GAMYBOS ĮMONIŲ ATSARGŲ APSKAITOS YPATUMAI

Sigita Mickevičiūtė
Lekt. Birutė Petrošienė
Marijampolės kolegija

Anotacija

Gamybos įmonėje didžiąją trumpalaikio turto dalį sudaro atsargos, todėl labai svarbu tinkamai organizuoti jų apskaitą. Straipsnyje aptariama atsargų samprata ir klasifikavimas, įkainojimo metodai, pateikiami atsargų apskaitos dokumentai, analizuojami atsargų apskaitos būdai, inventorizacijos bei pateikimas finansinėse ataskaitose.

Raktiniai žodžiai: atsargos, žaliavos, pagaminta produkcija, gamybos įmonė.

Įvadas

Kiekviena įmonė siekia gauti kuo didesnį pelną. Tam tikras atsargas turi ir naudoja visos įmonės, nepriklausomai nuo jų dydžio ir veiklos pobūdžio. Jos turi labai didelę reikšmę įmonių finansinei būklei ir veiklos rezultatams. Atsargos dažniausiai sudaro didžiausią lyginamąją dalį visame įmonės trumpalaikiame turte. Jų sudėtimi, struktūra, technine būkle domisi ne tik įmonės vadovybė ir darbuotojai, bet ir daugelis išorės informacijos vartotojų. Atsargos vaidina svarbiausią vaidmenį pardavimo sąnaudoms ir iš dalies darbo rezultatui.

Tyrimo problema- kaip vedama atsargų apskaita gamybos įmonėje?

Tyrimo objektas- atsargų apskaita gamybos įmonėse.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti atsargų apskaitą gamybos įmonėse.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibrėžti atsargų sampratą;
2. Išanalizuoti atsargų klasifikavimą bei įkainojimo metodus;
3. Pateikti atsargų apskaitos dokumentus;
4. Išanalizuoti atsargų sunaudojimo apskaitos būdus;
5. Atskleisti atsargų inventorizaciją bei pateikimą finansinėse ataskaitose.

1. Atsargos, jų klasifikavimas, įkainojimas

Lietuvoje plėtojamos įvairios perdirbamosios pramonės šakos: mašinų gamybos, medžio apdirbimo, popieriaus pramonės, , maisto perdirbimo ir kt. (Ivanauskienė, 2016). Perdirbimo įmonės, apdorodamos įvairias žaliavas, pačios gamina parduodamą produkciją. Vėliau pagamintą produkciją parduoda prekybos įmonėms arba tiesiogiai vartotojams.

1.1. Atsargų apibūdinimas ir klasifikavimas

Dauguma autorių atsargas apibūdina panašiai. Atsargos- tai trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Įmonėje trumpalaikis turtas , pavyzdžiui atsargos sandėlyje, fiziškai gali būti ir labai ilgai- net keletą ar keliolika metų. Tačiau pradėtas naudoti pajamoms uždirbti šis turtas sunaudotas bus visas iš karto, o ne laipsniškai jo vertė bus perkelta į naujai gaminamą produkciją (Kalčinskas, 2017). Įmonė naudą gali gauti greičiau nei per vienerius metus, pvz.: esant sezoniniam veiklos procesui, todėl nustatomas veiklos ciklas. Veiklos ciklas- laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų atsargų įsigijimo iki jų realizavimo už pinigus arba lengvai pinigais paverčiamą priemonę (Ivanauskienė, 2016). Visos išlaidos yra patiriamos uždirbant pajamas per vienerius metus, todėl veiklos ciklas yra svarbi valdymo apskaitos politikos dalis. Valdant atsargas yra garantuojama pusiausvyra tarp klientų aptarnavimo ir atsargų laikymo sąnaudų, o nuo to priklauso ir įmonės veiklos pelningumas, bei gamybinio proceso tęstinumas (Danilevičienė, 2021). Kadangi kiekvienas trumpalaikis turtas kuo greičiau turi būti paverstas pinigais, jis kartais dar vadinama apyvartiniu turtu (Kalčinskas, 2017). 9-ajame Verslo apskaitos standarte (VAS) išskiriamos tokios pagrindinės atsargų grupės: žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, prekės ir nebaigta gaminti produkcija. Žaliavos ir komplektavimo detalės skirtos per ateinantį laikotarpį sunaudoti gamybos proceso metu- tai pagrindinės ar pagalbinės žaliavos, statybinės medžiagos, kuras ir kt. Nebaigta produkcija- tai gaminiai, kurie perėjo nevisas technologinio proceso stadijas, išskyrus žaliavas, kurios dar nepradėtos apdoroti. Pagaminta produkcija- tai gaminiai perėję visas gamybos stadijas ir yra skirti parduoti arba sunaudoti įmonės veikloje. Pirktos prekės, skirtos perparduoti- tai iš trečių asmenų gautos materialinės vertybės,

kurios ateityje bus parduotos siekiant gauti ekonominę naudą. Verslo apskaitos standartai nereglamentuoja atsargų klasifikavimo. Atsargų grupavimas dažniausiai atitinka jų naudojimo pobūdį, tačiau praktikoje atsargos gali būti grupuojamos ir pagal kitokias charakteristikas, leidžiančias įmonei geriau kontroliuoti jų panaudojimą, patenkinti įmonės vidaus bei išorės informacijos vartotojų poreikius.

Taigi, atsargos- tai pagrindinė trumpalaikio turto dalis. Jas galima greitai paversti pinigais, dėl to trumpalaikis turtas yra likvidesnis, nei ilgalaikis.

1.2. Atsargų įsigijimo ir pasigaminimo savikaina

Atsargų įkainojimas reglamentuojamas 9 VAS „Atsargos“. Atsargų įkainojimas apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje skiriasi. Atsargos apskaitoje įvertinamos įsigijimo savikaina. Finansinėse ataskaitose atsargos parodomos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė (Ivanauskienė, 2016). Grynoji galimo realizavimo vertė, kaip apibūdina J. Mackevičius ir R. Valkauskas- tai vertė, kurią tikimasi gauti pardavus ir sunaudojus šias atsargas įprastinio įmonės veiklos ciklo metu. Jų teigimu, dažniausiai atsargos įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte, kai jos būna sugadintos, visiškai arba iš dalies pasenusios. Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina- sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pagaminant turtą. Atsargų pirkimo savikainos nustatymo pagrindas yra už prekes sumokėta pinigų suma ar kito mainais atiduoto turto vertė. Perkant prekes dažnai būna taikomos nuolaidos ar nukainojimai. Tuomet nustatant pirktų atsargų savikainą, kaina yra mažinama nuolaidos ar nukainojimo sumomis. Nustatant savikainą, prie atsargų pirkimo kainos pridedami visi su atsargų pirkimu susiję mokesčiai ir rinkliavos: muitai, akcizai ir kiti negrąžintini mokesčiai (Kalčinskas, 2017). Tačiau kitaip yra su pridėtinės vertės mokesčiu. Įmonės, kurios pridėtinės vertės mokestį gali susigrąžinti, jo į savikainą neskaičiuoja. O jeigu įmonė PVM mokesčio negalės susigrąžinti, turi pripažinti jį veiklos sąnaudomis. Pagal LR pelno mokesčio įstatymo (2001) 14 straipsnį į prekių įsigijimo savikainą įtraukiamos visos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu. Ir tik tais atvejais, kai sumokėto pridėtinės vertės mokesčio suma yra reikšminga ir jo pripažinimas ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis iškraipytų įmonės veiklos rezultatus, sumokėtas mokestis gali būti įskaičiuojamas į atsargų pirkimo savikainą (Kalčinskas, 2017). Kada ši suma yra reikšminga yra nustatoma įmonės apskaitos politikoje. Atsargų įsigijimo savikainą taip pat didina ir atsargų gabenimo ir paruošimo naudoti išlaidos. Tai atsargų gabenimas, saugojimas, draudimas pervežimo metu, išpakavimo, supakavimo ir pristatymo į pardavimo vietą išlaidos. Tačiau, jei sumos yra nereikšmingos, šios išlaidos gali būti pripažįstamos sąnaudomis. Atskiros įmonės atsargas gali pasigaminti pačios. Pasigamintų atsargų savikaina skaičiuojama kitais būdais. 9 VAS „Atsargos“ atsargų (produkcijos) pasigaminimo savikainą apibūdina taip: pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų (produkcijos) savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Tiesioginės- tai išlaidos, kurios tiesiogiai siejamos su konkretaus išlaidų objektu, o netiesioginių išlaidų neįmanoma ar sunku jas priskirti konkrečiam išlaidų objektui (Drury, 2008). Netiesioginių išlaidų skiriamoji ypatybė, Jagmino (2017) manymu, yra ta, kad neįmanoma nustatyti tikslaus jų ryšio su konkrečiais produktais arba tokį ryšį nustatyti paprasčiausiai neracionalu, nes tam reikia labai daug pastangų. Todėl pastarosios yra kaupiamos bendrai, o paskui paskirstomos pagal pasirinktus kriterijus. Tiesioginės gamybos išlaidas be žymių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Tiesioginėmis gamybos išlaidomis dažniausiai laikomos pagrindinių žaliavų (medžiagų), komplektuojamųjų gaminių ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos. 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 konkretiems gaminiams ar jų grupėms. Įmonės, atsižvelgdamos į gamybos (veiklos) specifiką, savarankiškai renkasi išlaidų priskyrimo tiesioginėms ir netiesioginėms kriterijus. Tokie kriterijai- tai pagrindinis darbo užmokestis, sunaudotos atsargos, pagaminti produkcijos vienetai ir t.t. Parinkti kriterijai turi būti naudojami pakankamai ilgą laiką, siejami su pastovumo ir palyginamumo principais. Produkcijos savikaina apima esminius valdymo sistemos elementus: prognozavimą, planavimą, normavimą, išlaidų apskaitą, skaičiavimą, analizę ir reguliavimą. Vertinant gamybos išteklių naudojimo efektyvumą būtina atsižvelgti į darbo našumą ir tikėtiną grąžą. Svarbu produkcijos savikainą traktuoti kaip vieną iš rodiklių efektyvumo vertinimo sistemoje, o ne kaip absoliutų gamybos efektyvumo matą. Automatizuojant gamybą darbo sąnaudos mažėja, bet atitinkamai didėja darbo našumo rodiklis. Produkcijos savikaina gali padidėti dėl per didelės orientacijos į vieną iš minėtų rodiklių, todėl įmonės veiklą būtina suvokti kaip ekonominių reiškinių kompleksą, kuris yra paremtas rodiklių sistema (Danilevičienė, 2021). Jei atsargos ilgą laiką yra

nenaudojamos, jos gali nuvertėti. Tokiu atveju jų vertę būtina sumažinti ir apskaitoje bei finansinėse ataskaitose tam, kad nebūtų klaidinami vartotojai. Nuvertėjusios atsargos nukainojamos iki jų grynosios galimo realizavimo vertės, kuri ir yra numatoma atsargų pardavimo kaina, esant normalioms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas (Kalčinskas, 2017). Atsargų savikainos apskaičiavimas ir vertinimas turi tiesioginės įtakos įmonės turtui ir grynosioms pajamoms. Svarbu įvertinti įvairias galimybes ir parinkti metodus, kurie tiksliai atspindėtų įmonės veiklą ir išnaudotų galimas pelno mokesčių lengvatas (William Ryan, 2012).

Taigi, atsargos apskaitoje registruojamos įsigijimo savikaina, o finansinėse ataskaitose- arba įsigijimo savikaina, arba galima realizavimo verte. Gamybos įmonės atsargas gali ir pasigaminti pačios, tokiu atveju, šios atsargos bus vertinamos pasigaminimo savikaina, kuri priklauso nuo tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų. Produkcijos savikaina apima esminius valdymo sistemos elementus.

1.3. Atsargų įkainojimo metodai

Įmonės, imdamos įkainojimo pagrindu įsigijimo išlaidas, gali apskaičiuoti parduotų ar sunaudotų gamyboje atsargų savikainą pagal įvairius įkainojimo metodus. Įkainojimo metodo pasirinkimas yra įmonės apskaitos politikos dalis (Ivanauskienė, 2016). Atsargų įkainojimo būdas turi tiesioginę įtaką pardavimo savikainai. Apskaičiuojant parduotų prekių ar produktams gaminti sunaudotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti įvairiu atsargų įvertinimo būdus: konkrečių kainų, svertinio vidurkio, FIFO, LIFO. Stabilioje rinkoje, kurioje kainos nekinta, koks bus pasirinktas atsargų įkainojimo metodas didelės reikšmės nėra, tačiau kintančioje rinkoje, kainoms kylant arba krentant, kiekvienas pasirinktas įkainojimo metodas gali duoti labai skirtingą rezultatą. Atsargų įvertinimo metodo pasirinkimą lemia jo įtaka balansui, pelno (nuostolių) ataskaitai, mokėtiniems mokesčiams ir priimamiems sprendimams (Balabonienė ir kt. 2011).

Konkrečių kainų metodas taikomas įmonėse, kurios prekiauja retomis ir brangiomis prekėmis, pavyzdžiui, nekilnojamu turtu, automobiliais, brangiais juvelyriniais dirbiniais, antikvarinėmis prekėmis, brangiais baldų komplektais (Ivanauskienė, 2016). Taikant šį metodą konkretūs atsargų vienetai įvertinami kaip jų savikaina (konkrečiam parduotam vienetui konkreti kaina). Taikomas nustatant konkrečiam tikslui gaminamų stambių vienetinių atsargų, prekių savikainą, nes negali būti taikomas lengvai pakeičiamų atsargų vienetų savikainai skaičiuoti (Danilevičienė, 2021). Anot Ivanauskienės (2016) šis metodas reikalauja didesnių darbo sąnaudų. Jį sunkiau taikyti, kai atsargose lieka daugybė nebrangių prekių, pirktų įvairiausiu laiku ir įvairiomis kainomis. Vieną kartą pasirinkus šį metodą reikia taikyti nuolat, kad būtų įmanoma palyginti pajamas ir sąnaudas. Jei siekiama ataskaitiniu metu dirbtinai padidinti pelną, pirmiausia parduodamos prekės, kurios buvo pirktos už mažiausią kainą, o jei norima sumažinti pelno mokesčio sumą ir sumažinti gaunamą pelną, pirmiausia parduodamos brangiausiai kainavusios prekės (Danilevičienė, 2021).

Kai negalima įvertinti, kurios atsargos įsigytos ar sunaudotos pirmiau, tinkamiausia taikyti svertinio vidurkio metodą dar vadinamą vidutinių kainų metodu. Taikant šį atsargų įkainojimo metodą visi laikotarpio pabaigos atsargų likučiai įvertinami vidutine kaina, kuri yra apskaičiuojama visų laikotarpių pirkimų ir pradinio likučio verčių sumą padalijus iš pirktų ir buvusių laikotarpio pradžioje atsargų vienetų skaičiaus (Danilevičienė, 2021). Vidutinei kainai nustatyti naudojama formulė:

$$K = \frac{\mathrm{Sp} + \sum \mathrm{Sg}}{\mathrm{Kp} + \sum \mathrm{Kg}}$$

Čia: K- vidutinė kaina; Sp- likučio vertė laikotarpio pradžioje; Sg- per laikotarpį gautų vertybių suma; Kp- kiekio likutis laikotarpio pradžioje; Kg- per laikotarpį gautas kiekis.

Taikant šį metodą vidutinę naują kainą reikia perskaičiuoti po kiekvieno pirkimo. Šis metodas yra sudėtingas ir taikomas įtraukiant į apskaitą vienarūšio asortimento prekių atsargas, kai gaunama nauja atsargų partija arba periodiškai (priklausomai nuo atsargų sunaudojimo būdo). Nors šio metodo rezultatais atsargų vertė balanse nukrypsta nuo realių laikotarpio pabaigos kainų, bet duomenys yra tikslesni rinkos atžvilgiu (Danilevičienė, 2021).

FIFO metodas (angl. *first-in, first-out*- pirmas į, pirmas- iš). Taikant šį metodą daroma prielaida, kad pradžioje yra naudojamos (parduodamos) anksčiausiai pirktos atsargos (prekės, žaliavos), o ataskaitinio laikotarpio pabaigoje lieka vėliausiai pirktos (paskutinėmis ir realesnėmis kainomis įvertintos) atsargos (Danilevičienė, 2021). Tokiu būdu nurašomos atskiros prekių partijos, nurašius pirmąją, vėliau nurašoma antroji, trečioji ir t.t. Atsargų likutis įkainojamas paskutinio pirkimo kainomis. Šį metodą būtina taikyti greitai gendančių produktų gamyboje ar prekyboje. FIFO metodas taikomas, kai nėra galimybės nustatyti, kurios atsargos, brangesnės ar pigesnės, buvo sunaudotos pirmiausiai.

LIFO metodas (angl. *last-in, first-out*- paskutinis- į, pirmas- iš). Taikant šį metodą daroma prielaida, kad parduodamos ar sunaudojamos vėliausiai pirktos atsargos. Šiuo metodu įkainojama durpės, cementas, anglys ir kt. Vėliausiai nupirktos medžiagos verčiamos ant anksčiau nupirktų ir jos bus sunaudotos ar parduotos anksčiausiai. Taikydami LIFO įkainojimo metodą, gausime didelę parduotų prekių savikainą ir gerokai sumažinsime pelną (Ivanauskienė, 2016). Mustafa Ciftci, Masaco Darrough (2022) teigia, kad LIFO atsargų politika, sumažindama bendrą uždarbį ir grynąjį turtą, sukuria paslėptus rezervus, kuriuos galima išleisti, kad ateityje būtų gautas didesnis uždarbis.

Taigi, įvertinant atsargų įsigijimo išlaidas, įmonė gali apskaičiuoti jų savikainą pagal įvairius įkainojimo metodus. Kiekvienas šių metodų turi skirtingą įtaką produkcijos savikainai, į balansą įtraukiamai atsargų vertei, bei įmonės gaunamam pelnui. Taikant FIFO metodą, kylant kainoms, įmonė turės mažiausią atsargų savikainą, ir gaus didžiausią pelną. LIFO metodas atvirkščiai- sumažina pelną ir padidina savikainą. Svertinio vidurkio metodas turės mažesnės įtakos pelnui nei LIFO ar FIFO metodai, o tiksliausias yra konkrečių kainų metodas. Svarbiausia, kad kiekvienas metodas atitiktų realų atsargų judėjimą, nes vertinant atsargas padarytos klaidos turės įtakos produkcijos savikainai ir pelnui.

2. Atsargų sunaudojimo apskaita

Kada vienu ar kitu tikslu sunaudojamos ar parduodamos atsargos, šį judėjimą reikia parodyti apskaitoje. Atsargų apskaitymas gali vykti dviem būdais- atsargos apskaitomos nuolat arba periodiškai.

2.1. Atsargų apskaitos dokumentai

Danilevičienė (2021) pateikia tokią medžiagų apskaitos procedūros eigą:

Medžiagų saugojimas → Medžiagų pirkimas → Medžiagų gavimas → Medžiagų išdavimas → Sąnaudų paskirstymas.

Nors šiais laikas visas apskaitos procesas kompiuterizuotas, bet kaip kuriose nedidelėse įmonėse yra pildomos sandėlio atsargų kortelės, kuriose tiksliai nurodomas žaliavos likučio kiekis, matavimo vienetai ir vieta sandėlyje. Kai sandėlyje fiksuojamas atsargų trūkumas, yra pildomas ir pateikiamas tiekėjui medžiagų pirkimo užsakymas. Atsargų įsigijimo procesui įforminti reikalingi tokie dokumentai: PVM sąskaita faktūra arba sąskaita faktūra, kasos aparato kvitas (jei perkama grynaisiais), laisvos formos apskaitos dokumentas (perkant iš fizinio asmens), krovinio važtaraštis (dokumentas patvirtinantis krovinio atgabenimą, o jei kliento atstovas prekes atsiima pats, jam išrašomas įgaliojimas, kurį patvirtina vadovas ir buhalteris), muitinės deklaracija (įvežant prekes iš užsienio). Įmonėse, kur yra masinė gamyba yra pildomos limitinės išdavimo kortelės. Jose gamybos padalinio atstovas užpildo informaciją apie jo reikalaujamą atsargų kiekį, o sandėlininkas fiksuoja išduodamų atsargų kiekį. Jei esamo likučio nepakanka, išduodamas pareikalavimas. Gaunant žaliavas iš kitų įmonės padalinių, pildomi vidiniai važtaraščiai. Taip užpajamuojamos perduodamos atsargos. Jei lieka nenaudojamų atsargų (atliekų), jos yra nurašomos, arba užpajamuojamos važtaraščiuose. Jei realiai atsargų neturima, tai jų turi nelikti ir apskaitoje. Visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, susiję su perdirbimo įmonės veikla, susisteminami sąskaitų plane. Kiekviena įmonė parengia savo individualų sąskaitų planą. Pavyzdiniame sąskaitų plane tam yra keletas sąskaitų: 201- žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės; 202- nebaigta produkcija ir vykdomi darbai; 203- produkcija; 204- pirktos prekės, skirtos perparduoti; 6000- parduotų prekių savikaina; 6003- tiesioginės gamybos išlaidos; 6004- netiesioginės gamybos išlaidos.

Kalčinskas (2017) išskiria penkias perdirbimo įmonėse vedamas su perdirbimo procesu susijusių atsargų tipų apskaitos sąskaitas: 1) žaliavų, medžiagų ir komplektuojamųjų gaminių; 2) nebaigtos gaminti produkcijos ir vykdomų darbų; 3) pagamintų produktų (produkcijos); 4) pirktų prekių, skirtų perparduoti; 5) biologinio turto. Taip pat labai svarbios yra atsargų grupės subsąskaitos: a) Gamybos atsargos, kurios pateikiamos žaliavų, medžiagų ir komplektuojamųjų gaminių sąskaitose (201) tampa parduoti skirtų produktų dalimi. Šios atsargos įkainojamos jų įsigijimo savikaina. Tai- kelyje esančios žaliavos, medžiagos ir komplektuojamieji gaminiai (2011). b) Nebaigtos gaminti produkcijos ir vykdomų darbų sąskaitose (202) pateikiami gaminami ir dar nebaigti apdoroti gaminiai. Šių gaminių savikainą sudaro žaliavų kaina ir jų apdirbimo išlaidos. Ši sąskaita pagal gaminamų produktų grupes ir produktus skirstoma į subsąskaitas ir analitines sąskaitas. c) Pagamintos produkcijos(203), kaip ir nebaigtos gaminti produkcijos sąskaita yra detalizuojama pagal produktų rūšis. Tai pagamintos, bet dar neparduotos prekės, kurios saugomos įmonės sandėlyje ir skirtos pajamoms uždirbti tai (2035). d) Pirktos prekės, skirtos perparduoti sąskaita (204) labiau skirta prekybos įmonėms, tačiau kartais naudojama ir perdirbimo įmonėse, jei šios įmonės be perdirbimo veiklos dar ir parduoda prekes jų neapdorojusios. Tuomet šios veiklos rezultatai pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomi kaip kitos veiklos rezultatai, kol šios prekės yra kelyje, registruojamos

subsąskaitoje (2045). Šios subsąskaitos yra skirtos iš įmonės išsiųstoms atsargoms apskaityti, kol jos dar nepriklauso pirkėjams, o yra įmonės nuosavybė.

Norint apskaitoje nurodyti sunaudotų atsargų vertę, taikomas vienas iš atsargų įkainojimo metodų. Taip apskaičiuojama kokia verte nurašomos sunaudotos ir kokia verte lieka dar nesunaudotos medžiagos. Atsargų apskaitymas gali vykti dviem būdais- atsargos apskaitomos nuolat arba periodiškai. Atsargų apskaitos būdo pasirinkimas priklauso nuo įmonės apskaitos politikos. Atsargos įgyjamos, kaupiamos ir panaudojamos visus metus. Danilevičienė (2021) pateikia tokį nuolat ir periodiškai į apskaitą įtraukiamų atsargų būdų palyginimą:

2.1 lentelė. **Nuolat ir periodiškai į apskaitą įtraukiamų atsargų būdų palyginimas**

Nuolat į apskaitą įtraukiamų atsargų būdas	Periodiškai į apskaitą įtraukiamų atsargų būdas
Atsargų likutis laikotarpio pradžioje + Atsargų pirkimai - Atsargų pardavimai/ sunaudojimas = Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje	Atsargų likutis laikotarpio pradžioje + Atsargų pirkimai - Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje = Atsargų pardavimai/ sunaudojimas

Įmonėms, kurios parduoda produktus, tinkamas atsargų įvertinimas yra gyvybiškai svarbus priimant verslo sprendimus ir teikiant finansines bei pajamų mokesčio ataskaitas. Atsargų savikainos apskaičiavimas ir vertinimas turi tiesioginės įtakos įmonės turtui ir grynosioms pajamoms.. Norint išnaudoti galimas pelno mokesčio lengvatas, svarbu įvertinti skirtingus savikainos apskaičiavimo metodus (William Ryan, 2012).

2.2. Periodiškai apskaitomų atsargų būdas

Periodiškai apskaitomų atsargų būdas taikomas įmonėse, kur nekaupiamas didžiulis atsargų kiekis. Pasak William Ryan (2012) periodinėje atsargų sistemoje pardavimai registruojami tada, kai jie atsiranda, tačiau parduotų prekių atsargos ir savikaina nėra koreguojami. Kiekvieno laikotarpio pabaigoje atsargos yra fiziškai skaičiuojamos, kad būtų galima nustatyti besibaigiančias atsargas. Tada parduotų prekių atsargos ir savikaina pakoreguojamos į faktines, atsižvelgiant į fizinį skaičių. Įtraukiant į apskaitą atsargas svarbu nustatyti parduotų per ataskaitinį laikotarpį atsargų savikainą ir ataskaitinio laikotarpio pabaigos ir pradžios atsargų likučius. Jie nustatomi atliekant inventorizaciją. Išlaidų savikaina nustatoma iš perdirbti skirtų žaliavų atėmus žaliavų likutį laikotarpio pabaigoje, tam naudojama speciali sąskaita 3900 *Gamybos suvestinė*. Gamybos išlaidos skaičiuojamos susumuojant sunaudotas gamyboje pagrindines žaliavas, tiesiogines darbo išlaidas ir netiesiogines išlaidas. Gamybos išlaidos parodo, kiek buvo išleista pinigų, sunaudota kito turto produkcijos gamybai per ataskaitinį laikotarpį. William Ryan (2012) teigia, kad atsargos apima visas išlaidas, patirtas perkant prekes ir ruošiant jas parduoti, įskaitant žaliavas, tiesioginį darbą ir gamybą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia nustatyti, kiek produkcijos pagaminta, ir apskaičiuoti jos savikainą. Jai įtakos turi ir nebaigtos gamybos likučių pokyčiai (Ivanauskienė, 2004). Nebaigtos gamybos likučiai nustatomi atliekant inventorizaciją. Pagamintos produkcijos savikaina skaičiuojama prie nebaigtos gamybos likučių laikotarpio pradžioje, pridėjus laikotarpio gamybos išlaidas ir atėmus nebaigtos gamybos likučius laikotarpio pabaigoje. Taigi, pirmiausiai apskaičiuojamos sunaudotos žaliavos, paskui- gamybos išlaidos ir toliau nustatoma pagamintos produkcijos savikaina. Šis rodiklis naudojamas parduotos produkcijos savikainai apskaičiuoti ir likučių pasikeitimams nustatyti. Taikant periodiškai registruojamų atsargų būdą, gamybos procesui atskleisti sąskaitų plane naudojama speciali sąskaitą 3900 *Gamybos suvestinė*. Ji naudojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatant gamybos išlaidų ir pagamintos produkcijos savikainą. (Iavanauskienė, 2004).

Naudojant gamybos suvestinę laikotarpio pabaigoje daromi uždaromieji įrašai:

D 390 Gamybos suvestinė / K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (likučiai laikotarpio pradžioje); K 2020 Nebaigta produkcija (likučiai laikotarpio pradžioje); K 6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina; K 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos (darbo užmokestis, socialinis draudimas ir kt.); K 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos (darbo užmokestis, socialinis draudimas ir kt.).

Po šios sąskaitų korespondencijos sąskaitos *Žaliavos, Nebaigta produkcija, Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina* uždaromos, jų likučiai tampa nuliniais. Tuomet daromi įrašai sąskaitos 390 kredite, taip parodomas pagamintos produkcijos savikainos mažėjimas:

D 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina (likučiai laikotarpio pabaigoje);
D 2020 Nebaigta produkcija (likučiai laikotarpio pabaigoje) / K 390 Gamybos suvestinė.

Ši sąskaita uždaroma per sąskaitą 3901 *Pajamų ir sąnaudų suvestinė*.

D3901 Pajamų ir sąnaudų suvestinė / K2030 Produkcijos savikaina (likutis laikotarpio pradžioje); K 62 Pardavimo sąnaudos; K 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos; K6900 Ataskaitinių metų pelno ir panašūs mokesčiai; K 390 Gamybos suvestinė.

Norint uždaryti pajamų sąskaitas, reikia įvertinti produkcijos likučių laikotarpio pabaigoje įtaką pardavimo savikainai ir nustatyti laikotarpio veiklos rezultatus:

D 50 Pardavimo pajamos; D 2030 Produkcijos savikaina (likutis laikotarpio pabaigoje) / K 3901 Pajamų ir sąnaudų suvestinė.

Po šio įrašo uždaroma pajamų ir sąnaudų suvestinė sąskaita:

D 3901 Pajamų ir sąnaudų suvestinė / K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytas pelnas (nuostoliai).

Pagamintos produkcijos savikaina skaičiuojama tam tikrais etapais. Pirmiausiai apskaičiuojamos sunaudotos žaliavos, paskui- gamybos išlaidos ir toliau nustatoma pagamintos produkcijos savikaina (Ivanauskienė, 2016).

2.3. Nuolat apskaitomų atsargų būdas

Ivanauskienė (2016) teigia, kad perdirbimo įmonių apskaitos praktikoje paplitęs nuolat registruojamų atsargų būdas. Jis yra tikslesnis, bet reikalauja didesnių buhalterinio darbo sąnaudų. Šiuo atveju žaliavoms į apskaitą įtraukti naudojama sąskaita 2011 Žaliavos ir komplektavimo gaminiai. Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija (Pučkienė, 2012). Tai būdinga įmonėms prekiaujančioms brangiomis mašinomis, juvelyriniais dirbiniais, antikvariniais daiktais (Ivanauskienė, 2016). Gamybos išlaidos perdirbimo įmonėse gali būti kaupiamos ir apibendrinamos keliais variantais. G. Kalčinskas (2017) išskiria du pagrindinius atsargų apskaitos nuolat apskaitomų atsargų būdu variantus: 1) kai visos išlaidos apskaitomos tiesiogiai sąskaitoje 2020 *Nebaigta gaminti produkcija*, nenaudojant tarpinių šeštosios klasės sąskaitų. Per visą ataskaitinį laikotarpį fiksuojamas žaliavų pirkimas, tiesioginio darbo užmokesčio išmokėjimas ir įvairios netiesioginės gamybos išlaidos, sunaudotos žaliavos ir medžiagos priskiriamos nebaigtai gamybai, o pagaminta produkcija perduodama į sandėlį, registruojant kiekvieną pagamintos produkcijos partiją. Kiekvieną kartą pardavus prekes, registruojama parduotų prekių savikaina, iš produkcijos pardavimų uždirbtos pajamos- gauti pinigai, pirkėjų skolos ir kitas turtas (turto sąskaitose), tai atliekama iš karto pripažinus pajamas. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje per sąskaitą 391 *Pajamų ir sąnaudų suvestinė* uždaroma sąskaita 6000 *Parduotų prekių savikaina* ir sąskaita 5000 *Pajamos, gautos perpardavus prekes*. 2) antruoju atveju įtraukiamos papildomos sąskaitos 60032 *Tiesioginis darbo užmokestis* ir 6004 *Netiesioginės gamybos išlaidos.* Jos reikalingos tuomet, kai netiesioginių gamybos išlaidų negalima iš karto priskirti tam tikriems gaminiams. Mėnesio pabaigoje naudojantis cechų atskaitomybe arba inventorizacijos būdu nustatomi nebaigtos gamybos likučiai natūra. Juos įkainojus, apskaičiuojama nebaigtos gamybos vertė. Baigti gaminiai įforminami produkcijos priėmimo aktu (Ivanauskienė, 2004). Čia svarbios yra dvi kainos- tai savikaina ir pardavimo kaina, kurią įmonė nusistato pati. Parduotų prekių savikaina gali būti nustatoma nelaukiant ataskaitinio laikotarpio pabaigos, o užregistravus kiekvieną pardavimą. Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui nereikia daryti koreguojamųjų įrašų (Ivanauskienė, 2016).

Nupirkus žaliavas, komplektavimo gaminius, sumokėjus iš karto, iš anksto, ar perkant skolon, rašoma tokia sąskaitų korespondencija:

D 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina / K 271 Sąskaitos bankuose; K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams; K 4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas.

Gamybos išlaidos kaupiamos sąskaitose 6003 *Tiesioginės gamybos išlaidos* ir 6004 *Netiesioginės gamybos išlaidos*. Galutiniam išlaidų apibendrinimui naudojama sąskaita 2020 *Nebaigta produkcija*. Gamybos išlaidos iš karto sukaupiamos šios sąskaitos debete, kredituojant įvairias sąskaitas:

D 2020 Nebaigta produkcija / K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina; K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis (gamybos darbuotojų); K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos; K 12X7 Ilgalaikio turto, naudojamo gamyboje, nusidėvėjimas.

Susidarius netiesioginėms išlaidoms, daroma tokia sąskaitų korespondencija:

D 6004 netiesioginės gamybos išlaidos / K 2010 Žaliavų, medžiagų ir komplektavimo detalių įsigijimo savikaina; K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis (pagalbinių darbuotojų); K 12X7 Ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir kt.

Sąskaitos 2020 *Nebaigta produkcija* debete sukaupiamos visos išlaidos, kredite- pagamintos produkcijos faktinė savikaina. Perkėlus šias išlaidas į nebaigtos produkcijos sąskaitą, surašoma tokia sąskaitų korespondencija:

D 2030 Nebaigta produkcija / K 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos; K 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos.

Užbaigus gaminti produkciją, sumos iš sąskaitos 2020 *Nebaigta produkcija* perkeliamos į sąskaitą 2030 *Produkcijos savikaina*. Surašoma tokia korespondencija:

D 2030 Produkcijos savikaina / K 2020 Nebaigta produkcija.

Kadangi gamybos procesas vyksta nenutrūkstamai, mėnesio pabaigoje lieka dalis nebaigtos gaminti produkcijos, kuri parodoma sąskaitos 2020 *Nebaigta produkcija* likutyje. Inventorizuojant nustatomi produkcijos likučiai ir įkainojus apskaičiuojama jo vertė. Svarbios yra dvi kainos- pasigaminimo savikaina ir pardavimo kaina. Parduodant gaminius , daroma tokia sąskaitų korespondencija:

D 6000 Parduotų prekių savikaina / K 2030 Produkcijos savikaina.

Sąnaudos pripažįstamos pardavus produkciją. Pardavimo ir kartu pajamų pripažinimo momentu yra išrašoma sąskaita faktūra, PVM sąskaita faktūra. Iš pajamų ir sąnaudų sąskaitų suformuojami rodikliai pelno (nuostolių) ataskaitai sudaryti (Ivanauskienė, 2016). Informacijos požiūriu kur kas operatyvesnis yra nuolat apskaitomų atsargų būdas. Norint gauti duomenis, nebūtina atlikti inventorizacijos, o jai taip pat reikia atitinkamų sąnaudų. Be abejo, norėdamos sutikrinti savo apskaitos duomenis su faktiškai esančiais, įmonės, taikančios nuolat apskaitomų atsargų būdą, taip pat atlieka inventorizaciją, bet dažniausiai vieną kartą per metus, prieš sudarant finansinę atskaitomybę (Bikienė, 2012). Pasak William Ryan (2012) nuolat apskaitomų atsargų būdas turėtų pašalinti būtinybę atlikti fizinių atsargų skaičiavimą. Tačiau fizinis skaičiavimas turėtų būti atliekamas bent kartą per metus dėl galimų kanceliarinių klaidų, sukčiavimo ir sugadinimo. Pirmenybė teikiama šiam metodui, nes duomenys pateikiami realiu laiku. Net ir nuolat įtraukiant į apskaitą prekes pasitaiko grobstymų ar natūralios netekties. Todėl prieš sudarant finansinių ataskaitų rinkinius būtina atlikti inventorizaciją. Inventorizacijos rezultatus- trūkumą ir perteklių- būtina įrašyti vadovaujantis inventorizavimo tvarka (Ivanauskienė, 2016).

3. Atsargų inventorizacija ir pateikimas finansinėse ataskaitose

Prieš rengiant metines finansines ataskaitas, ankstesnis Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas įpareigojo atlikti inventorizaciją. Dabartinis Finansinės apskaitos įstatymas tokio griežto periodiškumo nenumato: apsiribota nuostata, kad inventorizacijos atvejus ir atlikimo tvarką kiekviena įmonė pasirenka savarankiškai (Daveikis, 2022).

3.1. Inventorizacija

Žodis inventorizacija kildinamas iš lotyniškojo *inventorium*, reiškiančio daiktų sąrašą ar aprašą, todėl inventorizacija dažniausiai siejama su įmonės turimo turto ir įvairių daiktų skaičiavimu. Ivanauskienė (2004) inventorizaciją apibūdina taip: Inventorizacija- tai būdas faktiniams turto likučiams natūra nustatyti ir palyginti su apskaitos rodikliais. Lyginant duomenis, siekiama atskleisti turto trūkumą arba perteklių. Daveikio (2022) teigimu, inventorizacija- svarbi įmonės veiklos ir vidaus kontrolės procedūra, kurios metu patikrinamas faktinis įmonės turto ir įsipareigojimų egzistavimas. Jos atlikimas iki šiol dažniausiai buvo siejamas su teisės aktuose nustatyta prievole finansinių ataskaitų duomenų realumą patvirtinti inventorizacijos duomenimis. Dabar tokio griežto reikalavimo neliko, tačiau šios procedūros nauda verslui dėl to nė kiek nesumažėjo, gal net atvirkščiai- įmonėms vis plačiau diegiant automatizuotas technologijas, poreikis periodiškai tikrinti duomenų teisingumą tik didėja .

Yra įvairių priežasčių, dėl kurių sumažėja turto. Turtas gali būti grobstomas įmonės darbuotojų, ar iš šalies. Taip pat kaip kurios materialiosios vertybės gali nudžiūti, nubyrėti, ar kaip tik pasunkėti. Yra atsargų, kurių tūris priklausomai nuo temperatūros gali didėti, ar mažėti. Neretai pasitaiko ir paprasčiausių klaidų. Taigi atsargų gali būti mažiau arba daugiau nei užregistruota buhalteriniuose registruose. Net vykdant griežčiausią buhalterinę apskaitą, atsargas apskaitant nuolat apskaitomu būdu, kartais reikia patikrinti ar visas buhalterijoje užfiksuotas turtas yra iš tikrųjų. O kai atsargos apskaitomos periodiniu atsargų apskaitos metodu, inventorizavimas tampa vieninteliu duomenų apie faktinį atsargų kiekį šaltiniu. Be to, inventorizacija naudinga dar ir todėl, kad tai gera proga iš visų pakampių į dienos šviesą išvilkti dažnai įmonėms visiškai nereikalingą šlamštą, po kurio krūvomis kartais nyksta labai vertingas turtas, kurį galima sunaudoti įmonėje arba kam nors parduoti. (Kalčinskas, 2017). Prieš rengiant metines finansines ataskaitas, ankstesnis Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas įpareigojo atlikti inventorizaciją. Dabartinis Finansinės apskaitos įstatymas tokio griežto periodiškumo nenumato: apsiribota nuostata, kad inventorizacijos atvejus ir atlikimo tvarką kiekviena įmonė pasirenka savarankiškai (Daveikis, 2022). Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas nurodo atvejus, kada inventorizacija yra būtina:

“Subjekto vadovas užtikrina, kad turto ir įsipareigojimų sąskaitų likučiai būtų pagrindžiami inventorizacijos duomenimis: a) ndelsiant, kaip inicijuojamas nemokumo procesas; b) nedelsiant, kai priimamas sprendimas dėl subjekto likvidavimo, reorganizavimo arba pertvarkymo; c) vadovo nustatytu periodiškumu ir atvejais, išskyrus šios dalies 1 ir 2 punktuose nurodytus atvejus.” Inventorizacija apima keletą etapų, kuriuos reikia atlikti laiku ir tiksliai: 1) Parengiamieji darbai. Vadovo įsakymu nurodoma inventorizacijos komisijos sudėtis. Tai gali būti kompetentingi įmonės darbuotojai, arba, jei tokių nėra, tada yra galimybė juos samdyti iš šalies. Komisijos nariais negali būti materialiai atsakingi asmenys. Komisija yra aprūpinama visomis priemonėmis, būtinomis atlikti darbą. Materialiai atsakingi asmenys pateikia visus turimus pirminius dokumentus. 2) Natūrinis turto tikrinimas. Rasti likučiai yra įrašomi į inventorizavimo aprašus pagal vertybių laikymo vietą, atsakingus už šias vertybes asmenis ir buhalterines sąskaitas. 3) Inventorizacijos metu sudaryti aprašai yra perduodami į buhalteriją rezultatams apskaičiuoti. Po to šie rezultatai yra lyginami su buhalterinės apskaitos duomenimis. Jei faktiniai likučiai mažesni už apskaitinius, tai laikoma trūkumu, o jei didesni- pertekliumi. 4) Komisija nustato trūkumo ar pertekliaus pobūdį ir teikia rekomendacijas vadovui dėl nustatytų skirtumų panaikinimo. Turto perteklių rekomenduojama užpajamuoti, o trūkumą nurašyti arba išieškoti iš materialiai atsakingo asmens.

Įstatymo normos dėl kasmetinės visuotinos inventorizacijos panaikinimas, įpareigojant pačias įmones pasirinkti reikiamą periodiškumą ir tvarką, naudingas dar ir tuo, kad leidžia išvengti formalių inventorizacijų, kai į komisiją darbuotojai įtraukiami tik “dėl skaičiaus”, o inventorizacijos aprašai sudaromi aklai kopijuojant duomenis iš buhalterinės apskaitos. Taip nutinka, nes iš tiesų ne visada racionalu kasmet atlikti ištisinę inventorizaciją- kur kas svarbiau koncentruotis į tas sritis, kuriose klaidų ir netikslumų tikimybė yra didžiausia (Daveikis, 2022). Už inventorizaciją įmonėje atsakomybė tenka vadovui. Jis atsakingas už visus inventorizacijos etapus- organizavimą, atlikimą laiku, duomenų išsaugojimą, trūkumų išieškojimą. Tačiau už tam tikrus veiksmus yra atsakingas tiek vadovas, tiek buhalteris- tai rezultatų, trūkumų ir pertekliaus įtraukimas į apskaitą. Ir nors už inventorizacijos neatlikimą, ar neteisingą atlikimą teisės aktuose nėra nustatyta tiesioginė atsakomybė, tačiau Daveikis (2022) teigia, kad inventorizacija yra viena iš buhalterinės apskaitos organizavimo sudedamųjų dalių, tad jos neatlikimas tais atvejais, kai ji privaloma, gali būti pripažintas aplaidžiu buhalterinės apskaitos tvarkymu. Inventorizaciją, geriausiai galima pažinti iš klasifikavimo, nusakant svarbiausius šio reiškinio bruožus. Tiek G. Kalčinskas ir kt. (2017), tiek Daveikis (2022) pateikia tokią inventorizacijos klasifikavimo pagal rūšis schemą (3.1 lentelė)

3.1 lentelė **Inventorizacijos rūšys**

Pagal priežastį	Pagal apimtį	Pagal pobūdį	Pagal inventorizuojamus objektus	Pagal privalomumą
Planinės, metinės, periodinės; Priežastinės; Netikėtos	Ištisinės; Atrankinės; Dalinės	Faktinės; Dokumentinės	Materialiojo turto; Nematerialiojo turto; Nuosavo kapitalo; Įmonės įsiskolinimų; Kitų objektų	Privalomos; Neprivalomos

Inventorizacijos metu rasti faktinių ir dokumentinių likučių skirtumai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais. Pasak Daveikio (2021) inventorizacijos rezultatų registravimas apskaitoje priklauso nuo jų pobūdžio. Nustačius perteklių, rastas turtas užpajamuojamas- didinamas atitinkamos turto sąskaitos likutis ir kredituojama laukimo sąskaita (D- 1 ar 2 kl. sąskaita, K- 3981 *Nustatytas turto perteklius*). Jei gautas turtas nebuvo užpajamuotas, tuomet jis turi būti užpajamuojamas pagal jo pirkimo dokumentus. Jei buvo per daug nurašyta sunaudoto turto, tuomet turi būti mažinamos atitinkamų sąnaudų sumos tos dienos data, kada turtas buvo nurašytas. Kai priežasties nustatyti neįmanoma, tada rastas turtas užpajamuojamas pripažįstant ataskaitinio laikotarpio kitos veiklos pajamas (D 3981 *Nustatytas turto perteklius,* K5401 *Kitos pajamos*). Kai nustatomas turto trūkumas, nerastas turtas nurašomas (D 3980 *Nustatytas turto trūkimas,* K- 1 ar 2 kl. sąsk.). Jei trūkumas atsiranda dėl apskaitos klaidų, tai reikia peržiūrėti turto nurašymo dokumentus, nustačius turto sunaudojimo datą, šis turtas nurašomas didinant atitinkamų sąnaudų likutį, ar kito turto savikainą (pvz. nebaigtos gamybos). Jei nustatoma, kad buvo užpajamuota per didelė turto suma, turtas nurašomas tos dienos , kai buvo padarya klaida data. Nustačius, kad trūkumas atsirado dėl atsakingo asmens ar kitų asmenų kaltės, galima išieškoti trūkumą iš šių asmenų. Tuomet turtas nurašomas registruojant gautas sumas (D 2445 *Atskaitingų asmenų skolos,* K 3980 *Nustatytas turto trūkumas*). Jei trūkumo atsiradimo priežasties nustatyti neįmanoma, turtas nurašomas pripažįstant veiklos sąnaudas (D 6312 *Įvairios bendros ir administracinės sąnaudos,* K 3980 *Nustatytas turto trūkumas*). Ivanauskienė (2016) siūlo atsargų trūkumą ar perteklių registruoti surašant buhalterinę pažymą, kuri registruojama

bendrajame žurnale. Buhalterinėje pažymoje svarbiausia nurodyti kokių atsargų rastas trūkumas ar perteklius, įvardijamos priežastys dėl ko tai įvyko.

Taigi, inventorizacija- tai būdas faktiniams turto likučiams palyginti su apskaitos rodikliais. 2022m. birželio 15 d. LRV nutarimu inventorizacija nėra privaloma, išskyrus viešojo sektoriaus subjektus. Kitos įmonės ar organizacijos inventorizacijos tvarką nusistato pačios. Atsakomybę už inventorizacijos atlikimą, teisingą dokumentų įforminimą ir užregistravimą apskaitoje dalijasi įmonės vadovas ir apskaitą tvarkantis asmuo.

3.2. Atsargų pateikimas finansinėse ataskaitose

Bikienė ir Pučkienė (2012) teigia, kad finansinė atskaitomybė yra svarbiausias reglamentuotas šaltinis, parodantis įmonės veikos rezultatus ir jos finansinę būklę. Finansinė atskaitomybė skirta tiek vidaus, tiek išorės naudotojams, kad jie galėtų gauti konkrečios informacijos apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, perspektyvas ir pan. Apskaitoje registruojant atsargas, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo ar pasigaminimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė (9 vas). 2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“ (2015) reglamentuoja, jog trumpalaikiam turtui priskiriamos atsargos, kurios atitinka trumpalaikio turto apibrėžimą yra registruojamos trumpalaikio turto skiltyje, atsargos straipsnyje. Ivanauskienė (2016) teigia, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje, antrajame straipsnyje pardavimo savikaina nukeliauja per visą ataskaitinį laikotarpį ir ankstesnius laikotarpius patirtos išlaidos, tenkančios parduotai produkcijai. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001) reglamentuoja leidžiamus atskaitymus, kurie yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti. Esant natūralios netekties nuostoliams sąnaudų atskaitymai yra ribojami. Natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami dėl prekių gedimo (neįskaitant uogų, daržovių, vaisių, grybų) ar broko susidarę nuostoliai, taip pat nuostoliai, patirti dėl stichinių nelaimių. Jeigu nuostolių negalima susieti su natūralia netektimi, tokiu atveju Pelno mokesčio įstatymas traktuoja tai kaip neleidžiamus atskaitymus. Aiškinamajame rašte Ivanauskienės (2016) teigimu pateikiama informacija apie atsargų apskaitos metodus, kokia yra atsargų bendra ir pagal rūšis balansinė vertė, įkeistų atsargų balansinė vertė, atsargos pas trečiuosius asmenis, aprašomi įkainojimo metodai.

Apibendrinant atsargų atvaizdavimą finansinėse ataskaitose galima teigti, kad atsargos priskiriamos trumpalaikiam turtui, kurios atitinka trumpalaikio turto apibrėžimą yra registruojamos balanso trumpalaikio turto skiltyje, atsargų straipsnyje. Finansinėse ataskaitose atsargos yra įvertinamos įsigijimo ar pasigaminimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

Išvados

1. Atsargos yra vienas iš svarbiausių trumpalaikio turto elementų. Jas sudaro žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti. Nuo šių atsargų dydžio, sudėties, struktūros, techninės būklės, apyvartumo ir pelningumo priklauso įmonių finansinė būklė ir veiklos rezultatai.
2. Atsargos apskaitoje įvertinamos įsigijimo savikaina- tai kaina, kuri nurodyta sąskaitoje faktūroje ir papildomos išlaidos (transporto išlaidos, draudimas ir pan.). Perkant prekes dažnai būna taikomos nuolaidos ar nukainojimai, kurie mažina savikainą. Atsargos gali būti įkainojamos įvairiais atsargų įkainojimo metodais. Įkainojimo metodo pasirinkimas yra įmonės apskaitos politikos dalis. Populiariausias yra FIFO metodas.
3. Įmonė taip pat gali rinktis, kokį būdą taikyti registruojant atsargas- apskaitant nuolat, ar periodiškai.
4. Nepriklausomai nuo atsargų apskaitymo būdo, įmonėje kartais būtina atlikti inventorizaciją tam, kad būtų galima palyginti faktinius atsargų likučius su apskaitos duomenimis. Lyginant duomenis, siekiama atskleisti trūkumą arba perteklių. Inventorizacija- tai svarbi įmonės veiklos ir vidaus kontrolės procedūra, kurios metu patikrinamas faktinis įmonės turto ir įsipareigojimų egzistavimas.
5. Finansinėse ataskaitose atsargos vertinamos įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Atsargos yra priskiriamos trumpalaikiam turtui ir yra registruojamos balanso trumpalaikio turto skiltyje, atsargų straipsnyje.

Literatūra

1. BALABONIENĖ I., VEČERSKIENĖ G. (2011) *Atsargų apskaitos ypatumai*
2. BIKIENĖ J., PUČKIENĖ D.(2012) *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika.* Vilnius
3. DANILEVIČIENĖ I. (2021) *Valdymo apskaita.* Vilnius
4. DAVEIKIS G. (2022) *Inventorizacija įmonėje: prievolės, nauda, atlikimo ir įforminimo rekomendacijos.* Vilnius „Pačiolis“
5. DRURY C. (2008). *Cost & Management Accounting*. London:Thomson
6. IVANAUSKIENĖ A. (2016) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius
7. IVANAUSKIENĖ A. (2004) *Buhalterinės apskaitos pradmenys*. Vilnius
8. JAGMINAS V. Bendruosius kaštus būtina paskirstyti konkretiems produktams / *Buhalterija: Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 24(627) P. 12-14;
9. KALČINSKAS G., KALČINSKAITĖ- KLIMAITIENĖ R. (2017) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius
10. KACHALAY V. (2012) *Šiuolaikiniai produktų savikainos nustatymo metodai pramonės įmonėse.* Vol.34.Nr.5 Scentific journal. Prieiga per internetą https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=84525794&s
11. MACKEVIČIUS J., VALKAUSKAS R. (2012). *Atsargų kompleksinės analizės metodika*. Nr.1(8);
12. MUSTAFA CIFTCI, MASACO DARROUGH. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Jan 2022, Vol. 37 Issue 1, p 229-258. 30p. 9 Charts. Prieiga per internetą: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=154040414&site=ehost-live
13. RYAN WILLIAM, New Jersey CPA. Jan/Feb2012, Issue 31, p24-25. 2p. 1 Color Photograph, 1 Chart Prieiga per internetą https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=71493123&site=ehost-live
14. *2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“.* Prieiga per internetą: https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/
15. *9-asis verslo apskaitos standartas „**Atsargos**“*. Prieiga per internetą: https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/
16. *Nutarimas dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo.* Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/43c1b5c1edfd11ec8a3a9ec3b65fdf23?jfwid=vhtm8c8tp
17. *LR finansinės apskaitos įstatymas*. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr
18. *LR pelno mokesčio įstatymo (2001) 14 straipsnis*. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066?jfwid=11mmzbrbd5

MARIJAMPOLĖS KOLEGIJA

„STUDENTŲ TAIKOMIEJI TYRIMAI“

MOKSLINĖS-PRAKTINĖS STUDENTŲ KONFERENCIJOS STRAIPSNIŲ RINKINYS

2024 m. gegužės 10 d.
Marijampolė, Lietuva

„STUDENTS APPLIED RESEARCH“

SCIENTIFIC AND PRACTICAL STUDENTS CONFERENCES
ARTICLE COLLECTION

10th of May, 2024
Marijampole, Lithuania

KONFERENCIJOS MOKSLINIS KOMITETAS:

Habil. dr. *Kęstutis Žemaitis*, ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros profesorius;

Dr. *Andrejus Novikovas*, ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros profesorius;

Dr. *Živilė Advilonienė,* ESDF Ugdymo mokslų katedros docentė;

Dr. *Linas Baublys,* ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros docentas;

Dr. *Salomėja Karasevičiūtė,* ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros docentė;

Dr. *Bernardas Vaznonis,* VTF Vadybos, finansų ir informacinių sistemų katedros docentas;

Dr. *Gintautė Žibėnienė,* ESDF Ugdymo mokslų katedros docentė.

KONFERENCIJOS ORGANIZACINIS KOMITETAS:

Alė Murauskienė, Marijampolės kolegijos direktorė;

Kęstutis Traškevičius, Marijampolės kolegijos Edukologijos ir socialinio darbo fakulteto dekanas;

Ilona Mulerenkienė, Marijampolės kolegijos direktorės pavaduotoja akademinei ir mokslo taikomajai veiklai, ESDF Darnaus verslo vadybos studijų programos komiteto pirmininkė;

Odeta Gluoksnytė, Marijampolės kolegijos Edukologijos ir socialinio darbo fakulteto prodekanė, Verslo anglų kalbos ir komunikacijos studijų programos komiteto pirmininkė;

Kristina Miškinienė, Marijampolės kolegijos Studijų ir karjeros skyriaus vadovė, VTF Tarptautinio verslo vadybos studijų programos komiteto pirmininkė;

Romalda Kasiliauskienė, ESDF Ugdymo mokslų katedros vedėja, lektorė;

Danutė Mickevičienė, ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros vedėja, lektorė;

*Vaida Pituškienė***,** Marijampolės kolegijos Edukacinio aukštojo mokslo studijų centro vadovė;

Živilė Myru, Marijampolės kolegijos Edukacinio aukštojo mokslo studijų centro metodininkė, lektorė;

Birutė Petrošienė, VTF Buhalterinės apskaitos studijų programos komiteto pirmininkė, lektorė;

Edita Vosylienė, ESDF Vaikystės pedagogikos studijų programos komiteto pirmininkė, lektorė;

Arūnas Žukauskas, ESDF Teisės ir viešųjų pirkimų studijų programos komiteto pirmininkas, lektorius;

Gintaras Misiurevičius, Informacinių technologijų ir elektroninių studijų centro vadovas;

Laima Vaičiūnienė, Informacijos ir studijų šaltinių centro vadovė;

Žymantė Šarkauskaitė, ESDF Teisės, komunikacijos ir žmogaus gerovės katedros sekretorė.

All submitted papers have been double blind reviewed

ISBN 978-609-8079-35-7

TURINYS

ĮMONĖS X KIBERNETINIO SAUGUMO DIDINIMAS PROGRAMINĖMIS PRIEMONĖMIS *Arūnas Andriukaitis. Lekt. Vilma Riškevičienė, lekt. Evaldas Plečkaitis* 7

PINIGŲ SRAUTŲ VALDYMAS ĮMONĖJE AB „NOVATURAS“ *Greta Andriukevičiūtė, lekt. Viktorija Mickevičienė* 18

DARBO UŽMOKESČIO APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI *Gintarė Bačinskienė, lekt. Aušra Gabrevičienė*..... 24

PECULIARITIES OF DIGITAL CONTENT MARKETING *Lauryna Budraitė, lekt. Odeta Gluoksnytė* ……. 38

DIDAKTINIŲ ŽAIDIMŲ TAIKYMAS PAŽINIMO KOMPETENCIJOS UGDYMUI ANKSTYVAJAME AMŽIUJE *Eglė Dainauskaitė, lekt. Edita Vosylienė*.....42

UAB „JM“ APLINKOS STRATEGINĖ ANALIZĖ *Tomas Dilius, lekt. Ilona Mulerenkienė*..... 49

THE USE OF JARGON IN BUSINESS COMMUNICATION *Vaida Dirmienė, lect. Romalda Kasiliauskienė*……. 58

BUSINESS IDIOMS RELATED TO SPORTS: STRUCTURAL, LEXICAL AND GRAMMATICAL ANALYSIS *Vilijus Doilidovas*, lect. *Romalda Kasiliauskienė*..... 62

ARTIFICIAL INTELLIGENCE TOOLS AS COMMUNICATION ROBOTS IN EDUCATION *Ornela Grušelionytė, lect. Odeta Gluoksnytė*……..69

EXPLORING THE DOUBLE-EDGED SWORD OF ENGLISH AS A WORLDWIDE LANGUAGE *Gülistan Ateş, lect. Odeta* Gluoksnytė.....76

ENGLISH LANGUAGE TERMINOLOGY OF SOCIAL MEDIA *Ieva Insodaitė*, lect. *Romalda Kasiliauskienė*……..…. 81

THE CHARACTERISTICS OF FORMAL AND INFORMAL COMMUNICATION STYLES IN A PUBLIC COMPANY *Skaistė Jankauskaitė, lect. Dileta* Ravinienė……..…….. 88

3–5 M. VAIKŲ SUDOMINIMO KNYGA METODAI *Živilė Katkauskaitė, lekt. Edita Vosylienė*…….. 94

PREKYBA ŽMONĖMIS *Sandra Kirtiklytė, lekt. Arūnas Žukauskas* 102

APYVARTINIO KAPITALO VALDYMAS UAB „KLEVAI“ ĮMONĖJE *Miglė Labutytė, lekt. Viktorija Mickevičienė* 107

ATSISKAITYMŲ TVARKA AB „PIENO ŽVAIGŽDĖS“ ĮMONĖJE *Inga Malinauskaitė*, l*ekt. Viktorija Mickevičienė* 113

MEDIACIJA CIVILINĖJE TEISĖJE: TEORINIAI ASPEKTAI, MEDIACIJOS PRAKTIKA IR EFEKTYVUMO VERTINIMAS *Vytautė Margelytė, lekt. Arūnas Žukauskas* 121

MB „AURIAUTO“ ĮMONĖS PINIGŲ VALDYMAS *Alma Matulionienė, lekt. Viktorija Mickevičienė* 125

GAMYBOS ĮMONIŲ ATSARGŲ APSKAITOS YPATUMAI *Sigita Mickevičiūtė, lekt. Birutė Petrošienė*.....134

ATSARGŲ VALDYMAS ĮMONĖJE AB „VILNIAUS BALDAI" *Sigita Mickevičiūtė, Lekt. Viktorija Mickevičienė*.....144

FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO SUDARYMAS *Sandra Micutienė, lekt. Birutė Petrošienė* 154

ILGALAIKIO TURTO INVENTORIZAVIMAS IR REZULTATŲ ATSPINDĖJIMAS APSKAITOJE *Liveta Paplauskaitė, lekt. Birutė Petrošienė*.....164

INVESTAVIMO SĄLYGOS LIETUVOJE *Liveta Paplauskaitė, lekt. V. Mickevičienė*..... 174

TRUMPALAIKIO TURTO FINANSAVIMAS AB „PANEVĖŽIO STATYBŲ TRESTAS'' ĮMONĖJE *Monika Paukštienė, lekt. Viktorija Mickevičienė*.....182

THE IMPORTANCE OF USING METAPHORS IN BUSINESS ENGLISH *Ieva Povilaitienė, lect. Romalda Kasiliauskienė*.....189

IKIMOKYKLINIO UGDYMO PEDAGOGŲ SKAITMENINIO RAŠTINGUMO GEBĖJIMŲ SVARBA VAIKŲ UGDYMUI *Roberta Račkauskienė, lekt. Lina Seliokienė*……..198

UAB „X" IŠORINĖS IR VIDINĖS APLINKOS VEIKSNIŲ STRATEGINĖ ANALIZĖ *Egidijus Rimkus, lekt. Ilona Mulerenkienė*.....206

RESTITUCIJOS TAIKYMO PROBLEMOS SUTARTINIUOSE SANTYKIUOSE *Gabrielė Rugienytė, lekt. Arūnas Žukauskas*.....218

PIRKIMŲ VALDYMAS AB „VILNIAUS BALDAI" ĮMONĖJE *Erikas Silickas, lekt. Viktorija Mickevičienė*.....224

BENDRININKAVIMO FORMOS KAIP ATSAKOMYBĘ SUNKINANČIOS APLINKYBĖS IR KVALIFIKUOJANTYS POŽYMIAI *Evelina Slavėnaitė, lekt. Arūnas Žukauskas*.....230

ETNOMUZIKOS SVARBA IKIMOKYKLINIO AMŽIAUS VAIKŲ UGDYME *Odeta Slavinskaitė, lekt. Edita Vosylienė* 238

INOVACIJŲ TAIKYMAS X KULTŪROS CENTRE: LANKYTOJŲ POŽIŪRIU *Vilius Slibinskas, lekt. Danutė Mickevičienė*.....245

KROVINIO PERVEŽIMO ANALIZĖ „LOC TRACKER" SISTEMOJE *Milda Sližauskaitė, lekt. Rūta Tumėnienė*..... 251

THE USE OF JARGON IN INTERNATIONAL INSTITUTIONS *Aurelija Stašaitienė, lect. Romalda Kasiliauskienė*.....257

ANGLICISMS IN THE LITHUANIAN ADVERTISING LANGUAGE *Evelina Sutkaitienė, lect. Romalda Kasiliauskienė*.....265

FINANSŲ VALDYMAS AB „ŠIAULIŲ ENERGIJA" *Deimantė Tunaitienė, lekt. Viktorija Mickevičienė*.....274

ILGALAIKIO NEMATERIALAUS TURTO APSKAITA *Deimantė Tunaitienė lekt. Birutė Petrošienė*.....281