

LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRO  
ĮSAKYMAS

DĖL VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS  
10-OJO STANDARTO PATVIRTINIMO

2008 m. balandžio 28 d. Nr. 1K-161  
Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo<sup>↓</sup> (Žin., 2001, Nr. 99-3515<sup>↓</sup>; 2003, Nr. 123-5586; 2007, Nr. 68-2654) 3 straipsnio 5 dalimi:

1. Tvirtinu 10-ąjį viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą "Kitos pajamos" (pridedama).

2. Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2008 m. gruodžio 18 d. įsakymo Nr. 1K-444<sup>↓</sup>  
(nuo 2008 m. gruodžio 24 d.)  
(Žin., 2008, Nr. 147-5920) redakcija

Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2010 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių finansinių ataskaitų rinkinį.

FINANSŲ MINISTRAS

RIMANTAS ŠADŽIUS

---

PATVIRTINTA

Lietuvos Respublikos finansų  
ministro 2008 m. balandžio 28 d.  
įsakymu Nr. 1K-161

Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2010 m. balandžio 26 d. įsakymo Nr. 1K-129<sup>↓</sup>  
(nuo 2010 m. gegužės 1 d.)  
(Žin., 2010, Nr. 50-2441<sup>↓</sup>) redakcija

10-ASIS VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS  
STANDARTAS "KITOS PAJAMOS"

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. 10-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Kitos pajamos" (toliau - šis standartas) nustato viešojo sektoriaus subjekto pajamų, išskyrus šio standarto 4 punkte išvardytas pajamas, pripažinimo, įvertinimo, registravimo apskaitoje, grupavimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus.

2. Šis standartas vienodai taikomas ir viešojo sektoriaus subjektui, rengiančiam atskirų finansinių ataskaitų rinkinį, ir viešojo sektoriaus subjektui, rengiančiam konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

3. Šis standartas taikomas šių viešojo sektoriaus subjekto pajamų apskaitai (viešojo sektoriaus subjekto pajamų grupavimas nustatytas 3-iajame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte "Veiklos rezultatų ataskaita"):

3.1. pagrindinės viešojo sektoriaus subjekto veiklos kitoms pajamoms, prie kurių gali būti priskirtos šios pajamos:

3.1.1. rinkliavų, kurias reglamentuoja Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas<sup>↓</sup> (Žin., 2000, Nr. 52-1484);

3.1.2. šių Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo<sup>↓</sup> (Žin., 2004, Nr. 63-2243<sup>↓</sup>) 13<sup>↓</sup> straipsnyje nurodytų mokesčių pajamos:

3.1.2.1. konsulinio mokesčio;

3.1.2.2. žyminio mokesčio;

3.1.2.3. mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;

3.1.3. kitų mokesčių, kurie nenurodyti Lietuvos Respublikos *mokesčių administravimo įstatymo* (Žin., 2004, Nr. 63-2243) 13 straipsnyje;

3.1.4. Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033  
(nuo 2011 m. vasario 6 d.)  
(Žin., 2011, Nr. 15-700) redakcija

administracinių baudų, kurias reglamentuoja Lietuvos Respublikos *administracinių teisės pažeidimų kodeksas*, pajamos, kurių apskaita nustatyta šio standarto 37 ir 39 punktuose;

3.1.5. pajamos už paslaugų teikimą, kurių apskaita nustatyta šio standarto 22-28 punktuose, jei toks paslaugų teikimas gali būti priskirtas prie viešojo sektoriaus subjekto pagrindinės veiklos;

3.1.6. pajamos iš viešojo sektoriaus subjekto turto (pavyzdžiui, pagamintos produkcijos) pardavimo, kurių apskaita nustatyta šio standarto 29-34 punktuose, jei toks pardavimas gali būti priskirtas prie viešojo sektoriaus subjekto pagrindinės veiklos;

3.1.7. kitos pagal 3-iają viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą "Veiklos rezultatų ataskaita" prie pagrindinės veiklos pajamų priskiriamos pajamos;

3.2. viešojo sektoriaus subjekto kitos veiklos pajamoms, prie kurių gali būti priskirtos šios pajamos:

3.2.1. pajamos už paslaugų teikimą, kurių apskaita nustatyta šio standarto 22-28 punktuose, jei toks paslaugų teikimas negali būti priskirtas prie pagrindinės viešojo sektoriaus subjekto veiklos, įskaitant pajamas pagal veiklos nuomos sutartis tiek, kiek tai neprieštarauja 19-ojo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto "Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys" nuostatoms;

3.2.2. pajamos iš viešojo sektoriaus subjekto turto (pavyzdžiui, pagamintos produkcijos, atsargų, skirtų parduoti, ilgalaikio materialiojo ir biologinio turto, skirto parduoti) pardavimo, kurių apskaita nustatyta šio standarto 34 punkte, jei toks pardavimas negali būti priskirtas prie pagrindinės viešojo sektoriaus subjekto veiklos. Paprastai ilgalaikio materialiojo ir biologinio turto pardavimas viešajame sektoriuje priskiriamas prie kitos veiklos;

3.2.3. kitos 3-iajame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte "Veiklos rezultatų ataskaita" nurodytos pajamos;

3.3. finansinės ir investicinės veiklos pajamoms.

4. Šis standartas netaikomas šių pajamų apskaitai:

4.1. mokesčių ir socialinių įmokų pajamų, kurių apskaitai taikomas 9-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Mokesčių ir socialinių įmokų pajamos";

4.2. finansavimo pajamų, kurių apskaitai taikomas 20-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Finansavimo sumos";

4.3. Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033  
(nuo 2011 m. vasario 6 d.)  
(Žin., 2011, Nr. 15-700) redakcija

pajamų dėl nuosavybės metodo taikymo ir kitų pajamų, kurių apskaitai taikomas 14-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus" ir 15-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus

subjektus";

4.4. pajamų dėl finansinio turto, apskaitoje registruojamo tikraja verte, vertės pasikeitimo, kurių apskaitai taikomas 17-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas "Finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai";

4.5. kitų pajamų, kurių apskaitą reglamentuoja kiti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (toliau - VSAFAS).

5. Šiame standarte vartojama sąvoka:

Viešojo sektoriaus subjekto paslauga - pirkėjo (kliento) poreikiams tenkinti skirta viešojo sektoriaus subjekto veikla, kurią vykdamas uždirbamos pajamos.

6. Lietuvos Respublikos finansų ministro

2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033↓

(nuo 2011 m. vasario 6 d.)

(Žin., 2011, Nr. 15-700↓) redakcija

Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos vartojamos Lietuvos Respublikos *būhalterinės apskaitos įstatyme*↓ (Žin., 2001, 99-3515; 2008, Nr. 137-5372), Lietuvos Respublikos *viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme*↓ (Žin., 2007, Nr. 77-3046; 2008, Nr. 137-5370; 2010, Nr. 67-3341) ir kituose VSAFAS.

## II. PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS IR REGISTRAVIMAS

7. Pajamos, kurių apskaitai taikomas šis standartas (toliau - pajamos), pripažįstamos tik tuomet, kai tenkinamos visos šios sąlygos (šios sąlygos detalizuojamos šio standarto 10-11, 22 ir 30 punktuose):

7.1. tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;

7.2. viešojo sektoriaus subjektas gali patikimai įvertinti pajamas;

7.3. viešojo sektoriaus subjektas gali patikimai įvertinti su pajamų uždirbimu susijusias sąnaudas.

8. Viešojo sektoriaus subjekto pajamomis laikomas tik jo gaunamos ekonominės naudos padidėjimas. Viešojo sektoriaus subjekto ekonominės naudos padidėjimo nerodo trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos, kurios iš karto mažinamos tretiesiems asmenims pervestina suma, kadangi tai nėra viešojo sektoriaus subjekto gaunama ekonominė nauda. Jei viešojo sektoriaus subjektas yra atsakingas už tam tikrų sumų administravimą ir surinkimą, tačiau teisės aktų nustatyta tvarka privalo pervesti surinktas sumas į biudžetą (įskaitant socialinės apsaugos fondus) ir neturi teisės šių sumų ar jų dalies atgauti tą patį ar vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tokios sumos ar jų dalis nelaikoma viešojo sektoriaus subjekto pajamomis. Tačiau tokiu atveju viešojo sektoriaus subjektas, atsakingas už tam tikrų sumų administravimą ir surinkimą, registruoja ir savo finansinėse ataskaitose rodo apskaičiuotas pajamas ir į biudžetą negražintinai pervestinas pajamas, ir tik šių sumų skirtumas rodo viešojo sektoriaus subjekto ekonominės naudos padidėjimą. Jei viešojo sektoriaus subjektas į biudžetą pervestas pajamas turi teisę susigražinti, tokiu atveju pervestinos pajamos neregistruojamos ir viešojo sektoriaus subjekto pajamos yra lygios apskaičiuotų pajamų sumai.

9. Pajamos registruojamos apskaitoje ir rodomos finansinėse ataskaitose tą ataskaitinį laikotarpį, kurį yra uždirbamos, t. y. kurį suteikiamos paslaugos (įskaitant ir atliekamus darbus) ar parduodamas turtas, nepriklausomai nuo pinigų gavimo momento.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pardavė turta arba suteikė paslaugas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, tačiau pirkėjas už juos sumokėjo tik kitą ataskaitinį laikotarpį.

Nepaisant to, kad pinigai buvo gauti pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, pajamos apskaitoje turi būti registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį turtas faktiškai buvo parduotas arba paslaugos suteiktos.

10. Laikoma, kad pardavęs turta viešojo sektoriaus subjektas gaus su turto pardavimu susijusią ekonominę naudą ir pripažins pajamas, kai perduos su tuo turto susijusią reikšmingą riziką ir naudą turto pirkėjui. Laikoma, kad viešojo sektoriaus subjektas yra perdavęs riziką, susijusią su parduotu turto, taip pat šio turto nuosavybės teikiama naudą, kai jis ima nebevaldyti ir nebekontroliuoti parduoto turto. Momentas, kai pardavėjas ima nebevaldyti ir nebekontroliuoti parduoto turto, o pirkėjas tampa atsakingas už įsigytą turta ir gali gauti jo nuosavybės teikiama naudą, būna nustatytas turto pirkimo-pardavimo sutartyje. Paprastai rizika perduodama kartu su nuosavybės teise į parduotą turta, tačiau rizikos perdavimas gali ir nesutapti su nuosavybės teisių perdavimo momentu. Jei viešojo sektoriaus subjektui teisės aktų nustatyta tvarka gali būti suteikta tik patikėjimo teisė, pagal šio standarto nuostatas ji suprantama taip pat, kaip nuosavybės teisė.

11. Rizika, susijusi su parduodamu turto, dėl tikėtinos gauti ekonominės naudos faktiško gavimo priklauso nuo sutarties sąlygų, darančių įtaką numatomam gauti atlygiui ar su turto pardavimu susijusioms išlaidoms. Rizika laikoma reikšminga, jei numatytas atlygis arba su turto pardavimu susijusios išlaidos gali reikšmingai svyruoti ir to negalima įvertinti turto pardavimo metu. Rizika laikoma nereikšminga, jei numatytas atlygis ir (arba) su turto pardavimu susijusios išlaidos gali svyruoti nedaug.

12. Šiame standarte nurodytos pajamų pripažinimo sąlygos paprastai taikomos kiekvienam sandoriui atskirai. Tačiau tam tikromis aplinkybėmis, siekiant teisingai rodyti sandorio esmę, pajamų pripažinimo sąlygos turi būti taikomos atskiroms vieno sandorio dalims arba keli tarpusavyje susiję sandoriai turi būti vertinami kartu.

Pavyzdys. Kai viešojo sektoriaus subjektas, parduodamas turta, išsipareigoja tam tikrą laikotarpį be papildomo mokesčio teikti pirkėjui to turto priežiūros 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 turta ir pajamas už priežiūros paslaugas. Pajamos, susijusios su turto pardavimu, apskaitoje registruojamos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį turtas parduodamas, o pajamų už priežiūros paslaugas suma atidedama ir pripažįstama pajamomis paslaugų teikimo laikotarpiu.

13. Pagal palyginimo principą pajamos ir sąnaudos, susijusios su ta pačia ūkine operacija ar įvykiu, turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį. Sąnaudos pripažįstamos tuomet, kai jos uždirba atitinkamas pajamas. Tačiau pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų. Tokiomis aplinkybėmis visos už parduotą turta ar suteiktas paslaugas jau gautos sumos pripažįstamos ateinančių laikotarpių pajamomis arba kitais išsipareigojimais.

### III. PAJAMŲ ĮVERTINIMAS

14. Pajamos turi būti įvertinamos ir finansinėse ataskaitose rodomos tikraja verte.

15. Pajamų sumą sudaro parduoto turto ar suteiktų paslaugų tikroji vertė (kaina), atsižvelgiant į suteiktas ir numatomas suteikti nuolaidas, nukainojimą ir parduotų prekių grąžinimą bei negražintinai pervestinas kitiems viešojo sektoriaus subjektams pajamų sumas.

16. Pajamų suma vertinama už turta arba paslauga gauta arba gautina pinigų arba jų ekvivalentų suma (neįskaitant į ją pridėtinės vertės mokesčio, jeigu viešojo sektoriaus subjektas - pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas), išskyrus šio standarto 18 punkte nustatytus atvejus.

17. Tuo atveju, kai vėliau atsiranda abejonių dėl gautinų sumų iš pirkėjo (ar paslaugos gavėjo), susijusių su anksčiau pripažintomis pajamomis, atgavimo, pripažintų pajamų suma nėra mažinama, o abejotina gautina suma pripažįstamos nuvertėjimo sąnaudos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį atgavimas tapo abejotinas.

18. Tuo atveju, kai mokėjimas yra atidėtas ilgesniam nei dvylikos mėnesių laikotarpiui ir už atidėtą mokėjimą nėra skaičiuojamos palūkanos arba palūkanų norma reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, tikroji pajamų vertė yra apskaičiuojama diskontuojant visas ateityje gautinas sumas taikant apskaičiuotų palūkanų normą ir tikrosios vertės ir nominaliosios vertės skirtumą per atidėto mokėjimo laikotarpį pripažįstant palūkanų pajamomis, priskiriamomis prie finansinės ir investicinės veiklos. Diskontavimo formulė ir pavyzdžiai pateikti 17-ajame VSAFAS "Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai".

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas 20X6 m. sausio mėn. suteikė paslaugas (paslaugos buvo baigtos teikti sausio mėn. pabaigoje) - atliko tyrimą, už kurį sumokėta bus tik po metų. Sutarta tyrimo kaina - 100000 Lt. Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų norma, kuri bus taikoma gautinai sumai diskontuoti, yra 3 proc. Kadangi atlygis bus gautas tik po metų, tikroji atlygio vertė už suteiktas paslaugas yra mažesnė nei 100 000 Lt. Ji apskaičiuojama taip:  $100\ 000 / (1 + 0,03) = 97\ 087$  Lt. Todėl 20X6 m. sausio mėn. viešojo sektoriaus subjektas savo apskaitoje registruoja gautinas sumas ir pajamas, lygias 97 087 Lt. 20X6 m. vasario mėn. viešojo sektoriaus subjektas apskaičiuoja ir registruoja palūkanų pajamas:  $97\ 087 * 3\% / 12 = 243$  Lt, ta pačia suma didindamas gautinas sumas. Iki atlygio gavimo dienos apskaičiuota ir apskaitoje užregistruota palūkanų pajamų suma bus lygi 2 913 Lt, todėl gautina suma bus lygi  $97\ 087 + 2\ 913 = 100\ 000$  Lt. Kai atlygis gaunamas, viešojo sektoriaus subjektas registruoja šią sumą pinigų sąskaitoje, mažindamas gautinas sumas.

19. Apskaičiuotų palūkanų normą galima nustatyti pasirinktinai pagal:

19.1. ilgalaikių Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą, pakoreguotą atsižvelgiant į rizikos veiksnius, susijusius su viešojo sektoriaus subjektu ir ūkio šaka, prie kurios priskirta viešojo sektoriaus subjekto veikla (pageidautina, kad Vyriausybės vertybinių popierių trukmė būtų tokia pat, kaip ir atidėto mokėjimo laikotarpis);

19.2. viešojo sektoriaus subjekto gautų ilgalaikių paskolų palūkanų normą, jei viešojo sektoriaus subjektas turi teisę imti paskolas;

19.3. rinkoje taikomas ilgalaikių paskolų palūkanų normas, kuriomis viešojo sektoriaus subjektas galėtų gauti paskolą skaičiuojamam pinigų srautui ir skaičiuojamam laikotarpiui.

20. Viešojo sektoriaus subjektai, atsižvelgdami į aplinkybes, apskaičiuotų palūkanų normai nustatyti gali vadovautis ir kitais kriterijais, nei nustatyti šio standarto 19 punkte.

21. Esant mainams, kai turtas ar paslaugos mainomi į panašios paskirties ir vertės turta ar paslaugas, pajamos nepripažįstamos. Jei turtas ar paslaugos mainomi į nepanašų turta ar paslaugas, mainų sandoris traktuojamas kaip pardavimas, o už mainomą turta ar paslaugas gaunamas turtas ar paslaugos - kaip atlygis, todėl gauto turto ar paslaugų tikroji vertė, patikslinta gautų ar

perduotų pinigų ir (arba) pinigų ekvivalentų suma, yra pripažįstama ir apskaitoje registruojama kaip pajamos. Tais atvejais, kai gauto turto ar paslaugų tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, pajamų suma yra įvertinama remiantis perduoto turto ar suteiktų paslaugų tikraja verte, patikslinta gautų ar perduotų pinigų ir (arba) pinigų ekvivalentų suma. Šis punktas taikomas, jei Lietuvos Respublikos teisės aktais turto valdytojams suteikta teisė mainyti turta, taip pat sandoriams (ar jų grupei), kurių ekonominė prasmė ir turinys atitinka turto mainus.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pasirašė sutartį su įmone A, pagal kurią įmonė A parduos turto už X litų. Tuo pačiu metu tarp įmonės A ir viešojo sektoriaus subjekto buvo pasirašyta kita sutartis, pagal kurią viešojo sektoriaus subjektas suteiks paslaugų už X litų. Viešojo sektoriaus subjektas su įmone A sutarė, kad viešojo sektoriaus subjekto gautina suma už suteiktas paslaugas bus padengta mokėtina suma už turta. Šiuo atveju sandorių forma nėra mainai, tačiau ekonominė prasmė ir turinys atitinka mainus, todėl sandoriai apskaitoje registruojami taikant nuostatas, reglamentuojančias mainų apskaitą.

#### IV. PASLAUGŲ TEIKIMO PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS

22. Paslaugų teikimo pajamos apskaitoje registruojamos atsižvelgiant į tai, ar sandorio rezultatas, t. y. pelnas arba nuostoliai, kurie apskaičiuojami iš visų iš sandorio gautų pajamų atėmus visas su sandoriu susijusias sąnaudas, gali būti patikimai įvertintas (schema pateikta šio standarto 1 priede):

22.1. jei sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas, paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos remiantis šio standarto 26-28 punktuose pateiktomis nuostatomis.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas 20X6 m. sausio 2 d. sudarė sutartį su įmone dėl tam tikrų tyrimo darbų. Remiantis sutarties nuostatomis, tyrimo paslaugos bus įvykdytos per dvejus metus nuo sutarties pasirašymo dienos. Bendra tyrimo paslaugų vertė 200000 litų. Pasirašydamas sutartį, viešojo sektoriaus subjektas sudarė išlaidų, susijusių su tyrimo darbų atlikimu, sąmata, pagal kurią bendra išlaidų suma per visą sutartyje numatytą paslaugų teikimo laikotarpį yra lygi 180000 litų. Pasibaigus 20X6 metams, viešojo sektoriaus subjektas žino per ataskaitinį laikotarpį padarytų išlaidų sumą ir gali patikimai įvertinti išlaidas, kurios bus reikalingos paslaugoms pagal šią sutartį teikti per likusį sutarties laikotarpį. Tokiu atveju sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas, todėl pajamos pripažįstamos atsižvelgiant į paslaugų įvykdymo procentą;

22.2. jei sandorio rezultatas negali būti patikimai įvertintas (pavyzdžiui, dėl neapibrėžtumo sudarytoje sutartyje), tuomet pajamomis pripažįstama suma, lygi per ataskaitinį laikotarpį padarytoms išlaidoms, kurias tikimasi padengti, visas per ataskaitinį laikotarpį padarytas išlaidas pripažįstant sąnaudomis. Rezultatas tokiu atveju lygus nuliui. Jei sandorio rezultato patikimai įvertinti negalima ir nėra aišku, ar padarytos išlaidos bus padengtos, pajamos nėra pripažįstamos, tačiau visos padarytos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Kai atsiranda galimybė patikimai įvertinti sandorio rezultata, pajamos pripažįstamos pagal šio standarto 26-28 punktų nuostatas.

23. Tuo atveju, jei pajamų už atliktas paslaugas suma priklauso nuo viešojo sektoriaus subjekto padarytų ir su sandoriu susijusių sąnaudų, t. y. pajamų suma yra lygi padarytų sąnaudų sumai pridėjus pelno maržą (procentais, padarytų sąnaudų dalimi ar fiksuota suma), sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kai yra tenkinamos visos šios sąlygos:

23.1. tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjektas gaus su

paslaugų teikimu susijusią ekonominę naudą, t. y. tikėtina, kad už paslaugos suteikimą gaus atlygį;

23.2. viešojo sektoriaus subjekto padarytos sąnaudos, kurios bus kompensuotos, gali būti patikimai atskirtos nuo sąnaudų, kurios nebus kompensuotos (tuo atveju, jei į pajamų įvertinimą remiantis sandorio sąlygomis traukiamos ne visos padarytos sąnaudos), ir visos su sandoriu susijusios sąnaudos gali būti patikimai įvertintos.

24. Kitu nei šio standarto 23 punkte nurodytu atveju sandorio rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kai yra tenkinamos visos šios sąlygos:

24.1. pajamų suma (tikroji atlygio už suteiktas paslaugas vertė) gali būti patikimai įvertinta;

24.2. tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjektas gaus su paslaugų teikimu susijusią ekonominę naudą, t. y. tikėtina, kad už paslaugos suteikimą gaus atlygį;

24.3. sutartų paslaugų teikimas yra baigtas arba, jei nebaigtas, tai jų įvykdymo procentas iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos gali būti patikimai įvertintas;

24.4. sąnaudos, padarytos teikiant paslaugas, ir sąnaudos, reikalingos pabaigti teikti sutartas paslaugas, gali būti patikimai įvertintos.

25. Paprastai viešojo sektoriaus subjektas gali atlikti patikimus įvertinimus, kai su kitomis sandorio šalimis susitaria dėl:

25.1. kiekvienos sandorio šalies teisių ir pareigų, susijusių su jų teikiama ir gaunama paslauga;

25.2. atliekamų mokėjimų arba atlygio;

25.3. atsiskaitymo būdų ir terminų.

26. Pajamos už suteiktą paslaugą pripažįstamos:

26.1. kai paslauga baigiama teikti tą patį ataskaitinį laikotarpį, kuri buvo pradėta, pajamos įvertinamos sutartyje nurodyta suma ir pripažįstamos bei registruojamos apskaitoje tą patį ataskaitinį laikotarpį;

26.2. kai paslauga baigiama teikti kitą ataskaitinį laikotarpį, nei buvo pradėta, paslaugos teikimo pajamos turi būti pripažįstamos atsižvelgiant į paslaugos įvykdymo procentą iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

27. Paslaugų įvykdymo procentas iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos gali būti nustatytas keliais būdais. Viešojo sektoriaus subjektas turi taikyti tokį būdą, kuris leidžia patikimai įvertinti suteiktų paslaugų įvykdymo procentą. Gauti išankstiniai ir tarpiniai mokėjimai už paslaugas dažniausiai nerodo suteiktų paslaugų procento, todėl pagal paslaugų pobūdį turi būti taikoma:

27.1. pagal viešojo sektoriaus subjekto pasirinktą vertinimo metodiką nustatytas suteiktų paslaugų procentas (įvertinus atliktus darbus pagal pateiktą ataskaitą);

27.2. iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos suteiktų paslaugų dalis, palyginti su visomis paslaugomis, kurias sutarta suteikti. Jeigu teikiama paslauga sudarančių veiksmų kiekio per tam tikrą laikotarpį nustatyti negalima arba susieti tam tikros paslaugos vieneto su sutarta atlygio suma (ar jos dalimi) nėra įmanoma, pajamos apskaitoje registruojamos taikant tiesiogiai proporcingą metodą per nustatytą laikotarpį.

Pavyzdys. Viešoji sveikatos priežiūros įstaiga sudarė sutartį su įmone dėl tam tikrų sveikatos priežiūros paslaugų teikimo įmonės darbuotojams. Remiantis sutarties nuostatomis, sutartyje numatytos sveikatos priežiūros paslaugos įmonės darbuotojams bus teikiamos metus po sutarties pasirašymo dienos. Bendra paslaugų vertė 12000 litų, kuriuos įmonė sumokėjo gydymo įstaigai pasirašius sutartį. Tokiu atveju bendra sutarties suma pripažįstama pajamomis per sutartyje numatytą paslaugos teikimo

laikotarpį, t. y. vienus metus po sutarties pasirašymo dienos, taikant tiesiogiai proporcingą metodą, t. y. po 1000 litų (12000 / 12) per mėnesį;

27.3. iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos padarytų sąnaudų, susijusių su šių paslaugų teikimu, ir visų įvertintų išlaidų, reikalingų visoms sutartoms paslaugoms suteikti, santykis.

28. Jeigu vertinant sandorio, pagal kurį paslaugos teikiamos keletą laikotarpių, rezultata paaiškėja, kad viešojo sektoriaus subjektas dėl paslaugų teikimo patirs nuostolių, t. y. sutartas gauti atlygis nepadengs paslaugoms teikti numatomis padaryti išlaidų, visa nuostolių suma pripažįstama sąnaudomis ir rodoma veiklos rezultatų ataskaitoje iš karto, kai paaiškėja, kad nuostoliai bus patirti, nelaukiant, kol paslaugos bus baigtos teikti.

#### V. TURTO PARDAVIMO PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS

29. Turto pardavimo pajamos turi būti pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėse ataskaitose tuomet, kai yra tenkinamos visos šio standarto 7 punkte nustatytos sąlygos.

30. Pajamų pripažinimo laikas, kaip nustatyta šio standarto 10 punkte, priklauso nuo rizikos ir naudos perdavimo momento, kuris turi būti aptartas pirkimo-pardavimo sutartyje. Dažniausiai rizika ir nauda perduodama kartu su nuosavybės teise į parduotą turtą, tačiau rizikos ir naudos perdavimas gali nesutapti su nuosavybės teisių perdavimo momentu.

31. Jeigu viešojo sektoriaus subjektas neperduoda reikšmingos rizikos, susijusios su parduodamu turtu, dalies, sandoris apskaitoje nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pardavė atsargas už X sumą, tačiau sutartyje numatyta, kad atsargų pardavimo kaina bus sumažinta, jei pirkėjas parduos atsargas trečiosioms šalims pigiau, nei šias atsargas išigijo iš viešojo sektoriaus subjekto. Tokiu atveju reikšminga rizikos dalis, susijusi su atsargų 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.

32. Jei viešojo sektoriaus subjektas pasilieka sau tik nereikšmingą su nuosavybe susijusią riziką, sandoris apskaitoje laikomas pardavimu ir pripažįstamos gautos pajamos.

1 pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pardavė įrenginius, tačiau sutarties sąlygose numatyta, kad nuosavybės teisė pirkėjui perduodama tik už juos visiškai atsiskaičius. Pagal sutarties sąlygas nei viešojo sektoriaus subjektas, nei pirkėjas neturi teisės koreguoti įrenginių kainos dėl pasikeitusių rinkos sąlygų, be to, pirkėjas iki nuosavybės teisės perėmimo dienos 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 pripažįstamos pajamos.

2 pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas parduoda atsargas, tačiau sutartyje yra numatyta galimybė pirkėjui gražinti išigytais atsargais, jei bus netinkama išigytų atsargų kokybė. Tokiais atvejais pajamos pripažįstamos visa suma pardavimo metu. Jeigu pardavėjas gali patikimai įvertinti, kiek gali būti gražinta parduotų atsargų, remdamasis ankstesne patirtimi ir kitais šaltiniais pripažįsta išsipareigojimus, susijusius su galimais parduotų atsargų gražinimais.

33. Turto pardavimas registruojamas taip:

33.1. jeigu viešojo sektoriaus subjektas parduoda ilgalaikį

materialų ir biologinį turta, apskaitoje registruojamas tik pelnas arba nuostoliai iš pardavimo. Pelnas arba nuostoliai iš tokio turto pardavimo apskaičiuojami iš turto pardavimo pajamų, įvertintų taikant šio standarto 14-21 punktų nuostatas, atėmus to turto balansinę vertę pardavimo momentu;

33.2. jeigu viešojo sektoriaus subjektas parduoda pagamintą produkciją ar kitas atsargas, parduotų atsargų balansinė vertė pripažįstama sąnaudomis, o gautas atlygis - pajamomis.

34. Jei parduodamas ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas įsigytas iš finansavimo sumų, papildomai registruojamos panaudotos finansavimo sumos tokia suma, kokia buvo parduoto turto balansinė vertė.

Pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas turta, kurio balansinė vertė 1000 Lt, pardavė už 1500 Lt. Kadangi 50 procentų šios sumos teisės aktai reikalauja negražintinai pervesti į biudžeta, todėl viešojo sektoriaus subjektui liks tik 750 Lt. Kartu viešojo sektoriaus subjektas turi registruoti panaudotas finansavimo sumas ir finansavimo pajamas, lygias parduoto turto balansinei vertei, t. y. 1000 Lt.

## VI. RINKLIAVŲ, PALŪKANŲ DIVIDENDŲ IR KITŲ PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS

35. Palūkanų pajamos pripažįstamos proporcingai laikui, per kurį gaunama nauda iš turto naudojimo, taikant apskaičiuotą palūkanų normą (apskaičiuotų palūkanų normos sąvoka apibrėžta 17-ajame VSAFAS "Finansinis turtas ir finansiniai išsipareigojimai"). Prie palūkanų pajamų taip pat priskiriamos sąlyginės palūkanų pajamos, t. y. sumos, susijusios su ilgalaikių gautinų sumų diskontavimu.

1 pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas, kuriam teisės aktais suteikta teisė teikti paskolas, vasario 1 d. suteikė paskolą už 5 procentus metinių palūkanų. Paskolos suma 100000 litų, paskola turi būti gražinta ir palūkanos sumokėtos po 3 metų. Neatsižvelgiant į tai, kad palūkanos bus gautos tik paskolos laikotarpio pabaigoje, palūkanų pajamos pripažįstamos kiekvieno mėnesio pabaigoje. Vasario mėn. pabaigoje viešojo sektoriaus subjektas apskaičiuoja palūkanų pajamas:  $100000 \times 5\% : 12 = 417$  Lt ir šią sumą registruoja apskaitoje (debetuojamos sukauptos pajamos, kredituojamos palūkanų pajamos).

2 pavyzdys. Viešojo sektoriaus subjektas pardavė nenaudojamą pastatą už 200000 Lt, pastato balansinė vertė pardavimo metu - 100000 Lt. Pusė šios sumos buvo gauta iš karto po pirkimo-pardavimo sutarties pasirašymo, likusi dalis, remiantis sutarties sąlygomis, bus gauta po 2 metų. Sutartyje palūkanos nėra numatytos, rinkos palūkanų norma 6 procentai. Remiantis šio standarto 17 punktu, pardavimo pajamų suma apskaičiuojama diskontuojant ateityje gautiną sumą, t. y. vėliau gautinai 100000 Lt sumai taikant rinkos palūkanų normą. Todėl  $100000 : (1+0,06)^2 = 89000$  Lt, patalpų pardavimo vertė yra  $100000 + 89000 = 189000$  Lt. Pardavimo metu apskaitoje registruojamas pelnas iš ilgalaikio materialiojo turto pardavimo, kuris lygus  $189000 - 100000 = 89000$  Lt, taip pat ilgalaikė gautina suma, lygi 89000 Lt. Kito mėnesio pabaigoje viešojo sektoriaus subjektas apskaičiuoja palūkanas:  $89000 \times 6\% : 12 = 445$  Lt. Ši suma registruojama kaip palūkanų pajamos, taip pat šia suma didinama gautina suma.

36. Viešojo sektoriaus subjektas dividendų pajamas pripažįsta tada, kai teisės aktų nustatyta tvarka yra priimamas sprendimas juos mokėti. Nors, remiantis teisės aktų nuostatomis, dividendai yra pervedami tiesiai į biudžeta ir viešojo sektoriaus subjektas, įgyvendinantis savininko teises dividendus paskelbusioje ir išmokančioje įmonėje, šių pinigų iš biudžeto neatgauna, viešojo sektoriaus subjektas pripažįsta apskaitoje dividendų pajamas ir pervestinas dividendų pajamas, atitinkamai gautinas dividendų

sumas ir pervestinas į biudžetą dividendų sumas. Viešojo sektoriaus subjektas gautinų dividendų sumų ir pervestinių į biudžetą dividendų sumų tarpusavio užskaitą atlieka tada, kai dividendus paskelbusi ir išmokanti įmonė perveda juos į biudžetą. Informaciją apie šias sumas viešojo sektoriaus subjektas pateikia savo finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Pavyzdys. AB "XX" įstatymų nustatyta tvarka 20X2 m. balandžio mėn. patvirtino 200 000 Lt dydžio dividendus už 20X1 m. Dalį AB "XX" akcijų, lygia 10 procentų, valdo valstybė, atstovaujama Susisiekimo ministerijos. 20X2 m. balandžio mėn., patvirtinus dividendus, Susisiekimo ministerija savo apskaitoje registruoja dividendų pajamas ir gautiną dividendų sumą. Kadangi pinigai bus pervesti tiesiai į biudžetą ir Susisiekimo ministerija jų negaus, registruojamos pripažintų dividendų pajamų sumai lygios pervestinos dividendų pajamos ir pervestinos sumos į biudžetą. 20X2 m. gegužės mėn., gavusi pranešimą, kad dividendų suma buvo pervesta į biudžetą, Susisiekimo ministerija atlieka gautinos dividendų sumos ir pervestinos į biudžetą sumos užskaitą.

37. Viešojo sektoriaus subjektas pasirenka apskaitos politiką, kaip pripažinti pajamas iš baudų, delspinigių ir kitų netesybų, atsižvelgdamas į prievolės įvykdymo tikėtinumą ir skolos išieškojimo išlaidų santykį su gautina nauda:

37.1. jei iki prievolės įvykdymo momento labiau tikėtina, kad pinigai nebus gauti, arba akivaizdu, kad skolos išieškojimo išlaidos viršys apskaičiuotą gautiną sumą, pajamos pripažįstamos tik tada, kai gaunami pinigai. Viešojo sektoriaus subjektas apskaičiuotų baudų, delspinigių ir kitų netesybų sumas registruoja nebalansinėse sąskaitose;

37.2. jei prievolės įvykdymas yra labiau tikėtinas negu neįvykdymas, pajamos ir susijusios gautinos sumos pripažįstamos tada, kai skolininkui atsiranda prievolė sumokėti šias sumas. Iki prievolės mokėti atsiradimo momento (tuo atveju, jei mokėtojas gali apskusti skyrimą mokėti baudą ar pan.) apskaičiuotos baudų, delspinigių ir kitos netesybų pajamos gali būti registruojamos nebalansinėse sąskaitose.

Pavyzdys. Įstaiga, pagal Lietuvos Respublikos *administracinių teisės pažeidimų kodeksą* turinti teisę surašyti protokola, jį surašiusi, savo nebalansinėje apskaitoje registruoja apskaičiuotas baudas. Paskyrus administracines baudas, dažniausiai yra labiau tikėtina negu ne, kad prievolė bus įvykdyta, todėl šias pajamas už administracinės baudos skyrimą ir kontrolę atsakingas viešojo sektoriaus subjektas turi pripažinti tada, kai skolininkui atsiranda prievolė susijusias sumas sumokėti. Pagal Lietuvos Respublikos *administracinių teisės pažeidimų kodeksą* baudą pažeidėjas turi sumokėti ne vėliau kaip per keturiasdešimt dienų nuo nutarimo skirti baudą apskundimo jam dienos, o apskundus tokį nutarimą - ne vėliau kaip per keturiasdešimt dienų nuo pranešimo apie skundo nepatenkinimą dienos, todėl administracinių baudų pajamos ir susijusios gautinos sumos pripažįstamos, suėjus keturiasdešimt dienų nuo nutarimo skirti baudą įteikimo dienos, jei šis nutarimas nebuvo apskustas, arba suėjus keturiasdešimt dienų nuo pranešimo apie skundo nepatenkinimą dienos.

38. Šio standarto 3.1.1-3.1.3 punktuose nurodytų įmokų pajamas ir susijusias gautinas sumas apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose rodo ne tik valstybė ir savivaldybės, bet ir paslaugas suteikę (dokumenta (leidimą, pažymėjimą, pažymą ir panašiai) išdavę) bei šių įmokų surinkimą administruojantys viešojo sektoriaus subjektai. Šių įmokų pajamos paslaugas suteikusio viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje pripažįstamos taip:

38.1. tuo atveju, kai pirma turi būti sumokėta už paslaugas, o paslauga suteikiama gavus įrodymų, kad sumokėta, apskaičiuotos

ir pervestinos pajamos registruojamos pagal įplaukas, neatsižvelgiant į tai, kas jas surinko - paslaugas suteikęs viešojo sektoriaus subjektas ar įplaukas gavęs viešojo sektoriaus subjektas;

38.2. tuo atveju, kai pirma suteikiama paslauga, o apmokėjimas gali būti gaunamas vėliau, apskaičiuotos ir pervestinos pajamos bei susijusios gautinos sumos registruojamos pagal suteiktas paslaugas.

39. Baudų, skiriamų pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksą, apskaičiuotas ir pervestinas pajamas ir susijusias sumas apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose rodo atitinkamus administracinių teisės pažeidimų protokolus surašę viešojo sektoriaus subjektai. Viešojo sektoriaus subjektas, kuris yra atsakingas tik už tokių sumų surinkimą ir pervedimą į biudžetą, bet jų neadministruoja, apskaitoje registruoja tik gautinas ir mokėtinas (pervestinas) sumas ir neregistruoja apskaičiuotų ir pervestinių pajamų.

#### VII. INFORMACIJOS PATEIKIMAS FINANSINĖSE ATASKAITOSE IR JŲ AIŠKINAMAJAME RAŠTE

40. Žemesniojo lygio veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje "Pagrindinės veiklos kitos pajamos" viešojo sektoriaus subjektas visas pajamas, išskyrus pajamas iš turto pardavimo, kurios veiklos rezultatų ataskaitoje rodomos remiantis šio standarto 33.1 punkte pateiktomis nuostatomis, rodo bendrąja verte (rodoma visa apskaičiuota pajamų suma, įskaitant sumas, už kurių administravimą ir surinkimą yra atsakingas viešojo sektoriaus subjektas), pervestinių pajamų, kurių viešojo sektoriaus subjektas neturi teisės atgauti, sumą viešojo sektoriaus subjektas rodo veiklos rezultatų ataskaitoje eilutėje "Pervestinių pagrindinės veiklos kitų pajamų suma", o pajamas grynąja verte (rodomas pajamų bendrosios vertės ir pervestinių bei negražintinių pajamų sumos skirtumas) - veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje "PAGRINDINĖS VEIKLOS KITOS PAJAMOS".

41. Viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte (toliau - aiškinamasis raštas) turi būti nurodyta:

41.1. apskaitos politika, taikoma kiekvienos grupės pajamoms pripažinti;

41.2. paslaugų įvykdymo procento nustatymo būdas, jei paslaugos teikiamos ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį;

41.3. turto ir paslaugų pajamų suma, gauta iš mainų sandorių, jei tokių sandorių buvo.

42. Lietuvos Respublikos finansų ministro

2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033↓

(nuo 2011 m. vasario 6 d.)

(Žin., 2011, Nr. 15-700↓) redakcija

Aiškinamajame rašte turi būti pateikiama informacija apie pagrindinės veiklos kitas pajamas ir kitos veiklos pajamas pagal šio standarto 2 priede pateiktą formą (viešojo sektoriaus subjektai, pildydami formą, eilutėse, kuriose nurodytos sumos yra reikšmingos, duomenis turi detalizuoti aiškinamojo rašto tekste).

43. Sveikatos priežiūros įstaigos, kurios yra viešojo sektoriaus subjektai, turi pateikti informaciją apie per ataskaitinį ir per praėjusį ataskaitinį laikotarpius suteiktų viršsutartinių paslaugų, viršijančių teritorinės ligonių kasos ir sveikatos priežiūros viešųjų įstaigų sutartyse nustatytas paslaugų apimtis, vertės sumas. Šios sumos nustatomos atsižvelgiant į paslaugų įkainius, pagal kuriuos moka teritorinės ligonių kasos.

44. Informacija apie finansinės ir investicinės veiklos pajamas aiškinamajame rašte turi būti pateikiama pagal 6-ajame

VSAFAS "Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas" nurodyta privaloma forma.

VIII. IŠTEKLIŲ IR (ARBA) MOKESČIŲ FONDŲ FINANSINĖMS ATASKAITOMS RENGTI REIKALINGOS INFORMACIJOS TEIKIMAS

(Skyrius - Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033↓  
(nuo 2011 m. vasario 6 d.)  
(Žin., 2011, Nr. 15-700↓) redakcija)

45. Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2011 m. sausio 31 d. įsakymo Nr. 1K-033↓  
(nuo 2011 m. vasario 6 d.)  
(Žin., 2011, Nr. 15-700↓) redakcija

Viešojo sektoriaus subjektai, kurie buhalterinėje apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose rodo pajamas, nustatytas šio standarto 3 punkte, finansų ministro nustatyta tvarka teikia informaciją išteklių ir (arba) mokesčių fondams, kuri reikalinga mokesčiams, rinkliavoms ir kitoms pajamoms registruoti jų buhalterinėje apskaitoje ir rodyti finansinėse ataskaitose.

---