



KLAIPĖDOS
VALSTYBINĖ
KOLEGIJA

VERSLO FAKULTETAS
FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Edita Pluskytė

**BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKCIJOS APSKAITA PIENININKYSTĖS
ŪKYJE**

Profesinio bakalauro baigiamasis darbas

Buhalterinės apskaitos studijų programos

valstybinis kodas 6531LX010

Apskaitos studijų krypties

Autorius Edita Pluskytė	_____	<u>2019-06-06</u>
	(parašas)	(data)
Vadovas lektorė Lina Striaukaitė	_____	<u>2019-06-06</u>
	(parašas)	(data)

Klaipėda, 2019

Turinys

Lentelių sąrašas.....	3
Paveikslų sąrašas.....	4
Terminų ir sąvokų žodynas	5
Santrauka	6
Summary	7
Įvadas	8
1. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKCIJOS APSKAITOS TEORINĖ ANALIZĖ.....	9
1.1. Biologinio turto samprata.....	9
1.2. Žemės ūkio produkcijos samprata	12
1.2.1. Atsargų apskaitos būdai.....	13
1.2.2. Atsargų ir produkcijos įkainojimas	16
1.3. Žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodai.....	17
1.4 Biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija finansinėse ataskaitose	21
2. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA.....	25
3. RIMOS PLIUSKIENĖS ŪKIO BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKCIJOS APSKAITOS ANALIZĖ.....	27
3.1. Rimos Pluskienės ūkio biologinio turto apskaitos analizė.....	27
3.2. Žemės ūkio produkcijos apskaitos analizė Rimos Pluskienės ūkyje.	30
3.3. Rimos Pluskienės žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas	32
3.3.1. Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos skaičiavimas.....	35
3.3.2. Rimos Pluskienės ūkio gyvulininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas	38
Išvados.....	43
Literatūros sąrašas.....	44

Priedai

- 1 priedas. Baigiamojo darbo autoriaus įsipareigojimas dėl neplagijavimo.
- 2 priedas. Rimos Pluskienės ūkio savininkės sutikimas baigiamajame darbe naudoti ūkio pavadinimą.
- 3 priedas. Rimos Pluskienės ūkio turto horizontalioji analizė.
- 4 priedas. Rimos Pluskienės ūkio turto vertikalioji analizė.
- 5 priedas. Rimos Pluskienės ūkio pelno (nuostolio) ataskaitos horizontalioji analizė.
- 6 priedas. Rimos Pluskienės ūkio 2014-2016 m. augalininkystės produkcijos savikainos skaičiavimo lentelės.
- 7 priedas. Rimos Pluskienės ūkio 2014-2016 m. gyvulių gyvo svorio savikainos skaičiavimo lentelės.
- 8 priedas. Rimos Pluskienės ūkio 2014-2018 m. savikainos koregavimo korespondencijos.

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė: Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pripažinimo korespondencijos	10
2 lentelė: Nuolat apskaitomų atsargų korespondencijos	14
3 lentelė: Periodiškai apskaitomų atsargų korespondencijos	15
4 lentelė: Savikainos koregavimas iki faktinės pasigaminimo savikainos nuolat apskaitomas būdas.....	19
5 lentelė: Biologinio turto registravimas Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje	28
6 lentelė: Biologinio turto korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje	29
7 lentelė: Žemės ūkio produkcijos korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje	31
8 lentelė: Žemės ūkio produkcijos korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje	32
9 lentelė: 2018 m. Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas .	36
10 lentelė: 2017 m. Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas	36
11 lentelė: 2018 m. Rimos Pluskienės ūkio nurašyto pieno savikainos koregavimo korespondencijos	39
12 lentelė: 2018 m. Rimos Pluskienės ūkio gyvulių gyvo svorio savikainos skaičiavimas	39
13 lentelė: 2018 m. Rimos Pluskienės ūkio galvijų svorio savikainos koregavimo korespondencijos	40
14 lentelė: 2017 m. Rimos Pluskienės ūkio gyvulininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas	40

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Biologinio turto pripažinimas apskaitoje	10
2 pav. Atsargų likutis	13
3 pav. Sunaudotų atsargų apskaičiavimas	15
4 pav. Balanso pokyčiai nuo 2020 metų	22
5 pav. Rimos Pluskienės ūkio turto struktūra 2014-2018 m.	27
6 pav. Rimos Pluskienės ūkio pardavimo pajamų struktūra	31
7 pav. Rimos Pluskienės ūkio kintamų išlaidų struktūra	33
8 pav. Rimos Pluskienės ūkio pastovių išlaidų struktūra.....	34

TERMINŲ IR SĄVOKŲ ŽODYNAS

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje prekiaujama tos pačios rūšies prekėmis ar paslaugomis, nesunkiai galima rasti norinčių jas pirkti ar parduoti ir kurios dalyviai gali gauti informacijos apie kainas. (Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijos)

Veiklos ciklas – laikotarpis nuo veiklos procese naudojamų atsargų įsigijimo iki jų realizavimo už pinigus arba už lengvai pinigais paverčiamą priemonę. (9-asis verslo apskaitos standartas)

Žemės ūkio veikla – veikla, apimanti žemės ūkio produktų gamybą, savos gamybos žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ar ne maisto produktų realizavimą, taip pat paslaugų žemės ūkiui teikimą ir (arba) geros agrarinės ir aplinkosauginės žemės būklės palaikymą. (17 verslo apskaitos standartas)

SANTRAUKA

Edita Pluskytė „Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaita pienininkystės ūkyje“, Buhalterinės apskaitos studijų programa, verslo fakultetas, Klaipėdos valstybinė kolegija.

Tyrimo problema. Ūkininkai investuoja nemažai savo lėšų bei laiko į auginamus gyvulius bei išgaunamą produkciją. Kad ūkis neštų pelną, būtina tinkamai tvarkyti biologinio turto apskaitą, bei nustatyti žemės ūkio produkcijos savikainą.

Tyrimo objektas – Pienininkystės ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaita.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaitą pienininkystės ūkyje.

Tyrimo metodai: teorinė mokslinių literatūros šaltinių analizė, sisteminimas, apibendrinimas, žemės ūkio finansinės apskaitos duomenų analizė, žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas, grafinis vaizdavimas.

Išvados. Biologinis turtas įkainojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Apskaitoje jis registruojamas, jei yra jo įsigijimą patvirtinantys dokumentai. Žemės ūkio produkcija priskiriama atsargoms ir apskaitoma nuolat apskaitymo būdu bei nurašoma FIFO metodu. Visos išlaidos susijusios su biologiniu turtu ir žemės ūkio produkcija registruojamos 650 sąskaitoje (augalininkystė) ir 652 sąskaitoje (pieninė gyvulininkystė). Biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija apskaitoje užpajamuojama planine savikaina pagal normatyvines kainas. Visos metų eigoje patirtos faktinės išlaidos skirstomos į kintamas ir pastovias. Metų pabaigoje apskaitoje daromi savikainos koregavimo įrašai, kuriais didinama arba mažinama planinė savikaina, priklausomai nuo gautos koregavimo sumos.

Raktiniai žodžiai: Biologinis turtas; Žemės ūkio produkcija; Žemės ūkio produkcijos savikaina.

SUMMARY

Edita Pluskyte „ Accounting of Biological Assets and Agricultural Production in Dairy Farm “, accounting Study Programme, Faculty of business, Klaipeda State University of Applied Sciences.

Research problem. Farmers invest a fair amount of money and time to livestock being raised and to the production made. For a farm to be profitable, it is necessary to properly manage the accounting of biological assets and to establish the cost price of agricultural production.

Research object – Accounting of biological assets of a dairy farm and agricultural production.

Research aim – To analyse the accounting of biological assets and agricultural production in a dairy farm.

Research methods: Theoretical analysis of scientific literature sources, systematization, generalization, analysis of financial agricultural accounting data, calculation of the cost price of agricultural production, graphic representation.

Conclusions. Biological assets are valued at a cost price of acquisition (production). They are registered in accounting, if there are documents proving their acquisition. Agricultural production is attributed to reserves and is accounted constantly by accounting method and is written off by FIFO method. All expenses related to biological assets and agricultural production are registered in invoice 650 (crop production) and invoice 652 (dairy livestock). Biological assets and agricultural production are credited into the accounting by planned cost price and under standardised price. Factual costs incurred throughout the year are divided into variable and fixed. Corrections of a cost price are made at the end of each year, whereby planned cost price is increased or decreased depending on the received adjustment amount.

Key words: Biological assets; agricultural production; cost price of agricultural production.

IVADAS

Temos aktualumas: Didžiosios dalies visuomenės pirkinių krepšelyje galima rasti įvairių pieno produktų: pieno, sviesto, grietinės ir pan., kuriuos mums siūlo perdirbėjai. Statistikos duomenimis Lietuvoje 2016 metais veikia 150 317 ūkių, iš kurių 55 429 užsiima pieninių karvių auginimu (www.stat.gov.lt). Pagrindinis šių ūkių turtas – biologinis turtas. Nepaisant to, jog biologinis turtas yra pagrindinis pieninių galvijų ūkių pelno šaltinis, tai yra daugiausia sąnaudų sunaudojantis turtas.

Statistikos duomenys rodo, jog sparčiai nyksta mažieji pienininkystės ūkiai. Tačiau vis daugiau pastebima, jog vidutiniai bei didieji ūkininkai didina savo ūkio apimtį. Iš biologinio turto gaunama žemės ūkio produkcija tokie kaip pienas, veršeliai ir kt. gali būti parduodami, tačiau didinant ūkio apimtį reikia didinti pašarų ir pasėlių dydį. Todėl labai svarbu tinkamai tvarkyti biologinio turto apskaitą. Šiame darbe analizuosiu pienininkystės ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaitą, kaip apskaičiuojama produkcijos savikaina.

Tyrimo problematika: Įsigyjant ar užsiauginant biologinį turtą ar žemės ūkio produkcija ūkininkai patiria nemažai išlaidų. Nepaisant to, jie taip pat investuoja nemažai savo lėšų bei laiko. Kad ūkis neštu pelno, būtina tinkamai tvarkyti biologinio turto apskaitą, bei nustatyti žemės ūkio produkcijos savikainą.

Tyrimo objektas: Pienininkystės ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaita.

Tyrimo tikslas: išanalizuoti biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaitą pienininkystės ūkyje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Nustatyti biologinio turto apskaitos tvarkymo principus teoriniu aspektu.
2. Apžvelgti žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodiką.
3. Išanalizuoti pienininkystės ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaitos tvarkymą.
4. Išnagrinėti pienininkystės ūkio žemės ūkio produkcijos savikainą.

Tyrimo duomenų rinkimo ir analizės metodai: teorinė mokslinių literatūros šaltinių analizė, sisteminimas, apibendrinimas, žemės ūkio finansinės apskaitos duomenų analizė, žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas, grafinis vaizdavimas.

1. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKCIJOS APSKAITOS TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Biologinio turto samprata

Žemės ūkis neįsivaizduojamas be biologinio turto. Registruojant apskaitoje biologinį turtą, labai svarbu atskirti, kur turtas naudojamas žemės ūkio veikloje, o kur kitoje veikloje. Vienu ir kitu atveju, apskaitą reglamentuoja skirtingi verslo apskaitos standartai (VAS). Biologinis turtas naudojamas žemės ūkio veikloje, apskaitoje registruojamas remiantis 17-uoju VAS (Čereškaitė, 2014). Pasak 17-ojo VAS biologinis turtas – tai gyvūnai ir augalai, kuriuos ūkiai valdo, disponuoja. Biologinis turtas visą savo gyvavimo laikotarpį kinta, pagerindamas arba pablogindamas savo kokybės savybes (pvz., padidėja arba sumažėja daugiamečių sodinių derlingumas, melžiamų karvių produktyvumas ir pan.), didėja arba mažėja kiekybiškai (pvz., keičiasi augančių gyvūnų svoris).

Pasak Ignat, Iatco, ir kitų (2014), biologinis turtas dalyvauja dviejų rūšių gamyboje: pirmoji – tai brandinimas ir veisimas, kita susijusi su atskiriamų produktų gamyba. Augalai ir gyvūnai gali keistis biologiškai. Pagal 41-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS), biologinės kaitos rezultatai išskiriami šie:

- Turtas keičiasi: augdamas, sendamas, daugindamasis;
- Tampa žemės ūkio produkcija: pienas, vilna, arbatlapiai ir kt.

Kaip ir įmonių, taip ir ūkininkams biologiniai pokyčiai būna dviejų tipų: 17-jame VAS metodinėse rekomendacijose teigiama, jog biologiniai pokyčiai būna kiekybiniai – palikuonių skaičiaus, svorio, dydžio, apimties pokyčiai, arba kokybiniai – genetinių savybių, tankumo, riebumo, stiprumo ir pan. Visi šie pokyčiai gali būti glaudžiai susiję tarpusavyje. Šiuos pokyčius galima išmatuoti pasitelkiant įvairias priemones: svėrimą, apimties matavimai ir kt. Šie pokyčiai yra nuolat kontroliuojami ir vertinami. Apskaitoje jie registruojami parodant atsivestus gyvulius ar gyvūnų padidėjusio svorį ir pan. Biologinis turtas apskaitoje yra grupuojamas pagal būdingiausius bruožus: gyvūnai grupuojami pagal rūšis, lytį, amžių, o augalai grupuojami pagal biologines savybes, tokias kaip žieminiai, vasariniai kviečiai, gėlės, vaismedžiai ir t.t. (Čereškaitė, 2014).

17-ojo VAS metodinėse rekomendacijose pateikti biologinio turto priskyrimo trumpalaikiam ir ilgalaikiam turtui kriterijai. Trumpalaikiam biologiniam turtui priskiriami ūkyje auginami gyvūnai, jų prieauglis, augalai, kuriuos augina ekonominei naudai gauti. Atsižvelgiant į kokybinius biologinio turto pokyčius bei numatomą paskirtį, trumpalaikį biologinį turtą galima auginti tik vieną ūkio veiklos ciklą, kuris gali būti ilgesnis nei vieni metai. Ilgalaikiam biologiniam turtui priskiriami daugiamečiai sodiniai, darbiniai gyvuliai. Toks biologinio turto skirstymas ūkininkams bus privalomas nuo 2020 metų.

Pasak Valužio K. (2006), „gyvulių apskaita, lyginant su atsargų ar ilgalaikio materialiojo apskaitos metodika skiriasi tuo, kad pati gyvulių prieauglio (dėl gimusio prieauglio ir gyvulių

svorio bei vertės pokyčių“ vertė bei jų svoris nuolat kita, o metų pabaigoje turi būti inventorizuojama (pasveriami) ir koreguojama“.

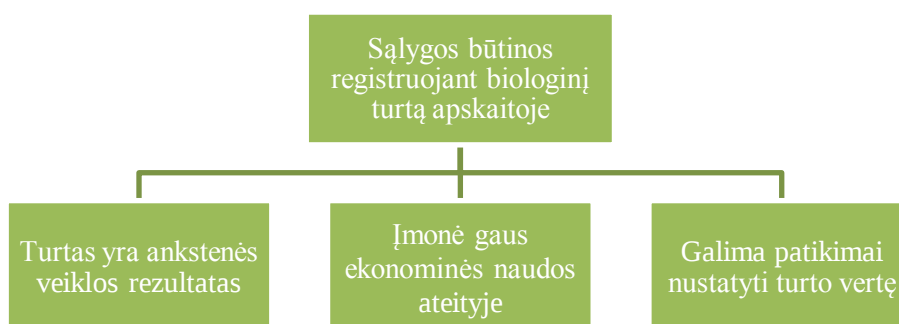
17-ajame VAS teigiama, jog apskaitoje biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją galima registruoti tik tada, kai įmonė ar ūkininkas ją valdo, naudojasi ar kitaip disponuoja dėl ankstesnių įvykių. Taip pat tikėtina, jog ateityje iš turto bus gaunama ekonominė nauda. Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pripažinimui būtina sąlyga, jog galima patikimai nustatyti to turto vertę.

1 lentelė. Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pripažinimo korespondencijos

Rodikliai	Korespondencijos			
	Iki 2020 metų		Nuo 2020 metų	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
Biologinio turto pirkimas	1. D 67 Biologinio turto pirkimas 2. D 221 Auginami bei penimi gyvuliai	1. K 27 Pinigai 2. K 67 Biologinio turto pirkimas	D 6010 Pirtų atsargų ir paslaugų savikaina D 2050 Auginami, penimi ir kiti gyvūnai	K 27 Pinigai K 443 Skolos tiekėjams
Atsivesto prieauglio registravimas	D 221 Auginami bei penimi gyvuliai	K 651 Pieno gyvulininkystė	D 2050 Auginami, penimi ir kiti gyvūnai	K 2021 Pieninė gyvulininkystė
Žemės ūkio produkcijos pripažinimas	D 210 Žemės ūkio produkcija	K 650 Augalininkystė K 651 Pieno gyvulininkystė K 221 Auginami bei penimi gyvuliai	D 20300 - Žemės ūkio produktai	K 202 Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijas

Registruojant apskaitoje biologinio turto vertę, yra matomas tik momentinis vaizdas. Pagrindinė to priežastis, jog biologinis turtas keičiasi biologiškai. Šie pokyčiai kaip jau išsiaiškinome būna kiekybiniai ir kokybiniai (Stončiuvienė, Zinkevičienė, 2004).



1 pav. Biologinio turto pripažinimas apskaitoje

Šaltinis: Zinkevičienė, Stončiuvienė, (2004) *Biologinio turto įkainojimo problemos*, Vilnius, p. 63.

Pagrindinės biologinio turto pripažinimo korespondencijos pavaizduotos 1 lentelėje. Pagal 17-ąją VAS visas biologinis turtas pripažinimo metu (sudygus pasėliams, atsivedus naują gyvulį ir pan.) (1 pav.) ir kiekvieno balanso data, bei iš biologinio turto gauta žemės ūkio produkcija jos gavimo metu vertinama vienu iš šių būdų:

- Tikrąją vertę (atėmus pardavimo vietos išlaidas);
- Įsigijimo ar pasigaminimo savikaina.

Taip pat 17 –ojo VAS metodinėse rekomendacijose teigiama, jog „jeigu negalima nustatyti biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės arba pasigaminimo savikainos, šis turtas gali būti įkainojamas Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu patvirtintomis biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos normatyvinėmis kainomis. Šios kainos diferencijuotos pagal biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos rūšis, kategorijas, klases, biologinio turto auginimo metus ir pan.“. Zinkevičienės (2009) teigimu, norint gauti tikrą ir teisingą informaciją ir teisingai apskaičiuoti mokesčius, labai svarbu tinkamai įvertinti biologinį turtą bei žemės ūkio produkciją. Šio turto įvertinimo būdo pasirinkimas turi įtakos tiek einamųjų, tiek būsimųjų laikotarpio veiklos rezultatams, finansiniams rodikliams bei pajamoms ir pelnui.

Tokių įvykių kaip gyvūnų įsigijimas, atsivedimas, daugiamečių sodinių sodinimas ir kt. būsimoji nauda nustatoma įvertinant tam tikras fizines savybes ir galimus biologinius pokyčius, kurie yra svarbus. Biologinio turto tikrąją vertę galima nustatyti remiantis aktyviosios rinkos kaina, o savikaina remiantis faktinėmis išlaidomis (17-ojo VAS metodinės rekomendacijos). Biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės nustatymą galima palengvinti grupuojant biologinius išteklius ir žemės ūkio produktus pagal svarbias charakteristikas, pvz., amžių ir kokybę (Lalic, Peric, Jobanovic, 2012)

Tačiau Stončiuvienės ir Zinkevičienės (2006) nuomone verslo ir tarptautiniuose apskaitos standartuose numatytas biologinis turto vertinimas tikrąją vertę, iš jų atėmus veiklos išlaidas, parodo tikslesnį ir teisingesnį vaizdą. Nustatant biologinio turto tikrąją vertę reikia:

- Atsižvelgti į biologinio turto buvimo vietą ir būklę;
- Sugrupuoti pagal reikšmingus požymius (amžių, veislę, kokybę).

Autorės taip pat pabrėžia, jog tikrosios vertės pagrindo nustatymas yra aktyviosios rinkos kaina, nes ji atspindi iš biologinio turto laukiamą ekonominę naudą. Tačiau dauguma ūkininkų sudaro sutartis su pirkėjais iš anksto dėl biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo. Todėl nustatant tikrąją vertę, sutartyje numatytos kainos ne visada yra tinkamos, tad reiktu vertinti dabartinės rinkos kaina (41-asis TAS)

Tačiau, jei aktyviosios rinkos nėra, tokiu atveju biologinio turto bei žemės ūkio produktų tikrąją vertę nustato pagal paskutinio sandorio kainą. Jei paskutinio sandorio kaina nustačius tikrąją turto vertę labai skiriasi nuo vertės, kuri nustatyta pagal panašaus turto rinkos kainą, įmonės turi išsiaiškinti skirtumo atsiradimo priežastis ir pasirinkus patikimesnį būdą perskaičiuoti tikrąją vertę. Jei to padaryti neįmanoma, įmonė biologinį turtą gali įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, ypač kai:

- Nuo išlaidų susidarymo iki biologinio turto bei žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo datos neįvyko didelių pokyčių;
- Įvykę biologiniai pokyčiai nedaro reikšmingos įtakos kainai;
- Produkcija naudojama ūkio reikmėms (17-asis VAS).

17-ojo VAS metodinėse rekomendacijose teigiama, jog pasirinkus taikyti įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą, biologinis turtas ir žemės ūkio produktai apskaitoje įvertinami įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atkreipiant dėmesį į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Tačiau tai netinka daugiamečiams sodiniams.

Būna atveju, kai savikaina gali būti artima tikrajai vertei, ypač kai:

- Patyrus išlaidas pirmą kartą, įvyksta nedidelė biologinė kaita (pvz., ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pasodinti sodinukai, ar įsigyti nauji gyvuliai);
- Nesitikima, jog kainai turės didelį poveikį biologinė kaita (41 TAS).

Pagal 17-ąjį VAS, „vertinant biologinį turtą įsigijimo savikainos būdu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojama atskirų auginamo biologinio turto rūšių prieaugio savikaina, kuria padidinama biologinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Biologinio turto prieaugio savikainą sudaro įmonės visos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos tam tikros rūšies biologiniam turtui auginti. Pagal pasirinktą apskaitos politiką produktyvių gyvulių išlaikymo išlaidos gali būti priskiriamos iš jų gautų žemės ūkio produktų savikainai“.

Apibendrinant poskyrių, galima teigti, jog biologiniam turtui priskiriami augalai ir gyvūnai. Jis nuolatos kinta, todėl pokyčiai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai. Šis turtas priskiriamas tiek trumpalaikiam turtui, tiek ilgalaikiam turtui priklausomai nuo turto ekonominės naudos. Pripažįstant biologinį turtą labai svarbu, jog būtų galima patikimai nustatyti jo vertę. Biologinis turtas apskaitoje vertinamas dviem būdais: tikrąja verte ar įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Biologiniam turtu apskaitai taikomas 17 – asis VAS „Biologinis turtas“, o iš jo gaunamai žemės ūkio produkcija jau taikomas 9 – asis VAS „Atsargos“.

1.2. Žemės ūkio produkcijos samprata

Biologinis turto pokyčiai duoda tam tikrą rezultatą – šiuo atveju žemės ūkio produkciją. Pagal ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijas (toliau – ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos) žemės ūkio produkcija- tai iš biologinio turto gauti produktai. Žemės ūkio produktai – „augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, žvėrininkystės, bitininkystės, žuvininkystės produktai, užaugintos miško uogos, vaistažolės, grybai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai, skirti vartoti arba tolesnei maisto produktų ar ne maisto

produktų gamybai“ (17-asis VAS). Visa žemės ūkio produkcija apskaitoje registruojama vadovaujantis 9 –uoju verslo apskaitos standartu (VAS) - atsargos. Ūkininkų apskaitos rekomendacijose pabrėžiama, jog žemės ūkio produkcijai yra taikomos tie patys atsargų apskaitymo būdai, kaip ir prekybinėse įmonėse – nuolat ir periodiškai, bei įkainojamos FIFO, Svertinio vidurkio ir kitais būdais.

Valužis (2006), teigia, kad atsargų apskaitai tvarkyti galima pasirinkti keletą būdų:

- Kiekvienai atsargų rūšiai, vedamos kortelės, kuriose nurodoma viso atsargų informacija: kiekis, kaina, bei kiti kokybiniai požymiai);
- Taip pat gali būti vedama sandėlio apskaitos knyga.

Abejais būdais vedant atsargų apskaitą, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, turi būti sudaromas atsargų judėjimo (gavimo ar sunaudojimo) ataskaitos.

1.2.1. Atsargų apskaitos būdai

Kaip ir gamyboje bei prekybinėse įmonėse, taip ir ūkininko ūkyje, taikant nuolat apskaitomų atsargų apskaitos būdą, registruojama kiekviena kaitos operacija: biologinio turto ir atsargų pardavimai, nurašymai, sunaudojimai. Pasirinkus šį apskaitos būdą rekomenduojama įsigytas atsargas įkainoti įsigijimo savikaina, o žemės ūkio produkcija, gyvūnus bei kitą biologinį turtą – tikrąja verte (ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos).

Atsargas sunaudojus gamyboje, šiuo atveju sunaudojus ūkyje, ar jas pardavus, pagal atsargų pardavimo ar nurašymo į gamybą dokumentus yra apskaičiuojama faktiškai sunaudotų atsargų vertė (Subačienė, Budrionytė ir kt. 2015). Šis atsargų apskaitymo būdas Lietuvoje yra labai gerai žinomas. Ją dažniausiai taiko įmonės ir ūkininkai, kurie prekiauja atsargomis, kurių vertė yra didelė. Šiuo būdu parduotų atsargų savikaina gali būti nustatoma nelaukiant ataskaitinio laikotarpio pabaigos, nes kiekvienas pardavimas registruojamas iš karto. Taip išvengiama koreguojamų įrašų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (Ivanauskienė 2016). Laikotarpio pabaigoje atsargų likutis skaičiuojamas pagal formulę (2 pav.):

$$\begin{array}{r}
 \text{Atsargų likutis laikotarpio pradžioje} \\
 + \\
 \text{Per laikotarpį gautos atsargos} \\
 - \\
 \text{Per laikotarpį sunaudotos (nurašytos) atsargos} \\
 = \\
 \text{Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje}
 \end{array}$$

2 pav. Atsargų likutis

Šaltinis: Subačienė, Budrionytė, Kamarauskienė, ir kt., 2015, *Apskaitos ir audito pagrindai*, Vilnius, p. 113

Ivanauskienės (2016) nuomone atsargas apskaitant nuolat, pasitaiko atvejų, kai prekės yra pavagiamos ar kitaip netenkamos. Tokiu atveju būtina metų gale, atlikti atsargų inventorizaciją. Jefimovas, (2008) išskiria nuolat apskaitomų atsargų būdo šiuos pagrindinius privalumus:

- Operatyviai reaguojama į prekių likučių pasikeitimus;
- Galima laiku koreguoti tiekimo užsakymus atsižvelgiant į likučius;
- Didesnė materialinė atsakomybė už atsargų apsaugą;
- Greitesnis informacijos gavimas apie ekonominius rodiklius;
- Rettesnė prekių inventorizacija.

2 lentelė: Nuolat apskaitomų atsargų sąskaitų korespondencijos

Rodikliai	Korespondencijos			
	Iki 2020 metų		Nuo 2020 metų	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
Medžiagų pirkimas	D 20 Medžiagos D 200 Pirkta sėkla D 201 Pirkti pašarai D 202 Trąšos...	K 27 Pinigai K 45 Skolos tiekėjams ir rangovams...	D 20 Atsargos D201 Žaliavos ir medžiagos...	K 27 Pinigai K 443 Skolos tiekėjams
Medžiagų sunaudojimas	1. D 61 Kintamosios sąnaudos 2. D 651 Pieninė gyvulininkystė	1. K 20 Medžiagos 2. D 61 Kintamosios sąnaudos	D 2020 Augalininkystė D 2051 Pasėliai D 2021 Pieninė gyvulininkystė	K 20 Atsargos K 201 žaliavos ir medžiagos
Medžiagų paėmimas asmeninėms reikmėms	D 311 Paėmimas asmeninėms reikmėms	K 20 Medžiagos K 200 Pirkta sėkla K 201 Pirkti pašarai K 202 Trąšos...	D 311 Paėmimas asmeninėms reikmėms	K 20 Atsargos K 201 žaliavos ir medžiagos

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijas

Išanalizavus autorių nuomones apie nuolat apskaitomų atsargų būdą, galima teigti, jog šis metodas dažniausiai naudojamas tose įmonėse, kuriose prekiaujama vertingomis prekėmis: automobiliais, juvelyrika, antikvariais ir kita. Šis būdas padeda bet kuriuo momentu žinoti tikslų atsargų kiekį sandėlyje. Taip pat padeda greitai nustatyti, kiek daiktų yra dingusių. Taikant nuolat apskaitomą būdą visos gautos atsargos yra registruojamos 2 klasės sąskaitose (2 lentelė).

Pasirinkus apskaitoje taikyti periodiškai apskaitomų atsargų būdą, per ataskaitinį laikotarpį registruojamos tik atsargų, gyvūnų bei kito biologinio turto pirkimai ir pardavimai (ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos).

Taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą atsargos registruojamos 6 klasėje (3 lentelė). Prekių savikaina tokiu būdu yra registruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus inventorizaciją (Ivanauskaitė A, 2016). Šis metodas dažniausiai taikomas tose įmonėse, kur nekaupiami dideli atsargų kiekiai. Subačienė, ir kiti (2015) pastebi, jog periodiniu atsargų apskaitos būdu naudojasi tos įmonės, kurių apskaita nėra kompiuterizuota, bei prekiauja plataus asortimento pigesnėmis prekėmis. Šiuo būdu yra registruojamos gautos atsargos, tačiau neregistruojamas atsargų nurašymas jas pardavus.

$$\begin{array}{r}
 \text{Atsargų likutis laikotarpio pradžioje} \\
 + \\
 \text{Gautos per laikotarpį atsargos} \\
 - \\
 \text{Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje} \\
 = \\
 \text{Sunaudotų atsargų vertė}
 \end{array}$$

3 pav. Sunaudotų atsargų apskaičiavimas

Šaltinis: Subačienė, Budrionytė, Kamarauskienė, ir kt., 2015, *Apskaitos ir audito pagrindai*, Vilnius, p. 114

Periodiškai apskaitant atsargas labai svarbu nustatyti parduotų per laikotarpį atsargų ar prekių savikainą ir tiek laikotarpio pradžios ir pabaigos atsargų likutį (Ivanauskienė, 2016). Sunaudotų atsargų vertė laikotarpio pabaigoje nustatoma pagal formulę (3 pav.).

Ivanauskienė, (2016) teigia, jog pagrindinis periodiškai atsargų apskaitos būdo pranašumas – mažesnės buhalterinio darbo sąnaudos. Šis pranašumas labiausiai išryškėja prekybos įmonėse. Pagrindinius trūkumus autorė išskiria šiuos: neteikia operatyvios informacijos atsargoms valdyti ir prekių sumažėjimas dėl įvairių gedimų ar kitų netekčių nurašymas į parduotų prekių savikainą taip iškraipant tikslius duomenis.

3 lentelė. Periodiškai apskaitomų atsargų sąskaitų korespondencijos

Rodikliai	Korespondencijos			
	Iki 2020 metų		Nuo 2020 metų	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
Medžiagų pirkimas	D 61 Kintamosios sąnaudos D 610 Sėkla ir sodmenys D 611 Pašarai D 612 Trąšos...	K 27 Pinigai K 45 Skolos tiekėjams ir rangovams...	D 6010 Pirkėtų atsargų ir paslaugų savikaina	K 27 Pinigai K 443 Skolos tiekėjams
Medžiagų likučių padidėjimas laikotarpio pabaigoje	D 20 Medžiagos D 200 Pirkta sėkla D 201 Pirkti pašarai D 202 Trąšos...	K 61 Kintamosios sąnaudos K 610 Sėkla ir sodmenys K 611 Pašarai K 612 Trąšos....	D 201 Žaliavos ir medžiagos	K 6013 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)
Medžiagų likučių sumažėjimas laikotarpio pabaigoje	D 61 Kintamosios sąnaudos D 610 Sėkla ir sodmenys D 611 Pašarai D 612 Trąšos....	K 20 Medžiagos K 200 Pirkta sėkla K 201 Pirkti pašarai K 202 Trąšos...	D 6013 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)	K 201 Žaliavos ir medžiagos

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijas

Periodiškai apskaitant atsargas nėra tiksliai nustatoma parduotų prekių savikaina. Ši metodą dažniausiai naudoja įmonės, kurios neturi kompiuterizuotos apskaitos. Parduotų prekių savikaina nustatoma tik atlikus inventorizaciją. Pagrindiniai šio būdo privalumai – mažos darbo sąnaudos, o pagrindinis trūkumas, jog pavogtos ar kitaip sugadintos prekės yra nurašomos į parduotų prekių savikainą taip ją iškreipiant.

Apibendrinant galima teigti, jog abu apskaitos būdai dažniausiai naudojami skirtingose atsargų kategorijose. Nuolatinis apskaitos būdas naudojamas įmonės, kuriose prekiaujamos prabangiomis prekėmis, o periodiškai apskaitomas būdas naudojamas įmonės, kurio prekiauja pigiomis, ir ganėtinai dideliais kiekiais prekėmis. Taikant nuolat apskaitomą būdą galima labiau kontroliuoti prekių likučius, greitai pamatyti ekonominius rodiklius retai atlikti inventorizaciją bei nustatyti atsargų dingimo atvejus. Taikant periodiškai apskaitomą būdą dažniausiai prekių inventorizacija atliekama kartą per metus, visas sugadintas ar pavogtas atsargas nurašant į parduotų ar sunaudotų atsargų savikainą tai iškreipiant finansinius duomenis.

1.2.2. Atsargų ir produkcijos įkainojimas

Dėl atsargų, įvairių žaliavų kainų ir rinkos pokyčių, svarbu tiksliai įkainoti atsargas. Tam yra taikomi 4 atsargų įkainojimo metodai:

- Konkrečių kainų metodu;
- FIFO;
- LIFO;
- Vidutinių kainų metodu (svertinio vidurkio). (Ivanauskaitė, 2016)

Dovidaitės ir kt. (2012) teigimu, **konkrečių kainų metodas** yra taikomas gana retai, kai yra įmanoma nustatyti konkrečių parduotų prekių įsigijimo vertę. Laikotarpio pabaigoje kai yra nustatoma konkrečių prekių pirkimo savikaina, parduotoms atsargoms ir kitai žemės ūkio produkcijai yra priskiriama būtent ta savikaina. Ivanauskienė A. (2016) išskiria tai, jog šį metodą taiko įmonės, kurios prekiauja retai pasitaikančiomis bei labai brangiomis atsargomis, prekėmis tokiomis kaip nekilnojamas turtas, mašinos, juvelyrikos dirbiniai, antikvaratais ir kita.

Dauskurdo, Deveikio, ir kitų (2010) autorių teigimu **FIFO metodas** pagrįsta prielaida, jog pirmiausiai gautos atsargos turi būti pirmiausiai sunaudojamos. Šis metodas vis labiau darosi populiaresnis Lietuvoje. Kai parduodamos ar sunaudojamos medžiagos bei atsargos ir lieka likutis jis įkainojamas paskutinio pirkimo kainomis. Šis metodas labiausiai tinkamas, kai yra atskaitomos greitai gendančių prekių atsargos (Ivanauskienė, 2016).

Dauskurdo, Deveikio, ir kiti (2010) autoriai išskiria šiuos šio metodo pranašumus:

- Leidžia gana tiksliai įvertinti ūkio atsargas;
- Susiejama fiziškai sunaudotų atsargų savikaina su pajamomis;
- Balanse matomas tikslus atsargų likučio įkainojimas

Tie patys autoriai pabrėžia, jog šį metodą taip pat tikslinga naudoti, kai sunku nustatyti, kurios atsargos sunaudojamos pirmiausiai.

FIFO metodui yra priešingas metodas **LIFO**, vėliausiai gaunamos atsargos sunaudojamos pirmiausia. Dažniausiai šiuo metodu naudojasi įmonės, kurios įkainoja akmens anglių, durpes,

cementą (Ivanauskienė, 2016). Dovidaitė ir kt. (2012) pabrėžia tai, jog šis metodas taikomas kai nėra galimybės tiksliai nustatyti, kurios atsargos per laikotarpį buvo sunaudotos, o kurios liko sandėlyje. Todėl atsargų likutis įkainojamas anksčiausiai gaunamų prekių verte. Jefimovas (2008) pastebi, jog tik LIFO metodu galima nustatyti tiksliausiai įmonės veiklos rezultatus lyginant pardavimo kainą su jų įsigijimo kaina.

Jeigu vienu metu atsargos yra sumaišytos ir nėra galimybės jų atskirti, kurios atsargos gautos pirmiau, o kurios vėliau, jos gali būti įvertinamos **vidutinių kainų metodu** dar žinomu kaip svertinio vidurkio metodu (Subačienė, ir kt. 2015). Atsargos ataskaitinio laikotarpio pradžioje įvertinamos vidutine kaina, kuri nustatoma per laikotarpį gautų atsargų ir pradinių likučių kainų sumą padalijus iš nupirktų ir buvusių atsargų vienetų skaičiaus. Šis metodas nepadedą nustatyti atsargų kainų didėjimo ir mažėjimo įtakos veiklos rezultatui, be to atsargų vertė balanse labai daug nukrypsta nuo realiųjų kainų (Jefimovas, 2008). Dovidaitė ir kt. (2012) išskiria tai, jog šis metodas naudojamas dažniausiai tose įmonėse, kurios prekiauja degalais, pienu ir kitais skysčiais, kurios laikomos vienoje didelėje talpoje.

Tačiau ūkininkų apskaitos rekomendacijose išskiriami tik du įkainojimo būdai – FIFO ir svertinio vidurkio įkainojimo būdai (ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos).

Apibendrinant skyrių, galima teigti, jog Lietuvoje yra paplitę 4 atsargų įkainojimo metodai. Tačiau žemės ūkio produkcijai įkainoti yra rekomenduojami 2 būdai – FIFO ir svertinio vidurkio įkainojimo būdai. Pagrindinis kriterijus įmonėms renkantis įkainojimo metodą yra kokiomis atsargomis jos disponuoja. Jei įmonė pardavinėja maisto prekes ar kitas prekes, kurios greitai genda, šiai įmonei verta rinktis FIFO metodą, o įmonėms, kurios prekiauja įvairių tipų skysčiais (pienu, melasa, ir kt.) rekomenduojama rinktis vidutinių kainų metodą.

1.3. Žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodai

Sudarant finansines ataskaitas biologinis turtas turi būti vertinamas vienu iš dviejų būdų: įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Jei grynosios galimo realizavimo vertės suma yra mažesnė, finansinės ataskaitose nukainojamas pagal kiekvieną biologinio turto apskaitos vienetą. (17 – ojo VAS metodinės rekomendacijos).

„Grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis patikimais įrodymais, kuriuos galima gauti tuo metu, kai vertinamos atsargos. Nustatant grynąją galimo realizavimo vertę, įvertinami kainos ar savikainos svyravimai, tiesiogiai susiję su įvykiais, kurie vyksta nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos iki finansinių ataskaitų sudarymo ir patvirtina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvusias sąlygas“ (2 – ojo VAS metodinės rekomendacijos).

Nustatinėjant grynojo galimo realizavimo vertę, reiktų atsižvelgti į biologinio turto laikymo tikslą. Jei šis turtas laikomas pardavimui, grynojo galimo realizavimo vertė turi būti

pagrįsta sutartine kaina numatytoje pasirašytoje sutartyje. Jei ūkis turi daugiau šio turto nei parduoda, likusiojo biologinio turto grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma pagal vidutinę pardavimo kainą arba lyginama su rinkos kaina. Visi, dėl nukainojimų patirti nuostoliai ir grynosios galimo realizavimo vertės suma, pripažįstama į to laikotarpio, kurioje buvo atliekami nukainojimai, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Atstatant biologinio turto vertę, ta suma yra mažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos (17 –ojo VAS metodinės rekomendacijos).

Jei ūkininkas nusprendė apskaitoje taikyti įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą, jis privalo ataskaitinio laikotarpio pabaigoje suskaičiuoti viso biologinio turto (atskirų rūšių) savikainą. Šis perskaičiavimas gali turėti įtakos įsigijimo (pasigaminimo) savikainos padidėjimui ar sumažėjimui. Per ataskaitinį laikotarpį ūkyje atsivesti nauji gyvūnai ir iš biologinio turto gauta produkcija registruojama planine, dar žinoma sąlygine savikaina, o metų pabaigoje ji koreguojama iki faktinės pasigaminimo savikainos. Daugiamečiai sodiniai apskaitoje vertinami išaugimo savikaina, tačiau balanse jie pateikiami likutine verte. Išlaidos visus metus turi būti kaupiamos atskirai, pagal turimo biologinio turto rūšis (Čereškaitė, 2014).

Lakio, Juškevičienės ir Stalgienės (2010) teigimu, „Verslo subjektų buhalterinės apskaitos, veiklos ekonominės analizės ir planavimo praktikoje dabartiniu metu egzistuoja dvi pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą produktų savikainos kalkuliavimo sistemos: - dalinės savikainos kalkuliavimo sistema; - pilnosios savikainos kalkuliavimo sistema. Pagrindinis šios sistemos privalumas – produktų pardavimo pajamos lyginamos su faktinėmis parduotos produkcijos pagaminimo ir pardavimo išlaidomis, produkcijos vieneto pardavimo kaina gali būti palyginta su vieneto savikaina. Tokios informacijos dažniausiai ir pageidauja ūkininkas ar žemės ūkio įmonės vadovas. Naudodami visus savikainos rodiklius gamybos rezultatų analizei arba planuodami savo ūkio produkcijos gamybos apimtį ir jų pardavimo sėkmę rinkoje, ūkininkai disponuoja palyginamo ekonominio turinio informacija.“

17 –jame VAS metodinės rekomendacijose išskiriamos dvi išlaidų grupės: tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Bružauskas (2008) teigimu, tiesioginėms išlaidoms priskiriami: sėklos, trąšos, pašarų sąnaudos, darbininkų darbo užmokestis ir kt. O netiesioginėms išlaidoms priskiriamas: eksploatavimo išlaidos, remonto išlaidos ir kt. Tai išlaidos, kurių susidarymo metu, neįmanoma ar dėl apskaitos sudėtingumo netikslinga priskirti kuriam nors biologiniam turtui.

Siekiant patikimesnio biologinio turto vertinimo, geriausią jį įkainoti pilnąja savikaina. Norint ją apskaičiuoti tiksliausiai reikia konkretiems produktams, taip pat be tiesioginių ir netiesioginių išlaidų priskirti ir dalį administracinių bei kitų bendrųjų sąnaudų (Bružauskas, 2014).

„Duomenys produkcijos pasigaminimo savikainai skaičiuoti imami iš gamybos išlaidų ir gautos produkcijos analitinės apskaitos. Analitinių sąskaitų nomenklatūrą pasirenka ūkis. Per metus

netiesioginės gamybos išlaidos kaupiamos specialiose analitinėse sąskaitose pagal išlaidų grupes“ (Bružauskas, 2008).

Tas pats autorius išskiria tai, jog apskaitos darbai, susiję su biologinio turto faktinės savikainos skaičiavimu, laikotarpio pabaigoje atliekami tokia tvarka:

1. Paskirstomos netiesioginės išlaidos;
2. Apskaičiuojama bendra kiekvieno objekto išlaidų suma;
3. Apskaičiuojama augalų ir jos produkcijos savikaina;
4. Apskaičiuojama gyvulių produkcijos ir gyvulių svorio savikaina (Bružauskas, 2008).

4 lentelėje pavaizduotos pagrindinės savikainos koregavimo iki faktinės savikainos korespondencijos. Metų gale koreguojamos sumos gali tiek didinti, tiek mažinti planinę savikainą.

4 lentelė. Savikainos koregavimas iki faktinės pasigaminimo savikainos (nuolat apskaitomas būdas)

Rodikliai	Korespondencijos			
	Iki 2020 metų		Nuo 2020 metų	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
Produkcijos savikaina	D 21 Produkcija D 210 Žemės ūkio produkcija D 211 Kita produkcija	K 65 Pagrindinės gamybos suvestinės K 650 Augalininkystė K 651 Pieninė gyvulininkystė	D 203 Produkcija	K 202 Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai K 2051 Pasėliai
Nurašoma ūkio sunaudota produkcija	D 65 Pagrindinės gamybos suvestinės K 650 Augalininkystė K 651 Pieninė gyvulininkystė	K 21 Produkcija K 210 Žemės ūkio produkcija K 211 Kita produkcija	D 202 Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai	K 203 Produkcija
Nurašymo savo reikmėms sunaudota produkcija	D 311 Paėmimas asmeninėms reikmėms	K 21 Produkcija K 210 Žemės ūkio produkcija K 211 Kita produkcija	D 311 Paėmimas asmeninėms reikmėms	K 203 Produkcija
Produkcijos nuostoliai	D 627 Bendrosios ūkio sąnaudos	K 21 Produkcija K 210 Žemės ūkio produkcija K 211 Kita produkcija	D 63 Bendrosios ūkio sąnaudos	K 203 Produkcija

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijas

„Kai biologinis turtas vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, pirkti gyvūnai jų pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojami įsigijimo savikaina, kurią sudaro pirkimo kaina, pakoreguota gautų nuolaidų sumomis, visi su pirkimu susiję mokesčiai, išskyrus PVM, gabenimo ir kitos tiesiogiai su gyvūnų įsigijimu susijusios išlaidos, jei jų sumos yra reikšmingos. Jeigu ūkininkas ne PVM mokėtojas, perkant gyvūnus sumokėta arba mokėtina pridėtinės vertės mokesčio suma gali būti įskaitoma į gyvūnų įsigijimo savikainą“ (ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos).

Iš žemės ūkio kultūrų, dažnai gauname ne vieną, o kelias produkcijos rūšis, pavyzdžiui, grūdus ir šiaudus. Šio produkcijos rūšys suskirstytos į pagrindines, gretutines (susijusias) ir

šalutines. Pagrindiniai produktai – tai pienas, grūdai, ir kt. Gretutiniai produktai gaunami kai susidaro du ar daugiau produktų, kurie vertinami rinkos kaina ir nėra atskiri produktai iki jų atskyrimo momento (pavyzdžiui, prievaisa, vilna ir kt.). Šalutiniai produktai – tai produktai, kurie iki tam tikro momento yra susilieję su pagrindine produkcija, bei jos rinkos kaina yra žymiai mažesnė už pagrindinės produkcijos (pavyzdžiui, šiaudai, grietinė, raugintas pienas) (17 – ojo VAS metodinės rekomendacijos).

Kai iš biologinio turto gaunama pagrindinė ir šalutinė produkcija, išlaidos paskirstomos tarp konkrečių rūšių produkcijos tam tikrai būdais: Likusių išlaidų ir vertiniu. Likusių išlaidų būdas naudojamas tais atvejais, kai iš biologinio turto gauna viena pagrindė produkcijos rūšis bei šalutinė (pavyzdžiui, nuimant miežių derlių gaunami grūdai, kurie pagrindinis produktas ir šiaudai, kuris yra šalutinis produktas). Tokiu atveju iš atitinkamos turto išlaidų sumos atimama, nustatyta šalutinės produkcijos kaina bei vertė. Likusi išlaidų suma yra priskiriama pagrindinei produkcijai. Vertinis būdas išlaidas paskirsto taip: sudėtinė produkcija įkainojama rinkos arba aktyviosios rinkos arba normatyvine kaina. Susumavus gautas sumas, sužinoma bendra produkto vertė. Padalinus iš atitinkančias išlaidas, neįtraukiant šalutinės produkcijos vertės, sudėtinės produkcijos vertės, gaunamas vienam produkcijos vertės eurui tenkančios išlaidos. Gautą rodiklį reikia sudauginti su tam tikrų rūšių produkcijos verte. Gautas atsakymas parodo atskirą žemės ūkio produkcijos rūšių viso kiekio faktinę savikainą (Bružauskas, 2008).

Pienininkystės ūkyje gaunama ne tik pagrindinė (pienas) ir šalutinė (mėšlas) produkcija, bet ir gretutinė (prievaisa). Tokiu atveju pagrindinės produkcijos atskiro vieneto faktinė savikaina skaičiuojama kiekio savikainą padalinant iš pagamintos produkcijos kiekio natūriniais matais (17 – ojo VAS metodinės rekomendacijos). Gyvulininkystės šakų gyvulių priesvoris produkcijai nėra priskiriamas. Kalbant apie savikainą, ji skaičiuojama tik pagrindinei produkcijai. Skaičiuojant savikainą pirmiausia nustatoma pagamintos produkcijos savikaina: iš gyvulių rūšies, kuri susijusi su ta produkcija, išlaikymo išlaidų atimama mėšlo bei kitos išlaidos, susijusios su naudingomis atliekomis, taip pat jei yra ir kitas nepagrindinės produkcija (atsivesti veršeliai) vertė normatyvine arba rinkos kaina. (Bružauskas, 2008). „Ūkyje gimę gyvūnai per ataskaitinį laikotarpį įvertinami ūkyje nusistatyta planine savikaina, kuri metų pabaigoje koreguojama iki faktinės pasigaminimo savikainos. Nurašomi gyvūnai per ataskaitinį laikotarpį įvertinami ūkyje nusistatyta gyvojo svorio kaina, kuri metų pabaigoje koreguojama iki faktinės pasigaminimo savikainos. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuoti gyvūnų likučiai įvertinami faktine gyvojo svorio savikaina“ (ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijos).

Dažniausiai ūkininkai pašarais galvijams rūpinasi patys. Neretai užaugintus javus ne tik sunaudoja ūkio reikmėms, bet ir parduoda, todėl svarbu nustatyti jų savikainą. Skaičiuojant javų produkcijos savikainą reikia atkreipti dėmesį ar šalutinė produkcija, šiuo atveju šiaudai, apskaitoje

pajamuojami. Jei nepajamuojami, tai visos patirtos išlaidos javų užauginimui ir jų nuėmimui bei paruošimui parduoti ar naudoti, turi būti įskaitomos į faktinę grūdų savikainą. Jei šiaudai pajamuojami tokiu atveju rekomenduojama šiaudus įvertinti grynąja galimo realizavimo verte arba normatyvine kaina. Gautą šiaudų vertę reiktu išminusuoti iš javų auginimo išlaidų (17 –ojo VAS metodinės rekomendacijos). „Analogiškai skaičiuotina augalininkystės produkcijos savikaina ir kitais sudėtinės produkcijos gavimo atvejais. Pavyzdžiui, jei dalis javų pasėlių nupjaunama žaliajam pašarui, skaičiuojant grūdų savikainą, šis pašaras priskirtinas šalutinei produkcijai, ir jo, kaip ir šiaudų, vertę nusistatytomis kainomis reikia atimti iš javų auginimo išlaidų“. (Bružauskas, 2008).

„Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje bendra gyvulių svorio vertė yra lygi gyvulių vertės ataskaitinio laikotarpio pradžioje, priesvorio faktinės savikainos ir per ataskaitinį laikotarpį gautos (pirktų, atsivestų, pervestų iš pagrindinės bandos) vertės sumai. Visas svoris yra apskaičiuojamas sudedant ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusį gyvulių ir užaugintų gyvulių svorius arba ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buvusių ir išleistų (pervestų į pagrindinę bandą, parduotų, paskerstų ir pan.) gyvulių svorius“ (17 –ojo VAS metodinės rekomendacijos).

Apibendrinant skyrių, galima teigti, jog sudarant finansines ataskaitas, biologinis turtas turi būti įvertintas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Vertinant grynąja galimo realizavimo verte, būtina remtis patikimais įrodymais, dėl kurių susidaro kainos svyravimai. Taikant įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje privalo susiskaičiuoti kiekvieno biologinio turto rūšies savikainą ir palyginti su laikotarpio pradžios savikainą. Gautą savikainos padidėjimą ar sumažėjimą įtraukti į pelno (nuostolio) ataskaitą. Dažniausiai ūkininkai taiko pilnosios savikainos kalkuliavimo sistemą, į kurią įtraukiamos tiesioginės, netiesioginės išlaidos bei dalis administracinės ir kitos bendrosios sąnaudos. Skaičiuojant savikainą būtina atkreipti dėmesį ar iš gaunamo biologinio turto nesusidaro dvi produkcijos: pagrindinė ir šalutinė. Jei susidaro, tokiu atveju išlaidos paskirstomos tarp konkrečių rūšių produkcijos dviem būdais: likusių išlaidų arba vertiniu būdu.

1.4 Biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija finansinėse ataskaitose

Iki 2020 metų Biologinis turtas ūkininkų balanse išskirtas B straipsnyje „Biologinis turtas“. Šiame straipsnyje parodomas tam tikras žemės ūkio turtas – augalai ir gyvūnai. B straipsnis išskaidytas į 3 dalis: Daugiamečiai sodiniai (šioje dalyje parodoma įvairių sodų, uogynų bei kitų daugiamečių sodinių vertė); Gyvuliai ir kiti gyvūnai (ši dalis parodo auginamų gyvulių vertę įvertinta pasirinktu būdu: tikrąja verte arba įsigijimo (pasigaminimo verte)); Pasėliai (šioje dalyje parodoma ūkio pasėlių vertė) (ūkininko ūkio apskaitos rekomendacijos).

Įmonės rengiant balansus vadovaujasi 2-uoju VAS „Balansas“. Remiantis juo, ilgalaikiam turtui priskirtas įmonės biologinis turtas, balanse parodomas kito ilgalaikio turto straipsnyje, o

trumpalaikiam turtui priskirtas biologinis turtas – atsargų straipsnyje. Taigi nuo 2020 metų, ūkininkų balanso struktūra pasikeičia, jis bus panašesnis į įmonių balansą. 4 pav. pavaizduoti pagrindiniai biologinio turto straipsnių kitimai.

Iki 2020 metų.		Biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija	Nuo 2020 metų.	
B.	Biologinis turtas		A.	Ilgalaikis turtas
I.	Daugiamėčiai sodiniai		4.1.	Biologinis turtas
II.	Gyvuliai ir kiti gyvūnai		B.	Trumpalaikis turtas
III.	Pasėliai		1.2.	Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai
C.	Trumpalaikis turtas		1.3.	Produkcija
I.1.3.	Žemės ūkio produkcija		1.4.	Biologinis turtas

4 pav. Balanso pokyčiai nuo 2020 metų

Šaltinis: Sudarytas autorės pagal ūkininko ūkio apskaitos rekomendacijas 2006 – 2018 m.

Remiantis 17-uju VAS pasirinkus biologinį turtą vertinti savikaina, finansinėje apskaitoje per visą gyvūno auginimo ciklą šio turto vertė nesikeičia. Biologinio turto bei žemės ūkio produkcijos savikainą dėl biologinių kiekybinių ir kokybinių pokyčių nustatyti pakankamai sudėtinga, bei reikalauja nemažai darbo sąnaudų. Faktinė pasigaminimo savikaina turto būklę ne visada atspindi teisingai, todėl šio turto ir iš jo gaunamos žemės ūkio produkcijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje savikaina gali iškraipyti ir neparodyti teisingos finansinės būklės atvaizdavimo. Tai būdinga apskaitant produktyvius ir veislinius gyvūnus, kurių įsigijimo ir išaugimo savikaina labai didelė. Šie gyvūnai naudojami pajamoms uždirbti keletą ataskaitinių laikotarpių, todėl šie gyvūnai turėtų būti priskiriami prie ilgalaikio turto, kurio vertė į sąnaudas būtų įskaitoma dalimis per turto nusidėvėjimo laikotarpį (Zinkevičienė, 2009).

Pagal 41 TAS kai biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija pirminio pripažinimo metu vertinami tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, pasikeitus šio turto tikrajai vertei, atėmus pardavimo išlaidas, pirmą kartą susidaręs pelnas ar nuostolis turi būti priskiriami to ataskaitinio laikotarpio, kurį jie susidarė, grynajam pelnui ar nuostoliui. Dažniausiai nuostoliai gali susidaryti pripažįstant pirma karta biologinį turtą, kai iš tikrosios vertės atimamos pardavimo išlaidos. Pelnas susidaro tada, kai pripažįstama biologinis turtas (naujo veršiuko atsivedimas). Žemės ūkio produkcijos pelnas ir nuostolis susidaro pirma karta pripažįstant išgautą ar išaugintą produkciją.

Pasak Zinkevičienės, (2009) pasirinkus biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją vertinti tikrąja verte jis finansinės ataskaitose parodomas rinkos kaina, t. y. parodomas ne tokia kaina, kuria buvo įsigyta ar pasigaminta, o tokia, kurią dabar galima gauti pardavus šiuo metu. Šiuo atveju tinkamiausia biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją tikrąja verte įvertina aktyviosios rinkos kaina. Aktyviosios rinkos kaina realiai atspindi laukiamą ekonominę naudą iš turto.

Biologinio turto pakitimai, kai jis įvertinamas tikrąja verte (atėmus pardavimo išlaidas), daro tiesioginę įtaką pelno (nuostolio) ataskaitai. Dėl pasikeitusio parduoto šio turto vertės pelno (nuostolio) ataskaitoje pakinta parduotų prekių savikaina. Taip pat dėl netektų gyvulių vertės pasikeitimo – kinta ir bendrųjų ir administracinių sąnaudų vertė. Pelno (nuostolių) ataskaitoje dėl šių veiksmų kinta ir ataskaitoje atsispindinti ataskaitinio laikotarpio rezultatas- pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą. Dėl to kinta ir kai kurie balanso straipsniai (Stončiuvienė, Zinkevičienė, Juočiūnienė, 2017).

Iki 2020 m. ūkiams yra nustatyta savita pelno (nuostolio) ataskaitos forma. Pagrindinis šio pelno (nuostolio) ataskaitos skirtumas nuo įmonių ataskaitos, tai, jog joje patiekiami papildomi bendrosios produkcijos ir bendrojo gamybinio pelno rodikliai, naudojami ES šalių ūkių unifikuotoje informacinėje sistemoje, bei daliniai straipsniai tokie kaip kintamųjų bei pastovių sąnaudų straipsniai. Vienas iš svarbiausių pelno (nuostolio) ataskaitos rodiklių yra pagrindinės – tipinės veiklos pelnas (nuostolis). Šis rodiklis išreiškia ne tik pardavimo bendrąjį pelną, atskaičius veiklos sąnaudas, bet ir galimą gauti pelną, susidariusią dėl biologinio turto pokyčių ir biologinės kilmės turto (BKT) vertinimo tikrąja verte. Taip pat analogiškai nuo įmonių pelno (nuostolio) ataskaitos skiriasi ir grynojo pelno (nuostolio) rodiklio turinys (Bružauskas, 2014)

„Ūkininko ūkyje visai neapskaitomas ir neįvertinamas tiek ūkininko, tiek jo šeimos darbas. Ūkininkui ir jo šeimos nariams išduota produkcija, kuri nėra ribojama, nelaikoma darbo apmokėjimo rūšimi ir nurašoma ne į gaminamos produkcijos savikainą, o į finansinius rezultatus. Be to, ir pinigai, kuriuos ūkininkas bei jo šeimos nariai pasiima savo poreikiams, taip pat nėra įtraukiami į gamybos kaštus, o traktuojama kaip kapitalo mažinimas. Tai vienas esminių ūkio veiklos rodiklių iškraipymo pavyzdžių“ (Valužis, Genienė, 2006).

Dėl fizinių savybių ir kainos pokyčių biologiniams turtui ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatoma tikrosios vertės pokytis. Todėl laikotarpio pabaigoje visas turimas biologinis turtas yra perkainojamas ir įvertinamas – iš tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas. Gautas pokytis apskaitoje pripažįstamas pajamos arba sąnaudomis, o rezultatas yra įtraukiamas į pelno (nuostolio) ataskaitą (17 –ojo VAS metodinės rekomendacijos).

Įmonių biologiniam turtui pelno (nuostolio) ataskaitoje skirta 3 eilutė – Biologinio turto tikrosios vertės pokytis. Ši eilutė skirta įmonėms, kurios augina biologinį turtą, gamina ir išgauna žemės ūkio produkciją. Ši eilutė rodo biologinio turto tikrosios vertės bei žemės ūkio produkcijos vertės padidėjimą ar sumažėjimą (3 –ojo VAS metodinės rekomendacijos). Tačiau kaip buvo minėta ūkininkams yra taikomas kitokios sudėties pelno (nuostolio) ataskaita. Pagal ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijas pelno nuostolio ataskaitoje biologinis turtas atsispindi šiose eilutėse:

- II straipsnis: *Pagamintos produkcijos, nebaigtos gamybos ir gyvūnų bei kito biologinio turto likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)*. Šiame straipsnyje

parodomas tam tikros rūšies turto tikrosios vertės ar įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas (iš vertės laikotarpio pabaigoje atimama vertė laikotarpio pradžioje);

- III straipsnis: *Ūkio reikmėms suvartota produkcija*. Šiame straipsnyje parodoma ūkio reikmėms sunaudojama žemės ūkio produkcija bei iš jos perdirbtų produktų vertė. Šioje eilutėje atsispindi sunaudotas pienas prieaugliui pamaitinti, pasigamintas pašaras galvijams pašerti ir kt.;
- IV straipsnis: *Asmeninėms reikmėms suvartota produkcija, gyvuliai ir kiti gyvūnai*;
- V straipsnis: *Gyvulių ir kitų gyvūnų ir kito biologinio turto pirkimai*.

Nuo 2020 metų pelno nuostolių ataskaitoje biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija atsispindės šiuose straipsniuose: III straipsnyje – *Pardavimo savikaina*, bus pateikiama ūkyje užauginto ir parduoto biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pardavimo savikaina; IV straipsnyje – *Biologinio turto ir žemės ūkio produktų įkainojimo tikraja verte rezultatas*.

Apibendrinant skyrių, daroma išvada, jog verslo įmonių ir ūkininkų pildomi balansai ir pelno (nuostolių) ataskaitos labai skiriasi. Biologinis turtas įmonių balanse išskaidomas į trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, o ūkininkų balanse, jam skiriama atskiras B straipsnis. Pelno (nuostolio) ataskaitoje biologinis turtas atsispindi II – V straipsniuose. Juose parodomas biologinio turto vertė. Tačiau nuo 2020 metų ūkininkams keisis finansinių ataskaitų struktūros. Balanse biologinis turtas bus išskaidomas į ilgalaikį ir trumpalaikį turtą, kaip ir įmonių balansuose. Pelno (nuostolio) ataskaitoje biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija, atsispindi III ir IV straipsniuose.

2. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA

Ūkininkės R. Pliuskienės ūkis, žemės ūkio registre, įregistruotas 2001 m. Telšių rajone. Ūkio veiklos pobūdis – gyvulininkystė. Ūkio specializacija yra pieno gamyba. Ūkininkė pieno ūkį pradėjo vystyti nuo 5 karvių. Jos buvo melžiamos rankomis. Po dviejų metų banda išaugo iki 14 melžiamų karvių. Pasinaudojus kaimo rėmimo fondo lėšomis, ūkis įsigijo melžimo aparatus ir taip palengvino melžimo darbus. Plėtėsi ir žemės plotas – nuo 19 ha padidėjo iki 60 ha. Anksčiau karvės buvo laikomos senuose tvartuose. 2005 m. pradėta statyti karvių ferma. ES finansavimo galimybėmis ūkininkė pradėjo naudotis 2005 m. Tada ūkyje buvo laikomas 51 galvijas, iš jų 27 melžiamos karvės. Naujame pastate pasinaudojus ES parama sumontuotos pieno melžimo ir šaldymo įrangos. Taip pat sutvarkyta mėšlo saugojimo sistema. Šiuo metu ūkyje auginami 85 galvijai, kurių didžiąją dalį sudaro melžiamos karvės (50 vnt.), o likusi dalis – prieauglis ir buliai. Pagrindinis pelnas yra gaunamas pardavus pieną. Ūkio valda – 60 ha nuosavos žemės ir 32 ha – nuomojamos. Ūkyje auginami pasėliai naudojami galvijų pašarams. Pradėjus naudotis teikiamomis finansinėmis paramomis, pagrindinis ūkininkės tikslas buvo didinti produkcijos pardavimo apimtį, o taip pat ir didinti produkcijos pardavimo pelną mažinant gamybos sąnaudas gaminamai produkcijai.

Baigiamojo darbo **objektas** pasirinktas ūkininko ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaita. Toks objektas pasirinktas, todėl, jog pagrindinis ūkio pelnas yra gaunamas iš biologinio turto bei iš jo gaunamos produkcijos. Beveik visas turimas ilgalaikis turtas naudojamas biologinio turto vystymui, bei žemės ūkio produkcijos išgavimui. Taip pat žemės ūkio produkcija apskaitoma, kaip atsargos.

Rašant darbą pasirinkti šie tyrimo **metodai**: teorinė mokslinių literatūros šaltinių analizė, sisteminimas, apibendrinimas, žemės ūkio finansinės apskaitos duomenų analizė, žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas, grafinis vaizdavimas. Teorinė mokslinių literatūros šaltinių analizė darbe padėjo atskleisti apskaitos tvarkymo principus. 2-uoju, 3-uoju, 9-uoju ir 17-uoju VAS, 41-uoju TAS, ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijomis buvo remtasi norint nustatyti, kokiais būdais Lietuvoje registruojamas biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija, kuriuose straipsniuose jie atsispindi balanse ir pelno (nuostolio) ataskaitose. Šiuose šaltiniuose aprašoma ne tik pagrindinės sąvokos, bet ir pateikiami praktiniai pavyzdžiai, kaip biologinis turtas apskaitomas apskaitoje. Ignat, Iatco ir kt. (2014), Čereškaitė (2014), Valužis K. (2006), mintimis remtasi, norint kuo tiksliau apibūdinti biologinį turtą, išsiaiškinant kada jis pripažįstamas apskaitoje. Analizuojant, Zinkevičienės (2009), Stončiuvienės ir Zinkevičienės (2004),(2006), Lalic, Peric, Jobanovic (2012) mintis, aprašomi biologinio turto vertinimo būdai, kokias atvejais geriausią vieną ar kitą būdą naudoti.

Ūkyje išgauta žemės ūkio produkcija yra priskiriama atsargoms, jo apskaitai išnagrinėti analizuotas 9-asis VAS. Analizuojant kokiais būdais atsargos apskaitomos ir kokios korespondencijos turi būti, remtasi Subačienės, Budrienės ir kt. (2015), Ivanauskienės (2016), Jefimovo (2008), bei ūkininkų ūkio apskaitos rekomendacijomis. Tais pačiais autoriais ir dar Dovaidaitės ir kt. (2012), Dauskurdo, Deveikio ir kt. (2010), teiginiais nustatyta kokie įkainojimo būdai populiariausi tiek įmonėse, tiek žemės ūkyje.

17-uojų VAS, Čereškaitės (2014), Lakio, Juškevičienės, Stalgienės (2010), Bružausko (2008), remtasi mintimis, norit išsiaiškinti žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodus. Zinkevičienės (2009), 41-uojų TAS, Bružausko (2014), Valužio, Genienės (2006) 17-uojų ir 3-uojų VAS, remiantis teiginiais, išsiaiškinta kokiuose straipsniuose atsispindi biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija finansinėse ataskaitose. Išanalizavus 2007 m. ir 2018 m. ūkininko ūkio apskaitos rekomendacijas, sudaryta lentelė, kurioje atsispindi pagrindiniai biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pakitimai finansinėse ataskaitose. Išnagrinėjus pasirinktus autorius ir dokumentus, skyrių ir poskyrių pabaigose, pateikiami jų apibendrinimai.

Rašant praktinę dalį nagrinėjami Rimos Pluskienės ūkio finansinės ataskaitos, bei su biologiniu turtu ir žemės ūkio produkcija susiję dokumentai – savikainos skaičiavimo lentelės, savikainos keitimo aktai, nurašymo suvestinės, mat. vertybių žurnalas ir kt. Taip pat darbe pateikiama biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos horizontalioji ir vertikalioji analizė. Kitų rodiklių pateikimui naudojamas grafinis vaizdavimas – turto ir pajamų struktūrai pavaizduoti. Taip pat analizuojamas žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodas.

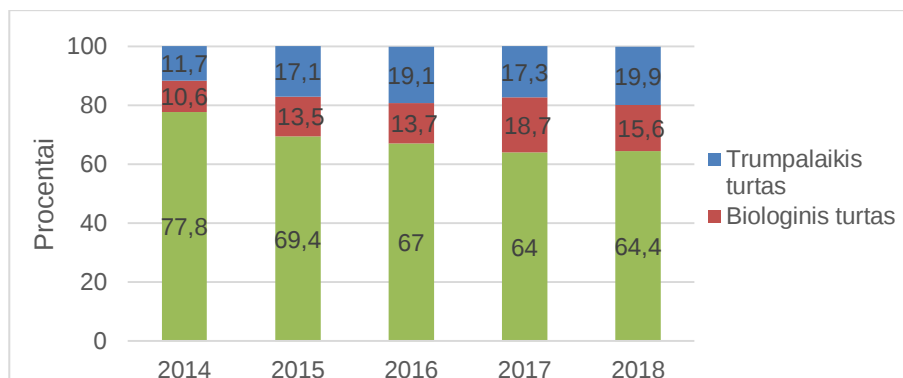
Renkant tiriamosios dalies duomenis, buvo laikomasi etikos principų. Laisvanoriškumo principo laikytasi suteikiant ūkiui galimybę parodyti tik tuos dokumentus, kuriuos tik nori rodyti. Taip pat laikomasi konfidencialumo principo – neatskleidžiama neleistina informacija.

3. RIMOS PLIUSKIENĖS ŪKIO BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKCIJOS APSKAITOS ANALIZĖ

3.1. Rimos Pluskienės ūkio biologinio turto apskaitos analizė

Ūkio pagrindinės pajamos gaunamos iš žemės ūkio produkcijos pardavimų. Ūkininkė didžiąją dalį gyvuliams skirtą pašarą užsiaugina ir pasigamina pati. Biologinis turtas visame turte ūkyje per penkerius metus sudarė nuo 10,6 proc. iki 18,7 proc. (5 pav.) Biologiniam turtui priskiriami ūkyje išgautas biologinis turtas:

- Melžiamos karvės.
- Veršeliai iki 1 m.
- Telyčios nuo 1 m. iki 2 m.
- Telyčios virš 2 m. ir kt.
- Pasėliai.



5 pav. Rimos Pluskienės ūkio turto struktūra 2014-2018 m.

Šaltinis: Sudarytas autorės pagal ūkio balansų duomenis.

Analizuojant 2018 metų duomenis biologinis turtas įvertintas 32713 eurų verte, kurią didžiąją dalį sudaro gyvuliai. Nagrinėjant biologinio turto kitimą per penkerius metus (3 priedas) pastebimas nuolatinis biologinio turto augimas išskyrus 2016 metus. 2015 metus lyginant su 2014 metais biologinis turtas išaugo 24 proc.. 2016 metus lyginant su 2015 metais, biologinis turtas sumažėjo 9 proc. Tam įtakos turėjo padidintas žieminių augalų sėjimas. Nepaisant to, 2017 metus lyginant su 2016 metais, biologinis turtas vėl išaugo 18 proc., augimui įtakos turėjo naujų gyvulių įsigijimas. Dėl naujos žemės įsigijimo ir jos panaudojimo sėjimui 2018 metus lyginant su 2017 metais biologinis turto vertė augo 8 proc. Taigi galima daryti išvadą, jog ūkyje biologinis turtas didėja.

Biologinis turtas išgautas ūkyje, apskaitoje registruojamas jo pripažinimo metu, t.y. kai turtas yra ankstesnės veiklos rezultatas bei ūkis gaus ateityje iš jo ekonominės naudos. Tokiu atveju kai sudygsta pasėliai, bei atsivedamas prieauglis, jis iš karto pajamuojamas apskaitoje (5 lentelė). Kai biologinis turtas pripažįstamas apskaitoje, išrašomas materialinių vertybių pajamavimo aktas.

5 lentelė. Biologinio turto registravimas Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje

Rodikliai	Korespondencijos	
	Debetas	Kreditas
Biologinio turto pirkimas	1. D 67 Biologinio turto pirkimai 2. D 250 Gautinas PVM 3. D 220 Galvijai 4. D 450 Skolos tiekėjams ir rangovams	1. K 450 Skolos tiekėjams ir rangovams 2. K 450 Skolos tiekėjams ir rangovams 3. K 67 Biologinio turto pirkimai 4. K 27 Pinigai bankuose ir kasoje
Biologinio turto pripažinimas (užpajamavimas)	1. D 220 Galvijai	1. K 652 Pieninė gyvulininkystė
Biologinio turto pardavimas	1. D 240 Pirkėjai 2. D 240 Pirkėjai 3. D 601 Parduotų gyvulių savikaina 4. D 27 Pinigai bankuose ir kasoje	1. K 470 Pridėtinės vertės mokestis 2. K 501 Gyvulių pardavimo pajamos 3. K 220 Galvijai 4. K 240 Pirkėjai

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Ūkyje biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija įvertinama įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Vadinas, visos sukauptos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos susijusios su biologiniu turtu, paskirstomos kiekvienai biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos kategorijai.

Nepaisant to, jog ūkininkė pašarą ir kitą biologinį turtą pasigamina, jai taip pat nemažai biologinio turto tenka įsigyti bandai atnaujinti ir kt. Ūkininkė dažniausiai įsigyja šį biologinį turtą:

- Veršeliai
- Telyčios 1-2 m.
- Melžiamos karvės
- Buliai
- Ganyklinė žemė (ganykliniai pašarai)
- Įvairūs pašarai ir kt.

Nagrinėjant biologinio turto pirkimą (4 priedas), matome, jog jis nepastovus. 2016 metus lyginant su 2015 metais biologinio turto pirkimas sumažėjo 57 proc. Tačiau 2017 metus lyginant su 2016 metais pirkimai išaugo 5,22 karto. Ūkininkė 2017 metais, naujino bandą, todėl buvo perkami veršeliai ir telyčaitės. 2018 metus lyginant su 2017 metais, biologinio turto pirkimas sumažėjo 62 proc.

Kad pirktas biologinis turtas būtų pripažintas apskaitoje ūkininkė pateikia pirkimo įrodymą: PVM sąskaitą faktūrą, sąskaitą faktūrą, pirkimo sutartį. Jei nėra biologinio turto įsigijimo patvirtinančio dokumento, tokiu atveju jis registruojamas 629 sąskaitoje *Neleistini atskaitymai*. Jei pirktas gyvulys vis dėl to, neturi pirkimo įrodančio dokumento, daromas papildomas įrašas apskaitoje:

D220 Galvijai.....

K310 Ūkio ir ūkio narių įnašai

Po šio įrašo, nupirkta galvijai atsiranda materialinių vertybių sąrašas, bei bus galima ateityje jį parduoti ar nurašyti. Nurašant biologinį turtą taip pat užpildomas medžiagų nurašymo aktas, o pardavus turtą išrašoma pardavimo PVM sąskaita faktūra. Atkreiptinas dėmesys, jog pardavus galvijus ir žemės ūkio produkciją PVM sąskaitą faktūrą išrašo pirkėjas, o ne pardavėjas. Tai daroma vadovaujantis 2002 metų Lietuvos respublikos vyriausybės nutarimu „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ Nr. 780.

6 lentelė. Biologinio turto korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje

Rodikliai	Korespondencijos	
	Debetas	Kreditas
Biologinio turto nurašymas (pasėlių praradimas)	1. D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 2. D 611 Pašarai 3. D 652 Pieninė gyvulininkystė	1. K 2101 Augalininkystė 2. K 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 3. K 611 Pašarai
Biologinio turto kritimas	1. D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 2. D 627/629 Bendrosios ūkio sąnaudos / neleistini atskaitymai	1. K 220 Galvijai 2. K 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms
Biologinio turto Sunaudojimas savo reikmėms	1. D 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms 2. D 311 Paėmimas savoms reikmėms 3. D 311 Paėmimas savoms reikmėms	1. K 220 Galvijai 2. K 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms 3. K 4701 PVM pagal 96 straipsnį
Gyvulių judėjimas tarp grupių	1. D 652 Pieninė gyvulininkystė 2. D 220 Galvijai	1. K 220 Galvijai 2. K 652 Pieninė gyvulininkystė

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Ūkyje auginamiems gyvuliams kontroliuoti kiekvieną mėnesį pildoma – gyvulių judėjimo lentelė. Ši lentelė padeda suskirstyti galvijus pagal grupes, bei amžių. Taip pat, joje matomi veršelių gimimai, gyvulių pirkimai, pardavimai, kritimai, suvartojimas asmeninėms reikmėms, bei gyvulių judėjimas iš grupės į grupę. Vadovaujantis šia lentele daromi įrašai apskaitoje (6 lentelė).

Kai apskaitoje registruojamas gyvulių kritimas, leidžiamiems atskaitymams galima priskirti tokiu atveju, kai ūkininkė turi veterinaro pažymą, arba sąskaitą faktūrą iš utilizavimo paslaugas teikiančios įmonės. Šiuo atveju gyvulio kritimas registruojamas 627 sąskaitoje *Bendrosios ūkio sąnaudos*. Tačiau jai ūkininkas tokios pažymos neturi, kritimas registruojamas, kaip neleidžiamas atskaitymas ir įtraukiamas į 629 sąskaitą *Neleistini atskaitymai*. Kaip įvairaus amžiaus galvijai parduodami ar registruojamas jų kritimas ar sunaudojimas ūkininkė užpildo GŽ-2, GŽ-2a formas.

Apibendrinant skyrių, galima teigti, jog biologinis turtas visame turte sudaro nuo 10,6 proc. iki 18,7 proc. Ūkyje biologiniam turtui priskiriami įvairaus amžiaus galvijai ir pasėliai. Biologinis turtas ūkyje įkainojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Rimos Pluskienės ūkyje įsigijama įvairaus pašaro, galvijų, kurie priskiriami biologiniam turtui. Šis turtas apskaitoje

registruojamas tokiu atveju, jei yra patikimų duomenų dėl jo įsigijimo, šiuo atveju įsigijimą patvirtinantys dokumentai. Pagrindiniai dokumentai susiję su biologinio turto apskaita – sąskaitos faktūros, PVM sąskaitos faktūros, Vet. Pažymos, pirkimo sutartys, gyvulių judėjimo lentelės ir kt.

3.2. Žemės ūkio produkcijos apskaitos analizė Rimos Pluskienės ūkyje.

Žemės ūkio produkcija priskiriama atsargoms. Ūkyje atsargos apskaitomos taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, kai buhalterinėse sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų pasigaminimu ar pardavimu susijusi operacija, o atsargų likutis nustatomas atlikus kiekvieną pasigaminimo, sunaudojimo ar pardavimo operaciją. Ūkininkės ūkio apskaitos sąskaitų planas skiriasi nuo ūkininko ūkio apskaitos rekomendacijų. Visa išgauta ūkio produkcija registruojama 21 sąskaitoje. 210 sąskaitoje registruojami praeitų metų gamybos produkcija, o 211 sąskaitoje – ataskaitinių metų gamybos produkcija. Tvarkant ūkio apskaitą naudojama 65 sąskaita *Pagrindinės gamybos suvestinės*. Išskiriamos dvi šios sąskaitos kategorijos 650 sąskaita *augalininkystė* ir 652 sąskaita *Pieninė gyvulininkystė*. Šių sąskaitų debetuose registruojama pasėlių ir kitos nebaigtos gamybos vertės, ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtos kintamos ir pastovios pagrindinės gamybos išlaidos.

Rimos Pluskienės ūkyje žemės ūkio produkcija pripažįstama, šios iš biologinio turto išgauta produkcija:

- Avižos
- Ganykliniai pašarai
- Žieminiai kviečiai
- Vasariniai miežiai
- Šienas
- Silosas
- Pienas
- Mėšlas
- Srutos

Žemės ūkio produkcija visame turte sudarė nuo 7,7 iki 9,8 proc. Nagrinėjant trumpalaikį turtą - žemės ūkio produkcija, jame sudarė nuo 40,2 iki 50,4 proc. Nagrinėjant penkerių metų laikotarpio žemės ūkio produkcijos pokyčius, (3 priede) matome, jog kiekvienais metais kinta. 2015 metus lyginant su 2014 metais žemės ūkio produkcija išaugo 8 procentais. 2016 metus lyginant su 2015 metais žemės ūkio produkcija sumažėjo 19 proc. tam įtakos turėjo padidėjusi įsigyjamų medžiagų vertė (pirkti pašarai, sėklos ir kt.). 2017 metus lyginant su 2016 metais vėl pastebimas produkcijos sumažėjimas 3 proc. Tam įtakos turėjo nepalankūs orai derliui nuimti. Tačiau 2018

metus lyginant su 2017 metais, žemės ūkio produkcija išaugo 45 proc., pagrindinė augimo priežastis, įsigyta daugiau žemės, kuri buvo iš karto apsėjama

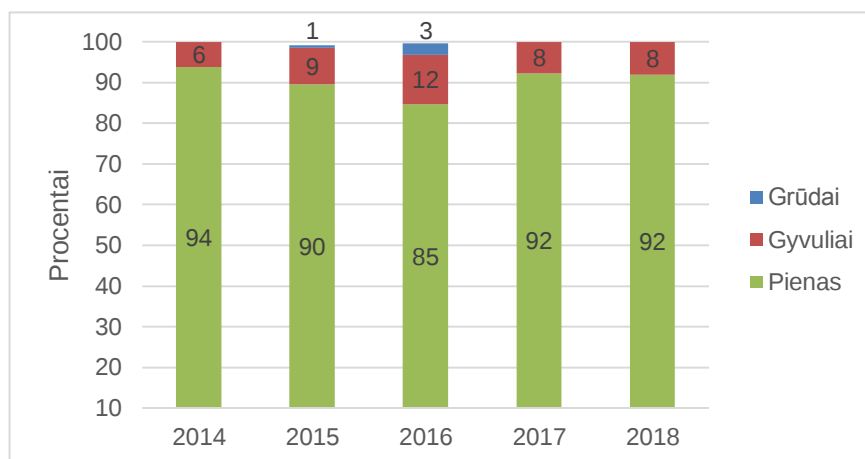
Kaip buvo minėta anksčiau ūkininkė galvijams pašarus užsiaugina ir pasigamina pati. Todėl didžioji dalis augalininkystės produkcijos sunaudojama ūkio reikmėms. Didėjant gyvulių bandai 2014 – 2016 m. kasmet žemės ūkio produkcijos buvo sunaudojama 11-12 procentų daugiau. 2017 metais užpajamavus pagamintos žemės ūkio produkcijos mažiau, 2018 metais šios produkcijos sunaudojimas sumažėjo 32 proc. todėl ūkyje buvo naudojami pirkti pašarai.

7 lentelė. Žemės ūkio produkcijos korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje

015Rodikliai	Korespondencijos	
	Debetas	Kreditas
Žemės ūkio produkcijos pripažinimas	1. D 211 Ataskaitinių metų gamybos produkcija	1. K 650 Augalininkystė
Žemės ūkio produkcijos pardavimas	1. D 60 Parduotos produkcijos savikaina 2. D 240 Pirkėjai 3. D 240 Pirkėjai 4. D 27 Pinigai bankuose ir kasoje	1. K 211 Ataskaitinių metų gamybos produkcija 2. K 501 Gyvulių pardavimo pajamos 3. K 470 Pridėtinės vertės mokestis 4. K 240 Pirkėjai

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Visa išgauta žemės ūkio produkcija apskaitoje registruojama pagal pajamavimo aktą. Visa produkcija pajamuojama pagal rūšis 21 sąskaitoje *Produkcija* (7 lentelė). Pardavus žemės ūkio produkciją gaunama PVM sąskaita faktūra, kurią kaip ir pardavus biologinį turtą išrašo pirkėjas.



6 pav. Rimos Pluskienės ūkio pardavimo pajamų struktūra

Šaltinis: Sudarytas autorės pagal ūkio apskaitos duomenis.

Ūkis pagrindines pajamas gauna iš pieno pardavimų (6 pav.). Papildomai pajamų dar gauna iš gyvulių ir grūdų pardavimų. Nagrinėjamu laikotarpiu pardavimo pajamos tai auga tai krenta. 2015 metus lyginant su 2014 metais pardavimo pajamos sumažėjo 9 proc. tam įtakos turėjo jog, daugiau produkcijos buvo sunaudota ūkio reikmėms. 2016 metus lyginant su 2015 metais pardavimo pajamos išliko tokios pačios, o 2017 metus lyginant su 2016 metais jos išaugo 35 proc.,

pagrindinė to priežastis padidėjus produktyviųjų gyvulių bandai padidėjo pajamos. 2018 metus lyginant su 2017 metais pardavimo pajamos išliko panašios. Taip pat pardavimo pajamoms kiekvienais metais didelės įtakos turėjo produkcijos ir biologinio turto supirkimo kainos.

Sunaudota ūkyje žemės ūkio produkcija įvertinama FIFO būdu. Žemės ūkio produkcija kaip ir kitas atsargas, ūkyje nurašomos pagal medžiagų nurašymo aktą. Žemės ūkio produkcija gali būti nurašoma 3 atvejais: Sugedus produkcijai; suvartojus ūkio reikmėms; suvartojus savoms reikmėms. Pagal šiuos kriterijus daromi atitinkami įrašai apskaitoje (8 lentelė). Kai žemės ūkio produkcija sunaudojama savo reikmėms, ūkininkė išrašo sau PVM sąskaitą faktūrą.

8 lentelė. Žemės ūkio produkcijos korespondencijos Rimos Pluskienės ūkio apskaitoje

Rodikliai	Korespondencijos	
	Debetas	Kreditas
Žemės ūkio produkcijos sunaudojimas ūkio reikmėms (gyvulininkystėje)	1. D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 2. D 611 Pašarai 3. D 652 Pieninė gyvulininkystė	1. K 210/211 Praeitų / ataskaitinių metų gamybos produkcija 2. K 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 3. K 611 Pašarai
Žemės ūkio produkcijos ūkio reikmėms (augalininkystėje)	1. D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 2. D 610 Sėklos ir sodmenys 3. D 6501 Nebaigta gamyba 4. D 650 Augalininkystė	1. K 210 Praeitų metų gamybos produkcija 2. K 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms 3. K 610 Sėklos ir sodmenys 4. K 6501 Nebaigta gamyba
Žemės ūkio produkcijos sunaudojimas savo reikmėms	1. D 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms 2. D 311 Paėmimas savoms reikmėms 3. D 311 Paėmimas savoms reikmėms	1. K 211 Ataskaitinių metų gamybos produkcija 2. K 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms 3. K 4701 PVM pagal 96 straipsnį

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Apibendrinant skyrių, galima teigti, jog žemės ūkio produkcija priskiriama atsargoms. Ūkyje žemės ūkio produkcija apskaitoma nuolat apskaitymo būdu, bei nurašoma FIFO metodu. Ūkyje išgaunama žemės ūkio produkcija – įvairių pasėlių grūdai (avižos, žieminiai kviečiai, vasariniai miežiai, ganykliniai pašarai ir kt.), pienas ir kt. Pagrindinės ūkio pajamos sudaro pieno pardavimai. Žemės ūkio produkcija nurašoma 3 atvejais: sugedus produkcijai, suvartojus ūkio reikmėms ir suvartojus savoms reikmėms.

3.3. Rimos Pluskienės žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas

Biologinis turtas ir iš jo gaunamos žemės ūkio produkcija įvertinama įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Ją sudaro gamybos pastovios ir kintamos sąnaudos. Su gamyba nesusijusios išlaidos įtraukiamos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas ir į šio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Ataskaitinių metų savos gamybos produkcija per metus įvertinama ūkyje nusistatyta planine savikaina, kuri metų pabaigoje koreguojama iki faktinės pasigaminimo savikainos.

Rimos Pluskienės ūkyje pastovios ir kintamos išlaidos registruojamos apskaitoje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai produkcija parduota ir yra aiški pajamų suma. Ūkio kintamosios išlaidos registruojamos 61 sąskaitoje. Kadangi ūkyje taikomas nuolat apskaitomų atsargų būdas, tai šios sąskaitos debete registruojamos per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtos sąnaudos (K 200,201,202,203, K 560, K 460,462), pagal jų rūšis ir šios sąnaudos, sugrupavus jas į tiesiogines ir netiesiogines, betarpiškai ar pagal pasirinktą paskirstymo bazę priskiriamos konkretiems išlaidų apskaitos objektams ir kiekvieną ataskaitinį laikotarpį perkeliama iš 61 sąskaitos kredito į 65 sąskaitos debetą.



7 pav. Rimos Pluskienės ūkio kintamų išlaidų struktūra

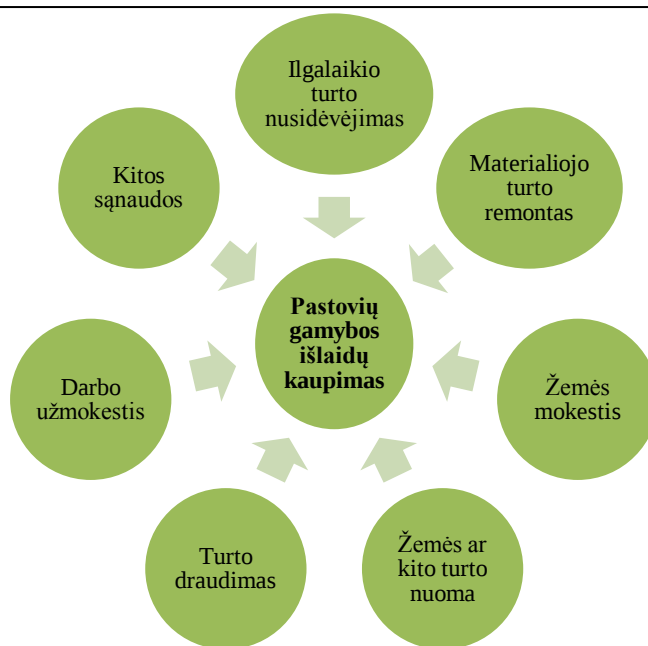
Šaltinis: Sudarytas autorės pagal ūkio apskaitos duomenis.

Kintamoms sąnaudoms ūkyje priskiriamos tokios sąnaudos kaip nurodyta 7 pav. Jog visos patirtos kintamos išlaidos būtų įtrauktos į sąnaudų sąskaitas privalo apskaitoje būti tą įrodantys dokumentai. Sėklos ir sodmenys, trąšos ir kalkės, apsaugos priemonės, degalai ir tepalai, elektra ir vanduo apskaitoje registruojamos pagal PVM sąskaitą faktūrą. Pirkti pašarai apskaitoje registruojami pagal sąskaitą faktūrą arba pinigų išmokėjimo kvitą. Darbo užmokesčio išlaidos apskaitoje registruojamos pagal darbo užmokesčio žiniaraštį.

62 sąskaitos debete yra kaupiamos atskirų veiklos sričių pastoviosios sąnaudos. 621 – 626 sąskaitų debete yra kaupiamos įvairios pastoviosios sąnaudos, kurios ataskaitinio laikotarpio pabaigoje perkeliama iš šių sąskaitų kredito į 65 sąskaitos debetą:

D 65

K 621,622,623,624,625,626



8 pav. Rimos Pluskienės ūkio pastovių išlaidų struktūra

Šaltinis: Sudarytas autorės pagal ūkio apskaitos duomenis.

Kaip ir kintamos išlaidos, taip ir pastovios išlaidos apskaitoje gali būti registruojamos tik tokiu atveju, kai yra įrodymas, jog buvo patirtos išlaidos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas apskaitoje registruojamas pagal ilgalaikio turto kortelę. Materialiojo turto remontas ir turto draudimas į apskaitą įtraukiami ūkininkei pateikiant PVM sąskaitą faktūras ir draudimo polisus. Žemės mokesčio sąnaudos registruojamos pagal žemės mokesčio deklaraciją, o žemės ar kito turto nuoma – pagal nuomos sutartį.

627 sąskaitos „Bendrosios ūkio sąnaudos“ debete registruojamos visam ūkiui bendros pastoviosios sąnaudos, t.y. tokios sąnaudos, kurių negalima priskirti atskiroms ūkio veiklos sritims. 627 sąskaita debetuojuama registruojant negrąžinamą pirkimo PVM, kai perkama skolon (K 450), o kredituojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje iškeliant sąskaitos debeto likučio sumą į finansinių rezultatų sąskaitą (D 34).

628 sąskaitos „Ūkininko ir jo partnerių socialinio ir sveikatos draudimo sąnaudos“ debete registruojamos įmokos (K 27). Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šios sąnaudos iškeliamos į finansinių rezultatų sąskaitą (D 34). Ši sąskaita ir 627 sąskaita į savikainos skaičiavimą neįsitraukia.

65 sąskaita „Pagrindinės gamybos suvestinė“ naudojama taikant nuolat apskaitomų atsargų apskaitos būdą. Šios sąskaitos debete registruojama pasėlių ir kitos nebaigtos gamybos vertė ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, taip pat per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtos kintamosios ir pastoviosios pagrindinės gamybos išlaidos. Duomenys registruojami pagal atskiras subsąskaitas: 650 „Augalininkystė“, 652 „Pieninė gyvulininkystė“, 655 „Paslaugos žemės ūkiui“, 658 „Kita gyvulininkystė“.

Iš ūkio valdomo biologinio turto gauta gyvulininkystės ir augalininkystės produkcija įvertinama pasigaminimo savikainai, tai per metus ji įvertinama ūkyje nustatyta planine savikaina, kuri metų pabaigoje koreguojama iki faktinės pasigaminimo savikainos. 2018 m. planinė savikaina yra nustatoma pagal 2017 m. lapkričio 30 d., žemės ūkio ministro patvirtinto įsakymą Nr. 3D-768 „Dėl biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos normatyvinių kainų 2018 metų sąrašo patvirtinimo“. Per 2018 metus visos gyvulininkystei patirtos išlaidos buvo kaupiamos 652 sąskaitos debete. Šios sąskaitos kredite planinę savikainą buvo užpajamuota gauta produkcija (pienas). Planinę savikainą įkainojama per metus vykdomos ir visos su augalininkyste ir gyvulininke susijusios operacijos (kritimai, suvartojimas asmeninėms reikmėms, pardavimai). Metu gale atliekamas faktinės savikainos skaičiavimas ir koreguojama planinė savikaina į faktinę, kuri gali tiek didėti, tiek mažėti, priklausomai nuo patirtų ūkyje išlaidų per metus. Augalininkystės išlaidos kaupiamos 650 sąskaitos debete.

Toliau pateikiama augalininkystės ir gyvulininkystės savikainos skaičiavimo Rimos Pluskienės ūkyje metodika. Metodika parengta pagal apskaitos programą „E-Geba“. Dėl programos apvalinimo metodo pateikti skaičiai gali turėti 0,01 – 2 eurų paklaidą.

3.3.1. Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos skaičiavimas

2018 metais augalininkystės planinė savikainą buvo 29119,74 eurų.. Tais metais augalininkystės produkcijai užauginti patirta kintamų išlaidų buvo 15061,14 eurų, o pastovių išlaidų – 6991,12 eurų. Likutis metų pabaigoje – 904,47. Faktinės išlaidos ūkyje apskaičiuojamos: prie likučio laikotarpio pradžioje pridedama apyvarta ir atimamas likutis laikotarpio pabaigoje. Taigi tų metų faktinės išlaidos gaunasi - 23792,20 eurų. Sudėjus visas augalininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos mažesnė už planinę savikainą 5327,54 eurai, todėl koreguojamais įrašais buvo mažinama planinė savikaina.

$$K_{oef.} = \frac{\text{Planinė savikaina} - \text{faktinės išlaidos}}{\text{planinė savikaina} - \text{užpajamuotos šalutinės produkcijos vertė} - \text{pervedimų suma}} \quad (1)$$

Kad tinkamai sumai būtų padarytas koregavimo įrašas, paskaičiuojamas koeficientas. Pagal šį koeficientą nustatoma tiksli suma kiekvienai augalininkystės kultūrai, kuria didinama arba mažinama faktinė savikaina. Koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę 1 formulę.

$$2018 \text{ koef.} = \frac{-5327,54}{29119,74 - 40,00} = -0,18320453 \quad (2)$$

**9 lentelė. 2018 metų Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos savikainos
skaičiavimas**

Kultūra	Rodikliai					
	Kiekis tonomis	Užpajamuota Eurais	Planinė savikaina 1 tonai Eurais	Koeficientas	Faktinės savikainos skaičiavimas	Faktinė savikaina 1 tonai Eurais
Avižos	2	138,69	69,34	-0,18320453	138,69*(-0,18320453)=-25,41	56,64
Kvietrugiai, žieminiai	2	140,00	70,00	-0,18320453	140,00*(-0,18320453)=-25,65	57,18
Vasariniai miežiai	20	1386,90	69,34	-0,18320453	1386,90*(-0,18320453)=-254,09	56,64
Ganykliniai pašarai	500	4008,34	8,02	-0,18320453	400834*(-0,18320453)=-734,35	6,55
Šienas	25	695,35	27,81	-0,18320453	695,35*(-0,18320453)=-127,39	22,72
Silosas	1400	22710,46	16,22	-0,18320453	22710,46*(-0,18320453)=-4160,66	13,25

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

9 lentelėje pateikiama 2018 metų savikainos skaičiavimo metodika tam tikrai kultūrai. Matome, jog kiekvienos augalininkystės kultūros tonos savikaina didinant iki faktinės savikainos, svyruoja nuo 1,47 euro iki 12,82 euro. Apskaičiavus savikainą kiekvienai kultūrai daromas koregavimo įrašas pagal apskaičiuotą sumą. Tačiau ūkininkės sąskaitų plane nėra išskaidytų kultūrų, todėl daromas vienas įrašas bendrai sumai ir išrašomas savikainos keitimo aktas:

D 2111 Augalininkystė – -5327,54 €

K 650 Augalininkystė – -5327,54 €

2017 metų augalininkystės planinė savikaina – 26845,77 eurų. Likutis laikotarpio pradžioje – 421,49 eurai. Iš viso faktinių išlaidų tais metais patirta 27170,50 eurų, iš kurių kintamos išlaidos sudarė 18449,73 eurų, o pastovios – 7123,29 eurų. Likučio laikotarpio pabaigoje nebuvo. Skirtumas tarp faktinių išlaidų ir planinės savikainos – 947,72 eurų. Todėl koreguojamu įrašu faktinė savikaina didinama iki planinės savikainos.

$$2017 \text{ koef.} = \frac{947,72}{26845,77 - 50,00} = 0,03536827 \quad (3)$$

**10 lentelė. 2017 metų Rimos Pluskienės ūkio augalininkystės produkcijos savikainos
skaičiavimas**

Kultūra	Rodikliai					
	Kiekis tonomis	Užpajamuota Eurais	Planinė savikaina 1 tonai Eurais	Koeficientas	Faktinės savikainos skaičiavimas	Faktinė savikaina 1 tonai Eurais
Avižos	14	937,66	66,98	0,03536827	937,66*0,03536827=33,16	69,34
Kvietrugiai, žieminiai	17	1138,58	66,98	0,03536827	1138,58*0,03536827=40,27	69,34
Vasariniai miežiai	14	937,66	66,98	0,03536827	937,66*0,03536827=33,16	69,34
Ganykliniai pašarai	560	4335,99	7,74	0,03536827	4335,99*0,03536827=153,36	8,02
Šienas	24	644,73	26,86	0,03536827	644,73*0,03536827=22,80	27,81
Silosas	1200	18801,15	15,67	0,03536827	18801,15*0,03536827=664,96	16,22

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Iš 10 lentelės pateiktų duomenų matome, jog kiekvienos kultūros planinę savikainą reikia sumažinti nuo 0,27 iki 2,37 eurų. Apskaičiavus ir paskirsčius išlaidas apskaitoje daromas įrašas:

D 2111 Augalininkystė – 947,72 €

K 650 Augalininkystė – 947,72 €

2016 metų augalininkystės planinė savikaina – 20794,35 eurų. Iš viso faktinių išlaidų tais metais patirta 27170,50 eurų, iš kurių kintamos išlaidos sudarė 19794,11 eurų, o pastovios – 6766,92 eurų. Skirtumas tarp faktinių išlaidų ir planinės savikainos – 6376,17 eurų. Todėl koreguojamu įrašu faktinė savikaina didinama iki planinės savikainos.

$$2016 \text{ koef.} = \frac{6376,17}{20794,35 - 167,40} = 0,30911842 \quad (4)$$

5 priedo 3 lentelė, pateikiama 2016 metų augalininkystės savikainos skaičiavimo metodika. Kaip matome iš pateiktos lentelės, kiekvienos kultūros savikaina buvo koreguojama nuo 1,83 eurų iki 46,37 eurų. Tais metais nedidelė dalis produkcijos buvo parduota, todėl papildomu įrašu koreguojama ir pardavimo savikaina. Apskaitoje daromi įrašai:

D 2111 Augalininkystė – 6376,17 €

K 650 Augalininkystė – -6376,17 €

D 600 Parduotos augalininkystės produkcijos savikaina - 267,90 €

K 650 Augalininkystė – 267,90 €

Nagrinėjant 2015 metus planinė savikaina nustatyta – 28787,66 Eurų. Likutis laikotarpio pradžioje – 1333,83 eurų. Augalininkystės produkcijai užauginti patirta 17080,76 eurų kintamų išlaidų ir 8179,52 eurų pastovių išlaidų. Likutis laikotarpio pabaigoje sudarė 116,82 eurų. Taigi 2015 metų faktinės išlaidos sudarė – 27383,32 eurų. 2015 metais matome, jog planinė savikaina yra didesnė už faktines išlaidas, todėl buvo daromi koregavimo įrašai mažinantys planinę savikainą.

$$2015 \text{ koef.} = \frac{-1404,34}{28787,66 - 66,96} = -0,04889644 \quad (5)$$

Iš 5 priedo 2 lentelės pateiktų duomenų matome, jog kiekvienos kultūros planinę savikainą reikia sumažinti nuo 0,31 iki 2,63 eurų. Apskaičiavus ir paskirsčius išlaidas apskaitoje daromas įrašas:

D 2111 Augalininkystė – -1404,34 €

K 650 Augalininkystė – -1404,34 €

2014 metais augalininkystės planinė savikainą buvo 28648,87 eurų. Augalininkystės likutis metų pradžioje buvo – 2879,01 eurų. Tais metais augalininkystės produkcijai užauginti patirta kintamoms išlaidų buvo 14920,45 eurų, o pastovių išlaidų – 13344,64 eurų. Likutis metų pabaigoje – 1334,91. Taigi tų metų faktinės išlaidos gaunasi - 30742,07 eurų. Sudėjus visas augalininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos didesnės už planinę savikainą 2093,20 eura, todėl koreguojamais įrašais buvo didinama planinė savikaina.

$$2014 \text{ koef.} = \frac{2093,20}{28648,87 - 201,04} = 0,07358043 \quad (6)$$

5 priedo 1 lentelėje pateikiama 2014 metų savikainos skaičiavimo metodika tam tikrai kultūrai. Matome, jog kiekvienos augalininkystės kultūros tonos savikaina didinant iki faktinės savikainos, svyruoja nuo 0,43 euro iki 8,53 euro. Apskaičiavus savikainą kiekvienai kultūrai daromas koregavimo įrašas pagal apskaičiuotą sumą:

D 2111 Augalininkystė – 2093,20 €

K 650 Augalininkystė – 2093,20 €

Taigi, Rimos Pluskienės ūkyje, augalininkystės produkcijos savikaina koreguojama metų pabaigoje pagal faktinių išlaidų ir planinės savikainos skirtumą. Gautas skirtumas, tiek teigiamas, tiek neigiamas išdalinamas ir paskirstomas kiekvienai užaugintai kultūrai. Tačiau ūkio sąskaitų plane kultūrų nėra išskaidyta, todėl metų gale yra daromas vienas bendras savikainos koregavimo įrašas. Papildomas koregavimo įrašas apskaitoje daromas, kai buvo parduota augalininkystės produkcija. Įrašu koreguojama parduotos produkcijos savikainos sąskaita.

3.3.2. Rimos Pluskienės ūkio gyvulininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas

2018 metais gyvulininkystės planinė savikainą buvo 54237,66 eurų. Tais metais gyvulininkystės produkcijai išgauti patirta kintamoms išlaidų buvo 39272,75 eurų, o pastovių išlaidų – 13633,42 eurų. Likutis metų pradžioje pabaigoje – 0 Eurų. Gyvulininkystės faktinės išlaidos ūkyje apskaičiuojamos taip pat kaip ir augalininkystės faktinės išlaidos. Taigi tų metų faktinės išlaidos gaunasi - 54906,17 eurų. Sudėjus visas gyvulininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos mažesnė už planinę savikainą 668,51 eurai. Skirtumas apskaičiuojamas pagal formulę: Faktinės išlaidos – Planinė savikaina.

$$Koeff. = \frac{\text{Faktinė savikaina} - \text{planinė savikaina}}{\text{planinė savikaina} - \text{užpajamuotos šalutinės produkcijos vertė}} \quad (7)$$

Kad tinkamai sumai būtų padarytas koregavimo įrašas, paskaičiuojamas koeficientas. Koeficientas skaičiuojamas pagal 7 formulę.

$$2018 \text{ koef.} = \frac{668,51}{54237,66 - 3330,63} = 0,01313198 \quad (8)$$

Gyvulininkystės produkcijos ir gyvulių savikainai skaičiuoti metų pabaigoje, gaunamos skirtingos koregavimo sumos. Pagrindinė priežastis, jog visus metus kaupiami tiek karvėms auginti patirtos išlaidos, tiek pienui išgauti patiriamos išlaidos. 2018 metais karvėms užauginti patirta 47142,67 eurų faktinių išlaidų. Ši suma apskaitoje registruojama pagal formulę:

$$\text{Faktinės išlaidos} = \text{užpajamuotų veršelių vertė} + \text{užpajamuoto pieno vertė} * (1 + \text{koregavimo koeficientas}) \quad (9)$$

Pienui ūkyje savikaina skaičiuojama atskirai. 2018 metais, pieno užpajamuota (planinė savikaina) už 45718,33 eurus (250,61 t.). Faktinės išlaidos patirtos pienui išgauti – 42428,40 eurų.

Gautas skirtumas - -3289,93 eurai. Vadinasi koregavimo įrašais mažinama planinė savikaina. Kadangi ūkyje pienas yra vienintelė iš gyvulių išgaunama produkcija daromas vienas įrašas bendrai sumai (11 lentelė).

11 lentelė. 2018 metų Rimos Pluskienės ūkio nurašyto pieno savikainos koregavimo korespondencijos

Rodikliai	Korespondencijos		Metai				
	Debetas	Kreditas	2014	2015	2016	2017	2018
Suvartojimas ūkio reikmėms	D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms	K 2112 Gyvulininkystė	-	59,56	41,82	168,65	-65,64
Suvartojimas savoms reikmėms	D 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms	K 2112 Gyvulininkystė	-0,70	7,45	3,35	7,23	-3,94
Parduota produkcija	D 602 Parduotos kitos gyvulininkystės produkcijos savikaina	K 2112 Gyvulininkystė	-340,09	1774,50	2037,11	5964,12	-3220,35
Savikainos koregavimas	D 2112 Gyvulininkystė	K 652 Gyvulininkystė	-340,79	1841,51	2082,28	6140,00	-3289,93

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Tačiau, kaip žinoma ūkyje pienas parduodamas ne visas. Dalis pieno sunaudojama savo bei ūkio reikmėms. Pagal ūkio nurašymo suvestinę, ūkio reikmėms sunaudota 5 t. pieno, o ūkininkės reikmėms sunaudota 0,3 t. pieno. Todėl apskaitoje daromi papildomi įrašai, kurais koreguojama parduoto pieno savikaina, sunaudoto ūkio ir ūkininkės reikmėms pieno sąnaudos. 11 lentelėje parodytos pagrindinės savikainos koregavimo korespondencijos. Likusios korespondencijos ir sumos pateiktos 7 priede.

12 lentelė. 2018 metų Rimos Pluskienės ūkio gyvulių gyvo svorio savikainos skaičiavimas

Pavadinimas	Rodikliai				
	Kiekis	Svoris Kg.	Koeficientas	Faktinės savikainos skaičiavimas	Perkainavimo suma
Telyčios nuo 1-2 m.	28	8132	0,28916941	8132*0,28916941	2351,24
Telyčios virš 2 m.	8	800	0,28916941	800*0,28916941	231,34
Veršeliai iki 1 m.	53	4759	0,28916941	4759*0,28916941	1375,87

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

Koregavimo suma gyvulių savikainai apskaičiuojama taip: visos Faktinės išlaidos – visa planinė savikaina – pieno perkainavimo suma (54906,17-54237,66-(-3289,93)=3958.44 eurų. Šią sumą paskirstoma tik tiems gyvuliams, kuriems metų pabaigoje buvo registruojamas priesvoris. Koreguojama suma paskirstoma ne pagal galvijų vertę, o pagal jų svorį. Taigi, bendras augintų gyvulių svoris 13689 kg. (apskaičiuojamas: likutis pradžioje + pirktas + užpajamuotas + pervestas į – pervestas iš). Perkainavimo koeficientas apskaičiuojamas perkainojimo sumą padalinus iš augintų gyvulių svorio. 2018 metais koeficientas gavosi 0,28916941. Kiekvienos grupės koreguojama suma apskaičiuota 12 lentelėje, o pagrindiniai koregavimo įrašai pateikiami 13 lentelėje ir 7 priede.

13 lentelė. 2018 metų Rimos Pliuskienės ūkio gyvulių gyvo svorio savikainos koregavimo korespondencijos

Rodikliai	Korespondencijos		Metai				
	Debetas	Kreditas	2014	2015	2016	2017	2018
Suvartojimas ūkio reikmėms	D 560 Produkcijos suvartojimas ūkio reikmėms	K 220 Galvijai	87,65	36,80	0,92	122,77	157,60
Suvartojimas savoms reikmėms	D 561 Produkcijos suvartojimas savoms reikmėms	K 220 Galvijai	13,64	-	1,15	55,95	-
Parduoti galvijai	D 601 Parduotos gyvulininkystės produkcijos savikaina	K 220 Galvijai	483,63	145,44	97,77	548,84	974,79
Savikainos koregavimas	D 220 Galvijai	K 652 Gyvulininkystė	904,41	872,80	245,87	4882,39	3958,44

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

2017 metais, pieno planinė savikaina už 40352,20 eurus (254,85 t.). Faktinės išlaidos patirtos pienui išgauti – 46492,20 eurų. Gautas skirtumas - 6140 eurai. Vadinasi koregavimo įrašais didinama planinė savikaina. Pagal ūkio nurašymo suvestinę, tais metais ūkio reikmėms sunaudota 7 t. pieno, o ūkininkės reikmėms sunaudota 0,3 t. pieno. Todėl apskaitoje daromi papildomi įrašai, kuriais koreguojama parduoto pieno savikaina, sunaudoto ūkio ir ūkininkės reikmėms pieno sąnaudos.

2017 metais gyvulininkystės planinė savikainą buvo 50827,06 eurų.. Tais metais gyvulininkystės produkcijai išgauti patirta kintamoms išlaidų buvo 46832,76 eurų, o pastovių išlaidų – 15016,69 eurų. Likutis metų pradžioje ir pabaigoje – 0 Eurų. Metinės faktinės išlaidos gaunasi - 61849,45 eurų. Sudėjus visas gyvulininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos didesnės už planinę savikainą 11022,39 eurai.

$$2017 \text{ koef.} = \frac{11022,39}{50827,06 - 3258,23} = 0,23171453 \quad (10)$$

2017 metais karvėms užauginti patirtos 47142,67 eurų faktinių išlaidų. Koregavimo suma gyvulių savikainai – 4882,39 eurai. Bendras augintų gyvulių svoris 43634,22 kg. Perkainavimo koeficientas tais metais gavosi 0,11189361. Koregavimo įrašai pateikiami 11 ir 13 lentelėje bei 7 priede.

14 lentelė. 2017 metų Rimos Pliuskienės ūkio gyvulininkystės produkcijos savikainos skaičiavimas

Pavadinimas	Rodikliai				
	Kiekis	Svoris Kg.	Koeficientas	Faktinės savikainos skaičiavimas	Perkainavimo suma
Melžiamos karvės	57	31211	0,11189361	31211*0,11189361	3492,34
Buliai nuo 1-2 m.	1	450	0,11189361	450*0,11189361	50,35
Telyčios nuo 1-2 m.	25	6826,5	0,11189361	6826,5*0,11189361	763,84
Telyčios virš 2 m.	9	900	0,11189361	900*0,11189361	100,70
Veršeliai iki 1 m.	55	4246,5	0,11189361	4246,5*0,11189361	475,16

Šaltinis: sudarytas autorės pagal ūkininkų ūkio apskaitos programą

2016 metais, pieno planinė savikaina už 37502,74 eurus (248,95 t.). Faktinės išlaidos patirtos pienui išgauti – 39585,02 eurų. Gautas skirtumas – 2082,28 eurai. Vadinasi koregavimo įrašais didinama planinė savikaina. Pagal ūkio nurašymo suvestinę, tais metais ūkio reikmėms sunaudota 5 t. pieno, o ūkininkės reikmėms sunaudota 0,4 t. pieno. Todėl apskaitoje daromi papildomi įrašai, kurais koreguojami parduoto pieno savikainos, sunaudoto ūkio ir ūkininkės reikmėms sąnaudos.

2016 metais gyvulininkystės planinė savikainą buvo 48529,23 eurų. Tais metais gyvulininkystės produkcijai išgauti patirta kintamų išlaidų buvo 39707,13 eurų, o pastovių išlaidų – 13492,37 eurų. Likutis metų pradžioje ir pabaigoje – 0 Eurų. Metinės faktinės išlaidos gaunasi - 50857,38 eurų (iš sumos iš minusuotos tarpusavio užskaitos). Sudėjus visas gyvulininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos didesnės už planinę savikainą 2328,12 eurai.

$$2016 \text{ koef.} = \frac{2328,12}{48529,23 - 3822,98} = 0,05207662 \quad (11)$$

2016 metais karvėms užauginti patirta 43983,36 eurų faktinių išlaidų. Koregavimo suma gyvulių savikainai – 245,87 eurai. Bendras augintų gyvulių svoris 10645 kg. Perkainavimo koeficientas tais metais gavosi 0,02309723. Koregavimo sumos ir korespondencijos pateikiamos 11 ir 13 lentelėse ir 7 priede.

2015 metais, pieno planinė savikaina už 35418,84 eurus (247,34 t.). Faktinės išlaidos patirtos pienui išgauti – 37260,35 eurų. Gautas skirtumas – 1841,51 eurai. Vadinasi koregavimo įrašais didinama planinė savikaina. Pagal ūkio nurašymo suvestinę, tais metais ūkio reikmėms sunaudota 8 t. pieno, o ūkininkės reikmėms sunaudota 1 t. pieno. Todėl apskaitoje daromi papildomi įrašai, kurais koreguojami parduoto pieno savikainos, sunaudoto ūkio ir ūkininkės reikmėms sąnaudos.

2015 metais gyvulininkystės planinė savikaina buvo 49988,17 eurų.. Tais metais gyvulininkystės produkcijai išgauti patirta kintamų išlaidų buvo 38916,74 eurų, o pastovių išlaidų – 16134,04 eurų. Likutis metų pradžioje ir pabaigoje – 0 Eurų. Metinės faktinės išlaidos gaunasi - 53702,48 eurų (atimta tarpusavio užskaitymai ir kitos trumpalaikės skolos). Sudėjus visas gyvulininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos didesnės už planinę savikainą 2714,31 eurai.

$$2015 \text{ koef.} = \frac{2714,31}{49988,17 - 1737,72} = 0,05625461 \quad (12)$$

2015 metais karvėms užauginti patirta 41400,39 eurų faktinių išlaidų. Koregavimo suma gyvulių savikainai – 872,80 eurai. Bendras augintų gyvulių svoris 40513 kg. Perkainavimo koeficientas tais metais gavosi 0,0215437. Koregavimo sumos ir korespondencijos pateikiamos 11 ir 13 lentelėse ir 7 priede.

2014 metais, pieno planinė savikaina už 30665,65 eurus (211,59 t.). Faktinės išlaidos patirtos pienui išgauti – 30324,86 eurų. Gautas skirtumas – -340,79 eurai. Vadinasi koregavimo įrašais didinama planinė savikaina. Pagal ūkio nurašymo suvestinę, tais metais ūkio reikmėms pieno nesunaudota, o ūkininkės reikmėms sunaudota 0,44 t. pieno. Todėl apskaitoje daromi papildomi įrašai, kuriais koreguojami parduoto pieno savikainos, sunaudoto ūkio ir ūkininkės reikmėms sąnaudos.

2014 metais gyvulininkystės planinė savikainą buvo 39076,72 eurų.. Tais metais gyvulininkystės produkcijai išgauti patirta kintamų išlaidų buvo 32220,97 eurų, o pastovių išlaidų – 7739,30 eurų. Likutis metų pradžioje ir pabaigoje – 0 Eurų. Metinės faktinės išlaidos gaunasi - 39981,13 eurų. Sudėjus visas gyvulininkystės išlaidas gaunama jog faktinės išlaidos didesnės už planinę savikainą 904,41 eurai.

$$2014 \text{ koef.} = \frac{904,41}{39076,72 - 2608,70} = 0,0248004 \quad (13)$$

2014 metais karvėms užauginti patirta 30665,65 eurų faktinių išlaidų. Koregavimo suma gyvulių savikainai – 1245,20 eurai. Bendras augintų gyvulių svoris 10410 kg. Perkainavimo koeficientas tais metais gavosi 0,11961575. Koregavimo sumos ir korespondencijos pateikiamos 11 ir 13 lentelėse ir 7 priede. 2016-2014 m. gyvulių gyvo svorio savikainos skaičiavimas pateikiamas 6 priede.

Taigi, Rimos Pluskienės ūkio gyvulininkystės savikaina skaičiuojama dviem etapais. Pirmą perskaičiuojama pieno savikaina, o po to auginamų gyvulių gyvo svorio savikaina. Tiek pieno tiek karvių faktinės išlaidos, nors ir kaupiamos toje pačioje sąskaitoje, jos metų gale yra išskaidomos ir apskaičiuojamos atskiros faktinių išlaidų sumos. Pagal formules suskaičiuojamos koregavimo sumos. Metų gale, daromi įrašai: bendras koregavimo sumos įrašas, taip pat koreguojami ūkio ar asmeninėms reikmėms sunaudotos produkcijos sąskaitos ir parduotos produkcijos savikainos sąskaita.

Apibendrinant skyrių, galima teigti, jog Rimos Pluskienės ūkyje faktinės išlaidos skirstomos į kintamas ir pastovias išlaidas. Kintamoms išlaidoms priskiriamos tokios išlaidos kaip sėklos, pašarai, trąšos, degalai, elektra ir kt. Pastoviomis išlaidomis ūkyje registruojama ilgalaikio turto nusidėvėjimas, turto remontas, žemės mokestis ir kt. Sukauptos išlaidos paskirstomos pagal dvi sąskaitas: 650 sąskaitą ir 652 sąskaitą. Metų gale pagal sukauptas faktines išlaidas daromas atitinkamas koregavimo įrašas, kuris arba mažina arba didina planinę produkcijos savikainą.

IŠVADOS

1. Nustačius biologinio turto apskaitos tvarkymo principus teoriniu aspektu, galima daryti išvadą, jog biologinis turtas apskaitoje pripažįstamas kai jis yra ankstesnės veiklos rezultatas, iš jo įmonė ar ūkis gaus ekonominės naudos, bei galima patikimai nustatyti jo vertę. Biologinis turtas vertinamas dviem būdais: tikrąja verte arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina). Biologinis turtas nuolatos kinta, todėl pokyčiai gali būti kokybiniai arba kiekybiniai. Šis turtas priskiriamas tiek trumpalaikiam turtui, tiek ilgalaikiam turtui priklausomai nuo turto ekonominės naudos.
2. Apžvelgus žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimo metodiką, daroma išdava, jog sudarant finansines ataskaitas, biologinis turtas turi būti įvertintas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Vertinant grynąją galimo realizavimo vertę, būtina remtis patikimais įrodymais, dėl kurių susidaro kainos svyravimai. Taikant įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje privaloma susiskaičiuoti kiekvieno biologinio turto rūšies savikainą ir palyginti su laikotarpio pradžios savikaina. Dažniausiai ūkininkai taiko pilnosios savikainos kalkuliavimo sistemą, į kurią įtraukiamos tiesioginės, netiesioginės išlaidos bei dalis administracinės ir kitos bendrosios sąnaudos. Skaičiuojant savikainą būtina atkreipti dėmesį ar iš gaunamo biologinio turto nesusidaro dvi produkcijos: pagrindinė ir šalutinė.
3. Išanalizavus pienininkystės ūkio biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos apskaitos tvarkymą, daroma išvada, jog Rimos Pluskienės ūkyje biologiniam turtui priskiriami įvairaus amžiaus galvijai ir pasėliai. Biologinis turtas ūkyje įkainojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.. Visas įsigytas biologinis turtas apskaitoje registruojamas tokiu atveju, jei yra pateikiami patvirtinantys dokumentai. Pagrindiniai dokumentai susiję su biologinio turto apskaita – sąskaitos faktūros, PVM sąskaitos faktūros, vet. pažymos, pirkimo sutartys, gyvulių judėjimo lentelės ir kt. Ūkyje išgauta žemės ūkio produkcija priskiriama atsargoms. Žemės ūkio produkcija apskaitoma nuolat apskaitomu būdu, bei nurašoma FIFO įkainojimo metodu.
4. Išnagrinėjus pienininkystės ūkio žemės ūkio produkcijos savikainą galima daryti išvadą, kad Rimos Pluskienės ūkyje pirmiausiai apskaičiuojama augalininkystės produkcijos savikaina, po to skaičiuojama gyvulių gyvo svorio savikaina. Savikaina skaičiuojama metu gale, planinę savikainą lyginant su patirtomis faktinėmis išlaidomis, kurios skirstomos į kintamas ir pastovias. Kintamąsias išlaidas sudaro sėklos, pašarai, trąšos, degalai, elektra ir kt. Ūkyje susidaro ir pastoviosios išlaidoms, kai registruojamas ilgalaikio turto nusidėvėjimas, turto remontas, žemės mokestis ar kt. Išlaidos skirstomos į 650 sąskaitą skirta augalininkystei arba 652 sąskaitą, kurioje kaupiamos pieninės gyvulininkystės sąnaudos. Finansinių metų pabaigoje atsižvelgiant į sukauptas faktines išlaidas daromas atitinkamas koregavimo įrašas, kuris mažina arba didina planinę produkcijos savikainą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Bružauskas V., 2008, Kaip skaičiuoti žemės ūkio produkcijos ir gyvulių savikainą, *Mano ūkis, Nr. 1*.
2. Bružauskas V., 2014, Ūkininkų ūkio biologinės kilmės turto tikrosios vertės apskaita, *Mano ūkis, Nr. 12*.
3. Čereškaitė V., (2014), *Biologinio turto apskaita*, Mano ūkis, 02,
4. Dauskurdas V., Daveikis G., Dovidaitė B., ir kt., 2010, Buhalterio žinynas, Vilnius: UAB „Pačiolis“, 2010 ISBN:978-9955-04-213-6
5. Dovidaitytė B., Galin O., Guptor M., ir kt., 2012, *Buhalterinės apskaitos tvarkymas*, Vilnius: UAB „Pačiolis“, ISBN: 9789955042266.
6. Ignat G., Iatco C., Ungureanu G., ir kt., 2014, Aspects regarding the international accounting standart I.A.S. 41- agriculture, *Lucrări Ştiinţifice, Nr. 57(2)*.
7. Ivanauskienė A., 2016, *Buhalterinė apskaita*, Vilnius: „Tyto alba“, ISBN: 9786094661587.
8. Jefimovas B., 2008, *Apskaitos pagrindai*, Kaunas: „Technologija“, ISBN: 9789955254294.
9. Lalic S., Peric N., Jobanovic D., 2012, The accounting treatment of the biological process of transformation, *Reasearch Journal of Agricultural Science Nr. 44(3)*
10. Lakis A., Juškevičienė D., Stalgienė A. (2010), Pagrindinių žemės ūkio produkcijos rūšių ir biologinio turto savikainų duomenų bazės kūrimo metodologiniai aspektai, *Management theory and studies for rural business and infrastructure development, Nr. 22 (3)*.
11. Lietuvos Respublikos seimas, *Įsakymas: Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijų patvirtinimo* (2007-01-01 nr. 3D-491) prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/t/lt/TAD/TAIS.289657?fbclid=IwAR3HWNpAwA5XK2yjoyMd_YXN40sI3pxNHfMaKdG7rilQ9qe_DualfDY_8Wo
12. Lietuvos Respublikos seimas, *Įsakymas: Dėl žemės ūkio ministro 2006 m. gruodžio 18 d. įsakymo nr. 3D-491 „Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijų patvirtinimo“ pakeitimo* (2018-04-25 nr. 3D-264), prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/t/lt/TAD/b6cc6ab2498811e89197e1115e5dbece?fbclid=IwAR3kjBpwOzKLU4J5teOvgCQ9zkAWN1uNSVzeIqoMiYAouTBNFlhkqmrZ1w>
13. Lietuvos statistikos departamentas, *Ūkių, turinčių melžiamų karvių, skaičius*, prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize#/>
14. Stončiuvienė N., Zinkevičienė D. (2006), Biologinio turto tikrosios vertės nustatymo algoritmas, *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai. Nr. 1(7)*.
15. Stončiuvienė N., Zinkevičienė D., Juočiūnienė D., 2017, Biologinio turto įkainojimas. Kurį būdą pasirinkti, *Mano ūkis, Nr. 12*
16. Subačienė R., Budrionytė R., Kamarauskienė I., ir kt., 2015, *Apskaitos ir audito pagrindai*, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, ISBN: 9786094594731.
17. Valužis K. 2006, *Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės sudarymo metodika ir metodologija*, Vilnius: UAB „Viltis“.
18. Valužis K., Genienė M., 2006, *Apskaitos ir ekonominės analizės ypatumai ūkininko ūkyje*, Vilnius: Lietuvos mokslų akademijos leidykla.
19. Zinkevičienė D., Stočiuvienė N. (2004), *Biologinio turto įkainojimo problemos*, Vilnius: Lietuvos mokslų akademijos leidykla.
20. Zinkevičienė D. (2009) Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimas finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai. Nr. 19(4)*.
21. *2-asis verslo apskaitos standartas „balansas“*, [interaktyvus], [žiūrėta: 2019-02-18] Prieiga per: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/>
22. *3-asis verslo apskaitos standartas „Pelnų (nuostolių) ataskaita“ metodinės rekomendacijos*, [interaktyvus], [žiūrėta: 2019-02-18] Prieiga per: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/>

-
23. *9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“*. , [interaktyvus], [žiūrėta: 2019-02-14] Prieiga per: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/>
 24. *17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“*, [interaktyvus], [žiūrėta: 2019-02-18] Prieiga per: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/>
 25. *17-ojo verslo apskaitos standarto „Biologinis turtas“ metodinės rekomendacijos*.
 26. *41 – asis tarptautinis apskaitos standartas „Žemės ūkis“*, prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&qid=1397629289404&from=EN>