

ATSARGŲ ĮVERTINIMAS, DOKUMENTAVIMAS, REGISTRAVIMAS IR APSKAITA

*Viktorija Seselskytė, darbo vadovė lekt. Liucija Budrienė
Klaipėdos valstybinė kolegija*

ANOTACIJA

Straipsnyje aptariama atsargų samprata, jų klasifikavimas, reglamentavimas ir apskaita. Norint tinkamai apskaityti atsargas, būtina pasirinkti atsargų įkainojimo metodą ir sunaudojimo (pardavimo) būdą. Taip pat būtina žinoti, kokie pirminiai dokumentai, analitiniai ir sintetiniai registrai naudojami atsargų apskaitai bei kokia atsargų analizė tinkamiausia vertinant įmonės atsargas.

Raktiniai žodžiai: atsargos, atsargų įkainojimo metodai, atsargų sunaudojimo (pardavimo) būdai.

ĮVADAS

Temos aktualumas. Atsargos yra viena pagrindinių trumpalaikio turto rūšių, kuri įmonei uždirba pajamas. Kiekviena įmonė turi savarankiškai nuspręsti ir savo apskaitos politikoje nurodyti, kokį atsargų įkainojimo metodą ir kokį sunaudotų (parduotų) atsargų apskaitos būdą taikys.

Problematika. Dėl nuolatinio atsargų judėjimo svarbu teisingai užregistruoti gautas ar pagamintas atsargas. Tvarkant įmonės atsargų apskaitą susiduriama su sandėliavimo ir pardavimo problemomis. Todėl įmonei iškyla klausimas, kaip pasirinkti tinkamą atsargų įkainojimo būdą bei sunaudojimo (pardavimo) metodą.

Tyrimo objektas – atsargų apskaita.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti atsargų apskaitą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibūdinti atsargų sampratą.
2. Išnagrinėti atsargų įkainojimo metodus ir sunaudojimo (pardavimo) būdus.
3. Išnagrinėti atsargų registravimą apskaitoje bei naudojamus dokumentus.
4. Pateikti atsargų analizę.

Tyrimo duomenų rinkimo ir analizės metodai. Mokslinės literatūros analizė, straipsnių, norminių aktų ir kitų informacijos šaltinių lyginamoji analizė, apibendrinimas.

1. ATSARGŲ SAMPRATA, KLASIFIKAVIMAS IR REGLAMENTAVIMAS

Mackevičius (2019) teigia, kad trumpalaikis turtas – tai turtas, kurį įmonė sunaudoja ekonominei naudai gauti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą, o atsargos priskiriamos trumpalaikiam turtui ir sudaro didžiąją jo dalį. 1-oje lentelėje pateikiama, kaip skirtingi autoriai apibrėžia atsargų sampratą.

Atsargų samprata

Eil. Nr.	Šaltinis	Atsargų samprata pagal autorius
1.	9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“ (2018)	Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, prekės ir nebaigta gaminti produkcija), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.
2.	V. Lakis (2017)	Atsargos – trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.
3.	A. Ivanauskienė (2016)	Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta produkcija, produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.
4.	J. Žaptorius (2015)	Atsargos – nelikvidžiausias trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija ir pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.
5.	2-asis tarptautinis apskaitos standartas „Atsargos“ (2008)	Atsargos – turtas, kuris yra: a) laikomas parduoti įprastinės veiklos metu; b) yra šiuo metu gaminamas, numatant jį parduoti; arba c) žaliavų ar medžiagų, kurios bus sunaudotos gamybos proceso metu arba teikiant paslaugas, pavidalu.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 9-ąjį VAS „Atsargos“ (2018), Lakis, V. (2017). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius, p.389, Ivanauskienė, A. (2016) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius, p.319, Žaptorius, J. (2015) *Finansinė apskaita*. Vilnius, p.263, 2-asis TAS „Atsargos“ (2008).

9-ajme VAS „Atsargos“ apibrėžtos kaip trumpalaikis turtas, kuriam priklauso žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, prekės, pagaminta produkcija ir nebaigta gaminti produkcija, tad dauguma autorių ir išskiria tik šias atsargų grupes. Atsargų klasifikavimas priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio ir jos nustatytos apskaitos politikos. Tinkamas atsargų klasifikavimas padeda lengviau kontroliuoti ir stebėti jų judėjimą, o vėliau ir įvertinti, kurios padeda uždirbti daugiau pelno.

Vienas svarbiausių atsargų apskaitą reglamentuojančių aktų – 9-asis VAS „Atsargos“, kuris nustato, kaip registruoti atsargas apskaitoje, jas įvertinti ir kaip pagal reikalavimus pateikti finansinėse ataskaitose. Tam tikri atsargų apskaitai keliami reikalavimai nurodyti ir Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 719 „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“.

Apibendrinant galima teigti, kad atsargos yra trumpalaikis turtas, kuris yra sunaudojamas per vieną veiklos ciklą ir iš jo uždirbamos pajamos. Detalesnis atsargų klasifikavimas padeda lengviau kontroliuoti atsargų judėjimą. Atsargų apskaitą reglamentuoja 9-asis VAS „Atsargos“, kuriuo vadovaujantis atsargos registruojamos, įvertinamos bei pateikiamos finansinėse ataskaitose.

2. ATSARGŲ ĮVERTINIMAS IR ĮKAINOJIMO METODAI

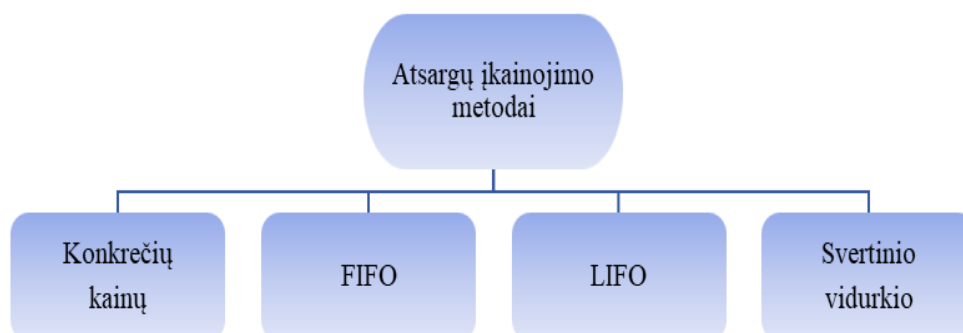
Kiekviena įmonė, įsigijusi atsargų, jas turi tinkamai įvertinti. 9-asis VAS „Atsargos“ reglamentuoja, kad apskaitoje registruojant atsargas, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo ar pasigaminimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Ivanauskienė (2016) teigia, kad atsargų įsigijimo vertė susideda iš pirkimo kainos, prie kurios pridedamos įvairios papildomos išlaidos, tokios kaip maito

mokestis, transportavimas, draudimas ir kitos tiesioginės išlaidos. Iš įsigijimo savikainos reikia nepamiršti atimti pirkimo nuolaidų ar pakoreguotų atsargų nukainojimo sumų. Atsargų įsigijimo formulę (1) galima atvaizduoti taip:

$$\text{Pirkimo kaina} - \text{pirkimo nuolaidos} + \text{įvairios papildomos išlaidos} = \text{įsigijimo savikaina} \quad (1)$$

Atsargų pasigaminimo savikainą sudaro su produkcijos gamyba susijusios išlaidos, kurios, kaip teigia Kalčinskas ir Kalčinskaitė-Klimaitienė (2017) bei Subačienė ir kt. (2015), gali būti skirstomos į tiesiogines ir netiesiogines. Tiesioginės išlaidos – tos, kurias be didelių pastangų ir sąnaudų galima priskirti konkrečiam gaminiui (Subačienė ir kt., 2015). Dažniausiai tiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriamas tiesioginio darbo užmokesčio ir pagrindinių medžiagų, sunaudotų gamyboje, išlaidos. Netiesiogines gamybos išlaidas dažniausiai sudaro netiesiogiai su gamyba susijusios išlaidos, kurios patiriamos gamyboje, bet konkrečiai pagamintai produkcijai jų priskirti neįmanoma.

Kiekviena įmonė pirkdama atsargas jas gali įsigyti įvairiomis kainomis, todėl svarbu, kad jas panaudojus ar pardavus atsargos būtų tinkamai įkainotos apskaitoje. Vadovaujantis 9-uju VAS įmonės savarankiškai gali nuspręsti, kuris atsargų įkainojimo metodas joms priimtinesnis, ir jis visada nurodomas apskaitos politikoje. 1 – amje paveiksle pateikiama Deveikio (2018) ir 9-ojo VAS išskirti atsargų įkainojimo metodai.



1 pav. Atsargų įkainojimo metodai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Deveikis (2018) *Buhalterija*, p.10-12, 9-asis VAS „Atsargos“ (2018).

Konkrečių kainų įkainojimo metodas dažniausiai taikomas prekybos įmonėse, kurios prekiauja unikaliomis arba brangiai kainuojančiomis prekėmis, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, automobiliais, juvelyriniais dirbiniais ir pan., taip šį metodą apibūdina Žaptorius (2015) ir Ivanauskienė (2016). 9-ajame VAS teigiama, kad šis būdas taikomas tik tokioms atsargoms, kurių sunaudotas kiekis ir likučiai laikotarpio pabaigai gali būti tiksliai nustatyti.

Svertinio vidurkio įkainojimo metodas yra patogus naudoti, jeigu atsargos sumaišytos ir neįmanoma atskirti, kurios įsigytos ar pagamintos pirmiau. Ivanauskienė (2016) teigia, kad taikant šį metodą, vidutinė nauja kaina skaičiuojama po kiekvieno pirkimo. Pasak Subačienės ir kt. (2012), vidurkis gali būti apskaičiuojamas laikotarpio pabaigoje arba gavus kiekvieną naują atsargų partiją.

FIFO (liet. pirmas į, pirmas iš). Šis metodas taikomas, kai tiksliai nežinome, kurios prekės per ataskaitinį laikotarpį buvo parduotos (sunaudotos), o kurios liko sandėlyje (Žaptorius, 2015). Šį metodą rekomenduojama naudoti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo sunaudotos pirmiausiai (Subačienė, Budrionytė, Senkus, 2012). Ivanauskienė (2016) teigia, kad taikant FIFO metodą daroma prielaida, kad pirmiausia parduodamos ir sunaudojamos tos atsargos, kurios nupirktos anksčiau. Jei lieka likutis, jis įkainojamas paskutinio pirkimo kainomis. Ivanauskienė (2016) pataria, kad šį metodą būtina taikyti ten, kur yra greitai gendančių atsargų. Pasirinkus FIFO metodą, įmonės finansinėse ataskaitose grynosios pajamos bus didesnės, o parduotų prekių savikaina bus mažesnė, nes skaičiuojant bus naudojama mažesnė kaina. Tačiau įmonės mokestinė prievolė bus didesnė dėl didesnių grynujų pajamų ir mažesnės parduotų prekių savikainos (Carlson, 2020).

LIFO (liet. paskutinis į, pirmas iš) metodas yra visiškai priešingas FIFO metodui, nes pirmiausia parduodamos vėliausiai pirktos prekės. 9-asis VAS (2018) teigia, kad LIFO gali būti naudojamas tik išimtiniais atvejais dėl įmonės veiklos specifikos (pavyzdžiui, prekyba akmens anglimi ir pan.), siekiant parodyti tikrą ir teisingą atsargų vertę finansinėse ataskaitose.

LIFO ir FIFO yra dažniausiai naudojami atsargų savikainos metodai, kuriuos įmonės naudoja įsigytų atsargų sąnaudoms apskaityti pelno (nuostolio) ataskaitoje (Carlson, 2020). Pasak Mackevičiaus (2019), Lietuvos įmonės dažniausiai taiko FIFO metodą. Be jau minėtų atsargų įkainojimo metodų Mackevičius (2019) savo literatūroje išskiria dar kelis unikalius ir originalius įkainojimo metodus HIFO, LOFO, GIFO ir GILO. Šie metodai taikomi itin retai.

Apibendrinant galima teigti, kad atsargos apskaitoje yra registruojamos įsigijimo savikaina. Atsargų įsigijimo savikaina susideda iš atsargų pirkimo kainos atėmus pirkimo nuolaidas ir pridėjus išlaidas, kurios gali būti susijusios su transportavimu, draudimu, muito ir kitais mokesčiais. Atsargos gali būti įkainojamos įvairiais metodais, tačiau labiausiai paplitęs FIFO atsargų įkainojimo metodas. Atsižvelgdama į savo veiklos specifiką, įmonė pasirenka, kokį atsargų įkainojimo metodą taikys.

3. ATSARGŲ SUNAUDOJIMO (PARDAVIMO) BŪDAI

Kaip teigia daugelis autorių, atsargos nuolat juda, nes vienas atsargas įmonė įsigyja, kitas perduoda į gamybą ar parduoda. Atsargų apskaitos būdo pasirinkimas lemia, ar įmonė tinkamai valdo atsargas. Ivanauskienė (2016), Kalčinskas ir Kalčinskaitė-Klimaitienė (2017) teigia, kad atsargų sunaudojimas (pardavimas) apskaitoje gali būti registruojamas nuolat arba periodiškai.

Pasak Ivanauskienės (2016), periodiškai registruojamų atsargų būdas taikomas tose įmonėse, kur nekaupiamas didžiulis atsargų kiekis. Pagal 9-ąjį VAS (2018) periodiškai apskaitomas atsargų būdas taikomas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją. Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą svarbiausia prisiminti, kad kiekvienas prekių pirkimas

registruojamas 6 klasės sąnaudų sąskaitose debete. Taip pat svarbu inventorizacijos metu kruopščiai ir tiksliai suskaičiuoti atsargų likučius, kuriuos įkainojus apskaičiuojama parduotų prekių savikaina. Nors taikant šį būdą buhalterinio darbo sąnaudos mažesnės, bet įmonė neturi informacijos, kokie yra atsargų likučiai kiekvieną dieną, todėl atsargas tampa sunkiau valdyti. Pagrindinis periodiškai apskaitomų atsargų būdo trūkumas – sumažėjus atsargoms dėl įvairių gedimų, netekčių ir pan., jos iškart nurašomos į parduotų prekių savikainą nepagrįstai ją padidinant (Ivanauskienė, 2016).

Kitas atsargų apskaitoje taikomas būdas – nuolat registruojamų atsargų būdas. Šis būdas Lietuvos įmonėse gerai žinomas ir įprastas. Nuolat apskaitomų atsargų būdu įrašai atitinkamose atsargų sąskaitose daromi po kiekvienos operacijos, registruojant prekių pirkimą ir pardavimą (Ivanauskienė, 2016). Naudojant nuolat apskaitomų atsargų būdą, tiek atsargų pirkimai, tiek patiriamos gamybos išlaidos registruojamos 2 klasės, t. y. turto, sąskaitose ir tik tada, kai atsargos parduodamos, jų savikaina nurašoma į sąnaudas, t. y. atitinkamas 6 klasės sąskaitas (Subačienė ir kt., 2015). Kiekvienas prekių padidėjimas ar sumažėjimas turi būti registruojamas tiesiogiai atsargų sąskaitoje. Net ir nuolat įtraukiant prekes į apskaitą pasitaiko priežasčių, kai atsargų likutis gali sumažėti. Todėl Ivanauskienė (2016) teigia, kad prieš sudarant finansines ataskaitas būtina atlikti inventorizaciją, o jos metu rastą trūkumą ar perteklių būtina užfiksuoti vadovaujantis inventorizavimo tvarka.

Apibendrinant galima teigti, kad tvarkant atsargų apskaitą gali būti taikomi nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdai. Nuolat apskaitomų atsargų būdas yra daugeliu aspektų pranašesnis už periodiškai apskaitomų atsargų būdą, nors ir darboimlesnis.

4. ATSARGŲ DOKUMENTAVIMAS IR APSKAITA

Nuosekliai registruojamos ir dokumentuojamos įvykusios ūkinės operacijos leidžia įmonei tvarkingiau ir taisyklingiau vesti apskaitą. Dėl šios priežasties kiekvienam atsargų įsigijimui, perdavimui į gamybą ir jų pardavimui reikalingas buhalterinis įrašas ir dokumentas.

Atsargas buhalteriniais įrašais registruojant tiek nuolat, tiek periodiškai apskaitomų atsargų būdu pildomi tokie patys pirminiai dokumentai, sintetiniai ir analitiniai registrai. Bendikienė (2019) teigia, kad atsargų įsigijimas, atsargų nurašymai ir atsargų likučiai registruojami nustatytos formos analitinės apskaitos registre „Atsargų apskaitos kortelė“. Kiekvienai prekių rūšiai priskiriamas atskiras nomenklatūrinis numeris (kodas) ir apskaitos kortelė. Įrašai kortelėse atliekami pagal pirminius apskaitos dokumentus. Įsigijus atsargų surašoma sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra, jei įmonė yra PVM mokėtoja. Įsigijus atsargų surašomas materialinių vertybių užpajamavimo orderis. Atsargų kortelė yra analitinis registras, kuriame registruojama įsigijus atsargas. Jei įmonė atsargas įsigijo skolon, pildoma ir įmonės skolų apskaitos kortelė. Įsigijus atsargas skolon, jos registruojamos pirkimų skolon žurnale, o gauta PVM sąskaita faktūra registruojama gautų PVM sąskaitų faktūrų registre.

Pardavus atsargas išrašoma sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra, jei įmonė yra PVM

mokėtoja. Jei atsargos parduodamos skolon, skola registruojama skolų įmonei apskaitos kortelėje, pardavimų skolon žurnale bei išrašytų PVM sąskaitų faktūrų registre. Pardavus atsargas, jas būtina nurašyti, o tam skirtas atsargų nurašymo aktas. Nurašius parduotas atsargas, būtina tai užfiksuoti atsargų apskaitos kortelėje bei parduotų prekių savikainos žurnale. Atsargų įsigijimas, pasigaminimas ir pardavimas taikant nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdą apskaitoje registruojamas 2-oje lentelėje nurodytais buhalteriniais įrašais.

2 lentelė

Atsargų registravimas apskaitoje taikant nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdą

Eil. Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitų korespondencija	
		Nuolat apskaitomų atsargų būdas	Periodiškai apskaitomų atsargų būdas
1.	Atsargų įsigijimas (apmokant iš karto, sumokant iš anksto avansu ar įsigijus skolon)	D 201 – Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės D 204 – Pirktos prekės, skirtos perparduoti D 2441 – Gautinas PVM (jei įmonė PVM mokėtoja) K 271 Sąskaitos banke ar 272 Kasa K 2080 Sumokėti avansai tiekėjams K 443 Skolos tiekėjams	D 6002 – Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina D 2441 – Gautinas PVM (jei įmonė PVM mokėtoja) K 443 – Skola tiekėjams K 2445 – Iš atskaitingų asmenų gautinos sumos K 271 – Sąskaitos bankuose ar 272 – Kasa
2.	Atsargų išdavimas į gamybą	D 2020 Nebaigta gamyba K 201 – Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės	D 6003 – Tiesioginės gamybos išlaidos K 201 – Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės
3.	Pagamintos produkcijos registravimas	D 203 – Produkcija K 202 – Nebaigta gamyba	D 203 – Produkcija K 202 – Nebaigta gamyba
4.	Atsargų pardavimo registravimas	D 2080 Sumokėti avansai tiekėjams D 443 Skolos tiekėjams D 271 Sąskaitos banke ar 272 Kasa K 5000 Parduotų prekių pajamos K 4492 Mokėtinas PVM (jei įmonė PVM mokėtoja)	D 241 – Pirkėjų skolos K 5000 – Parduotų prekių pajamos K 4492 – Mokėtinas PVM (jei įmonė PVM mokėtoja)
5.	Atsargų nurašymas įsigijimo suma jas pardavus	D 6000 Parduotų prekių savikaina K 203 Produkcija arba K 204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti	D 6000 – Parduotų prekių savikaina K 20X – Atsargos

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 9-ojo VAS „Atsargos“ metodines rekomendacijas (2016).

Perdirbimo įmonė atsargas iš sandėlio perduoda į gamybą, o vėliau iš gamybos gauna atgal pagamintą produkciją. Šias operacijas taip pat būtina dokumentuoti. Perdavus atsargas į gamybą surašomas reikalavimas bei medžiagų perkėlimo įmonės viduje važtaraštis, o atsargų sumažėjimas sandėlyje turi būti užregistruotas ir atsargų kortelėje. Ūkinė operacija registruojama tiesioginių arba netiesioginių gamybos išlaidų žurnale. Pagamintai produkcijai dokumentuoti surašomas pagamintos produkcijos perkėlimo į sandėlį važtaraštis, operacija registruojama atsargų apskaitos kortelėje bei bendrajame žurnale.

Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2001) nurodyta, kad metinę finansinę atskaitomybę įmonės sudaro pasibaigus finansiniams metams. Ji sudaroma vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais, šiuo įstatymu ir Verslo apskaitos standartais. 2 VAS „Balansas“

nurodyta, kad atsargos balanse yra įrašomos į eilutę „Atsargos“. Sudarant balansą, atsargų straipsnyje parodomas žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės, nebaigta produkcija ir vykdomi darbai, produkcija, prekės, skirtos perparduoti, biologinis turtas, ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti, už atsargas ir paslaugas sumokėti avansai tiekėjams.

Apibendrinant galima teigti, kad taikant nuolat apskaitomą atsargų būdą visos atsargos fiksuojamos 2 klasės sąskaitose, o taikant periodiškai apskaitomą atsargų būdą – jas įsigijus 6 klasės sąskaitose, o atsargų likučiai - 2 klasės sąskaitose. Dokumentavimas, nepriklausomai nuo pasirinkto registravimo būdo, yra analogiškas. Įmonės balanse atsargos priskiriamos B straipsniui – trumpalaikis turtas ir gali būti išskirtos tik atsargos, jei pildomas sutrumpintas balansas, arba visi atsargų sudedamieji elementai.

5. ATSARGŲ ANALIZĖ

Finansinė analizė – tai visapusiškas, objektyvus ir nuoseklus įmonės finansinės ir kitų su ja susijusių veiklų tyrimas siekiant padėti įmonės vadovybei priimti teisingus valdymo sprendimus ir įgyvendinti numatytus tikslus (Mackevičius, Poškaitė ir Villis, 2011, p. 8). Pagal Kazakevičių ir Jakštą (2018) trumpalaikiam turtui analizuoti taikoma:

- 1) Horizontalioji analizė – tai dviejų ar daugiau laikotarpių finansinių ataskaitų duomenų palyginimas. Atlikus šia analizę galima pamatyti, kaip didėjo ar mažėjo atsargos ataskaitinius metų likučius lyginant su ankstesnių metų likučiais;
- 2) Vertikalioji analizė – tai atitinkamo finansinės ataskaitos rodiklio lyginimas su bendru baziniu tos ataskaitos rodikliu. Ši analizė parodo, kokią procentinę dalį trumpalaikio turto sudaro atsargos ir kokią procentinę dalį sudaro visame įmonės turte.
- 3) Santykinių rodiklių analizė. Šios analizės esmė – galimybė palyginti kelis rodiklius, suskaičiuojant santykį tarp jų, kuris turi finansinę prasmę, atskleidžiamą suskaičiuotu rodikliu.

Atliekant atsargų analizę, dažniausiai skaičiuojami atsargų apyvartumo ir apyvartinio kapitalo manevringumo rodikliai. Atsargų apyvartumo rodiklis rodo įmonės atsargų apyvartų skaičių per metus arba, kitaip pasakius, kiek vienam atsargų eurui tenka pardavimo savikainos. Didesnis atsargų apyvartumas rodo, kad atsargos greičiau realizuojamos. Šis rodiklis leidžia įvertinti atsargų valdymo kokybę. Atsargų apyvartumo dienomis rodiklis rodo, kiek dienų trunka atsargų apyvarta. Kuo rodiklis mažesnis, tuo geriau, nes rodo, jog atsargos juda greičiau (Kazakevičius ir Jakštas, 2018).

Kaip teigia Kazakevičius ir Jakštas (2018), apyvartinio kapitalo manevringumo rodiklis rodo, kiek vienam apyvartinio kapitalo eurui tenka atsargų. Rodiklis naudojamas vertinant atsargų panaudojimą. Nuolat didėjantis rodiklis gali parodyti atsargų kokybės blogėjimą ar/ir neefektyvų sandėlio valdymą. Manevringumo koeficientas (rodiklis) rodo, kiek vienam nuosavo kapitalo eurui

tenka trumpalaikio turto, kokia dalimi šis turtas finansuojamas iš nuosavų lėšų, kiek įmonė yra nepriklausoma nuo kreditorių ir jos finansavimo struktūros ypatumų.

Apibendrinant galima teigti, kad nuo atsargų dydžio, sudėties, struktūros, techninės būklės, apyvartumo ir pelningumo priklauso įmonių finansinė būklė ir veiklos rezultatai. Labai svarbu atlikti visų atsargų rūšių analizę. Atsargoms analizuoti taikoma horizontalioji, vertikalioji ir santykinų rodiklių analizės.

IŠVADOS

1. Atsargos priklauso trumpalaikio turto grupei. Jos sunaudojamas per vienerius metus arba per vieną veiklos ciklą, ir iš jų uždirbamos pajamos. Atsargos klasifikuojamos į žaliavas ir komplektuojamuosius gaminius, nebaigtą gamybą, pirktas prekes, skirtas perparduoti, bei pagamintą produkciją. Atsargų apskaitą reglamentuoja 9-asis VAS „Atsargos“.

2. Atsargos apskaitoje yra registruojamos įsigijimo savikaina. Atsargų įsigijimo savikaina susideda iš atsargų pirkimo kainos atėmus pirkimo nuolaidas ir pridėjus papildomas išlaidas. Atsargos gali būti įkainojamos įvairiais metodais: konkrečių kainų, svertinio vidurkio, LIFO, FIFO, HIFO ir kt. Tačiau labiausiai paplitęs FIFO atsargų įkainojimo metodas. Tvarkydama atsargų apskaitą įmonė gali taikyti nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdą.

3. Atsargų dokumentavimas yra analogiškas, nepriklausomai nuo pasirinkto apskaitos būdo. Analitinė atsargų apskaita tvarkoma atsargų kortelėse. Balanse atsargos priskiriamos B straipsniui – trumpalaikis turtas, jei pildomas sutrumpintas balansas, jei sudaromas pilnas balansas – pateikiami visi atsargas sudarantys elementai.

4. Atsargoms analizuoti taikoma horizontalioji, vertikalioji ir santykinų rodiklių analizės. Nuo atsargų dydžio, sudėties, struktūros, techninės būklės, apyvartumo ir pelningumo priklauso įmonių finansinė būklė ir veiklos rezultatai, todėl svarbu išanalizuoti kiekvieną atsargų rūšį.

SUMMARY

Inventories belong to the group of current assets and are consumed or sold within one year. Inventories are classified as raw materials and consumables, work in progress, goods purchased for resale and finished goods. Inventory accounting is regulated by 9 VAS „Atsargos“. Under the standard, inventories are stated at cost. They can be priced at specific prices, weighted average, LIFO, FIFO, HIFO and etc. An enterprise may use the inventory method for inventories that are accounted for on a perpetual or periodic basis. The documentation is analogous, regardless of the registration method chosen. Every purchase, write-off of consumption after consumption or sale must be recorded on the inventory card. Horizontal, vertical and relative analyzes are used to analyze the company's inventories.

LITERATŪRA

1. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. *2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“* (2015 m. birželio 16 d. Nr. VAS-41). Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/2-VAS.pdf>
2. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. *9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“* (2018 m. kovo 19 d. Nr. 1K-117). Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/9-VAS.pdf>
3. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. *9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ metodinės rekomendacijos* (2016 m. rugsėjo 16 d. Nr. V2-9). Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/9-VAS-MR.pdf>
4. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. *Pavyzdinis sąskaitų planas* (2015 m. balandžio 13 d. Nr. VAS-15). Prieiga per internetą: <http://www.bankrotodep.lt/assets/Kita-informacija/DUK/Pavyzdinis-saskaitu-planassupakeitimais20160128-5-red.pdf>
5. Bendikienė, D. (2019). *Finansinė apskaita*. Šiauliai. Prieiga per internetą: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:39011682/datastreams/MAIN/content>
6. Carlson, R. (2020). *Basics of LIFO and FIFO Inventory Accounting Methods How to Know Whether to Use FIFO or LIFO Inventory Accounting in Your Business*. Prieiga per internetą: <https://www.thebalancesmb.com/basics-of-lifo-and-fifo-inventory-accounting-methods-393396>
7. Deveikis, G. (2018, balandžio 24). Atsargų apskaita: atnaujintas 9-asis Verslo apskaitos standartas. *Buhalterija*, p.10-12.
8. Deveikis, G. (2018, balandžio 24). Atsargų apskaita: atnaujintas 9-asis Verslo apskaitos standartas. *Buhalterija*, p.10-12.
9. Europos parlamento ir tarybos reglamentas. *2-asis tarptautinis apskaitos standartas „Atsargos“* (2022 m. sausio 1 d. Nr. 1126/2008). Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20220101&from=LT>
10. Ivanauskienė, A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tyto Alba.
11. Kalčinskas, G., Kalčinskaitė-Klimaitienė, R. (2017). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Pačiolis (8-oji patais. ir papild. laida).
12. Kazakevičius, A. ir Jakštas, E. (2018). *Verslo įmonių finansinių ataskaitų analizė: mokomoji knyga*. Kaunas.
13. Lakis, V. (2017). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
14. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575). Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>

15. Mackevičius, J. (2019). *3A – Apskaita auditas analizė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
16. Mackevičius, J., Poškaitė, D. ir Villis, L. (2011). *Finansinė analizė: mokomoji knyga*. Vilnius: MRU.
17. Subačienė, R., Budrionytė, R., ir Senkus, K. (2012). *Finansinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
18. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K. ir Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
19. Žaptorius, J. (2015). *Finansinė analizė*. Vilnius: Technika.