

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 19 d. įsakymu Nr. V2-16

17-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „BIOLOGINIS TURTAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS

Parengtos pagal [standartą su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d., galiojančiais nuo 2016 m. sausio 1 d.](#) (Žin., 2004, Nr. 180-6694; TAR, 2015-05-29, i. k. 2015-08353)

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, o tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai.

Pastaba. Atsižvelgiant į žemės ūkio apskaitos ypatumus, pavyzdžiams aiškinti praplėstas pavyzdinis sąskaitų planas žemės ūkio apskaitoje naudojamomis papildomomis sąskaitomis (1 priedas).

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti žemės ūkio veikloje naudojamo biologinio turto apskaitos, pateikimo finansinėse ataskaitose ir gautų žemės ūkio produktų pirminio pripažinimo tvarką.

2. Šis standartas taikomas registruojant apskaitoje, įkainojant ir pateikiant finansinėse ataskaitose žemės ūkio veikloje naudojamą biologinį turtą ir pirmą kartą pripažįstant iš jo gautus žemės ūkio produktus. Maisto produktų gamyba iš ne savo ūkyje užaugintų ir apdorotų žemės ūkio produktų ir šių produktų realizavimas nelaikoma žemės ūkio veikla.

Šio standarto nuostatos taikomos tik žemės ūkio veikloje naudojamų augalų ir gyvūnų apskaitai.

2¹. Labai maža įmonė, rengianti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, taiko šio standarto nuostatas ir naudojami 10¹ punkte nustatyta išimtimi.

3. Šis standartas netaikomas:

3.1. Ne žemės ūkio veiklai naudojamo biologinio turto ir iš jo gautų produktų apskaitai. Jei ne žemės ūkio veikloje naudojamas biologinis turtas pagal visus 12-ajame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodytus požymius gali būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, toks turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina pagal minėto standarto nuostatas ir balanse parodomas ilgalaikio turto straipsniuose. Jei ne žemės ūkio veikloje naudojamas biologinis turtas negali būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, toks turtas apskaitoje registruojamas pagal 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“

nuostatas arba tokiam turtui įsigyti patirtos išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis.

Jei įmonė augina augalus ir gyvūnus savo reikmėms, pvz., dekoratyvinius augalus aplinkai papuošti, dekoratyvines žuvis akvariumuose, šunis, atsivestus šuniukus ir pan., tokio biologinio turto ir iš jo gautų produktų apskaitai šis standartas netaikomas.

3.2. Žemės ūkio produktų apskaitai po pirminio jų pripažinimo ir perdirbtų žemės ūkio produktų, kurie gauti iš biologinio turto, apskaitai. Šių produktų apskaitai taikomas 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

3.3. Žemės ūkio veiklai naudojamos žemės apskaitai.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

4.1. Aktyvioji rinka – rinka, atitinkanti visus šiuos kriterijus: a) prekiaujama vienu ar keliais turtais; b) bet kuriuo metu yra pirkėjų (pardavėjų), ketinančių pirkti ar parduoti turtą; c) informacija apie parduodamo turto rinkos kainas yra prieinama visuomenei.

4.2. Biologinis turtas – gyvūnai ir augalai, kuriuos įmonė valdo, naudoja ir kuriais disponuoja.

4.3. Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą.

4.4. Pirminis perdirbimas – veikla: apdorojimas, apdirbimas, pirminis tvarkymas, kurios metu iš žemės ūkio produkto nekeičiant jo cheminės sudėties taip pat gaunamas žemės ūkio produktas.

4.5. Tikroji vertė – suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti įsipareigojimą.

4.6. Žemės ūkio produktai – augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, žvėrininkystės, bitininkystės, žuvininkystės produktai, užaugintos miško uogos, vaistažolės, grybai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai, skirti vartoti arba tolesnei maisto produktų ar ne maisto produktų gamybai.

4.7. Žemės ūkio produktų perdirbimas – veikla, kurios metu pakeičiama žemės ūkio produktų pirminė fizinė ir (ar) cheminė sudėtis.

4.8. Žemės ūkio veikla – veikla, apimanti žemės ūkio produktų gamybą, savos gamybos žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ar ne maisto produktų realizavimą, taip pat paslaugų žemės ūkiui teikimą ir (arba) geros agrarinės ir aplinkosauginės žemės būklės palaikymą.

Žemės ūkio produktų gamyba intensyvina biologinius pokyčius, pagerina ar bent stabilizuoja sąlygas, būtinas biologiniams procesams, pvz., dirvos derlingumą, drėgmę, temperatūrą, šviesą. Tuo žemės ūkio veikla išsiskiria iš kitos veiklos, pvz., produktų gavimo iš nevaldomų išteklių – žvejybos jūroje, gyvūnų medžioklės ir pan.

III. BIOLOGINIO TURTO ESMĖ

5. Biologiniam turtui priskiriami gyvūnai ir augalai, kurie yra skirti parduoti arba kitaip naudoti įmonės veikloje, pvz., laikomi, kad iš jų būtų gautas naujas biologinis turtas arba žemės ūkio produktai. Žemės ūkio produktai gaunami atskyrus juos nuo biologinio turto (pvz., nuskynus obuolius) arba nutraukus biologinio turto gyvybinius ar vegetacinius procesus (pvz., nukūlus javus, paskerdus gyvulius). Biologinio turto, žemės ūkio produktų ir perdirtų produktų pavyzdžių pateikta šio standarto 8 punkte.

Biologinis turtas apskaitoje registruojamas grupuojant augalus ir gyvūnus pagal būdingiausias požymius. Pavyzdžiui, gyvūnai grupuojami pagal rūšį, amžių, lytį, augalai – pagal bendrąsias biologines savybes, jų rūšis.

Biologinis turtas pasižymi tuo, kad gali keistis biologiškai – veistis, augti, išauginti ir subrandinti derlių arba teikti kitokių produktų. Atsižvelgiant į tai ir vadovaujantis bendraisiais verslo apskaitos standartuose nustatytais turto priskyrimo ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui kriterijais, biologinis turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį turtą priklausomai nuo ekonominės naudos iš jo gavimo trukmės arba pobūdžio.

Trumpalaikiam biologiniam turtui priskiriami įmonėje auginami ir penimi gyvuliai, gyvulių ir kitų gyvūnų prieauglis, augalai, kuriuos įmonė augina ekonominei naudai gauti iki kiekvienai grupei būdingos transformacijos. Atsižvelgiant į biologinio turto kokybinius pokyčius ir numatomą jo paskirtį, trumpalaikis biologinis turtas gali būti auginamas vieną įmonės veiklos ciklą, kuris gali būti ir ilgesnis nei vieni metai. Atskiros biologinio turto grupės auginimo ciklo trukmė dažniausiai priklauso nuo numatomos biologinio turto paskirties, t. y., ar gyvuliai yra auginami mėšai, ar produktyviųjų gyvulių bandai atnaujinti, ar veislei.

Pavyzdžiui:

– ūkinių kumelių auginimo ciklas gali būti 5 metai, kadangi jie suaugusių arklių kūno matmenis pasiekia 3–3,5 metų amžiaus, tačiau išvermė ir darbinės savybės visiškai atsiskleidžia tik 4–5 augimo metais;

– veršelių, auginamų mėšai, auginimo ciklas gali būti 2, 4 ar 6 mėnesiai;

– telyčiai, auginamų produktyviųjų gyvulių bandai atnaujinti, auginimo ciklas gali būti 2 metai, kadangi produktyvioms karvėms būdingus pokyčius jos pasiekia po 1,5–2 metų, atsivedusios pirmąjį veršeljį.

Ilgalaikiam biologiniam turtui priskiriami daugiamečiai sodiniai, produktyvieji, veisliniai ir darbiniai gyvuliai bei kiti gyvūnai, kurie pasiekę grupei būdingą transformaciją atitinka savo grupės kokybinius rodiklius ir kuriuos įmonė augina (naudoja) ekonominei naudai gauti ilgiau kaip 12 mėnesių.

Ilgalaikis biologinis turtas, kuris neatitinka priskyrimo ilgalaikiam turtui požymių ir savo grupės kokybinių rodiklių, iškeliamas į trumpalaikį turtą ir priimamas sprendimas dėl tolesnės tokio turto paskirties, pvz., karvės dėl sutrikusios reprodukcinės funkcijos ar dėl išsivysčiusio chroniško mastito gali būti toliau auginamos mėšai, arba atiduodamos skerdimui.

Biologinio turto skirstymo į ilgalaikį ir trumpalaikį turtą pavyzdžiai

<i>ILGALAIKIO BIOLOGINIO TURTO GRUPĖS PAVYZDŽIAI</i>		<i>TRUMPALAIKIO BIOLOGINIO TURTO GRUPĖS PAVYZDŽIAI</i>	
1.	Produktyvieji ir veisliniai gyvūnai	1.	Auginami ir penimi gyvūnai
1.1.	Galvijai, iš jų:	1.1.	Galvijai, iš jų:
1.1.1.	Melžiamos karvės	1.1.1.	Veršeliai iki 1 mėn.
1.1.2.	Karvės žindėnės	1.1.2.	Veršeliai 1–6 mėn.
1.1.3.	Buliai reproduktoriai	1.1.3.	Telyčios 6–12 mėn.
1.1.4.	Veisliniai buliai	1.1.4.	Telyčios 1–2 m.
		1.1.5.	Telyčios, vyresnės nei 2 m.
		1.1.6.	Buliukai 6–12 mėn.
		1.1.7.	Buliai 1–2 m.
		1.1.8.	Buliai, vyresni nei 2 m.
		1.1.9.	Penimos karvės
1.2.	Kiaulės, iš jų:	1.2.	Kiaulės, iš jų:
1.2.1.	Paršavedės	1.2.1.	Paršeliai iki 3 mėn.
1.2.2.	Kuiliai reproduktoriai	1.2.2.	Kiaulės 3–8 mėn.
		1.2.3.	Kiaulės, vyresnės nei 8 mėn.
		1.2.4.	Penimos kiaulės
1.3.	Ūkiniai ir veisliniai arklinių šeimos gyvūnai, iš jų:	1.3.	Ūkiniai ir veisliniai arklinių šeimos gyvūnai, iš jų:
1.3.1.	Kumelės	1.3.1.	Kumeliukai iki 1 m.
1.3.2.	Eržilai	1.3.2.	Kumeliukai 1–2 m.
1.3.3.	Kastratai	1.3.3.	Kumeliukai 2–3 m.
		1.3.4.	Kumeliukai 3–4 m.
1.4.	Avys, iš jų:	1.4.	Avys, iš jų:
1.4.1.	Ėriavedės	1.4.1.	Avytės ir ėriukai iki 4 mėn.
1.4.2.	Avinai reproduktoriai	1.4.2.	Avytės ir ėriukai 4–6 mėn.
		1.4.3.	Avytės ir ėriukai, vyresni nei 6 mėn.
		1.4.4.	Kitos avys
1.4.	Ožkos, iš jų:	1.4.	Ožkos, iš jų:
1.4.1.	Melžiamos ožkos	1.4.1.	Ožkytės ir ožiukai iki 4 mėn.
1.4.2.	Ožiai reproduktoriai	1.4.2.	Ožkytės ir ožiukai, vyresni nei 4 mėn.
1.4.3.	Ožkavedės	1.4.3.	Kitos ožkos
1.5.	Naminiai paukščiai, iš jų	1.5.	Naminiai paukščiai, iš jų:
1.5.1.	Vištos dedeklės	1.5.1.	Vištos
1.5.2.	Kiti paukščiai	1.5.2.	Putpelės
		1.5.3.	Antys
		1.5.4.	Žąsys
		1.5.5.	Kalakutai
1.6.	Kiti gyvūnai	1.6.	Kiti gyvūnai
2.	Daugiamečiai sodai, iš jų:		

2.1.	Obelys:		
2.1.1.	Jaunos obelys		
2.1.2.	Derančios obelys		
2.2.	Vyšnios:		
2.2.1	Jaunos vyšnios		
2.2.2.	Derančios vyšnios		
		
3.	Daugiamečiai vaiskrūmiai, iš jų:	2.	Vaiskrūmių sodinukai, iš jų:
3.1.	Serbentai (juodieji serbentai, raudonieji serbentai)	2.1.	Serbentų sodinukai
3.2.	Agrastai	2.2.	Agrastų sodinukai
3.3.	Svarainiai	2.3.	Svarainių sodinukai
3.4.	Šaltalankiai	2.4.	Šaltalankių sodinukai
3.5.	Vynuogės	2.5.	Vynuogių sodinukai
3.6.	Kiti daugiamečiai vaiskrūmiai	2.6.	Kitų daugiamečių vaiskrūmių sodinukai
4.	Daugiamečiai uoginiai augalai, iš jų:	3.	Uoginiai augalai, iš jų:
4.1.	Avietės (derančios)	3.1.	Aviečių sodinukai
4.2.	Kiti daugiamečiai uoginiai augalai	3.2.	Kitų daugiamečių uoginių augalų sodinukai
5.	Daugiamečiai dekoratyviniai augalai, iš jų:	4.	Daugiamečių dekoratyvinių augalų sodinukai
5.1.	Daugiamečiai dekoratyviniai augalai (jauni)		
5.2.	Daugiamečiai dekoratyviniai augalai (suaugę)		
		5.	Augalų pasėliai, iš jų:
		5.1.	Kviečių (žieminių ir vasarinių)
		5.2.	Rugių (žieminių ir vasarinių)
		5.3.	Avižų
		5.4.	Žirnių (pašarui ir (ar) sėklai)
		5.5.	Vikių (pašarui ir (ar) sėklai)
		5.6.	Kukurūzų (silosui ir grūdams)
		5.7.	Grikių
		5.8.	Rapsų (žieminių ir vasarinių)
		5.9.	Vienmečių augalų pasėliai, skirti žaliajam pašarui, šienai, šienainiui ar silosui gaminti
		5.10.	Vienmečių augalų pasėliai:
		5.10.1.	Burokėlių
		5.10.2.	Morkų
		5.10.3.	Kopūstų
		

6. Biologinis turtas kinta kokybiškai ir kiekybiškai. Šie pokyčiai yra išmatuojami, įvertinami ir kontroliuojami.

Augalai ir gyvūnai gali keistis biologiškai. Biologiniai pokyčiai gali būti kiekybiniai ir kokybiniai. Jie gali būti glaudžiai susiję.

Kokybiniai pokyčiai – genetinių savybių, tankumo, subrendimo, riebumo, baltymų kiekio, pluošto stiprumo ir panašūs pokyčiai.

Kiekybiniai pokyčiai – palikuonių skaičiaus (prieauglio), svorio, dydžio, apimties pokyčiai. Jie yra išmatuojami (skaičiuojant, sveriant, matuojant), o jų vertinimas ir kontrolė yra įprasta valdymo funkcija. Kiekybiniai biologinio turto pokyčiai registruojami apskaitoje, kai atsivedama gyvūnų (prievaisa), padidėja jų svoris (priesvoris) ir pan.

7. Biologiniai pokyčiai pasireiškia:

7.1. augant, kai pagerėja augalų ar gyvūnų kokybinės savybės ar padidėja kiekis;

7.2. blogėjant augalų ar gyvūnų kokybinėms savybėms ar mažėjant kiekiui;

7.3. atsirandant augalų ar atvedus gyvulių jaunikių;

7.4. gaunant žemės ūkio produktus.

Biologinis turtas visą savo gyvavimo laiką kinta, gerėja arba blogėja jo kokybė (pvz., padidėja arba sumažėja daugiamečių sodinių derlingumas, melžiamų karvių produktyvumas, ėriavedžių vislumas ir pan.), didėja arba mažėja jo kiekis (pvz., keičiasi augančių gyvūnų svoris). Iš daugelio biologinio turto rūšių gaunami žemės ūkio produktai (pvz., pienas, vilna, kiaušiniai, medus) arba naujas biologinis turtas (pvz., veršeliai, ėriukai, paršeliai ir pan.).

8. Biologinio turto, žemės ūkio produktų ir jų perdirbimo rezultatų pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produktai	Perdirbimo rezultatas
Javai (pasėliai)	Grūdai, šiaudai	Miltai
Cukriniai runkeliai (pasėliai)	Cukriniai runkeliai	Cukrus
Linai (pasėliai)	Stiebeliai, šiaudeliai	Pluoštas, siūlai, audiniai
Rapsai (pasėliai)	Rapsų grūdai	Aliejus
Daugiametės žolės, pievos	Žolė, šienas	Silosas, žolės miltai
Vaismedžiai, vaiskrūmiai	Nuskinti vaisiai, uogos	Vynas, kompotas, uogienė
Melžiamos karvės	Žalias pienas	Pasterizuotas pienas, grietinė, varškė, sviestas, sūris
Kiaulės, galvijai	Skerdiena	Dešros
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Bitės	Medus, vaškas	Žvakės, midus
Grybai	Surinkti grybai	Konservuoti ir džiovinti grybai

Žuvys	Mailius, žuvys	Rūkytos žuvys, žuvų konservai
Kailiniai žvėreliai	Kailiai	Kailiniai

IV. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

9. Biologinis turtas ir žemės ūkio produktai pripažįstami ir apskaitoje registruojami, jei atitinka šiuos pripažinimo kriterijus:

9.1. Įmonė šį turtą valdo, naudoja ir (arba) juo disponuoja dėl praeities įvykių.

9.2. Pagrįstai tikėtina, kad ateityje įmonė iš to turto gaus ekonominės naudos.

9.3. Turto ir žemės ūkio produkto vertę įmonė gali patikimai nustatyti.

Įmonė buhalterinėje apskaitoje turi užregistruoti biologinį turtą, gautą dėl ankstesnės įmonės veiklos, ir žemės ūkio produktus, kuriuos ji valdo, naudoja arba kuriais disponuoja tikėdamasi ateityje iš jų gauti ekonominės naudos ir kuriuos ji gali patikimai įvertinti.

Praeities įvykiai yra gyvūnų įsigijimas, atsivedimas, daugiamečių sodinių sodinukų sodinimas ir pan. Būsimoji nauda nustatoma įvertinant svarbias fizines savybes ir galimus biologinius pokyčius. Biologinio turto tikrąją vertę galima nustatyti remiantis aktyviosios rinkos kaina, o savikainą – tiesioginėmis ir netiesioginėmis išlaidomis.

10. Pirmą kartą pripažįstant ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vertinant biologinį turtą (atvedus gyvulį, sudygus pasėliams, įveisus sodą ir pan.), o iš jo gautus žemės ūkio produktus pirminio pripažinimo metu, naudojamas vienas iš šių būdų:

10.1. tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, kurias sudaro tarpininkams, vertintojams, prekybos agentams mokamos sumos, įvairios rinkliavos ir panašios kitos išlaidos, kurių reikia parduodant tam tikroje vietoje, išskyrus transporto ir kitas pristatant į pardavimo vietą susidarancias išlaidas;

Įmonei pasirinkus biologinio turto apskaitai taikyti tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas būdą, vertinat tikrosios vertės pokytį gali būti atsižvelgiama arba neatsižvelgiama į ataskaitiniu laikotarpiu patirtų auginimo išlaidų sumą.

Jei atsižvelgiama į ataskaitiniu laikotarpiu patirtų auginimo išlaidų sumą, vertinant tikrosios vertės pokytį jos yra eliminuojamos iš tikrosios vertės pokyčio sumos.

Jei neatsižvelgiama į ataskaitiniu laikotarpiu patirtų auginimo išlaidų sumą, vertinant tikrosios vertės pokytį sąnaudomis pripažinta išlaidų suma įtakos tikrosios vertės pokyčio sumai nedaro, o ataskaitinio laikotarpio auginimo išlaidų suma yra atskirai pripažįstama pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Lentelėje pateikiamas ataskaitinio laikotarpio biologinio turto auginimo išlaidų registravimas skirtingais metodais ir jų įtaka tikrosios vertės pokyčio sumai. Tarkime, kad:

- biologinio turto tikroji vertė pirminio pripažinimo metu 20 EUR;
- auginimo išlaidos per ataskaitinį laikotarpį sudarė 100 EUR;
- biologinio turto tikroji vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 150 EUR.

Biologinio turto auginimo išlaidos eliminuojamos iš tikrosios vertės pokyčio	Biologinio turto auginimo išlaidos tiesiogiai pripažįstamos sąnaudomis
Išlaidų registravimas:	Išlaidų registravimas:
D 2 kl. Biologinis turtas 100	D 6 kl. Pardavimo savikaina 100
K 2 kl. Gamybos suvestinė (išlaidos) 100	K 2 kl. Gamybos suvestinė (išlaidos) 100
Pajamų dėl tikrosios vertės pokyčio registravimas:	Pajamų dėl tikrosios vertės pokyčio registravimas:
D 2 kl. Biologinis turtas 30	D 2 kl. Biologinis turtas 130
K 5 kl. Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio (150 – (20 + 100)) 30	K 5 kl. Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio (150 – 20) 130

Biologinio turto tikrosios vertės pokyčio, vertinamo skirtingais metodais, poveikis pelno (nuostolių) ataskaitos rezultatams	
Pardavimo savikaina 0	Pardavimo savikaina (100)
Biologinio turto tikrosios vertės pokytis 30	Biologinio turto tikrosios vertės pokytis 130
Bendrasis pelnas (nuostoliai) 30	Bendrasis pelnas (nuostoliai) 30

10.2. įsigijimo (pasigaminimo) savikainos.

Įmonė apskaitos politikoje turi nurodyti pasirinktą biologinio turto ir iš jo gautų žemės ūkio produktų vertinimo būdą. Visam įmonės biologiniam turtui ir iš jo gautiems žemės ūkio produktams vertinti turi būti taikomas tas pats būdas.

Biologinis turtas įvertinamas pasirinktu būdu, kai jis atsiranda įmonėje, ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną sudarant finansines ataskaitas.

Iš įmonės valdomo biologinio turto gaunami žemės ūkio produktai įvertinami pasirinktu būdu jų pirminio pripažinimo metu (pvz., nukūlus javus, nuėmus sodų derlių, nukasus bulves, primelžus pieno, surinkus kiaušinius ir pan.).

Pavyzdžių, kaip apskaitoje registruojamas biologinis turtas ir iš jo gauta žemės ūkio produkcija pagal pasirinktą apskaitos būdą, pateikta metodinių rekomendacijų V skyriuje *Biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikroji vertė* ir VI skyriuje *Biologinio turto ir žemės ūkio produktų apskaita įsigijimo savikainos būdu*.

10¹. Labai maža įmonė, rengianti 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ 8 punkte nustatytą finansinių ataskaitų rinkinį, pirmą kartą pripažindama ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vertindama biologinį turtą, o iš jo gautus žemės ūkio produktus pirminio pripažinimo metu, naudoja įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą.

Pavyzdžių, kaip apskaitoje registruojamas biologinis turtas ir iš jo gauta žemės ūkio produkcija įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdu, pateikta metodinių rekomendacijų VI skyriuje *Biologinio turto ir žemės ūkio produktų apskaita įsigijimo savikainos būdu*.

11. Atsižvelgdama į geriausią žemės ūkio įmonių taikomą apskaitos patirtį, įmonė turi apskaitos politikoje aprašyti, kada apskaitoje registruojamas biologinio turto prieaugis ir prieauglis.

Biologinio turto prieaugis (svorio, dydžio, apimties padidėjimas) ir atskiros prieauglio (palikuonių skaičiaus padidėjimas) rūšys gali būti registruojamos tam tikru laiku ir tvarka, kurie turi būti nustatyti įmonės apskaitos politikoje.

Biologinio turto prieaugis dažniausiai registruojamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba perkeliant biologinį turtą iš vienos grupės į kitą. Pavyzdys pateiktas metodinių rekomendacijų VI skyriuje *Biologinio turto ir žemės ūkio produktų apskaita įsigijimo savikainos būdu*.

V. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ TIKROJI VERTĖ

12. Jeigu įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti šio standarto 10.1 papunktyje nurodytą būdą, tai biologinis turtas pirminio pripažinimo metu ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, o visi iš biologinio turto gauti žemės ūkio produktai tik pirminio pripažinimo metu, įvertinami tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus atvejus, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

Patikimiausias biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo pagrindas yra kaina aktyviojoje rinkoje. Aktyvioji rinka yra tokia, kurioje nesusiję suinteresuoti pirkėjai ir pardavėjai ketina pirkti (parduoti) tos pačios rūšies turtą ar produktus už kainą, žinomą visiems galimiems pirkėjams ir pardavėjams. Aktyviosios rinkos kaina yra tinkamiausia biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrajai vertei nustatyti, nes ji realiai atspindi laukiamą ekonominę naudą iš biologinio turto ir žemės ūkio produktų.

Pardavimo išlaidos yra papildomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos biologiniam turtui ar žemės ūkio produktams įsigyti ar parduoti. Pardavimo išlaidos yra tokios, kurių įmonė nebūtų turėjusi, jeigu nebūtų įsigijusi ar pardavusi biologinį turtą ar žemės ūkio produktus. Tikroji vertė neapima pardavimo išlaidų, nes jos nėra biologinio turto ar žemės ūkio produktų savybė, o būdingos sandoriui. Pardavimo išlaidos skiriasi pagal tam biologiniam turtui arba žemės ūkio produktui sudarytą sandorį. Jos galėtų būti, pavyzdžiui, apmokamos tarpininko, vertintojo, prekybos agento paslaugos, įvairios rinkliavos, registracijos mokesčiai, kurie reikalingi pirkimo–pardavimo sandoriui įteisinti ir pan. Pardavimo išlaidos apskaitoje registruojamos sąnaudų sąskaitose.

1 pavyzdys

Įmonė „C“ 20X1 m. balandžio 23 d. aukcione įsigijo paršelių už 1 000 EUR. Pagal įmonės apskaitos politiką paršeliai pirminio pripažinimo metu ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vertinami tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Apskaitoje įmonė „C“ įsigytus paršelius registruoja įsigijimo savikaina – 1 000 EUR, kuri laikoma jų tikrąja verte.

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė, vertindama paršelius tikrąja verte, nustatė, kad jų tikroji vertė yra 1 500 EUR. Įmonė žinodama, kad į šią vertę yra įtraukta 45 EUR pardavimo išlaidų, paršelius paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną registruoja 1 455 EUR verte, taip pat įvertindama 455 EUR tikrosios vertės pokytį.

20X2 m. sausio 10 d. parduodant paršelius jų tikroji vertė buvo nepakitusi, t. y. 1500 EUR. Parduodant paršelius apskaitoje registruojama:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	1 500
K 5000 Parduotų prekių pajamos	1 500
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	1 455
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	1 455

45 EUR pardavimo išlaidų suma pripažįstama pardavimo sąnaudomis:

D 6208 Kitos pardavimo sąnaudos	45
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	45

2 pavyzdys

Įmonės „A“ veiklos sritis mišri: augalininkystė, gyvulininkystė, mėsos perdirbimas ir konservavimas, mėsos produktų gamyba, joje yra ir melžiamų karvių ir penimų galvijų. Be to, įmonė augina žiemines bei vasarines grūdines kultūras, dalis plotų yra naudojama kultūrinėms ganykloms bei daugiametėms žolėms.

Įmonės apskaitos politikoje numatyta galvijus apskaityti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Per ataskaitinį laikotarpį biologinio turto auginimo išlaidos kaupiamos trumpalaikio turto sąskaitoje *Gamybos suvestinė*.

Tikrosios vertės nustatytos pagal esamas galvijų grupių rinkos kainas arba panašių galvijų grupių rinkos kainas atsižvelgiant į jų amžių ir veislę.

Pasėliai yra apskaitomi tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Pasėliai įvertinami tikrąja verte, kuomet tikrąją vertę įmanoma patikimai nustatyti.

Kasmetinis natūralus gyvulių prieauglis pirminio pripažinimo metu registruojamas trumpalaikio turto sąskaitose. Jis yra auginamas įmonėje, o vėliau dalis prieauglio, pasiekusio reikiamus kokybinius pokyčius, perkeliama į produktyviųjų gyvulių grupę, dalis parduodama arba paskerdžiama.

Auginamų ir penimų gyvulių, pasiekusių savo grupei būdingą brandą ir kokybinius pokyčius, vertė perkeliama į ilgalaikio turto sąskaitas.

1. Pirktų veršelių registravimas

Įmonė 20X5 m. kovo 15 d. įsigijo 5 veršelius padidindama penimų galvijų bandą. Bendras jų svoris 2,25 t, įsigijimo vertė 3 375 EUR. Už veršelius sumokėta iš banko sąskaitos.

Registruojant įsigytus veršelius, apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (veršeliai)	3 375
K 271 Sąskaitos bankuose	3 375

2. Atsivestų veršelių tikrosios vertės nustatymas ir jų registravimas

Kadangi ką tik atsivestų veršelių aktyviosios rinkos nėra ir įmonėje veršelių pardavimo sandorių paskutiniu metu taip pat nebuvo, jų rinkos kaina nežinoma, tačiau yra žinoma suaugusių galvijų, auginamų mėšai, rinkos kaina. Įvertinus atsivesto veršelio ir suaugusio galvijo mėsos kiekybinius ir kokybinius skirtumus, suaugusių galvijų rinkos kaina koreguojama ir naudojama atsivestų veršelių tikrajai vertei nustatyti. Suaugusio galvijo vidutinė supirkimo kaina yra 1,25 EUR už 1 kg. Kadangi veršienos kaina rinkoje 20 proc. didesnė nei suaugusių galvijų mėsos, nustatant atsivesto veršelio tikrąją vertę pagal panašaus turto, t. y. suaugusio galvijo, rinkos kainą, ji atitinkamai padidinama 20 proc. ir atsivesto veršelio 1 kg tikroji vertė būtų 1,5 EUR (1,25 x 1,2).

Iš telyčių 20X5 m. gegužės mėn. įmonė „A“ gavo 10 vnt. prievaisos. Bendras jų svoris 400 kg. Per ataskaitinį laikotarpį auginant sukergtas telyčias ir melžiamas karves įmonė tiesiogines ir netiesiogines išlaidas apskaitoje registravo gamybos suvestinės sąskaitoje 2053651 *Pienininkystė*.

Pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką paskirsčius minėtas išlaidas atsivestiems veršeliams tenkanti išlaidų suma sudarė 550 EUR. Įmonėje atsivestų veršelių tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas pirminio pripažinimo metu yra 600 EUR ir susidaręs skirtumas tarp atsivestų veršelių tikrosios vertės ir patirtų išlaidų apskaitoje pripažįstamas pajamomis dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio:

D 205010	Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (veršeliai) (1,5 x 400 kg)	600
K 2053651	Pienininkystė	550
K 51	Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	50

3. Produkcijos (pieno) registravimas

Iš biologinio turto gauti žemės ūkio produktai pirminio pripažinimo metu įvertinami tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas.

Produktų tikroji vertė gali būti nustatoma kiekvieną produktų gavimo dieną. Jeigu produktų gavimas registruojamas rečiau nei kiekvieną jų gavimo dieną, svarbu užtikrinti, kad jis būtų tinkamai užregistruotas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Pavyzdžiui, prikultų grūdų, primelžto pieno tikroji vertė gali būti nustatoma kas mėnesį, ankstyvųjų daržovių ar bulvių tikroji vertė – kas savaitę ar kas mėnesį ir pan., jeigu sudaromos tik metinės ar ketvirtinės finansinės ataskaitos.

Iš įmonėje laikomų karvių per mėnesį primelžiama 20 t pieno, per metus – 240 t.

Pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką paskirsčius per ataskaitinį laikotarpį 2053651 sąskaitoje *Pienininkystė* užregistruotas tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, 1 t primelžto pieno tenkanti išlaidų suma sudaro 185 EUR, viso pieno – 44 400 EUR. Vienos tonos pieno tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas pirminio pripažinimo metu yra 200 EUR, viso pieno vertė per metus – 48 000 EUR. Susidaręs skirtumas tarp primelžto pieno tikrosios vertės ir patirtų išlaidų apskaitoje pripažįstamas pajamomis dėl iš biologinio turto gautų produktų tikrosios vertės pokyčio:

D 203	Produkcija (pienas) (240 t x 200 EUR)	48 000
K 2053651	Pienininkystė (240 t x 185 EUR)	44 400
K 51	Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	3 600

4. Produkcijos (pieno) sunaudojimas įmonėje auginamiems veršeliams

Per mėnesį veršeliams girdyti sunaudojama 5 t pieno, per metus – 60 t:

D 2053652	Mėsinė gyvulininkystė	12 000
K 203	Produkcija (pienas)	12 000

5. Produkcijos (pieno) pardavimas

Likusi pieno dalis 180 t (240 t – 60 t) parduodama. Pienas parduotas po 205 EUR už 1 t. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 241	Pirkėjų skolos	36 900
K 5000	Parduotų prekių pajamos (180 t x 205 EUR)	36 900
ir		
D 6000	Parduotų prekių savikaina (180 t x 200 EUR)	36 000
K 203	Produkcija (pienas)	36 000

6. Pasėlių registravimas

Per 20X5 metus auginant miežius sukaupta 2 177 EUR tiesioginių (sėkla, darbo užmokestis ir socialinio draudimo įmokos, trąšos ir kt.) ir 843 EUR netiesioginių (nuomos mokestis, nusidėvėjimas ir kt.) išlaidų. Per metus patirtos miežių auginimo išlaidos kaupiamos kaip pasėlių savikaina darant tokius įrašus:

D 20510	Pasėlių savikaina	3 020
K 205261	Netiesioginės išlaidos	843
K 205262	Tiesioginės išlaidos	2 177

7. Produkcijos (miežių) registravimas

20X5 metais įmonėje „A“ gauta 30 t miežių derliaus. Vienos tonos miežių tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas derliaus pirminio pripažinimo metu yra 115 EUR, visa miežių vertė 3 450 EUR. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 203	Produkcija (miežiai)	3 450
K 20510	Pasėlių savikaina	3 020
K 51	Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	430

Pirminio žemės ūkio produktų pripažinimo metu nustatyta jų tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra nekeičiama ir vėliau, vadovaujantis 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatomis, yra laikoma žemės ūkio produktų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

8. Produkcijos (miežių) sunaudojimas įmonėje auginamam priaugliui

20X5 metais įmonėje „A“ galvijų priaugliui sušerta 10 t savo išaugintų grūdų, kurių vienos tonos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas pirminio pripažinimo metu yra 115 EUR, visų sušertų grūdų vertė 1 150 EUR. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 2053652	Mėsinė gyvulininkystė	1 150
K 203	Produkcija (miežiai)	1 150

9. Produkcijos (miežių) pardavimas

Likusią 20 t miežių dalį įmonė parduoda. Miežių 1 t pardavimo kaina 117 EUR. Pardavus miežius, įmonės „A“ apskaitoje registruojama:

D 241 Pirkėjų skolos arba D 271 Sąskaitos bankuose	2 340
K 50 Pardavimo pajamos	2 340
ir	
D 60 Pardavimo savikaina (20 t x 115)	2 300
K 203 Produkcija (miežiai)	2 300

10. Produkcijos (mėsos) registravimas

Įmonė paskerdė 2 veršelius, kurių balansinė vertė 120 EUR. Iš paskerstų veršelių, kurių gyvasis svoris – 0,4 t, gauta 0,35 t skerdienos. Pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką žemės ūkio produktai (skerdiena) pirminio pripažinimo metu įvertinami gautų žemės ūkio produktų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Skerdienos vienos tonos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas pirminio pripažinimo metu yra 2 420 EUR, todėl gautos 0,35 t. skerdienos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 847 EUR (0,35 t x 2 420 : 1 t). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 203 Produkcija (mėsa)	847
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (veršeliai)	120
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	727

11. Paskesnis žemės ūkio produktų registravimas

Žemės ūkio produktų apskaitai po pirminio jų pripažinimo taikomas 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“. Perdirbus savus žemės ūkio produktus, gauti produktai įvertinami pasigaminimo savikaina.

Paskerstų galvijų mėsa bus naudojama dešroms gaminti. Tam bus sunaudota 0,35 t galvijų skerdienos, kurios tonos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas pirminio pripažinimo metu buvo 2 420 EUR. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 2020 Nebaigta produkcija	847
K 203 Produkcija (mėsa)	847

13. Biologinio turto arba žemės ūkio produktų tikrąją vertę lengviau nustatyti grupuojant turtą pagal reikšmingus požymius, pvz., gyvulius – pagal amžių ar svorį, produktus – pagal kokybę. Grupuojant biologinį turtą ir žemės ūkio produktus, reikia atsižvelgti į požymius, pagal kuriuos nustatomos kainos rinkoje. Taip sugrupavus, gali būti nustatoma vienu rūsio turto grupių tikroji vertė.

Vertinant biologinį turtą ir žemės ūkio produktus tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas tikslinga šį turtą sugrupuoti pagal kiekybinius ir kokybinius jo požymius. Pvz., gyvūnai gali būti grupuojami pagal jų rūšį, lytį, svorį ar amžių; žemės ūkio produktai – pagal rūšis, paskirtį, kokybę.

1 pavyzdys

Vištas dedekles auginančioje žemės ūkio įmonėje kiaušiniai rūšiuojami pagal kokybės klases ir svorio kategorijas:

- A klasės I kategorija;
- A klasės II kategorija ir t. t.

Kiekvienos kiaušinių rūšies tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nustatoma atskirai.

2 pavyzdys

Sėklinius kviečius auginančioje žemės ūkio įmonėje „K“ nukulti grūdai pagal kokybę skirstomi į klases: pačios aukščiausios klasės grūdai, aukščiausios klasės grūdai, I klasės grūdai ir t. t. Kiekvienos klasės kviečių tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nustatoma atskirai.

14. Dažnai žemės ūkio įmonės iš anksto pasirašo sutartis parduoti biologinį turta ar žemės ūkio produktus. Šiose sutartyse nustatytos kainos ne visada tinka turto ar produktų tikrajai vertei nustatyti, nes praėjus kažkuriam laikui sutartyse nustatytos kainos jau neatitiks realių aktyviosios rinkos kainų, pagal kurias pirkti ketinantis pirkėjas ir parduoti ketinantis pardavėjas sudarytų sutartį. Kai kuriais atvejais iš anksto pasirašytos sutartys gali būti nuostolingos, todėl sudarant atidėjinius galiojančioms sutartims vykdyti turi būti taikomos 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ nuostatos.

Kai įmonė iš anksto pasirašo biologinio turto ar žemės ūkio produktų pirkimo–pardavimo sutartis, jose numatyta pardavimo kaina gali būti naudojama tikrajai vertei nustatyti tik tada, jei ji vertinimo metu atitinka šio turto rinkos kainas.

Žemės ūkio produktų vertinimo periodiškumą pasirenka pati įmonė, atsižvelgdama į tam tikrų produktų rinkos kainų pokyčius.

Jei įmonė turi pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių dėl biologinio turto ar žemės ūkio produktų pardavimo, vadovaujantis 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ nuostatomis, šioms sutartims turėtų būti sudaromi atidėjiniai. Sutartis laikoma nuostolinga, kai neišvengiamos išlaidos dėl įsipareigojimų vykdymo viršija tikėtiną ekonominę naudą.

Atidėjinius galimiems nuostoliams dėl galiojančių nuostolingų sutarčių vykdymo įmonė gali sudaryti tik tuo atveju, jei pasirašyta akivaizdžiai nuostolinga sutartis vykdoma ir įmonė savo veiksmais negali tų nuostolių išvengti (negali pakeisti prekių (paslaugų) kainų ar nutraukti sutarties ir pan.).

1 pavyzdys

Žemės ūkio įmonės „A“ pagrindinė veikla augalininkystės produkcijos gamyba, ji dirba 1 150 ha žemės. Įmonės dirbamuose laukuose auginami žieminiai kviečiai.

Įmonė, atsižvelgdama į tai, kad neturi galimybių kviečių sandėliuoti savo patalpose ir juos parduoti palankiausiu metu, 20X1 m. kovo 10 d. sudarė išankstinę grūdų pirkimo–pardavimo sutartį su grūdų supirkimo įmone „B“. Įmonė „A“, įvertinusi kelių metų gaunamą kviečių derlingumą (3,4 t iš 1 ha), nutarė parduoti 80 % planuojamos gauti produkcijos, t. y. 3 128 t. Sutartyje nurodyta, kad už 1 t kviečių bus mokama 120 EUR. Įmonė „A“ įsipareigojo 2 000 t grūdų įmonei „B“ pristatyti 20X1 m. spalio 1–30 d., o likusį kiekį – (1 128 t) 20X2 m. vasario 1–28 d.

Žiemkenčių auginimo ir nuėmimo išlaidos nuo 20X0 m. rugsėjo iki 20X1 m. rugpjūčio mėnesio pabaigos sudarė 389 000 EUR:

D 2051 Pasėliai	389 000
K 205261 Netiesioginės išlaidos	158 000
K 205262 Tiesioginės išlaidos	231 000

Dėl atšiaurios žiemos iššalus didžiąjai daliai žieminių kviečių derlius gautas mažesnis, t. y. 3,1 t iš 1 ha, iš viso 3 565 t. Įmonė „A“ gautą žieminių kviečių derlių 20X1 m. rugpjūčio 20 d. apskaitoje užregistravo tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, kai 1 t tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas buvo 140 EUR.

D 203 Produkcija (3 565 t x 140 EUR)	499 100
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	110 100
K 2051 Pasėliai	389 000

Kadangi įmonės „A“ 20X1 m. kovo 10 d. sudaryta grūdų pirkimo-pardavimo sutartis akivaizdžiai nuostolinga ir jos negalima nutraukti, o galimus nuostolius dėl grūdų pardavimo galima patikimai apskaičiuoti, įmonė „A“ turėtų sudaryti atidėjinius. Galimų nuostolių suma apskaičiuojama:

$$3\,128\text{ t} \times (120\text{ EUR} - 140\text{ EUR}) = -62\,560\text{ EUR}$$

Sudarius atidėjinių, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	62 560
K 413 Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	62 560

Pagal iš anksto sudarytą sutartį pardavus 2 000 t grūdų, 20X1 m. įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos (2 000 x 120 EUR)	240 000
K 50 Pardavimo pajamos	240 000
ir	
D 600 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	240 000
D 413 Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	40 000
K 203 Produkcija	280 000

Vykdam sutarties sąlygas 20X2 m. pardavus likusį grūdų kiekį, įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241 Pirkėjų skolos	135 360
K 50 Pardavimo pajamos	135 360
ir	
D 600 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	135 360
D 413 Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	22 560
K 203 Produkcija	157 920

2 pavyzdys

Žemės ūkio įmonės „B“ pagrindinė veikla mėšinių gyvulių auginimas ir pardavimas. Apskaitos politikoje numatyta mėšinius gyvulius apskaityti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Ataskaitiniu laikotarpiu auginimo išlaidos pagal apskaitos politiką kaupiamos trumpalaikio turto sąskaitoje *Mėsinė gyvulininkystė*.

20X1 m. liepos 25 d. įmonė „B“ įsigijo 10 veršelių, kurių bendras svoris 400 kg. Įsigyti veršeliai bus auginami mėšai, juos ateityje ketinama parduoti. Patirtos išlaidos už įsigytus veršelius sudaro 600 EUR (1,5 EUR už 1 kg). Įsigyti veršeliai apskaitoje registruojami įsigijimo savikaina, kuri laikoma jų tikrąja verte:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	600
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	600

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė įvertina veršelių, kurių svoris padidėja iki 2 400 kg, tikrąją vertę, kuri sudaro 4 800 EUR (2 EUR už 1 kg), ir veršelių auginimo išlaidas, kurios sudarė 950 EUR, tenkančias įsigytiems 10-čiai veršelių ir apskaitoje sukauptos sąskaitoje *2053652 Mėsinė gyvulininkystė*. Įmonė sukauptomis jų auginimo išlaidomis didina jų tikrąją vertę ir apskaitoje registruoja šiais įrašais:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	950
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	950

Apskaitoje 3 250 EUR skirtumu koreguojama veršelių tikroji vertė:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	3 250
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	3 250

20X2 m. sausio 1 d. įmonė sudarė išankstinę veršelių pirkimo–pardavimo sutartį su įmone „C“. Sutartyje nurodyta, kad už 1 kg veršelio bus mokama 1,10 EUR. Įmonė įsipareigojo pristatyti veršelius 20X2 m. gegužės 1-10 d. Pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo dieną įmonė, įvertinusi galimus nuostolius atsižvelgiant į dabartinį veršelių svorį (2 400 kg) ir planuojamą pardavimo kainą, apskaičiuoja galimų nuostolių sumą:

$$2\,400\text{ kg} \times (1,10\text{ EUR} - 2,00\text{ EUR}) = - 2\,160\text{ EUR}$$

Sudarius atidėjinį, 20X2 m. sausio 1 d. įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	2 160
K 413 Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	2 160

Įmonę „B“ sudaro ir pateikia akcininkams kiekvieną einamųjų metų ketvirtį tarpines finansines ataskaitas, todėl 20X2 m. kovo 31 d. įmonė įvertina veršelių, kurių svoris padidėja nuo 2 400 kg iki 3 400 kg, tikrąją vertę, kuri sudaro 5 100 EUR (1,50 EUR už 1 kg). Veršelių auginimo išlaidos, tenkančios 10-čiai veršelių, sudarė 600 EUR ir apskaitoje sukauptos sąskaitoje *2053652 Mėsinė gyvulininkystė*. Įmonė sukauptomis jų auginimo išlaidomis didina jų tikrąją vertę ir apskaitoje registruoja šiais įrašais:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	600
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	600

Po auginimo išlaidų įvertinimo gauta veršelių tikroji vertė 5 400 EUR (4 800 EUR + 600 EUR) apskaitoje koreguojama 300 EUR suma iki 5 100 EUR (5 400 EUR – 5 100 EUR) ir registruojama tokiais įrašais:

D 61	Sąnaudos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	300
K 205010	Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	300

20X2 m. kovo 31 d. įmonė, įvertinusi galimus nuostolius atsižvelgiant į dabartinį veršelių svorį (3 400 kg) ir planuojamą pardavimo kainą, apskaičiuoja galimų nuostolių sumą, kuri sumažėjo nuo 2 160 EUR iki 1 360 EUR:

$$3\,400\text{ kg} \times (1,10\text{ EUR} - 1,50\text{ EUR}) = -1\,360\text{ EUR}$$

800 EUR suma (2 160 EUR – 1 360 EUR) koreguojami atidėjiniai ir 20X2 m. kovo 31 d. įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 413	Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	800
K 6310	Atidėjinių sąnaudos (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	800

20X2 m. balandžio 30 d., prieš parduodant buliukus pagal išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį, įmonė įvertina buliukų, kurių svoris padidėja nuo 3 400 kg iki 4 400 kg, tikrąją vertę, kuri sudaro 6 600 EUR (1,50 EUR x 4 400 kg). Įmonė apskaičiuoja per balandžio mėnesį sukauptas auginimo išlaidas, kurios sudaro 200 EUR ir apskaitoje užregistruoja patikslintą buliukų tikrąją vertę:

D 205010	Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	200
K 2053652	Mėsinė gyvulininkystė	200

Tuomet apskaitoje veršelių tikroji vertė koreguojama iki 6 600 EUR apskaitoje registruojant 1 300 EUR (5 100 EUR + 200 EUR – 6 600 EUR) skirtumą tokiais įrašais:

D 205010	Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	1 300
D 51	Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	1 300

Įvertinus galimus nuostolius ir atsižvelgus į parduodamą veršelių svorį (4 400 kg) ir planuojamą pardavimo kainą, įmonės apskaičiuota galimų nuostolių suma nuo 1 360 EUR padidėjo iki 1 760 EUR:

$$4\,400\text{ kg} \times (1,10\text{ EUR} - 1,50\text{ EUR}) = -1\,760\text{ EUR}$$

400 EUR (1 760 EUR – 1 360 EUR) suma koreguojami atidėjiniai ir 20X2 m. balandžio 30 d. įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6310	Atidėjinių sąnaudos (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	400
K 413	Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	400

20X2 m. gegužės 1 d. pagal iš anksto sudarytą sutartį pardavus buliukus įmonės „B“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 241	Pirkėjų skolos (4 400 kg x 1,10 EUR)	4 840
-------	--------------------------------------	-------

K 50 Pardavimo pajamos	4 840
ir	
D 600 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina (4 400 kg x 1,10 EUR)	4 840
D 413 Kiti atidėjiniai (galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir vykdomų nuostolingų sutarčių)	1 760
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (4 400 kg x 1,50 EUR)	6 600

15. Patikimas pagrindas nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrąją vertę yra aktyviosios rinkos kaina. Jeigu įmonė gali produktus parduoti keliose skirtingose aktyviosiose rinkose, naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kaina.

Biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrąją vertę galima patikimai nustatyti, jeigu yra šio turto aktyvioji rinka, kurioje nesusiję suinteresuoti pirkėjai ketina pirkti, o pardavėjai parduoti tos pačios rūšies produktus už kainą, žinomą visiems galimiems pirkėjams ir pardavėjams. Aktyviosios rinkos kaina yra pagrindas biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrajai vertei nustatyti, nes ji realiai atspindi tikėtiną biologinio turto ir žemės ūkio produktų teikiamą ekonominę naudą.

Kadangi įmonės užsiimdamos įvairia veikla gali patekti į skirtingas rinkas, to paties biologinio turto pagrindinė (arba kita labiausiai tinkama) rinka gali skirtis, jei skiriasi įmonių veikla. Jeigu įmonė gali pasirinkti biologinio turto ir žemės ūkio produktų pardavimo rinką (pvz., pirkėją), turto tikrajai vertei nustatyti naudojama kaina tos rinkos, kurioje turta ketinama parduoti.

Pavyzdžiui, Lietuvos įmonės pagrindinė veikla yra veršiukų supirkimas iš ūkininkų ir jų pardavimas. Daugiausia pardavimo sandorių įmonė sudaro su Izraelio ir Olandijos rinkos dalyviais. Todėl, norėdama patikimai nustatyti veršiukų tikrąją vertę, įmonė nenaudos Lietuvos rinkos, kadangi joje nesudaro sandorių ir nevykdo pardavimų, o naudos Izraelio ir Olandijos rinkos vertes atskiriems produktams.

16. Jeigu aktyviosios rinkos nėra, biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikrąją vertę įmonė nustato pagal paskutinių sandorių kainą, jei nuo sandorio sudarymo iki paskutinės finansinių ataskaitų dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės, arba, atsižvelgdama į sandorių ir rinkos kainų skirtumus, pagal panašaus turto rinkos kainas.

Jeigu biologinio turto ar žemės ūkio produktų vertinimo dieną turto aktyviosios rinkos nėra ir jo rinkos kaina nežinoma, tokio turto tikrąją vertę galima nustatyti pagal žinomą ankstesnių šio turto pardavimo sandorių kainas arba pagal panašaus turto rinkos kainas vertinimo dieną.

Nustatydama turto tikrąją vertę įmonė gali atsižvelgti į vertinamo turto paskutinių rinkos sandorių kainas, jeigu nuo sandorio sudarymo dienos iki turto vertinimo dienos labai nepasikeitė ekonominės sąlygos, pvz., nebuvo staigaus kainų kitimo. Jei įmonė turi duomenų apie keletą paskutinių sandorių, gali būti apskaičiuojama vidutinė pardavimo kaina.

Įmonė gali atsižvelgti ir į panašaus turto rinkos kainas vertinimo dieną. Šios kainos turi būti patikslinamos atsižvelgiant į galimus vertinamo ir į jį panašaus turto skirtumus, pvz., kai vertinamų grūdų rinkos kaina nežinoma, tai lyginami vertinamos ir kitos klasės grūdų kokybės rodikliai.

17. Jei pagal paskutinio sandorio kainą nustatyta tikroji turto vertė labai skiriasi nuo vertės, nustatytos pagal panašaus turto rinkos kainą, įmonė turi išsiaiškinti tokio skirtumo priežastis ir pasirinkusi patikimesnį būdą nustatyti tikrąją vertę.

Jeigu įmonei žinomuose informacijos šaltiniuose vertinamo turto paskutinio sandorio ir panašaus turto rinkos kainos labai skiriasi, būtina pasirinkti, pagal kurią kainą nustatyti turto tikrąją vertę. Renkantis kainą būtina išsiaiškinti paskiausio sandorio ir panašaus turto rinkos kainų skirtumus ir juos lėmusias priežastis.

Pavyzdys

Įmonėje „L“ išperinti žąsiukai turi būti įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Daroma prielaida, kad vertinimo metu žąsiukų aktyviosios rinkos nėra ir jų tikrosios vertės neįmanoma nustatyti pagal rinkos kainas.

Turima informacijos apie paskutinio žąsiukų pardavimo sandorio kainą (4,5 EUR už vieną) ir panašaus turto – ančiukų – rinkos kainą tikrosios vertės nustatymo dieną. Pastaroji yra 2,8 EUR už vieną. Šių kainų skirtumą lėmė skirtingos lyginamų paukščių biologinės savybės. Žąsiukų tikrajai vertei nustatyti įmonė turėtų naudoti paskutinio žąsiukų pardavimo sandorio kainą.

18. Kai neįmanoma patikimai nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės, ši turtą galima įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, ypač kai:

Jeigu biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės patikimai nustatyti neįmanoma (nėra nei aktyviosios rinkos, nei informacijos apie paskutinio sandorio kainą ir pan.), ši turtą galima įvertinti pasigaminimo savikaina. Pasigaminimo savikaina nustatoma vadovaujantis 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatomis. Pasigaminimo savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Su gamyba nesusijusios išlaidos (t. y. bendrosios administracinės ir pardavimo išlaidos) įtraukiamos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas.

18.1. nuo išlaidų susidarymo iki biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės nustatymo datos neįvyko didelių biologinių pokyčių;

Pavyzdys

Įmonė „M“ sudaro 20X5 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas. 20X5 m. rugsėjo mėnesį įmonė pasėjo žiemkenčių. Žiemkenčių auginimo išlaidos rugsėjo–gruodžio mėnesiais (pasigaminimo savikaina) buvo 3 700 EUR (tiesioginės gamybos išlaidos: sėkla 1 650 EUR, darbo užmokestis ir socialinio draudimo įmokos 930 EUR, trąšos 550 EUR, netiesioginės gamybos išlaidos 570 EUR). Tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas įvertinti žiemkenčių pasėliai turi būti parodomi balanso trumpalaikio turto dalyje, 1.5. eilutėje *Biologinis turtas*. Kadangi nuo pasėlių pasėjimo iki finansinių metų pabaigos didelių biologinių pokyčių nebuvo, o šių pasėlių tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, nes nėra jų aktyviosios rinkos, sudarant balansą šis turtas bus įvertinamas pasigaminimo savikaina, t. y. 3 700 EUR.

18.2. biologinio pokyčio poveikis kainai yra nereikšmingas

Pavyzdys

Įmonė „N“ 20X5 m. spalio mėnesį pasodino sodą. Daugiamečių sodinių įveisimas ir išauginimas iki jų derėjimo pradžios užtrunka keletą metų. Sodinių įveisimo ir išauginimo išlaidos kaupiamos iki jų derėjimo pradžios. Sodo įveisimo išlaidas – 15 000 EUR – įmonė kaupė ilgalaikio turto 17200 sąskaitoje *Daugiamečių sodinių įsigijimo savikaina*. Šia suma sodas buvo įvertintas sudarant 20X5 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas, nes nuo sodo pasodinimo iki finansinių ataskaitų sudarymo neįvyko didelių biologinių pokyčių. Sodinukų priežiūrai 20X6 metais buvo skirta 2 000 EUR. Kadangi tikimasi, kad sodas bus auginamas ilgai (pvz., 20 metų), nustatant jo vertę, per pirmuosius auginimo metus įvykę biologiniai pokyčiai nelaikomi reikšmingais. Šis biologinis turtas 20X6 m. gruodžio 31 d. balanse gali būti vertinamas pasigaminimo savikaina, kadangi tokio biologinio turto, kaip atskiro turto vieneto, tikrosios vertės rinkoje nėra.

Kai sodiniai pasieks brandos amžių ir pradės duoti derlių, visos auginimo išlaidos bus perkeliamos į ilgalaikio turto 17200 sąskaitą *Daugiamečių sodinių įsigijimo savikaina*.

18.3. produktai naudojami tik ūkio reikmėms.

Jei produktai naudojami tik ūkio reikmėms, pvz., nupjauta ar nuganyta ganyklų žolė, jų aktyviosios rinkos nėra ir negalima šių produktų įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, tai apskaitoje jie įvertinami ir registruojami pasigaminimo savikaina.

Pavyzdys

Įmonės „P“ ganyklų žolės auginimo išlaidos per metus sudarė 4 500 EUR. Šiose ganyklose išauginta ir nupjauta 140 t žolės, kuri sušerta tik įmonės gyvuliams, todėl aktyviosios rinkos nėra ir žolės negalima įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Apskaitoje registruojama iš ganyklų gauta žolė, įvertinta pasigaminimo savikaina, t. y. 4 500 EUR.

19. Biologinis turtas dažnai yra fiziškai susijęs su žemės ūkio paskirties žeme (pvz., vaismedžiai sode). Fiziškai su žeme susietas biologinis turtas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, vertinamas atskirai nuo žemės.

Kartais neįmanoma biologinio turto naudoti ar parduoti atskirai nuo žemės. Pavyzdžiui, glaudžiai su žeme susietas biologinis turtas yra sode derantys vaismedžiai. Aktyvioji rinka šiuo atveju bus tik susijusio turto – vaismedžių ir žemės kartu. Tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas vaismedžiai turės būti vertinami atskirai nuo žemės.

20. Su žeme susieto biologinio turto atskiros aktyviosios rinkos gali nebūti, tačiau gali būti aktyvi susijusio turto, tai yra biologinio turto ir žemės kartu, rinka. Biologinio turto tikrajai vertei nustatyti įmonė gali naudoti susijusio turto duomenis.

Jei yra susijusio turto, pvz., vaismedžių ir žemės kartu, ir vienos šio susijusio turto sudedamosios dalies – žemės – aktyvioji rinka, kitai turto sudedamajai daliai – vaismedžiams – įvertinti tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas bus naudojama informacija apie susijusio turto

rinkos kainą. Iš susijusio turto rinkos kainos atėmus žemės rinkos kainą apskaičiuojama biologinio turto, susieto su žeme, rinkos kaina.

Pavyzdys

Žemės ūkio įmonė „M“ turi derantį pusiau žemaūgių obelų trečiųjų auginimo metų sodą. Sodas užima 3 ha, viename hektare auga 3 000 medelių. Apskaitoje daugiamečiai sodiniai ir žemė vertinami atskirai.

Kadangi obelų, kaip atskiro biologinio turto vieneto, tikrosios vertės rinkoje nėra, jų vertė nustatoma remiantis susijusio turto – obelų ir žemės kartu, ir žemės, kaip vienos šio susijusio turto sudedamosios vertės, vertėmis. Obelų ir žemės kartu vertė aktyviojoje rinkoje yra 84 000 EUR, o žemės – 14 000 EUR. Vaismedžių tikroji vertė – 70 000 EUR – bus apskaičiuojama: iš susijusio turto rinkos kainos (84 000 EUR) atimant žemės rinkos kainą (14 000 EUR).

Žemės ūkio įmonė „M“ balanse vaismedžiai bus parodomi kito ilgalaikio turto eilutėje 4.2. *Biologinis turtas* eilutėje 70 000 EUR verte, o sodo žemė 2.1.eilutėje *Žemė* 14 000 EUR verte.

21. Jei biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, juos įkainojant gali būti naudojamos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos patvirtintos normatyvinės kainos.

Jeigu negalima nustatyti biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikrosios vertės arba pasigaminimo savikainos, šis turtas gali būti įkainojamas Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu patvirtintomis biologinio turto ir žemės ūkio produktų normatyvinėmis kainomis. Šios kainos diferencijuotos pagal biologinio turto ir žemės ūkio produktų rūšis, kategorijas, klases, biologinio turto auginimo metus ir pan.

22. Įmonės sukurto ir įsigyto biologinio turto ir gautų žemės ūkio produktų vertės padidėjimas ar sumažėjimas pirmą kartą juos įvertinus tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, registruojamas kaip pajamos arba sąnaudos ir rezultatas įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą.

Įmonės gautas biologinis turtas (pvz., atsivesti ar nusipirkti gyvuliai) pagal taikomą apskaitos politiką įvertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Dėl įvertinimo padidėja ar sumažėja to turto vertė, palyginti su jo gavimo (pvz., gyvulių prievaisos atveju) išlaidomis (įsigijimo (pasigaminimo) savikaina). Toks padidėjimas ar sumažėjimas arba, kitaip tariant, gauto biologinio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio pajamas ar sąnaudas.

Pirkto biologinio turto tikroji vertė gali būti nustatoma pagal pirkimo kainą. Prievaisos tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas skiriasi nuo jos įsigijimo (pasigaminimo) savikainos. Kai tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas būna didesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, gaunama pelno, o kai tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas būna mažesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, patiriama nuostolių.

Iš biologinio turto gauti produktai apskaitoje registruojami pirminio pripažinimo metu buvusią gautų produktų tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas. Dėl tokio vertinimo susidaro šių

produktų tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas, kuris didina arba mažina to laikotarpio, per kurį buvo gauti produktai, finansinius rezultatus. Jiems priskirtinos sumos gali būti nustatomos tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kai apskaičiuojama pagamintų produktų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

1 pavyzdys

Per 20X5 metus įmonėje „A“ gautos prievaisos (atsivesta 20 veršelių) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 800 EUR (po 40 EUR už veršelį), o 50 t pieno tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 10 000 EUR (po 200 EUR už 1 toną).

Šio laikotarpio melžiamų karvių išlaikymo išlaidos (pašarai, biologiniai preparatai, medikamentai, medžiagos kuras, darbo užmokestis ir kt.) buvo kaupiamos tiesioginių ir netiesioginių išlaidų sąskaitose, o vėliau perkeltos į 2053651 sąskaitą *Pienininkystė*. Šios išlaidos sudarė 8 500 EUR. Per metus apskaitoje jos buvo registruojamos darant tokius įrašus:

D 2053651 Pienininkystė	8 500
K 205261 Netiesioginės išlaidos	2 640
K 205262 Tiesioginės išlaidos	5 860

Karvių išlaikymo išlaidos paskirstomos atsivestų veršelių ir gauto pieno pasigaminimo savikainai. Registruojant pieno ir gautos prievaisos vertę, apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	800
D 203 Produkcija (pienas)	10 000
K 2053651 Pienininkystė	8 500
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	2 300

2 pavyzdys

Per 20X5 metus įmonėje „A“ pagamintų augalininkystės produktų (30 t žieminių kviečių grūdų) tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas yra 4 200 EUR (po 140 EUR už toną).

Per 20X5 metus auginant žieminius kviečius patirta 4 320 EUR išlaidų (sėkla, kuras, trąšos, darbo užmokestis ir kt.). Per metus jos buvo kaupiamos tiesioginių ir netiesioginių išlaidų sąskaitose, o vėliau perkeltos į 20510 sąskaitą *Pasėlių savikaina*:

D 20510 Pasėlių savikaina	4 320
K 205261 Netiesioginės išlaidos	965
K 205262 Tiesioginės išlaidos	3 355

Registruojant kviečių grūdų produkciją apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 203 Produkcija (žieminiai kviečiai)	4 200
K 20510 Pasėlių savikaina	4 320
D 61 Sąnaudos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	120

23. Dėl biologinio turto fizinių savybių ir kainos pokyčių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatomas biologinio turto tikrosios vertės pokytis. Todėl visas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimas biologinis turtas turi būti perkainojamas. Perkainojimo dieną jis įvertinamas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Biologinio turto tikrosios vertės,

atėmus pardavimo išlaidas, pokytis apskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis ir rezultatas įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą.

Biologinio turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nustatoma kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šio turto tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas nustatoma pagal to meto aktyviosios rinkos kainas.

Nuo ataskaitinio laikotarpio pradžios iki pabaigos biologinio turto vertė pasikeičia dėl fizinių jo savybių ir rinkos kainų pokyčių. Tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas pokytis gaunamas sudėjus biologinio turto tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas laikotarpio pabaigoje ir nurašyto (parduoto, paskersto, kritusio) turto vertę ir atėmus gauto (pirkto ir įmonėje sukurto) turto vertę ir tikrąją vertę atėmus pardavimo išlaidas laikotarpio pradžioje.

Biologinio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas pokytis dėl fizinių jo savybių ir rinkos kainų pokyčių turi įtakos ataskaitinio laikotarpio finansiniams rezultatams. Šio turto tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas teigiamas pokytis apskaitoje pripažįstamas pajamomis, o neigiamas – sąnaudomis.

1 pavyzdys

Pagal įmonės „A“ patvirtintą apskaitos politiką ataskaitiniu laikotarpiu patirtos biologinio turto auginimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis.

Ataskaitiniu laikotarpiu patirta 20 981 EUR galvijų auginimo išlaidų, kurios buvo registruojamos:

D 600X Tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos	20 981
K 2052 Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos	20 981

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonėje „A“ 20X5 metais augintų galvijų vertės kaitos duomenys buvo tokie:

	Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas (EUR)
20X5 m. sausio 1 d.	15 000
pirkta	4 500
prieauglis	2 000
parduota	15 960
paskersta	1 645
krito	1 875
20X5 m. gruodžio 31 d.	28 900

Apskaičiuojamas galvijų tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas pokytis dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių per ataskaitinius metus:

$$28\,900\text{ EUR} + 1\,875\text{ EUR} + 1\,645\text{ EUR} + 15\,960\text{ EUR} - 2\,000\text{ EUR} - 4\,500\text{ EUR} - 15\,000\text{ EUR} = 26\,880\text{ EUR.}$$

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	26 880
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	26 880

2 pavyzdys

Pagal įmonės „A“ patvirtintą apskaitos politiką, vertinant biologinio turto tikrosios vertės pokytį ataskaitiniu laikotarpiu patirtų auginimo išlaidų suma eliminuojama.

Ataskaitinio laikotarpio galvijų auginimo išlaidų suma – 20 981 EUR – buvo registruojama:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	20 981
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	20 981

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonėje „A“ 20X5 metais augintų galvijų vertės kaitos duomenys buvo tokie:

	Tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas (EUR)
20X5 m. sausio 1 d.	15 000
pirkta	4 500
prieauglis	2 000
parduota	15 960
paskersta	1 645
krito	1 875
20X5 m. gruodžio 31 d.	28 900

1. Apskaičiuojamas galvijų tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas pokytis dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių per ataskaitinius metus:

$$28\,900\text{ EUR} + 1\,875\text{ EUR} + 1\,645\text{ EUR} + 15\,960\text{ EUR} - 2\,000\text{ EUR} - 4\,500\text{ EUR} - 15\,000\text{ EUR} = 26\,880\text{ EUR.}$$

2. Apskaičiuojamas pokyčio dėl fizinių savybių ir kainų pokyčių ir galvijų priesvorio įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas. Ataskaitinio laikotarpio galvijų auginimo išlaidos, parodančios jų priesvorio įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, buvo 20 981 EUR.

$$26\,880\text{ EUR} - 20\,981\text{ EUR} = 5\,899\text{ EUR}$$

Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	5 899
K 51 Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio	5 899

Biologinio turto tikrosios vertės pokytį registruojant skirtingais metodais (eliminuoiant per ataskaitinį laikotarpį patirtas auginimo išlaidas arba jų neeliminuoiant) ataskaitinio laikotarpio pabaigoje rengiamos pelno (nuostolių) ataskaitos 4 eilutėje *BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)* rezultatas bus vienodas. Pasirinktas registravimo metodas turi įtakos pelno (nuostolių) ataskaitos 2 eilutėje *Pardavimo savikaina* ir 3 eilutėje *Biologinio turto tikrosios vertės pokytis* pripažįstamų sumų dydžiams.

Biologinio turto tikrosios vertės pokyčio, vertinamo skirtingais metodais, poveikis pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėse pripažįstamų sumų dydžiams:

Biologinio turto auginimo išlaidos eliminuojamos iš tikrosios vertės pokyčio		Biologinio turto auginimo išlaidos tiesiogiai pripažįstamos sąnaudomis	
Pardavimo savikaina	0	Pardavimo savikaina	(20 981)
Biologinio turto tikrosios vertės pokytis	5 899	Biologinio turto tikrosios vertės pokytis	26 880
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	5 899	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	5 899

VI. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ APSKAITA ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS BŪDU

24. Jeigu įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti šio standarto 10.2 papunktyje nurodytą būdą, biologinį turtą, išskyrus daugiamečius sodinius, ir žemės ūkio produktus pripažįstant apskaitoje pirmą kartą ir parodant finansinėse ataskaitose, taikomas 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“, daugiamečius sodinius – 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“.

Taikant įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą, biologinis turtas (išskyrus daugiamečius sodinius) ir iš įmonės valdomo biologinio turto gauti žemės ūkio produktai apskaitoje įvertinami įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir grynoji galimo realizavimo vertė nustatomos pagal 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ reikalavimus.

1 pavyzdys

20X5 metų pradžioje žieminių kviečių pasėlių faktinės išlaidos (pasigaminimo savikaina) buvo 3 500 EUR. Auginant 20X5 metų pradžioje buvusius pasėlius, per metus papildomai patirta 850 EUR tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų. 20X5 metais prikulta 30 t žieminių kviečių, kurių pasigaminimo savikaina yra 4 350 EUR (3 500 EUR + 850 EUR), vienos tonos grūdų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina –145 EUR.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė dar turi visus žieminius kviečius. Sudarant 20X5 metų finansines ataskaitas vienos tonos žieminių kviečių grynoji galimo realizavimo vertė yra 147 EUR, todėl balanse jie parodomi pasigaminimo savikaina, nes ji mažesnė už grynąją galimo realizavimo vertę.

2 pavyzdys

20X5 metų rudenį buvo pasėti žieminiai kviečiai, kurie duos derlių 20X6 metais. Šiems pasėliams auginti patirta 12 000 EUR išlaidų (tiesioginės gamybos išlaidos: 6 000 EUR sėkla, 1 000 EUR darbo užmokestis ir socialinio draudimo įmokos, 2 000 EUR trąšos, 3 000 EUR netiesioginės gamybos išlaidos). Sudarant 20X5 metų finansines ataskaitas žieminių kviečių pasėliai balanse bus rodomi pasigaminimo – 12 000 EUR – savikaina.

Taikant įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą daugiamečiai sodiniai apskaitoje įvertinami įsigijimo (pasigaminimo) savikaina pagal 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ reikalavimus. Daugiamečių sodinių nusidėvėjimas skaičiuojamas 12-jame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodytais metodais. Balanse šis turtas parodomas likutine verte.

3 pavyzdys

Daugiamečių sodinių (sodo) išauginimo savikaina yra 8 000 EUR. Perkėlus juos iš trumpalaikio į ilgalaikio turto sąskaitą, pradedamas skaičiuoti jų nusidėvėjimas. Numatomas 25 metų sodo naudojimo laikas, nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Sodiniai naudojami jau 10 metų, per naudojimo laikotarpį sukaupta 3 192 EUR nusidėvėjimo sąnaudų, kurios buvo įtrauktos į vaisių savikainą.

Sudarant balansą sodiniai parodomi likutine verte, kuri yra lygi 4 808 EUR (8 000 EUR – 3 192 EUR).

25. Vertinant biologinį turtą įsigijimo savikainos būdu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojama atskirų auginamo biologinio turto rūšių prieaugio savikaina, kuria padidinama biologinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Biologinio turto prieaugio savikainą sudaro įmonės visos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos tam tikros rūšies biologiniam turtui auginti. Pagal pasirinktą apskaitos politiką produktyvių gyvulių išlaikymo išlaidos gali būti priskiriamos iš jų gautų žemės ūkio produktų savikainai.

Atskirų žemės ūkio kultūrų ar gyvulių rūšių auginimo išlaidas sudaro tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Žemės ūkio gamybai būdinga tai, kad, auginant žemės ūkio kultūras ar gyvulius, gaunama ne viena, o kelios produkcijos rūšys. Žemės ūkio gamybos procese dažnai yra gaunama pagrindinė, gretutinė (susijusi) ir šalutinė produkcija. Gretutiniai produktai – tai du arba daugiau produktų, kurie turi rinkos kainą ir kurie nėra atskiri produktai iki tam tikro jų atskyrimo momento, pavyzdžiui, avių priesvoris, prievaisa, vilna ir pan. Šalutinė produkcija – tai produkcija, kuri iki tam tikro atskyrimo momento yra susiliejusi su pagrindine produkcija, ir kurios rinkos kaina, palyginti su pagrindine produkcija, yra maža. Atskyrimo momentas – tai technologinio proceso taškas, kai galima identifikuoti pagrindinius, gretutinius ir šalutinius produktus. Išskyrus kai kurias produkcijos rūšis, visas papildomas išlaidas, kurių reikia produkcijai toliau apdoroti, jau galima priskirti konkrečioms produkcijos rūšims.

Pavyzdžiui, javų produkcijos savikainos skaičiavimo objektai yra: pagrindinis produktas – grūdai ir šalutinis – šiaudai. Jeigu šiaudai (šalutinis produktas) nepajamuojami ir nenaudojami, tai visos javų išauginimo ir derliaus nuėmimo (įskaitant grūdų džiovinimą ir valymą) išlaidos sudaro faktinę visų grūdų savikainą. Žiemkenčių ir vasarojaus grūdų savikaina skaičiuotina atskirai.

Jeigu šiaudai pajamuojami ir naudojami įmonės veikloje, rekomenduojama juos įvertinti grynąja galimo realizavimo verte ar normatyvine kaina ir tą vertę atimti iš javų auginimo išlaidų. Iš visų auginimo išlaidų atėmus šiaudų vertę, likusios išlaidos sudarys faktinę visų grūdų savikainą.

Tuo atveju, kai dalis grūdams pasėtų plotų nupjaunama žaliajam pašarui, auginimo išlaidos iki javų nušienavimo paskirstomos proporcingai likusiam grūdams ir nupjautam plotui.

1 pavyzdys

Įmonėje „L“ javų auginimo išlaidos iki šienavimo pradžios sudarė 105 000 EUR. Dirbamas pasėlių plotas užima 350 ha, iš jų 50 ha nupjauta žaliajam pašarui. 1 ha auginimo išlaidos iki šienavimo pradžios yra 300 EUR (105 000 EUR : 350 ha). Įmonė patirtas išlaidas paskirsto pagal atskirus išlaidų straipsnius ir apskaičiuoja atskiriems tikslams panaudotų pasėlių auginimo išlaidas:

- grūdams 300 ha x 300 EUR = 90 000 EUR;
- žaliajam pašarui 50 ha x 300 EUR = 15 000 EUR.

Pieno gyvulininkystėje, be pagrindinės ir šalutinės produkcijos, dar gaunama prievaisa. Kai iš tam tikros gyvulininkystės šakos gaunama ne vienos rūšies produkcija, gyvulių išlaikymo išlaidos atskaičius šalutinės produkcijos vertę paskirstomos gautai pagrindinei produkcijai ir prievaisai. Pagrindinės produkcijos atskiro vieneto faktinė savikaina apskaičiuojama viso kiekio faktinę savikainą dalijant iš pagamintos produkcijos kiekio natūriniais matais.

Mėsos ir veislinėje gyvulininkystėje skaičiuojama ir gyvulių priesvorio, ir viso (gyvojo) svorio savikaina. Ataskaitinio laikotarpio priesvorio faktinė savikaina nustatoma iš gyvulių auginimo ir penėjimo išlaidų atimant gauto mėšlo ir kitos šalutinės produkcijos vertę. Dalijant šias išlaidas iš ataskaitinio laikotarpio priesvorio kilogramų, sužinoma gyvulio 1 kilogramo priesvorio savikaina. Tačiau priesvorio savikaina yra tik dalis gyvulių auginimo ir penėjimo savikainos. Taip pat svarbu yra nustatyti viso išaugintų ar nupenėtų gyvulių svorio savikainą. Tai vadinamoji gyvojo svorio savikaina.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje bendra gyvulių svorio vertė yra lygi gyvulių vertės ataskaitinio laikotarpio pradžioje, priesvorio faktinės savikainos ir per ataskaitinį laikotarpį gautos (pirktų, atsivestų, pervestų iš pagrindinės bandos) vertės sumai. Visas svoris yra apskaičiuojamas sudedant ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusį gyvulių ir užaugintų gyvulių svorius arba ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvusį ir išleistų (pervestų į pagrindinę bandą, parduotų, paskerstų ir pan.) gyvulių svorius.

2 pavyzdys

Naujai įsteigta įmonė „A“ 20X1 m. birželio 10 d. už 3 540 EUR nusipirko 25 skirtingo amžiaus telyčaites. Bendras gyvulių svoris 2 175 kg.

Pagal įmonės patvirtintą politiką telyčaitės pirminio pripažinimo metu registruojamos įsigijimo savikaina trumpalaikio turto sąskaitose. Į ilgalaikio turto sąskaitą telyčios perkeliamos po pirmojo apsiveršiavimo. Įmonės patvirtintoje apskaitos politikoje nustatyta, kad karvių produktyvumo laikotarpis 9 metai.

Telyčaitės registruojamos trumpalaikio turto sąskaitoje *205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina*:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	3 540
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	3 540

Kiekvienų ataskaitinių metų pradžioje, atsižvelgusi į praėjusių metų faktinę savikainą ir į Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu patvirtintas biologinio turto normatyvines kainas, įmonė patvirtina planinę 1 kg gyvojo svorio savikainą, kuria vadovaujasi ataskaitiniais

metais registruodama gautus produktus ir ūkines operacijas, susijusias su gyvulių pardavimu, kritimu. Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pagal apskaičiuotą faktinę savikainą apskaitoje koreguojami įrašai, kuriuose buvo naudojama planinė savikaina.

Ataskaitiniais metais telyčaičių auginimo išlaidos registruojamos 2052 sąskaitos *Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos* atitinkamose sąskaitose. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šioje sąskaitoje sukauptos išlaidos perkeliama į 2053 sąskaitą *Gamybos suvestinė* paskirstant jas pagal atskiras gamybos šakas. Ši sąskaita uždaroma sukauptomis išlaidomis didinant atskirų auginamo biologinio turto rūšių įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.

Per 20X1 metų ataskaitinį laikotarpį telyčaičių auginimo išlaidos sudarė 10 465 EUR:

D 2053652	Mėsinė gyvulininkystė	10 465
K 205261	Netiesioginės išlaidos	2 785
K 205262	Tiesioginės išlaidos	7 680

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną patirtomis faktinėmis išlaidomis didinama telyčaičių savikaina ir apskaitoje registruojama šiais įrašais:

D 205010	Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	10 465
K 2053652	Mėsinė gyvulininkystė	10 465

Faktinė 1 kg gyvojo svorio savikaina paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuojama įvertinus gyvulių priesvorį, gyvulių judėjimą tarp grupių, gyvulių atsiradimą, pirkimą, pardavimą, kritimą, t. y. gyvulių vertė laikotarpio pradžioje sudedama su pirktų gyvulių verte ir su ataskaitinio laikotarpio auginimo išlaidų suma bei padalijama iš gyvulių svorio laikotarpio pradžioje ir ataskaitinio laikotarpio priesvorio sumos. Taip pat įvertinama gyvulių judėjimo tarp biologinio turto grupių vertė, jei tokių operacijų buvo.

Atsižvelgiant į ataskaitinių metų gyvulių auginimo išlaidas, paskutinę 20X1 m. ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė apskaičiavo telyčaičių 1 kg gyvojo svorio faktinę savikainą. Ji buvo 2,7733 EUR ((10 465 EUR+ 3 540 EUR) : 5 050 kg):

20X1-12-31 duomenys			
Likutis metų pradžioje	–	–	–
Ataskaitinio laikotarpio prieauglis, priesvoris, pirkimai:	25 vnt.	5 050 kg	14 005 EUR
• prieauglis	–	–	–
• priesvoris	x	2 875 kg	10 465 EUR
• pirktas	25 vnt.	2 175 kg	3 540 EUR
Gyvulių 1 kg faktinė savikaina:	(10 465 EUR+ 3 540 EUR) : 5 050 kg = 2,7733 EUR		
Likutis metų pabaigoje	25 vnt.	5 050 kg	14 005 EUR

Vadovaujantis 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ nuostatomis, sudarant finansines ataskaitas biologinis turtas turi būti įvertinamas įsigijimo (auginimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

Biologinis turtas paprastai nukainojamas iki grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną biologinio turto apskaitos vienetą. Tam tikrais atvejais gali būti tikslinga sugrupuoti panašius ar susijusius biologinio turto apskaitos vienetus (pavyzdžiui, pagal gyvulių amžių, vaiskrūmių rūšis ir jų amžių ir pan.). Biologinis turtas negali būti nukainojamas tokiomis grupėmis kaip, auginamų ir produktyvių gyvulių grupė, derančių ir nederančių (auginamų iki pirmo derliaus) vaismedžių grupė.

Nustatant grynąją galimo realizavimo vertę reikia atsižvelgti į tikslą, dėl kurio biologinis turtas laikomas. Pavyzdžiui, biologinio turto, laikomo pardavimo ar paslaugų sutartims vykdyti, grynoji galimo realizavimo vertė pagrįsta sutartine kaina, numatyta pasirašytose sutartyse. Jeigu įmonė turi daugiau biologinio turto, negu numatyta pirkimo–pardavimo sutartyse, likusio biologinio turto grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis vidutine pardavimo kaina arba palyginamąja rinkos kaina.

Viso biologinio turto nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi biologinio turto nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir (ar) susidarė nuostoliai, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Bet kokio biologinio turto nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos.

Grynosios galimo realizavimo vertės pagrindą sudaro paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną žinoma biologinio turto vieneto pardavimo kaina. Pardavimo kaina gali būti nustatoma atsižvelgiant į tuo metu rinkose esamas pardavimo kainas. Jeigu įmonė gali parduoti biologinį turtą keliose skirtingose rinkose, kuriose kainos yra skirtingos, grynajai galimo realizavimo vertei nustatyti naudotina tos rinkos kaina, kurioje tikimasi gauti didžiausią sumą. Nustatydamą pardavimo kainą įmonė gali atsižvelgti į paskutinių rinkos sandorių kainas, jeigu nuo sandorio sudarymo dienos iki finansinių ataskaitų sudarymo ekonominės aplinkybės nelabai pasikeitė, pavyzdžiui, kainos kito nedaug. Jei įmonė turi duomenų apie keletą paskutinių sandorių, gali būti apskaičiuojama vidutinė pardavimo kaina. Sudarydamą finansines ataskaitas įmonė gali atsižvelgti ir į panašaus biologinio turto rinkos kainas aktyviojoje rinkoje, kai neturi informacijos apie to paties biologinio turto skelbiamas kainas.

Nustatant grynąją galimo realizavimo vertę, finansinių ataskaitų sudarymo metu būtina atsižvelgti į visas sąlygas ir aplinkybes, darančias ar galinčias daryti įtaką biologinio turto įkainojimui. Būtina atsižvelgti ir į įvykius nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki finansinių ataskaitų sudarymo. Pavyzdžiui, jei paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną biologinio turto kaina rinkoje sumažėjo, o vėliau vėl padidėjo, vadinasi, kainos sumažėjimas buvo laikinas ir sudarant finansines ataskaitas šio biologinio turto nukainoti iki grynosios galimo realizavimo vertės nereikia. Ir priešingai, jeigu paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną biologinio turto pardavimo kaina, palyginti su apskaitos duomenimis, sumažėjo ir toliau mažėja, biologinį turtą reikia nukainoti iki grynosios galimo realizavimo vertės, nes kainų pokytis yra ilgalaikis.

2 pavyzdžio tęsinys

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė turi pateikti kuo patikimesnius ir tikslesnius duomenis apie biologinio turto vertę. Šis reikalavimas grindžiamas nuostata, kad biologinio turto

vertė įmonės balanse neturi būti didesnė už naudą, kurią tikimasi gauti šį turtą pardavus arba auginant.

Įmonė, suskirsčiusi įmonėje auginamus penimus gyvulius į panašaus amžiaus grupes, įvertino jų galimą realizavimo vertę atsižvelgiant į biologinio turto vertės kitimą per metus ir kitas aplinkybes, kurios turėjo tam įtakos, bei remdamasi oficialiai skelbiamomis gyvulių supirkimo kainomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Surinkta informaciją apie gyvulių galimą realizavimo vertę parodė, kad ji yra didesnė už faktinę gyvulių įsigijimo savikainą, todėl sudarant balansą biologinis turtas bus parodomas faktine įsigijimo savikaina, nes ji mažesnė už gyvulių galimą realizavimo vertę.

Sudarant 20X1 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas įmonės biologinio turto vertė balanso trumpalaikio turto dalies atsargų straipsnio 1.5 eilutėje *Biologinis turtas* būtų 14 005 EUR.

Jei įmonė rengtų sutrumpintą balansą, biologinio turto vertė būtų parodoma trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Atsargos*.

20X2 ataskaitinių metų pradžioje įmonė, atsižvelgusi į praėjusių metų faktinę savikainą ir į Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu patvirtintas biologinio turto normatyvines kainas, patvirtina 2,7 EUR už 1 kg gyvojo svorio planinę savikainą, kuria vadovaujasi ataskaitiniais metais registruodama gautus produktus ir ūkines operacijas, susijusias su gyvulių atsiradimu, pardavimu, kritimu ir pan. Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pagal apskaičiuotą faktinę savikainą apskaitoje koreguojami įrašai, kuriuose buvo naudojama planinė savikaina.

Iš visų per 20X2 metų ataskaitinį laikotarpį gyvuliams auginti patirtų išlaidų pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką atsivestiems veršeliams (telyčių apsėklinimo, vaistų, vitaminų ir kt.) priskirtos išlaidos sudarė 1 521 EUR, o penimiems gyvuliams – 24 653 EUR:

D 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	1 521
K 205261 Netiesioginės išlaidos	569
K 205262 Tiesioginės išlaidos	952
ir	
D 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	24 653
K 205261 Netiesioginės išlaidos	10 008
K 205262 Tiesioginės išlaidos	14 645

20X2 metų gruodžio pabaigoje 7 telyčios atsivedė po vieną veršelį, kurių svoris buvo 175 kg. Šie veršeliai apskaitoje registruojami planine savikaina:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (175 kg x 2,7 EUR)	472,5
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	472,5

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atsižvelgiant į ataskaitiniais metais atsivestiems veršeliams priskirtas išlaidas, apskaičiuojama šių veršelių 1 kg faktinė savikaina, kuri sudarė 8,6914 EUR (1 521 EUR : 175 kg) ir apskaitoje daromi koreguojamieji įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (175 kg x 8,6914 EUR – 175 kg x 2,7 EUR)	1 048,5
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	1 048,5

Metų pabaigoje iš 10 sukergtų telyčių 3 telyčios, nepasiekusios kokybinės transformacijos, buvo išbrokuotos ir priimtas sprendimas jas parduoti. Parduotų telyčių bendras svoris 2 070 kg,

supirkimo kaina 1,1 EUR už 1 kg gyvojo svorio. Parduoti gyvuliai nurašomi planine savikaina.

Pardavus gyvulius apskaitoje registruojama:

D 241 Pirkėjų skolos (2 070 kg x 1,1 EUR)	2 277
K 5000 Parduotų prekių pajamos	2 277
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	5 589
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (2 070 kg x 2,7 EUR)	5 589

Sąskaitos 6000 Parduotų prekių savikaina ir 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina ataskaitinių metų pabaigoje koreguojamos atsižvelgiant į apskaičiuotą faktinę savikainą.

Apskaičiavus faktinę savikainą koreguojama apskaitoje užregistruota 3 telyčių pardavimo ūkinė operacija:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	437,81
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (2 070 kg x 2,9115 EUR – 2 070 kg x 2,7 EUR)	437,81

Metų pabaigoje įvertinamas 8 575 kg auginamų ir penimų gyvulių priesvoris ir apskaitoje užregistruojamas jam tenkančios auginimo išlaidos didinant jomis auginamų ir penimų gyvulių įsigijimo savikainos sąskaitą:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	24 653
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	24 653

Atsižvelgiant į ataskaitinių metų auginamų ir penimų gyvulių auginimo išlaidas, paskutinę 20X2 m. ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė apskaičiavo šių gyvulių 1 kg gyvojo svorio faktinę savikainą, kuri sudarė 2,9115 EUR (14 005 EUR + 26 174 EUR) : (5 050 kg + 8 750 kg):

20X2-12-31			
Likutis metų pradžioje	25 vnt.	5 050 kg	14 005 EUR
Ataskaitinio laikotarpio prieauglis, priesvoris, pirkimai:	7 vnt.	8 750 kg	26 174 EUR
• prieauglis	7 vnt.	175 kg	1 521 EUR
• priesvoris	x	8 575 kg	24 653 EUR
• piršta	–	–	–
Gyvulių 1 kg faktinė savikaina:	$(14\,005\text{ EUR} + 26\,174\text{ EUR}) : (5\,050\text{ kg} + 8\,750\text{ kg}) = 40\,179 : 13\,800 = 2,9115\text{ EUR}$		
Likutis metų pabaigoje: (likutis metų pradžioje + ataskaitinio laikotarpio prieauglis, priesvoris, pirkimai – parduota, krito)	29 vnt. (25 + 7 – 3)	11 730 kg (5 050 + 8 750 – 2 070)	34 152 EUR (14 005 + 26 174 – 6 027)

Ataskaitinių metų pabaigoje įmonė įvertino visų gyvulių galimą realizavimo vertę ir nustatė, kad ji yra didesnė už faktinę gyvulių įsigijimo savikainą, todėl sudarant balansą biologinis turtas bus rodomas faktine įsigijimo savikaina.

Sudarant 20X2 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas biologinio turto vertė balanso trumpalaikio turto dalies atsargų straipsnio 1.5 eilutėje *Biologinis turtas* būtų 34 152 EUR.

Jei įmonė rengtų sutrumpintą balansą, biologinio turto vertė būtų parodoma trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Atsargos*.

20X3 m. sausio 1 d. 7 20X2 metų gruodžio mėnesį apsiveršiauvusios telyčios ir dar 13 telyčių, kurios apsiveršiuos sausio mėnesį, iš sąskaitos 205010 *Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina* perkeliama į sąskaitą 172500 *Produktyviųjų ir darbinių gyvulių įsigijimo savikaina*. Gyvuliai, kurių svoris 20X2 m. gruodžio 31 d. buvo 11 340 kg, į ilgalaikio turto sąskaitą perkeliama 20X2 m. gruodžio 31 d. balansine verte:

D 172500 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių įsigijimo savikaina	33 016,41
K 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (3 605 kg x 2,9115 EUR)	33 016,41

Per 20X3 ataskaitinius metus karvių išlaikymo išlaidos buvo kaupiamos 2053651 sąskaitoje *Pienininkystė*. Pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką jos priskiriamos pieno ir veršelių savikainai.

Per 20X3 metų ataskaitinį laikotarpį iš karvių išlaikymo išlaidų pienui priskirtos išlaidos sudarė 32 890 EUR, atsivestiems veršeliams – 3 655 EUR:

D 20536512 Pienininkystė (pienas)	32 890
K 205261 Netiesioginės išlaidos	9 195
K 205262 Tiesioginės išlaidos	23 695
ir	
D 20536511 Pienininkystė (veršeliai)	3 655
K 205261 Netiesioginės išlaidos	2 252
K 205262 Tiesioginės išlaidos	1 403

Per 20X3 ataskaitinius metus įmonėje laikomos karvės atsivedė 20 veršelių, kurių svoris 520 kg. Šie veršeliai apskaitoje registruojami planine savikaina, kuri 20X3 metams patvirtinta 2,75 EUR už 1 kg:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (520 kg x 2,75 EUR)	1 430
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	1 430

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atsižvelgiant į ataskaitiniais metais atsivestiems veršeliams priskirtas išlaidas, apskaičiuojama atsivestų veršelių 1 kg faktinė savikaina, kuri yra 7,0288 EUR (3 655 EUR : 520 kg) ir apskaitoje daromi koreguojamieji įrašai:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina (520 kg x 7,0288 EUR – 520 kg x 2,75 EUR)	2 225
K 2053651 Pienininkystė	2 225

Iš įmonėje laikomų melžiamų karvių per mėnesį gaunama 13 020 l, per metus 156 240 l pieno. Pienas apskaitoje kiekvieną mėnesį buvo registruojamas 0,20 EUR už 1 l planine savikaina, kuri ataskaitinių metų pabaigoje koreguojama atsižvelgiant į apskaičiuotą faktinę savikainą:

D 2030 Produkcijos savikaina (156 240 l x 0,20 EUR)	31 248
K 2053651 Pienininkystė	31 248

Pagal sutartį pieną įmonė parduoda po 0,2451 EUR už 1 l. Pieno pardavimas apskaitoje buvo registruojamas:

D 2410 Pirkėjų skolų vertė	38 294,42
K 5000 Parduotų prekių pajamos (156 240 l x 0,2451 EUR)	38 294,42
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina (156 240 l x 0,20 EUR)	31 248
K 2030 Pieno savikaina	31 248

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atsižvelgiant į ataskaitinių metų karvių išlaikymo išlaidas, priskirtas pieno savikainai, ir gauto pieno kiekį, įmonė apskaičiavo 1 l pieno faktinę savikainą, kuri sudarė 0,2105 EUR (32 890 EUR: 156 240 l). Apskaitoje daromi koreguojamieji įrašai:

D 2030 Produkcijos savikaina (156 240 l x 0,2105) – (156 240 l x 0,20)	1 642
K 2053651 Pienininkystė	1 642

Per 20X3 metų ataskaitinį laikotarpį penimų gyvulių auginimo išlaidos sudarė 9 757 EUR:

D 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	9 757
K 205261 Netiesioginės išlaidos	2 685
K 205262 Tiesioginės išlaidos	7 072

Metų pabaigoje įvertinamas 3 700 kg telyčių priesvoris ir apskaitoje užregistruojamos jam tenkančios 9 757 EUR auginimo išlaidos:

D 205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina	9 547
K 2053652 Mėsinė gyvulininkystė	9 757

Atsižvelgiant į ataskaitinių metų gyvulių auginimo išlaidas, paskutinę 20X3 m. ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė apskaičiavo penimų gyvulių 1 kg gyvojo svorio faktinę savikainą, kuri sudarė 2,9821 EUR (34 152 EUR +13 412 EUR) : (11 730 kg +4 220 kg).

20X3-12-31			
Likutis metų pradžioje	29 vnt.	11 730 kg	34 152 EUR
Ataskaitinio laikotarpio prieauglis, priesvoris, pirkimai:	20 vnt.	4 220 kg	13 412 EUR
• prieauglis	20 vnt.	520 kg	3 655 EUR
• priesvoris	x	3 700 kg	9 757 EUR
• piršta	–	–	–
Penimų gyvulių 1 kg faktinė savikaina:	(34 152 EUR +13 412 EUR) : (11 730 kg +4 220 kg) = 47 564 : 15 950 = 2,9821 EUR		
Likutis metų pabaigoje: (likutis metų pradžioje + ataskaitinio laikotarpio prieauglis, priesvoris, pirkimai – parduota, krito, pergrupuota)	27 vnt. (29 + 20 – 22)	4 610 kg (11 730 + 4 220 – 11 340)	13 747 EUR (34 152 +13 412 – 33 817)

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pagal apskaičiuotą faktinę savikainą apskaitoje koreguojami visi įrašai, kuriuose buvo naudojama planinė savikaina (korespondencijos pateiktos šio pavyzdžio 20X2 metų pabaigoje).

Ataskaitinių metų gale įmonė suskirstė auginamus ir penimus gyvulius bei karves į panašaus amžiaus grupes ir vertino atskirų gyvulių grupių galimą realizavimo vertę remdamasi oficialiai skelbiamomis gyvulių supirkimo kainomis. Vertinant kiekvieną grupę atskirai, pvz. veršelius iki 2 mėn., veršelius iki 6 mėn., telyčaites 6-12 mėn., pirmų metų karves ir pan., įmonė atsižvelgė į kiekvieno toje grupėje esančio gyvulio vertę pagal jo fizines savybes ir amžių.

Surinkta informacija apie gyvulių, priskirtų tiek ilgalaikiam, tiek trumpalaikiam turtui, galimą realizavimo vertę parodė, kad ji yra didesnė už faktinę gyvulių įsigijimo savikainą, todėl sudarant balansą biologinis turtas bus parodomas faktine įsigijimo (auginimo) savikaina, nes ji mažesnė už gyvulių galimą realizavimo vertę.

Sudarant 20X3 m. gruodžio 31 d. finansines ataskaitas įmonės balanso ilgalaikio turto dalies kito ilgalaikio straipsnio 4.2 eilutėje *Biologinis turtas* būtų 33 016,41 EUR, o balanso trumpalaikio turto dalies atsargų straipsnio 1.5 eilutėje *Biologinis turtas* – 13 747 EUR.

Jei įmonė rengtų sutrumpintą balansą, biologinis turtas būtų parodomas ilgalaikio turto dalies straipsnyje *Kitas ilgalaikis turtas* ir trumpalaikio turto dalies straipsnyje *Atsargos*.

Pateiktame pavyzdyje trejus metus gyvulių vertė vis augo ir jų galima realizavimo vertė ataskaitinių metų pabaigoje buvo didesnė už faktinę gyvulių įsigijimo savikainą, tačiau bet koku metu ir dėl įvairių priežasčių tiek produktyviųjų gyvulių, tiek auginamų ir penimų gyvulių vertės gali pradėti mažėti.

2 pavyzdžio tęsinys

Pagal patvirtintą įmonės apskaitos politiką į ilgalaikį turtą kiekvienų ataskaitinių metų pradžioje perkeliama panašaus amžiaus telyčaičių po apsiveršiavimo grupė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną buvusia savikaina. Ilgalaikio turto sąskaitoje 172500 *Produktiviųjų ir darbinių gyvulių įsigijimo savikaina* perkeltos karvės registruojamos kaip atskiras turto vienetas.

Iki 20X8 metų pradžios įmonės ilgalaikiame turte buvo užregistruoti 5 atskiri turto vienetai, t. y. 20X3, 20X4, 20X5, 20X6 ir 20X7 ataskaitinių metų karvių grupės. Kiekvieno atskiro ilgalaikio turto vieneto įsigijimo savikaina skirtinga, kadangi ji priklauso nuo tame apskaitos vienetė, t. y. karvių grupėje, esančių gyvulių skaičiaus ir kiekvienų ataskaitinių metų pabaigoje apskaičiuotos tų metų 1 kg gyvojo svorio savikainos.

Įmonė 20X7 metų gale vertindama 20X3 metais ilgalaikiame turte 33 016 EUR įsigijimo savikaina užregistruotos karvių grupės grynąją galimo realizavimo vertę nustatė, kad minėtos karvių grupės, kaip atskiro ilgalaikio turto vieneto, grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už apskaitoje užregistruotą jų įsigijimo savikainą. Nustatyta, kad iš 22 grupėje esančių karvių, 12 karvių galimo realizavimo vertė lygi jų įsigijimo savikainai, o 10 karvių, kurių krito produktyvumas, galimo realizavimo vertė yra mažesnė už jų įsigijimo savikainą.

Minėtų 10 karvių, kurių svoris 5 154 kg, 1 kg galimo realizavimo vertė 20X7 metų gale buvo 2,25 EUR, o 20X3 metais į ilgalaikį turtą jos buvo perkeltos 2,91 EUR įsigijimo savikaina už 1 kg.

Vertinant 20X3 metais į ilgalaikį turtą perkeltos karvių grupės grynąją galimo realizavimo vertę nustatyta, kad šios karvių grupės, kaip atskiro turto vieneto, vertė sumažėjo 3 401 EUR (5 154 kg x 2,91 EUR – 5 154 kg x 2,25 EUR).

Nukainojus gyvulius, grynosios galimo realizavimo vertės ir įsigijimo (auginimo) savikainos skirtumas pripažįstamas to laikotarpio, kada buvo gyvuliai nukainoti, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Gyvulių vertės sumažėjimas registruojamas kontrarinėje sąskaitoje, skirtoje parodyti gyvulių įsigijimo savikainos sumažėjimą. Šios kontrarinės sąskaitos turi būti suderintos su biologinio turto apskaitos sąskaitomis. Apskaitoje daromi šie įrašai:

D 63094 Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos	3 401
K 172509 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių vertės sumažėjimas (–)	3 401

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

26. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2014 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Jis gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

Įgyvendinant 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2013/34/ES, pakeisti ir nauja redakcija išdėstyti daugelis verslo apskaitos standartų. Atsižvelgiant į direktyvos reikalavimus, naujose 2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“ ir 3-iojo verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) ataskaita“ redakcijose, galiojančiose nuo 2016 m. sausio 1 d., įmonėms, kurių tipinė veikla yra biologinio turto auginimas, žemės ūkio produktų gamyba ir apdorojimas, pačių pagamintų ir apdorotų žemės ūkio produktų perdirbimas (toliau – žemės ūkio įmonės), neliko žemės ūkio įmonėms skirtų balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos formų. Atsisakyta reikalavimo biologinį turtą ir žemės ūkio produktus pateikti atskirame straipsnyje tarp ilgalaikio ir trumpalaikio turto.

Pakeistos standartų nuostatos taikomos sudarant 2016 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Pagrindiniai standartų pakeitimai susiję su finansinių ataskaitų pokyčiais. Nuo 2016 m. sausio 1 d. verslo apskaitos standartuose nustatytos finansinių ataskaitų formos ir jose pateikti straipsniai yra privalomi, kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka finansinės ataskaitos skelbiamos viešai Juridinių asmenų registre. Įmonės savo nuožiūra negali keisti nustatytų finansinių ataskaitų formų, įrašyti kitokius straipsnių pavadinimus, įterpti naujus ar išbraukti esamus straipsnius, juos pergrupuoti net ir tuo atveju, kai juose nurodytos sumos lygios nuliui. Finansinių ataskaitų formose privalomų straipsnių sumas galima išskaidyti į smulkesnes sudėtines dalis ir parodyti atskirose eilutėse ir stulpeliuose tik tuo atveju, jei yra šios dvi sąlygos:

1. to reikia dėl įmonės veiklos specifikos;
2. būtina, norint pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

Kokį finansinių ataskaitų rinkinį nuo 2016 m. sausio 1 d. privalo pildyti įmonė, atsižvelgdama į savo kategoriją, nurodyta Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir 1-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinė atskaitomybė“.

Atskirų rūšių įmonėms skirtos pelno (nuostolių) ataskaitos formos pateikiamos 3-iajame verslo apskaitos standarte „Pelno (nuostolių) ataskaita. Pelno (nuostolių) ataskaitos forma skirta visoms įmonėms, išskyrus labai mažas įmones, pateikta 3-iojo verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) ataskaita“ 1 priede, labai mažoms įmonėms, pasirinkusioms rengti trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą, – 2 priede.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje atsisakoma suminės veiklos sąnaudų, tipinės veiklos, įprastinės veiklos, pagautės ir netekimų eilučių, o finansinė ir investicinė veikla išskleidžiama į detalesnes eilutes. Skirtingai nuo pelno (nuostolių) ataskaitos, trumpoje pelno (nuostolių) ataskaitoje sąnaudos pateikiamos pagal pobūdį, t. y. suskirstytos į atsargų ir išteklių, susijusias su darbo santykiais, nusidėvėjimo, amortizacijos ir turto vertės sumažėjimo, pelno mokesčio ir kitas sąnaudas.

Iki 2016 m. sausio 1 d. galiojusios žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos ir naujos pelno (nuostolių) ataskaitos palyginimas pateiktas lentelėje:

Iki 2016 m. sausio 1 d. galiojusios žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai	Nuo 2016 m. sausio 1 d. galiojančios pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai
I. PARDAVIMO PAJAMOS	1. Pardavimo pajamos
I.1. Iš augalininkystės produkcijos pardavimo	<i>panaikinta</i>
I.2. Iš gyvulių ir kitų gyvūnų pardavimo	<i>panaikinta</i>
I.3. Iš kitos gyvulininkystės produkcijos pardavimo	<i>panaikinta</i>
I.4. Iš perdirbtos savos žemės ūkio produkcijos pardavimo	<i>panaikinta</i>
I.5. Iš paslaugų žemės ūkiui	<i>panaikinta</i>
<i>Duomenys imami iš Didžiosios knygos atitinkamų sąskaitų</i>	2. Pardavimo savikaina
II. PAGAMINTOS PRODUKCIJOS, NEBAIGTOS GAMYBOS IR GYVŪNŲ BEI KITO BIOLOGINIO TURTO LIKUČIŲ VERTĖS PADIDĖJIMAS (SUMAŽĖJIMAS)	<i>panaikinta</i>
II.1. Pagamintos produkcijos likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)	<i>panaikinta</i>
II.1.1. Žemės ūkio produkcijos	<i>panaikinta</i>
II.1.2. Kitos produkcijos	<i>panaikinta</i>
II.2. Nebaigtos gamybos likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)	<i>panaikinta</i>
II.2.1. Žemės ūkio	<i>panaikinta</i>
II.2.2. Kitos nebaigtos gamybos	<i>panaikinta</i>
II.3. Gyvulių bei kitų gyvūnų ir kito biologinio turto likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)	<i>panaikinta</i>
II.3.1. Gyvulių ir kitų gyvūnų	<i>panaikinta</i>
II.3.2. Kito biologinio turto	<i>panaikinta</i>
III. ĮMONĖS REIKMĖMS SUVARTOTA PRODUKCIJA	<i>panaikinta</i>
III.1. Žemės ūkio produkcija	<i>panaikinta</i>
III.2. Kita produkcija	<i>panaikinta</i>
IV. GYVULIŲ BEI KITŲ GYVŪNŲ IR KITO BIOLOGINIO TURTO PIRKIMAI (-)	<i>panaikinta</i>
IV.1. Gyvulių bei kitų gyvūnų	<i>panaikinta</i>

IV.2. Kito biologinio turto	<i>panaikinta</i>
V. BENDROJI PRODUKCIJA	<i>panaikinta</i>
V.1. Žemės ūkio produkcija	<i>panaikinta</i>
V.2. Kita produkcija	<i>panaikinta</i>
VI. KINTAMOSIOS SĄNAUDOS	<i>panaikinta</i>
VII. BENDRASIS GAMYBINIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	<i>panaikinta</i>
VIII. PASTOVIOSIOS SĄNAUDOS	<i>panaikinta</i>
VIII.1. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	<i>panaikinta</i>
VIII.2. Kitos pastoviosios sąnaudos	<i>panaikinta</i>
<i>Nauja eilutė</i> <i>Duomenys imami iš Didžiosios knygos atitinkamų sąskaitų</i>	3. Biologinio turto tikrosios vertės pokytis
IX. TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	<i>panaikinta</i>
	4. BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)
<i>Duomenys imami iš Didžiosios knygos atitinkamų sąskaitų</i>	5. Pardavimo sąnaudos
<i>Duomenys imami iš Didžiosios knygos atitinkamų sąskaitų</i>	6. Bendrosios ir administracinės sąnaudos
X. DOTACIJOS, SUSIJUSIOS SU PAJAMOMIS	Jei dotacija ar tiesioginė išmoka skirta negautoms pajamoms – 1 eilutėje <i>Pardavimo pajamos</i> Jei dotacija ar tiesioginė išmoka skirta patirtoms sąnaudoms kompensuoti – 2 eilutėje <i>Pardavimo savikaina</i>
XI. KITA VEIKLA	7. Kitos veiklos rezultatai
XI.1. Pajamos	<i>panaikinta</i>
XI.2. Sąnaudos	<i>panaikinta</i>
XII. FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	<i>panaikinta</i>
XII.1. Pajamos	8. Investicijų į patronuojančiosios, patronuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas pajamos <i>arba</i> 9. Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų pajamos <i>arba</i> 10. Kitos palūkanų ir panašios pajamos
XII.2. Sąnaudos	11. Finansinio turto ir trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimas <i>arba</i> 12. Palūkanų ir kitos panašios sąnaudos
XIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	<i>panaikinta</i>
XIV. PAGAUTĖ	<i>panaikinta</i>
XV. NETEKIMAI	<i>panaikinta</i>
XVI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	13. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ
XVII. PELNO MOKESTIS	14. Pelno mokestis
XVIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	15. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

PAVYZDINIS SĄSKAITŲ PLANAS

1 ILGALAIKIS TURTAS

<...>

17 Kitas ilgalaikis turtas

171 Atidėtojo pelno mokesčio turtas

172 Biologinis turtas

1720 Daugiamečiai sodiniai

17200 Daugiamečių sodinių įsigijimo savikaina

17201 Daugiamečių sodinių tikrosios vertės pokytis (+ / -)

17209 Daugiamečių sodinių vertės sumažėjimas (-)

1721 Daugiamečių sodinių įveisimas ir auginimas

1725 Gyvuliai ir kiti gyvūnai

17250 Produktyvieji ir darbiniai gyvuliai

172500 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių įsigijimo savikaina

172501 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių tikrosios vertės pokytis (+ / -)

172509 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių vertės sumažėjimas (-)

1725010 Produktyviųjų gyvulių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)

17251 Auginami ir penimi gyvuliai ir kiti gyvūnai

172510 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina

172511 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų tikrosios vertės pokytis (+ / -)

172519 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų vertės sumažėjimas (-)

173 Kitas turtas

1730 Kito turto įsigijimo savikaina

1731 Kito turto tikrosios vertės pokytis (+ / -)

1739 Kito turto vertės sumažėjimas (-)

2 TRUMPALAIKIS TURTAS

20 Atsargos

205 Biologinis turtas

2050 Gyvuliai ir kiti gyvūnai

20500 Produktyvieji ir darbiniai gyvuliai

205000 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių įsigijimo savikaina

205001 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių tikrosios vertės pokytis (+ / -)

205009 Produktyviųjų ir darbinių gyvulių vertės sumažėjimas (-)

20501 Auginami ir penimi gyvuliai ir kiti gyvūnai

205010 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų įsigijimo savikaina

205011 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų tikrosios vertės pokytis (+ / -)

205019 Auginamų ir penimų gyvulių ir kitų gyvūnų vertės sumažėjimas (-)

- 2051 Pasėliai
 - 20510 Pasėlių savikaina
 - 20511 Pasėlių tikrosios vertės pokytis (+ / -)
 - 20519 Pasėlių vertės sumažėjimas (-)
 - 2052 Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos
 - 205261 Netiesioginės išlaidos
 - 205262 Tiesioginės išlaidos
 - 2053 Gamybos suvestinė
 - 2053650 Augalininkystė
 - 2053651 Pienininkystė
 - 2053652 Mėsinė gyvulininkystė
 - 2053653 Kita gyvulininkystė
- <....>