

## ĮMONIŲ NUOSAVO KAPITALO IR JO APSKAITOS YPATUMAI

### Ieva Vaičiulytė

*Ekonomikos bakalaurantė*

*Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto*

*Finansų ir apskaitos katedra*

*El. paštas: [Ieva.Vaiciulyte@khf.stud.vu.lt](mailto:Ieva.Vaiciulyte@khf.stud.vu.lt)*

### Kristina Rudžionienė

*Profesorė, daktarė*

*Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto*

*Finansų ir apskaitos katedra*

*El.paštas: [Kristina.Rudzioniene@khf.vu.lt](mailto:Kristina.Rudzioniene@khf.vu.lt)*

*Straipsnyje nagrinėjami uždarosioms akcinėms bendrovėms keliami reikalavimai nuosavo kapitalo apskaitai, atsižvelgiant į tai, jog įmonės nuosavo kapitalo formavimo procesas turi būti ne tik juridškai pagrįstas, bet ir ekonomiškai argumentuotas. Taip pat lyginami nuosavo kapitalo (grynojo turto) apskaitos ypatumai skirtingo nuosavo kapitalo įmonėse/organizacijose (uždarosiose akcinėse bendrovėse, biudžetinėse įstaigose, viešosiose įstaigose). Remiantis atliktos kokybinės duomenų analizės rezultatais identifikuojami ir nustatomi nagrinėjamų skirtingų organizacijų nuosavo kapitalo (grynojo turto) struktūros, sąskaitų plano 3 klasės panašumai ir skirtumai.*

***Reikšminiai žodžiai:*** nuosavas kapitalas, nuosavo kapitalo apskaita.

### Įvadas

Iš fundamentinės apskaitos lygybės išryškėja, jog nuosavas kapitalas yra vienas reikšmingiausių įmonės būklę apibūdinančių rodiklių. Tai, kaip jis suformuojamas, naudojamas ir keičiamas, lemia organizacijos veiklos rezultatus, jos konkurencingumą ir vietą rinkoje, plėtros galimybes ir kokybę bei daugelį kitų aspektų (Mackevičius, Molienė, Poškaitė, 2007). Tuo tarpu Kalčinskas (2010) teigia, jog nuosavybės apskaitos klausimai ir esmė yra daug sunkiau suprantami nei, pavyzdžiui, turto ar išpareigojimų, tačiau tokie reikšmingi, jog prieš registruojant retai atliekamas šioje srityje ūkinės operacijas, patariama pasikonsultuoti ne tik su ekspertais, buhalteriais, bet ir su teisininkais.

Taigi įmonės nuosavo kapitalo formavimo procesas, kuris turi būti ne tik juridškai pagrįstas, bet ir ekonomiškai argumentuotas, yra neabejotinai aktualus aspektas apskaitoje. Tiek viešojo sektoriaus apskaitos reforma, tiek privačiajame sektoriuje vyraujančios sudėtingos ir sunkiai prognozuojamos rinkos sąlygos bei

laisvosios rinkos dėsniai, skatinantys operatyviai reaguoti į išorinius veiksnius, reikalauja kompleksinių ir išsamesnių nuosavo kapitalo apskaitos tyrimų.

**Tyrimo objektas** – įmonių nuosavas kapitalas ir jo apskaita.

**Tyrimo tikslas** – palyginti nuosavo kapitalo apskaitos ypatumus skirtingose organizacijose (uždarojiose akcinėse bendrovėse (toliau UAB), viešosiose įstaigose (toliau VŠĮ), biudžetinėse įstaigose (toliau BĮ).

Siam tikslui pasiekti iškelti tokie **uždaviniai**:

1) išnagrinėti UAB, VŠĮ, BĮ keliamus nuosavo kapitalo (grynojo turto) apskaitos reikalavimus;

2) palyginti skirtingų organizacijų nuosavo kapitalo (grynojo turto) apskaitos ypatumus: nuosavo kapitalo (grynojo turto) struktūrą, išskirti sąskaitų plano 3 klases panašumus ir skirtumus.

**Tyrimo metodai**: mokslinės literatūros analizė, informacijos rinkimo, sisteminimo, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai.

## 1. Pelno siekiančių įmonių nuosavo kapitalo apskaitos reglamentavimas

*Įstatinio kapitalo apskaita.* Akcinė bendrovė, išleisdama kelių klasių akcijas, jas registruoja atskirai. Remiantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymu (2000) (toliau LR ABĮ), skirtingų klasių akcijų teisės nurodomos įmonės įstatuose, o tos pačios klasės akcijų nominaliosios vertės ir suteikiamos teisės – vienodos (Bikienė, Pučkienė, 2012). Pasirašytasis įstatinis kapitalas registruojamas apskaitoje tada, kai steigiama nauja akcinė bendrovė pripažįstama įregistruojant ją Juridinių asmenų registre. Kol įmonės įstatai neįregistruoti, registruojamos skolos akcininkams, kurios, įregistravus įstatus, anuliuojamos ir ta suma didinamas įstatinis kapitalas. Įstatinio kapitalo sąskaitoje registruojama tik nominalioji akcijų vertė (Burkšaitienė, 2012).

Įstatinio kapitalo padidėjimas (sumažėjimas) apskaitoje registruojamas tik tada, kai įregistruojami pakeisti UAB įstatai teisės aktų nustatyta tvarka. Įstatinio kapitalo didinimas kaip ir užsienio įmonėse (Warren, Reeve, Duchac, 2010; Kimmel ir kt., 2010) gali būti dvejopas (Bikienė, Pučkienė, 2012, p. 135): papildomais įnašais (išleidžiamos naujos akcijos, o jei įmonė nemoki – naujas akcijas įsigyja pastarosios akcininkai, kreditoriai bei darbuotojai) arba įmonės lėšomis. Didinti įstatinį kapitalą galima tik tada, kai paskutinės akcijų emisijos kaina yra sumokėta visa. Įstatinio kapitalo didinimas gali būti iš nepaskirstytojo pelno – išleidžiant naujas akcijas, kurios akcininkams išduodamos nemokamai, didinant nominaliąsias anksčiau išleistų akcijų vertes arba iš akcijų priedų ir rezervų (išskyrus privalomąjį ir savoms akcijoms įsigyti rezervus) (Burkšaitienė, 2012).

Įstatinio kapitalo mažinimas turi būti paremtas įstatymų nustatyta tvarka. Yra du būdai: mažinimas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu arba LR ABĮ (2000) numatyta tvarka, t. y. teismo sprendimu. J. Bikienė, D. Pučkienė (2012), remdamosios LR ABĮ (2000) ir Verslo apskaitos standartais (toliau VAS), įvardija tikslus, dėl kurių gali būti mažinamas įstatinis kapitalas:

1) bendrovės balanse užfiksuotiems nuostoliams panaikinti;

2) bendrovės įsigytoms akcijoms panaikinti (arba nominaliųjų akcijų vertėms sumažinti – prieš tai turi būti informuoti kreditoriai ir apie tai viešai paskelbta UAB įstatuose numatyta tvarka (Burkšaitienė, 2012));

3) išmokėti bendrovės lėšų akcininkams;

4) įstatinio kapitalo sudarymo ir didinimo metu padarytoms klaidoms ištaisyti.

Remiantis LR ABĮ (2000), jei įmonės nuosavas kapitalas tampa mažesnis nei 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo, turi būti sušaukiamas visuotinis akcininkų susirinkimas, kurio metu svarstomi klausimai dėl įmonės nuostolių padengimo. Šiame susirinkime gali būti nutarta padengti įmonės nuostolius mažinant įstatinį kapitalą. Jei pasirenkamas šis variantas, sumažinus pastarąjį, jis negali būti mažesnis už minimalų įstatinio kapitalo dydį, numatytą ABĮ (2000). Jeigu UAB turi supirkusi savų akcijų, pirmiausia anuliuojamos pastarosios, kurias turi įmonė arba jos dukterinės įmonės. Nuostoliai taip pat gali būti padengti akcininkų įnašais (Burkšaitienė, 2012).

*Akcijų priedų apskaita.* Akcijų priedai atsiranda, kai akcijų emisijos kaina yra didesnė už akcijų nominaliąją vertę. Atliekant įvairius veiksmus įmonėje (steigimo, reorganizavimo, platinant naują akcijų emisiją), patiriama įvairių išlaidų, pavyzdžiui, konsultavimo, maklerių paslaugų, akcijų įregistravimo, įregistravimo, įstatų pakeitimo (Burkšaitienė, 2012). Šiuo klausimu VAS reglamentuoja, jog įmonių steigimo ir akcijų išleidimo išlaidomis mažinami akcijų priedai, o jei pastarųjų nėra, jos priskiriamos pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintiems nuostoliams ir parodomos ne pelno (nuostolių) ataskaitoje, o nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, registruojant nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitoje. Taip pat akcijų priedų sumos mažinimas apskaitoje registruojamas:

1) kai įstatinis kapitalas didinamas iš akcijų priedų sumos;

2) kai UAB nuostoliai dengiami savininkų sprendimu (Mackevičius, 2007; Švedaraskienė, 2012). ABĮ (2000) numato, jog akcijų priedų suma pervedama į paskirstytinąjį rezultatą, jei nepaskirstytojo rezultato ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir ataskaitinio laikotarpio grynųjų rezultato sumą sudaro nuostoliai. Seka, kuria į paskirstytinąjį rezultatą įtraukiamos pervedamos sumos, kai susidaro nuostoliai, yra pervedimai iš rezervų, nepanaudotų ataskaitiniais finansiniais metais, iš privalomojo rezervo, iš akcijų priedų.

*Perkainojimo rezervo (rezultatų) apskaita.* Šis rezervas susidaro, kai įmonė savo ilgalaikio materialiojo turto (toliau – IMT) apskaitai taiko IMT apskaitos būdą pagal perkainotą vertę ir finansinėse ataskaitose pastarąjį parodo perkainota verte. Šis rezervas labai retai gali atsirasti ir iš finansinio turto perkainojimo (Subačienė, Budrionytė, Senkus, 2012, p. 107). Jei įmonė perkainoja IMT, turto vertės padidėjimo suma registruojama nuosavo kapitalo ir turto sąskaitose. Nuosavo kapitalo dalyje ši suma registruojama perkainojimo rezervo (rezultatų) sąskaitoje. Jei turto balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės, skaičiuojami atidėtieji mokesčiai (šiuo atveju perkainojimo rezervas (rezultatai) apskaitoje registruojami suma, gaunama atėmus atidėtojo mokesčio išpareigojimą iš perkainojimo rezervo (rezultatų)). Kai perkainojus turtą padidėja to turto vertė ir dėl to turto balansinė vertė tampa didesnė nei jo mokesčio bazė, privaloma skaičiuoti atidėtojo pelno

mokesčio įsipareigojimą. Perkainojimo rezervo (rezultatų) mažinimas apskaitoje registruojamas šiais atvejais:

1) kai anksčiau perkainotas turtas nuvertėja. Perkainojimo rezervas (rezultatai) mažinamas ta suma, kuria turtas nuvertėjo, jei minėtoji suma viršija to turto perkainojimo rezervo (rezultatų) sumą, apskaitoje registruojamas perkainojimo rezervo (rezultatų) mažinimas bei nuostoliai dėl turto vertės sumažėjimo. Jei apskaitos politikoje numatyta IMT apskaita perkainota verte, turtas turi būti perkainojamas periodiškai (ne rečiau kaip kas 5 metus) bei perkainojama visa turto grupė, kuriai tas turtas priklauso, taigi vienų turto vienetų vertė gali sumažėti, o kitų – padidėti;

2) kai perkainotas turtas nurašomas, nudėvimas, perleidžiamas, neatlygintinai perduodamas kitam asmeniui;

3) kai šiuo rezervu (jo dalimi) didinamas įstatinis kapitalas;

4) kai nuvertėja arba nudėvimas investicinis turtas, kuris apskaitomas taikant įsigijimo savikainos būdą ir kuris į investicinio turto grupę buvo perkeltas iš kitų IMT grupių, kuriose buvo apskaitomas perkainota verte bei yra likusi su pastaruoju turtu susijusio perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis (Mackevičius, 2007; Burkšaitienė, 2012);

5) kai į investicinio turto (pasirinkus investicinio turto apskaitos pagal tikrąją vertę metodą) grupę perkeliamas turtas iš kitų IMT grupių, kuriose buvo apskaitomas perkainota verte, ir yra likusi su pastaruoju turtu susijusio perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis (Burkšaitienė, 2012).

Neriboto naudojimo laiko ilgalaikio turto perkainojimo rezervo (rezultatų) dalis negali būti mažinama, išskyrus atvejus, kai minėtas turtas perleidžiamas, nuvertėja, perduodamas kitai įmonei arba, kai perkainojimo rezervu (rezultatais) didinamas įstatinis kapitalas. Apskaitoje atliekami analogiški įrašai kaip ir mažinant riboto tarnavimo laiko perkainojimo rezervo (rezultatų) dalį. Pažymėtina tai, jog iš perkainojimo rezervo negali būti mažinami nuostoliai (VAS; LR ABĮ (2000)).

*Privalomojo rezervo apskaita.* Sudarant šį rezervą, apskaitoje registruojamas paskirstytinojo pelno sumažėjimas ir privalomojo rezervo padidėjimas, o jį panaudojus – nuostolių ir privalomojo rezervo sumažėjimas. Šis rezervas sudaromas LR ABĮ (2000) numatyta tvarka ir jis negali būti mažesnis nei 1/10 įstatinio kapitalo bei turi būti naudojamas tik įmonės nuostoliams dengti. Privalomojo rezervo dalis, viršijanti numatytą dalį gali būti perskirstyta skirstant kitų finansinių metų pelną, pavyzdžiui, dividendams. Jei privalomasis rezervas mažesnis už numatytąjį, skirstant pelną, atskaitymai į šį rezervą yra privalomi ir negali būti mažesni nei 1/20 grynojo ataskaitinių metų pelno, kol bus pasiektas numatytas dydis. Visi kiti rezervai formuojami tik tada, kai atlikta privalomojo rezervo dydžio prievolė (Mackevičius, 2007, p. 217; Bukevičius ir kt., 2009, p. 196; Bikienė, Pučkienė, 2012, p. 138; Švedarauskienė, 2012, p. 114).

*Rezervo savoms akcijoms įsigyti apskaita.* Atsižvelgiant į numatytą sumą (kuri turi būti ne mažesnė, nei savų akcijų įsigijimo verčių suma), sudaromas rezervas, o registruojant jį mažinamas nepaskirstytasis pelnas. Įsigyjant savas akcijas, akcininkų susirinkime nustatomas akcijų įsigijimo tikslas, maksimalus leidžiamas

įsigyti akcijų skaičius, terminas, per kurį įmonė gali įsigyti savas akcijas, minimali ir maksimali pardavimo kaina. Terminas, per kurį įsigyjamos savos akcijos negali būti ilgesnis nei 18 mėnesių, o bendra nominalioji vertė negali būti didesnė kaip 1/10 įstatinio kapitalo. Kontrarinėje įstatinio kapitalo sąskaitoje įsigijimo savikaina registruojamos supirktos savos akcijos, taip pat registruojant kito turto, pinigų sumažėjimą arba išpareigojimus. Savoms akcijoms neskiriami dividendai, o jų turėtojai balso teisės neturi. Verta paminėti, jog supirkus savas akcijas nesikeičia įstatinio kapitalo ir akcijų priedų sąskaitų sumos. Švedaruskienė (2012) pabrėžia, jog, kol įmonė turi savų akcijų, rezervas savoms akcijoms įsigyti negali būti paskirstytas. Tik anuliuavus ar pardavus savas akcijas, teisės aktų nustatyta tvarka pastarasis rezervas mažinamas. LR ABĮ (2000) pabrėžta, jog rezervai, kurių nenumatoma naudoti ir nenaudojami rezervai gali būti paskirstyti (Mackevičius, 2007, p. 218; Burkskaitienė, 2012; Dovidaitė, 2012).

*Kitų rezervų apskaita.* Kiti rezervai dar vadinami pelno rezervais, nes formuojami uždirbto pelno sąskaita (Bukevičius ir kt., 2009). Kiti rezervai sudaromi arba panaikinami tik savininkų sprendimu. LR ABĮ (2000) numatyta, jog šie rezervai gali būti sudaromi išmokėti premijoms, skirtoms darbuotojams, tantjemoms, skirtoms stebėtojų tarybos ir valdybos nariams ar kitoms išmokoms – tai yra specifiniai rezervai. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001) reglamentuoja, jog bendrieji apskaitos principai nustato, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje neparodomas tik tiesioginės išmokos įmonės savininkams (dividendai registruojami išpareigojimų sąskaitose ir yra išmokos savininkams). Taigi tantjemoms ir premijos priskirtinos įmonės sąnaudoms, nes nėra tiesioginės išmokos įmonės savininkams. Iš to išplaukia, jog rezervai, skirti numatomoms premijoms ir tantjemoms išmokėti, neturi būti mažinami, kai pastarosios priskaičiuojamos ir išmokamos (Burkskaitienė, 2012; Bikienė, Pučkienė, 2012).

*Nepaskirstytojo pelno (nuostolių) apskaita.* LR ABĮ (2000) numato, jog, patvirtinus metines finansines ataskaitas, visuotinis acnininkų susirinkimas turi paskirstyti įmonės pelną (nuostolius), o apskaitoje tai registruojama tada, kai acnininkų susirinkimas pelną (nuostolius) paskirsto (pelno paskirstymas registruojamas apskaitoje nepaisant to, kada jis buvo uždirbtas).

## **2. Pelno nesiekiančių įmonių nuosavo kapitalo apskaitos reglamentavimas**

**Viešojo sektoriaus subjektų grynojo turto apskaitos reglamentavimas.** 2005 m. pradėta vykdyti Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės apskaitos reforma, kuria siekta pereiti prie apskaitos tvarkymo kaupimo principu. Parengtuose teisės aktuose beveik nerandama grynojo turto apskaitos reglamentavimo.

*Sukaupto perviršio ar deficito apskaita.* Viešojo sektoriaus subjekto (toliau VSS), pirmą kartą sudarančio finansinių ataskaitų rinkinį, sukaupto perviršio ar deficito likutis apskaičiuojamas aritmetiškai – iš viso turto balansinės vertės atimant išpareigojimų ir finansavimo sumų bei rezervų, jei jų yra, balansinę vertę. Vėliau ši suma koreguojama subjekto veiklos rezultatų ataskaitoje nepripažinto

perviršio ar deficito suma, kuri apima tikrosios vertės, valiutos perskaičiavimo ir mineralinių išteklių rezervus.

*Tikrosios vertės rezervo apskaita.* 12 VSAFAS (2008) reglamentuoja, jog šio grynojo turto elemento pokytis tiesiogiai registruojamas tikrosios vertės rezervo sąskaitoje. Tikrosios vertės rezervo dalis, tiesiogiai susijusi su parduodamu ar nurašomu turtu, privalo būti perkeliama į einamųjų metų perviršio ar deficito sąskaitą, išskyrus atvejus, kai subjektas, įsigijęs turtą iš finansavimo sumų arba gavęs jį neatlygintinai, perduoda pastarąjį kitam subjektui. Tokiu atveju perduodamas ir šis rezervas. Tikrosios vertės rezervas didinamas, kai įvertinto turto tikroji vertė nustatoma didesnė nei prieš tai buvo. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apskaitos reformos mokymo informacijoje (2007) ir 4-ajame VSAFAS (2007) nurodoma, jog tikrosios vertės rezervas mažinamas tada, kai:

- 1) tikrąja verte įvertintas turtas nuvertėja. Jei suma yra didesnė už tikrosios vertės rezervo likutį, priskiriamą pastarajam turtui, likusi nuvertėjimo suma rodoma kaip nuostoliai dėl turto nuvertėjimo veiklos rezultatų ataskaitoje;
- 2) turtas, įvertintas tikrąja verte, nurašomas;
- 3) parduodamas, neatlygintinai perduodamas (perleidžiamas) kitam subjektui tikrąja verte įvertintas turtas.

*Kitų rezervų apskaita.* Šie rezervai registruojami mažinant sukauptą perviršio likutį. Panaudojus šiuos rezervus, panaudota suma perkeliama į sukauptą perviršį ar deficitą atgal. Tai gali būti valiutos perskaičiavimo rezervas, mineralinių išteklių rezervas ir kt.

**Viešųjų įstaigų nuosavo kapitalo apskaitos reglamentavimas.** *Dalininkų kapitalo apskaita.* Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatyme (1996) (toliau – LR VII) nurodoma, jog VŠĮ dalininkų kapitalas lygus pastarųjų įnašų vertei. Pabrėžiama, jog dalininkų kapitalas gali būti didinamas tik dalininkų įnašais. Taigi, priešingai nei pelno siekiančiose įmonėse, kuriose įstatinis kapitalas gali būti didinamas ir įmonės lėšomis (pelnu), VŠĮ gautą pelną naudoja tik įstatuose numatytiems VŠĮ veiklos tikslams siekti.

*Perkainojimo rezervo apskaita.* Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakyme dėl Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo (2004) numatyta, jog šis rezervas sudaromas, jei ūkio subjekto veiklą reglamentuojantys teisės aktai numato ilgalaikio turto perkainojimą ir (arba) apskaitos politikoje numatyta rodyti turtą perkainota verte. Iš šio rezervo taip pat, kaip ir uždaruosiose akcinėse bendrovėse, negali būti mažinami nuostoliai.

*Kitų rezervų apskaita.* Kiti rezervai sudaromi iš pelno, tačiau, priešingai nei iš perkainojimo rezervo, VŠĮ nuostoliai gali būti mažinami iš šių rezervų. Iš pelno sudarytų rezervų keitimas, naudojimas ir panaikinimas atliekamas visuotinio dalininkų susirinkimo sprendimu.

*Pelno (nuostolių) apskaita.* Šio nuosavo kapitalo elemento apskaita turi tam tikrų subtilybių. Be minėto pelno naudojimo tik VŠĮ įstatuose numatytiems tikslams (LR VII, 1996), VŠĮ pelnas, priešingai nei UAB akcininkams, negali būti skirstomas dalininkams, VŠĮ organų nariams ar darbuotojų premijoms.

### 3. Skirtingų juridinių formų nuosavo kapitalo apskaitos palyginimas

Išnagrinėjus skirtingų juridinių formų ūkio subjektų nuosavo kapitalo struktūrą (1 lentelė), nustatytos nuosavo kapitalo arba grynojo turto struktūros dalys, kurias turi kiekviena iš juridinių formų bei kurios iš pastarųjų yra būdingos tik nagrinėjamam vienietui arba turi analogų ir kitose organizacijose.

#### 1 lentelė. Skirtingų įmonių nuosavo kapitalo struktūros palyginimas

Palyginimo požymis	UAB	VšĮ	BĮ
Nuosavo kapitalo sąvoka	Nuosavas kapitalas	Nuosavas kapitalas	Grynasis turtas
Įstatinio kapitalo dydis	Min. 10 000 Lt	–	–
Dalininkų kapitalas	–	+	–
Akcijų priedai	+	–	–
Perkainojimo rezervas	+	+	–
Tikrosios vertės rezervas	–	–	+
Privalomasis rezervas	+	–	–
Rezervas savoms akcijoms įsigyti	+	–	–
Kiti rezervai	+	+	+
Veiklos rezultato sąvoka	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	Pelnas (nuostoliai)	Perviršis ar deficitas
Nuosavybės metodo įtaka	–	+/-	+

Šaltinis: sudaryta autorių

Kaip matyti iš pateiktos lentelės, tiek UAB, tiek VšĮ nuosavo kapitalo samprata siejama su nuosavo kapitalo sąvoka. Nuosavas kapitalas pastarosiose suprantamas kaip turto ir išpareigojimų skirtumas. Tuo tarpu BĮ nuosavo kapitalo sampratą atitinka grynojo turto sąvoka, nes šios juridinės formos finansavimas paprastai siejamas su valstybės, savivaldybės biudžeto ar fondo lėšų skyrimu.

Galima teigti, jog UAB įstatinio kapitalo sąvokai iš dalies artima VšĮ dalininkų kapitalo sąvoka. Tik VšĮ dalininkų kapitalo dydis nėra apibrėžtas: nėra nustatytas jo minimalus dydis, jis neregistruojamas Registrų centre. Taigi kyla klausimas, ar tai yra teisingas sprendimas tiek iš įstatymų leidėjų, tiek iš VšĮ pozicijos. Vienaip ar kitaip, norint pradėti veiklą, reikia turėti bent minimalų pradinį kapitalą, kuris galėtų būti tikslingai panaudojamas įmonės veikloje, o šiuo

atveju VŠĮ paliekama laisvė savarankiškai nuspręsti, kokio dydžio turėtų būti dalininkų įnašai. Viena vertus, čia galima vadovautis logika: patys dalininkai įvertina lėšų poreikį veiklai pradėti ir vystyti. Antra vertus, ar gali ilgai ir sėkmingai gyvuoti tokia įstaiga, kurios veiklos rezultatui, pavyzdžiui, nuostoliams padengti nuolat neužtenka finansavimo, dalininkų įnašų. Taigi griežtesnis šios srities reglamentavimas, kaip tai daroma UAB, būtų apsidraudimas, kad VŠĮ įsipareigojimams bus padengti.

Kalbant apie akcijų priedus, kaip ir rezervą savoms akcijoms įsigyti, pastarieji būdingi tik UAB ir tai, savaime suprantama, lemia kapitalo struktūrą, kuri UAB yra savita. Taip pat pastebima, jog visose nagrinėjamosiose juridinėse formose sudaromi rezervai, skirti turto perkainojimui, jo tikrajai vertei nustatyti. Kadangi čia veikia laiko veiksnys, o finansinės ataskaitos turi atspindėti tikrą ir teisingą finansinę būklę ir veiklos rezultatus, taigi kiekvieno subjekto nuosavo kapitalo dalyje šie pokyčiai parodomi pasirenkant apskaitos politiką. Tuo tarpu privalomojo rezervo nuostatos taikomos tik UAB, nors pastarąsias būtų tikslinga pritaikyti reglamentuojant ir VŠĮ nuosavą kapitalą. Taip pat verta paminėti, jog be aptartų rezervų, nagrinėjamų juridinių formų subjektai gali sudaryti ir kitus rezervus, kurių specifika lemia pasirinkta ekonominės veiklos organizavimo forma.

Veiklos rezultatų sąvokos apibūdinimas išsiskiria BĮ: čia jis apibūdinamas kaip perviršis ar deficitas, o UAB ir VŠĮ jis įvardijamas labai panašiai. Tik UAB balanse pelnas (nuostoliai) įvardijami kaip nepaskirstytieji. Kadangi VŠĮ pelnas naudojamas tik veiklos tikslams ir neskiriamas, pavyzdžiui, dalininkams, VŠĮ organų nariams ar darbuotojų premijoms, todėl ir veiklos rezultatas nėra įvardijamas kaip „nepaskirstytasis“.

Taip pat esminių skirtumų ir panašumų yra nagrinėjamų juridinių formų naudojamuose sąskaitų planuose nuosavam kapitalui ir jo pokyčiams užregistruoti (2 lentelė).

**2 lentelė. UAB, BĮ ir VŠĮ 3 klasės sąskaitų palyginimas**

<b>UAB</b>	<b>VŠĮ</b>	<b>BĮ</b>
<b>3 Nuosavas kapitalas</b>	<b>3 Grynasis turtas</b>	<b>3 Nuosavas kapitalas ir finansavimas</b>
30 Kapitalas		30 Kapitalas
	31 Sukauptas perviršis ar deficitas	31 Perkainojimo rezervas
32 Perkainojimo rezervas (rezultatai)	32 Rezervai	32 Kiti rezervai
33 Rezervai		33 Veiklos rezultatai
34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		34 Finansavimas
35 Dotacijos ir subsidijos		

Šaltinis: sudaryta autorių



Mažiausiai sąskaitų grynajam turtui parodyti turi BĮ. Ryškiausias šios juridinės formos subjekto bruožas, susijęs su 3 klasės sąskaitomis, yra tas, jog 3 klasėje nerandama finansavimo sumų, kurios (dotacijos ir subsidijos) atspindėtos UAB ir kaip finansavimas parodomas VŠĮ 3 sąskaitų plano sąskaitose. BĮ finansavimo sumos parodomos sąskaitų plano 4 klasėje. Šis skirtumas grindžiamas tuo, jog BĮ vykdo savo veiklą finansavimo pagrindu, todėl gautinos ar gautos finansavimo sumos yra išskaidomos pagal požymius (šaltinį, tikslą, panaudojimą, perdavimą) ir tokioms ūkinėms operacijoms užregistruoti tikslinga turėti atskirą sąskaitų plano klasę.

Lyginant UAB ir VŠĮ 3 klasės sąskaitas galima pastebėti, jog UAB perkainojimo rezervas parodomas 32 klasėje, o VŠĮ 31, dotacijos ir subsidijos – 35 klasėje, o VŠĮ 34 ir pan. Taip yra todėl, kad UAB pavyzdiniame sąskaitų plane nėra 31 sąskaitos. VŠĮ pagrindinis dėmesys skiriamas 34 sąskaitai „Finansavimas“, kai UAB 35 sąskaitos „Dotacijos ir subsidijos“ struktūra iš 3 klasės sąskaitų yra paprasčiausia. Reikia pabrėžti, jog nors ir dotacijos ir subsidijos pavyzdiniame sąskaitų plane priskiriamos prie nuosavo kapitalo, tačiau balanse pastarosios parodomos atskiru straipsniu, nes tai dažniausiai yra tikslinė (negražintina) valdžios institucijų ar užsienio pagalba, skirta įvairiems poreikiams, pavyzdžiui, plėtoti įmonės veiklai, funkcijoms vykdyti, naujoms technologijoms diegti ir pan. Dotacijos ir subsidijos nėra nei įsipareigojimas, nei nuosavas kapitalas. UAB labai didelis dėmesys skiriamas 30 „Kapitalo“ bei 34 „Nepaskirstytojo pelno (nuostolių)“ sąskaitoms – pastarosios sąskaitos turi labai daug subsąskaitų. Lyginant subjektų veiklos rezultatus nesunku pastebėti, jog VŠĮ veiklos rezultatas 33 sąskaitoje skirstomas į ataskaitinių bei ankstesnių metų, tuo metu UAB veiklos rezultatas (pelnas (nuostoliai)) gali būti ne tik ataskaitinių ir ankstesnių metų, bet ir pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažinti, nepripažinti, įvertinama apskaitos politikos keitimo, esminių klaidų taisymo įtaka. Kitaip sakant, UAB nuosavo kapitalo atspindėjimas 3 klasės sąskaitose yra nepalyginamai išsamesnis ir informatyvesnis.

## **Išvados**

Apibendrinant straipsnyje atliktą įmonių nuosavo kapitalo ir jo apskaitos ypatumų tyrimą, suformuotos šios išvados:

1) UAB nuosavo kapitalo apskaita yra griežtai reglamentuojama įstatymų bei standartų, tuo tarpu VŠĮ nuosavas kapitalas ir BĮ grynasis turtas reglamentuojamas ženkliai mažiau.

2) Specifiškiausia nuosavo kapitalo struktūra yra BĮ. Tuo tarpu VŠĮ nuosavo kapitalo struktūra yra artimesnė UAB. Taigi kai kuriais atžvilgiais VŠĮ nuosavo kapitalo apskaitos reikalavimai galėtų būti priartinami prie UAB reglamentavimo, pavyzdžiui, susiję su dalininkų kapitalo, rezervų sudarymu. Tokiu būdu būtų perimtas UAB reglamentavimo griežtumas, tačiau pelno siekianti organizacija UAB turi specifinių išskirtinimų, kurie negalėtų būti pritaikomi VŠĮ apskaitoje: reikalavimų, susijusių su akcijų priedais, rezervu savoms akcijoms įsigyti, nes VŠĮ veiklos specifika nesietina su pelno siekimu.

3) Lyginant sąskaitų plano 3 klasės sąskaitas paaiškėjo, jog UAB ir VŠĮ nuosavo kapitalo sąskaitų klasės turi labai daug bendrų bruožų, tačiau UAB

naudojama nepalyginamai daugiau subsąskaitų nuosavam kapitalui ir jo pokyčiams užregistruoti, taigi nuosavo kapitalo atspindėjimas yra žymiai informatyvesnis. Tuo tarpu mažiausiai sąskaitų grynajam turtui parodyti turi BĮ.

## Literatūra

- Bikienė, Jovita, Pučkienė, Dalia (2012) *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika*. Mykolo Romerio universitetas. 324 p. ISBN 978-9955-19-439-2.
- Bukevičius, Jonas, Burkšaitienė, Daiva, Paliulis, Narimantas Kazimieras, Žaptorius, Jonas. (2009) *Apskaita vadybininkams*. Vilnius: Technika. 320 p. ISBN 978-9955-28-330-0.
- Burkšaitienė, Daiva. (2012) *Nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos finansinėse ataskaitose*. Vilnius: Technika. 187 p. ISBN 978-609-457-090-2.
- Dovidaitė, Brigita. (2012) Supirkus savas akcijas, galima „sutaupyti“ mokesčių. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 9 (12).
- Kalčinskas, Gediminas. (2010) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7 laida. Vilnius: Pačiolis. 869 p. ISBN 978-9955-04-216-7.
- Kimmel, Paul D., Weygandt, Jerry J., Kieso, Donald E.. (2010) *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*, USA: John Wiley & Sons. 864 p. ISBN 978-0-470-53477-9.
- Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymas Nr. VIII-1835. (2000) Priimtas 2000 m. liepos 13 d. *Valstybės žinios*, liepos 31 d., Nr. 64-1914.
- Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo Nr. 1K-372. (2004) Priimtas 2004 m. lapkričio 22 d. *Valstybės žinios*, lapkričio 26 d., Nr. 171-6342.
- Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575. (2001) Priimtas 2001 m. lapkričio 23 d. *Valstybės žinios*, lapkričio 28 d., Nr. 99-3516.
- Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas Nr. I-1428. (1996) Priimtas 1996 m. liepos 3 d. *Valstybės žinios*, liepos 19 d., Nr. 68-1633.
- Mackevičius, Jonas (2007) *Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas*. Vilnius: TEV. 510 p. ISBN 978-9955-680-73-4.
- Mackevičius, Jonas, Moliienė, Ona, Poškaitė, Dalia. (2007) Nuosavo kapitalo kompleksinės analizės metodika. *Verslas: teorija ir praktika*, Vilnius: Vilniaus universitetas, Nr. 2, p. 73-81. ISSN 1648-0627.
- Mokymo informacija. 4 VSAFAS – „Grynojo turto pokyčių ataskaita“* [interaktyvus]. [žiūrėta 2013 m. spalio 25 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma/taikymas/mokymai](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma/taikymas/mokymai)>.
- Subačienė, Rasa, Budrionytė, Ramunė, Senkus, Kastytis. (2012) *Finansinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus universitetas, Vilniaus universiteto leidykla. 220 p. ISBN 978-609-459-077-1.
- Švedarauskienė, Aida. (2012) *Įmonės apskaitos politika. Apskaita, mokesčiai, vadybos apskaita*. Vilnius: Pačiolis. 356 p. ISBN 978-9955-04-228-0.
- Verslo apskaitos standartai* [interaktyvus]. [žiūrėta 2013 m. spalio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
- Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS)* [interaktyvus]. [žiūrėta 2013 m. spalio 25 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma)>.
- Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS)* [interaktyvus]. [žiūrėta 2013 m. spalio 25 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma)>.

## **PECULIARITIES OF ENTERPRISE EQUITY AND EQUITY ACCOUNTING**

**Ieva Vaičiulytė, Kristina Rudžionienė**

### **Summary**

From the fundamental accounting equation becomes the evidence that equity is one of the most significant indicator of enterprise state. So the process of enterprise equity formation that should be not only legally based but also economically reasoned is definitely relevant aspect in accounting. Both the reform of public sector and complex and hard to prognosticate conditions in private sector also laws of free market that promote to respond operative to external factors require complex and comprehensive equity accounting researches.

The aim of this article – compare peculiarities of different enterprise equity accounting (closed share holding company, state enterprise, state budget institution).

Tasks that have been setted to reach the aim:

1) scrutinize requirements for share holding company, state enterprise, state budget institution of their equity accounting;

2) compare their peculiarities of equity accounting: structure of equity, similarities and differences between 3rd class of a chart of accounts.

After the research becomes the evidence that equity accounting of closed share holding company is strictly regulated by laws and standards while equity accounting of state enterprise and budget institution is almost unregulated. The most specific structure of equity is in state budget institution. Whereas the structure of equity in state enterprise is closer to the structure of equity in closed share holding company. Consequently in a number of cases requirements for state enterprise of their equity accounting might become closer to requirements for closed share holding company, for example, requirements for shareholders equity, formation of reserves. In this way the stringency of regulation for closed share holding company would be taken to regulate state enterprise equity accounting. However, closed share hold company has specificities that might not be adjusted in state enterprise, for example, requirements for share premium, reserve for own shares because the activity of state enterprise is not intended to reach for profit. After the comparison of the 3rd class of a chart of accounts becomes the evidence that closed share holding company and state enterprise have many similarities. However, closed share holding company has far and away more sub accounts to register equity and changes of equity.