

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. įsakymu Nr. V2-9

## **9-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ATSARGOS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS**

Parengtos pagal [standartą su pakeitimais, priimtais iki 2014 m. gruodžio 18 d., galiojančiais nuo 2015 m. sausio 1 d.](#) (Žin., 2004, Nr. 20-616; TAR, 2014-12-22, Nr. 2014-20443)

*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.*

*Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos.*

### **I. BENDROSIOS NUOSTATOS**

**1. Šio standarto tikslas – nustatyti atsargų apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.**

**2. Standartas nustato atsargų įsigijimo savikainos nustatymo, sunaudotų (parduotų) atsargų ir jų likučių įkainojimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.**

**3. Standartas netaikomas įtraukiant į apskaitą:**

**3.1. nebaigtus darbus pagal statybos rangos sutartis, tarp jų paslaugas, kurios tiesiogiai susijusios su statybos rangos sutartimis;**

**3.2. finansinį turtą;**

**3.3. biologinį turtą, susijusį su žemės ūkio veikla;**

**3.4. mineralines iškasenas.**

### **II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS**

**Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.**

**Balansinė atsargų vertė – vertė, kuria atsargos yra parodytos balanse.**

**Grynoji galimo realizavimo vertė – įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas.**

**Isigijimo (pasigaminimo) savikaina** – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turta.,.

**Prekės** – turtas, pirktas perparduoti, ir įmonės pagaminta produkcija, skirta parduoti.

**Veiklos ciklas** – laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų atsargų įsigijimo iki jų realizavimo už pinigus arba už lengvai pinigais paverčiamą priemonę.

### III. ATSARGŲ ĮVERTINIMAS

**4. Registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.**

Įsigytos ar pasigamintos atsargos registruojamos apskaitoje įvertinus jas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Sudarant finansines ataskaitas, duomenys apie atsargas pateikiami balanse pagal 2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“ reikalavimus ir įvertinamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, ta, kuri iš jų yra mažesnė.

Atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina palyginama su tų pačių atsargų grynąja galimo realizavimo verte paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Jeigu grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, atsargos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės, o skirtumas nurašomas į ataskaitinio laikotarpio bendrąsias ir administracines sąnaudas.

---

#### **Pavyzdys**

A atsargų įsigijimo savikaina – 1 000 EUR, B atsargų įsigijimo savikaina – 2 000 EUR, A atsargų grynoji galimo realizavimo vertė – 1 500 EUR, B – 1 700 EUR. Finansinėse ataskaitose A atsargos bus parodomos įsigijimo savikaina (1 000 EUR), o B atsargos – grynąja galimo realizavimo verte (1 700 EUR).

---

### IV. ATSARGŲ ĮSIGIJIMO SAVIKAINA

**5. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, pakoreguota atlikto pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis. Pirkimo kainos koregavimai, atlikti po atsargų užregistravimo apskaitoje ir susiję su atsargų nukainojimais ir nuolaidomis, apskaitoje parodomi taip:**

Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, nurodyta įsigijimo dokumentuose, atskaičius pirkimo metu gautas nuolaidas.

Atsargų įsigijimo savikaina koreguojama tik suteikus nuolaidas pirktoms prekėms ir jas nukainojus, t. y. tada, kai nuolaidos ar nukainojimo sumos išaiškėja užregistravus pirkimo operaciją.

Dažniausiai nuolaidos suteikiamos pirkėjams, per tam tikrą laikotarpį nupirkusiems daug prekių, todėl jos vadinamos apyvartos nuolaidomis. Pavyzdžiui, pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta, kad per mėnesį nupirkę prekių už 50 000 EUR pirkėjai gaus 5 procentų tą mėnesį įsigytų prekių kainos nuolaidą.

Nuolaidos gali būti suteikiamos kaip kompensacija už pardavėjo ne laiku ar nekokybiškai įvykdytus įsipareigojimus. Prekės gali būti nukainojamos, jei jos brokuotos, nekokybiškos ar nesukomplektuotos. Pavyzdžiui, įmonė pirko medžiagų, kurias parsivežus ir išpakavus paaiškėjo, kad dalis jų brokuotos. Pareiškus pretenzijas, pardavėjas brokuotas medžiagas nukainojo 20 procentų.

Pardavėjas, norėdamas greičiau gauti iš pirkėjo pinigus, gali suteikti nuolaidą, skatinančią pirkėją greičiau atsiskaityti. Pavyzdžiui, sutartyje numatytas atsiskaitymo terminas – 30 d. nuo sąskaitos išrašymo dienos. Tačiau jei pirkėjas nuo sąskaitos išrašymo dienos už prekes sumokės per 10 d., prekių kaina gali būti sumažinta 2 procentais.

Pirkėjas, kurio įsigytoms prekėms suteiktos nuolaidos ar jos nukainotos, buhalterinėse sąskaitose turi padaryti atsargų įsigijimo savikainą patikslinančią įrašą.

### **5.1. jeigu atsargos parduotos – koreguojama parduotų prekių savikaina, mažinant ją nuolaidų ir nukainojimo suma;**

Jeigu įmonei pirkėjai nuolaida suteikiama ar prekės nukainojamos po to, kai ji jas jau pardavė, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama parduotų prekių savikaina tą laikotarpį, kurį nuolaida gauta.

---

#### **Pavyzdys**

20X1 m. sausio 5 d. pirktų prekių įsigijimo savikaina buvo 5 000 EUR. Šios prekės buvo parduotos sausio mėnesį. Vasario mėnesį prekių pardavėjas taikė sutartyje numatytą 5 procentų apyvartos nuolaidą. Nors pirkėjas tas prekes jau buvo pardavęs, jis vis tiek turi koreguoti sausio mėnesį parduotų prekių savikainą.

Jeigu už prekes tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	250

Jeigu už prekes tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	250

**5.2. jeigu atsargos dar neparduotos, koreguojama jų įsigijimo savikaina mažinant ją šioms atsargoms tenkančia nuolaidų ir nukainojimo suma. Tačiau jei įsigijimo savikainos koreguoti neįmanoma, koreguojama parduotų prekių savikaina, kaip nurodyta 5 punkto 1 papunktyje.**

Jeigu įmonei pirkėjai nuolaida suteikiama ar prekės nukainojamos, kai ši įmonė įsigytų atsargų dar nepardavė, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama šių atsargų įsigijimo savikaina.

---

### 1 pavyzdys

20X1 m. sausio 5 d. pirktų atsargų įsigijimo savikaina – 5 000 EUR. Vasario mėnesį šioms atsargoms pardavėjas pritaikė sutartyje numatytą 5 procentų apyvartos nuolaidą. Kadangi pirkėjas atsargų veikloje dar nesunaudojo, jis turi nuolaidos suma koreguoti atsargų įsigijimo savikainą.

Jeigu už atsargas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:	
D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	250
b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:	
D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 609 Nuolaidos, grąžinimai (–)	250

Jeigu už prekes tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:	
D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	250
b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:	
D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 609 Nuolaidos, grąžinimai (–)	250

---

Jeigu įmonei pirkėjai nuolaida suteikiama ar atsargos nukainojamos, kai ji yra pardavusi tik dalį įsigytų atsargų, gautų nuolaidų ar nukainojimo suma turi būti paskirstoma parduotų prekių savikainai ir atsargų įsigijimo savikainai ir proporcingai sumažinama parduotų ir likusių neparduotų atsargų vertė.

## 2 pavyzdys

20X1 m. sausio 5 d. pirktų atsargų įsigijimo savikaina – 5 000 EUR. Sausio mėnesį dalis šių atsargų parduota. Parduotų atsargų įsigijimo savikaina – 3 000 EUR. Pardavėjas sausio 5 d. parduotoms atsargoms sutartyje numatytą 5 procentų apyvartos nuolaidą pritaikė vasario mėnesį. Kadangi pirkėjas dalį atsargų jau pardavė, jis turi koreguoti ir parduotų, ir sandėlyje likusių atsargų įsigijimo savikainą. Nuolaidos suma proporcingai paskirstoma parduotų ir likusių neparduotų atsargų įsigijimo savikainai.

Jeigu už atsargas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	150
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	100

b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:

1. jeigu sąskaita, kurioje kaupiamos už prekes sumokėtos sumos, neuždaryta:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 609 Nuolaidos, grąžinimai (–)	250

2. jeigu sąskaita, kurioje kaupiamos už prekes sumokėtos sumos, uždaryta:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	150
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	100

Jeigu už atsargas tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	150
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	100

b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:

1. jeigu sąskaita, kurioje kaupiamos už prekes sumokėtos sumos, neuždaryta:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
----------------------------------	-----

arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 609 Nuolaidos, grąžinimai (-)	250
2. jeigu sąskaita, kurioje kaupiamos už prekes sumokėtos sumos, uždaryta:	
D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina	150
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	100

---

Jeigu parduotų ir sandėlyje likusių atsargų kiekio ir įsigijimo savikainos neįmanoma tiksliai nustatyti arba tai per brangu ir jei nuolaidų ar nukainojimo sumos reikšmingai neiškraipytų finansinių ataskaitų duomenų, pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis koreguojama parduotų prekių savikaina.

Atsargos gali būti ne tik perparduodamos, bet ir sunaudojamos įmonėje produkcijai gaminti. Jeigu įmonei pirkėjai nuolaida suteikiama ar atsargos nukainojamos, kai ji pirktas atsargas (žaliavas, medžiagas) sunaudojo produkcijai gaminti (paslaugoms teikti), gautų nuolaidų ar nukainojimo suma mažinama gamyboje sunaudotų žaliavų (medžiagų) vertė.

---

### 3 pavyzdys

20X1 m. sausio 5 d. pirktų žaliavų įsigijimo savikaina – 5 000 EUR. Jos sunaudotos gamybai sausio mėnesį. Šių žaliavų pardavėjas sutartyje numatytą 5 procentų apyvartos nuolaidą pritaikė vasario mėnesį. Kadangi pirkėjas žaliavas jau sunaudojo, jis turi koreguoti sausio mėnesio produkcijos gamybos ar parduotų prekių savikainą.

Jeigu už žaliavas tiekėjui nesumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	250
K 2020 Nebaigta produkcija (jeigu produkcija nebaigta gaminti)	250
arba	
K 203 Produkcija (jeigu produkcija baigta gaminti, bet neparduota)	250
arba	
K 6000 Parduotų prekių savikaina (jeigu produkcija parduota)	250

Jeigu už žaliavas tiekėjui sumokėta, nuolaidos suma apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

D 24460 Kitų gautinų skolų vertė	250
arba	
D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	250

K 2020 Nebaigta produkcija (jeigu produkcija nebaigta gaminti) arba	250
K 203 Produkcija (jeigu produkcija baigta gaminti, bet neparduota) arba	250
K 6000 Parduotų prekių savikaina (jeigu produkcija parduota)	250

---

**6. Nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti bei kitos tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu išlaidos. Atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina) tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos, jei sumos yra nereikšmingos.**

Atsargų įsigijimo savikainą sudaro:

- pirkimo kaina atėmus pirkimo metu žinomas ir taikytas nuolaidas;
- importo muitai, akcizai ir kiti negražintini mokesčiai;
- pristatymo išlaidos (krovimas, vežimas, draudimas pervežimo metu ir pan.);
- atsargų paruošimo naudoti išlaidos (išpakavimas ir kiti darbai, atliekami, kad atsargas būtų galima naudoti pagal tiesioginę paskirtį).

---

### 1 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 12 d. įsigijo skolon atsargų už 20 000 EUR. Už šių atsargų atvežimą į įmonę gauta sąskaita iš transporto įmonės – 180 EUR. Už atsargų išpakavimą apskaičiuota 200 EUR darbuotojų darbo užmokesčio ir 62 EUR jų socialinio draudimo įmokų. Įsigytos atsargos apskaitoje bus registruojamos įsigijimo savikaina – 20 442 EUR – darant tokius įrašus:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	20 442
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	20 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	180
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	200
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	62

---

Jeigu neįmanoma arba per brangu tiksliai nustatyti atskirų atsargų rūšių gabenimo, sandėliavimo ir pan. išlaidų ir jei šios išlaidos yra mažareikšmės, jos gali būti įskaitomos į prekių, parduotų per ataskaitinį laikotarpį, savikainą. Įmonės apskaitos politikoje turi būti nustatyti kriterijai, kuriais nustatydamas minėtų išlaidų reikšmingumą ji vadovaujasi.

---

### 2 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 12 d. įsigijo skolon A atsargų už 15 000 EUR ir B atsargų už 5 000 EUR. Minėtų atsargų transportavimo išlaidos – 200 EUR, iškrovimo išlaidos – 180 EUR. Šios atsargos apskaitoje registruojamos taip:

A atsargų įsigijimo savikaina – 15 000 EUR;

B atsargų įsigijimo savikaina – 5 000 EUR.

Atvežimo ir krovimo išlaidos priskiriamos sausio mėnesį parduotų prekių savikainai.

Apskaitoje registruojama šiais įrašais:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	20 000
D 6000 Parduotų prekių savikaina	380
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	20 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	200
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	137
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	43

---

**7. Į atsargų įsigijimo savikainą neįskaitomas sumokėtas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai šis mokestis negražintinas, o jo pripažinimas ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis reikšmingai iškraipytų įmonės veiklos rezultatus.**

Įmonės apskaitos politikoje turi būti nustatyti kriterijai, pagal kuriuos sprendžiama, ar įskaičius negražintiną pridėtinės vertės mokesčio sumą į veiklos sąnaudas, kurios 11-ajame verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms, bus reikšmingai iškraipomas įmonės veiklos rezultatas.

---

### **Pavyzdys**

Pateiktame pavyzdyje neįvertintas galimas atidėtųjų mokesčių, apskaičiuotų 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nustatyta tvarka, poveikis.

Įmonė įsteigta 20X6 m. gruodžio mėn. ir dar neįregistruota PVM mokėtoja. Įmonė 20X6 m. gruodžio 20 d. įsigijo atsargų, kurių pirkimo kaina – 25 000 EUR, PVM –5 250 EUR. Šios atsargos skirtos užsakymui, kuris bus vykdomas kitais finansiniais metais. Šių atsargų pirkimo PVM neturėtų būti pripažintas 20X6 m. gruodžio mėnesio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, jeigu ši suma reikšmingai iškraipytų įmonės finansinių metų veiklos rezultatus. Įmonė nutarė PVM suma padidinti atsargų įsigijimo savikainą (25 000 EUR + 5 250 EUR = 30 250 EUR). Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	30 250
K 271 Sąskaitos bankuose arba	
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	30 250

Įmonė 20X7 m. pardavė minėtas prekes, o jų įsigijimo savikainą pripažino prekių pardavimo savikaina. Apskaitoje registruojama:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	30 250
K 2040 Pirtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	30 250

**7<sup>1</sup>. Jei už įsigyjamas atsargas bus atsiskaitoma per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį, atsargos apskaitoje turi būti registruojamos tikraja atlygio verte, kuri būtų lygi kainai, už kurią jas galima įsigyti atsiskaitant iš karto. Mokėtinos sumos ir tikrosios atlygio vertės skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis per visą atsiskaitymo laikotarpį.**

Kai už įsigyjamas atsargas sumokama per 12 mėnesių, atsargų įsigijimo savikaina bus tikroji atlygio vertė, kuri būtų lygi pardavėjui iš karto mokamai kainai.

---

### **Pavyzdys**

Įmonė „C“ 20X1 m. sausio 1 d. įsigyja baldų furnitūros, tačiau pirkėjas su pardavėju pasirašo atsiskaitymo už prekes sutartį, pagal kurią pirkėjas už detales turės sumokėti 1 550 000 EUR be palūkanų po 2 metų. Kadangi už detales bus sumokėta vėliau kaip po metų, o sudarius tokių detalių pirkimo sutartį be apmokėjimo atidėjimo ir esant 5 proc. rinkos palūkanų normai, jų įsigijimo savikaina būtų 1 405 896 EUR (1 550 000 EUR : 1,05<sup>2</sup>), t. y. kaina, už kurią jas galima įsigyti atsiskaitant iš karto. Už įsigyjamas atsargas mokėtinos sumos ir tikrosios atlygio vertės skirtumas (1 550 000 EUR – 1 405 896 EUR = 144 104 EUR) parodo vidinę palūkanų normą ir atidėto atsiskaitymo kainą. Šis skirtumas per dvejus metus amortizuojamas iki mokėtinos sumos ir įtraukiamas į palūkanų sąnaudas.

Pirkimo data, t. y. 20X1 m. sausio 1 d., įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	1 405 896
K 424 Skolos tiekėjams (po vienu metų mokėtinos sumos ir kiti ilgalaikiai įsipareigojimai)	1 405 896

Įmonė „C“ 20X1 m. pajamoms uždirbti panaudojo visas sausio 1 d. įsigytas atsargas, todėl 1 405 896 EUR sunaudotų atsargų vertę įskaičiavo į pardavimo savikainą. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6001 Suteiktų paslaugų savikaina	1 405 896
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	1 405 896

Pirmųjų sutarties galiojimo metų pabaigoje įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos (1 405 896 EUR x 5 %)	70 295
K 424 Skolos tiekėjams (po vienu metų mokėtinos sumos ir kiti ilgalaikiai įsipareigojimai)	70 295

Po pirmųjų sutarties galiojimo metų įmonės „C“ apskaitoje tiekėjui mokėtina suma 1 476 191 EUR perkeliama į per vienus metus mokėtinas sumas darant tokius įrašus:

D 424 Skolos tiekėjams (po vienu metų mokėtinos sumos ir kiti ilgalaikiai įsipareigojimai)	1 476 191
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	1 476 191

Antrųjų sutarties galiojimo metų pabaigoje įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	73 809
----------------------------------------------------------	--------

K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas (1 405 896 EUR + 70 295 EUR) x 5 %)	73 809
---------------------------------------------------------------------------------------	--------

Galutinio atsiskaitymo datą įmonės „C“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	1 550 000
K 271 Sąskaitos bankuose	1 550 000

---

**8. Atsargos, įsigytos užsienio valiuta, apskaitoje registruojamos finansinių ataskaitų valiuta, taikant pirkimo dieną galiojusį apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu (toliau – užsienio valiutos kursas).**

Kai įmonė už įsigytas atsargas atsiskaito užsienio valiuta, šių atsargų savikaina apskaičiuojama pagal pirkimo dieną galiojantį apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu, neatsižvelgiant į atsiskaitymo datą. Pirkimo diena nustatoma pagal sutarties sąlygas, kurias pirkėjas ir pardavėjas dažniausiai nustato vadovaudamiesi Tarptautinių prekybos rūmų priimtomis taisyklėmis INCOTERMS, kai visa nauda ir rizika, susijusi su prekėmis, perduodama pirkėjui.

---

### 1 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 15 d. už 5 000 JAV dolerių nusipirko skolon atsargų. Pirkimo dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1260. Įmonė už atsargas atsiskaitė 20X1 m. vasario 4 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1115. Apskaitoje registruojamos 4 440,50 EUR (5 000 USD : 1,1260) vertės atsargos.

Atsargų įsigijimo operacija apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	4 440,50
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	4 440,50

b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:

D 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina	4 440,50
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	4 440,50

20X1 m. vasario 4 d. sumokėjus skolą už atsargas, apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	4 440,50
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka (4 498,43 – 4 440,50)	57,93
K 271 Sąskaitos bankuose (5 000 USD : 1,1115)	4 498,43

## 2 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. gruodžio 15 d. sumokėjo 5 000 JAV dolerių avansą. Avanso mokėjimo dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1390. Prekių pirkimas įformintas 20X1 m. vasario 4 d. Pirkimo dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1214.

Avanso sumokėjimo operacija apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams (5 000 USD : 1,1390)	4 389,82
K 271 Sąskaitos bankuose	4 389,82

Atsargų įsigijimo operacija apskaitoje registruojama tokiais įrašais:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės (5 000 USD : 1,1214)	4 458,71
K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	4 389,82
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	68,89

b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:

D 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina	4 458,71
K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams	4 389,82
K 5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	68,89

Pagal 22-ojo verslo apskaitos standarto „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ nuostatas valiutiniai straipsniai yra straipsniai, kuriuose pateikta pinigų ar kito finansinio turto ar įsipareigojimų suma užsienio valiuta, pagal kuriuos bus gauta ar sumokėta fiksuota arba aiškiai nustatoma užsienio valiutos suma. Pagal minėto standarto 8 punktą už užsienio valiutą pirktas turtas balanse turi būti įvertinamas finansinių ataskaitų valiuta, taikant pirminio pripažinimo metu, t. y. sandorio dieną, galiojusį valiutos kursą.

Iš anksto už prekes ir paslaugas sumokėtos sumos valiutiniams straipsniams nepriskiriamos, todėl už įsigyjamas atsargas sumokėtas avansas įvertinamas tik mokėjimo dienos valiutos kursu. Sudarant finansines ataskaitas, paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną išankstinių mokėjimų straipsnių sumos iš naujo nevertinamos, nes už atsargas jau buvo atsiskaityta.

Tokie patys apskaitos principai yra taikomi ir tiekėjui gražinant atsargas ar prekėms, kurios buvo pirktos užsienio valiuta, taikant nuolaidas. Kai yra gražinamos prekės ar pirktoms prekėms taikomos nuolaidos, nevyksta jokios piniginių lėšų apyvartos, todėl apskaitoje užregistravus prekių gražinimą ar prekėms pritaikytą nuolaidą, valiutų skirtumų neturėtų susidaryti. Apskaitoje prekių gražinimas ar pritaikyta nuolaida ir skolos sumažėjimas registruojami įsigijimo dieną galiojusi valiutos kursu.

### 3 pavyzdys

Įmonė 20X1 m. sausio 15 d. už 5 000 JAV dolerių skolon nusipirko atsargų. Pirkimo dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1260. Pirktos prekės apskaitoje užregistruojamos 4 440,50 EUR (5 000 USD : 1,1260) verte.

Tiekėjas ir pirkėjas sutarė, kad pirkėjas už prekes atsiskaitys, kai išsikraus jas savo sandėlyje. Prekių iškrovimo ir atsiskaitymo už jas data yra 20X1 m. vasario 4 d., kai euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1115.

Tačiau priimdama prekes įmonė nustatė, kad dalis prekių yra brokuotos ir nutarė šią dalį atsargų, kurių vertė buvo 1 000 JAV dolerių, gražinti tiekėjui. Galutinė atsiskaitymo už prekes suma yra 4 000 JAV dolerių.

Atsargų įsigijimo operacija 20X1 m. sausio 15 d. apskaitoje registruojama darant tokius įrašus:

a) taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:	
D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	4 440,50
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	4 440,50
b) taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą:	
D 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina	4 440,50
K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	4 440,50

Prekių gražinimas 20X1 vasario 4 d. apskaitoje registruojamas įsigijimo dieną galiojusių valiutos kursu (1 000 USD : 1,1260):

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	888,10
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	888,10

Sumokėjus 4 000 JAV dolerių skolą už prekes, 20X1 vasario 4 d. apskaitoje registruojama:

D 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas (4 000 USD : 1,1260)	3 552,40
D 6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka	46,34
K 271 Sąskaitos bankuose (4 000 USD : 1,1115)	3 598,74

---

**8<sup>1</sup>. Neatlygintinai gautų (dovanotų) atsargų savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodyta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už grynąją galimo realizavimo vertę, ir su šių atsargų gavimu ir paruošimu parduoti (naudoti) susijusios išlaidos.**

Įmonei neatlygintinai perduotų (dovanotų) atsargų vertė gali būti nurodoma dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente, patvirtinančiame nuosavybės teisių perdavimą. Šiuo atveju atsargų įsigijimo savikaina bus dovanojimo dokumente nurodyta vertė, tačiau ne didesnė už atsargų grynąją galimo realizavimo vertę.

Jeigu dovanojimo dokumente nurodyta atsargų vertė bus mažesnė už grynąją galimo realizavimo vertę, vadinasi šių atsargų savikaina bus dovanojimo dokumente nurodyta vertė su jų gavimo ir paruošimo parduoti (naudoti) (vežimo, remonto, montavimo, instaliavimo, išbandymo ir kitomis) tiesioginėmis išlaidomis.

Jeigu dovanojimo dokumente bus nurodyta didesnė vertė už grynąją galimo realizavimo vertę, įsigijimo savikaina bus atsargų grynoji galimo realizavimo vertė pridėjus jų gavimo ir paruošimo parduoti (naudoti) tiesiogines išlaidas.

Jeigu atsargų dovanojimo dokumente vertė nenurodyta, jų įsigijimo savikaina laikoma dovanotų atsargų grynoji galimo realizavimo vertė, kurią įmonė nustato atsižvelgdama į turto vertintojų patvirtintą vertę ar kitą tinkamą informaciją (katalogus, internetą, spaudą ir t. t.).

---

### 1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo atsarginių detalių savo įrenginiams remontuoti. Dovanojimo sutartyje buvo nurodyta, kad atsarginių detalių vertė 1 000 EUR, nors grynoji jų galimo realizavimo vertė yra 1 750 EUR.

Gavusi atsarginių detalių, įmonė „A“ jas registruoja apskaitoje:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	1 000
K 5401 Kitos pajamos	1 000

Įmonė 20X2 m. sunaudavo detales biuro įrenginių remontui ir jų įsigijimo savikainą pripažino sąnaudomis. Apskaitoje registruojama:

D 6301 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	1 000
K 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	1 000

---

### 2 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. spalio 1 d. iš įmonės „B“ neatlygintinai gavo atsarginių detalių savo įrenginiams remontuoti. Dovanojimo sutartyje nurodyta atsarginių detalių vertė 1 000 EUR, tačiau perdavimo metu jų grynoji galimo realizavimo vertė buvo 950 EUR.

Kadangi atsarginių detalių grynoji galimo realizavimo vertė perdavimo metu yra 950 EUR, apskaitoje registruojama:

D 201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	950
K 5401 Kitos pajamos	950

---

**8<sup>2</sup> Jei nėra neatlygintinai gautų (dovanotų) atsargų aktyviosios rinkos arba negalima patikimai nustatyti grynosios galimo realizavimo vertės, nemokamai arba už labai mažą kainą gauto turto įsigijimo savikaina yra išlaidų, kurios tiesiogiai susijusios su to turto įsigijimu ir paruošimu parduoti (naudoti), suma.**

**8<sup>3</sup>. Jei atsargų aktyviosios rinkos nėra arba turto grynosios galimo realizavimo vertės patikimai nustatyti negalima, o neatlygintinai gaunant turtą nepatiriama jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.**

**9. Kai atsargų judėjimo ir jų likučių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje traukti į apskaitą faktine įsigijimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai. Pavyzdžiui, mažmeninių kainų būdas, kuris dažnai taikomas mažmeninėje prekyboje vertinti dideliame kiekiui greitai kintančio asortimento atsargų, kurių pelningumas yra panašus. Šiuo atveju atsargų savikaina nustatoma iš atsargų likučių, įvertintų pardavimo kainomis, atimant bendrojo pelno dalį, kuri dažniausiai apskaičiuojama naudojant vidutinį kiekvienos prekių rūšies bendrojo pelno procentą.**

Prekybos įmonėse atsargoms įvertinti gali būti taikomas mažmeninių kainų būdas. Šio būdo esmė, kad ataskaitinio laikotarpio pradžioje turėtos ir per ataskaitinį laikotarpį pirktos prekės apskaitoje registruojamos mažmenine kaina arba įsigijimo ir mažmeninėmis kainomis. Pagal šiuos duomenis apskaičiuojama visų parduoti skirtų prekių bendrojo pelno norma:

$$\frac{\text{Vertė mažmeninėmis kainomis} - \text{Įsigijimo savikaina}}{\text{Vertė mažmeninėmis kainomis}} \times 100 \%$$

Šioje formulėje vertė mažmeninėmis kainomis yra ataskaitinio laikotarpio pradžioje parduoti turėtų prekių ir per ataskaitinį laikotarpį pirktų prekių vertė, jas įkainojus mažmeninėmis kainomis ir atskaičius per ataskaitinį laikotarpį pirkėjams suteiktų nuolaidų bei nukainojimo sumas, o įsigijimo savikaina – ataskaitinio laikotarpio pradžioje parduoti turėtų prekių ir per ataskaitinį laikotarpį pirktų prekių vertė, įvertinta įsigijimo savikaina.

Šia pelno norma sumažinus atsargų likutį, įvertintą mažmenine kaina, nustatoma atsargų likučio įsigijimo savikaina.

---

### **Pavyzdys**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje parduoti skirtų prekių įsigijimo savikaina buvo 10 000 EUR, o jų vertė mažmeninėmis kainomis – 14 500 EUR.

Per ataskaitinį laikotarpį pirktų prekių įsigijimo savikaina padidėjo iki 41 000 EUR, o jų vertė mažmeninėmis kainomis – 47 950 EUR.

Per ataskaitinį laikotarpį pirkėjams suteikta 2 500 EUR nuolaidų ir nukainojimų.

Prekių likutis mažmeninėmis kainomis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje – 14 460 EUR.

Bendrojo pelno norma:

$$\frac{(14\,500\ \text{EUR} + 47\,950\ \text{EUR} - 2\,500\ \text{EUR}) - (10\,000\ \text{EUR} + 41\,000\ \text{EUR})}{14\,500\ \text{EUR} + 47\,950\ \text{EUR} - 2\,500\ \text{EUR}} \times 100\% = 14,93\%$$

Prekių likučio įsigijimo savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:

$$14\,460\ \text{EUR} - (14\,460\ \text{EUR} \times 14,93\%) = 12\,301\ \text{EUR}$$

## V. ATSARGŲ (PRODUKCIJOS) PASIGAMINIMO SAVIKAINA

### **10. Pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų (produkcijos) savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.**

Pagamintos atsargos (produkcija) – visiškai pagamintos, bet dar neparduotos prekės, skirtos pajamoms uždirbti. Pagamintos atsargos (produkcija) apskaitoje registruojamos faktine pasigaminimo savikaina, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Su gamyba nesusijusios išlaidos (t. y. bendrosios administracinės ir pardavimo išlaidos) įtraukiamos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas ir į atsargų pasigaminimo savikainą neįskaitomos.

Jeigu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje produkcija nėra baigta gaminti, t. y. netinkama parduoti ar naudoti įmonės reikmėms, ji vadinama nebaigta produkcija. Nebaigta produkcija apskaitoje registruojama faktine iki ataskaitinio laikotarpio pabaigos jai priskirtų tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų suma.

### **11. Tiesioginės gamybos išlaidos – išlaidos, kurias be žymių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Tiesioginėmis gamybos išlaidomis paprastai laikomos pagrindinių žaliavų (medžiagų), komplektuojamųjų gaminių ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos.**

Tiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriamos visos išlaidos, tiesiogiai susijusios su gaminama produkcija arba su kuriuo nors kitu išlaidų apskaitos objektu (pavyzdžiui, padalinio atliekamais darbais). Tam tikros tiesioginės gamybos išlaidos gali būti įskaičiuojamos tik į vieno išlaidų objekto savikainą.

---

#### **Pavyzdys**

Viename ceche iš A siūlų mezgami vyriški, o iš B siūlų – moteriški megztiniai. A siūlų vertė bus vyriškų megztinių tiesioginės gamybos išlaidos, o B siūlų – moteriškų megztinių. Taigi A siūlų vertė bus įskaičiuojama tik į vyriškų, o B siūlų – tik į moteriškų megztinių savikainą. Siūlų vertė bus tiesioginės išlaidos ir tuo atveju, kai vyriški ir moteriški megztiniai bus mezgami iš tų pačių siūlų, jeigu galima nustatyti, kiek siūlų sunaudota mezgant vyriškus ir kiek – moteriškus megztinius.

---

### **12. Pagrindinių žaliavų (medžiagų) išlaidos apima produkcijos gamybos metu sunaudotas žaliavas (medžiagas) ar komplektuojamuosius gaminius, kurie sudaro materialųjį produkcijos pagrindą arba įeina į gaminių sudėtį ir be žymių sąnaudų gali būti priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms.**

Žaliavų (medžiagų) išlaidų skirstymas į pagrindines ir pagalbines yra glaudžiai susijęs su technologijos ypatumais ir gamybos organizavimu. Pagrindinės žaliavos (medžiagos) sudaro materialų pagamintos produkcijos pagrindą ir į produkcijos savikainą įtraukiamos tiesiogiai.

Į gaminamos produkcijos savikainą įtraukiama žaliavų išlaidų vertė nustatoma atsižvelgiant į pasirinktą atsargų apskaitos būdą (periodinį arba nuolatinį).

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, pagrindinių žaliavų (medžiagų) vertė, įtraukiama į pagamintos produkcijos savikainą, apskaičiuojama iš perdirbti skirtų žaliavų (prie laikotarpio pradžios likučio pridėjus per ataskaitinį laikotarpį nupirktą žaliavą) įsigijimo savikainos atimant žaliavų (medžiagų) likutį laikotarpio pabaigoje. Likutis nustatomas atlikus inventorizaciją ir įkainojamas taikant įmonės pasirinktą atsargų įkainojimo būdą (žr. 35–39 punktus).

---

### **Pavyzdys**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje žaliavų likutis buvo 14 000 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įsigyta žaliavų už 23 000 EUR. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė turėjo žaliavų už 13 000 EUR. Tiesioginėms gamybos išlaidoms priskirta pagrindinių žaliavų (14 000 EUR + 23 000 EUR – 13 000 EUR) už 24 000 EUR.

---

Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, sunaudotų pagrindinių žaliavų (medžiagų) vertė apskaičiuojama per visą ataskaitinį laikotarpį nuolat registruojant, kiek žaliavų (medžiagų) sunaudojama produkcijai pagaminti. Jos įkainojamos tada, kai sunaudojamos taikant pasirinktą atsargų įkainojimo būdą (žr. 35–39 punktus).

**13. Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos apima darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų bei socialinio draudimo įmokų sumas, kurios be žymių sąnaudų gali būti priskirtos konkrečioms gaminams ar jų grupėms.**

Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidoms priskiriamos tik gaminant konkrečią produkciją tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio bei kitų priemonių už darbą (už viršvalandinį darbą, už darbą kenksmingomis ir pavojingomis sąlygomis, už produkcijos kokybę ir pan.) ir darbdavio už šių darbuotojų socialinį draudimą mokamų įmokų sumos.

**14. Netiesioginės gamybos išlaidos – netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos. Tai pagalbinių žaliavų (medžiagų), netiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimo bei kitos gamybos išlaidos, kurių neįmanoma be žymių sąnaudų priskirti konkrečioms gaminams ar jų grupėms.**

Netiesioginės išlaidos patiriamos gamybos padaliniuose, taip pat gamybos techninę priežiūrą vykdančiuose padaliniuose, kurie sudaro sąlygas vykdyti gamybą, pavyzdžiui, katilinės, elektrinės, remonto cecho ir pan. Tokioms išlaidoms priskirtinos darbuotojų, tiesiogiai negaminančių produkcijos, bet sudarančių sąlygas vykdyti gamybą, darbo užmokesčio išlaidos, darbdavio už šių darbuotojų socialinį draudimą mokamos įmokos, įvairių gamybos metu sunaudojamų pagalbinių medžiagų ir žaliavų, kurių gaminamo produkto sudėtyje apskritai nėra arba yra labai nedidelis kiekis, vertė,

gamybos patalpų bei gamybos įrenginių nusidėvėjimo, eksploatavimo ir panašios gamybos padaliniuose patiriamos išlaidos.

**15. Pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidos apima produkcijos gamybos metu sunaudotas žaliavas (medžiagas), kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, nors ir yra gaminio sudedamoji dalis, nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti priskirtos prie pagrindinių.**

Žaliavos (medžiagos), kurios nesudaro materialaus gaminamos produkcijos pagrindo ir (arba) sunaudojamos gaminant tą produkciją, bet neįtraukiamos į konkrečios produkcijos sudėtį, vadinamos pagalbiniėmis žaliavomis. Pavyzdžiui, gaminant stalą sunaudoti varžtai ir šlifavimo medžiagos bus pagalbines žaliavos, nes varžtų, kaip gaminio sudedamosios dalies, išlaidos nėra reikšmingos nustatant stalo savikainą, o šlifavimo medžiagos bus sunaudotos gaminant, t. y. suteikiant prekinę išvaizdą.

**16. Netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos apima tiesiogiai su produkcijos gamyba nesusijusių, bet sudarančių sąlygas gamybai vykti darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas.**

Netiesioginio darbo užmokesčio išlaidų pavyzdys galėtų būti gamybos techninę priežiūrą vykdančio personalo ir produkciją gaminančių darbininkų, kurių darbo užmokesčio negalima arba netikslinga tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai, darbo užmokesčio ir jų socialinio draudimo įmokų sumos.

**17. Kitos netiesioginės gamybos išlaidos apima išlaidas, kurių ryšys su gaminamomis prekėmis negali būti tiesiogiai nustatytas. Apskaitoje jos pripažįstamos taikant paskirstymo būdus.**

Prie kitų netiesioginių gamybos išlaidų priskirtinos visos netiesioginės gamybos išlaidos, susijusios su atsargų gamyba, išskyrus pagalbinių žaliavų (medžiagų) ir netiesioginio darbo užmokesčio išlaidas. Tokių išlaidų pavyzdys galėtų būti gamybos patalpų ir gamybos įrenginių nusidėvėjimo, eksploatavimo ir panašios gamybos padalinių patiriamos išlaidos.

**18. Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo tiesioginėms ar netiesioginėms bei netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką. Kokios išlaidų grupės įtraukiamos į gaminamos produkcijos savikainą, turi būti atskleista aiškinamojo rašto apskaitos politikos dalyje.**

Įmonė, atsižvelgdama į gamybos specifiką ir organizavimą, nustatydamą apskaitos politiką nurodo kriterijus, pagal kuriuos išlaidos priskiriamos tiesioginėms ir netiesioginėms gamybos bei bendrosioms ir administracinėms išlaidoms.

Netiesioginės gamybos išlaidos gaminamiems produktams paskirstomos remiantis įmonės apskaitos politikoje nustatytais kriterijais.

**19. Gamybos procesą gali nulemti tai, kad vienu metu gaminama daugiau kaip vienas gaminys, pavyzdžiui, kai gaminami sudėtiniai gaminiai arba vienas iš gaminių yra pagrindinis, o kitas – šalutinis. Kai kiekvieno gaminio išlaidų atskirai nustatyti negalima, jos turi būti paskirstomos racionaliai ir tinkamai. Išlaidos gali būti paskirstomos remiantis, pavyzdžiui, kiekvieno gaminio pardavimo kaina tiek tame gamybos etape, kuriame gaminiai tampa atskiri, tiek gamybai pasibaigus. Jeigu patirtos išlaidos negali būti priskirtos konkrečiam gaminiui, jos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos patiriamos, sąnaudomis.**

Vykstant gamybai, dažnai gaunama pagrindinė ir šalutinė produkcija.

Atskyrimo taškas – tai technologinio proceso momentas, kai galima atskirti pagrindinius ir šalutinius produktus.

Atsižvelgiant į minėtas aplinkybes, būtina pasirinkti tinkamus kompleksinės gamybos išlaidų paskirstymo būdus. Šalutinių produktų gamyba paprastai neturi įtakos priimamiems sprendimams gaminti pagrindinį produktą ar jo negaminti, nes gamybos technologiniai procesai lemia tai, kad gaminant pagrindinius produktus neišvengiamai gaunama šalutinė produkcija. Todėl netikslinga skaičiuoti šalutinės produkcijos savikainą.

Atsargų pasigaminimo savikainai skaičiuoti dažniausiai taikomi šie būdai:

- likusių išlaidų;
- vertės (vertės ir pardavimo kainų proporcingumo);
- koeficientų.

Likusių išlaidų būdas taikomas tuo atveju, kai gaunama vienos rūšies pagrindinė ir šalutinė produkcija. Įvertinus šalutinę produkciją pasirinktu būdu (žr. 20 punktą) ir jos vertę atėmus iš atitinkamo gamybos išlaidų apskaitos objekto išlaidų sumos, likusi išlaidų suma priskiriama pagrindinei produkcijai.

---

## **1 pavyzdys**

Gaminant A produkciją, gaunama šalutinė B produkcija.

Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta: A produkcijos – 20 000 vnt., B produkcijos – 4 000 vnt.

Faktinės abiejų rūšių produkcijos gamybos išlaidos 60 000 EUR.

B produkcija įkainojama įmonės pasirinktu įkainojimo metodu, pavyzdžiui, nustatant normatyvinę kainą. B produkcijos normatyvinė kaina – 0,90 EUR už vieną. Taigi B produkcijos vertė nustatoma taip: 0,90 EUR x 4 000 vnt. = 3 600,00 EUR

Savikainą skaičiuojant likusių išlaidų būdu, A produkcijai tenkančios išlaidos apskaičiuojamos taip: 60 000,00 EUR – 3 600,00 EUR = 56 400,00 EUR

A produkcijos vieneto savikaina yra apskaičiuojama: 56 400,00 EUR : 20 000 vnt. = 2,82 EUR.

Vertės būdo esmė yra ta, kad tam tikros gamybos pagrindinės produkcijos rūšys įkainojamos pagal faktines arba galimas pardavimo kainas ir, susumavus gautas sandaugas, sužinoma visos produkcijos vertė. Dalijant visas atitinkamos produkcijos gamybos išlaidas (be šalutinės produkcijos) iš visos produkcijos vertės, gaunamos išlaidos, tenkančios vienam produkcijos vertės eurui. Pastarąjį rodiklį dauginant iš atskirų rūšių produkcijos vertės, nustatoma atskirų rūšių produktų faktinė savikaina. Vertės būdas grindžiamas prielaida, kad išlaidas lemia pardavimo pajamos. Šis būdas pasaulyje taikomas plačiai.

## 2 pavyzdys

Chemijos gamykloje iš tos pačios žaliavos gaminama dviejų rūšių produkcija: A ir B.

Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta 1 000 litrų A produkcijos ir 500 litrų B produkcijos.

Abiejų rūšių produkcijos faktinės gamybos išlaidos – 900 EUR.

Taikant vertės būdą, abiejų rūšių produkcija įkainojama galima pardavimo kaina: A produkcijos litras po 0,55 EUR, B produkcijos – po 0,90 EUR.

A ir B produkcijos faktinė savikaina apskaičiuojama taip:

Rodikliai	A produkcija	B produkcija	Suma (EUR)
Produkcijos vertė pardavimo kainomis	$0,55 \times 1\,000 = 550,00$	$0,90 \times 500 = 450,00$	1 000,00
Išlaidų suma, tenkanti vienam litui produkcijos vertės (pardavimo kainomis, EUR)	$900,00 : 1\,000,00 = 0,90$		
Išlaidų paskirstymas produkcijos rūšims (EUR)	$0,90 \times 550,00 = 495,00$	$0,90 \times 450,00 = 405,00$	900,00
Produkcijos vieneto savikaina (EUR)	$495,00 : 1\,000 = 0,495$	$405,00 : 500 = 0,81$	x

Koeficientų būdo esmė yra ta, kad taikomi išlaidų paskirstymo koeficientai. Juos rekomenduojama nustatyti atsižvelgiant į produkcijos (pavyzdžiui, cukraus, melasos ir išspaudų) naudingumą, kuris turi būti išreiškiamas vienodais mato vienetais. Nustatyti koeficientai taikomi kiekvienos rūšies produkcijai perskaičiuoti į sąlyginį produkcijos kiekį. Dalijant tam tikros rūšies produkcijos gamybos išlaidas iš viso sąlyginio produkcijos kiekio, sužinoma sąlyginio produkcijos vieneto savikaina, pagal kurią išlaidas galima priskirti atskiroms produkcijos rūšims.

## 3 pavyzdys

Išlaidos paskirstomos A ir B produkcijai taikant tokius koeficientus: A – 1, o B produkcijai – 0,2.

Per ataskaitinį laikotarpį pagaminta 1 440 vnt. A produkcijos ir 560 vnt. B produkcijos.

Faktinės abiejų rūšių produkcijos gamybos išlaidos – 7 760,00 EUR.

Taikant koeficientus, savikaina apskaičiuojama taip:

Rodikliai	A produkcija	B produkcija	Iš viso
Sąlyginis produkcijos kiekis (EUR)	$1\ 440 \times 1 = 1\ 440$	$560 \times 0,2 = 112$	1 552
Išlaidų suma, tenkanti vienam sąlyginės produkcijos vienetui (EUR)	$7\ 760,00 : 1\ 552 = 5,00$		
Išlaidų paskirstymas produkcijos rūšims (EUR)	$5,00 \times 1\ 440 = 7\ 200,00$	$5,00 \times 112 = 560,00$	7 760,00
Produkcijos vieneto savikaina (EUR)	$7\ 200,00 : 1\ 440 = 5,00$	$560,00 : 560 = 1,00$	x

**19<sup>1</sup>. Išlaidų, neįtrauktų į gaminių savikainą ir pripažįstamų to ataskaitinio laikotarpio, kai jos patiriamos, sąnaudomis pavyzdžiai:**

**19<sup>1</sup>.1. nepagrįstai didelės medžiagų, darbo užmokesčio arba kitos gamybos išlaidos;**

**19<sup>1</sup>.2. sandėliavimo išlaidos, išskyrus prieš tolesnį gamybos etapą būtinas sandėliavimo išlaidas;**

**19<sup>1</sup>.3. papildomos administravimo išlaidos, nesusijusios su gaminių pristatymu į jų dabartinę vietą ir su jų būkle;**

**19<sup>1</sup>.4. pardavimo išlaidos.**

Nepagrįstai didelės medžiagų arba kitos gamybos išlaidas sudaro tokios išlaidos, kurias gamybos įmonės patiria papildomai, ne pagal nustatytą ir patvirtintą, pavyzdžiui, gaminamos konkrečios prekės specifikaciją ir sąmatą. Gali būti atveju, kai gamybos įmonės patvirtina, pavyzdžiui, žaliavų ar kitų medžiagų natūralios netekties procentą esant normalioms sandėliavimo sąlygoms ir toks nuostolis gali būti įskaičiuojamas į gaminamos prekės savikainą. Tačiau, jeigu įmonė dėl pablogėjusių sandėliavimo sąlygų, pavyzdžiui, per didelės drėgmės, praranda daugiau žaliavų, t. y. nustatytas didesnis sugadintų žaliavų kiekis už natūralios netekties normą, toks nuostolis turėtų būti pripažįstamas įmonės bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis ir į pagamintos produkcijos savikainą neįtraukiamas.

## **1 pavyzdys**

Perdirbimo įmonė supirko 2 000 tonų grūdų. Grūdų įsigijimo savikaina – 120 EUR už toną. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė 1 950 tonų grūdų perdirbo į malimo produktus ir 30 proc. šių produktų pardavė. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus inventorizaciją, grūdų saugojimo vietose nustatytas 10 tonų grūdų trūkumas. Inventorizacijos komisija nustatė susidariusio trūkumo pobūdį: trūkumas susidarė dėl natūralios grūdų svorio netekties jų laikymo prieš tolesnį gamybos etapą metu ir neviršijo įmonėje patvirtintos grūdų natūralios netekties normos. Ataskaitinio laikotarpio pajamų suma – 110 000 EUR.

1 būdas

Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad natūralios grūdų svorio netekties dėl jų laikymo prieš tolesnį gamybos etapą išlaidos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos patirtos, sąnaudoms (10 t x 120 EUR = 1 200 EUR). Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6000 Parduotų prekių savikaina	1 200
K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina	1 200

2 būdas

Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad natūralios grūdų svorio netekties išlaidos įskaičiuojamos į malimo produkto savikainą. Įmonė 1 200 EUR natūralios grūdų svorio netekties išlaidas paskirsto proporcingai atsargų likučiui (70 proc.) ir parduotam produkto kiekiui (30 proc.). Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2030 Produkcijos savikaina	840
D 6000 Parduotų prekių savikaina	360
K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina	1 200

---

**2 pavyzdys**

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus grūdų perdirbimo įmonės atsargų inventorizaciją, komisija nustatė, kad dėl per didelės drėgmės 10 tonų grūdų sugedo. Galutinį sprendimą dėl inventorizacijos rezultatų priėmė įmonės vadovas. Sugedę grūdai buvo nurašyti. Įmonė patyrė 1 200 EUR (10 t x 120 EUR) nuostolį. Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 200
K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina	1 200

---

**20. Jei gaminant produkciją atsiranda atliekų ar kitų šalutinių produktų, kurių vertė nereikšminga, tačiau juos galima parduoti, jie įvertinami grynąja galimo realizavimo verte. Ši vertė atimama iš pagrindinio gaminio savikainos.**

Gamybos procese gali susidaryti atliekų ir (arba) gali būti gaunama šalutinės produkcijos. Šalutinė produkcija paprastai turi didesnę rinkos kainą nei atliekos, be to, atliekas ne visos ir ne visada galima parduoti.

Jeigu šalutinė produkcija parduodama arba naudojama įmonės veikloje, ją reikia įkainoti grynąja galimo realizavimo verte.

Gamybos atliekos – gaminant produkciją susidarę medžiagų (žaliavų), pusgaminių ir kitų materialiu išteklių likučiai, visiškai arba iš dalies praradę ankstesnes savybes.

Gamybos atliekos gali būti grįžtamosios arba negrįžtamosios.

Grįžtamosios gamybos atliekos – tokios atliekos, kurios ateityje gali būti naudojamos gamyboje, parduodamos arba naudojamos kitoms įmonės reikmėms. Jei gamybos atliekas galima parduoti, jos įkainojamos grynąja galimo realizavimo verte. Jei atliekos naudojamos įmonėje, jos įkainojamos pagal įmonės pasirinktą metodiką, pavyzdžiui, nustatant faktinę ar normatyvinę savikainą. Gamybos procese gautų grįžtamųjų atliekų verte mažinamos pagrindinės produkcijos gamybos išlaidos.

Negrįžtamosios atliekos – gaminant produkciją susidariusios atliekos, kurių negalima nei panaudoti įmonėje, nei parduoti. Šios atliekos įmonės apskaitoje parodomos kiekio matais, todėl faktiškai jos nedaro įtakos pagrindinės produkcijos savikainai.

---

### **Pavyzdys**

Baldų gamybos įmonėje gaminami stalai. Iš plokštės išpjovus reikalingas detales, lieka plokštės atliekų. Dalis jų gali būti panaudojama kitų baldų, pavyzdžiui, knygų lentynų, gamybai, todėl jos vadinamos grįžtamosiomis atliekomis. Kita dalis – netinkama naudoti, t. y. pjuvenos ir labai mažos nuopjovos, kurios vadinamos negrįžtamosiomis atliekomis.

Į cechą stalų gamybai atvežta plokščių, kurių vertė 250 000 EUR. Iš jų pagaminus stalus, liko plokščių atraižų, kurių dalis buvo perduota į kitą cechą knygų lentynoms gaminti (jų vertė, nustatyta pagal faktines plokštės įsigijimo išlaidas, lygi 35 000 EUR). Kita dalis netinka jokiems gaminiams gaminti ir yra negrįžtamosios atliekos.

Skaičiuojant stalų gamybos faktinę savikainą, išlaidos žaliavoms apskaičiuojamos taip:

$$250\,000\text{ EUR} - 35\,000\text{ EUR} = 215\,000\text{ EUR}$$

---

**21. Kai atsargų (produkcijos) judėjimo ir jų likučių ataskaitiniu laikotarpiu traukti į apskaitą faktine pasigaminimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai, pavyzdžiui, normatyvinės savikainos būdas, kuris gali būti taikomas, jeigu gaunami skaičiavimai yra artimi savikainai. Taikant šį būdą, įvertinamas normalus žaliavų ir medžiagų, darbo, įrengimų našumo ir pajėgumų naudojimo lygis ir nustatoma normatyvinė produkcijos vieneto savikaina. Ji yra reguliariai peržiūrima ir, jeigu reikia, keičiama atsižvelgiant į pasikeitusias sąlygas.**

Normatyvinės savikainos būdo esmė yra ta, kad atsižvelgiant į gamybos technologiją ir tam tikrai produkcijai nustatytas darbo ir materialių sąnaudų normas, įmonėje skaičiuojama atskirų rūšių produkcijos vieneto normatyvinė savikaina. Dauginant pagamintos produkcijos kiekį iš normatyvinės produkcijos vieneto savikainos nustatoma viso kiekio normatyvinė savikaina. Kai faktinės atsargų (produkcijos) gamybos išlaidos viršija nustatytas darbo ir materialių sąnaudų normas arba yra mažesnės, susidaręs išlaidų skirtumas paskirstomas pagamintos ir (arba) parduotos produkcijos savikainai. Jeigu susidaręs išlaidų skirtumas yra nereikšmingas, tada koreguojama parduotų atsargų (produkcijos) savikaina.

**22. Kai atsargų (produkcijos) judėjimas ir jų likučiai ataskaitiniu laikotarpiu įtraukiami į apskaitą faktine pasigaminimo savikaina, ypač mažos gamybos apimties laikotarpiais (palyginti**

**su įmonės gamybos apimtimi normaliomis verslo sąlygomis) dalis netiesioginių gamybos išlaidų nepriskiriamos pagamintų atsargų savikainai, o yra iš karto pripažįstamos veiklos sąnaudomis. Tai daroma tam, kad skirtingais laikotarpiais pagamintos produkcijos savikaina reikšmingai nesiskirtų.**

Kai atskirų laikotarpių gamybos apimtis reikšmingai skiriasi, palyginti su įprasta gamybos apimtimi, gamybai labai sumažėjus, netiesioginės gamybos išlaidos gali iškreipti faktinę gaminių savikainą. Tokiu atveju netiesioginių išlaidų suma, apskaičiuota atsižvelgiant į gamybos apimtį sumažėjimą, palyginti su įprasta ar numatoma gamybos apimtimi, bus pripažįstama bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Pavyzdžiui, gamybos pastato nusidėvėjimo išlaidos yra vienodos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Jeigu ataskaitinį laikotarpį gamybos apimtis sudarė 20 procentų įprastinės gamybos, tai į produkcijos savikainą bus įskaitoma tik 1/5 nusidėvėjimo išlaidų. Likusi nusidėvėjimo suma bus pripažįstama bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

**23. Neatsižvelgiant į tai, kokie įvertinimo būdai buvo taikyti, finansinėse ataskaitose atsargų (produkcijos) likučiai įvertinami savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte.**

## **VI. GRYNOJI GALIMO REALIZAVIMO VERTĖ**

**24. Atsargų savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje gali būti didesnė už jų grynąją galimo realizavimo vertę, jeigu atsargos buvo sugadintos, visiškai arba iš dalies paseno, jų pardavimo kaina nukrito ar išaugo įvertintos gamybos baigimo arba pardavimo išlaidos. Atsargų nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės atliekamas tam, kad turto balansinė vertė neviršytų sumos, kurią tikimasi gauti pardavus arba sunaudojus šį turtą įprastinio įmonės veiklos ciklo metu.**

Įsigytos arba pasigamintos atsargos įkainojamos faktine įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė turi pateikti kuo patikimesnius ir tikslesnius duomenis apie turimų atsargų vertę. Šis reikalavimas grindžiamas nuostata, kad atsargų vertė įmonės balanse neturi būti didesnė už naudą, kurią tikimasi gauti šias atsargas pardavus arba sunaudojus. Atsargų nukainojimas atliekamas vadovaujantis atsargumo principu. Pagal šį principą renkantis vieną iš kelių įmonės atsargų įkainojimo būdų, pirmenybė teikiama tam, kurį taikant įmonės rezultatai būtų nepalankiausi, t. y. apskaitos informacijoje pateikiamos blogesnės veiklos perspektyvos.

Šiame verslo apskaitos standarte nustatyta, kad atsargų savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje negali būti didesnė už jų grynąją galimo realizavimo vertę. Grynoji galimo realizavimo vertė gali būti mažesnė už atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, kai: atsargos sugenda arba yra sugadinamos; pasensta morališkai; jas parduoti būna nuostolinga dėl įmonės pasirinktos pardavimo politikos; išauga jų gamybos užbaigimo ir (arba) pardavimo išlaidos; sumažėja tokių atsargų rinkos kaina ir pan.

**25. Atsargos paprastai nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų vienetą. Tam tikrais atvejais gali būti tikslinga sugrupuoti panašius ar**

susijusius atsargų vienetus (pavyzdžiui, kai tai pačiai gaminių grupei priklausantys panašios paskirties ar naudojimo atsargų vienetai yra pagaminti ir pateikiami į rinką toje pačioje geografinėje zonoje ir atskirai juos įvertinti praktiškai neįmanoma). Atsargos negali būti nukainojamos tokiomis grupėmis kaip, pavyzdžiui, visa pagaminta produkcija arba visos atsargos, kurios skirtos tam tikrai pramonės šakai ar laikomos tam tikroje geografinėje zonoje.

Tiksliausia informacija gaunama nukainojant kiekvieną atsargų vieneta. Jeigu pagal optimalumo principą netikslinga arba neįmanoma įvertinti kiekvieną atsargų vieneta, gali būti nukainojamos vienu ar kelių atsargų grupės. Šiuo atveju būtina atsargas sugrupuoti pagal jų vartojamąsias savybes, vartotojus, pagaminimo ir (ar) pardavimo vietą. Grupės negali sudaryti visa tam tikroje geografinėje zonoje pagaminta produkcija arba visos atsargos, skirtos vienai ūkio šakai. Atsargos turi būti skirstomos į smulkesnes grupes, atsižvelgiant į anksčiau minėtus reikalavimus. Nukainojus atskiras atsargų grupes, gauti duomenys gali neatitikti duomenų nukainojus atskirus atsargų vienetus.

Vadovaujantis šio standarto nuostatomis, negalima iš karto nukainoti visų atsargų straipsnyje nurodytų atsargų.

### Pavyzdys

Atsargų vienetai ir jų grupės nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės taip:

Atsargų pavadinimas	Atsargų vertė (EUR)		Atsargų vertės nustatymas (EUR)	
	Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina	Grynoji galimo realizavimo vertė	Atskiri vienetai	Atsargų grupės
<i>Azoto trąšos</i>				
Amonio salietra (t)	360,00	380,00	360,00	
Amonio sulfatas (t)	330,00	305,00	305,00	
Karbamidas (t)	580,00	550,00	550,00	
Iš viso azoto trąšų (t)	1 270,00	1 235,00	1 215,00	1 235,00
<i>Kalio trąšos</i>				
Kalio chloridas (t)	450,00	510,00	450,00	
Kalio sulfatas (t)	850,00	950,00	850,00	
Kalio druska (t)	360,00	280,00	280,00	
Iš viso kalio trąšų (t)	1 660,00	1 740,00	1 580,00	1 660,00
Iš viso atsargų (t)	2 930,00	2 975,00	2 795,00	2 895,00

Kai nukainojamas kiekvienas atsargų vienetas, pateiktame pavyzdyje iki grynosios galimo realizavimo vertės reikės nukainoti amonio sulfatą, karbamidą ir kalio druską. Jeigu būtų nukainojamos atsargų grupės, šiame pavyzdyje iki grynosios galimo realizavimo vertės būtų nukainojama tik azoto trąšų grupė. Pagal šį pavyzdį didesnė atsargų vertė gaunama vertinant trąšas grupėmis negu kiekvieną jų atskirai.

Kaip apskaitoje užregistruojamos atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės sumuos, aptariama šio standarto 31 punkte.

**26. Grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis patikimais įrodymais, kuriuos galima gauti tuo metu, kai vertinamos atsargos. Nustatant grynąją galimo realizavimo vertę, įvertinami ir kainos ar savikainos svyravimai, tiesiogiai susiję su įvykiais, kurie vyksta nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki finansinių ataskaitų sudarymo ir patvirtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvusias sąlygas.**

Gryniosios galimo realizavimo vertės pagrindą sudaro paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną žinoma atsargų vieneto pardavimo kaina.

Pardavimo kaina gali būti nustatoma atsižvelgiant į tuo metu rinkose esamas pardavimo kainas. Jeigu įmonė gali parduoti atsargas keliose skirtingose rinkose, kuriose kainos yra skirtingos, grynajai galimo realizavimo vertei nustatyti naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kaina.

Nustatydamą pardavimo kainą įmonė gali atsižvelgti į paskutinių rinkos sandorių kainą, 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 panašių atsargų rinkos kainas. Kai vertinamų trąšų rinkos kaina nežinoma, kainos turi būti tikslinamos atsižvelgiant į galimus vertinamų ir į jas panašių atsargų skirtumus, pavyzdžiui, veikliosios medžiagos kiekį vertinamose ir į jas panašiose trąšose.

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

**27. Nustatant grynąją galimo realizavimo vertę, reikia atsižvelgti į tikslą, dėl kurio atsargos laikomos. Pavyzdžiui, atsargų, laikomų pardavimo ar paslaugų sutartims vykdyti, grynoji galimo realizavimo vertė pagrįsta sutartine kaina, numatyta pasirašytose sutartyse. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai, perviršio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis vidutine pardavimo kaina arba palyginamąja rinkos kaina.**

Tiksliausiai grynąją galimo realizavimo vertę galima nustatyti pagal įmonės tikslus laikyti atsargas.

Įmonė atsargas gali laikyti iš anksto pasirašytoms pirkimo–pardavimo sutartims vykdyti. Tokiose sutartyse numatyta kaina gali būti naudojama atsargų grynajai galimo realizavimo vertei nustatyti.

Jeigu atsargų yra daugiau negu numatyta pirkimo–pardavimo sutartyse, atsargų perviršio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma pagal vidutinę (žr. 26 punktą) arba palyginamąją kainą, jeigu tokia nustatyta.

**28. Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos produkcijai gaminti, negali būti nukainojamos žemiau negu jų savikaina, jeigu produkcija, kurią gaminant jos naudojamos, tikimasi parduoti už savikainą ar didesne kaina, nebent įmonė turi didelį perteklinį šių žaliavų ar kitų medžiagų kiekį, palyginti su reikiamu įprastinėmis įmonės veiklos sąlygomis.**

Įmonė gali laikyti atsargas, kurių prireiks produkcijai gaminti ateinančiais laikotarpiais. Jeigu sumažėja žaliavų ar produkcijai gaminti naudojamų medžiagų įsigijimo kaina, o iš jų pagamintą produkciją tikimasi parduoti už savikainą arba brangiau, šių žaliavų perkainoti nereikia.

Jeigu įmonė turi didelį žaliavų ar medžiagų perteklių, palyginti su tuo kiekiu, kuris reikalingas įmonei įprastinėmis veiklos sąlygomis, ji atsargų perteklių turi nukainoti iki grynosios galimo realizavimo vertės.

**29. Tuo atveju, kai žaliavų kainų kritimas parodo, kad iš jų pagamintos produkcijos savikaina viršys grynąją galimo realizavimo vertę (pavyzdžiui, kai mažėja paklausa tiek konkrečiai pagamintai produkcijai, tiek žaliavoms, naudojamoms jos gamyboje), žaliavos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Tokiomis aplinkybėmis tiksliausias grynosios galimo realizavimo vertės matas gali būti vertė, už kurią galima įsigyti tokias pat žaliavas.**

Paprastai žaliavų ir iš jų pagamintos produkcijos vertė kinta proporcingai, t. y. mažėjant žaliavų įsigijimo kainai turėtų mažėti ir produkcijos pardavimo kaina.

Žaliavos, medžiagos, komplektuojamieji gaminiai ir kitos atsargos, naudojamos produkcijai gaminti, gali būti nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės tik tada, kai baigtos gaminti produkcijos, į kurios sudėtį įeina šios atsargos, tikėtina pardavimo kaina tampa mažesnė už šios produkcijos pagaminimo savikainą. Kitaip sakant, į gaminamą produkciją įeinančias atsargas galima nukainoti iki grynosios galimo realizavimo vertės tik tada, kai pagamintos produkcijos nesitikima parduoti pelningai. Šiuo atveju žaliavų grynosios galimo realizavimo vertės pagrindas gali būti vertė, už kurią tikimasi įsigyti tokias pat žaliavas.

**30. Kai pasikeičia aplinkybės, dėl kurių atsargos turėjo būti nukainotos žemiau negu savikaina, nukainojimo suma atstatoma taip, kad nauja balansinė vertė būtų lygi atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainai arba patikslintai grynajai galimo realizavimo vertei, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų mažesnė. Tačiau atstatytoji atsargų vertė negali būti didesnė už atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.**

Kiekvieną kartą, sudarant finansines ataskaitas, reikia nustatyti, kaip pasikeitė aplinkybės, dėl kurių praėjusį ataskaitinį laikotarpį atsargos buvo nukainotos. Pavyzdžiui, kaip pakito atsargų pardavimo kaina, jų vartojamosios savybės, kokių atsirado naujų pardavimo ar panaudojimo gamyboje sąlygų ir pan. Išaiškėjus tokiems pokyčiams ir įvertinus jų poveikį atsargų pardavimo kainai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, apskaičiuojama nauja šių atsargų grynoji galimo realizavimo vertė. Ši vertė palyginama su faktine anksčiau nukainotų atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir šios atsargos įvertinamos iš naujo ta verte, kuri yra mažesnė.

### Pavyzdys

Nukainotų atsargų patikslinta grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma ir vertė koreguojama taip:

Atsargos	Įsigijimo savikaina (EUR)	Grynoji galimo realizavimo vertė praėjusį ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Atsargų vertė praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose (EUR)	Patikslinta grynoji galimo realizavimo vertė ataskaitinį laikotarpį (EUR)	Atsargų vertė ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose (EUR)
Amonio sulfatas (t)	330,00	305,00	305,00	310,00	310,00
Karbamidas (t)	580,00	550,00	550,00	585,00	580,00
Kalio druska (t)	360,00	280,00	280,00	280,00	280,00

Iš pateikto pavyzdžio matyti, kad per ataskaitinį laikotarpį pakitus grynajai galimo realizavimo vertei, atsargų vertė pakeičiama ir finansinėse ataskaitose. Kai patikslinta grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už faktinę įsigijimo savikainą, finansinėse ataskaitose parodomas atsargos, įvertintos pagal patikslintą grynąją galimo realizavimo vertę. Kai faktinė atsargų įsigijimo savikaina yra mažesnė už patikslintą grynąją galimo realizavimo vertę, praėjusį ataskaitinį laikotarpį nukainotos atsargos ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose parodomas faktine savikaina.

**31. Visų atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir (ar) susidarė nuostoliai, veiklos sąnaudomis.**

Nukainojus atsargas, gryniosios galimo realizavimo vertės ir atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas pripažįstamas to laikotarpio, kada buvo atsargos nukainotos, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Atsargų vertės sumažėjimas registruojamas kontrarinėje sąskaitoje, skirtoje parodyti atsargų įsigijimo savikainos sumažėjimą. Šios kontrarinės sąskaitos turi būti suderintos su atsargų apskaitos sąskaitomis.

Pagal 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ nustatytą tvarką, jei atsargos, kurių vertė priskiriama pardavimo savikainai, buvo nukainotos, į savikainą įtraukiama nukainota jų vertė.

---

### 1 pavyzdys

Vienos amonio sulfato tonos įsigijimo savikaina 330,00 EUR, galima jo pardavimo kaina paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną 310,00 EUR už toną, pardavimo išlaidos 5,00 EUR. Tonos amonio sulfato grynoji galimo realizavimo vertė 305,00 EUR (t. y. 310,00 EUR – 5,00 EUR), todėl sudarant balansą amonio sulfatas turi būti įkainotas grynąja galimo realizavimo verte, nes ji mažesnė už faktinę įsigijimo savikainą. Nukainojimo suma (330,00 EUR – 305,00 EUR = 25,00 EUR) pripažįstama ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Apskaitoje nukainojimas registruojamas darant tokius įrašus:

D 63091 Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos	25
K 2049 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, vertės sumažėjimas (–)	25

Kitą ataskaitinį laikotarpį pardavus vienos tonos amonio sulfato trąšas, apskaitoje koreguojamos atsargų įsigijimo savikainos ir vertės sumažėjimo sąskaitos 25 EUR suma ir pripažįstama nukainota 305 EUR prekių pardavimo savikaina. Apskaitoje registruojama:

D 2049 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, vertės sumažėjimas (–)	25
K 2040 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	25
ir	
D 6000 Parduotų prekių savikaina	305
K 2040 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	305

---

Gali būti atveju, kai inventorizacijos metu įmonė nustato atsargų perteklių ar trūkumą. Nustatyto atsargų pertekliaus ar trūkumo priežastys gali būti įvairios. Nustačius inventorizacijos metu paaiškėjusio atsargų pertekliaus ar trūkumo tikrąją priežastį ir įsigijimo savikainą, tokių atsargų registravimui apskaitoje taikomos 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nuostatos.

---

### 2 pavyzdys

Įsteigta nauja įmonė „A“ 20X1 m. lapkričio 30 d. iš įmonės „P“ įsigijo 50 vasarinių padangų po 100 EUR ir 1 110 žieminių padangų po 125 EUR, kurios yra skirtos pardavimui.

Ataskaitinių metų pabaigoje įmonė atliko inventorizaciją ir nustatė, kad yra 10 žieminių padangų perteklius. Nustačius pertekliaus priežastis, paaiškėjo, kad apskaitoje registruojant įsigytas padangas buvo klaidingai nurodytas žieminių padangų kiekis, t. y. 1 100 vnt., ir sumažinta įmonės „A“ skola įmonei „P“. Dėl šios klaidos įmonės apskaitoje buvo užregistruotas papildomas padangų kiekis ir pakoreguota skola padangų pardavėjui:

D 2040 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	1 250
----------------------------------------------------------------	-------

---

K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas

1 250

Sandėliuojant atsargas, gali susidaryti nuostolių, t. y. gali natūraliai sumažėti atsargų svoris nudžiūvus, išgaravus, nubyrėjus ir pan.; atsargos gali sugesti, dingti dėl neaiškių priežasčių ar stichinės nelaimės metu. Tokiu atveju gali būti, kad sandėlyje faktiškai atsargų yra mažiau už apskaitos registruose užregistruotą kiekį. Pagal šio standarto nuostatas tokie nuostoliai priskiriami ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidarė, bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

Gali būti atveju, kai gamybos įmonės patvirtina žaliavų ar kitų medžiagų natūralios netekties procentą esant normalioms sandėliavimo sąlygoms ir šios išlaidos gali būti įskaičiuojamos į gaminamos prekės savikainą.

Išlaidų, kurios ne įtraukiamos į gaminių savikainą, o pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos patiriamos, sąnaudomis pavyzdžiai pateikiami 19<sup>1</sup> punkto aiškinime.

### 3 pavyzdys

Rugpjūčio mėnesį perdirbimo įmonė supirko 200 tūkst. tonų grūdų. Grūdų įsigijimo savikaina 300,00 EUR už toną. Dėl per didelės drėgmės 10 tonų grūdų sugedo. Sugedę grūdai nurašomi darant tokius įrašus:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	3 000
K 2030 Produkcijos savikaina	3 000

### 4 pavyzdys

Įmonė atlikdama inventurizaciją sandėlyje rado atsargų perteklių ir nustatė, kad atsargos buvo klaidingai nurašytos į pardavimo savikainą. Apskaitoje registruojamas klaidos taisymas, t. y. 1 800 EUR:

D 2030 Produkcijos savikaina	1 800
K 600 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	1 800

### 5 pavyzdys

Įmonė sandėlyje rado atsargų perteklių, tačiau nebuvo galima nustatyti inventurizacijos metu paaiškėjusio atsargų pertekliaus tikrosios priežasties ir įsigijimo savikainos, todėl apskaitoje šios atsargos registruojamos jų grynąja galimo realizavimo verte, t. y. 3 555 EUR:

D 2030 Produkcijos savikaina	3 555
K 5401 Kitos pajamos	3 555

**32. Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos.**

Kai padidėja nukainotų atsargų grynoji galimo realizavimo vertė, šių atsargų nukainojimas sumažinamas iki naujos grynosios galimo realizavimo vertės arba iki įsigijimo (pasigaminimo) savikainos. Nukainojimo sumažinimo suma mažinamos to laikotarpio, kurį atliekamas nukainojimo koregavimas, bendrosios ir administracinės sąnaudos.

---

### **Pavyzdys**

Amonio sulfato įsigijimo savikaina yra 330,00 EUR už toną, grynoji galimo realizavimo vertė, nurodyta praėjusio ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose – 305,00 EUR už toną, nauja grynoji galimo realizavimo vertė – 310,00 EUR už toną. Kadangi grynoji galimo realizavimo vertė padidėjo, tačiau yra mažesnė už įsigijimo savikainą, sudarant ataskaitinio laikotarpio balansą amonio sulfatas turi būti įkainotas nauja grynąja galimo realizavimo verte, t. y. 310,00 EUR už toną. Iš naujo nustatius nukainojimo sumą (310,00 EUR – 305,00 EUR = 5,00 EUR), mažinamos ataskaitinio laikotarpio bendrosios ir administracinės sąnaudos. Apskaitoje nukainojimo sumažinimas registruojamas darant tokius įrašus:

D 2049 Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, vertės sumažėjimas (–)	5
K 63091 Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos	5

---

**33. Atsargos, kurių grynoji galimo realizavimo vertė nustatyta užsienio valiuta, turi būti parodytos taikant grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo metu galiojusį užsienio valiutos kursą.**

Jeigu įmonės prekių pardavimo rinka yra užsienyje, grynoji galimo realizavimo vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną gali būti nustatoma užsienio valiuta. Šiuo atveju atsargų vertė nustatoma pagal paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu.

---

### **Pavyzdys**

Atsargos parduodamos užsienio rinkoje. Galima jų pardavimo kaina – 250 JAV dolerių už vienetą, pardavimo išlaidos – 5 JAV doleriai už vienetą. Grynoji galimo realizavimo vertė bus 245 JAV doleriai. Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną euro ir JAV dolerio santykis buvo 1,1802, todėl finansinėse ataskaitose šių atsargų vertė bus 207,59 EUR.

---

## **VII. PASLAUGŲ TEIKĖJO ATSARGŲ SAVIKAINA**

**34. Jeigu pagal įmonės veiklos pobūdį būtina, paslaugų teikėjai gali kaupti su paslaugų teikimu susijusias išlaidas atsargose. Paslaugų teikėjo atsargų savikainą dažniausiai sudaro**

**darbo ir kitos tiesiogiai su paslaugų teikimu susijusios išlaidos bei joms priskiriamos netiesioginės išlaidos.**

Kai pagrindinė įmonės veikla yra paslaugų teikimas, dažnai pasitaiko, kad sunaudojama medžiagų, apskaičiuojamas darbo užmokestis ir darbdavio įmokos už darbuotojų socialinį draudimą, patiriama pridėtinių išlaidų, nors paslaugos dar nebūna suteiktos, t. y. pajamų dar neuždirbta. Tokių paslaugų teikimo išlaidos (tiesioginių medžiagų, tiesioginio darbo užmokesčio, priskirta netiesioginių gamybos išlaidų dalis) gali būti registruojamos kaip atsargos.

---

**Pavyzdys**

Įmonė teikia medienos pjovimo paslaugas. Ji pjausto užsakovo žaliavą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje darbai dar nebaigti ir įmonė negali pripažinti pajamų, taip pat su jų uždirbimu susijusių suteiktų paslaugų savikainos. Įmonė gali tik kaupti paslaugų teikimui apskaičiuoto darbo užmokesčio ir mokėtino socialinio draudimo sumas, medienos pjovimo mašinos nusidėvėjimą, kas pagal patvirtintą apskaitos politiką sudaro teikiamų paslaugų savikainą. Tokių medienos pjovimo paslaugų išlaidos gali būti registruojamos kaip atsargos šiais įrašais:

D 20210	Vykdomų darbų savikaina arba	5 840
D 20200	Nebaigtos produkcijos savikaina	5 840
K 4480	Mokėtinas darbo užmokestis	4 000
K 4482	Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	1 240
K 1227	Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	600

---

**VIII. ATSARGŲ ĮKAINOJIMO BŪDAI**

**35. Apskaičiuodama gamyboje sunaudotų ar parduotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti FIFO būdą (daroma prielaida, kad pirmiausiai sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos atsargos), LIFO būdą (daroma prielaida, kad pirmiausiai sunaudojamos vėliausiai įsigytos ar pagamintos atsargos), svertinio (slenkančiojo) vidurkio arba konkrečių kainų. Atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį ir kitas sąlygas, gali būti naudojami ir kiti atsargų įkainojimo būdai.**

Atsargų kainos nuolat keičiasi. Be to, tos pačios atsargos tuo pačiu metu gali būti perkamos ar pagaminamos už skirtingą kainą. Norint kuo tiksliau nustatyti parduotų prekių, gamybai sunaudotų atsargų ir sandėlyje likusių vertybių savikainą, reikia žinoti, kokia tvarka jos buvo parduotos (sunaudotos). Įmonė gali sugrupuoti atsargas pagal jų pobūdį ir paskirti, taip pat atsižvelgdama į atsargų apyvartą kiekvienai grupei parinkti atsargų įkainojimo būdą.

**Pavyzdys**

Jeigu pagal žaliavų naudingąsias savybes pirmiausia būtina sunaudoti anksčiausiai įsigytas atsargas, žaliavoms įkainoti tikslinga taikyti FIFO, o rezervuaruose laikomam kurui, kuris susimaišo ir negalima nustatyti jo sunaudojimo eiliškumo, įkainoti – svertinio vidurkio būdą. Atsargų įkainojimo būdai neturi būti keičiami kiekvieną ataskaitinį laikotarpį ar dėl to, kokiamė įmonės padalinyje šios atsargos parduodamos ar sunaudojamos.

**36. Taikant FIFO būdą, daroma prielaida, jog pirmiausiai parduodamos arba sunaudojamos atsargos, kurios buvo įsigytos anksčiausiai, – tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje likusios atsargos buvo vėliausiai įsigytos ar pagamintos. Šį būdą rekomenduojama taikyti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo sunaudotos pirmiausiai.**

FIFO būdo esmė yra ta, kad anksčiausiai parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama pagal anksčiausiai įsigytų atsargų kainą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos įkainojamos vėliausiai įsigytų atsargų įsigijimo savikainą. Taip laikotarpio pabaigoje balanse pateikiama reali atsargų likučio vertė. Todėl šį metodą rekomenduojama taikyti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo pirmiausia sunaudotos.

**Pavyzdys**

Atsargų įkainojimas FIFO būdu:

	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
	100	2,10	210,00
Parduota	75		
Pirкта	150	2,80	420,00
Parduota	100		
Pirкта	50	3,00	150,00
Likutis laikotarpio pabaigoje	125		
	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
Parduotų prekių savikaina	75	2,10	157,50
	25	2,10	52,50
	75	2,80	210,00
	175		420,00
Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje	50	3,00	150,00
	75	2,80	210,00
	125		360,00

**37. LIFO būdas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai pirmiausiai parduodamos arba sunaudojamos vėliausiai įsigytos ar pagamintos atsargos, – tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje liekančios atsargos yra pirmiausiai įsigytos ar pagamintos.**

LIFO būdo esmė yra ta, kad anksčiausiai parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama pagal vėliausiai įsigytų atsargų kainą. Šį būdą galima taikyti tik tada, kai tiksliai žinoma, kad vėliausiai įsigytos atsargos sunaudojamos (parduodamos) pirmiausiai. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos įkainojamos pagal pirmųjų atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Vadinasi, balanse pateikiama atsargų likučio laikotarpio pabaigoje vertė neparodo realios atsargų kainos.

**Pavyzdys**

Atsargų įkainojimas LIFO būdu:

	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
Likutis laikotarpio pradžioje	100	2,10	210,00
Parduota	75		
Pirkta	150	2,80	420,00
Parduota	100		
Pirkta	50	3,00	150,00
Likutis laikotarpio pabaigoje	125		
	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
Parduotų prekių savikaina	50	3,00	150,00
	125	2,80	350,00
	175		500,00
Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje	25	2,80	70,00
	100	2,10	210,00
	125		280,00

**38. Jeigu atsargos sumaišytos ir neįmanoma atskirti, kurios įsigytos ar pagamintos pirmiau, jos gali būti įkainojamos taikant svartinio vidurkio būdą. Taikant šį būdą, atsargų savikaina nustatoma pagal atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir per visą laikotarpį įsigytų ar pagamintų panašių atsargų vienetų kainų svartinį vidurkį. Vidurkis gali būti apskaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną naują atsargų partiją (pagal aplinkybes kiekvienoje įmonėje, atsižvelgiant į atsargų naudojimo būdą).**

Svartinio vidurkio būdo esmė yra ta, kad parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama šių atsargų kiekį dauginant iš ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusių ir per laikotarpį įsigytų atsargų kainų svartinio vidurkio. Vidutinė atsargų vieneto kaina apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio

pradžioje buvusių ir per laikotarpį įsigytų atsargų vertę dalijant iš jų kiekio. Ta pačia vidutine kaina įkainojamos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos. Taigi balanse pateikiama atsargų likučio laikotarpio pabaigoje vertė parodo vidutinę tą laikotarpį įmonės turėtų atsargų kainą. Šis būdas taikytinas, kai atsargos yra sumaišytos ir negalima nustatyti, kurios iš jų įsigytos ar pagamintos anksčiau. Taikant svartinio vidurkio būdą lengviau tvarkyti apskaitą, nereikia kontroliuoti įsigytų ar pagamintų atsargų sunaudojimo ar pardavimo eilės.

### Pavyzdys

Atsargų įkainojimas svartinio vidurkio būdu:

	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
Likutis laikotarpio pradžioje	100	2,10	210,00
Parduota	75		
Pirкта	150	2,80	420,00
Parduota	100		
Pirкта	50	3,00	150,00
Likutis laikotarpio pabaigoje	125		
	Vienetai	Kaina, EUR	Vertė, EUR
Svartinio vidurkio (vidutinės kainos) apskaičiavimas	100	2,10	210,00
	150	2,80	420,00
	50	3,00	150,00
	300	2,60	780,00
Parduotų prekių savikaina	75		
	100		
	175	2,60	455,00
Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje	125	2,60	325,00

**39. Konkrečiam tikslui gaminamų stambių vienetinių atsargų, prekių ir teikiamų paslaugų savikaina gali būti nustatoma taikant konkrečių kainų būdą. Taikant šį būdą, konkretūs atsargų vienetai turi būti įvertinami jų savikaina. Konkrečių kainų būdas gali būti taikomas konkretiems projektams skirtoms atsargoms. Šis būdas netaikomas, jeigu yra daug atsargų vienetų, kurie gali būti lengvai keičiami vieni kitais.**

Taikant konkrečių kainų būdą, parduotų (sunaudotų) prekių savikaina nustatoma kiekvieną parduotą (sunaudotą) atsargų vieneta įkainojant būtent to vieneto įsigijimo ar pagaminimo savikaina. Toks būdas pasiteisina į apskaitą įtraukiant brangias atsargas, pavyzdžiui, automobilius, nes reikia

tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį. Taikant šį būdą, atsargų kaita lemia jų kainų pokytį.

---

### **Pavyzdys**

Sausio mėn. pirkti du automobiliai po 35 000 EUR ir trys – po 27 000 EUR. Vasario mėnesį parduotas vienas automobilis, kurio įsigijimo savikaina buvo 35 000 EUR, ir du automobiliai, kurių įsigijimo savikaina po 27 000 EUR. Taigi vasario mėnesį parduotų prekių savikaina bus 89 000 EUR, o atsargų likutis vasario mėnesio pabaigoje – 62 000 EUR.

---

## **IX. ATSARGŲ SUNAUDOJIMO (PARDAVIMO) APSKAITOS BŪDAI**

**40. Atsargų sunaudojimas arba pardavimas apskaitoje gali būti registruojamas nuolat arba periodiškai. Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija. Jeigu nuolat apskaitomų atsargų būdą taikyti ekonomiškai netikslinga, gali būti taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją.**

Nuolat apskaitomų atsargų būdo esmė yra ta, kad buhalterinėse sąskaitose registruojamos visos atsargų gavimo ir pardavimo ar sunaudojimo operacijos. Atsargų likutis gali būti nustatomas po kiekvienos operacijos.

Periodiškai apskaitomų atsargų būdui būdinga tai, kad buhalterinėse sąskaitose registruojamos tik atsargų pirkimo operacijos, o atsargų likučiai nustatomi pagal inventorizacijos duomenis. Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal pirktų atsargų ir likučių duomenis.

Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina gaunama prie atsargų likučio vertės laikotarpio pradžioje pridėjus per laikotarpį įsigytų atsargų vertę ir atėmus atsargų likučio vertę laikotarpio pabaigoje.

FIFO, LIFO, konkrečių kainų ir svertinio vidurkio atsargų įkainojimo būdai gali būti naudojami tiek taikant nuolat apskaitomų, tiek periodiškai apskaitomų atsargų būdus.

---

### **Pavyzdys**

Atsargų sunaudojimo (pardavimo) ūkinių operacijų registravimas apskaitoje, taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą:

- 1) pardavus atsargas registruojama parduotų prekių savikaina:  
D 6000 Parduotų prekių savikaina
-

K 2030 Produkcijos savikaina

2) sunaudojus gamyboje:

D 20200 Nebaigtos produkcijos savikaina

arba

D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos, 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos

K 2030 Produkcijos savikaina

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, parduotų prekių savikaina apskaitoje registruojama tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje vienu iš įmonės pasirinktų būdų.

I būdas. Kai atsargų sąskaitoje registruojamas jų vertės likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, o likučių pokyčio apskaitai atskira sąskaita neskiriama.

D 6000 Parduotų prekių savikaina

(pradinis likutis)

K 2030 Produkcijos savikaina

D 2030 Produkcijos savikaina

(likutis laikotarpio pabaigoje)

K 6000 Parduotų prekių savikaina

D 6000 Parduotų prekių savikaina

(per laikotarpį parduotų prekių savikainos suma)

K 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina

II būdas. Kai atsargų sąskaitoje registruojamas jų vertės likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat registruojamas likučių pokytis, kurio apskaitai skiriama atskira sąskaita.

D 6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

(atsargų vertės likučio sumažėjimo suma)

K 2030 Produkcijos savikaina

arba

D 2030 Produkcijos savikaina

K 6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

(atsargų vertės likučio padidėjimo suma)

D 6000 Parduotų prekių savikaina

(per laikotarpį parduotų prekių savikainos suma)

K 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina

D 6000 Parduotų prekių savikaina

(uždaroma atsargų padidėjimo (sumažėjimo) sąskaita)

K 6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

arba

D 6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)

K 6000 Parduotų prekių savikaina

(uždaroma atsargų padidėjimo (sumažėjimo) sąskaita)

Gali būti atvejų, kai pirkėjas įsigytas prekes grąžina pardavėjui. Neatsižvelgiant į tai, kad prekės buvo parduotos vienais finansiniais metais, o grąžintos kitais finansiniais metais, pardavėjo apskaitoje prekių grąžinimas registruojamas tose pačiose sąskaitose ir parodomas tose pačiose pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėse:

D 2030 Produkcijos savikaina  
K 609 Nuolaidos, grąžinimai (–)  
ir  
D 509 Nuolaidos, grąžinimai (–)  
K 241 Pirkėjų skolos

## **X. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS**

**41. Šis standartas taikomas sudarant 2004 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.**

---