

## **13-asis TVSAS – NUOMA**

### **Oficialus pareiškimas**

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą (1997 m. pertvarkytą) 17-ąją tarptautinę apskaitos standartą (TAS) „Nuoma“. 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 17-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: *7<sup>th</sup> floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: [publications@iasb.org.uk](mailto: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 „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

Šio viso patvirtinto Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto teksto vertimą iš anglų kalbos atliko Lietuvos Respublikos finansų ministerija kartu su viešąja įstaiga Lietuvos Respublikos apskaitos institutu.

2001 m. gruodžio mėn.

**13-asis TVSAS – NUOMA****TURINYS**


---

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas.....	1-6
Apibrėžimai.....	7-9
Išperkamosios nuomos sutartys.....	8
Padidinta skolinimosi palūkanų norma.....	9
Nuomos klasifikavimas.....	10-16
Nuoma ir kitos sutartys.....	17-19
Nuoma nuomininkų finansinėje atskaitomybėje.....	20-36
Finansinė nuoma.....	20-33
Veiklos nuoma.....	34-36
Nuoma nuomotojų finansinėje atskaitomybėje.....	37-61
Finansinė nuoma.....	37-53
Veiklos nuoma.....	54-61
Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai.....	62-70
Pereinamosios nuostatos.....	71-74
Įsigaliojimo data.....	75-76
1 priedėlis – Nuomos klasifikavimas	
2 priedėlis – Finansinė nuoma nuomotojo apskaitoje	
3 priedėlis – Finansinė nuoma nuomininko apskaitoje	
4 priedėlis – Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai, kurie sąlygoja veiklos nuomą	
5 priedėlis – Finansinės nuomos sutartyje esančių palūkanų normų skaičiavimas	
Palyginimas su 17-uoju TAS	

---

## **13-asis TARPTAUTINIS VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS STANDARTAS – NUOMA**

*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 – užtikrinti, kad nuomininkai ir nuomotojai taikytų tinkamą apskaitos politiką finansinei nuomai ir veiklos nuomai bei atskleistų tinkamą informaciją apie finansinę nuomą ir veikos nuomą.

### **Taikymas**

*1. Ūkio subjektas, kuris sudaro ir pateikia finansinę atskaitomybę kaupimo principu, šį standartą turėtų taikyti visų nuomos rūšių apskaitai, išskyrus:*

- a) gamtos išteklių, tokių kaip naftos, dujų, medienos, metalų ir kitų mineralinių išteklių nuomos sutartis; ir*
- b) vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių sutartis.*

*Šis standartas netaikomas parodant apskaitoje:*

- a) finansinės nuomos būdu nuomininkų išsinuomotą investicinį turtą;*
- b) investicinį turtą, nuomotojų išnuomotą pagal veiklos nuomos sutartis (žr. 16-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą „Investicinis turtas“).*

*2. Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.*

*3. Šis standartas taikomas sutartims, kuriomis perduodama teisė naudotis turtu, netgi jei perduoto turto eksploatacijai arba priežiūrai naudojamos nuomotojo paslaugos. Tačiau šis standartas netaikomas paslaugų teikimo sutartims, kuriomis vienos sutarties šalies turto naudojimo teisės kitai šaliai neperduodamos. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai gali sudaryti bendras paslaugų teikimo sutartis, kuriose turto nuoma gali būti numatyta arba ne. Tokios sutartys aprašomos 17–19 paragrafuose.*

*4. Šis standartas netaikomas nuomos sutartims, sudaromoms dėl gamtos išteklių, tokių kaip nafta, dujos, mediena, metalai ir kiti mineraliniai ištekliai, naudojimo ir sutartims dėl vaidybinių filmų, vaizdo įrašų, pjesių, rankraščių, patentų ir autorių teisių naudojimo, nes*

dėl tokio pobūdžio sutarčių gali kilti sudėtingų apskaitos problemų, kurias reikėtų spręsti atskirai.

5. Šis standartas netaikomas investiciniam turtui. Nuomotojai ir nuomininkai investicinio turto apskaitai taiko 16-ąjį TVSAS.
6. 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

7. *Šiame standarte vartojamos sąvokos:*

**Neapibrėžtos nuomos mokesčiai** – nefiksuota nuomos mokesčio dalis, kuri nustatoma ne pagal nuomos laikotarpio trukmę, o pagal kitus veiksnius (pavyzdžiui, procentą nuo pardavimų, naudojimo mastą, kainų indeksą, rinkos palūkanų normą).

**Ekonominis tarnavimo laikas:**

- a) laikotarpis, kuriuo, tikimasi, turtas teiks būsimąją ekonominę naudą arba paslaugas vienam ar keliems vartotojams;
- b) produkcijos ar panašių vienetų, kuriuos, naudodami turtą, tikisi gauti vienas arba daugiau vartotojų, skaičius.

**Finansinė nuoma** – nuoma, kai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe. Turto nuosavybės teisė vėliau gali būti perduodama arba neperduodama.

**Bendrosios investicijos į nuomą** – nuomotojo apskaičiuota minimalių nuomos mokėjimų pagal finansinės nuomos sutartį suma ir bet kokia jo sukauptą negarantuota likvidacinė vertė.

**Garantuota likvidacinė vertė:**

- a) nuomininko atveju – likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas ar su juo susijusi šalis (garantijos suma yra maksimali suma, kurią dėl kokio nors ūkinio įvykio gali tekti sumokėti); ir
- b) nuomotojo atveju – likvidacinės vertės dalis, kurią garantuoja nuomininkas ar su nuomotoju nesusijusi trečioji šalis, finansiškai pajėgi įvykdyti garantijos įpareigojimus.

Nuomos pradžia – nuomos sutarties sudarymo arba šalių įsipareigojimo vykdyti pagrindines nuomos nuostatas data, ta, kuri iš jų yra ankstesnė.

Nuomos sutartyje numanoma palūkanų norma – diskonto norma, kuri nuomos pradžioje daro įtaką:

- a) minimalių įmokų pagal nuomos sutartį bendrai dabartinei vertei; ir
- b) negarantuotos likvidacinės vertės, lygios nuomojamo turto tikrajai vertei, bendrai dabartinei vertei.

Nuoma – sutartis, pagal kurią nuomotojas už mokestį ar keletą mokesčių perduoda nuomininkui teisę sutartą laiką naudotis turtu.

Nuomos laikotarpis – neatšaukiamas laikotarpis, per kurį nuomininkas sutartimi įsipareigoja nuomotis turtą, ir kiti vėlesni laikotarpiai, kuriais nuomininkas turi pasirinkimo teisę pratęsti turto nuomą, mokant arba nemokant nuomos mokesčio, kai nuomos pradžioje yra pakankamai aišku, kurią variantą nuomininkas pasirinks.

Padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma – palūkanų norma, kurią nuomininkas turėtų mokėti už panašų nuomojamą turtą, arba, jei tokios palūkanų normos neįmanoma nustatyti, palūkanų norma nuomos pradžioje, kurią nuomininkas turėtų mokėti panašų laikotarpį panašiais vertybiniais popieriais už lėšų, reikalingų tokiam turtui pirkti, pasiskolinimą.

Minimalios įmokos pagal nuomos sutartį – sumos, kurias nuomos laikotarpiu moka nuomininkas arba kurias iš jo gali būti pareikalauta sumokėti, išskyrus neapibrėžtus nuompinigius, paslaugų ir mokesčių sąnaudas, mokamas ar gražinamas nuomotojui, įskaitant:

- a) nuomininko atveju – visas nuomininko ar su nuomininku susijusios šalies garantuotas sumas; ar
- b) nuomotojo atveju – bet kokią likvidacinę vertę, garantuotą nuomotojui vieno iš jų:
  - i) nuomininko;
  - ii) su nuomininku susijusios šalies;
  - iii) nepriklausomos trečiosios šalies, finansiškai pajėgios įvykdyti šią garantiją.

Tačiau, jei nuomininkas turi pasirinkimo teisę pirkti turtą už kainą, kuri tikėtina, kad bus kur kas mažesnė už jo tikrąją vertę teisės įgyvendinimo momentu, ir nuomos pradžioje tikėtina, kad ta teise bus pasinaudota, minimalias įmokas pagal nuomos sutartį sudaro minimalios įmokos pagal nuomos sutartį, mokėtinos per nuomos laikotarpį, ir suma, reikalinga pirkimo galimybei įgyvendinti.

Grynosios investicijos į nuomą – bendrosios investicijos į nuomą, atėmus neuždirbtas finansines pajamas.

Neatšaukiama nuoma – nuoma, kuri gali būti atšaukiama tik tada:

- a) kai įvyksta mažai tikėtinų neapibrėžtų ūkinių įvykių;
- b) jeigu nuomotojas sutinka;
- c) jeigu nuomininkas sudaro naują nuomos sutartį nuomotis iš to paties nuomotojo tą patį arba panašų turtą; arba
- d) kai nuomininkas sumoka tokią papildomą sumą, kad nuo nuomos pradžios yra pagrįstai garantuota, kad nuoma bus tęsiama.

Veiklos nuoma – nuoma, kuri nėra finansinė nuoma.

Neuždirbtos finansinės pajamos – skirtumas tarp:

- a) finansinės nuomos minimalių įmokų (nuomotojo požiūriu) ir bet kokios nuomotojo sukauptos negarantuotos likvidacinės vertės sumos; ir
- b) pirmiau pateikto a punkto sumos dabartinės vertės, apskaičiuotos taikant nuomos sutartyje numanomą palūkanų normą.

Negarantuota likvidacinė vertė – tokia išnuomoto turto likvidacinės vertės dalis, kurios nuomotojas nesitiki realizuoti arba ta dalis, kurią garantuoja išskirtinai su nuomotoju susijusi šalis.

Naudingo tarnavimo laikas – įvertintas laikas nuo nuomos pradžios (neapsiribojant nuomos laikotarpiu), per kurį ūkio subjektas tikisi gauti turto teikiamą ekonominę naudą ar paslaugas.

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

#### **Išperkamosios nuomos sutartis**

8. Nuomos apibrėžimas apima turto nuomos sutartis, kuriose numatyta galimybė įvykdžius sutarties sąlygas įsigyti nuosavybės teisę į turtą. Šios sutartys kartais vadinamos išperkamosios nuomos sutartimis.

### **Padidinta skolinimosi palūkanų norma**

9. *Kai ūkio subjekto skolas garantuoja vyriausybė, nustatant padidintas nuomininko skolinimosi palūkanų normas turėtų būti nurodomos bet kokios vyriausybės suteikiamos garantijos ir susijusios sumos. Todėl dažniausiai taikoma mažesnė padidinta skolinimosi palūkanų norma.*

### **Nuomos klasifikavimas**

10. Šiame standarte pateikiamas nuomos klasifikavimas pagrįstas tuo, kiek nuomininko turto nuosavybei būdingos rizikos ir naudos patiria nuomotojas ir kiek nuomininkas. Rizika apima nuostolių galimybę dėl prastovų, technologinio senėjimo ar vertės pasikeitimo keičiantis ekonominėms sąlygoms. Naudą gali sudaryti potencialios paslaugos ar pelninga veikla, kurios tikimasi per turto ekonominio tarnavimo laiką, bei pelnas dėl vertės kilimo ar likvidacinės vertės realizavimo.
11. Nuoma laikoma finansine, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Nuoma vadinama veiklos nuoma, jeigu iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda neperduodama.
12. Kadangi sandoris tarp nuomotojo ir nuomininko grindžiamas sutartimi, kuri yra bendra abiem šalims, tikslinga vartoti tas pačias sąvokas. Šių sąvokų vartojimas skirtingomis aplinkybėmis kartais gali sąlygoti tai, kad nuomotojas ir nuomininkas tą pačią nuomą klasifikuos skirtingai.
13. Ar nuoma yra finansinė, ar veiklos, lemia ne sutarties forma, o sandorio esmė. Toliau pateikiami požymių, pagal kuriuos nuoma paprastai būtų priskiriama finansinei nuomai, pavyzdžiai (tačiau, kad nuoma būtų priskirta finansinei nuomai, nebūtina atitikti visus požymius):
- a) nuomos laikotarpio pabaigoje nuomotojas perduoda nuomininkui turto nuosavybės teisę;
  - b) nuomininkas turi galimybę įsigyti turtą už kainą, kuri, tikėtina, bus kur kas mažesnė už jo tikrąją vertę pasinaudojimo galimybe dieną, kai nuomos pradžioje tikėtina, kad ta galimybė bus pasinaudota;
  - c) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei turto nuosavybės teisė neperduodama;
  - d) nuomos pradžioje minimalių nuomos įmokų sumos dabartinė vertė artima arba lygi nuomojamo turto tikrajai vertei;
  - e) nuomojamas turtas yra specializuoto pobūdžio ir, neatlikus didesnių pakeitimų, juo naudotis gali tik šis nuomininkas; ir

- f) kitas turtas negali lengvai pakeisti nuomojamo turto.
14. Kitos sąlygos, kurioms (arba vienai iš jų) esant nuoma galėtų būti priskiriama finansinei nuomai, yra šios:
- a) jeigu nuomininkas gali nutraukti nuomos sutartį, jis turi padengti dėl nutraukimo atsiradusius nuomotojo nuostolius;
  - b) turto likvidacinės vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka nuomininkui (pavyzdžiui, nuomos mokesčio nuolaidos forma, dažniausiai lygia pardavimo pajamoms nuomos laikotarpio pabaigoje); ir
  - c) nuomininkas turi galimybę pratęsti nuomą antram laikotarpiui už kainą, kuri yra kur kas mažesnė nei rinkos kaina.
15. Nuomos rūšis nustatoma nuomos laikotarpio pradžioje. Jei nuomininkas ir nuomotojas susitaria pakeisti nuomos sąlygas (išskyrus nuomos atnaujinimą) taip, kad, jeigu tos sąlygos būtų galiojusios nuomos pradžioje, pagal 10–14 paragrafų nuorodas nuoma būtų buvusi klasifikuojama kitaip, pakeistoji sutartis nuo jos galiojimo pradžios laikoma nauja sutartimi. Apskaitinių įvertinimų pakeitimai (pavyzdžiui, nuomojamo turto ekonominio tarnavimo laiko ar likvidacinės vertės pakeitimas) ar aplinkybių pasikeitimai (pavyzdžiui, nuomininkas nevykdo įsipareigojimų) nėra pagrindas perklasifikuoti nuomą.
16. Žemės ir pastatų nuoma, taip pat kaip ir kito turto nuoma, klasifikuojama kaip veiklos arba finansinė. Tačiau žemei būdinga tai, kad jos ekonominio tarnavimo laikas neribotas, ir, jeigu nuosavybės teisė nuomos laikotarpio pabaigoje neperduodama nuomininkui, nuomininkui neperduodama rizika ir nauda, siejama su nuosavybės teise. Už tokią nuomą sumokėtas mokeskis atspindi išankstines įmokas pagal nuomos sutartį ir amortizuojamas nuomos laikotarpiu pagal teikiamos naudos modelį.

### **Nuoma ir kitos sutartys**

17. Sutartis gali būti sudaroma ketinant nuomoti vieną atskirą turto vienetą. Tačiau nuoma gali būti ir dalis platesnės grupės susitarimų, kurie sudaromi su privataus sektoriaus ūkio subjektais dėl turto statybos, įsigijimo, eksploatacijos ir/arba perdavimo. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai paprastai sudaro tokias sutartis, kurios susijusios su ilgalaikiu materialiuoju ir infrastruktūros turtu. Pavyzdžiui, viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali nutiesti mokamą kelią ir išnuomoti jį privataus sektoriaus ūkio subjektui pagal sutartį, kurioje numatyta, kad privataus sektoriaus ūkio subjektas sutinka:
- a) nuomoti mokamą kelią ilgą laikotarpį (suteikiant galimybę jį įsigyti arba ne);
  - b) eksploatuoti mokamą kelią; ir
  - c) atlikti remonto darbus, įskaitant nuolatinį kelio dangos ir eismo kontrolės technologijų tobulinimą.

Kai viešojo sektoriaus ūkio subjektas nuomojasi infrastruktūros turtą iš privataus sektoriaus ūkio subjektų (-o), gali būti sudaromi kiti susitarimai.

18. Jei susitarimas atitinka šiame standarte pateiktą veiklos ar finansinės nuomos apibrėžimą, jo apskaitai turi būti taikomos šio standarto nuostatos.
19. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai gali sudaryti įvairias turto, kuris naudojamas prekėms ir / ar paslaugoms teikti, nuomos sutartis. Iš kai kurių tokių sutarčių gali būti neaišku, ar tai nuomos sutartis, kaip apibrėžta šiame standarte. Tokiais atvejais turi būti profesionaliai įvertinama ir, jei nustatoma, kad yra nuomos sutarties požymių, turi būti taikomas šis standartas. Jei sutartyje nėra nuomos sutarties požymių, tada tokių susitarimų apskaitai ūkio subjektas taiko atitinkamus kitus tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus arba, jei tokių standartų nėra, kitus atitinkamus tarptautinius ir/ar nacionalinius apskaitos standartus.

## **Nuomos apskaita nuomininko finansinėje atskaitomybėje**

### **Finansinė nuoma**

20. *Pagal finansinės nuomos sutartį įsigijęs turtą, nuomininkas apskaitoje registruoja turtą ir įsipareigojimus. Turtas ir įsipareigojimai turi būti registruojami nurodant sumas, kurios lygios išsinuomoto turto tikrajai vertei nuomos laikotarpio pradžioje arba dabartinei minimalių nuomos įmokų vertei, jei ji yra mažesnė. Apskaičiuojant minimalių nuomos įmokų dabartinę vertę, diskonto veiksnys yra nuomai taikoma palūkanų norma, jeigu ji nurodyta, o jeigu ne – padidinta nuomininko skolinimosi palūkanų norma.*
21. Sandoriai ir kiti ūkiniai įvykiai turi būti registruojami ir pateikiami apskaitoje pagal jų turinį bei finansinę prasmę, o ne tik pagal teisinę formą. Nors pagal nuomos susitarimo teisinę formą nuomininkas gali neįgyti nuosavybės teisės į nuomojamą turtą, finansinės nuomos atveju sandorio turinys ir finansinė prasmė ta, kad nuomininkas, naudodamasis išsinuomotu turtu didesnę jo ekonominio tarnavimo laiko dalį, gauna ekonominę naudą ar tikisi paslaugų, mainais įsipareigodamas mokėti už tai sumą, apytiksliai lygią turto tikrajai vertei, ir susijusius finansavimo mokesčius.
22. Jeigu tokie nuomos sandoriai neparodomi nuomininko finansinėje atskaitomybėje, ūkio subjekto turtas ir įsipareigojimai yra sumažinami, tuo pačiu iškraipomi finansiniai rodikliai. Todėl nuomininko finansinėje atskaitomybėje tikslinga pripažinti finansinę nuomą ir kaip turtą, ir kaip įsipareigojimus mokėti būsimuosius nuomos mokesčius. Nuomos pradžioje turtas ir įsipareigojimai mokėti būsimuosius nuomos mokesčius pripažįstami ir finansinėje atskaitomybėje parodomi tokiomis pačiomis jų sumomis.
23. Negalima įsipareigojimų už išsinuomotą turtą pateikti finansinėje atskaitomybėje kaip išsinuomoto turto ir įsipareigojimų vertės skirtumą.

24. Jeigu finansinės būklės ataskaitoje įsipareigojimai skirstomi į trumpalaikius ir ilgalaikius, taip pat turi būti skirstomi nuomos įsipareigojimai.
25. Sudarant nuomos sutartis, dažnai patiriamos su sutarties sudarymu susijusios tiesioginės išlaidos, tokios kaip derybų ir nuomos sutarties garantavimo. Finansinės nuomos atveju tokios išlaidos priskiriamos pagal nuomos sutartį įsigyjamo turto vertei.
26. *Apskaitoje registruojamos nuomos įmokos turi būti suskaidomos išskiriant finansavimo mokesčius (palūkanas) ir įsipareigojimų dengimo sumą. Finansavimo mokesčiai (palūkanos) turi būti paskirstomi nuomos laikotarpiams taip, kad sudarytų pastovią palūkanų normą kiekvieno laikotarpio neapmokėtos sumos likučiui.*
27. Paskirstant finansavimo mokesčius (palūkanas) per nuomos laikotarpį, skaičiavimams supaprastinti gali būti taikomi tam tikri apvalinimo būdai.
28. *Finansinės nuomos atveju kiekvieną ataskaitinį laikotarpį atsiranda nusidėvimo turto nusidėvėjimo sąnaudos ir finansinės sąnaudos. Išsinuomoto nusidėvimo turto nusidėvėjimo apskaitos politika turi atitikti nuosavo turto nusidėvėjimo apskaitos politiką, o nusidėvėjimas turi būti apskaičiuojamas remiantis 17-uoju tarptautiniu viešojo sektoriaus apskaitos standartu (TVSAS) „Ilgalaikis materialusis turtas“ ir atitinkamu tarptautiniu ir/ar nacionaliniu apskaitos standartu, kurį ūkio subjektas taiko nematerialiojo turto apskaitai. Jeigu nesitikima, kad nuomos laikotarpio pabaigoje nuomininkas įgis turto nuosavybės teisę, turtas turi būti nudėvimas per trumpesnę iš šių laikotarpių: nuomos arba naudingo tarnavimo laiko.*
29. Nuomojamo turto nudėvimoji vertė nustatoma taikant tuos pačius principus kaip ir nuosavam turtui ir paskirstoma per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką. Jeigu nėra pagrindo tikėtis, kad nuomininkas nuomos laikotarpio pabaigoje įgis turto nuosavybės teisę, numatomu naudojimo laikotarpiu laikomas turto naudingo tarnavimo laikas; priešingu atveju turtas nudėvimas per trumpesnę iš šių laikotarpių: nuomos arba jo naudingo tarnavimo laiko.
30. Turto nusidėvėjimo sąnaudų ir finansinių sąnaudų per laikotarpį suma retai sutampa su tuo laikotarpiu sumokėta nuomos mokesčio suma, todėl finansinės veiklos ataskaitoje mokėtinų nuomos mokesčių negalima tiesiog pripažinti sąnaudomis. Todėl išsinuomoto turto ir įsipareigojimų pagal nuomos sutartį sumos po nuomos pradžios nebus lygios.
31. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo išsinuomoto turto vertė, ūkio subjektas atlieka tam tikrus vertės sumažėjimo patikrinimus, nurodytus tarptautiniuose ir/ar nacionaliniuose apskaitos standartuose.
32. *Finansinės nuomos atveju nuomininkai turi atskleisti:*
- a) turto likutinę vertę atskaitomybės datą pagal kiekvieną turto grupę;*

- b) suderinimą tarp minimalių nuomos įmokų sumos atskaitomybės datą ir jų dabartinės vertės;*
- c) papildomai ūkio subjektas turi atskleisti visą minimalių nuomos įmokų sumą atskaitomybės datą ir jų dabartinę vertę kiekvienu iš šių laikotarpių:
  - i) per vienerius metus;*
  - ii) po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus; ir*
  - iii) po penkerių metų;**
- d) neapibrėžtų nuompinigių sumą, pripažįstamą atskaitinio laikotarpio finansinės būklės ataskaitoje;*
- e) ateityje gautinų minimalių nuomos įmokų pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis sumą atskaitomybės datą; ir*
- f) bendrą reikšmingą informaciją apie nuomos susitarimus, nurodant šiuos dalykus, bet neapsiribojant jais:
  - i) neapibrėžtų nuompinigių susidarymo priežastis;*
  - ii) nuomos termino pratęsimo ar turto įsigijimo galimybę ir pakeitimus; ir*
  - iii) nuomos susitarimuose numatytus apribojimus, tokius kaip grynojo perviršio grąžą, įnašų į kapitalą grąžą, dividendus, papildomą skolą ir tolesnę nuomą.**

33. Papildomai turi būti atskleidžiama informacija, kurią reikia nurodyti remiantis 16-uju TVSAS, 17-uju TVSAS ir kitais tarptautiniais ir / ar nacionaliniais apskaitos standartais, kuriais ūkio subjektas vadovaujasi tvarkydamas nematerialiojo turto ir turto vertės sumažėjimo apskaitą, jei ūkio subjektas turi tokio turto, įsigyto pagal finansinės nuomos sutartis.

#### **Veiklos nuoma**

- 34. Veiklos nuomos įmokos turi būti pripažįstamos sąnaudomis finansinės veiklos ataskaitoje taikant tiesinį nuomos įmokų paskirstymo per nuomos laikotarpį būdą, nebent būtų remiamasi kitu sisteminiu būdu, kuris parodo per laikotarpį vartotojo gaunamą ekonominę naudą.*
- 35. Veiklos nuomos atveju nuomos įmokos (išskyrus paslaugų, tokių kaip draudimas ir eksploatacinės, išlaidas) finansinės veiklos ataskaitoje turi būti pripažįstamos sąnaudomis pagal tiesinį įmokų paskirstymą, nebent yra kitas sisteminis pagrindas pateikti per laikotarpį vartotojo gaunamą naudą, netgi jei pačios įmokos paskirstytos ne tokiu pagrindu.

**36. Veiklos nuomos atveju nuomininkai turi atskleisti:**

- a) *būsimų minimalių nuomos įmokų pagal neatšaukiamas veiklos nuomos sutartis sumą kiekvienu iš šių laikotarpių:*
  - i) *per vienerius metus;*
  - ii) *po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus; ir*
  - iii) *po penkerių metų;*
- b) *ateityje gautinų minimalių nuomos įmokų pagal neatšaukiamas subnuomos sutartis sumą atskaitomybės datą;*
- c) *laikotarpio finansinės veiklos ataskaitoje pripažintas nuomos įmokas pagal nuomos ir subnuomos sutartis, atskirai išskiriant minimalių nuomos įmokų, neapibrėžtų nuompinigių ir įmokų pagal subnuomos sutartis sumas; ir*
- d) *bendrą informaciją (bet neapsiribojant ja) apie reikšmingas nuomos sutartis:*
  - i) *neapibrėžtų nuompinigių susidarymo priežastis;*
  - ii) *nuomos susitarimų būklę ir pratęsimo terminus ar turto įsigijimo galimybę ir pakeitimus; ir*
  - iii) *numatytus nuomos susitarimuose apribojimus, tokius kaip grynojo perviršio grąžą, kapitalo įnašų grąžą, dividendus, papildomą skolą ir tolesnę nuomą.*

## **Nuomos apskaita nuomotojo finansinėje atskaitomybėje**

### **Finansinė nuoma**

37. Šiame standarte pateikiama finansinių pajamų iš finansinės nuomos apskaitos tvarka. Standarte vartojama sąvoka „gamintojas nuomotojas ar prekybininkas nuomotojas“ apibrėžia visus viešojo sektoriaus ūkio subjektus, kurie gamina turtą ar juo prekiauja ir tuo pačiu tą turtą nuomoja, neatsižvelgiant į nuomos, prekybos ar gamybos mastą. Standarte taip pat apibūdinama pelno ar nuostolio apskaitos tvarka gamintojų nuomotojų ar prekybininkų nuomotojų atžvilgiu, šiems perduodant turtą.
38. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai, kaip nuomotojai, gali vykdyti finansinę nuomą įvairiomis aplinkybėmis. Kai kurie viešojo sektoriaus ūkio subjektai gali prekiauti turtu įprastine tvarka. Pavyzdžiui, vyriausybė gali įsteigti specialiosios paskirties ūkio subjektus, kurie atsako už centralizuotą turto supirkimą ir jo tiekimą visiems kitiems ūkio subjektams. Pirkimo funkcijos centralizavimas sudaro galimybes gauti nuolaidų ar kitas palankias pirkimo sąlygas. Kai kuriose jurisdikcijose centralizuotą pirkimą atliekantis ūkio subjektas gali pirkti turto vienetus kitų ūkio subjektų vardu, visus sandorius

sudarydamas kitų ūkio subjektų vardu. Kitose jurisdikcijose centralizuotą pirkimą atliekantis ūkio subjektas gali pirkti turtą savo vardu, ir jo funkcijos yra tokios:

- a) turto supirkimas ir tiekimas;
  - b) turto perdavimas pardavimo arba finansinės nuomos būdu; ir / ar
  - c) turto, tokio kaip transporto priemonės, portfelio tvarkymas, kad jį galėtų naudoti kiti ūkio subjektai, ir tokio turto paruošimas trumpalaikiai ar ilgalaikiai nuomai ar įsigijimui.
39. Kiti viešojo sektoriaus ūkio subjektai nuomos sandorius gali vykdyti, kai yra daugiau apribojimų, arba retesniais intervalais. Būtent, kai kuriose jurisdikcijose viešojo sektoriaus ūkio subjektai, kurie turėjo nuosavybės teisę ir valdė infrastruktūros turtą, tokį kaip keliai, užtvankos ir vandens valymo įrenginiai, jau nėra laikomi vieninteliais savininkais ir visiškai atsakingais už šio turto valdymą ir eksploatavimą. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai turimą infrastruktūros turtą gali perduoti privataus sektoriaus ūkio subjektams turto pardavimo ar finansinės nuomos būdu. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai taip pat gali kurti naują ilgalaikį materialųjį ir infrastruktūros turtą pagal bendradarbiavimo sutartį su privataus sektoriaus ūkio subjektais, kai privataus sektoriaus ūkio subjektas ketina prisiimti atsakomybę už turtą jį įsigydamas ar išsinuomodamas finansinės nuomos būdu iš karto, kai tik jis bus užbaigtas. Kai kuriais atvejais pagal susitarimą privataus sektoriaus ūkio subjektai įgyja teisę tam tikrą laikotarpį kontroliuoti turtą prieš perduodant turtą ir jo kontrolę viešajam sektoriui, pavyzdžiui, savivaldybė gali pastatyti ligoninę, kurią išnuomoja privataus sektoriaus ūkio subjektui dvidešimties metų laikotarpiui, po kurio ji vėl bus grąžinta viešajai kontrolei.
- 40. *Nuomotojas, perdavęs turtą pagal finansinės nuomos sutartį, apskaitoje registruoja ir finansinės būklės ataskaitoje parodo gautinas nuomos įmokas. Gautinos sumos, registruojamos nurodant tokią sumą, kuri lygi grynujų investicijų į nuomą sumai.***
41. Pagal finansinę nuomą nuomotojas perduoda iš esmės visą su turto nuosavybe susijusią riziką ir naudą, taigi nuomos įmokas nuomotojas apskaitoje parodo kaip pagrindinės gautinos sumos dengimą ir finansines pajamas (palūkanas), kuriomis atsiskaitoma ir atlyginama už nuomotojo investicijas ir paslaugas.
- 42. *Finansinės pajamos turi būti pripažįstamos pagal modelį, kuris atspindi pastovią palūkanų normą likusiai nuomotojo investicijos daliai finansinės nuomos atžvilgiu padengti.***
43. Nuomotojas turi stengtis paskirstyti finansines pajamas per nuomos laikotarpį sistemškai ir tinkamai. Pajamos paskirstomos taip, kad būtų galima nustatyti pastovią palūkanų normą likusiai neapmokėtai investicijos finansinės nuomos atžvilgiu sumai padengti. Ataskaitinio laikotarpio nuomos įmokos, išskyrus paslaugų išlaidas, atimamos iš

bendrųjų investicijų į nuomą, sumažinant pagrindinę nesumokėtą sumą ir neuždirbtas finansines pajamas.

44. Įvertinta negarantuota likvidacinė vertė, naudojama nuomotojo bendrosioms investicijoms į nuomą apskaičiuoti, periodiškai peržiūrima. Jeigu įvertinta negarantuota likvidacinė vertė sumažėja, patikrinamas nuomos pajamų per nuomos laikotarpį paskirstymas, ir nedelsiant pripažįstamas jau sukauptų sumų sumažėjimas.
45. Dėl derybų ir nuomos organizavimo nuomotojai dažnai iš pradžių patiria tiesioginių išlaidų, tokių kaip komisiniai ir įstatymo numatyti mokesčiai. Finansinės nuomos atveju tokios pradinės tiesioginės išlaidos susidaro siekiant gauti finansinių pajamų ir yra arba nedelsiant pripažįstamos sąnaudomis, arba paskirstomos atitinkamai pajamoms ir pripažįstamos sąnaudomis per visą nuomos laikotarpį.
- 46. Nuomotojai, kurie yra gamintojai arba pardavėjai, turto pardavimo pelną ar nuostolius turi pripažinti laikotarpio finansinės veiklos ataskaitoje pagal ūkio subjekto tiesioginiams pardavimams taikomą apskaitos politiką.**
- 47. Jei nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, bet koks turto pardavimo pelnas ar nuostolis turi būti toks, koks būtų gaunamas taikant rinkos palūkanų normą. Nuomos pradžioje pradinės tiesioginės išlaidos finansinės veiklos ataskaitoje turi būti pripažįstamos sąnaudomis.**
48. Viešojo sektoriaus ūkio subjektai, kurie gamina ar parduoda turtą, būsimiesiems pirkėjams gali pasiūlyti pirkti arba išsinuomoti turtą. Finansinė nuoma turto nuomotojui, kuris yra gamintojas arba pardavėjas, teikia dviejų rūšių pajamas:
  - a) turto pardavimo pelną ar nuostolį, pagal įprastinę ūkio subjekto pardavimams taikomą apskaitos politiką parodant visas taikytas kiekio ir prekybos nuolaidas; ir
  - b) finansines pajamas per nuomos laikotarpį.
49. Nuomotojo, kuris yra gamintojas arba pardavėjas, apskaičiuotas pardavimo pajamas finansinės nuomos pradžioje sudaro turto tikroji vertė arba, jeigu mažesnė, dabartinė nuomotojo gautinų minimalių įmokų pagal nuomos sutartį vertė, apskaičiuota taikant rinkos palūkanų normą. Nuomos laikotarpio pradžioje pripažinta pardavimo savikaina – tai nuomojamo turto savikaina arba turto balansinė vertė, jeigu jos skirtingos, atėmus negarantuotos likvidacinės vertės dabartinę vertę. Skirtumas tarp pardavimo pajamų ir pardavimo savikainos yra pardavimo pelnas ar nuostolis, pripažįstamas remiantis ūkio subjekto taikoma turto pardavimo apskaitos politika.
50. Nuomotojai, kurie yra gamintojai ar pardavėjai, klientams kartais gali pasiūlyti mažesnes už įprastines nuomos palūkanų normas. Taikant tokias palūkanų normas, perteklinė sandorio bendrųjų pajamų dalis būtų pripažįstama pardavimo metu. Jei nustatomos dirbtinai mažos palūkanų normos, pajamos, kurios pripažįstamos pardavimo pelnu ar

nuostoliu, apribojamos pajamomis, kurios būtų gautos, jei ūkio subjektas taikytų įprastinę tokio pobūdžio sandoriui palūkanų normą.

51. Tiesioginės nuomos pradžios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis nuomos pradžioje, kadangi jos dažniausiai yra susijusios su gamintojo ar pardavėjo pelnu ar nuostoliu, gautu iš pardavimų.

52. *Finansinės nuomos atveju nuomotojai turi atskleisti:*

*a) bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir minimalių nuomos įmokų dabartinę vertę atskaitomybės datą. Be to, ūkio subjektas turi atskleisti visą bendrųjų investicijų į nuomą sumą ir dabartinę minimalių nuomos įmokų vertę atskaitomybės datą kiekvienu iš šių laikotarpių:*

*i) per vienerius metus;*

*ii) po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus; ir*

*iii) po penkerių metų;*

*b) neuždirbtas finansines pajamas;*

*c) negarantuotas nuomotojo naudai susidarančias likvidacines vertes;*

*d) abejotinas gautinų minimalių nuomos įmokų sumas;*

*e) neapibrėžtus nuompinigių, kurie buvo pripažinti finansinės veiklos ataskaitoje; ir*

*f) bendrą informaciją apie reikšmingus nuomos susitarimus.*

53. Kaip nuomos veiklos augimo rodiklį dažnai naudinga atskleisti ataskaitiniu laikotarpiu pradėtas naujas investicijas, atėmus neuždirbtas finansines pajamas ir atšauktos nuomos sumas.

## **Veiklos nuoma**

54. *Turtą, kuris išnuomotas pagal veiklos nuomos sutartis, finansinės būklės ataskaitoje nuomotojai turi parodyti pagal jo pobūdį.*

55. *Pagal veiklos nuomos sutartis gaunamos pajamos turi būti pripažįstamos pajamomis taikant tiesinį nuomos įmokų paskirstymo per nuomos laikotarpį būdą, nebent būtų remiamasi kitu sisteminiu būdu, kuris parodo, kaip mažėja iš nuomojamo turto gaunama nauda.*

56. Išlaidos, įskaitant nusidėvėjimą, susidariusios uždirbant nuomos pajamas, pripažįstamos sąnaudomis. Nuomos pajamos (išskyrus pajamas už suteiktas paslaugas, tokias kaip draudimo ir eksploatacinės pajamos) nuomos laikotarpiu pripažįstamos pajamomis

taikant tiesinį nuomos įmokų paskirstymo per nuomos laikotarpį būdą, netgi jei įplaukos gaunamos kitaip, nebent kitas sisteminis paskirstymo pagrindas būtų tinkamesnis parodyti iš nuomojamojo turto gaunamos naudos mažėjimą.

57. Pradinės tiesioginės išlaidos, susidarančios uždirbant pajamas iš veiklos nuomos, yra arba atidedamos ir pripažįstamos sąnaudomis nuomos laikotarpiu proporcingai pripažįstamoms nuomos pajamoms, arba pripažįstamos jų susidarymo laikotarpio finansinės veiklos ataskaitoje.
58. *Išnuomoto nudėvimo turto nusidėvėjimas turi atitikti nuomotojui įprastą panašaus turto nusidėvėjimo apskaitos politiką, o nusidėvėjimo sąnaudos turi būti skaičiuojamos pagal 17-ąją TVSAS ir kitą tarptautinį ir / ar nacionalinį apskaitos standartą, kurį ūkio subjektas taiko nematerialiojo turto apskaitai.*
59. Norėdamas nustatyti, ar nesumažėjo nuomojamo turto vertė, ūkio subjektas atlieka turto vertės sumažėjimo patikrinimus, numatytus tarptautiniuose ir/ar nacionaliniuose apskaitos standartuose.
60. Nuomotojas, kuris yra gamintojas arba pardavėjas, sudarydamas veiklos nuomos sutartį nepripažįsta pardavimo pelno, nes veiklos nuoma nėra pardavimo ekvivalentas.
61. *Veiklos nuomos atveju nuomotojai turi atskleisti:*
  - a) *minimalias būsimąsias nuomos įmokas pagal neatšaukiamos veiklos nuomos sutartis, bendrai ir atskirai pateikdami jas pagal kiekvieną šių laikotarpių:*
    - i) *per vienerius metus;*
    - ii) *po vienerių metų, bet ne vėliau kaip per penkerius metus ; ir*
    - iii) *po penkerių metų;*
  - b) *neapibrėžtus nuompinigius, pripažintus pajamomis finansinės veiklos ataskaitoje; ir*
  - c) *bendrą reikšmingų nuomos susitarimų aprašymą.*

## **Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai**

62. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorį sudaro turto pardavimas ir to paties turto išnuomojimas pardavėjui. Įmokos pagal nuomos sutartį ir pardavimo kaina paprastai yra tarpusavyje priklausomos, nes jos aptariamoms kaip bendras paketas. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių registravimas apskaitoje priklauso nuo nuomos rūšies.
63. *Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris yra finansinė nuoma, jokia suma, kuria pardavimo pajamos viršija balansinę vertę, neturi būti pardavimo momentu*

*pripažįstama pajamomis pardavėjo nuomininko finansinėje atskaitomybėje. Ji turi būti atidedama ir amortizuojama per nuomos laikotarpį.*

64. Jeigu atgalinė nuoma yra finansinė, toks sandoris tampa nuomotojo priemone suteikti nuomininkui lėšų, naudojant turtą kaip užstatą. Dėl šios priežasties pardavimo pajamų vertės perviršio negalima pripažinti pajamomis. Toks perviršis atidedamas ir amortizuojamas per visą nuomos laikotarpį.
65. *Jeigu pardavimo ir atgalinės nuomos sandoris yra veiklos nuoma ir jeigu aišku, kad šis sandoris sudarytas remiantis tikrąja verte, pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas pardavimo momentu. Jeigu pardavimo kaina yra mažesnė už tikrąją vertę, bet koks pelnas ar nuostolis turi būti pripažįstamas nedelsiant, išskyrus atvejį, kai nuostolis kompensuojamas būsimosiomis įmokomis, kurios yra mažesnės negu rinkos, pagal nuomos sutartį, kuomet nuostolis turi būti atidedamas ir amortizuojamas proporcingai nuomos mokesčiams per laikotarpį, kuriuo turtą tikimasi naudoti. Jeigu pardavimo kaina viršija tikrąją vertę, perviršio suma turi būti atidedama ir amortizuojama per laikotarpį, kuriuo turtą tikimasi naudoti.*
66. Jeigu atgalinė nuoma yra veiklos nuoma, o nuomos įmokos ir pardavimo kaina nustatyta remiantis tikrąja verte, tai yra paprastas pardavimo sandoris ir bet koks pelnas ar nuostolis pripažįstamas nedelsiant.
67. *Veiklos nuomos atveju, jeigu turto tikroji vertė pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio metu yra mažesnė už turto balansinę vertę, nedelsiant turi būti pripažįstamas nuostolis, lygus balansinės vertės ir tikrosios vertės skirtumui.*
68. Finansinės nuomos atveju toks koregavimas nebūtinai, nebent sumažėtų turto vertė ir tokį vertės sumažėjimą būtina pripažinti pagal tam tikrus tarptautinius ir/ar nacionalinius apskaitos standartus, kuriuos ūkio subjektas taiko turto vertės sumažėjimo apskaitai.
69. Pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių apskaitai taikomi tie patys atskleidimo reikalavimai, kuriais vadovaujasi nuomininkai ir nuomotojai. Kadangi būtina parodyti reikšmingus nuomos susitarimus, reikia atskleisti ir unikalias ar neįprastas sutartis ar pardavimo ir atgalinės nuomos sandorio nuostatas.
70. Informacija apie pardavimo ir atgalinės nuomos sandorius gali būti atskleidžiama atskirai pagal 3-įjį TVSAS „Ataskaitinio laikotarpio grynas perviršis ar deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

## **Pereinamosios nuostatos**

- 71 *Visomis šio standarto nuostatomis ūkio subjektas turi vadovautis nuo pirmosios standarto taikymo dienos, išskyrus išnuomotam turtui, kuris nebuvo pripažintas pagal kito tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto pereinamąsias nuostatas. Tokio turto apskaitai šio standarto nuostatos pradamos taikyti tik tada, kai kito tarptautinio*

*viešojo sektoriaus apskaitos standarto pereinamosios nuostatos nustoja galioti. Bet kuriuo atveju dėl pereinamųjų nuostatų, numatytų kituose standartuose, šio standarto taikymo nuostatų negalima atidėti ilgiau nei penkeriems metams nuo pirmosios šio standarto taikymo dienos.*

72. Nepaisant kito tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standarto pereinamųjų nuostatų, ūkio subjektai, kurie pradeda taikyti kaupimo principą, skatinami kuo greičiau pradėti vadovautis visomis šio standarto nuostatomis.
73. *Ūkio subjektams, kurie taiko kaupimo principą ir kurie ketina vadovautis Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, rekomenduojama, tačiau nereikalaujama, šį standartą taikyti retrospektyviai. Jeigu šis standartas netaikomas retrospektyviai, bet koks esamas finansinės nuomos likutis laikomas nuomotojo tinkamai apibrėžtu ir nuo to laiko turi būti apskaitoje pateikiamas pagal šio standarto nuostatas.*
74. Ūkio subjektai, kurie jau taiko kaupimo principą ir kurie ketina vadovautis išleistais Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais, finansinės būklės ataskaitoje esamą finansinę nuomą jau gali būti pripažinę kaip turta ar įsipareigojimus. Rekomenduojama šį standartą esamai finansinei nuomai taikyti retrospektyviai. Pradėjus retrospektyviai taikyti šį standartą, gali būti perskaičiuojamos tokio turto ir įsipareigojimų sumos. Tačiau tokio turto ir įsipareigojimų vertė gali būti perskaičiuojama tik tada, kai standartas taikomas retrospektyviai.

### **Įsigaliojimo data**

75. *Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas taikomas sudarant 2003 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.*
76. 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.

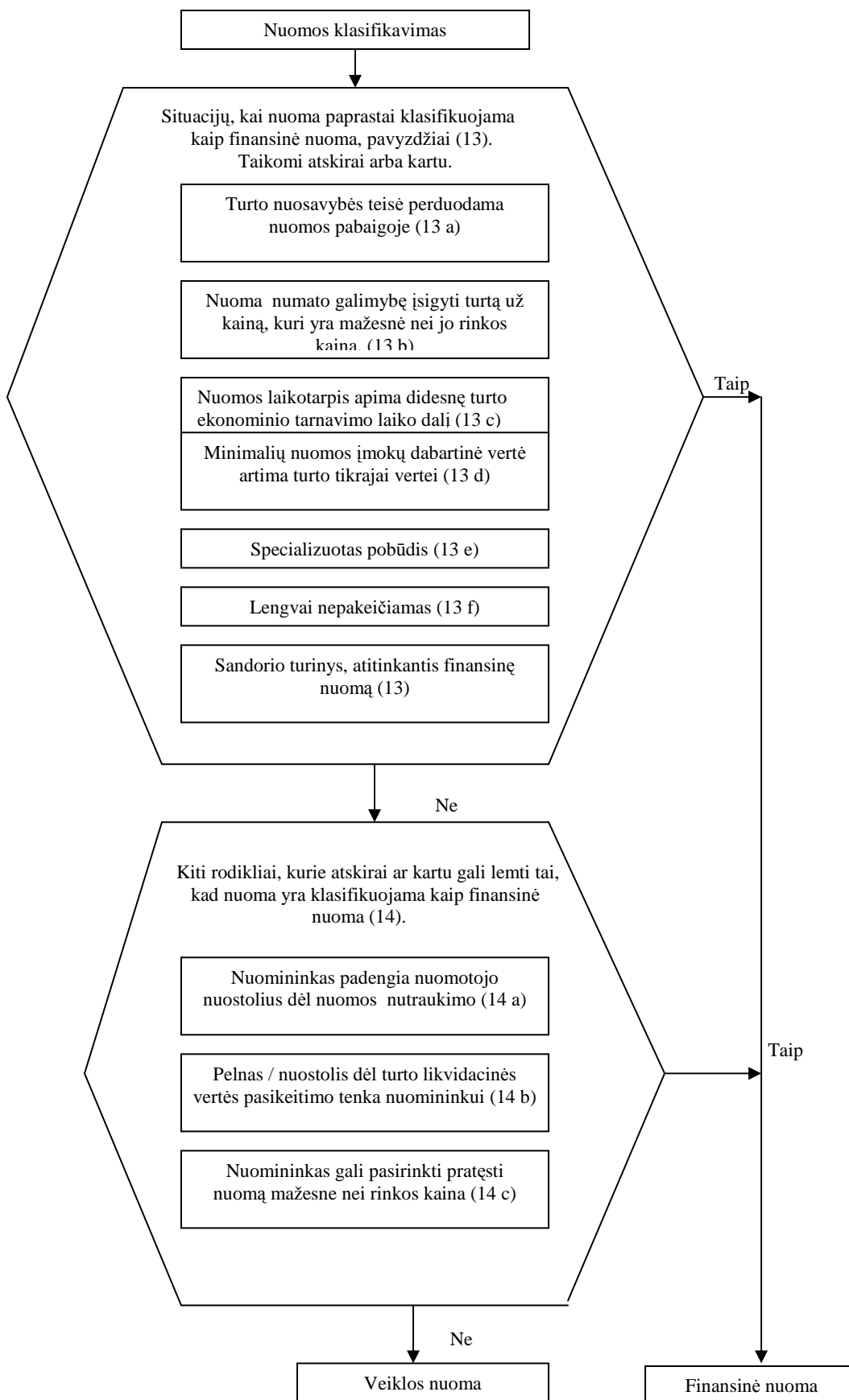
## **1 priedėlis – Nuomos klasifikavimas**

*Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Šio priedėlio tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti standartą norint geriau jį suprasti.*

Kitame puslapyje pateikiama schema, kuri iliustruoja nuomos skirstymą į finansinę ir veiklos nuomą. Finansinė nuoma – tai nuoma, kai perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda. Veiklos nuoma yra į finansinės nuomos sąvoką neįeinanti nuoma.

Schemoje pateikti pavyzdžiai neapima visų situacijų, kai nuoma gali būti klasifikuojama kaip finansinė nuoma. Sandorio turinys, o ne jo forma lemia, ar sandoris yra finansinė ar veiklos nuoma (13 paragrafas).

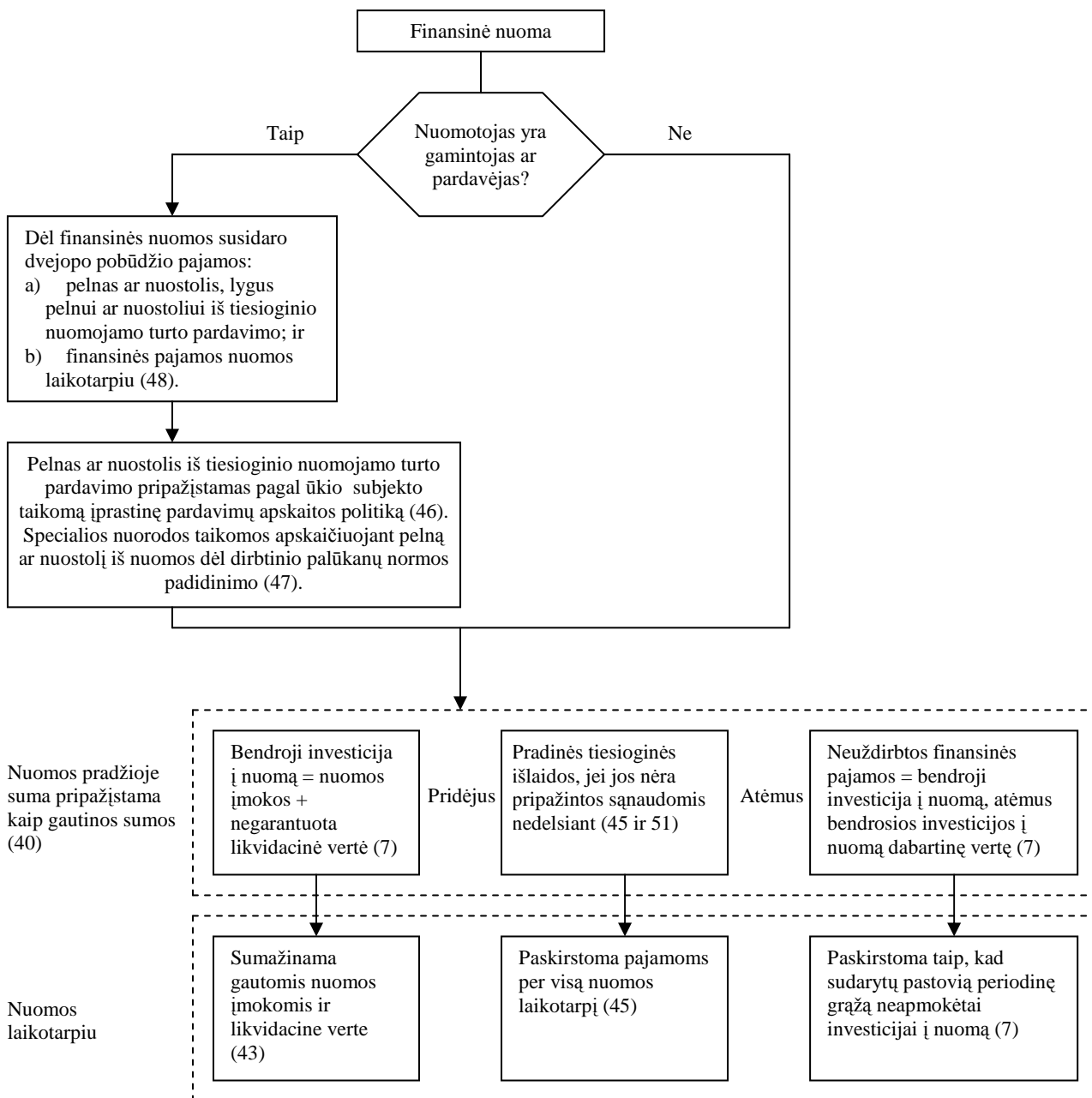
Schemoje skliaustuose pateikiami skaičiai yra nuorodos į standarto paragrafų numerius.



## 2 priedėlis – Finansinė nuoma nuomotojo apskaitoje

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Šio priedėlio tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti standartą norint geriau jį suprasti.

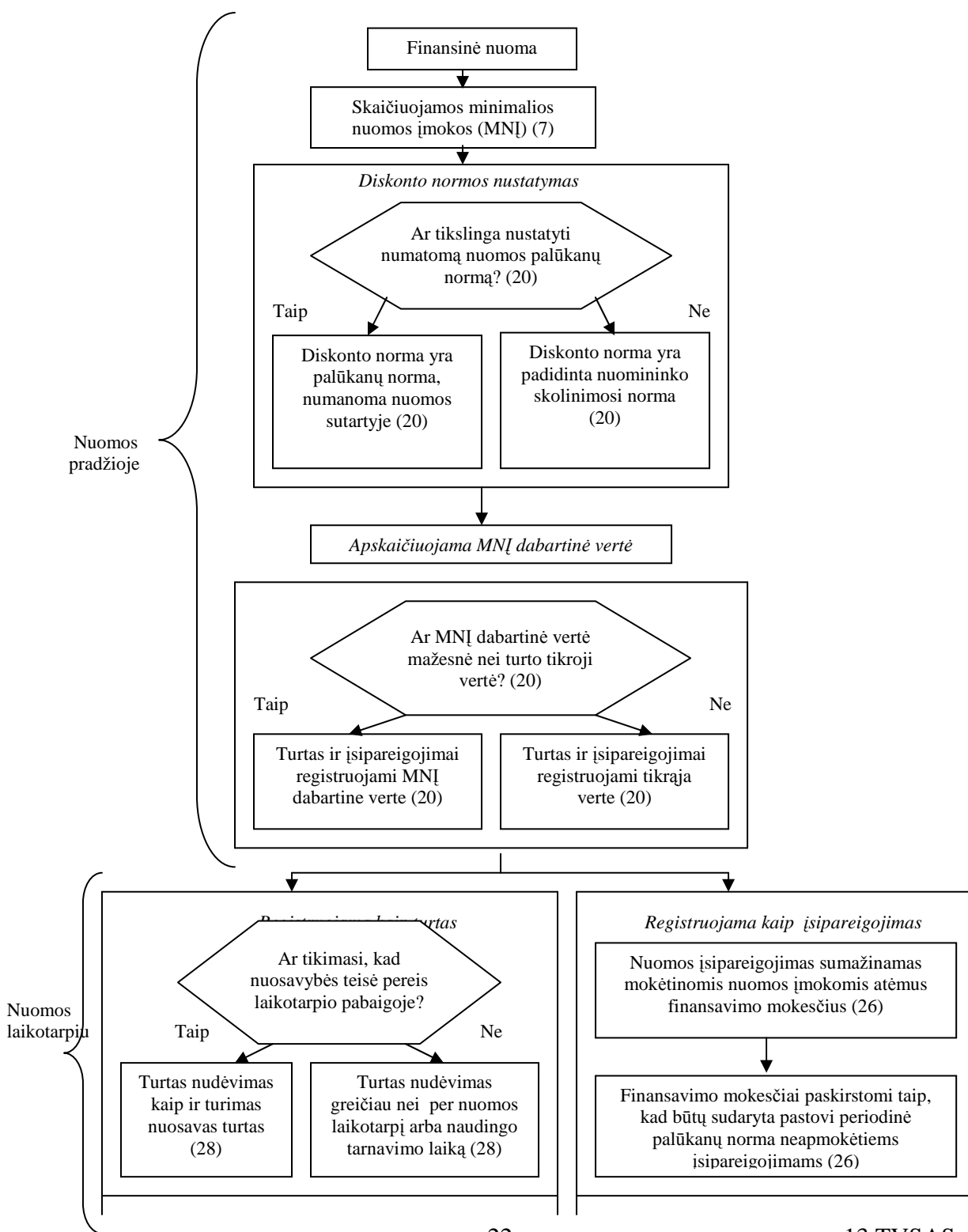
Struktūrinėje schemoje skliaustuose pateikiami skaičiai yra nuorodos į standarto paragrafų numerius.



### 3 priedėlis – Finansinė nuoma nuomininko apskaitoje

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Šio priedėlio tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti standartą norint geriau jį suprasti.

Struktūrinėje schemoje skliaustuose pateikiami skaičiai yra nuorodos į standarto paragrafų numerius.



#### 4 priedėlis – Pardavimo ir atgalinės nuomos sandoriai, kurie sudaro veiklos nuomą

Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Šio priedėlio tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti standartą norint geriau jį suprasti.

Iš pardavimo ir atgalinės nuomos sandorių, kurie sudaro veiklos nuomą, gali susidaryti pelnas arba nuostolis, kurio nustatymas ir apskaita priklauso nuo išnuomoto turto balansinės vertės, tikrosios vertės ir pardavimo kainos. Lentelėje nurodomi standarto reikalavimai, kuriais vadovaujamosi esant įvairioms aplinkybėms.

<b>Pardavimo kaina nustatyta tikrąja verte (65 paragrafas)</b>	<b>Balansinė vertė lygi tikrajai vertei</b>	<b>Balansinė vertė mažesnė už tikrąją vertę</b>	<b>Balansinė vertė didesnė už tikrąją vertę</b>
<b>Pelnas</b>	Nėra pelno	Pelnas pripažįstamas nedelsiant	Nėra pelno
<b>Nuostolis</b>	Nėra nuostolio	Nėra nuostolio	Nuostolis pripažįstamas nedelsiant
<b>Pardavimo kaina mažesnė už tikrąją vertę (65 paragrafas)</b>	<b>Balansinė vertė lygi tikrajai vertei</b>	<b>Balansinė vertė mažesnė už tikrąją vertę</b>	<b>Balansinė vertė didesnė už tikrąją vertę</b>
<b>Pelnas</b>	Nėra pelno	Pelnas pripažįstamas nedelsiant	Nėra pelno (1 pastaba)
<b>Nuostolis nekompensuojamas iš būsimųjų nuomos įmokų, mažesnių už rinkos kainą</b>	Nuostolis pripažįstamas nedelsiant	Nuostolis pripažįstamas nedelsiant	(1 pastaba)
<b>Nuostolis kompensuojamas būsimosiomis nuomos įmokomis, mažesnėmis už rinkos kainą</b>	Nuostolis atidedamas ir amortizuojamas	Nuostolis atidedamas ir amortizuojamas	(1 pastaba)
<b>Pardavimo kaina didesnė už tikrąją vertę (65 paragrafas)</b>	<b>Balansinė vertė lygi tikrajai vertei</b>	<b>Balansinė vertė mažesnė už tikrąją vertę</b>	<b>Balansinė vertė didesnė už tikrąją vertę</b>
<b>Pelnas</b>	Pelnas atidedamas ir amortizuojamas	Pelnas atidedamas ir amortizuojamas (2 pastaba)	Pelnas atidedamas ir amortizuojamas (3 pastaba)
<b>Nuostolis</b>	Nėra nuostolio	Nėra nuostolio	(1 pastaba)

1 pastaba. Šiose lentelės dalyse pateikiamos aplinkybės, kurios buvo nagrinėjamos šio standarto 67 paragrafe. 67 paragrafe nurodoma, kad turto balansinė vertė turi būti koreguojama iki tikrosios vertės, kai turtą ketinama parduoti ir išnuomoti pagal atgalinės nuomos sutartį.

2 pastaba. Jei pardavimo kaina yra didesnė už tikrąją vertę, šių verčių skirtumas turi būti atidėtas ir amortizuojamas per tikėtiną turto naudojimo laikotarpį (65 paragrafas).

3 pastaba. Pelnas bus tikrosios vertės ir pardavimo kainos skirtumas, kadangi balansinė vertė turėjo būti nurašyta iki tikrosios vertės pagal 67 paragrafą.

## 5 priedėlis – Finansinės nuomos sutartyje numanomos palūkanų normos apskaičiavimas

*Šis priedėlis tik rekomendacinis ir nėra standarto dalis. Šio priedėlio tikslas – parodyti, kaip reikia taikyti standartą norint geriau jį suprasti.*

Standarte (20 paragrafe) nurodoma, kad nuomininkas, išsinuomojęs turtą pagal finansinės nuomos sutartį, apskaičiuotų nuomos sutartyje numanomą palūkanų normą, jei tai tikslinga. 26 paragrafe nurodoma, kad nuomininkas pagal nuomos sutartyje numanomą palūkanų normą išskaidytų nuomos įmokas į finansavimo mokesčius ir įsipareigojimų dengimo sumas. Daugumoje (tačiau ne visose) nuomos sutarčių būna nurodyta nuomos palūkanų norma. Jei nuomos sutartyje nuomos palūkanų norma nenurodoma, nuomininkas palūkanų normą apskaičiuoja pagal dabartinės vertės formulę. Finansiniai skaičiuotuvai ir elektroninės lentelės automatiškai suskaičiuoja nuomos sutartyje numanomą palūkanų normą. Kai to atlikti neįmanoma, ūkio subjektai gali taikyti dabartinės vertės formulę rankiniu būdu apskaičiuodami palūkanų normą. Šiame priedėlyje pateikiami du įprasti palūkanų normos skaičiavimo metodai: bandymų ir klaidų metodas ir interpoliacijos metodas. Abiejuose metoduose palūkanų normai nustatyti naudojama dabartinės vertės formulė.

Išvestinės dabartinės vertės formulės išsamiai aprašytos apskaitos ir finansų vadovėliuose. Dabartinė minimalių nuomos įmokų (MNI) vertė (DV) apskaičiuojama pagal formulę:

$$DV(MNI) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right], \text{ kur}$$

S – garantuota likvidacinė vertė

A – nuolatiniai periodiniai mokėjimai

r – nuomos sutartyje numanoma pastovi palūkanų norma, išreiškiama dešimtaine trupmena

n – nuomos laikotarpių skaičius

### Pavyzdys

X ministerija sudaro sutartį dėl motorinių transporto priemonių finansinės nuomos. Motorinių transporto priemonių vertė nuomos laikotarpio pradžioje yra 25 000 piniginių vienetų, metinės nuomos įmokos sudaro 5,429 piniginių vienetų, jos mokamos laikotarpio pabaigoje, nuomos laikotarpis yra ketveri metai ir garantuota likvidacinė vertė yra 10 000 piniginių vienetų. Pagal nuomos sutartį papildomos motorinių transporto priemonių pristatymo paslaugos neteikiamos. X ministerija yra atsakinga už visas motorinių transporto priemonių einamąsias išlaidas, įskaitant draudimą, kurą ir remontą. Nuomos sutartyje palūkanų norma nenurodyta. X ministerijos padidinta skolinimosi norma yra 7 % per metus. Kelios finansų institucijos skelbia, kad jos teikia

paskolas, motorines transporto priemonės priimdamos kaip užstatą, už palūkanų normą, kuri kinta nuo 7,5 % iki 10 %.

### **Bandymų ir klaidų metodas**

Skaičiavimas yra kartotinis procesas, t. y. nuomininkas turi nuspėti „tinkamiausią“ palūkanų normą, apskaičiuoti minimalių nuomos įmokų dabartinę vertę ir gautą rezultatą palyginti su nuomojamo turto tikrąja verte nuomos pradžioje. Jei rezultatas mažesnis nei tikroji vertė, pasirinkta palūkanų norma yra per didelė, jei gautas rezultatas yra didesnis nei tikroji vertė, pasirinkta palūkanų norma – per maža. Nuomos sutartyje numanoma palūkanų norma yra tokia palūkanų norma, kai minimalių nuomos įmokų dabartinė vertė yra lygi nuomojamo turto tikrajai vertei nuomos laikotarpio pradžioje.

X ministerija turėtų pradėti skaičiuoti naudodama geriausią įvertinimą, pavyzdžiui, ministerijos padidinta skolinimosi palūkanų norma, 7 % per metus, yra per maža. Tada ji taikys galimą didžiausią normą, pavyzdžiui, 10 % metinę normą, paskoloms, teikiamoms užstatant motorines transporto priemones, tačiau tokia palūkanų norma bus per didelė. Kelis kartus atlikusi skaičiavimus, ministerija nustatys tinkamiausią palūkanų normą, kuri bus 8,5 % per metus.

Palūkanų normai apskaičiuoti ministerija taiko anksčiau aprašytą DV (MNĮ) formulę, kai:

$S = 10\,000$      $n = 4$      $r =$  metinė palūkanų norma, išreiškiama dešimtaine trupmena

$A = 5\,429$         tikėtina DV (MNĮ) = 25 000

X ministerijos padidinta skolinimosi palūkanų norma yra 7 % per metus (skaičiai apvalinami):

$$DV(MNĮ) = \frac{10000}{(1+0,07)^4} + \frac{5429}{0,07} \left[ 1 - \frac{1}{(1+0,07)^4} \right] = 7629 + 18390 = 26019$$

DV (MNĮ), taikant padidintą skolinimosi normą, yra didesnė už nuomojamo turto tikrąją vertę, todėl nuomos sutartyje numanoma palūkanų norma yra didesnė. Ministerija turi atlikti skaičiavimus, taikydama kitas normas, kad nustatytų faktinę normą (skaičiai apvalinami):

DV (MNĮ) 7,5 %	= 25 673	Palūkanų norma per maža
DV (MNĮ) 10 %	= 24 040	Palūkanų norma per didelė
DV (MNĮ) 9 %	= 24 674	Palūkanų norma per didelė
DV (MNĮ) 8 %	= 25 333	Palūkanų norma per maža
DV (MNĮ) 8,5 %	= 25 000	Tinkama palūkanų norma

Nuo šiol ministerija taikys 8,5 % palūkanų normą paskirstydama nuomos įmokas, kuriomis padengiami finansavimo mokesčiai ir sumažinami likę išpareigojimai, kaip parodyta toliau pateikiamoje lentelėje.

**Interpoliacijos metodas**

Apskaičiuodamas nuomos sutartyje numanomą palūkanų normą, nuomininkas pirmiausiai turi apskaičiuoti dabartinę vertę, kai palūkanų norma yra per didelė ir kai palūkanų norma yra per maža. Skirtumas (absoliučiais vienetais) tarp apskaičiuotų rezultatų ir faktinės grynosios dabartinės vertės yra naudojamas nustatant reikiamą palūkanų normą interpoliacijos metodu. Naudojant prieš tai gautus duomenis ir rezultatus, kai palūkanų norma –7 % ir 10 %, faktinė palūkanų norma gali būti gauta, interpoliuojant tokia tvarka (skaičiai apvalinami):

DV, kai palūkanų norma 7 % = 26 019 skirtumas = 1 019 (t. y. 26 019 – 25 000)

DV, kai palūkanų norma 10 % = 24 040 skirtumas = 960 (t. y. 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1019}{(1019 + 960)} = 7\% + (3\% \times 0,5) = 7\% + 1,5\% = 8,5\%$$

Nuo šiol X ministerija taikys 8,5 % palūkanų normą registruodama nuomos sutartį savo žurnaluose ir paskirstydama nuomos įmokas finansiniams mokesčiams padengti ir likusiems išsipareigojimams sumažinti, kaip parodyta lentelėje.

**Nuomos įmokų paskirstymas (skaičiai apvalinami)**

	0 metai	1 metai	2 metai	3 metai	4 metai
Nuomos išsipareigojimų					
DV laikotarpio pradžioje	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Palūkanų sąnaudos	–	2 125	1 844	1 539	1 209
Išsipareigojimų sumažinimas	–	3 304	3 585	3 890	14 221*
Nuomos išsipareigojimai					
laikotarpio pabaigoje	25 000	21 696	18 110	14 221	–

\* apima garantuotos likvidacinės vertės mokėjimus.

### **Palyginimas su 17-uju TAS**

13-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Nuoma“ parengtas pagal 17-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Nuoma“ (1997 m. pertvarkytą). Pagrindiniai 13-ojo TVSAS ir 17-ojo TAS skirtumai:

- Tuo metu, kai buvo išleistas šis standartas, Viešojo sektoriaus komitetas (VSK) neatsižvelgė į galimybę taikyti 41-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Žemės ūkis“ viešojo sektoriaus ūkio subjektams. Todėl 13-ajame TVSAS neatsižvelgiama į 17-ojo TAS pakeitimus, kurie buvo atlikti išleidus 41-ąjį TAS.
- 13-ajame TVSAS, palyginti su 17-uju TAS, pateikiami papildomi išsamesni paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams.
- 13-ajame TVSAS pateikiamos kitokios sąvokos nei 17-ajame TAS. Pačios svarbiausios 13-ojo TVSAS sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“, „finansinės būklės ataskaita“ ir „finansinės veiklos ataskaita“. Analogiškos 17-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“, „pelno (nuostolio) ataskaita“ ir „balansas“.
- 17-ajame TAS specialiųjų sąvokų žodynyje pateikiama „tikrosios vertės“ sąvoka, 13-ajame TAS tokios sąvokos nėra, ji pateikiama Terminų žodynyje, kuris spausdinamas atskirai (7 paragrafas).
- 13-ajame TVSAS pateikiami papildomi priedai, paaiškinantys nuomos klasifikavimą, finansinės nuomos registravimą nuomininko apskaitoje, finansinės nuomos registravimą nuomotojo apskaitoje ir nuomos sutartyje numanomos palūkanų normos apskaičiavimą.