiant bendrovės gautų ir nepanaudotų dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti 2021 m. sausio 1 d. likutį į VSS finansinio turto įsigijimo savikainą, registruojamas apskaitos politikos keitimas.

7. Bendrovės savo buhalterinėje apskaitoje gautas dotacijas rodo pagal jų taikomus apskaitos standartus ir nusistatytą apskaitos politiką. Tačiau VSS, kuris kontroliuoja bendrovę ar daro jai reikšmingą įtaką, finansinio turto vertės apskaičiavimo tikslais svarbios tos dotacijos,

kurios tenkina abi sąlygas:

- skirtos ilgalaikiam turtui įsigyti ir
- duodamos iš valstybės / savivaldybės biudžeto.

8. Skaičiuojant VSS finansinio turto vertę, įtraukiamos tik tos jo kontroliuojamos bendrovės dotacijos iš ES lėšų, kurios įskaitomos į VB ar SB biudžetų pajamas, t. y. gaunamos per kontroliuojantį ar kitą VSS. Jei tam tikrais atvejais bendrovė gauna dotaciją tiesiai iš ES, ši dotacija skaičiuojant finansinio turto vertę neįtraukiama.

9. Dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti likučiai turi būti registruojami pagal gautų finansavimo sumų šaltinius.

10. Formą, kuria bendrovės turėtų pateikti nepanaudotos dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti likučius, bendrovę kontroliuojantis VSS nusistato pats.

11. Pagal gautą iš bendrovės informaciją apie dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti likutį 2021 m. sausio 1 d. registruojamas apskaitos politikos keitimas:

D 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina

K 9210001 Apskaitos politikos keitimo teigiama įtaka

D 9210002 Apskaitos politikos keitimo neigiama įtaka

K 42xxxx1 Finansavimo sumos ilgalaikiam turtui įsigyti (pagal šaltinį, iš kurio AB ar UAB „X“ buvo suteikta dotacija.).

12. Jeigu dotacija buvo suteikta iš kelių finansavimo sumų šaltinių, nurodomi visi finansavimo šaltiniai.

III SKYRIUS

FINANSINIO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS PASIKEITIMAS

PIRMASIS SKIRSNIS. FINANSINIO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS DIDINIMAS DĖL DOTACIJŲ

13. Vadovaujantis 14-ojo VSAFAS 48.3 punktu, po pirminio pripažinimo finansinio turto įsigijimo savikaina didinama gautos dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti suma.

14. Siekiant teisingai įgyvendinti 14 VSAFAS nuostatas, bendrovių teikiamo balanso VSS nepakanka. Bendrovė turėtų teikti VSS informaciją apie gautas dotacijų sumas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, nurodydama jų finansavimo šaltinį (valstybės, savivaldybės biudžetas, ES lėšos, nuosavos bendrovės lėšos ir kt.) ir dotacijos paskirtį.

15. Kai dotacija ilgalaikiam turtui įsigyti suteikta bendrovei, finansinio turto įsigijimo savikaina didinama:

15.1. dotacijos dalimi, proporcinga VSS nuosavybės dalies sumai, skirtai ilgalaikiam turtui, kuris išimtaine teise **nepriklauso** valstybės nuosavybei, arba

15.2. balansine visos dotacijos verte, jei dotacija skirta ilgalaikiam turtui, kuris išimtaine teise **priklauso** valstybės nuosavybei.

16. Dotacijas bendrovės gauna ne tik iš kontroliuojančio VSS, bet ir iš kitų VSS, kitų subjektų. Kai dotacijos teikia kitas VSS nei kontroliuojantysis, dotaciją teikiantis VSS vadovaudamasis 20 VSAFAS „Finansavimo sumos“ 21¹.1 punktu turėtų registruoti perduotas finansavimo sumas.

17. Pavyzdys, kai dotacija suteikta įsigyti ilgalaikį turą, kuris išimtaine teise **nepriklauso** valstybės nuosavybei:

Bendrovę kontroliuoja VSS „M“ (turi 80 procentų balsų, kitus 20 procentų turi privatus investuotojas). VSS „A“ perduoda bendrovei dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti 1000 Eur. Registruojama:

17.1. Pervedęs dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti, VSS „A“ iš karto informuoja VSS „M“ apie jo kontroliuojančiai bendrovei pervestą dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti ir savo apskaitoje registruoja:

D 4200003 Finansavimo sumos (perduotos) 1000 Eur

K 2411101 Pinigai bankų sąskaitose 1000 Eur

17.2. Perduodant informaciją, VSS „A“ turi nurodyti finansavimo šaltinį, iš kurio bendrovei buvo pervesta dotacija ilgalaikiam turtui įsigyti;

17.3. VSS „M“, gavęs informaciją apie jo kontroliuojamai bendrovei perduotą dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti, registruoja:

D 1660001 Išankstinis apmokėjimas už ilgalaikį finansinį turtą 1000 Eur

K 4200001 Finansavimo sumos (gautos) 1000 Eur

17.4. VSS „M“, vadovaudamasis 14-ojo VSAFAS 48.3.3 papunkčiu, gautos iš VSS „A“ dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti, kuris išimtinė teise **nepriklauso** valstybės nuosavybei, suma proporcinga valstybės arba savivaldybės nuosavybės daliai bendrovėje didina finansinio turto įsigijimo savikainą ir likusiai daliai registruoja finansavimo sąnaudas:

D 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina 800 Eur

D 8332001 Kontroliuojamų ne viešojo sektoriaus subjektų ir asocijuotųjų subjektų finansavimo sąnaudos 200 Eur

K 1660001 Išankstinis apmokėjimas už ilgalaikį finansinį turtą 1000 Eur

17.5. VSS „M“ sąnaudų daliai kartu registruoja:

D 4200002 Finansavimo sumos (panaudotos) 200 Eur

K 7000001 Panaudotų finansavimo sumų pajamos 200 Eur.

18. Pavyzdys, kai dotacija suteikta ilgalaikiam turtui įsigyti, kuris išimtinė teise **priklauso** valstybės nuosavybei:

Bendrovę kontroliuoja VSS „M“ (turi 80 procentų balsų, kitus 20 procentų turi privatus investuotojas). Dotacija skirta ilgalaikiam turtui, kuris išimtinė teise **priklauso** valstybės nuosavybei, o VSS „A“ perduoda bendrovei dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti 1000 Eur. Registruojama:

18.1. Pervedęs dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti, VSS „A“ iš karto informuoja VSS „M“, apie jo kontroliuojamai bendrovei pervestą dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti sumą ir savo apskaitoje registruoja:

D 4200003 Finansavimo sumos (perduotos) 1000 Eur

K 2411101 Pinigai bankų sąskaitose 1000 Eur

18.2. Perduodant informaciją, VSS „A“ būtinai nurodo finansavimo šaltinį, iš kurio buvo pervesta dotacija ilgalaikiam turtui įsigyti;

18.3. VSS „M“, gavęs informaciją apie kontroliuojamai bendrovei perduotą dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti, vadovaudamasis 14-ojo VSAFAS 48.3.2 papunkčiu, gautos iš VSS „A“ dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti, kuris išimtinė teise **priklauso** valstybės nuosavybei, suma didina finansinio turto įsigijimo savikainą ir apskaitoje registruoja:

D 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina 1000 Eur

K 4200001 Finansavimo sumos (gautos) 1000 Eur

ANTRASIS SKIRSNIS. FINANSINIO TURTO ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS MAŽINIMAS DĖL DOTACIJŲ

19. 14-ojo VSAFAS 49 punktą neapima atvejo, kai investicijos balansinė vertė, apskaičiuota pagal 14-ojo VSAFAS 48¹ punkte pateiktą formulę pasikeičia dėl dotacijos balansinės vertės pokyčio, kai dotacija panaudojama, todėl kol bus papildytas 14-asis VSAFAS, todėl po pirminio pripažinimo panaudota dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti suma rekomenduojame mažinti finansinio turto įsigijimo savikainą ir pripažinti finansavimo sąnaudas.

20. Teisingai įgyvendinant 14-ojo VSAFAS nuostatas, bendrovė turėtų teikti VSS informaciją apie panaudotas dotacijas, nurodant jų finansavimo šaltinį (valstybės, savivaldybės biudžetas, ES lėšos, nuosavos bendrovės lėšos ir kt.) ir dotacijos paskirtį, sumas.

21. Šią informaciją bendrovė kontroliuojančiam VSS turėtų teikti ne rečiau kaip kartą per ataskaitinį laikotarpį, nurodant jų finansavimo šaltinį.

22. Dotacijos gali būti teikiamos ne tik skiriant lėšas, bet ir turtu ir jas bendrovėms gali teikti ne tik VSS, bet ir viena bendrovė – kitai.

23. Pavyzdys, kai dotacija perduodama turtu vienos bendrovės kitai:

Bendrovė „A“, kurią kontroliuoja VSS „A“ perdavė bendrovei „B“, kurią kontroliuoja VSS „B“ valstybės ar savivaldybės patikėjimo teise valdomą turtą. Jeigu bendrovei „A“ perdavus turtą bendrovei „B“ mažėja bendrovės „A“ dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti suma, VSS „A“ registruoja perduotas finansavimo sumas VSS „B“.

24. VSS, gavęs iš bendrovės informaciją apie dotacijos ilgalaikiam turtui įsigyti panaudojimą, registruoja finansavimo sąnaudas:

D 8332001 Kontroliuojamų ne viešojo sektoriaus subjektų ir asocijuotųjų subjektų finansavimo sąnaudos

K 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina

Kartu registruoja:

D 4200002 Finansavimo sumos (panaudotos)

K 7000001 Panaudotų finansavimo sumų pajamos

25. Gali pasitaikyti atveju, kai VSS dotaciją, kuri buvo skirta ne ilgalaikiam turtui, o kitoms išlaidoms, bendrovė panaudoja ilgalaikiam turtui įsigyti. Tuomet pagal gautą iš bendrovės informaciją apie dotacijos kitoms išlaidoms panaudojimą ilgalaikiam turtui įsigyti, VSS mažinamos pripažintos finansavimo sąnaudos ir registruojamas finansinio turto įsigijimo savikainos padidėjimas:

D 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina

K 8332001 Kontroliuojamų ne viešojo sektoriaus subjektų ir asocijuotųjų subjektų finansavimo sąnaudos

Kartu registruojama:

D 7000001 Panaudotų finansavimo sumų pajamos

K 4200002 Finansavimo sumos (panaudotos)

IV SKYRIUS

FINANSINIO TURTO VERTĖS SKAIČIAVIMAS NUOSAVYBĖS METODU IR PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE

26. Šio VSAFAS 45 punktą nustato, kad tuo atveju, kai keli viešojo sektoriaus subjektai kartu tiesiogiai ar netiesiogiai įgyvendina valstybės ar savivaldybės dalininko teises į tą pačią

asocijuotąjį subjektą, investicijos į tokį asocijuotąjį subjektą įtraukiamos į šių viešojo sektoriaus subjektų finansines ataskaitas taikant nuosavybės metodą, atsižvelgiant į kiekvienam viešojo sektoriaus subjektui tenkančią dalį.

27. VSS, skaičiuodamas nuosavybės metodo įtaką, vadovaujasi 14-ojo VSAFAS 48.3 punktu ir į finansinį turtą įtraukia:

- dotacijos dalį, proporcingą jo nuosavybės dalių sumai, jei dotacija buvo skirta ilgalaikiam turtui, kuris išimtinė teise **nepriklauso** valstybės nuosavybei, arba
- balansinę visų dotacijų vertę, jei dotacija skirta ilgalaikiam turtui, kuris išimtinė teise **priklauso** valstybės nuosavybei.

28. Pagal VSAFAS 43 punktą investicijos vertės pokytis rodomas finansinės būklės ataskaitos straipsnyje „Nuosavybės metodo įtaka“ neatsižvelgiant į investicijos finansavimo šaltinį.

29. Jeigu investicijos vertės pokytis atsiranda ne dėl bendrovei suteiktų dotacijų turtui įsigyti, įsigaliojus 14-ojo VSAFAS pakeitimui, įrašai VSS buhalterinėje apskaitoje nesikeičia:

29.1. kai papildomais įnašais didinamas ar mažinamas įstatinis kapitalas, turėtų būti didinama arba mažinama finansinio turto vertė ir (arba) finansavimo sumų sąskaitos;

29.2. kai rezervai formuojami iš bendrovės sukaupto pelno, jokie įrašai VSS apskaitoje neturi būti atliekami, nes bendrovės nuosavo kapitalo vertė dėl to nepasikeičia.

30. Jeigu VSS investicijos vertės pokytis atsiranda dėl bendrovei suteiktų dotacijų turtui įsigyti, įsigaliojus 14-ojo VSAFAS pakeitimui, VSS buhalterinėje registruojamas investicijų padidėjimas. Pavyzdžiui:

Bendrovę kontroliuoja VSS „M“ (turi 80 procentų balsų, kitus 20 procentų turi privatus investuotojas). VSS „M“ investicija iki dotacijos perdavimo yra 3000 Eur. Pagal 17 punkto pavyzdį VSS „A“ perduoda bendrovei dotaciją ilgalaikiam turtui įsigyti 1000 Eur. VSS „M“ buhalterinėje apskaitoje užregistruota:

D 1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina 3800 Eur

K 4200001 Finansavimo sumos (gautos) 4000 Eur

D 8332001 Kontroliuojamų ne viešojo sektoriaus subjektų ir asocijuotųjų subjektų finansavimo sąnaudos 200 Eur

D 7000001 Panaudotų finansavimo sumų pajamos 200 Eur

K 4200002 Finansavimo sumos (panaudotos) 200 Eur

Ši bendrovė einamąjį ataskaitinį laikotarpį uždirbo 350 Eur pelno. VSS „M“ investicijoms į šią bendrovę apskaičiuoja nuosavybės metodo įtaką ir registruoja tenkančią ataskaitinio laikotarpio pelno dalį:

D 1612103 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS vertės pasikeitimas 280 Eur

K 91XXXX1 Nuosavybės metodo įtaka (pelnas) 280 Eur

31. Įprastai VSS turėtų būti kontroliuojama, ar:

31.1. Sąskaitos *1612101 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS įsigijimo savikaina* likutis lygus sąskaitos *4200001 Finansavimo sumos (gautos)* likučiui;

31.2. Sąskaitos *1612103 Investicijų į kontroliuojamus ne VSS vertės pasikeitimas* likutis lygus sąskaitos *312 Sukaupta nuosavybės metodo įtaka* likučiui ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kai 9 klasė uždaryta;

31.3. kontroliuojamo ne VSS įsigijimo savikaina turėtų būti lygi bendrovės įstatinio kapitalo ir dotacijų likučio sumai, išskyrus atvejį, kai įstatinis kapitalas buvo didinamas iš bendrovės pelno.

V SKYRIUS
BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

32. Rekomendacijos taikomos nuo 14-ojo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ pakeitimo įsigaliojimo dienos.