



Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

10-asis VSAFAS

„Kitos pajamos“ (Žin., 2008, Nr. 51–1906)

Turinys

- Bendrosios nuostatos
- Pajamų pripažinimas
- Pajamų įvertinimas
- Paslaugų teikimo pajamų pripažinimas
- Prekių pardavimo pajamų pripažinimas
- Nematerialiojo ir ilgalaikio materialiojo turto pardavimas
- Rinkliavų, palūkanų, dividendų ir kitų pajamų pripažinimas
- Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte
- Užduotys

Bendrosios nuostatos

VSS pajamos grupuojamos į (grupavimas nustatytas 3-ajame VSAFAS „Veiklos rezultatų ataskaita“):

- pagrindinės veiklos pajamas;
- kitos veiklos pajamas;
- finansinės ir investicinės veiklos pajamas.

10-asis VSAFAS „Kitos pajamos“ taikomas šių VSS pajamų apskaitai:

- pagrindinės veiklos *kitoms* pajamoms;
- kitos veiklos pajamoms;
- finansinės ir investicinės veiklos pajamoms.

Bendrosios nuostatos (2)

Pagrindinės veiklos *kitoms* pajamoms priskiriama:

- rinkliavų, kurias reglamentuoja LR rinkliavų įstatymas, pajamos;
- mokesčių, kuriuos reglamentuoja LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas, pajamos;
- mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, pajamos;
- administracinių baudų, kurias reglamentuoja LR administracinių teisės pažeidimų kodeksas, pajamos;
- pajamos už paslaugų teikimą;
- pajamos iš prekių pardavimo;
- kitos 3-jame VSAFAS „Veiklos rezultatų ataskaita“ nurodytos pajamos.

Bendrosios nuostatos (3)

Šis standartas netaikomas pajamų rūšims, apibrėžtoms:

- 9-ajame VSAFAS „Mokesčių ir socialinių įmokų pajamos“;
- 20-ajame VSAFAS „Finansavimo sumos“;
- 19-ajame VSAFAS „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“;
- 14-ajame VSAFAS „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ ir 15-ajame VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“;
- 17-ajame VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“;
- Kitoms pajamoms, kurių apskaitą reglamentuoja kiti VSAFAS.

Pajamų pripažinimas

- Pajamos pripažįstamos tik tuomet, jei tenkinamos visos šios sąlygos:
 - yra tikėtina, kad VSS gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;
 - VSS gali patikimai įvertinti pajamas;
 - VSS gali patikimai įvertinti su pajamų uždirbimu susijusias sąnaudas.

Pajamų pripažinimas (2)

- Pajamomis laikomas **tik paties VSS** gaunamos **ekonominės naudos padidėjimas**, todėl
VSS pajamomis **nepripažįstamos trečiųjų asmenų vardu surinktos lėšos**, nes tai nėra VSS gaunama nauda;
⇒ Jei VSS yra atsakingas už tam tikrų sumų administravimą ir surinkimą, tačiau teisės aktų nustatyta tvarka privalo pervesti surinktas sumas į biudžetą ir (arba) socialinės apsaugos fondams ir neturi teisės šių sumų ar jų dalies atgauti tą patį ar vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tokios sumos ar jų dalis nėra VSS pajamos.

Pajamų pripažinimas (3)

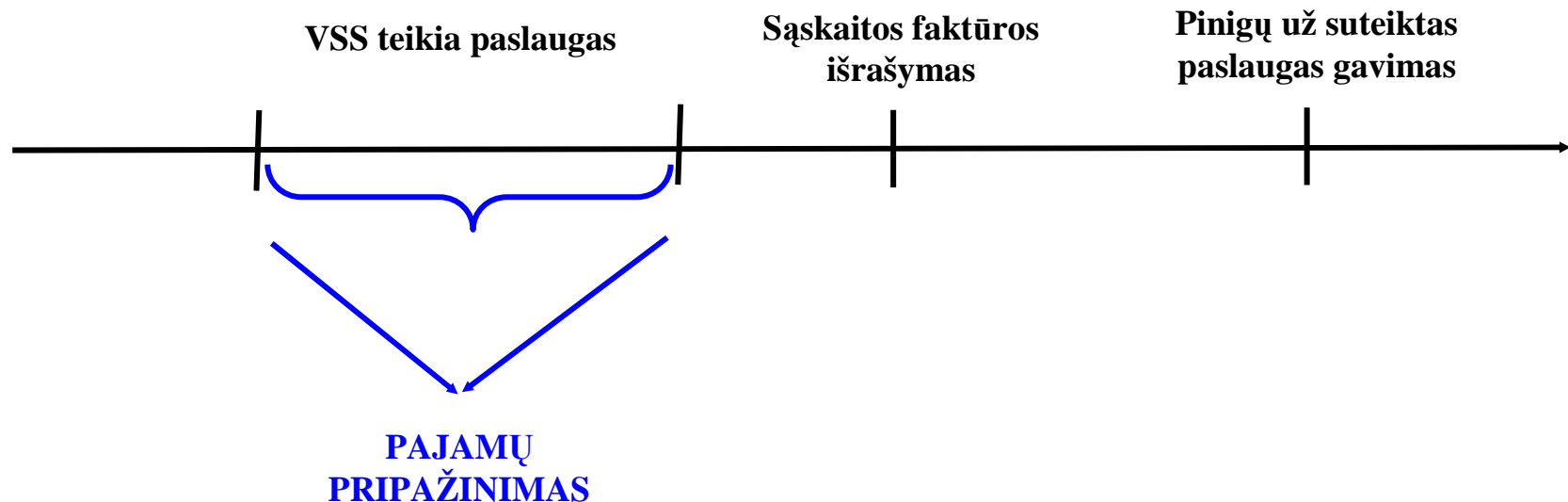
- Pajamos registruojamos apskaitoje ir rodomos FA **tą ataskaitinį laikotarpį, kurį yra uždirbamos**, nepriklausomai nuo pinigų gavimo momento;
- Remiantis palyginimo principu, **pajamos ir sąnaudos**, susijusios su ta pačia ūkine operacija ar įvykiu, **turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį**;
- **Pajamų pripažinimo sąlygos paprastai taikomos kiekvienam sandoriui atskirai, tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant teisingai parodyti sandorio esmę, pajamų pripažinimo sąlygos turi būti taikomos atskiroms vieno sandorio dalims, arba keli tarpusavyje susiję sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.**

Pajamų pripažinimas (4)

- 1 pavyzdys. Kai VSS, parduodamas prekę, įsipareigoja tam tikrą laikotarpį be papildomo mokesčio teikti pirkėjui su ja susijusias aptarnavimo paslaugas, sandoris turi būti dalijamas į dvi dalis ir atitinkamai dalijama pajamų suma. Toks sandoris turi būti dalijamas į dvi dalis net ir tuo atveju, jei sutartyje pajamų suma nėra padalyta į pajamas už parduotą prekę ir pajamas už aptarnavimo paslaugas. Pajamos, susijusios su prekės pardavimu, apskaitoje registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį prekę parduodama, o pajamų už aptarnavimo paslaugas suma atidedama ir pripažįstama pajamomis paslaugų teikimo laikotarpiu.
- 2 pavyzdys. VSS parduoda prekes trečiajai šaliai ir sudaro atskirą prekių perpirkimo ateityje sutartį. Tokiu atveju sandoriai turi būti nagrinėjami kartu, kadangi prekių perpirkimo ateityje sandoris paprastai rodo, kad rizika ir nauda, susijusi su parduotomis prekėmis, nėra perduodama, todėl pajamos iš tokių prekių pardavimo neturi būti registruojamos apskaitoje.

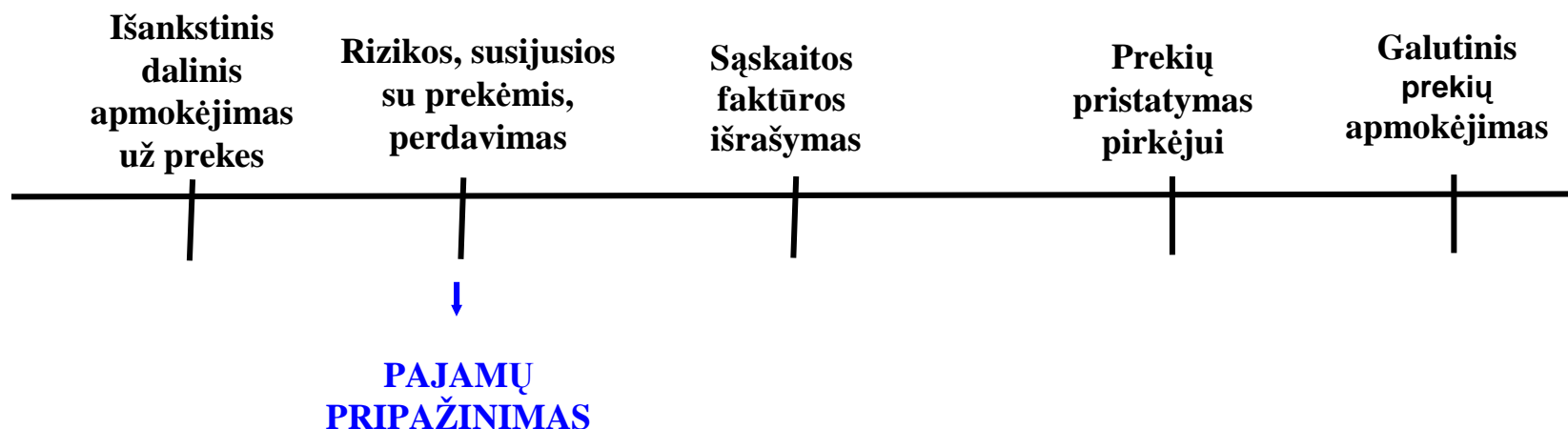
Pajamų pripažinimas (5)

- Pajamų pripažinimo pavyzdys, kai VSS teikia paslaugas:



Pajamų pripažinimas (6)

- Pajamų pripažinimo pavyzdys, kai VSS parduoda prekes:



Pajamų pripažinimas (7)

- Pajamų apskaitos buhalteriniai įrašai:
- Registruojamos uždirbtos pajamos:
- D 2282XXX Sukauptos pajamos (registruojant pajamas prieš išrašant sąskaitą faktūrą) /
- D 226XXXX Gautinos sumos už parduotas prekes, turta, paslaugas (registruojant pajamas sąskaitos faktūros išrašymo metu) /
- D 24XXXXX Pinigai ir pinigų ekvivalentai (registruojant pajamas, kai už suteiktas prekes (paslaugas) atsiskaitoma iš karto)
- K 7XXXXXX – Pajamos

Pajamų pripažinimas (8)

Uždavinys:

BĮ 200X m. rugpjūčio 2 d. išrašė 20 000 Lt pardavimo sąskaitą faktūrą už 200X m. liepos mėnesį suteiktas konsultacijų paslaugas. Apmokėjimas buvo gautas 200X m. rugpjūčio 5 d., ir šias lėšas BĮ pervedė biudžetui 200X m. rugpjūčio 15 d. 200X m. rugpjūčio 20 d. BĮ gavo pervestas sumas iš valstybės biudžeto.

- Kokie buhalteriniai įrašai turi būti padaryti traukiant į apskaitą išvardytas operacijas?

Pajamų įvertinimas

- Pajamos turi būti įvertintos ir FA parodytos **tikraja verte**. Paprastai prekių pardavimo ar paslaugų teikimo tikroji vertė (kaina) nustatoma:
 - VSS ir kliento susitarimu;
 - VSS kontroliuojančiojo subjekto;
 - kitais teisės aktuose reglamentuotais būdais.
- **Skaičiuojant pajamų tikrąją vertę reikia atsižvelgti į:**
 - suteiktas ir numatomas suteikti nuolaidas;
 - nukainojimą (prekių pardavimo atveju);
 - parduotų prekių gražinimą;
 - mokėjimo terminą (žr. toliau).

Pajamų įvertinimas (2)

- Už suteiktas paslaugas ir parduotas prekes **paprastai atsiskaitoma grynaisiais pinigais ar jų ekvivalentais**;
- Kai mokėjimas yra atidėtas ilgesniam nei 12 mėnesių laikotarpiui ir už atidėtąjį mokėjimą nėra skaičiuojamos palūkanos arba palūkanų norma reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, tikroji pajamų vertė apskaičiuojama **diskontuojant visas ateityje gautinas sumas taikant rinkos palūkanų normą**, o skirtumą tarp tikrosios vertės ir nominaliosios vertės per atidėtojo mokėjimo laikotarpį pripažįsta finansinės ir investicinės veiklos pajamomis.

Pajamų įvertinimas (3)

- **Rinkos palūkanų normą galima nustatyti pagal:**
 - ilgalaikių Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą, pakoreguotą atsižvelgiant į rizikos veiksnius, susijusius su VSS ir ūkio šaka, prie kurios priskirta VSS veikla;
 - VSS gautų ilgalaikių paskolų palūkanų normą, jei VSS turi teisę imti paskolas;
 - rinkoje taikomas ilgalaikių paskolų palūkanų normas, už kurias VSS galėtų gauti paskolą skaičiuojamam pinigų srautui ir skaičiuojamam laikotarpiui;
 - diskontavimas detaliau aptariamas 17-ajame VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.

Pajamų įvertinimas (4)

Uždavinys:

- VSS 2007 m. sausio 1 d. suteikė paslaugas, kurių vertė 1 mln. litų. Atlygis už suteiktas prekes bus gautas 2008 m. liepos 1 d. Palūkanos už atidėtąjį mokėjimą nėra skaičiuojamos. Kokias pajamų sumas, susijusias su šia operacija, 20X7 m. ir 20X8 m. turi pripažinti VSS? Kokie buhalteriniai įrašai turi būti padaryti apskaitoje?

Panašios trukmės Vyriausybės vertybinių popierių metinė palūkanų norma – 3 %.

Pajamų įvertinimas (5)

- Kai prekės ir paslaugos mainomos į panašios kilmės ir vertės prekes ar paslaugas, pajamos nepripažįstamos;
- Kai prekės ir paslaugos mainomos į nepanašios kilmės ir vertės prekes ar paslaugas, mainų sandoris traktuojamas kaip pardavimas, o už mainomas prekes ar paslaugas gaunamos prekės ar paslaugos laikomos atlygiu, todėl jų tikroji vertė, patikslinta gautų ar perduotų pinigų ir (ar) jų ekvivalentų suma, yra pripažįstama ir apskaitoje registruojama kaip pajamos.

Paslaugų teikimo pajamų pripažinimas

- Jei paslaugų teikimo sandorio rezultatas **negali būti patikimai įvertintas**, pajamomis pripažįstama suma, lygi per ataskaitinį laikotarpį patirtoms išlaidoms, kurias pagrįstai tikimasi padengti, visas patirtas išlaidas pripažįstant sąnaudomis.
- Jei sandorio rezultato patikimai įvertinti negalima ir nėra aišku, ar patirtos išlaidos bus padengtos, pajamos nėra pripažįstamos, o visos patirtos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.

Paslaugų teikimo pajamų pripažinimas(2)

- **Paprastai VSS gali patikimai įvertinti pajamas iš suteiktų paslaugų, kai su kitomis sandorio šalimis susitaria dėl:**
 - kiekvienos sandorio šalies teisių ir pareigų, susijusių su jų teikiama ir gaunama paslauga;
 - atliekamų mokėjimų arba atlygio;
 - atsiskaitymo būdų ir terminų.
- **Kai paslaugos teikiamos kelis ataskaitinius laikotarpius, paslaugų teikimo pajamos turi būti pripažįstamos atsižvelgiant į paslaugų įvykdymo procentą iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.**

Paslaugų teikimo pajamų pripažinimas (3)

- Paslaugų įvykdymo procentas iki paskutinės tam tikro ataskaitinio laikotarpio dienos, kai pajamos teikiamos kelis ataskaitinius laikotarpius, gali būti nustatomas šiais būdais pagal teikiamų paslaugų pobūdį:
 - įvertinus atliktus darbus;
 - iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos suteiktų paslaugų dalis, palygint su visomis paslaugomis, kurias sutarta suteikti;
 - iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos patirtų išlaidų, susijusių su šių paslaugų teikimu, ir visų įvertintų išlaidų, reikalingų visoms sutartoms paslaugoms suteikti, santykis.

Prekių pardavimo pajamų pripažinimas

- Jei VSS neperduoda reikšmingos rizikos, susijusios su parduodamomis prekėmis, dalies, sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamomis nepripažįstamas;

Pavyzdys. VSS pardavė prekes už X sumą, tačiau sutartyje numatyta, kad prekių pardavimo kaina bus sumažinta, jei pirkėjas parduos prekes trečiosioms šalims pigiau, nei šias prekes įsigijo iš VSS. Tokiu atveju reikšminga rizikos dalis, susijusi su prekių kainos svyravimu, nėra perduota, be to, atlygis negali būti patikimai įvertintas, ir pajamos apskaitoje nėra registruojamos tol, kol rizika nebus perduota ir nebus galimybės patikimai įvertinti pajamų sumos.

Prekių pardavimo pajamų pripažinimas (2)

- Jei VSS pasilieka sau tik nereikšmingą su prekių nuosavybe susijusią riziką, sandoris laikomas pardavimu ir gautos pajamos pripažįstamos.

1 pavyzdys. VSS pardavė įrenginius trečiajai šaliai, tačiau sutarties sąlygose numatyta, kad nuosavybės teisė pirkėjui perduodama tik už juos visiškai atsiskaičius. Pagal sutarties sąlygas nei VSS, nei pirkėjas neturi teisės koreguoti įrenginių kainos dėl pasikeitusių rinkos sąlygų, be to, pirkėjas iki nuosavybės teisės perėmimo gali naudoti šiuos įrenginius pajamoms uždirbti. Tokiu atveju, jeigu apmokėjimas yra pagrįstai tikėtinas, reikšminga rizika ir nuosavybės teikiama nauda yra perduota, sandoris laikomas pardavimu, ir pajamos yra pripažįstamos.

2 pavyzdys. VSS parduoda prekes, tačiau sutartyje yra numatyta galimybė pirkėjui gražinti prekes, jei bus netinkama prekės kokybė. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos pardavimo metu, jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti gražinta prekių, ir remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais šaltiniais pripažįsta įsipareigojimus, susijusius su galimais prekių gražinimais.

Nematerialiojo ir ilgalaikio materialiojo turto pardavimas

- ✓ Naudoto NT ir IMT pardavimas priskiriamas prie kitos VSS veiklos, ir apskaitoje registruojamas bei FA parodomas tik pelnas arba nuostoliai iš pardavimo, kurie registruojami tik tada, kai perduodama rizika ir nauda, susijusi su NT ir IMT.

Palūkanų pajamos

- Palūkanų pajamos pripažįstamos proporcingai laikui, per kurį gaunama nauda iš turto naudojimo taip, kad per visą turto naudojimo laikotarpį palūkanų norma išliktų nepakitusi;
- Pavyzdys. VSS suteikė 100 mln. litų paskolą su 5 % metinėmis palūkanomis. Paskola ir palūkanos bus gražintos kartu po 2 metų. Nepaisant to, kad palūkanos bus gautos tik paskolos laikotarpio pabaigoje, palūkanų pajamos pripažįstamos kiekvieno mėnesio pabaigoje po 416 667 litų ($100 \text{ mln.} \cdot 5 \% / 12$), apskaitoje darant įrašus D 2282 Sukauptos pajamos, K 761 Palūkanų pajamos.

Rinkliavų, dividendų ir kitų pajamų pripažinimas

- VSS pasirenka apskaitos politiką, kaip pripažinti pajamas iš rinkliavų, baudų, delspinigių ir kitų netesybų atsižvelgdamas į prievolės įvykdymo tikėtinumą ir skolos išieškojimo išlaidų santykį su gautina nauda:
 - jei iki prievolės įvykdymo momento nėra tikėtina, kad pinigai bus gauti, arba akivaizdu, kad skolos išieškojimo išlaidos viršys apskaičiuotą gautiną sumą, pajamos pripažįstamos tik tada, kai gaunami pinigai (VSS apskaičiuotų baudų, delspinigių ir kitų netesybų sumas registruoja nebalansinėse sąskaitose);
 - jei prievolės įvykdymas yra labiau tikėtinas negu neįvykdymas, pajamos ir susijusios gautinos sumos pripažįstamos tada, kai skolininkui atsiranda prievolė sumokėti šias sumas.

Rinkliavų, dividendų ir kitų pajamų pripažinimas (2)

- Pajamas, tokias kaip rinkliavų ir administracinių baudų pajamos, kurios didina tik valstybės ir savivaldybių ekonominę naudą, ir su jomis susijusias gautinas sumas apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose parodo ne tik valstybė ir savivaldybės, bet ir už jų apskaičiavimą ir mokėjimo prievolės įvykdymo kontrolę atsakingi VSS (pvz., policijos komisariatai, Valstybinė aplinkos inspekcija ir t. t.);
- Pastarieji VSS tuo pačiu metu apskaitoje registruoja pervestinas pajamas ir pervestinas sumas į valstybės ir savivaldybių biudžetus;
- VSS, atsakingas tik už tokių sumų surinkimą ir pervedimą į biudžetą, bet neatsakingas už jų administravimą, apskaitoje registruoja tik gautinas ir mokėtinas sumas ir neregistruoja pajamų ir pervestinų pajamų.

Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte

- ŽL VRA visos pajamos, išskyrus pajamas iš IMT ir NT pardavimo, rodomos bendrąja verte;
- FA aiškinamajame rašte turi būti nurodyta:
 - apskaitos politika, taikoma kiekvienos grupės pajamoms pripažinti;
 - sutartų paslaugų įvykdymo procento nustatymo būdas, jei paslaugos teikiamos ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį;
 - prekių ir paslaugų pajamų suma, gauta iš mainų sandorių, jei tokių sandorių buvo.
- Aiškinamajame rašte turi būti nurodomos šių pajamų, pateiktų VRA, sumos (pagal 10-ame VSAFAS nustatytą formą):
 - pajamos iš rinkliavų;
 - pajamos iš administracinių baudų;
 - pajamos iš prekių pardavimo;
 - suteiktų paslaugų pajamos;
 - nematerialiojo ir ilgalaikio materialiojo turto pardavimo pelnas;
 - pajamos iš dividendų.
- Finansinės ir investicinės veiklos pajamos aiškinamajame rašte turi būti pateikiamos pagal 6-ajame VSAFAS „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas“ nurodytą privalomą formą.

Užduotys

Teorinis klausimas

Kuris teiginys apie pajamų pripažinimą yra neteisingas?

- a) Pajamos registruojamos apskaitoje ir rodomos FA tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kurį yra gaunami pinigai.
- b) Remiantis palyginimo principu, pajamos ir sąnaudos, susijusios su ta pačia ūkine operacija ar įvykiu, turi būti pripažįstamos tuo pačiu ataskaitiniu laikotarpiu.
- c) Pajamų pripažinimo sąlygos paprastai taikomos kiekvienam sandoriui atskirai, tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant teisingai parodyti sandorio esmę, pajamų pripažinimo sąlygos turi būti taikomos atskiroms vieno sandorio dalims, arba keli tarpusavyje susiję sandoriai turi būti nagrinėjami kartu.
- d) Pajamos registruojamos apskaitoje ir rodomos FA tą ataskaitinį laikotarpį, kurį yra uždirbamos, nepriklausomai nuo pinigų gavimo momento.

Užduotys (2)

Praktinis klausimas

VSS 200X m. balandžio 30 d. išrašo 5 000 Lt sąskaitą už patalpų nuomą už gegužės ir birželio mėnesius. 200X m. gegužės 5 d. gauna apmokėjimą. 200X m. gegužės 6 d. VSS gautas įplaukas perveda Finansų ministerijai. Pajamos pripažįstamos gegužės ir birželio mėnesių pabaigoje.

Kokie įrašai turi būti registruojami apskaitoje?