

## GAMYBOS ĮMONĖS ATSARGŲ APSKAITOS TYRIMAS

*Liucija Budrienė, Audronė Meškelienė, Janina Vaitiekienė*

*Klaipėdos valstybinė kolegija*

**Anotacija.** Gamybos įmonės didžiąją trumpalaikio turto dalį sudaro atsargos, todėl svarbu tinkamai organizuoti jų apskaitą. Atlikus įmonės, perdirbančios vynuogines sraiges, atsargų apskaitos tyrimą išanalizuotos atsargų rūšys, apskaitos metodika ir jos taikymo pagrįstumas. Tyrimas atskleidė atsargų apskaitos neatitikimus verslo apskaitos standartų nuostatomis. Pateiktos rekomendacijos atsargų apskaitos tobulinimui, nustatant įsigytų atsargų savikainą.

**Raktiniai žodžiai:** atsargų apskaita; atsargų įkainojimas; pagaminta produkcija; gamybos savikaina.

### IVADAS

Kiekviena verslo įmonė siekia gauti kuo didesnę pelną. Siekiant šio rezultato, lemiamas veiksnys yra turimas ir įsigyjamas turtas. Gamybos įmonėse didžiąją dalį turto sudaro trumpalaikis turtas, kurio sudėtyje vyrauja atsargos. Gamybos (perdirbimo) įmonėse sunaudotų atsargų vertė sudaro didžiausią lyginamąjį svorį ir pardavimo savikainoje. Todėl labai svarbu, kad įmonė tinkamai organizuotų atsargų apskaitą. Nuo atsargų apskaitos organizavimo tikslumo priklausys įmonės pardavimo savikainos dydis, pardavimo pajamos ir finansinis rezultatas.

Atsargų apskaitą reglamentuoja 9-asis VAS, LR Pelnų mokesčio įstatymas, kt. norminiai aktai, tačiau įmonių buhalteriai susiduria su problema, nes gamybos (perdirbimo) įmonių atsargų apskaitos specifikai atskleisti detalios pateiktos informacijos - trūksta. Atsargų apskaitai perdirbimo įmonės naudoja tris sąskaitas, kuriose fiksuojamos įsigytos žaliavos, nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija. Atsargų apskaitos ir savikainos skaičiavimo metodika atskleidžia perdirbimo veiklos specifiką. Tyrimų, kurie nagrinėtų pasitaikančias perdirbimo įmonių atsargų apskaitos problemas, nepakanka.

Siekiant išnagrinėti perdirbimo įmonės atsargų apskaitos metodiką, atliktas tyrimas bendrovėje, kurios tipinė (pagrindinė) veikla - Žuvų, vėžiagyvių ir moliuskų perdirbimas ir konservavimas.

Tyrimo objektas - gamybos (perdirbimo) įmonės atsargų apskaita.

Tyrimo tikslas - išanalizuoti gamybos įmonės atsargų apskaitos metodiką ir pateikti pasiūlymus jos tobulinimui.

Tyrimo tikslą suponuoją šie uždaviniai:

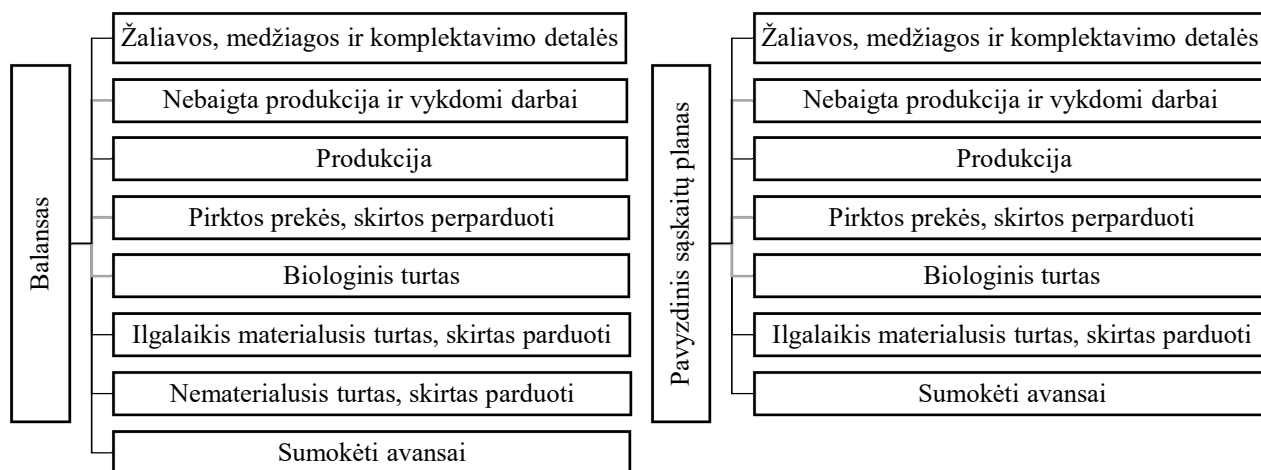
1. Pagrįsti atsargų klasifikavimą ir įvertinimą.
2. Identifikuoti atsargų įkainojimo ir sunaudojimo apskaitos būdus.
3. Išanalizuoti gamybos įmonės atsargų apskaitos metodikos pagrįstumą.

Tyrimo metodai: teisės aktų, reglamentuojančių atsargų apskaitą gamybos įmonėse, bei mokslinės literatūros analizė ir sintezė, įmonės duomenų sisteminimas, analizė ir apibendrinimas.

### ATSARGŲ KLASIFIKAVIMAS IR ĮVERTINIMAS

Atsargos – trumpalaikis turtas, kurį įmonė tikisi sunaudoti per vieną įmonės veiklos ciklą, t. y. per laikotarpį nuo atsargų įsigijimo iki jų pardavimo arba sunaudojimo prekėms gaminti arba paslaugoms teikti (Burkšaitienė, 2008; Bagdžiūnienė, 2013; Černius, 2014; Ivanauskienė, 2016). Pasak Balabonienės ir kt. (2011, p. 29), atsargomis laikomos organizacijos žinioje esančios materialinės vertybės, kurios skirtos parduoti įprasta tvarka arba sunaudoti teikiant paslaugas ar gaminant parduotinas prekes ir kurios vieną kartą dalyvauja gamybos ar aptarnavimo procese ir yra iš karto sunaudojamos organizacijos veikloje uždirbant pajamas. Tai viena iš pagrindinių ir įmonėms svarbiausių trumpalaikio turto rūšių, dalyvaujančių uždirbant pajamas. Įmonės investuoja į atsargas tam tikrą dalį lėšų, kurios užšaldomos iki jų realizavimo momento, t. y. turi vertę tik tada, kai atsargos parduodamos ir gaunamas pelnas. Kaip teigia Muckstadt ir Sapra (2010), atsargos egzistuoja tik dėl rinkoje susidariusio disbalanso tarp atsargų ar prekių tiekimo į konkrečią vietą bei atsargų ar prekių suvartojimo (pardavimo) toje vietoje. Toks disbalansas yra praktiškai neišvengiamas, todėl įmonės kaupia atsargas, norėdamos užtikrinti savo veiklos tęstinumą.

Atsargos – tai turtas, kuris nuolatos juda keisdamas savo turinį (iš piniginės formos pereina į žaliavų, paskui įgauna nebaigtos gamybos ir gatavos produkcijos pavidalą, o realizavus produkciją vėl įgauna pinigų pavidalą) ir vietą. Dėl to kiekvienoje įmonėje atsargų apskaita gali būti vykdoma skirtingai, prisitaikant prie konkrečios įmonės veiklos, vidaus kontrolės organizavimo specifikos, turimų atsargų įvairovės. Skirtingo tipo įmonėse atsargos gali būti klasifikuojamos skirtingai. 1 paveiksle pateiktas atsargų grupavimas Balanse ir Pavyzdiniame sąskaitų plane.



1 pav. Atsargų klasifikavimas

9-ajame Verslo apskaitos standarte (VAS) (2018) išskiriamos tokios pagrindinės atsargų grupės: žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, prekės ir nebaigta gaminti produkcija. Užsienio šalių literatūroje atsargos klasifikuojamos panašiai. Pagal Stock, Lambert (2001) atsargos yra trijų tipų - žaliavos, medžiagos ir prekės. McCallion, Warner (2008) atsargų rūšis išskiria pagal įmonės tipus, todėl, kad priklausomai nuo to, kurioje pramonės ar kitoje šakoje įmonė dirba, nuo to priklauso investicijų lygis į atsargas. Mažmenininkui aišku, kad atsargos – tai prekės, o gamybos versle atsargos grupuojamos į tris kategorijas: žaliavos, nebaigta gamyba ir gatava produkcija. Bragg (2011), Peavler (2018) išskiria tris atsargų rūšis: žaliavos, nebaigta gamyba ir gatavi produktai. 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.

Pagal 9-ojo VAS (2018) nuostatas, registruojant atsargas apskaitoje, 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. Atsargos finansinėje atskaitomybėje parodomas įkainojus jas faktine savikaina, t.y. kaina, kurią įmonė sumoka už atsargas jas pirkdama arba pasigaminama. Padaryta klaida įvertinant atsargas gali turėti nepageidaujamos įtakos ateinančiųjų metų grynojo ir apmokestinamojo pelno dydžiui.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą (Kanapickienė ir kt., 2008; Ivanauskienė, 2016; Jefimovas, 2008; Subačienė ir kt., 2012; Kalčinskas ir kt., 2017). Į prekių įsigijimo vertę įskaitoma kaina sąskaitoje faktūroje. Ji vadinama pirkimo kaina. 9-ajame VAS (2018) nurodoma, kad nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridami visi su pirkimu susiję mokesčiai, išskyrus pridėtinės vertės mokestį, ir rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti ir kitos tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu išlaidos. Atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina, o jei rengiama trumpa pelno (nuostolių) ataskaita, – įsigytų atsargų ir sunaudotų išteklių sąnaudomis) tą patį laikotarpį, kai buvo padarytos, jei sumos yra nereikšmingos. Įmonei nusprendus į atsargų savikainą įtraukti tik reikšmingas su atsargų įsigijimu susijusias išlaidas, atsargų savikaina bus santykinai mažesnė, nei įskaitant visas su atsargų įsigijimu susijusias išlaidas, bei atitinkamai pardavus atsargas, parduotų prekių savikaina santykinai mažesniu ar didesniu dydžiu sumažins įmonės pelną.

Perkant atsargas, Bartkutės J. (2016) teigimu, gali būti taikomos įvairios nuolaidos ir atsargų nukainojimai, pavyzdžiui, perkant didesnę kiekį, atsiskaitant iš karto, perkant atsargas su pažeista pakuote ir

kitais atvejais dažnai pritaikomos prekybinės nuolaidos ar nukainojimai. Todėl, nustatant atsargų savikainą, pirkimo kaina mažinama gautų nuolaidų ir nukainavimų sumomis.

Atsargų pasigaminimo savikainą sudaro su produkcijos gamyba susijusios tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Išanalizavus mokslininkų bei analitikų nuomones (Mackevičius, 2003; Zabelavičienė, 2005; Bagdzevičiūtė, 2005; Kalčinskaitė-Klimaitienė, 2005, 2006, 2012; Jagminas, 2006, 2010, 2014, 2017; Horngren, Foster, 2006; Weetman, 2006; Niazi ir kt., 2007; Drury, 2008; Lakis ir kt., 2010; Burns ir kt., 2013; Edwards ir kt., [www.e-booksdirectory.com](http://www.e-booksdirectory.com)), LR teisės aktus bei Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus galima teigti, kad visuose šaltiniuose gamybos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos apibrėžiamos panašiai. Tiesioginėms gamybinėms išlaidoms priskiriamos medžiagos, kurios tiesiogiai sunaudojamos gaminant produktus; darbininkų, tiesiogiai gaminančių produktus, darbo užmokesčio, socialinio draudimo įmokų išlaidos. Tiesioginės išlaidos – išlaidos, kurios tiesiogiai siejamos su konkrečiu 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.

## **ATSARGŲ ĮKAINOJIMO IR SUNAUDOJIMO APSKAITOS BŪDAI**

Įsigyjamų atsargų kainos nuolat keičiasi. Per atskaitinį laikotarpį pačios atsargos įsigyjamos ir parduodamos skirtingomis kainomis. Be to, visų atsargų per tam tikrą laikotarpį parduoti ar sunaudoti neįmanoma. Dalis jų lieka sandėlyje. Todėl reikia įvertinti, kokios atsargos buvo parduotos per atskaitinį laikotarpį (Dauskurdas V. ir kt., 2015, 134 p.). Įmonėms svarbus atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas ir jo pagrįstumo nustatymas. Atsargų įkainojimo būdas turi tiesioginę įtaką pardavimo savikainai. Apskaičiuojant parduotų prekių ar produktams gaminti sunaudotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti įvairius atsargų įvertinimo būdus: FIFO, LIFO, vidutinės kainos, konkrečių kainų, HIFO, LOFO, GIFO, GILO ir pan. 9-ajame VAS (2018) yra numatyta įmonių laisvė pasirenkant vieną iš trijų atsargų įkainojimo būdą – FIFO, svertinio vidurkio ir konkrečių kainų. Išimtiniais atvejais dėl įmonės veiklos specifikos, siekiant parodyti tikrą ir teisingą atsargų vertę finansinėse ataskaitose, gali būti taikomas LIFO atsargų įkainojimo būdas.

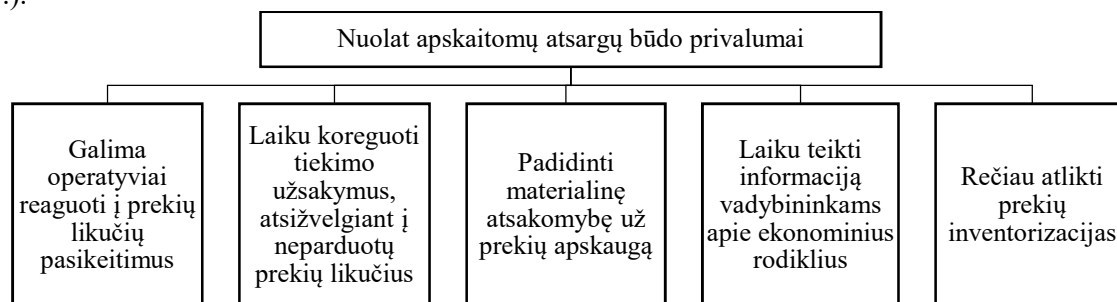
Stabilioje rinkoje, kurioje kainos nekinta, koks bus pasirinktas atsargų įkainojimo metodas didelės reikšmės nėra, tačiau kintančioje rinkoje, kainoms kylant arba krentant, kiekvienas pasirinktas įkainojimo metodas gali duoti labai skirtingą rezultatą. Atsargų įvertinimo metodo pasirinkimą lemia jo įtaka balansui, pelno (nuostolių) ataskaitai, mokėtiniams mokesčiams ir priimamiems sprendimams (Balabonienė ir kt. 2011, p. 32). Žaptorius (2015), Walther (2018) manymu, yra du tarp savęs susiję, tačiau skirtingi dalykai – realusis atsargų judėjimas, t.y. kiekio judėjimo eiliškumas, ir atsargų vertės judėjimas, t.y. jų įkainojimo eiliškumas. Būtent įkainojimo, nurašant vertybes, eiliškumas turi tiesioginę įtaką likučių ir pelno dydžiui.

Skirtingi atsargų įkainojimo metodai daro reikšmingą įtaką bendrojo pelno dydžiui ir mokesčiams. Skaičiuojant bendrąjį pelną, konkrečių kainų metodas yra tiksliausias. Taikant svertinį metodą laikotarpio kainų svyravimai turi mažesnės įtakos bendrojo pelno susidarymui, nei taikant FIFO ar LIFO metodus. Taikydami FIFO įkainojimo metodą, kylant kainoms, turėsime mažiausią parduotų prekių savikainą ir didžiausią pelną, kuris neretai yra iliuzinis, nes mažai atitinka realybę (Ivanauskienė, 2016, p. 325).

Kiekviena įmonė, vykdydama veiklą, turi vadovautis šalyje galiojančiais įstatymais, todėl svarbu žinoti, atsargų įkainojimo reikalavimus ne tik sudarant finansinę atskaitomybę, bet ir apskaičiuojant bei mokant mokesčius. Pagal Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 57 straipsnį, įmonėje, apskaičiuojant pelno mokesťį, atsargos apskaitomos „pirmasis į – pirmasis iš (FIFO)“ metodu. Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant tą buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kurį vienetas taiko sudarydamas finansinių atskaitų rinkinį. (<https://e-seimas.lrs.lt>)

Įmonėje nuolat vyksta atsargų judėjimas, todėl iškyla ne tik jų įkainojimo, bet ir jų apskaitos problema. 9-ajame VAS nurodoma, kad atsargų sunaudojimas arba pardavimas apskaitoje gali būti registruojamas nuolat arba periodiškai. Taikant nuolatinį atsargų apskaitos būdą, buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija. Jeigu nuolatinio atsargų apskaitos būdo taikyti ekonomiškai netikslinga, taikomas periodinis atsargų apskaitos būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama atskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją. Nuolatinis atsargų

apskaitos būdas yra brangesnis, bet jis turi tam tikrų privalumų (Kanapickienė ir kt., 2008; Jefimovas, 2008) (2 pav.).



2 pav. Nuolat apskaitomų atsargų būdo privalumai

Pagrindinis periodiškai registruojamų atsargų būdo privalumas – mažesnės buhalterinio darbo sąnaudos. Tačiau šiuo būdu registruojant atsargas negaunama operatyvi informacija atsargoms valdyti, nes kiekvieną dieną nežinomi atsargų likučiai. Be to, prekių sumažėjimas dėl įvairių gedimų, nuostolių, vagysčių, netekusių automatiškai nurašomas į parduotų prekių savikainą nepagrįstai ją padidinant.

## GAMYBOS ĮMONĖS ATSARGŲ APSKAITOS METODIKOS TYRIMAS

Atliktas kokybinis atsargų apskaitos metodikos tyrimas gamybos įmonėje. Siekiant pagrįsti atsargų klasifikavimo, įvertinimo, įkainojimo ir sunaudojimo apskaitos būdus, taikyti teisės aktų bei mokslinės literatūros analizės ir sintezės metodai. Išnagrinėti įvairių Lietuvos ir užsienio mokslininkų bei analitikų darbai. Nagrinėjant atsargų klasifikavimo ir įvertinimo klausimus, išanalizuotos Bagdžiūnienės, 2013; Černiaus, 2014; Balabonienės ir kt., 2011; Muckstadt ir Sapra, 2010; McCallion, Warner, 2008; Bragg, 2011; Peavler, 2018 ir kt. publikacijos. Bartkutės J., 2016; Kanapickienės ir kt., 2008; Ivanauskienės, 2016; Jefimovo, 2008; Subačienės ir kt., 2012; Kalčinsko ir kt., 2017 publikacijos buvo analizuojamos nagrinėjant atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Nagrinėjant atsargų pasigaminimo savikainos klausimus, išanalizuoti Bagdzevičiūtės, 2005; Kalčinskaitės-Klimaitienės, 2005, 2006, 2012; Jagmino, 2006, 2010, 2014, 2017; Horngren, Foster, 2006; Weetman, 2006; Niazi ir kt., 2007; Drury, 2008; Burns ir kt., 2013; Edwards ir kt., darbai. Balabonienės ir kt. 2011; Walther, 2018; Dauskurdaso V. ir kt., 2015; Kanapickienės ir kt., 2008; publikacijos buvo analizuojamos nagrinėjant atsargų įkainojimo ir apskaitos būdus. Atlikta Lietuvos Respublikos teisės aktų, Verslo apskaitos standartų bei Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų analizė.

Gamybos įmonės atsargų apskaitos metodikos analizei pasirinktas dokumentų analizės metodas, nes daug tyrimui reikšmingos informacijos galima surinkti būtent iš dokumentų - apskaitos registru ir finansinių ataskaitų. Atsargų, darbo užmokesčio apskaitos dokumentai, gamybos išlaidų suvestinės, žiniaraščiai tyrime naudojami kaip pagrindinis pirminis informacijos šaltinis. Siekiant nustatyti, kaip gamybos įmonės atsargų apskaitos metodika atitinka verslo apskaitos standartų nuostatas, taikyti įmonės finansinės apskaitos duomenų sisteminimo, analizės ir apibendrinimo metodai. Pagal gautus rezultatus parengta gamybos įmonės atsargų apskaitos metodika, padėsianti tiksliau apskaičiuoti produkcijos savikainą, teisingiau pateikti įmonės veiklos rezultatus.

Analizuojamos gamybos įmonės tipinė (pagrindinė) veikla - Žuvų, vėžiagyvių ir moliuskų perdirbimas ir konservavimas. Vasaros sezono metu bendrovė superka iš tiekėjų ir gyventojų surinktas vynuogines sraiges kaip žaliavą. Gamybos proceso metu žaliava perdirbama ir gaunama produkcija - trijų rūšių sraigių mėsa, rūšiniai sraigių kiautai ir klijuoti kiautai. Bendrovės pagaminta produkcija realizuojama Lietuvoje ir užsienyje.

Nustatyta, kad gamybos įmonė atsargų apskaitai naudoja sąskaitą Nr. 201 - Atsargos. Sąskaitoje apskaitomas įvairus turtas, naudojamas įmonėje pajamoms uždirti per vienerius metus. Atsargos gali būti pasigaminamos arba įsigijamos. Registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Į atsargų įsigijimo savikainą neįskaitomas atsargų pirkimo PVM. Bendrovės atsargos skirstomos į medžiagas (žaliavas), skirtas perdirbimui, ir komplektavimo gaminius; nebaigtą gamybą, pagamintą produkciją. Bendrovės individualiame sąskaitų plane atsargų apskaitai skirtos šios subsąskaitos: 2011 - Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės, 2012 - Nebaigta gamyba, 2014 - Pirktos prekės, skirtos perparduoti. 201 sąskaitos 10 - oji subsąskaita skirta žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo

savikainai fiksuoti. Nustatyta, kad apskaitai tvarkyti bendrovė naudoja neatnaujintą Sąskaitų planą. Rekomenduojama jį atnaujinti pagal Pavyzdinio sąskaitų plano rekomendacijas.

Registruodama sunaudotų gamyboje ar parduotų atsargų savikainą, bendrovė atsargas (sraiges, kurą, pakavimo ir pagalbinės medžiagas, vienkartinę aprangą ir higienos priemones, įrankius ir tarą) įkainoja taikant FIFO būdą, pagal kurį pirmiausiai sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos atsargos. Atsargų likutis apskaičiuojamas po kiekvienos operacijos, o jį sudaro vėliausiai įsigytos atsargos.

Bendrovės atsargų sunaudojimas bei pardavimas apskaitoje registruojamas nuolat, debetuojuant atitinkamas sąnaudų sąskaitas, priklausomai nuo to, kur buvo atsargos sunaudotos, ir kredituojant sąskaitą Nr. 20110 Žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina. Žaliavas, medžiagas, sudedamąsias dalis ir detales atiduodant į gamybą debetuojuama sąskaita Nr. 20120 - Nebaigtos gamybos savikaina ir kredituojama Nr. 20110 - Žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina.

Nebaigta gamyba apskaityti naudojama sąskaita - 20120 - Nebaigtos gamybos savikaina. Tai išskirtinė atsargų rūšis, nes jos apskaita ir įvertinimas glaudžiai siejasi su pagamintos ir parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimu ir įvertinimu. Produkcija, kurią gaminant nebuvo atliktos visos technologiniame procese numatytos apdorojimo operacijos, balanse turi būti atvaizduota faktinė savikaina įvertinta nebaigta gamyba. Šis rodiklis tiesiogiai lemia įmonės ne tik grynąjį, bet ir apmokestinamąjį pelną. Ši sąskaita debetuojuama gavus žaliavas ar reikalingas medžiagas gamybai ir mėnesio gale perkeliant darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudas, o kredituojama - fiksuojant pagamintą produkciją į Nr. 20140 - Pirkėtų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikainą, kuri parodo faktinę produkcijos savikainą.

Tyrimo metu nustatytas atsargų grupavimo neatitikimas standartų reikalavimams. Pagal 9 VAS „Atsargos“, registruojant pagamintos produkcijos savikainą rekomenduojama naudoti sąskaitą Nr. 20130 Pagaminta produkcija. Bendrovė naudoja sąskaitą Nr. 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti. Perkvalifikuotos atsargos leistų teisingiau atskleisti apskaitos rezultatus.

Atsargų apskaita sandėlyje vedama pagal rūšis, saugojimo vietas ir materialiai atsakingus asmenis. Atsargoms suteikiamas pavadinimas ir nomenklatūrinis numeris. Medžiagų sunaudojimas įforminamas Medžiagų sunaudojimo ir Gatavos produkcijos užpajamavimo aktais, kuriuose nurodoma užpajamuotos produkcijos kiekis ir jam pagaminti faktiškai sunaudotas medžiagų kiekis. Bendrovės atsargų kiekinė apskaita vykdoma jų saugojimo vietose pagal pirminius dokumentus: įsigijus – pagal Sąskaitas-faktūras, o sunaudojus – pagal Medžiagų nurašymo aktus. Išduodant žalias ar produkciją laboratoriniams tyrimams surašomas Produkcijos, žaliavų paėmimo laboratoriniams tyrimams aktas. Iš sandėlio atsargos išduodamos naudojant dokumentą Reikalavimas. Dokumentuojant žaliavų perdavimą į gamybą gali būti naudojami Atsargų perkėlimo įmonės viduje važtaraščiai, Medžiagų išdavimo iš sandėlio kortelės, Limito kortelės, Reikalavimai. Mėnesiui pasibaigus parengiamas užpajamuotų ir nurašytų atsargų aktas – suvestinė.

Tyrimo metu nustatyta, kad atsargų inventorizacija atliekama esant poreikiui, bet ne rečiau kaip kartą per dvylika mėnesių ir visada finansiniams metams pasibaigus. Rekomenduojama inventorizuoti atsargas jei ne kas mėnesį, tai ne rečiau kaip kartą per ketvirtį ir visada finansiniams metams pasibaigus.

Produkcijos pakavimui sunaudotoms medžiagoms apskaityti naudojama Produkcijos pakavimo ataskaita. Užregistruojamus duomenis, spausdinamos medžiagų sandėlio apskaitos kortelės, kurių duomenis patikrina ir patvirtina materialiai atsakingas asmuo. Taip realizuojama klaidų ir apgaulių prevencija.

Bendrovės atsargų įsigijimo savikainą sudaro: pirkimo kaina, atskaičius pirkimo metu gautas nuolaidas; su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti); reikšmingos pristatymo išlaidos (krovimas, vežimas, draudimas pervežimo metu ir kt.); atsargų paruošimo naudoti išlaidos (išpakavimas ir kiti darbai, kad atsargas būtų galima naudoti pagal tiesioginę paskirtį); reikšmingos kitos išlaidos, tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu.

Atsargų pirkimo kainos koregavimai, susiję su atsargų nukainojimais ir nuolaidomis, atlikti po atsargų užregistravimo apskaitoje, apskaitoje parodomi: jeigu atsargos jau parduotos – parduotų prekių savikaina mažinama gautų nuolaidų ar nukainojimo suma. Jeigu atsargos dar neparduotos – atsargų įsigijimo savikaina mažinama nuolaidų ir nukainojimo suma. Jeigu dalis atsargų jau parduotos – gautų nuolaidų ir nukainojimo suma paskirstoma parduotų prekių savikainai ir atsargų įsigijimo savikainai, proporcingai mažinant parduotų ir likusių neparduotų atsargų vertę. Jeigu atsargos sunaudotos įmonėje produkcijai pagaminti (paslaugoms teikti) – gautų nuolaidų ir nukainojimo suma mažinama nebaigtos gamybos ar gatavos produkcijos savikaina. Jeigu sumažinti atsargų įsigijimo, nebaigtos gamybos ar pasigaminimo savikainos neįmanoma arba netikslinga, ir jų sumos reikšmingai neiškraipytų finansinės veiklos rezultatų, pirkėtų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis koreguojama parduotų prekių savikaina. Bendrovės apskaitoje pirkimo diskontai apskaitomi bruto būdu ir registruojami sąskaitos Nr. 6090 Pirkimų diskontai] (-) kredite.

Bendrovės gamybos išlaidos kaupiamos 6 klasės sąskaitose, o pajamuojant pagamintą produkciją, nebaigtą gamybą, šios išlaidos perkeliamos į 2 klasės sąskaitas. Pagamintos per ataskaitinį laikotarpį produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.

Tiesioginėms gamybos išlaidoms įmonėje priskiriamos tik pagrindinių žaliavų (vynuoginių sraigių Helix pomatia) išlaidos. Gamyboje dirbančių darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių mokesčių išlaidos priskiriamos administracinėms išlaidoms. Kiekvieno mėnesio pabaigoje yra apskaičiuojamas tik gamyboje dirbusių darbuotojų darbo užmokestis ir priskiriamas gamybos išlaidoms. Pagal tyrėjų rekomendacijas pakoregavus su darbo santykiais susijusių išlaidų apskaitą, jas būtų galima iš karto priskirti tiesioginėms gamybos išlaidoms. Tai padaryti nesudėtinga, nes kiekvieną mėnesį yra registruojamas produkcijos gamybos metu dirbtas laikas.

Netiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriamos netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos. Vynuoginių sraigių perdirbimo netiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriama: vienkartinių rūbų, mažaverčio turto, pagalbinių medžiagų, pirktų paslaugų, gamybinių patalpų ir įrengimų nusidėvėjimo, sunaudotos elektros energijos, dujų bei vandens išlaidos.

Netiesioginių gamybos išlaidų sudėtis ir priskyrimo gaminamiems gaminiais kriterijai priklauso nuo gaminamos produkcijos specifikos, gamybos procesų organizavimo. Perdurbant vynuogines sraiges, bendrovė netiesioginių gamybos išlaidų neskirsto atskiroms produkcijos rūšims. Tobulinant sraigių produktų savikainos apskaičiavimo metodiką, į savikainą būtina įtraukti ir netiesiogines išlaidas. Netiesioginių išlaidų paskirstymo kriterijai turi kuo teisingiau atspindėti skirstomų išlaidų sąryšį su produktų, kuriems šios išlaidos paskirstomos, gamyba ir pardavimu. Todėl bendrovei skirtingus netiesioginių išlaidų straipsnius skirstyti rekomenduojama pagal atskirus kriterijus (pagrindinių žaliavų išlaidas, pagrindinių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, gamybos išlaidas, neplautų kiautų kiekis ir pan.)

Vykstant gamybos procesui gaunama pagrindinė produkcija - sraigių mėsa ir šalutinė produkcija - kiautai. Atskyrimo taškas – technologinio proceso momentas, kai galima atskirti pagrindinius ir šalutinius produktus. Gaminant produkciją atsiranda atliekų ar šalutinių produktų, pvz. brokuotų kiautų. Atsargų pasigaminimo savikainai skaičiuoti taikomas likusių išlaidų būdas. Šis būdas taikomas, kai gaunama vienos rūšies pagrindinė ir šalutinė produkcija.

Jeigu atliekas ar brokuotus kiautus dar galima parduoti, jie įvertinami grynąja galimo realizavimo verte. Ši vertė atimama iš pagrindinio gaminio (sraigių mėsos) savikainos. Bendrovės apskaitoje atsargų vertės sumažėjimas dėl atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės registruojamas sąskaitoje Nr. 20X9 Vertės sumažėjimas (-). Nukainojant atsargas iki gryniosios galimo realizavimo vertės atsižvelgiama į nukainojimo sumų reikšmingumą. Tuo atveju, kai nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės suma yra nereikšminga, atsargos finansinėse atskaitose lieka įkainotos įsigijimo savikaina. Jeigu atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės suma yra reikšminga, nukainojus atsargas, skirtumas tarp gryniosios galimo realizavimo vertės ir atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pripažįstamas to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai, veiklos sąnaudomis.

## IŠVADOS

1. Literatūroje dažniausiai išskiriamos šios atsargų grupės: žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija ir prekės, skirtos perparduoti. Registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines atskaitas – įsigijimo ar pasigaminimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Prekių įsigijimo savikainą sudaro prekės pirkimo kaina, pridėjus visas su pirkimu susijusias išlaidas. Atsargų pasigaminimo savikainą sudaro su produkcijos gamyba susijusios tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.

2. Pagal 9 VAS „Atsargos“ nuostatas, įmonės gali pasirinkti vieną iš trijų atsargų įkainojimo būdų – FIFO, svertinio vidurkio ir konkrečių kainų. Atsargų kainoms kintant, kiekvienas pasirinktas įkainojimo metodas gali duoti labai skirtingą rezultatą. Skirtingi atsargų įkainojimo metodai daro reikšmingą įtaką bendrojo pelno dydžiui ir mokesčiams. Atsargų sunaudojimas arba pardavimas apskaitoje gali būti registruojamas nuolat arba periodiškai. Nuolatinis atsargų apskaitos būdas yra brangesnis, bet gaunama operatyvi informacija atsargoms valdyti.

3. Atlikus tyrimą nustatytas neatitikimas 9 – ojo VAS nuostatai. Pagamintai produkcijai užpajamuoti naudojama sąskaita Nr. 20140 Pirktos prekės, skirtos perparduoti. Vykstant perdurbimo veiklą, pagamintai produkcijai užpajamuoti apskaitoje Verslo apskaitos standartas rekomenduoja naudoti sąskaitą Nr. 20130 Pagaminta produkcija. Tai leistų teisingiau atskleisti apskaitos rezultatus. Nustatyta, kad apskaitai tvarkyti bendrovė naudoja seną Sąskaitų planą. Rekomenduojama jį atnaujinti pagal Pavyzdinio sąskaitų

plano rekomendacijas. Bendrovėje turimų atsargų inventorizacija atliekama nereguliariai. Rekomenduojama inventorizuoti atsargas, jei ne kas mėnesį, tai ne rečiau kaip kartą per ketvirtį ir visada finansiniams metams pasibaigus. Atlikus atsargų apskaitos dokumentavimo tyrimą nustatyta, kad pajamuodama atsargas įmonė nenaudoja specialių pajamavimo dokumentų. Duomenys į apskaitą patenka tiesiai iš pirminių atsargų įsigijimo dokumentų (sąskaitų faktūrų). Tai didina klaidų tikimybę. Dokumentuojant atsargų pasigaminimą bei pajamuojant pagamintą produkciją rekomenduojama naudoti Pagamintos produkcijos perdavimo į sandėlį lydraštį (važtaraštį). Rekomenduojama gamyboje dirbančių darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių mokesčių išlaidas iš karto priskirti tiesioginėms gamybos išlaidoms. Tobulinant sraigų produktų savikainos apskaičiavimo metodiką, į atskirų produktų savikainą siūloma įtraukti ir netiesiogines išlaidas. Rekomenduojama skirtingus netiesioginių išlaidų straipsnius skirstyti pagal atskirus kriterijus pvz. pagrindinių žaliavų išlaidas, pagrindinių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidas, gamybos išlaidas ir pan.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

- Bagdzevičiūtė, A. (2005). Kaip paskirstyti netiesiogines išlaidas // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 7 – 8. P. 101-106.
- Bagdžiūnienė, V. (2013). *Finansinių ataskaitų analizė*. Vilnius: Conto Litera.
- Balabonienė, I., Večerskienė G. (2011). Atsargų apskaitos ypatumai // *Contemporary issues in business, management and education*. P. 26-40.
- Bragg, S. (2017). Accounting inventory methods. Accounting Tools. [žiūrėta 2018-09-06]. Prieiga per internetą: <<https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/13/accounting-inventory-methods>>.
- Bartkutė, J. (2016). Atsargos įkainojamos jų savikaina // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 7– 8. P. 265 – 266.
- Burkšaitienė, D. (2008). *Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas*. Vilnius: Technika.
- Burns, J., Quinn, M., Warren, L., Oliveira, J. (2013). *Management Accounting*. London: The McGraw-Hill.
- Černius, G. (2014). *Įmonės finansų valdymo pagrindai*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
- Dauskurdas, V., Dovidaitė, B., Galin, O., Guptor, M., Jagminas, V., Plačenytė, D.K., Žilinskienė, I.(2015). *Teisė, apskaita ir mokesčiai, atskaitomybė*. Vilnius: Pačiolis.
- Drury, C. (2008). *Cost & Management Accounting*. London: Thomson.
- Edwards, J. D., Hermanson, R. H. *Accounting Principles: A Business Perspective, Financial Accounting*. [žiūrėta 2018-09-07]. Prieiga per internetą <[www.http://www.e-booksdirectory.com/details.php?ebook=10308](http://www.e-booksdirectory.com/details.php?ebook=10308)>
- Horngren, Ch., Foster, G. (2006). *Cost Accounting. Managerial Emphasis*. Prentice Hall International.
- Ivanauskienė, A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tyto alba.
- Jagminas, V. (2006). Kokią savikainą skaičiuoti? Tokią, kokia reikalinga // *Buhalterija*. 49 (110). P. 1, 4.
- Jagminas, V. (2010). Produktų savikainos kalkuliavimas // *Buhalterija*. 30 (291). P. 8-9.
- Jagminas, V. (2014). Įmonės padalinių kaštų paskirstymas // *Buhalterija*. 6 (463). P. 8, 15.
- Jagminas, V. (2017). Bendrusius kaštus būtina paskirstyti konkreitiems produktams // *Buhalterija: Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 24 (627). P. 12-14.
- Jefimovas, B. (2008). *Apskaitos pagrindai*. Kaunas: Technologija.
- Kalčinskaitė, R. (2005). Kokią savikainą geriau skaičiuoti? // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 10. P. 37-41.
- Kalčinskaitė, R. (2006). Kaip apskaičiuoti produktų savikainą // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 7-8. P. 93-96.
- Kalčinskaitė-Klimaitienė, R. (2012). Produktų savikainos kalkuliavimo esmė: bendrasis ir kintamasis kalkuliavimas // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 3. P. 29-31.
- Kalčinskas, G., Kalčinskaitė – Klimaitienė, R. (2017). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: UAB „Pačiolis“.

- Kanapickienė, R., Rudžionienė K., Jefimovas, B. (2008). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lakis, V., Mackevičius, J., Gaižauskas, L. (2010). Valdymo apskaitos teorija ir praktika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lietuvos Respublika. (2015). Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakymas „Dėl 2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“ tvirtinimo“ 2015 m. birželio 16 d. Nr. VAS-41. Vilnius. [žiūrėta 2018-09-05]. Prieiga per internetą: <http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/2-VAS-11-redakcija.pdf>.
- Lietuvos Respublika. (2015). Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakymas „Dėl pavyzdinio sąskaitų plano patvirtinimo“ 2015 m. balandžio 13 d. Nr. VAS-15. Vilnius. [žiūrėta 2018-09-05]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/edddfdc0082c11e588da8908dfa91cac>.
- Lietuvos Respublika. (2018). Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ patvirtinimo“ 2018 m. kovo 19 d. Nr. 1K-117. Vilnius. [žiūrėta 2018-09-05]. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/9-VAS-isakymas-TAR-ikelimui.pdf>.
- Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika. Vilnius: TEV.
- McCallion R., Warner, A. (2008). Cash flow for small businesses. London: NW1 3BH first published
- Muckstadt, J. A., Sapra, A. (2010). Principles of Inventory Management: When You Are Down to Four, Order More. New York: Springer. P.
- Niazi, A., Dai, J., Balabani, S. L., Seneviratne, L. (2007). A new overhead estimation methodology: a case study in an electrical engineering company// *Journal of Engineering Manufacture*. Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers. 221 (4). P. 669 – 710.
- Peavler, R. (2017). Basics of LIFO and FIFO Inventory Accounting Methods. [žiūrėta 2018-09-06]. Prieiga per internetą: <https://www.thebalance.com/basics-of-lifo-and-fifo-inventory-accounting-methods-393396>
- Stock, J. R., Lambert, D. M. (2001). Strategic Logistic Management. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Walther, L. (2018). Inventory Costing Methods. Principles of accounting.com [žiūrėta 2018-09-04]. Prieiga per internetą: <http://www.principlesofaccounting.com/chapter-8/inventory-costing-methods/>.
- Weetman, P. (2006). Financial and Management Accounting. Harlow: Financial Times. Prentice Hall.
- Zabieliavičienė, I. (2005). Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje. Vilnius: Technika.
- Žaptorius, J. (2015). Finansinė apskaita. Vilnius: Technika.

## Summary

### Inventory accounting research of manufacturing company

Each company, as a profit-making entity, has the main objective of maximizing profits. The company's purpose is greatly influenced by its available current assets. In the manufacturing company, the largest part of current assets consists of stock, therefore, it is very important to properly organize their accounting. Inventories play the most important role for sales costs and partly in work result. The aim of the research was to analyze reserve the methodology of inventory accounting of a production company and submit proposals for its improvement. The methods of analysis and synthesis of legislation and scientific literature are used to justify the methods of accounting for inventory classification, valuation, pricing and consumption. The study uses enterprise data systematization, analysis and generalization methods to determine how the inventory accounting methodology complies with business accounting standards.

Inventory are assets that are constantly moving to change their content, so inventory accounting may be different, adapting to the specific company activity, internal control system, inventory diversity. The normative acts distinguish the following main groups of stocks: raw materials and finished goods, goods and unfinished production. Inventories are recorded, they are measured at cost, while preparing the financial statements - the acquisition or



production cost or net realizable value, depending on which one is lower. An error in the valuation of inventories may have an undesirable effect on the net and taxable profit for the coming year. The purchase price of the goods is the purchase price of the item, plus all costs related to the purchase. Deciding the cost of inventories include only significant with stock acquisition-related costs, inventories will be relatively lower than including all stock acquisition-related costs, and accordingly the sale of inventory, cost of goods sold relatively smaller or larger size will reduce the company's profits.

Production cost of inventories includes the production-related direct and indirect production costs. Direct costs are costs that are directly related to the subject of a specific item, and indirect costs are not possible or difficult to assign to a specific item of expenditure. Calculating the cost of consumed and sold inventories, companies may apply one of three inventory pricing methods - FIFO, weighted average, and specific pricing. With the inventory price fluctuating, each chosen pricing method can give a very different result. Different reserve pricing methods have a significant impact on the gross profit margin and taxes. Use of inventories or sales in accounting can be recorded continuously or periodically. Continuous reserve accounting method is more expensive, but rmore efficient information is available to manage inventory.

A qualitative study of the inventory accounting methodology in a company, whose typical (main) activity is processing and preserving of fish, crustaceans and molluscs, was carried out. The study documents are used as the primary source of primary information. The discrepancies identified in the investigation are the provisions of the 9 Business Accounting Standard "Inventories". Finished product is used for filling account No. 20140 Purchased goods for resale. In the process of recycling, to record the finished product, the Business Accounting Standard recommends using account No. 20130. This would allow fairer disclosure of accounting results. It has been determined that the company uses the old Accounts plan for accounting purposes. It is recommended that you update it according to the recommendations of the sample billing plan. The study revealed that Company inventory control is irregular. It is recommended that stocks be inventoried, if not monthly, at least quarterly, and that they will be used for financial transfers. An inventory accounting documentary study found that when reposing stocks, the company does not use special income documents. The data is recorded directly from primary stock purchase documents (invoices). This increases the likelihood of errors. It is recommended to use the accompanying document (delivery note) for the delivery of the finished product to the warehouse when documenting the production of inventories and yielding the produced products.

The researchers has provided recommendations for the improvement of inventory accounting for the company. The company only includes the expenses of salaries and raw materials (direct production costs) into the costs of production of items. However, the cost of the products, obtained in this way, is not accurate. Therefore, it is recommended to include indirect production costs (disposable items, low-value assets, additional materials, water, electricity, gas, purchased services, depreciation of production facilities and equipment) for distributed product types. The criteria for allocating indirect costs must reflect, as fairly as possible, the relationship between the distribution of costs and the production and sales of products for which these costs are allocated. Therefore, various criteria for the allocation of indirect costs (costs of basic raw materials, costs of wages and salaries of key production workers, number of key production staff, direct production costs, etc.) are suggested for the different types of expenses. The improvement of inventory accounting of the company enables to more accurately determine the cost of inventories, to make a more precise estimate of the cost of production, and to justify the sale price of inventories. Taking into account the results of the research, it is possible to optimize not only the cost but also the sales revenue.