Projektas

LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRAS

ĮSAKYMAS
DĖL 9-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ATSARGOS“ PATVIRTINIMO

2018 m. d. Nr.

Vilnius

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 3^1 straipsnio 2 dalimi:

1. T v i r t i n u 9-ąjį verslo apskaitos standartą „Atsargos“ (pridedama).

2. N u s t a t a u, kad šis įsakymas taikomas sudarant 2019 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

Finansų ministras

Parengė

K. Volodkovič

PATVIRTINTA

Lietuvos Respublikos finansų ministro
2018 m. d. įsakymu Nr.

9-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „ATSARGOS“

I SKYRIUS
BENDROSIOS NUOSTATOS

1. 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“ (toliau – standartas) nustato atsargų registravimo apskaitoje, jų įvertinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus.

2. Standartas netaikomas:

2.1. nebaigtų darbų pagal statybos rangos sutartis, tarp jų paslaugų, kurios tiesiogiai susijusios su statybos rangos sutartimis, apskaitai. Tokių darbų apskaitai taikomas 25-asis verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“;

2.2. finansinio turto apskaitai. Tokio turto apskaitai taikomas 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“;

2.3. biologinio turto, susijusio su žemės ūkiu ir miškininkyste, apskaitai ir biologinio turto produktų pirminiam pripažinimui. Tokio turto apskaitai taikomas 17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“;

2.4. mineralinių išteklių apskaitai. Mineralinių išteklių žvalgybos ir vertinimo apskaitai taikomas 13-asis verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“.

3. Standarte vartojamos sąvokos:

3.1. **Atsargos** – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, prekės ir nebaigta gaminti produkcija), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienus metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

3.2. **Atsargų balansinė vertė** – suma, kuria atsargos išreiškiamos įmonės balanse.

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

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

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

3.6. Kitos standarte vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir kituose verslo apskaitos standartuose.

II SKYRIUS
ATSARGŲ ĮVERTINIMAS

4. Apskaitoje registruojant atsargas, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansines ataskaitas – įsigijimo ar pasigaminimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė.

III SKYRIUS
ATSARGŲ ĮSIGIJIMO SAVIKAINA

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

5.1. jeigu atsargos parduotos, koreguojama parduotų atsargų savikaina, mažinant ją nukainojimo ir nuolaidų suma. Rengiant trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą koreguojamos sunaudotų išteklių sąnaudos;

5.2. jeigu atsargos dar neparduotos, koreguojama jų įsigijimo savikaina mažinant ją šioms atsargoms tenkančia nukainojimo ir nuolaidų suma. Jei įsigijimo savikainos koreguoti neįmanoma, koreguojama parduotų atsargų savikaina, o jei rengiama trumpa pelno (nuostolių) ataskaita, – sunaudotų išteklių sąnaudos, kaip nurodyta standarto 5.1 papunktyje.

6. Nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai, išskyrus pridėtinės vertės mokestį, kaip nurodyta standarto 7 punkte, ir rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti ir kitos tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu išlaidos. Atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina, o jei rengiama trumpa pelno (nuostolių) ataskaita, – sunaudotų išteklių sąnaudomis) tą patį laikotarpį, kai buvo padarytos, jei sumos yra nereikšmingos.

7. Į atsargų įsigijimo savikainą neįskaitomas sumokėtas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai šis mokestis negrąžintinas, o jo pripažinimas ataskaitinio laikotarpio bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o rengiant trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą – kitomis sąnaudomis, reikšmingai iškraipytų įmonės veiklos rezultatus.

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

9. Atsargos, įsigytos užsienio valiuta, apskaitoje registruojamos finansinių ataskaitų sudarymo valiuta, taikant pirkimo dieną galiojusį užsienio valiutos kursą – apskaitoje taikomą euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą vadovaujantis Buhalterinės apskaitos įstatymu.

10. Neatlygintinai gautų (dovanotų) atsargų savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodyta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už grynąją galimo realizavimo vertę, ir su šių atsargų gavimu ir paruošimu parduoti (naudoti) susijusios išlaidos. Kai turto vertė nenurodyta, neatlygintinai gautų (dovanotų) atsargų savikaina nustatoma atsižvelgiant į to turto

grynąją galimo realizavimo vertę.

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

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

IV SKYRIUS
PRODUKCIJOS PASIGAMINIMO SAVIKAINA

13. Per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.

14. Tiesioginės gamybos išlaidos – išlaidos, kurias nepatiriant didesnių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai, – tai:

14.1. pagrindinių žaliavų (medžiagų) išlaidos, apimančios išlaidas produkcijos gamybos metu sunaudotoms žaliavoms (medžiagoms) ir (arba) komplektuojamiesiems gaminiams, kurie sudaro materialųjį produkcijos pagrindą arba įeina į gaminių sudėtį ir nepatiriant didesnių sąnaudų gali būti priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms;

14.2. tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, apimančios darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas, kurios nepatiriant didesnių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms.

15. Netiesioginės gamybos išlaidos – netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos – tai:

15.1. pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidos, apimančios išlaidas produkcijos gamybos metu sunaudotoms žaliavoms (medžiagoms), kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, nors ir yra gaminio sudedamoji dalis, nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti priskirtos prie pagrindinių;

15.2. netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, apimančios tiesiogiai su produkcijos gamyba nesusijusių, bet sudarančių sąlygas gamybai vykti darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas;

15.3. nusidėvėjimo sąnaudos, kurių neįmanoma nepatiriant didesnių sąnaudų priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms;

15.4. kitos netiesioginės gamybos išlaidos, apimančios išlaidas, kurių ryšys su gaminama produkcija negali būti tiesiogiai nustatytas. Apskaitoje jos pripažįstamos taikant paskirstymo būdus.

16. Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo prie tiesioginių ar netiesioginių išlaidų ir

netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką, t. y., kai vienu metu gaminama daugiau kaip vienas gaminys arba gaminami sudėtiniai gaminiai ar vienas iš gaminių yra pagrindinis, o kitas – šalutinis.

17. Kai kiekvieno gaminio išlaidų atskirai nustatyti negalima, jos turi būti paskirstomos racionaliai ir tinkamai. Išlaidos gali būti paskirstomos remiantis kiekvieno gaminio pardavimo kaina tiek tame gamybos etape, kuriame gaminiai tampa atskiri, tiek gamybai pasibaigus. Jeigu padarytos išlaidos negali būti priskirtos konkrečiam gaminiui, jos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos padaromos, sąnaudomis (pardavimo savikaina arba bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o jei rengiama trumpa pelno (nuostolių) ataskaita, – atsižvelgiant į išlaidų pobūdį sunaudotų išteklių, su darbo santykiais susijusiomis, nusidėvėjimo, amortizacijos ir turto vertės sumažėjimo sąnaudomis).

18. Išlaidų, neįtrauktų į gaminių savikainą ir pripažįstamų to ataskaitinio laikotarpio, kai jos padaromos, sąnaudomis, pavyzdžiai:

18.1. nepagrįstai didelės medžiagų, darbo užmokesčio arba kitos gamybos išlaidos;

18.2. sandėliavimo išlaidos, išskyrus prieš tolesnį gamybos etapą būtinas sandėliavimo išlaidas;

18.3. papildomos administravimo išlaidos, nesusijusios su gaminių pristatymu į jų dabartinę vietą ir su jų būkle;

18.4. pardavimo išlaidos.

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

20. Jei produkcijos faktinei pasigaminimo savikainai nustatyti reikia nepagrįstai daug laiko sąnaudų, gali būti taikomas normatyvinės savikainos būdas, pagal kurį įvertinamas normalus žaliavų ir medžiagų, darbo, įrenginių našumo ir pajėgumų naudojimo lygis ir nustatoma normatyvinė produkcijos vieneto savikaina. Normatyvinė produkcijos vieneto savikaina yra reguliariai peržiūrima ir, jeigu reikia, keičiama atsižvelgiant į pasikeitusias sąlygas.

21. Mažos gamybos apimties laikotarpiais (palyginti su įmonės gamybos apimtimi normaliomis verslo sąlygomis) dalis netiesioginių gamybos išlaidų nepriskiriama pagamintos produkcijos savikainai, o yra iš karto pripažįstama bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o rengiant trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą – atsižvelgiant į išlaidų pobūdį sunaudotų išteklių, su darbo santykiais susijusiomis, nusidėvėjimo, amortizacijos ir turto vertės sumažėjimo sąnaudomis.

V SKYRIUS
GRYNOJI GALIMO REALIZAVIMO VERTĖ

22. Jei yra patikimų įrodymų, kad atsargų savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje yra didesnė už jų grynąją galimo realizavimo vertę ir šis skirtumas yra reikšmingas, atsargos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Visų atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma turi būti pripažįstama to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o rengiant trumpą pelno (nuostolių)

ataskaitą – turto vertės sumažėjimo sąnaudomis.

23. Atsargų nukainojimas iki grynosios galimo realizavimo vertės atliekamas tam, kad turto balansinė vertė neviršytų sumos, kurią tikimasi gauti pardavus arba sunaudojus šį turtą įprastinio įmonės veiklos ciklo metu.

24. Požymiai, kurie rodo, kad atsargų savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje gali būti didesnė už jų grynąją galimo realizavimo vertę:

24.1. atsargos buvo sugadintos;

24.2. atsargos visiškai arba iš dalies paseno;

24.3. atsargų pardavimo kaina nukrito;

24.4. išaugo įvertintos gamybos baigimo arba pardavimo išlaidos.

25. Atsargos paprastai nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų vienetą. Tam tikrais atvejais gali būti tikslinga sugrupuoti panašius ar susijusius atsargų vienetus (pavyzdžiui, kai tai pačiai gaminių grupei priklausantys panašios paskirties ar naudojimo atsargų vienetai yra pagaminti ir pateikiami į rinką toje pačioje geografinėje zonoje ir atskirai jų įvertinti praktiškai neįmanoma). Atsargos negali būti nukainojamos tokiomis grupėmis kaip, pavyzdžiui, visa pagaminta produkcija arba visos atsargos, kurios skirtos tam tikrai pramonės šakai ar laikomos tam tikroje geografinėje zonoje.

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

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

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

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

30. Kai pasikeičia aplinkybės ir paaiškėja, kad anksčiau nukainotų atsargų vertė reikšmingai padidėjo, ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais atlikto nukainojimo suma panaikinama taip, kad nauja balansinė vertė būtų lygi atsargų įsigijimo ar pasigaminimo savikainai arba patikslintai grynajai galimo realizavimo vertei, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų mažesnė. Tačiau atkurta atsargų vertė negali būti didesnė už atsargų įsigijimo ar pasigaminimo savikainą.

31. Bet kokio atsargų nukainojimo panaikinimo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinamos to laikotarpio bendrosios ir administracinės sąnaudos, o rengiant trumpą pelno (nuostolių) ataskaitą – turto vertės sumažėjimo sąnaudos.

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

VI SKYRIUS
PASLAUGŲ TEIKĖJO ATSARGŲ SAVIKAINA

33. Paslaugų teikėjai kaupia su paslaugų teikimu susijusias išlaidas kaip atsargas tol, kol nebus pripažintos suteiktų paslaugų pajamos.

34. Paslaugų teikėjo atsargų savikainą dažniausiai sudaro darbo ir kitos tiesiogiai su paslaugų teikimu susijusios išlaidos bei joms priskiriamos netiesioginės išlaidos.

VII SKYRIUS
ATSARGŲ ĮKAINOJIMO BŪDAI

35. Apskaičiuojant gamyboje sunaudotų ar parduotų atsargų savikainą gali būti taikomi šie atsargų įkainojimo būdai:

35.1. FIFO (angl. *first in, first out,* liet. *pirmas į, pirmas iš*) būdas;

35.2. svertinio vidurkio būdas;

35.3. konkrečių kainų būdas.

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

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

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

39. Atskiroms atsargų grupėms įmonė gali pasirinkti taikyti skirtingus atsargų įkainojimo būdus.

VIII SKYRIUS
ATSARGŲ SUNAUDOJIMO ARBA PARDAVIMO APSKAITOS BŪDAI IR PRIPAŽINIMO NUTRAUKIMAS

40. Atsargų sunaudojimas arba pardavimas apskaitoje gali būti registruojamas nuolat arba periodiškai.

41. Taikant nuolatinį atsargų apskaitos būdą, buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama kiekviena su atsargų sunaudojimu arba pardavimu susijusi operacija.

42. Jeigu nuolatinio atsargų apskaitos būdo taikyti ekonomiškai netikslinga, taikomas periodinis atsargų apskaitos būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją.

43. Atsargų pripažinimas nutraukiamas, jei jos parduodamos, mainomos į kitą turtą, dovanojamos, prarandamos arba sunaudojamos. Pajamos, uždirbtos dėl atsargų pardavimo arba mainų, pripažįstamos pagal 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ nuostatas, o sąnaudos, patirtos dėl atsargų mainų, dovanojimo, praradimo arba sunaudojimo, – pagal 11-ojo verslo apskaitos standarto „Sąnaudos“ nuostatas. Pajamų ir sąnaudų pateikimą pelno (nuostolių) ataskaitoje ir trumpoje pelno (nuostolių) ataskaitoje reglamentuoja 3-iasis verslo apskaitos standartas „Pelno (nuostolių) ataskaita“.

_____