

Suvestinė redakcija nuo 2015-03-20 iki 2023-06-28

Įsakymas paskelbtas: Žin. 2012, Nr. [152-7799](#), i. k. 1122050ISAK001K-435

LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRO
Į S A K Y M A S

**DĖL VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS
27-OJO STANDARTO PATVIRTINIMO**

2012 m. gruodžio 20 d. Nr. 1K-435
Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. [99-3515](#); 2003, Nr. [123-5586](#); 2008, Nr. [82-3236](#)) 3 straipsnio 5 dalimi:

1. T v i r t i n u 27-ąjį viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą „Koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys“ (pridedama).

2. N u s t a t a u, kad šis įsakymas taikomas finansinių ataskaitų rinkiniams, sudaromiems už 2013 metus ir vėlesnius ataskaitinius laikotarpius.

FINANSŲ MINISTRAS

RIMANTAS ŠADŽIUS

27-ASIS VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „KONCESIJOS IR VALDŽIOS IR PRIVATAUS SUBJEKTŲ PARTNERYSTĖS SUTARTYS“

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. 27-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys“ (toliau – standartas) nustato viešojo sektoriaus subjekto – koncesiją suteikiančios arba dalyvaujančios viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartyje (toliau – partnerystės sutartis) kaip valdžios subjekto institucijos – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, atsirandančių iš koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutarčių, registravimo apskaitoje 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 ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, susijusių su sutartimis, pagal kurias investuojama į turtą, kuris, pasibaigus sutarties terminui, toliau priklausys viešojo sektoriaus subjektui, kai pastarasis nustato, kokias, kam ir už kokią atlyginimą privatus subjektas turi teikti viešąsias paslaugas, apskaitai ir pateikimui finansinėse ataskaitose, išskyrus ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su nuomos, finansinės nuomos (lizingo) ir kitomis panaudos sutartimis, pagal kurias vykdomoms ūkinėms operacijoms taikomas 19-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-176 (Žin., 2008, Nr. [57-2162](#)).

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

Privatus subjektas – viešasis arba privatus juridinis asmuo, išskyrus asmenis, kurie Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymo (Žin., 1996, Nr. [86-2045](#); 2010, Nr. [145-7419](#)) nustatyta tvarka priskiriami prie valdžios sektoriaus, arba tokių asmenų grupė, iš kurios, valdžios subjektui priėmus sprendimą sudaryti valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį, gali būti reikalaujama įgyti tam tikrą teisinę formą. Privachu subjektu gali būti ir užsienio juridinis asmuo arba kitas ūkio subjektas, įsteigtas pagal užsienio valstybės teisę ir neturintis juridinio asmens statuso.

Turtas, dėl kurio sudaryta viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartis (toliau – Turtas), – turtas, į kurį investuojama pagal viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartį ir kuris pagal ją naudojamas viešosioms paslaugoms teikti.

Viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutarties dalykas – viešojo ir privataus sektorių partnerystės sutartyje nurodyta privataus subjekto vykdoma ūkinė komercinė veikla, apimanti infrastruktūros objektų projektavimą, statybą, plėtrą, atnaujinimą, pakeitimą, remontą, valdymą, naudojimą ir (ar) priežiūrą, viešųjų paslaugų teikimą, valstybės, savivaldybės arba valstybės ar savivaldybės kontroliuojamų subjektų nuosavybės, patikėjimo teise valdomo ir (ar) naudojamo turto valdymą ir (ar) naudojimą (taip pat ir gamtos išteklių naudojimą).

5. Kitos šiame standarte vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (Žin., 2001, Nr. [99-3515](#)), Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (Žin., 2007, Nr. [77-3046](#)), Lietuvos Respublikos koncesijų įstatyme (Žin., 1996, Nr. [92-2141](#); 2003, Nr. [70-3163](#)), Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme (Žin., 1999, Nr. [66-2127](#)), Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatyme, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme (Žin., 1999, Nr. [60-1945](#); 2006, Nr. [77-2975](#)), Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. lapkričio 11 d. nutarime Nr. 1480 „Dėl viešojo ir privataus sektorių partnerystės“ (Žin., 2009, Nr. [137-5998](#)), kituose viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose (toliau – VSAFAS) ir kituose teisės aktuose.

II. TURTO PRIPAŽINIMAS APSKAITOJE IR VERTINIMAS

6. Turtas, pripažįstamas viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje pagal šį standartą, gali būti:

6.1. privataus subjekto iki partnerystės sutarties sudarymo nuosavybės ar patikėjimo teise valdytas turtas;

6.2. privataus subjekto pagal partnerystės sutartį naujai sukurtas, pastatytas arba įgytas turtas;

6.3. viešojo sektoriaus subjekto iki partnerystės sutarties sudarymo valdytas valstybės arba savivaldybės turtas;

6.4. viešojo sektoriaus subjekto atnaujintas turtas.

7. Viešojo sektoriaus subjektas Turtą pripažįsta ir registruoja savo apskaitoje, kai tenkinamos visos sąlygos:

7.1. viešojo sektoriaus subjektas kontroliuoja ir reguliuoja, kokias viešąsias paslaugas, kam ir už kokį atlyginimą pagal partnerystės sutartį privatus subjektas, valdydamas Turtą ir (arba) naudodamasis juo, turi teikti;

7.2. nepriklausomai nuo to, kas gauna ekonominę naudą partnerystės sutarties galiojimo metu, sutarties pasibaigimo momentu Turto nuosavybės arba patikėjimo teisė priklauso viešojo sektoriaus subjektui.

8. Šis standartas taikomas viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje pripažintam Turtui visą partnerystės sutarties galiojimo laiką. Jei pasibaigus partnerystės sutarčiai, įstatymų nustatytais atvejais viešojo sektoriaus subjektas nuosavybės teisę į Turtą ir su juo susijusią būsimą ekonominę naudą bei rizikas perduoda privačiam subjektui, nuosavybės teisės perdavimo dieną Turtas nustojamas pripažinti viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje.

9. Pirminio pripažinimo viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje metu Turtas vertinamas tikrąja verte, išskyrus šio standarto 11 punkte nurodytą atvejį, o po pirminio pripažinimo viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje pripažintas Turtas vertinamas ir finansinėse ataskaitose rodomas pagal 12-ojo VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. gegužės 8 d. įsakymu Nr. 1K-174 (Žin., 2008, Nr. [55-2085](#); 2010, Nr. [1-44](#)), nuostatas.

10. Turto tikroji vertė nustatoma taip:

10.1. kai taikomas šio standarto 16.1 punkte nurodytas atlyginimo būdas, Turto tikroji vertė lygi mokėjimų už tą turtą dabartinių verčių sumai.

Amortizuota savikaina skaičiuojama pritaikius apskaičiuotų palūkanų normą:

$AS = PS_1 / (1+r) + PS_2 / (1+r)^2 + \dots + PS_n / (1+r)^n$, kur

AS – amortizuota savikaina;

$PS_1 \dots PS_n$ – 1-ojo–n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai;

r – pirminio pripažinimo metu nustatyta laikotarpio apskaičiuotų palūkanų norma;

1 ... n – laikotarpiai (metai arba mėnesiai), kurių grynieji būsimieji pinigų srautai skaičiuojami;

10.2. kai taikomas šio standarto 16.2 punkte nurodytas atlyginimo būdas, Turto tikroji vertė lygi suteiktų teisių ar kito perduoto turto tikrąja verte registruojamam įsipareigojimui – ateinančių laikotarpių pajamoms.

11. Jei viešojo sektoriaus subjekto iki partnerystės sutarties sudarymo jo apskaitoje pripažintas turtas, kaip nurodyta šio standarto 6.3 punkte, atitinka šio standarto 7 punkte nurodytas sąlygas, toks turtas pradedamas laikyti Turtu ir vertinamas pagal 12-ojo VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatas.

12. Viešojo sektoriaus subjekto atliekami mokėjimai privačiam subjektui pagal partnerystės sutartį prieš tai, kai viešojo sektoriaus subjektas gali pripažinti Turtą savo apskaitoje, registruojami kaip išankstiniai mokėjimai.

III. ĮSIPAREIGOJIMŲ PRIPAŽINIMAS APSKAITOJE IR VERTINIMAS

13. Kai viešojo sektoriaus subjektas apskaitoje pripažįsta Turtą pagal partnerystės sutartį, taip pat privalo pripažinti ir įsipareigojimus, išskyrus atvejį, nurodytą šio standarto 6.3 punkte.

14. Apskaitoje pripažinti įsipareigojimai, atsižvelgiant į šio standarto 16 punktą, pirminio

pripažinimo metu turi būti įvertinami ta pačia suma kaip Turtas, koreguojant bet kokių papildomų viešojo sektoriaus subjekto atsiskaitymų privačiam subjektui vertę.

15. Įsipareigojimai apskaitoje pripažįstami iki partnerystės sutarties galiojimo pabaigos.

16. Tais atvejais, kai viešojo sektoriaus subjektas apskaitoje pripažįsta Turtą, gautą iš privataus subjekto, viešojo sektoriaus subjektas privačiam subjektui gali atsilyginti vienu būdu arba derindamas kelis būdus:

16.1. besąlygiškai mokėti atlyginimą partnerystės sutartyje nustatyta pinigų suma ar atsilyginti kitu finansiniu turtu (finansinių įsipareigojimų metodas);

16.2. atsilyginti kitomis priemonėmis (teisių suteikimo metodas), tokiomis kaip:

16.2.1. teisės uždirbti pajamas iš trečiųjų šalių, naudojančių Turtą, suteikimas;

16.2.2. leidimas privačiam subjektui naudotis kitu pajamas duodančiu turtu.

17. Viešojo sektoriaus subjektas, kai už Turtą atsilyginama derinant šio standarto 16 punkte nurodytus būdus, kiekvieną įsipareigojimo dalį apskaitoje rodo atskirai pagal šio standarto IV ir V skyrių nuostatas. Jei pagal partnerystės sutartį atsiranda neapibrėžtieji įsipareigojimai ar turtas, taikomos 18-ojo VSAFAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. rugpjūčio 21 d. įsakymu Nr. 1K-252 (Žin., 2008, Nr. [98-3803](#); 2010, Nr. [88-4670](#)), nuostatos.

IV. FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ METODAS

18. Jei viešojo sektoriaus subjektas įsipareigoja privačiam subjektui besąlygiškai mokėti atlyginimą, lygų partnerystės sutartyje nustatytai pinigų sumai, ar atsilyginti kitu finansiniu turtu už Turto statymą ar atnaujinimo paslaugas, tai šį atlyginimą viešojo sektoriaus subjektas apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose rodo kaip finansinį įsipareigojimą.

19. Viešojo sektoriaus subjekto įsipareigojimas besąlygiškai mokėti privačiam subjektui yra tada, kai viešojo sektoriaus subjektas yra garantavęs privačiam subjektui sumokėti partnerystės sutartyje nurodytas konkrečias arba galimas nustatyti sumas ar šių sumų ir iš viešosios paslaugos vartotojų gautų sumų skirtumą.

20. Finansinių įsipareigojimų, pripažintų pagal šio standarto 13 punktą, apskaitai taikomos 17-ojo VSAFAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. birželio 27 d. įsakymu Nr. 1K-223 (Žin., 2008, Nr. [76-3020](#); 2009, Nr. [149-6697](#)), nuostatos, jei šiame standarte nenurodyta kitaip.

21. Viešojo sektoriaus subjektas paskirsto mokėjimus privačiam subjektui ir registruoja juos apskaitoje pagal tų mokėjimų pobūdį: dengiama investicijų į Turtą dalimi mažinamas finansinis įsipareigojimas, apskaičiuotų palūkanų dalimi pripažįstamos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos, mokėjimų už paslaugas dalimi pripažįstamos atitinkamos veiklos sąnaudos.

22. Jei pagal partnerystės sutartį galima atskirti sutarties sąlygas, susijusias su Turtu (pvz., investicijų vertė, jų padengimo sąlygos) ir paslaugomis, viešojo sektoriaus subjekto mokėjimai privačiam subjektui paskirstomi atsižvelgiant į Turto ir paslaugų tikrąją vertę. Jei su Turtu ir paslaugomis susijusios sąlygos negali būti atskirtos, viešojo sektoriaus subjekto mokėjimai privačiam subjektui paskirstomi naudojant kitus turto ir paslaugų vertinimo būdus.

V. TEISIŲ SUTEIKIMO METODAS

23. Jei viešojo sektoriaus subjektas neturi besąlyginio įsipareigojimo privačiam subjektui besąlygiškai mokėti atlyginimą, lygų partnerystės sutartyje nustatytai pinigų sumai, ar atsilyginti kitu finansiniu turtu už Turto statymą ar atnaujinimo paslaugas, o vietoj to suteikia privačiam subjektui teisę uždirbti pajamas naudojantis šiuo Turtu arba suteikia kitą turtą, iš kurio galima uždirbti pajamas, tai tokį įsipareigojimą, jei jį galima pripažinti pagal šio standarto 13 punktą, viešojo sektoriaus subjektas apskaitoje registruoja ir finansinėse ataskaitose rodo kaip ateinančių laikotarpių pajamas.

24. Viešojo sektoriaus subjektas pripažįsta pajamas ir mažina šio standarto 23 punkte nurodytą įsipareigojimą (ateinančių laikotarpių pajamas) atsižvelgdamas į partnerystės sutarties ekonominę prasmę, t. y. kadangi privačiam subjektui suteiktos teisės galioja partnerystės sutartyje nurodytą

laikotarpį, viešojo sektoriaus subjektas nepripažįsta Turto pajamomis iš karto, o palaipsniui, atsižvelgdamas į privataus sektoriaus uždirbamą ir numatomą uždirbti pajamų pasiskirstymą.

VI. INFORMACIJOS PATEIKIMAS FINANSINIŲ ATASKAITŲ AIŠKINAMAJAME RAŠTE

25. Viešojo sektoriaus subjektas informaciją finansinėse ataskaitose pateikia pagal 1-ąją VSAFAS „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“, patvirtintą Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. 1K-388 (Žin., 2008, Nr. [1-29](#); 2009, Nr. [157-7103](#)).

26. Viešojo sektoriaus subjektas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį aiškinamajame rašte privalo pateikti informaciją apie:

26.1. partnerystės sutarties rūšį;

26.2. svarbias partnerystės sutarties sąlygas, nuo kurių gali priklausyti būsimųjų pinigų srautų dydis, jų gavimo laikas ir tikimybė;

26.3. teisę naudoti partnerystės sutartyje nurodytą turtą;

26.4. privataus subjekto įsipareigojimus teikti partnerystės sutartyje nurodytas paslaugas;

26.5. Turtą;

26.6. teisę partnerystės sutarties pabaigoje priimti nurodytą turtą;

26.7. partnerystės sutarties pratęsimo ir nutraukimo galimybes;

26.8. kitas teises ir įsipareigojimus;

26.9. įsipareigojimus suteikti privačiam subjektui prieigą prie Turto;

26.10. per ataskaitinį laikotarpį padarytus partnerystės sutarties pasikeitimus.

27. Informacija pagal šio standarto 26 punktą apie kiekvieną partnerystės sutartį ar apie kiekvieną sutarčių grupę, jei panašaus pobūdžio paslaugų sutartys (pavyzdžiui, ryšių, vandens valymo) sujungiamos į grupes, turi būti pateikiama atskirai.

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

28. Šis standartas turi būti taikomas partnerystės sutartims, kurios standarto įsigaliojimo metu nėra pasibaigusios, taikant retrospektyvinį apskaitos politikos keitimo būdą pagal 7-ojo VSAFAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidų taisymas“, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. vasario 8 d. įsakymu Nr. 1K-058 (Žin., 2008, Nr. [20-742](#), Nr. 151-6809), nuostatas.

29. Viešojo sektoriaus subjektas, taikydamas šį standartą pirmą kartą, inventorizuoja pagal partnerystės sutartis apskaitoje pripažintą turtą ir apskaitoje registruoja jį pagal šio standarto reikalavimus.

30. Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, atsirandančių iš koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutarčių, registravimo apskaitoje pavyzdžiai yra pateikti šio standarto priede.

ŪKINIŲ OPERACIJŲ IR ŪKINIŲ ĮVYKIŲ, ATSIRANDANČIŲ IŠ KONCESIJOS IR VALDŽIOS IR PRIVATAUS SUBJEKTŲ PARTNERYSTĖS SUTARČIŲ, REGISTRAVIMO APSKAITOJE PAVYZDŽIAI

1. SANDORIAI PAGAL VALDŽIOS IR PRIVATAUS SUBJEKTŲ PARTNERYSTĖS SUTARTIS

1 pavyzdys

2X00 m. sudaryta valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis 10 (dešimties) metų laikotarpiui. Pagal sutarties sąlygas privatus subjektas įsipareigoja per 1 (vienus) metus sukurti naują infrastruktūros objektą, t. y. pastatyti bendrojo lavinimo mokyklą. Pastatytą ir pripažintą tinkamu naudoti nekilnojamąjį turtą (mokyklą) privatus subjektas užregistruoja Nekilnojamojo turto registre nuosavybės teise. Partnerystės sutarties vykdymo laikotarpiu privačiam subjektui įstatymų numatytais būdais bus suteikta žemės sklypo nuomos teisė arba žemės sklypas sutarčiai vykdyti bus suteiktas kitais įstatymuose nustatytais pagrindais. Sutartyje nustatyta, kad privatus subjektas sukurtą nekilnojamąjį turtą (mokyklą) 9 (devynerius) metus naudos nekilnojamojo turto (mokyklos) priežiūros paslaugoms teikti, t. y. privatus subjektas, naudodamas turtą, vykdys ekonominę veiklą. Sutarties įgyvendinimo pabaigoje privatus subjektas perleis sukurtą nekilnojamąjį turtą (mokyklą) valdžios subjektui be jokio papildomo atlyginimo. Sutarties galiojimo laikotarpiu privatus subjektas investuos į sukurtą turtą, tuo užtikrindamas, kad turtas visą laikotarpį atitiks techninėje specifikacijoje nurodytas turto savybes. Taip pat sutarties galiojimo laikotarpiu valdžios subjektas pagal partnerystės sutartį įsipareigoja mokėti privačiam subjektui metinį partnerystės atlyginimą už privataus subjekto lėšomis sukurtą turtą ir teikiamas ūkio priežiūros bei administravimo paslaugas. Valdžios subjektas pradės mokėti privačiam subjektui metinį partnerystės atlyginimą tuomet, kai privatus subjektas pabaigs mokyklos statybos darbus ir bus pasirašytas statybos užbaigimo aktas ir turto priėmimo–perdavimo dokumentas. Sutarties šalys susitarė, kad bazinį metinį partnerystės atlyginimą sudarys 7 000 000 Eur (su PVM), kuris išskaidytas į šias sudedamąsias dalis ir indeksuojamas pagal formulę:

- statyba ir įrengimas (atlyginimas neindeksuojamas – visą sutarties galiojimo laikotarpį ši pastovioji metinio atlyginimo dalis nekis. Statybos ir įrengimo išlaidos užfiksuotos pagal privataus partnerio pasiūlyme (finansinio modelio dalyje) pateiktą statybos ir įrengimo kainą. Faktinė patirtų turto statybos ir įrengimo išlaidų suma neturi įtakos valdžios subjekto mokėjimams, kadangi statybų riziką prisiėmė privatus partneris, sudarydamas statybų rizikos draudimo sutartį, ir (arba) savo pelno sąskaita padengs statybos ir įrengimo sąnaudas, viršijusias pasiūlytą kainą, arba uždirbs didesnę pelną, jei faktinės statybų sąnaudos bus mažesnės, nei planuota) – 4 000 000 Eur;

- ūkio priežiūra ir administravimas (bazinis išlaidų dydis užfiksuotas pagal privataus partnerio pasiūlyme (finansinio modelio dalyje) pateiktą ūkio priežiūros ir administravimo paslaugų kainą. Atlyginimas kasmet perskaičiuojamas indeksuojant pagal formulę $U1 = U(0,7 \times DU + 0,3 \times VKI)$, kurios kintamieji reiškia makroekonominės rizikos prisiėmimą valdžios sektoriuje) – 665 000 Eur;

- kapitalo (projekto finansavimo) sąnaudos (atlyginimas neindeksuojamas – visą sutarties galiojimo laikotarpį ši atlyginimo dalis skirta privataus partnerio faktiškai patirtoms finansavimo sąnaudoms kompensuoti pagal kredito grąžinimo grafiką) – 2 000 000 Eur;

- energiniai išteklių (atlyginimas indeksuojamas pagal formulę $E1 = EE \times TE + ED \times TD + EV \times TV$) – 150 000 Eur;

- nekilnojamojo turto mokestis (mokestis indeksuojamas pagal formulę $NTM1 = NT \times TNT$) – 100 000 Eur;

- žemės nuomos mokestis (mokestis indeksuojamas pagal formulę $\check{M}1 = \check{M} \times T\check{M}$) – 4 000 Eur;

- rizikos eliminavimo mokestis (mokestis neindeksuojamas – visą sutarties galiojimo laikotarpį ši mokesčio dalis skirta privataus partnerio faktiškai patirtoms draudimo už visus statybos darbus, įrangą ir medžiagas bei už žalą, padarytą tretiesiems asmenims ir jų turtui, sąnaudoms kompensuoti. Šios išlaidos nedidins privataus partnerio ekonominės naudos) – 60 000 Eur;

- kitos išlaidos (atlyginimas indeksuojamas pagal formulę $K1 = K \times VKI$) – 21 000 Eur.

Atsižvelgdamos į sutarties sąlygas ir analogiškų paslaugų kainas rinkoje, privatus subjektas nustatė, kad mokyklos statybos darbai kainuos 27 000 000 Eur. Tačiau pabaigus statybos darbus paaiškėjo, kad privatus subjektas, kurdamas nekilnojamąjį turtą (mokyklą), nesuvaldė statybos rizikos, kuri buvo įkainota apskaičiuojant metinį partnerystės atlyginimą, ir mokyklos statybos darbų kaina padidėjo 5 000 000 Eur, nei buvo planuota, tačiau valdžios subjekto mokamas partnerystės atlyginimas dėl to nesikeičia.

Vartojami sutrumpinimai:

U1 – indeksuota metinio mokesčio dalis ūkio priežiūros ir administravimo paslaugų išlaidoms dengti;

U – metinio (pirmais turto eksploatavimo metais – bazinio) mokesčio dalis ūkio priežiūros ir administravimo paslaugų išlaidoms dengti;

DU – vidutinis mėnesinis bruto darbo užmokestis;

VKI – vartotojų kainų indeksas;

E1 – indeksuota metinio mokesčio dalis energinių išteklių išlaidoms dengti;

EE – privataus subjekto prognozuojamas vidutinis elektros energijos suvartojimo kiekis;

ED – privataus subjekto prognozuojamas vidutinis gamtinių dujų suvartojimo kiekis;

EV – privataus subjekto prognozuojamas vidutinis šalto vandens suvartojimo kiekis;

TE – vidutinis elektros energijos tarifo pokytis per metus;

TD – vidutinis gamtinių dujų tarifo pokytis per metus;

NTM1 – indeksuota metinio mokesčio dalis nekilnojamojo turto mokesčių išlaidoms dengti;

NT – privataus subjekto prognozuojama vidutinė nekilnojamojo turto vertė;

TNT – vidutinis nekilnojamojo turto mokesčio tarifo pokytis per metus;

ŽM1 – indeksuota metinio mokesčio dalis žemės nuomos mokesčio išlaidoms dengti;

ŽM – privataus subjekto prognozuojama vidutinė žemės vertė;

TŽM – vidutinis žemės nuomos mokesčio tarifo pokytis per metus;

K1 – indeksuota metinio mokesčio dalis kitoms išlaidoms dengti;

K – privataus subjekto prognozuojama vidutinė kitų išlaidų suma;

TV – vidutinio šalto vandens suvartojimo pokytis per metus.

Vadovaujantis 27-uju viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu „Koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys“ pagal valdžios ir privataus subjektų partnerystės ar koncesijos sutartis gautas (isigytas) ilgalaikis materialusis turtas ir ilgalaikis įsipareigojimas pirminio pripažinimo momentu valdžios subjekto apskaitoje registruojami tikrąja verte. Ilgalaikio turto tikroji vertė po turto pirminio pripažinimo laikoma šio turto įsigijimo savikaina ir vėliau šio turto apskaitai taikomas 12-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“. Ilgalaikis įsipareigojimas po pirminio pripažinimo apskaitoje rodomas amortizuota savikaina pagal 17-ojo viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas. Ilgalaikis turtas ir ilgalaikis įsipareigojimas pripažįstami ir valdžios subjekto apskaitoje registruojami, kai pasirašomas statybos užbaigimo aktas, neatsižvelgiant į tai, kad turtas Nekilnojamojo turto registre yra užregistruotas privataus subjekto vardu.

[illegible]

C	Diskontuotina suma (C = A – B)		4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
---	--------------------------------	--	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Apskaičiuota palūkanų norma nustatoma pagal šią formulę: $\sum_{n=0}^N \frac{PS_n}{(1+r)^n} = 0$, kur

PS_n – n-ojo laikotarpio grynieji būsimieji pinigų srautai,

n – laikotarpis,

N – laikotarpių skaičius,

r – nustatyta laikotarpio apskaičiuotų palūkanų norma pirminio pripažinimo metu.

$$-\frac{27000000}{(1+r)^0} + \frac{4000000}{(1+r)^1} + \frac{4000000}{(1+r)^2} + \frac{4000000}{(1+r)^3} + \frac{4000000}{(1+r)^4} + \frac{4000000}{(1+r)^5} + \frac{4000000}{(1+r)^6} + \frac{4000000}{(1+r)^7} + \frac{4000000}{(1+r)^8} + \frac{4000000}{(1+r)^9} = 0$$

Išsprendus lygtį, r yra lygi 0,061756, arba 6,18 proc.

2 lentelė. Įsipareigojimo amortizuotos savikainos, taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, apskaičiavimas (Eur)										
Duomenų pavadinimas	2X01 m.	2X02 m.	2X03 m.	2X04 m.	2X05 m.	2X06 m.	2X07 m.	2X08 m.	2X09 m.	2X10 m.
Įsipareigojimo vertė laikotarpio pradžioje		27 000 000	24 667 423,25	22 190 794,91	19 561 218,89	16 769 249,67	13 804 858,44	10 657 397,03	7 315 559,68	3 767 342,43
Palūkanų sąnaudos*		1 667 423,25	1 523 371,67	1 370 423,98	1 208 030,78	1 035 608,77	852 538,59	658 162,65	451 782,75	232 657,57
Turto tikroji vertė	27 000 000									
Pinigų srautai, kuriais mažinamos mokėtinos sumos		-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000	-4 000 000
Diskontuota įsipareigojimo vertė	27 000 000	24 667 423,25	22 190 794,91	19 561 218,89	16 769 249,67	13 804 858,44	10 657 397,03	7 315 559,68	3 767 342,43	0,00

4 000 000 Eur – už turto vertės dengimą mokėtina suma. Metinės įmokos suma (turto vertės dengimo suma ir palūkanos).

*Palūkanų sąnaudos lygios įsipareigojimo vertės likučiui metų pradžioje, padaugintam iš apskaičiuotų palūkanų normos, kuri lygi 6,18 proc.

Valdžios subjekto buhalteriniai įrašai, kai turtas (mokykla) pastatomas ir perduodamas valdžios subjektui:

Registruojamas turtas ir įsipareigojimas tikrąja verte:

D 12xxxx1 Ilgalaikis materialusis turtas – 27 000 000 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 27 000 000 Eur

Per vienus metus mokėtina suma iškeliamą į trumpalaikių įsipareigojimų dalį:

D 52xxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 4 000 000 Eur

K 62xxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 4 000 000 Eur

Darome prielaidą, kad privatus subjektas mokyklos statybos darbus baigė 2X01 metais ir metų pabaigoje turtą perdavė valdžios subjektui, todėl už 20X1 metus palūkanos neskaičiuojamos.

2X02 m. I ketv.:

Apskaičiuojama ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 416 855,81 Eur (1 667 423,25 Eur / 4 ketv. = 416 855,81 Eur)
 K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 416 855,81 Eur
 D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 416 855,81 Eur
 K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 416 855,81 Eur

Priskaičiuojamos sąnaudos už paslaugas ir kompensuojamas sumas:

D 8712xxx Kitų paslaugų sąnaudos – 750 000 Eur (3 000 000 Eur / 4 ketv. = 750 000 Eur)
 K 691xxxx Tiekėjams mokėtinos sumos – 750 000 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 750 000 Eur
 K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 750 000 Eur

2X02 m. II, III ir IV ketv. daromi analogiški buhalteriniai įrašai (kaip parodyta 2X02 m. I ketv.).

2X02-12-31

Teikiama paraiška gauti finansavimą:

D 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 7 000 000 Eur
 K 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 2 332 576,75 Eur (7 000 000 Eur – 4 667 423,25 Eur)
 K 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 4 667 423,25 Eur (1 667 423,25 Eur + 3 000 000 Eur)

Gaunamas finansavimas:

D 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 7 000 000 Eur
 K 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 7 000 000 Eur

D 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 2 332 576,75 Eur
 D 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 4 667 423,25 Eur
 K 4251101 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautos) – 2 332 576,75 Eur
 K 4252001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautos) – 4 667 423,25 Eur

D 4252002 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (panaudotos) – 4 667 423,25 Eur
 K 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 4 667 423,25 Eur

Sumokama metinė partnerystės įmoka:

D 691xxxx Tiekėjams mokėtinos sumos – 3 000 000 Eur
 D 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 4 000 000 Eur
 K 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 7 000 000 Eur

Per vienus metus mokėtina suma iškeliamą į trumpalaikių įsipareigojimų dalį:

D 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 4 000 000 Eur
 K 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 4 000 000 Eur

Kitais (2X03–2X10) metais buhalteriniai įrašai tokie patys, tik skirsis palūkanų suma.

Ilgalaikio turto naudojimo laikotarpis nustatomas ir turto nusidėvėjimas skaičiuojamas tokia pat tvarka, kaip ir kitų valdžios subjekto turimų tokių pat pastatų.

Nuo 2X02 metų pradedamas skaičiuoti turto nusidėvėjimas, kuris registruojamas taip:

D 8703xxx Ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir nurašytų sumų sąnaudos

K 12xxxx4 Ilgalaikio materialiojo turto sukaupta nusidėvėjimo suma

D 42xxxxx Finansavimo sumos (panaudotos)

K 701xxxx Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos

2 pavyzdys

2X00 m. sudaryta valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis 10 (dešimties) metų laikotarpiui, pagal kurią privatus subjektas per 2 (dvejus) metus turi nutiesti valstybinės reikšmės kelią ir 8 (aštuonerius) metus, t. y. 2X03–2X10 m., jį prižiūrėti ir eksploatuoti sutartyje numatytais sąlygomis. Nutiestą kelią valdžios subjektas užregistruoja nuosavybės teise, tačiau ši registracija Nekilnojamojo turto registre yra tik formali, kurią įpareigoja atlikti Lietuvos Respublikos kelių įstatymo 4 straipsnio 2 dalies nuostatos. Iš karto užregistruotas kaip valdžios subjekto nuosavybė turtas pagal perdavimo–priėmimo aktą perduodamas prižiūrėti privačiam subjektui. Pagal šią sutartį 2X08 m. pabaigoje privatus subjektas turi atnaujinti kelio dangą. Sutarties sąlygose numatyta, kad 2X03–2X10 metais valdžios subjektas kasmet mokės po 200 000 Eur už sudarytą galimybę visuomenei naudotis keliu, t. y. valdžios subjektas užtikrina, kad privatus subjektas gaus 1 600 000 Eur.

Atsižvelgdamas į sutarties sąlygas, privatus subjektas apskaičiavo paslaugų teikimo išlaidas, kurias jis patirs vykdydamas savo įsipareigojimus. Privatus subjektas nustatė, kad kelio tiesimo paslaugų išlaidos sudarys 1 000 000 Eur, eksploatavimo paslaugų – 80 000 Eur, kelio dangos atnaujinimo – 100 000 Eur.

Pagal sutarties sąlygas privatus subjektas 2X08 m. pabaigoje turi atnaujinti kelio dangą. Atsižvelgdamas į analogiškų paslaugų kainas rinkoje, privatus subjektas nustatė kelio tiesimo, eksploatavimo ir kelio dangos atnaujinimo paslaugų tikrąsias vertes.

Atsižvelgdamas į teikiamų paslaugų tikrąsias vertes, privatus subjektas nustatė, kad įmonės planuojami kelio tiesimo darbai rinkoje yra vertinami 5 proc. didesne suma, negu įmonės prognozuojama šių paslaugų savikaina. Vadinasi, jei įmonė kelio tiesimo darbų negalėtų atlikti pati, jie pirmus dvejus metus kainuotų ne po 500 000 Eur, o po 525 000 Eur.

Privatus subjektas taip pat nustatė, kad tikroji kelio eksploatavimo paslaugų vertė bus 20 proc. didesnė už įmonės prognozuojamą eksploatavimo paslaugų savikainą (po 12 000 Eur kasmet nuo 2X03 iki 2X10 metų), o kelio dangos atnaujinimo tikroji vertė – 10 proc. didesnė už įmonės prognozuojamą kelio dangos atnaujinimo savikainą (t. y. 110 000 Eur 2X08 metais).

Atsižvelgdamas į šias prognozes, privatus subjektas apskaičiavo ir nustatė, kad visų atliktinų paslaugų tikroji vertė, neatsižvelgus į galimus paslaugų tikrosios vertės pasikeitimus, yra 1 256 000 Eur (1 050 000 + 96 000 + 110 000).

3 lentelė. Diskontuotinių sumų apskaičiavimas (Eur)											
	Duomenų pavadinimas	2X01 m.	2X02 m.	2X03 m.	2X04 m.	2X05 m.	2X06 m.	2X07 m.	2X08 m.	2X09 m.	2X10 m.
A	Metinis atlyginimas			200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
B	Eksploatavimo paslaugos			-12 000	-12 000	-12 000	-12 000	-12 000	-12 000	-12 000	-12 000
C	Kelio dangos atnaujinimas								-110 000		
D	Diskontuotina suma (D = A – B – C)			188 000	188 000	188 000	188 000	188 000	78 000	188 000	188 000

Nustatoma apskaičiuota palūkanų norma:

$$-\frac{525000}{(1+r)^0} - \frac{525000}{(1+r)^1} + \frac{188000}{(1+r)^2} + \frac{188000}{(1+r)^3} + \frac{188000}{(1+r)^4} + \frac{188000}{(1+r)^5} + \frac{188000}{(1+r)^6} + \frac{78000}{(1+r)^7} + \frac{188000}{(1+r)^8} + \frac{188000}{(1+r)^9} = 0$$

Išsprendus lygtį, r yra lygi 0,061792, arba 6,18 proc.

4 lentelė. Įsipareigojimo amortizuotos savikainos, taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, apskaičiavimas (Eur)										
Duomenų pavadinimas	2X01 m.	2X02 m.	2X03 m.	2X04 m.	2X05 m.	2X06 m.	2X07 m.	2X08 m.	2X09 m.	2X10 m.
Ilgalaikio įsipareigojimo vertė laikotarpio pradžioje		525 000,00	1 082 440,80	961 326,98	832 729,30	696 185,31	551 203,99	397 263,99	343 811,72	177 056,54
Palūkanų sąnaudos		32 440,80	66 886,18	59 402,32	51 456,01	43 018,68	34 060,00	24 547,74	21 244,81	10 943,46
Kelio tiesimo paslaugų tikroji vertė	525 000	525 000								
Kelio eksploatavimo paslaugų tikroji vertė			12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000
Kelio dangos atnaujinimo tikroji vertė								110 000		
Pinigų srautai, kuriais mažinamos mokėtinos sumos			-200 000	-200 000	-200 000	-200 000	-200 000	-200 000	-200 000	-200 000
Diskontuota įsipareigojimo vertė	525000	1082440,8	961 326,98	832 729,30	696 185,31	551 203,99	397 263,99	343 811,72	177 056,54	0,00

Mokėtinos sumos pripažįstamos 2X01–2X10 metų pabaigoje.

2X01 metų pabaigoje registruojamas turtas (kelias) ir ilgalaikės mokėtinos sumos:

D 12xxxx1 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina – 525 000 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 525 000 Eur

2X02-03-31 registruojamos palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur (32 440,8 Eur / 4 ketv.) ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 8 110,2 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 8 110,2 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 8 110,2 Eur

2X02-06-30 registruojamos palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 8 110,2 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 8 110,2 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 8 110,2 Eur

2X02-09-30 registruojamos palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 8 110,2 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 8 110,2 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 8 110,2 Eur

2X02-12-31 registruojamos palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 8 110,2 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 8 110,2 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 8 110,2 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 8 110,2 Eur

2X02 metų pabaigoje registruojamas turtas (kelias) ir ilgalaikės mokėtinės sumos:

D 12xxxx1 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina – 525 000 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 525 000 Eur

Registruojama ilgalaikių mokėtinų sumų einamųjų metų dalis:

D 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 188 000 Eur

K 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 188 000 Eur

2X03-03-31 registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 16 721,55 Eur (66 886,18 Eur / 4 ketv. = 16 721,55 Eur)

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 16 721,55 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 16 721,55 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 16 721,55 Eur

2X03-03-31 registruojamos paslaugų sąnaudos:

D 8712xxx Kitų paslaugų sąnaudos – 3 000 Eur (12 000 Eur / 4 ketv. = 3 000 Eur)

K 69521xx Sukauptos sąnaudos – 3 000 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 3 000 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 3 000 Eur

2X03 m. II, III ir IV ketv. daromi analogiški buhalteriniai įrašai (registruojant palūkanų sąnaudas ir paslaugų sąnaudas).

2X03-12-31Registruojamos mokėtinios sumos už paslaugas:

D 69521xx Sukauptos sąnaudos – 12 000 Eur

K 691xxxx Tiekėjams mokėtinios sumos – 12 000 Eur

Teikiama paraiška gauti finansavimą:

D 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 200 000 Eur

K 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 121 113,82 Eur (200 000 Eur – 78 886,18 Eur)

K 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 78 886,18 Eur (66 886,18 Eur + 12 000 Eur)

Gaunamas finansavimas:

D 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 200 000 Eur

K 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 200 000 Eur

D 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 121 113,82 Eur

D 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 78 886,18 Eur

K 4251101 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautos) – 121 113,82 Eur

K 4252001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautos) – 78 886,18 Eur

D 4252002 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (panaudotos) – 78 886,18 Eur

K 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 78 886,18 Eur

Sumokama metinė partnerystės įmoka:

D 691xxxx Tiekėjams mokėtinios sumos – 12 000 Eur

D 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 188 000 Eur

K 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 200 000 Eur

Registruojama ilgalaikių mokėtinų sumų einamųjų metų dalis:

D 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 188 000 Eur

K 62xxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 188 000 Eur

Kitais (2X04–2X10) metais buhalteriniai įrašai tokie patys, tik skirsis sumos atitinkamai pagal metus.**3 pavyzdys**

2X00 m. sudaryta valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis 19 (devyniolikos) metų laikotarpiui. Pagal sutarties sąlygas per 4 (ketverius) projekto įgyvendinimo metus privatus subjektas įsipareigoja atnaujinti esamus gatvių apšvietimo įrenginius, užtikrinti efektyvų jų eksploatavimą ir apšvietimo lygio valdymą sutarties galiojimo laikotarpiu, t. y. 19 (devyniolika) projekto įgyvendinimo metų. Įgyvendindamas projektą valdžios subjektas perduoda privačiam subjektui apšvietimo tinklų infrastruktūrą atnaujinti ir priežiūrai atlikti. Sutartyje numatyta, kad pasibaigus projektui privatus subjektas privalo grąžinti valdžios subjektui atnaujinimui ir priežiūrai atlikti perduotą turtą. Taip pat sutarties galiojimo laikotarpiu valdžios subjektas pagal partnerystės sutartį įsipareigoja mokėti privačiam subjektui metinį partnerystės atlyginimą už privataus subjekto lėšomis atnaujintus apšvietimo įrenginius ir

teikiamas eksploatavimo ir apšvietimo lygio valdymo paslaugas. Didžioji dalis projekto įgyvendinimo rizikos pagal partnerystės sutarties nuostatas perduota privačiam subjektui. Sutarties šalys susitaria, kad bazinis metinis partnerystės atlyginimas sudarys 15 000 000 Eur (su PVM). Metinis partnerystės atlyginimas į sudedamąsias dalis nėra išskaidytas. Mokėjimai pradedami vykdyti nuo pirmųjų sutarties įgyvendinimo metų.

Pastaba. Pagal šį pavyzdį atlikti gatvių apšvietimo įrenginių atnaujinimo darbai nėra laikomi esminiu turto pagerinimu.

Pagal šią sutartį naujas ilgalaikis materialusis turtas nesukuriamas, todėl valdžios subjektas pagal šią sutartį ilgalaikių įsipareigojimų neregistruoja, o partnerystės atlyginimas, mokamas nuo pirmųjų sutarties įgyvendinimo metų, pripažįstamas valdžios subjekto sąnaudomis.

Metinis 15 000 000 Eur partnerystės atlyginimas mokamas vieną kartą per metus metų pabaigoje.

2X00 m. valdžios subjektas registruoja partnerystės atlyginimo sukaupias sąnaudas ir kitų paslaugų sąnaudas kiekvieną ketvirtį:

D 8712xxx Kitų paslaugų sąnaudos – 3 750 000 Eur (15 000 000 Eur / 4 ketv. = 3 750 000 Eur)

K 69521xx Sukaupios sąnaudos – 3 750 000 Eur

D 2282101 Sukaupios finansavimo pajamos – 3 750 000 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 3 750 000 Eur

Metų pabaigoje, gavus saskaitą faktūrą, mažinamos sukaupios sąnaudos ir registruojamos mokėtinos sumos:

D 69521xx Sukaupios sąnaudos – 15 000 000 Eur

K 691xxxx Tiekėjams mokėtinos sumos – 15 000 000 Eur

Teikiama paraiška gauti finansavimą:

D 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 15 000 000 Eur

K 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 15 000 000 Eur

Gaunamas finansavimas:

D 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 15 000 000 Eur

K 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 15 000 000 Eur

D 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 15 000 000 Eur

K 4252001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautos) – 15 000 000 Eur

D 4252002 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (panaudotos) – 15 000 000 Eur

K 2282101 Sukaupios finansavimo pajamos – 15 000 000 Eur

Sumokama metinė įmoka:

D 691xxxx Tiekėjams mokėtinos sumos – 15 000 000 Eur

K 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 15 000 000 Eur

Visais kitais metais buhalteriniai įrašai tokie patys.

2. SANDORIAI PAGAL KONCESIJOS SUTARTĮ

Pavyzdys

2X00 m. pasirašyta koncesijos sutartis tarp valdžios subjekto ir privataus subjekto 10 (dešimties) metų laikotarpiui, kurioje numatyta, kad privatus subjektas įsipareigoja nuosavomis lėšomis prisidėti prie slidinėjimo trasų įrengimo ir ūkinei veiklai slidinėjimo trasose vykdyti būtinos įrangos bei patalpoms reikalingų baldų ir kitos veiklai vykdyti reikalingos įrangos įsigijimo.

Valdžios subjektas privačiam subjektui pagal priėmimo–perdavimo aktą perduoda statybos leidimą ir statybvietę (savivaldybės patikėjimo teise valdomą teritoriją) su joje esančia inžinerine infrastruktūra. Privatus subjektas perimtą turtą galės valdyti ir naudoti tiek, kiek tai susiję su ūkinės veiklos vykdymu projekto įgyvendinimo laikotarpiu. Privatus subjektas darbus turi atlikti per 2 (dvejus) metus nuo sutarties pasirašymo datos. Sukurta infrastruktūra, pripažinus ją tinkama naudoti, Nekilnojamojo turto registre įregistruojama savivaldybės vardu. Pagal sutartį didžioji dalis su ūkinės veiklos vykdymu susijusios rizikos perduota privačiam subjektui. Atlyginimą už slidinėjimo trasų įrengimą privatus subjektas gaus iš:

- a) ūkinės veiklos vykdymo;
- b) valdžios subjekto atliekamų mokėjimų.

Planuojama, kad privatus subjektas iš paslaugos vartotojų kasmet gaus po 100 000 Eur (valdžios subjektas neįsipareigoja primokėti, jei privatus subjektas kasmet negaus planuojamos sumos iš paslaugos vartotojų). Valdžios subjektas koncesijos atlyginimą pradės mokėti po to, kai bus pasirašytas slidinėjimo trasų tinkamumo naudoti aktas, ir jis kasmet sudarys 10 000 000 Eur. Atsižvelgdamas į sutartinius įsipareigojimus, privatus subjektas apskaičiavo, kad slidinėjimo trasų sukūrimo ir įrengimo išlaidos sudarys 50 000 000

Eur, eksploatavimo paslaugos kainuos 200 000 Eur. Sutartyje numatyta, kad privatus subjektas aštuntaisiais sutarties vykdymo metais turės atlikti reinvesticijas, kas sudarys 8 000 000 Eur.

Sutartyje numatyta, kad privatus subjektas įsipareigoja valdžios subjektui mokėti atlyginimą, jei privataus subjekto grynas pelnas viršija 10 proc. Atlyginimo dydis lygus 50 proc. sumos, viršijančios 10 proc. privataus subjekto grynojo pelno dydžio.

Darykime prielaidą, kad penktaisiais sutarties vykdymo metais privataus subjekto grynas pelnas viršijo 10 proc. Privatus subjektas suskaičiavo, kad 80 000 Eur uždirbto pelno dalimi turi dalintis su valdžios subjektu, t. y. 50 proc. šios sumos turi sumokėti valdžios subjektui.

5 lentelė. Diskontuotinių sumų apskaičiavimas (Eur)											
	Duomenų pavadinimas	2X01 m.	2X02 m.	2X03 m.	2X04 m.	2X05 m.	2X06 m.	2X07 m.	2X08 m.	2X09 m.	2X10 m.
A	Metinis atlyginimas			10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
B	Eksploatavimo paslaugos			-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000	-25 000
C	Privataus subjekto reinvesticijos								-8 000 000		
D	Diskontuotina suma (D = A – B – C)			9 975 000	9 975 000	9 975 000	9 975 000	9 975 000	1 975 000	9 975 000	9 975 000

Nustatoma apskaičiuotų palūkanų norma:

$$-\frac{25000000}{(1+r)^0} - \frac{25000000}{(1+r)^1} + \frac{9975000}{(1+r)^2} + \frac{9975000}{(1+r)^3} + \frac{9975000}{(1+r)^4} + \frac{9975000}{(1+r)^5} + \frac{9975000}{(1+r)^6} + \frac{1975000}{(1+r)^7} + \frac{9975000}{(1+r)^8} + \frac{9975000}{(1+r)^9} = 0$$

Išsprendus lygtį, r yra lygi 0,081316, arba 8,13 proc.

6 lentelė. Įsipareigojimo amortizuotos savikainos, taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, apskaičiavimas (Eur)

Duomenų pavadinimas	2X01 m.	2X02 m.	2X03 m.	2X04 m.	2X05 m.	2X06 m.	2X07 m.	2X08 m.	2X09 m.	2X10 m.
Ilgalaikio įsipareigojimo vertė laikotarpio pradžioje		25 000 000,00	52 032 900,00	46 289 007,30	40 078 044,21	33 362 030,46	26 099 897,33	18 247 236,58	17 756 028,87	9 224 878,11
Palūkanų sąnaudos		2 032 900,00	4231107,30	3 764 036,92	3 258 986,24	2 712 866,87	2 122 339,25	1 483 792,29	1 443 849,24	750 121,89
Slidinėjimo trasų įrengimo paslaugų tikroji vertė	25 000 000	25 000 000								
Trasų eksploatavimo paslaugų tikroji vertė			25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
Privataus subjekto reinvesticijos								8 000 000		
Pinigų srautai, kuriais mažinamos mokėtinos sumos			-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000	-10 000 000
Diskontuota ilgalaikio įsipareigojimo vertė	25 000 000	52 032 900,00	46 289 007,30	40 078 044,21	33 362 030,46	26 099 897,33	18 247 236,58	17 756 028,87	9 224 878,11	0,00

2X01 metų pabaigoje registruojamas turtas ir ilgalaikės mokėtinos sumos:

D 12xxxx1 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina – 25 000 000 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 25 000 000 Eur

2X02-03-31 registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 508 225 Eur (2 032 900 Eur / 4 ketv. = 508 225 Eur)

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 508 225 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 508 225 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 508 225 Eur

2X02-06-30 registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 508 225 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 508 225 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 508 225 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 508 225 Eur

2X02-09-30 registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 508 225 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 508 225 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 508 225 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 508 225 Eur

2X02-12-31 registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 508 225 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 508 225 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 508 225 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 508 225 Eur

Antrųjų metų pabaigoje registruojamas turtas ir ilgalaikės mokėtinės sumos:

D 12xxxx1 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina – 25 000 000 Eur

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 25 000 000 Eur

Registruojama ilgalaikių mokėtinų sumų einamųjų metų dalis:

D 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 10 000 000 Eur

K 62xxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 10 000 000 Eur

2X03-03-31 Registruojamos palūkanų sąnaudos ir ilgalaikio įsipareigojimo amortizuota savikaina:

D 891xxxx Palūkanų sąnaudos – 1 057 776,83 Eur (4 231 107,30 Eur / 4 ketv. = 1 057 776,83 Eur)

K 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 1 057 776,83 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 1 057 776,83 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 1 057 776,83 Eur

2X03-03-31 registruojamos paslaugų sąnaudos:

D 8712xxx Kitų paslaugų sąnaudos – 6 250 Eur (25 000 Eur / 4 ketv. = 6 250 Eur)

K 69521xx Sukauptos sąnaudos – 6 250 Eur

D 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 6 250 Eur

K 7025001 Panaudotos finansavimo sumų iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms pajamos – 6 250 Eur

2X03 m. II, III ir IV ketv. daromi analogiški buhalteriniai įrašai (registruojant palūkanų sąnaudas ir paslaugų sąnaudas).2X03-12-31Registruojamos mokėtinės sumos už paslaugas:

D 69521xx Sukauptos sąnaudos – 25 000 Eur

K 691xxxx Tiekėjams mokėtinės sumos – 25 000 Eur

Teikiama paraiška gauti finansavimą:

D 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 10 000 000 Eur

K 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 5 743 892,97 Eur (10 000 000 Eur – 4 256 107,03 Eur)

K 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 4 256 107,03 Eur (4 231 107,03 Eur + 25 000 Eur)

Gaunamas finansavimas:

D 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 10 000 000 Eur

K 2221005 Gautinos finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto – 10 000 000 Eur

D 4151001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautinos) – 5 743 892,97 Eur

D 4152001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautinos) – 4 256 107,03 Eur

K 4251101 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto ilgalaikiam turtui įsigyti (gautos) – 5 743 892,97 Eur

K 4252001 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (gautos) – 4 256 107,03 Eur

D 4252002 Finansavimo sumos iš savivaldybės biudžeto kitoms išlaidoms (panaudotos) – 5 743 892,97 Eur

K 2282101 Sukauptos finansavimo pajamos – 5 743 892,97 Eur

Sumokama metinė partnerystės įmoka:

D 691xxxx Tiekėjams mokėtinos sumos – 25 000 Eur

D 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 9 975 000 Eur

K 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 10 000 000 Eur

Registruojama ilgalaikių mokėtinų sumų einamųjų metų dalis:

D 52xxxxx Ilgalaikiai įsipareigojimai – 9 975 000 Eur

K 62xxxxx Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis – 9 975 000 Eur

Kitais (2X04–2X10) metais buhalteriniai įrašai tokie patys, tik skirsis sumos atitinkamai pagal metus.

Penktaisiais sutarties vykdymo metais valdžios subjektas, gavęs iš privataus subjekto 40 000 Eur, apskaitoje registruoja:

D 24xxxxx Pinigai ir pinigų ekvivalentai – 40 000 Eur

K 7xxxxxx Pajamos – 40 000 Eur

Priedo pakeitimai:

Nr. [1K-087](#), 2015-03-05, paskelbta TAR 2015-03-19, i. k. 2015-03983

Pakeitimai:

1.

Lietuvos Respublikos finansų ministerija, Įsakymas

Nr. [1K-087](#), 2015-03-05, paskelbta TAR 2015-03-19, i. k. 2015-03983

Dėl finansų ministro 2012 m. gruodžio 20 d. įsakymo Nr. 1K-435 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 27-ojo standarto patvirtinimo“ pakeitimo

