

PATVIRTINTA

Lietuvos Respublikos apskaitos instituto  
standartų tarybos 2004 m. rugpjūčio 25 d.  
nutarimu Nr. 5

**25-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „STATYBOS IR KITOS  
ILGALAIKĖS SUTARTYS“**

*(Žin., 2004, Nr. 155-5686)*

**I. BENDROSIOS NUOSTATOS**

1. Šio standarto tikslas – nustatyti su statybos sutartimis susijusių pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką. Ilgalaikėse sutartyse numatytos veiklos pradžios ir pabaigos datos dažnai patenka į skirtingus ataskaitinius laikotarpius, todėl šiame standarte aptariama, kada sutarčių pajamos ir išlaidos turi būti pripažįstamos pajamomis ir sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje.

2. Standartas taikomas statybos sutarčių ir kitų darbų, atliekamų pagal ilgalaikes sutartis (toliau – statybos sutartys), apskaitai rangovo ar vykdytojo (toliau – rangovas) finansinėje atskaitomybėje.

**II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS**

**Baigiamasis sutarties rezultatas** – numatoma bendroji sutarties suma minus sutarties išlaidos.

**Bendroji sutarties suma** – gautų ir / ar gautinų statybos sutarties įplaukų suma.

**Fiksuotų kainų sutartis** – statybos sutartis, kai susitariama dėl fiksuotos sumos arba pastatyto objekto dalies, kurią rangovas gauna baigęs darbus ir atidavęs naudoti statybos objektą.

**„Išlaidos plus“ sutartis** – statybos sutartis, kai padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu nustatytos išlaidos, remiantis sutartyje nurodytomis prielaidomis ir sąlygomis, pridėdant iš anksto numatytą (sutartą) užmokesčio sumą.

**Pretenzija** – suma, kurią rangovas nori gauti iš užsakovo ar kitos trečiosios šalies, siekdamas kompensuoti savo išlaidas, neįtrauktas į bendrąją sutarties sumą.

**Rangovas** – viena statybos sutarties šalis, kuri įsipareigoja atlikti tam tikrą darbą savo rizika pagal kitos šalies (užsakovo) užduotį ir perduoti šį darbą užsakovui.

**Skatinamieji mokėjimai** – sumos, kurias užsakovas moka rangovui, jei jis įvykdo darbus kokybiškiau ir / ar greičiau negu numatyta sutartyje.

**Statybos sutartis** – rangovo ir užsakovo sutartis, kurioje numatytas rangovo įsipareigojimas per sutartyje nustatytą terminą pastatyti statinį pagal užsakovo užduotį arba atlikti kitus darbus ir užsakovo įsipareigojimas sudaryti rangovui būtinas darbo sąlygas, priimti darbą ir sumokėti sutartyje numatytą kainą.

**Sulaikyto mokėjimo suma** – tarpinio mokėjimo suma, kuri nemokama tol, kol nėra patenkinamos sutartyje numatytos sąlygos arba kol nėra pašalinami trūkumai.

**Sutarties darbų įvykdymo lygis** – procentinis kiekvienos iki balanso sudarymo datos nebaigtos vykdyti statybos ir kitos ilgalaikės sutarties darbų įvykdymas.

**Tarpinis mokėjimas** – užsakovo mokėtinos arba iš jo gautinos sumos statybos sutarties vykdymo laikotarpiu sutartyje numatytais terminais ir / arba už atliktus darbus.

**Užsakovas** – statybos sutarties šalis, kuri užsako atlikti tam tikrą darbą ir įsipareigoja atliktą darbą priimti ir už jį sumokėti.

### III. STATYBOS SUTARČIŲ APSKAITOS OBJEKTAI

3. Paprastai kiekviena statybos sutartis pripažįstama atskiru pajamų ir sąnaudų apskaitos objektu. Tačiau būna sąlygų, kai kelias sutartis reikia registruoti apskaitoje kaip vieną apskaitos objektą, neatsižvelgiant į tai, ar jos sudarytos su vienu ar su keliais užsakovais. Kita vertus, viena statybos sutartis gali būti traktuojama kaip keli savarankiški apskaitos objektai.

4. Sutartis sujungti į vieną apskaitos objektą galima tada, kai:

4.1. derybos dėl statybos sutarčių grupės vyko kaip dėl vienos sutarties;

4.2. sutartys sudarytos tarpusavyje susijusioms ir priklausomoms vieno bendro projekto dalims su bendra pelno norma;

4.3. sutartys vykdomos vienu metu arba nuosekliai, be pertraukų, kaip vienas darbų kompleksas.

5. Tam tikromis sąlygomis gali būti, kad viena statybos sutartis, apimanti kelių objektų statybą, apskaitoje traktuojama kaip keletas apskaitos objektų, jeigu:

5.1. kiekvieno statybos objekto statybai buvo pateiktas atskiras pasiūlymas;

5.2. dėl kiekvieno statybos objekto buvo deramasi ir jų dalyviai (užsakovas ar rangovas) turėjo galimybę pasirinkti, ar įtraukti vienus ar kitus statybos objektus į bendrą sutartį, ar ne;

5.3. kiekvieno statybos objekto pajamos ir sąnaudos gali būti patikimai įvertintos ir įtrauktos į apskaitą atskirai.

6. Statybos sutartyje gali būti numatyta, kad užsakovas gali pareikalauti pastatyti papildomą objektą, arba statybos sutartis gali būti pakeičiama įtraukiant reikalavimą pastatyti papildomą objektą. Tokio objekto statyba turi būti traktuojama kaip atskiras apskaitos objektas, jeigu:

6.1. papildomo objekto konstrukcija, technologija ir funkcijos skiriasi nuo to statybos objekto (objektų), kuris buvo pirminės sutarties objektas; arba

6.2. derybos dėl papildomo objekto kainos vyksta nepriklausomai nuo pirminės sutarties.

### IV. BENDROJI SUTARTIES SUMA

7. Bendrąją sutarties sumą sudaro:

7.1. pirminė suma, dėl kurios buvo susitarta su užsakovu sutartyje;

7.2. pajamos, susijusios su sutartyje numatytų darbų pasikeitimais, pretenzijos ir skatinamieji mokėjimai, kurie, tikėtina, bus pripažinti pajamomis ir kuriuos galima patikimai įvertinti.

8. Bendroji sutarties suma įvertinama gauto ar gautino atlygio tikrąja verte. Sutarties suma dėl būsimų įvykių atskirais laikotarpiais gali didėti arba mažėti.

9. Bendroji sutarties suma gali kisti dėl, pavyzdžiui:

9.1. rangovo ir užsakovo susitarimų dėl pakeitimų ar pretenzijų, kurie padidina ar sumažina pajamas;

9.2. skatinamųjų mokėjimų, kuriuos užsakovas moka, jei rangovas darbus įvykdo kokybiškiau ir / ar greičiau negu numatyta sutartyje;

9.3. nukrypimų nuo sutarties sąlygų.

10. Nukrypimų nuo sutarties sąlygų atsiranda, jei užsakovas duoda rangovui nurodymus dėl objekto apimties, darbų kokybės pakeitimo, vykdymo terminų pratęsimo ar sutrumpinimo, objekto perprofilavimo, vienu objektu pakeitimo kitais, naudojamų medžiagų ir statybos technologijų ir kt. Gali būti ir įvairių kitų nukrypimų nuo rangovo vykdomos sutarties.

11. Nukrypimai nuo sutarties sąlygų rangovo pajamas gali padidinti arba sumažinti. Pajamų dydis nustatomas užsakovo ir rangovo susitarimu.

12. Nukrypimų, dėl kurių gali kisti bendroji sutarties suma, pavyzdžiai:

12.1. baudos dėl sutarties vykdymo, kurias skiria užsakovas;

12.2. kai sudaromos fiksuotų kainų sutartys, kuriose numatyta atsiskaityti pastatyto objekto dalimi, rangovo pajamos gali didėti arba mažėti dėl pastatyto objekto vertės kitimo;

12.3. pretenzijos, kurios gali būti pareikštos dėl klaidų projektinėje dokumentacijoje, vėlavimų užsakovui vykdant tiekimo sutarčių išsipareigojimus, įvairių derinimų ir kitais atvejais.

13. Iš pretenzijų atsirandančios pajamos pripažįstamos tik tada, jeigu derybos yra pasiekusios toki lygį, kai tikėtina, kad pretenzija bus pripažinta ir jos suma galės būti patikimai įvertinta.

## **V. STATYBOS SUTARTIES IŠLAIDOS**

14. Statybos sutarties išlaidas, kurios bus pripažintos sąnaudomis per visą sutarties vykdymo laikotarpį, sudaro:

14.1. išlaidos, tiesiogiai susijusios su konkrečia įprastinės veiklos sutartimi;

14.2. bendros sutarties veiklai priskirtinos išlaidos, kurios gali būti pagrįstai paskirstytos vykdomoms sutartims.

15. Išlaidos, kurios negali būti priskirtos sutarčių veiklai arba konkrečiai sutarčiai, į statybos sutarčių išlaidas neįtraukiamos. Tokių išlaidų pavyzdžiai yra:

15.1. pardavimo išlaidos;

15.2. paskolų, skirtų sutartims vykdyti, išlaidos;

15.3. bendrosios ir administracinės išlaidos;

15.4. tyrimų ir plėtros išlaidos, kurias kompensuoti sutartyje nenumatyta;

15.5. vykdant sutartį nenaudojamų įrengimų ir įrangos nusidėvėjimo išlaidos.

16. Statybos sutartims priskiriamos išlaidos, susidariusios per laikotarpį nuo sutarties pasirašymo iki visiško jos įvykdymo.

17. Jei tikėtina, kad sutartis bus pasirašyta, į sutarties išlaidas gali būti įtraukiamos tos išlaidos, kurios yra susijusios su sutartimi arba su jos sudarymu.

18. Jei sutartis bus sudaryta vėlesniais laikotarpiais, išlaidos, susijusios su sutartimi arba su jos sudarymu, pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant, kai jos susidaro, ir į sutarties išlaidas jos neįtraukiamos.

## **VI. STATYBOS SUTARTIES PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ APSKAITA IR PATEIKIMAS FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE**

19. Prieš vertinant pajamų sumą, turi būti nustatyta, kokio pobūdžio (fiksuotų kainų ar „išlaidos plus“) yra statybos sutartis. Jeigu baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kiekvienos statybos sutarties pajamos ir sąnaudos apskaitoje pripažįstamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį, kiekvieną ataskaitinį laikotarpį nustatomą balanso datą.

20. Kai yra sudaryta fiksuotų kainų sutartis, baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, jeigu yra visos šios sąlygos:

20.1. tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

20.2. bendroji sutarties suma gali būti patikimai įvertinta;

20.3. sutarties išlaidos iki sutarties pabaigos ir sutarties darbų įvykdymo lygis balanso datą gali būti patikimai įvertinti;

20.4. sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ar patikimai įvertintos, kad būtų galima palyginti susidariusias faktines sutarties išlaidas su ankstesniais įvertinimais.

21. Kai yra sudaryta „išlaidos plus“ sutartis, baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, jeigu yra visos šios sąlygos:

21.1. tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;

21.2. sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos, atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, ar ne, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai įvertintos.

22. Visi tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

23. Statybos sutarties nuostolių suma nustatoma neatsižvelgiant į tai:

23.1. ar darbas pagal sutartį jau pradėtas, ar ne;

23.2. koks sutarties įvykdymo lygis;

23.3. kokios pelno sumos laukiama iš kitų sutarčių, kurios nėra traktuojamos kaip viena statybos sutartis.

24. Kiekvienos sutarties pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal sutarties darbų įvykdymo lygį. Taikant šį metodą, sutarties pajamos palyginamos su išlaidomis, susidariusiomis iki esamo sutarties įvykdymo lygio. Šis metodas suteikia naudingos informacijos apie sutarties veiklos apimtį, įvykdymo lygį ir darbo rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

25. Pagal sutarties darbų įvykdymo lygio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose, kuriais buvo atliekami darbai. Sutarties išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tų ataskaitinių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose, kuriais buvo atliekami darbai, priklausantys tiems laikotarpiais, ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau jeigu kokios nors tikėtinos sutarties išlaidos viršija bendrąją sutarties sumą, perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis.

26. Sąnaudos, susijusios su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartis, prie ataskaitinio laikotarpio išlaidų nepriskiriamos. Tokios sutarties išlaidos pripažįstamos turtu, jeigu tikėtina, kad jos bus padengtos. Dažniausiai jos pripažįstamos kaip nebaigtos vykdyti sutartys. Tokių išlaidų pavyzdžiai:

26.1. statybai gautų, bet iki ataskaitinio laikotarpio finansinės atskaitomybės datos nesunaudotų medžiagų, konstrukcijų ir detalių vertė;

26.2. sumokėti avansai subrangovams už darbus, kurie dar neatlikti taip, kaip numatyta sutartyje.

27. Jei vykdant darbus pagal statybos sutartis kyla abejonių dėl sumų, kurios jau įtrauktos į sutarties pajamas ir pripažintos pelno (nuostolių) ataskaitoje, atgavimo, neatgautos sumos arba sumos, dėl kurių atgavimo abejojama, pripažįstamos veiklos sąnaudomis, o ne sutarties pajamų sumos patikslinimu.

28. Patikimus įvertinimus įmonė dažniausiai gali atlikti tada, kai sutartyje numatyta:

28.1. kiekvienos šalies teisė įgyvendinti savo teises pagal sudarytą konkretaus statomo objekto statybos sutartį;

28.2. kiekvienos šalies pareigos;

28.3. atsiskaitymo būdai ir terminai.

29. Statybos sutarties įvykdymo lygis, atsižvelgiant į sutarties pobūdį, gali būti nustatytas įvairiais būdais:

29.1. atliktų darbų apimčiai nustatyti apskaičiuojamas procentinis santykis, kokią įvertintų bendrųjų sutarties išlaidų dalį sudaro išlaidos, patirtos atliekant darbus iki konkrečios datos. Į šias išlaidas neįtraukiamų sutarties išlaidų pavyzdžiai gali būti su būsimąja sutarties veikla susijusios išlaidos, tokios kaip pagal sutartį skirtų naudoti, atvežtų į sutarties vietą ar atidėtų, bet dar neparuoštų, nepanaudotų ar nepritaikytų sutarčiai vykdyti medžiagų išlaidos, avansiniai mokėjimai subrangovams už darbus, atliekamus pagal subrangos sutartį;

29.2. apskaičiuojant atliktų darbų apimtį proporcingai dirbtoms žmogaus darbo arba įrengimų naudojimo objekte valandoms;

29.3. nustatant faktiškai pagal projektą atliktų sutarties darbų kiekį.

30. Dažnai iš užsakovo gauti tarpiniai mokėjimai ir avansai neparodo atlikto darbo.

31. Jeigu baigiamasis statybos sutarties rezultatas negali būti patikimai įvertintas, tada:

31.1. pajamomis turi būti pripažįstama tik suma, lygi tokiai sutarties išlaidų daliai, kuri, tikėtina, bus padengta, o tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami sąnaudomis nedelsiant;

31.2. sutarties išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

32. Ankstyvuojų sutarties vykdymo laikotarpiu baigiamasis sutarties rezultatas dažnai negali būti patikimai įvertintas, tačiau galima tikėtis, kad įmonė atgaus patirtas sutarties išlaidas, todėl sutarties pajamų pripažįstama tik tiek, kiek yra patirta išlaidų, kurios galėtų būti padengtos.

33. Jei baigiamasis sutarties rezultatas negali būti patikimai įvertintas, sutarties išlaidos gali viršyti bendrąsias sutarties pajamas. Tokiais atvejais kiekviena tikėtina bendrųjų sutarties išlaidų suma, viršijanti bendrąsias sutarties pajamas, pripažįstama sąnaudomis nedelsiant.

34. Sutarties išlaidos, kurios, tikėtina, nebus padengtos, pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant. Tokių atvejų ir sutarčių pavyzdžiai:

34.1. sutartys, dėl kurių galiojimo abejojama;

34.2. sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo sprendžiamų teismo bylų baigties ar priimamų įstatymų;

34.3. sutartys, susijusios su turtu, kuris gali būti pripažintas netinkamu ar nusavintas valstybės;

34.4. atvejai, kai užsakovas negali laikytis įsipareigojimų;

34.5. atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų sutartimi prisiimtų įsipareigojimų.

## VII. APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS

35. Taikant statybos sutarties darbų įvykdymo lygio nustatymo metodą, bendrosios sutarties sumos, pajamų, sąnaudų arba baigiamojo sutarties rezultato įvertinimo pakeitimo poveikis įtraukiamas į apskaitą pagal 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimus. Nauji įvertinimai naudojami nustatyti pajamų ir sąnaudų sumoms, pripažintoms ataskaitinio laikotarpio, kai pakeitimas buvo atliktas, ir vėlesnių laikotarpių pelno (nuostolių) ataskaitose.

## VIII. INFORMACIJOS ATSKLEIDIMAS FINANSINĖJE ATSKAITOMYBĖJE

36. Finansinėje atskaitomybėje įmonė turi nurodyti:

36.1. sutarties pajamų sumą, pripažintą ataskaitinio laikotarpio pajamomis pelno (nuostolių) ataskaitoje;

36.2. ataskaitinio laikotarpio sutarčių pajamoms pripažinti taikytus metodus (pagal sutarties darbų įvykdymo lygį arba pagal išlaidas, kurios, tikėtina, bus padengtos);

36.3. būdus, taikytus statybos sutarčių darbų įvykdymo lygiui nustatyti.

37. Finansinėje atskaitomybėje įmonė turi pateikti šiuos duomenis apie nebaigtas vykdyti statybos sutartis:

37.1. pagal visas statybos sutartis susidariusių nebaigtų vykdyti sutarčių išlaidų ir pripažinto pelno (minus pripažintas nuostolis) sumas, sukauptas iki atskaitomybės datos;

37.2. gautų avansų sumą;

37.3. sulaikyto mokėjimo sumą.

38. Finansinėje atskaitomybėje įmonė turi pateikti:

38.1. bendrą sumą, kurią turi sumokėti užsakovai už sutartyje numatytus darbus, kaip turta;

38.2. bendrą sumą, kurią reikia sumokėti užsakovams už sutartyje numatytus darbus, kaip įsipareigojimą.

39. Įmonė visus neapibrėžtuosius įsipareigojimus ir neapibrėžtąjį turtą parodo pagal 19-ąjį verslo apskaitos standartą „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“. Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas gali atsirasti dėl tokių straipsnių kaip garantijų išlaidos, pretenzijos, nuobaudos ar galimi nuostoliai.

## IX. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

40. Pirmą kartą šį standartą taikanti įmonė turi nuo standarto įsigaliojimo datos taikyti šio standarto nuostatas, o praėjusių finansinių metų lyginamąją informaciją pataisyti pagal 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ reikalavimus.

41. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2005 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinę atskaitomybę. Standartas gali būti taikomas ir sudarant 2004 metų finansinę atskaitomybę.