

VILNIAUS KOOPERACIJOS KOLEGIJA

## **Apskaitos ypatumai prekybinėse įmonėse**

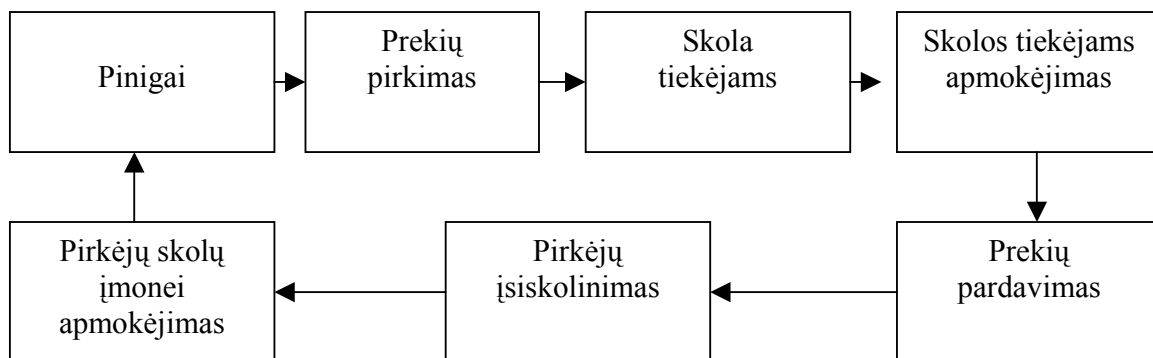
Kaunas 2002

## TURINYS

1. PREKYBINĖS ĮMONĖS SAMPRATA .....	3
2. PARDAVIMŲ IR PIRKIMŲ FIKSAVIMAS APSKAITOS DOKUMENTUOSE .....	7
3. PARDAVIMŲ PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS FINANSINĖJE APSKAITOJE .....	8
3.1 atvejis. Prekių pardavimo ir pinigų už jas sumokėjimo momentai sutampa. ....	8
3.2 atvejis. Pirkėjas už prekes sumoka ne iš karto jas gavęs, bet vėliau. ....	8
3.3 atvejis. Pirkėjas už prekes sumoka iš anksto, dar jų negavęs.....	9
4. PARDUOTI SKIRTŲ PREKIŲ APSKAITOS MODELIAI .....	9
5. GRYNUOSIUS PARDAVIMUS KOREGUOJANČIŲ VEIKSNIŲ APSKAITA .....	10
5.1 Pardavimas suteikiant prekybines nuolaidas. ....	11
5.2 Pardavimo diskontų apskaita .....	12
5.3 Parduotų prekių grąžinimas ir nukainojimas .....	12
LITERATŪRA .....	13
PRIEDAI .....	14

## 1. PREKYBINĖS ĮMONĖS SAMPRATA

Kiekvieno verslininko uždavinys parduoti kiek galima brangiau tai, ką jis pats nusipirko, - tik taip galima uždirbti pelno, didinančio nuosavybę ir įmonės savininkų turtą.



1 schema. Prekybos įmonės veiklos ciklas.

Ūkinės veiklos nuoseklumo požiūriu prekybos įmonė pirmiausia perka jos veiklai reikalingų atsargų (prekių), kurias numato vėliau parduoti už didesnę kainą jų pirkėjams. Joms pirkti išleidžiami pinigai arba kitas įmonės turtas, t.y. daromos išlaidos, kurios visos arba jų dalis, tenkanti per ataskaitinį laikotarpį parduotoms prekėms, tampa sąnaudomis. Tačiau dažniausiai tiekėjams sumokama ne iš karto, o po tam tikro laiko, kurį pardavėjas ir pirkėjas aptaria pirkimo – pardavimo sutartyse. Tokiu atveju prekes pirkusi įmonė kurį laiką disponuoja ne tik savo, bet ir prekių pardavijo turtu, nes atsiranda jos įsiskolinimas (įsipareigojimas sumokėti) prekių tiekėjui. Šis įsiskolinimas, parodytas balanso *Nuosavybės ir įsipareigojimų* dalyje

Taigi bendraisiais pirkimais vadinama suma, kurią pirkėjas turėtų sumokėti pardavėjui, jeigu pirkimams nebūtų taikomas diskontas arba jo galiojimo terminas pasibaigęs ir nėra prekių grąžinimų ar nukainojimų. Tuo atveju, kai pirkėjas pasinaudoja pardavėjo jam suteikta diskontavimo teise arba nukainoja ar grąžina prekes pardavėjui, pirkimų apimtis sumažėja, o pati pirkimų suma vadinama gryniaisiais pirkimais. Grynųjų pirkinių apimtį galima apskaičiuoti taip:

## BENDRIEJI PIRKIMAI

## - PIRKIMO DISKONTAI

- PREKIŲ GRAŽINIMAI

- PREKIŲ NUKAINOJIMAI

**= GRYNIEJI PIRKIMAI**

**Pirkimo diskontai, prekių grąžinimai ir nukainojimai yra pirkimų sumą mažinantys straipsniai.**

Visos prekės, pirktos per ataskaitinį laikotarpį, vadinamos perparduoti skirtomis prekėmis. Perparduoti skirtos prekės ne tik tos, kurios pirktos per ataskaitinį laikotarpį. Toks atvejis įmanomas tik naujoje įmonėje. Ilgesnį laiką veikiančioje įmonėje visada yra per praėjusius laikotarpius pirktų ir neparduotų prekių likučių, todėl perparduoti skirtos prekės visada išreiškiamos tokia lygybe:

$$\begin{aligned} & \text{PERPARDUOTI SKIRTŲ PREKIŲ LIKUTIS LAIKOTARP PRADŽIOJE} \\ & + \text{GRYNIEJI PIRKIMAI PER ATASKAITINĮ LAIKOTARPĮ} \\ & = \text{PERPARDUOTI SKIRTOS PREKĖS} \end{aligned}$$

Perparduoti skirtos prekės apskaitomos jų **savikaina**, t. y. tokia kaina, už kokią pati įmonė nusipirko šias prekes. Kitaip tariant, pirktų prekių savikaina rodo, kokias sąnaudas patyrė įmonė pirkdama šias prekes.

Pardavus įsigytas prekes arba suteikus paslaugas, gaunami pinigai arba pardavėjas ima pretenduoti į juos, ir pirkėjas įsipareigoja sumokėti už nupirktas prekes. Kitaip tariant, uždirbamos pajamos, kurios ir fiksuojamos jų uždirbimo momentu. Šios pajamos apskaitoje vadinamos **pardavimų pajamomis** arba tiesiog **pardavimais**. Tuo atveju, jeigu pirkėjui nesuteikiamas diskontas arba jis juo nepasinaudoja, taip pat jeigu pirktos prekės nenukainojamos ir negrąžinamos, pirkėjo sumokėta arba mokėtina suma yra laikoma bendrųjų pardavimų pajamomis arba tiesiog bendraisiais pardavimais. Be abejo, pirkėjas gali pasinaudoti jam suteikta diskonto galimybe arba dėl tam tikrų priežasčių grąžinti ar nukainoti pirktas prekes. Tuomet pardavimų apimtis sumažėja. **Gryniesi pardavimai** apskaičiuojami kaip ir pirkimai, iš bendrųjų pardavimų atėmus pardavimo diskontus, prekių nukainojimus ir grąžinimus:

#### **BENDRIEJI PARDAVIMAI**

- PARDAVIMO DISKONTAI

- PREKIŲ GRĄŽINIMAI

- PREKIŲ NUKAINOJIMAI

**= GRYNIEJI PARDAVIMAI**

Pardavimo diskontai, prekių grąžinimai ir nukainojimai yra pardavimus mažinantys straipsniai, t. y. jie mažina pardavimų pajamas.

Svarbiausias prekybinės veiklos sąvokas apžvelgėme ūkinės veiklos nuoseklumu: pirmiausia nuperkamos prekės, vėliau perparduodamos (suprantama, pirmasis veiklos ciklas turi prasidėti nuo to, kad

sukaupiami pinigai, reikalingi veiklos pradžiai, - juos įneša savininkai arba imama paskola iš banko). Taigi pirmiausia padaromos išlaidos prekėms pirkti, o vėliau, šias prekes pardavus, uždirbamos pajamos; *parduotoms prekėms pirkti tenkanti išlaidų dalis pripažįstama sąnaudomis*. Apskaitininkai, vadovaudamiesi pajamų ir sąnaudų palyginimo bei duomenų kaupimo principais, pirkimų ir pardavimų procesus vertina kiek kitaip: pajamas su sąnaudomis lyginamos atvirkščiu negu ūkinės veiklos nuoseklumu — pirmiausia nustatomos uždirbtas, t.y. pripažintas, pajamos, po to su jomis palyginama sąnaudos, kurios buvo patirtos uždirbant šias pajamas. Taigi buhalteriai kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje susumuoja visas per tą laikotarpį uždirbtas grynujų pardavimų pajamas. Žinodami, kiek pajamų ir iš kokių pardavimų buvo uždirbta, vadovaudamiesi pajamų ir sąnaudų palyginimo principu, apskaitininkai nustato, kokia įmonės turto bei išlaidų dalis buvo sunaudota bei kokia atsiradusių įmonės įsipareigojimų dalis buvo skiria šioms pajamoms uždirbti, t. y. pripažįsta patirtas sąnaudas. Palyginę per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas grynąsias pardavimų pajamas su parduotų prekių savikaina, apskaičiuojame **bendrojo pelno rodiklį:**

**GRYNIEJI PARDAVIMAI**

- PARDUOTŲ PREKIŲ SAVIKAINA

**= BENDRASIS PELNAS**

Prekybos įmonėse parduotų prekių savikaina sudaro didžiąją sąnaudų dalį. Tačiau tose įmonėse patiriamos ne tik prekių pirkimo ir su juo tiesiogiai susijusios sąnaudos, kurios ir yra parduotų prekių savikaina. Veikianti įmonė turi ir kitų išlaidų - pardavėjų bei valdymo personalo atlyginimų, prekybinių patalpų nusidėvėjimo ar jų nuomos, komunalinių paslaugų, raštinės ir t. t. Šios išlaidos tiesiogiai nesusijusios su parduotų prekių pirkimu, bet reikalingos tam, kad įmonė galėtų normaliai funkcionuoti - pirkti ir parduoti tas prekes. Šios išlaidos vadinamos įmonės **veiklos sąnaudomis**. Jos visos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, kurios mažina uždirbtą pelną. **Iš bendrojo pelno atėmus veiklos sąnaudas apskaičiuojamas grynojo pelno rodiklis:**

**BENDRASIS PELNAS**

- VEIKLOS IR PELNO MOKESČIO SĄNAUDOS

**= GRYNASIS PELNAS**

Šioje formulėje veiklos sąnaudos suprantamos plačiąja prasme ir apima ne tik tipinės veiklos sąnaudas, bet ir kitos bei finansinės ir investicinės, taip pat neįprastinės (ypatingosios) veiklos rezultatus **Bendrasis pelnas išreiškia tik pardavimų pajamų ir parduotų prekių savikainos santykį, kitaip tariant, juo remiantis galima įvertinti įmonės parduodamų prekių savybes rinkoje**. Šis rodiklis neteikia beveik jokios informacijos apie įmonės ūkinės veiklos rezultatus, nes prekės, kad ir labai

geros kokybės, pačios nesuranda pirkėjo ir neuždirba įmonei pajamų - jas dar reikia parduoti. Norint parduoti, prekes reikia reklamuoti, atitinkamai pateikti pirkėjams, įrengti prekybines patalpas ir jas prižiūrėti, kartais samdyti transportą prekėms nuvežti pirkėjui, samdyti prekybos agentus, vadybininkus, pardavėjus, turėti kai kurių kitų išlaidų. Taigi bendrasis pelnas tik įvertina kritinę veiklos sąnaudų ribą - kad įmonė dirbtų pelningai, *veiklos sąnaudos negali būti didesnės už bendrąjį pelną*. Pavyzdžiui, įmonės bendrasis pelnas dėl daug pardavimų gali būti ir labai didelis, tačiau tokiam pardavimų lygiui palaikyti įmonė turi ir nemažų veiklos sąnaudų, nes jai reikia nuomoti daug prekybinių patalpų, samdyti daug gerai apmokamų prekybininkų ir pan. Todėl norint gauti didesnę grynąją pelną, būtina ne tik ieškoti pigiau tas prekes parduodančių tiekėjų, bet ir mažinti veiklos sąnaudas. Priešingu atveju gali atsitikti taip, kad veiklos sąnaudos prilygs bendrajam pelnui arba net viršys jį, ir įmonė geriausiu atveju neuždirbs jokio pelno. Dėl šios priežasties bendrojo pelno rodiklis - labai svarbus daugeliui įmonių savininkų, nes jie, vadovaudamiesi *bendrojo pelno, taip pat veiklos sąnaudų sumomis*, gali nuspręsti, ar įmonės vadovai racionaliai dirba.

Norint įsitikinti tam tikro verslo pelningumu, skaičiuojamas ir santykinis rodiklis — **bendrasis pelningumas**, kuris išvedamas per tam tikrą laikotarpį uždirbto bendrojo pelno sumą dalijant iš per tą laikotarpį uždirbtų pajamų sumos. Kuo didesnė jo reikšmė, tuo pelningesnis įmonės verslas. Tačiau norint uždirbti daug grynojo pelno reikia dar sugebėti verstis su kuo mažesnėmis veiklos sąnaudomis. Labai svarbu kuo tiksliau apskaičiuoti įmonės veiklos rezultatą uždirbtą pelną ar patirtą nuostolį. Tiek dirbtinis ataskaitinio laikotarpio pelno padidėjimas, tiek jo sumažėjimas gali labai neigiamai veikti įmonės valdymą ir jos vėlesnių laikotarpių veiklos rezultatus.

**Apskaičiavus didesnę pelną negu realiai uždirbtas galima susidurti su tokiomis problemomis:**

- įmonė turės mokėti nerealaus dydžio pelno mokesčius biudžetui visiškai realiais pinigais;
- savininkai, matydami atskaitomybėje didelę pelno sumą, gali nutarti išmokėti nerealiai didelius dividendus, o įmonė paprasčiausiai nesugebės to padaryti, nes nerealus pelnas niekada nepadengiamas pinigais. Jeigu įmonė vis dėlto dividendus sugebėtų išmokėti, vadinasi, savininkai paprasčiausiai „suvalgytų“ savo įmonę;
- darbuotojai, susipažinę su finansine atskaitomybe, reikalaus padidinti darbo užmokestį, ir tam nelengva pasipriešinti, ypač kai tai daroma organizuotai, per profesinę sąjungą;
- įmonės vadybininkai, suklaidinti didelio pelno, plėtos gamybą, o nepagrįstas jos plėtojimas labai pavojingas ir gresia įmonės bankrotu.

**Apskaičiavus mažesnę pelną negu realiai uždirbtas taip pat galima sulaukti netikėtų rezultatų:**

- neišvengiamai krinta akcijų kursas, o (atvirosioms) akcinėms bendrovėms tai gresia bankrotu;

įmonės vadybininkai, suklaidinti mažo pelno rodiklio, neplėtos įmonei reikšmingos veiklos;

- įmonė negaus investicijų, nes potencialūs investuotojai ja nepasitikės, o bankai, suklaidinti mažo pelno rodiklio, gali nesuteikti įmonei kreditų, bijodami, kad jie nebus gražinti.

## 2. PARDAVIMŲ IR PIRKIMŲ FIKASAVIMAS APSKAITOS DOKUMENTUOSE

Kruopšti pardavimų ir pirkimų apskaita reikalinga dėl to, kad šį apskaitos barą ypač kruopščiai kontroliuoja mokesčių administratoriai: juk nuslėpusi dalį pajamų įmonė galėtų sumažinti apmokestinamąjį pelną, kartu ir pelno mokesčio sumą, o padidinus pirkimų sumą atsiranda galimybė padidinti ir sąnaudas („pirktas“ vertybes įskaičiuojant į parduotų prekių savikainą arba veiklos sąnaudas), taigi - sumažinti apmokestinamąjį pelną ir pelno mokestį sąnaudų didinimo sąskaita. Šiuo metu pagrindiniai pardavimus įforminantys dokumentai - *Sąskaitos faktūros* (įmonėms, mokančioms pridėtinės vertės mokestį, - *PVM sąskaitos faktūros*) yra specialiosios apskaitos dokumentai, taigi valdžia griežtai kontroliuoja, kad rinkoje jų būtų ne daugiau, nei pagamino ir pardavė pačios valdžios institucijos, kontroliuojančios teisingą mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą. Prekių, pinigų ir atitinkamų apskaitos dokumentų judėjimas, kai pirkėjai grynusius pinigus sumoka pardavimo-pirkimo momentu arba kai prekės parduodamos skolon, pavaizduotas atitinkamai 4 (4.1) ir 5 (4.1) schemose.

Paprasčiausias pardavimo-pirkimo aktas, kada tuo pačiu momentu vienas turtas -prekės keičiamas į kitą turtą- pinigus. Šiuo atveju atitinkamais apskaitos dokumentais būtina patvirtinti abiejų šių turto rūšių judėjimą: iš pardavėjo - pirkėjui (prekių judėjimą) ir iš pirkėjo pardavėjui (pinigų). Pinigų perdavimas iš pirkėjo pardavėjui patvirtinamas specialaus apskaitos dokumento *Kasos pajamų orderio* nuplėšiama dalimi - *kvitu*, kurį gauna pirkėjas. Pinigų gavimą galima patvirtinti kasos aparato kvitu. prekes dažniausiai gauna ir už jas sumoka ne patys įmonių vadovai, bet jų įgalioti asmenys: ekspeditoriai, vadybininkai, ūkvedžiai ir kt. Kad pardavėjas galėtų perduoti jiems prekes, šie asmenys turi pateikti tam tikrą dokumentą- *įgaliojimą*, kurį išduoda pirkėjo įmonė ir kuris perduodamas pardavėjui gaunant iš jo materialines vertybes. Kartu su asmens tapatybę patvirtinančiu dokumentu įgaliojimas tampa įrodymu, kad šiuos dokumentus pateikęs asmuo yra pirkėjo įgaliotas gauti šias vertybes.

Prekių pardavimo faktą tiesiogiai ar netiesiogiai gali patvirtinti keletas dokumentų. Šiuo metu daugiausia naudojama *Sąskaita faktūra* arba *PVM sąskaita faktūra*. Tai labai panašūs specialieji dokumentai, tik *PVM sąskaitą faktūrą* pildo įmonės, mokančios pridėtinės vertės mokestį. Abi sąskaitų faktūrų rūšys atlieka po dvi funkcijas: patvirtina prekių pardavimo faktą ir pateikia apmokėjimo už jas sąskaitą.

*Sąskaita faktūra* - ne vienintelis, nors šiuo metu pagrindinis apskaitos dokumentas, kuriuo patvirtinamas prekių pardavimo faktas. Pavyzdžiui, draudimo kompanijos pardavimus įformina *draudimo liudijimais* (polisais), laisvos formos dokumentas išrašomas už telekomunikacijų paslaugas, patentus išsipirkusiems fiziniams asmenims pardavimus leidžiama forminti *prekių pirkimo-pardavimo kvitais*, dar kitaip paslaugų suteikimo faktus dokumentuoja advokatų kontoros, kuru automobiliams prekiaujančios įmonės ir t.t. Ne bet kaip, bet griežtai nustatytais būdais turi būti dokumentuojami ir diskontavimo, prekių grąžinimo, jų nukainojimo, apyvartos nuolaidų taikymo bei kiti faktai.

### 3. PARDAVIMŲ PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS FINANSINĖJE APSKAITOJE

#### 3.1 atvejis. Prekių pardavimo ir pinigų už jas sumokėjimo momentai sutampa.

Kai už prekes pirkėjas atsiskaito grynaisiais, pardavėjo apskaitoje registruojama kaip įmonės piniginio turto ir uždirbtų pajamų padidėjimas:

D Kasa	xxx Lt
K Pardavimai	xxx Lt

Pardavus prekes, keičiasi įmonės turtas ir uždirbtos pajamos. Pinigų, apskaitytų balansinėje *Turto* dalies sąskaitoje *Kasa*, dėl šios operacijos padaugėja, ir šis padaugėjimas, kaip ir visose turto sąskaitose, fiksuojamas debete. Uždirbtos pardavimų pajamos apskaitomos pelno (nuostolio) ataskaitos *Pajamų* dalies sąskaitose *Pardavimai*. Apskaitomo objekto padidėjimas pajamų sąskaitose fiksuojamas kredite, todėl pastaroji sąskaita kredituojama suma, gauta pardavus prekes.

#### 3.2 atvejis. Pirkėjas už prekes sumoka ne iš karto jas gavęs, bet vėliau.

Jeigu, remiantis prekių pirkimo-pardavimo sutartimi, išrašius atitinkamą dokumentą, šios prekės parduodamos skolon, pardavėjo apskaitininkas pirmiausia atlieka tokius įrašus:

D Pirkėjai	xxx Lt
K Pardavimai	xxx Lt

Šiuo atveju pirkėjas gauna prekes, bet iš karto pardavėjui už jas nesumoka. Dėl to padidėja pirkėjo įsiskolinimas pardavėjui. Visos prekybos skolos įmonei apskaitomos balanso *Turto* dalies sąskaitose, o turto straipsnių padidėjimas sąskaitose registruojamas jų debete. Padidėjus pirkėjų skolai už pirktas prekes, ši sąskaita debetuojama, todėl pirkėjų įsiskolinimo suma įmonei dar vadinama debitoriniu įsiskolinimu. Nors pinigai už parduotas prekes dar negauti, apskaitininkas, vadovaudamasis *kaupimo* principu, tuo pačiu metu registruoja ir uždirbtas pardavimo pajamas. Uždirbtos prekių pardavimo pajamos apskaitomos sąskaitoje *Pardavimai*. Apskaitomo objekto padidėjimas pajamų sąskaitose



fiksuojamas jų kredite, todėl šioji sąskaita kredituojama bendrąja pardavimų suma. Pirkėjui sumokėjus už šias prekes (kitai sakant, padengus savo įsiskolinimą), sąskaitose atliekamas toks įrašas:

D Sąskaita banke	xxx Lt
K Pirkėjai	xxx Lt

Pirkėjui atsiskaičius už anksčiau pirktas prekes, kinta tik pardavėjo įmonės turto struktūra, bet nepasikeičia nei jos turto, nei nuosavybės bendra suma balanse. Kadangi koresponduoja dvi balansinės turto sąskaitos, vienoje iš jų apskaitomas objektas padidėja ir ši sąskaita debetuojama; kitos turto sąskaitos apskaitos objektas tiek pat sumažėja, todėl ši sąskaita kredituojama. Padidėjus pinigų sumai įmonės sąskaitoje, debetuojama sąskaita *Sąskaita banke*, o sumažėjus pirkėjų įsiskolinimui, kredituojama sąskaita *Pirkėjai*.

### 3.3 atvejis. Pirkėjas už prekes sumoka iš anksto, dar jų negavęs.

Jeigu pirkėjas už prekes sumoka iš anksto, dar jų negavęs, pardavėjas neturi jokio pagrindo registruoti pardavimo pajamų, bet atitinkamose balansinėse sąskaitose fiksuoja pinigų gavimą ir padidėjusį įsipareigojimą patiekti prekes arba suteikti paslaugas:

D Sąskaita banke	xxx Lt
K Avansu gautos sumos	xxx Lt

Tada, kai iš anksto apmokėtos prekės patiekiamos, atliekama sąskaitų korespondencija, kuria fiksuojamas atitinkamų pajamų uždirbimo faktas, ir dėl to sumažėjęs įmonės įsipareigojimas pirkėjams arba klientams:

D Avansu gautos sumos	xxx Lt
K Pardavimai	xxx Lt

## 4. PARDUOTI SKIRTŲ PREKIŲ APSKAITOS MODELIAI

Fiksuodami prekių pardavimus, registruojame pajamų uždirbimo ir pirkėjų įsiskolinimo faktus, tačiau neregistruojame prekių judėjimo - t.y. nė vienoje aptartų korespondencijų neparodėme prekių likučio įmonėje sumažėjimo, kai šios prekės buvo išsiųstos pirkėjams, o juk pardavus bet kokias prekes ne tik gaunami pinigai ir uždirbamos pajamos, bet ir pirkėjui perduodamos prekės.

Prekių judėjimą per tam tikrą laikotarpį galima apibūdinti dvejopai:

#### - periodiškai apskaitomų atsargų

Prekių likutis laikotarpio pradžioje	100
Nupirktą prekių per laikotarpį	1000

<b><i>Prekių, kurias buvo galima parduoti per laikotarpį kiekis</i></b>	<b><i>1100</i></b>
Prekių likutis laikotarpio pabaigoje	120
<b><i>Per laikotarpį parduotų prekių kiekis</i></b>	<b><i>980</i></b>

- **nuolat apskaitomų atsargų metodais.**

Prekių likutis laikotarpio pradžioje	100
Nupirktą prekių per laikotarpį	1000
<b><i>Prekių, kurias buvo galima parduoti per laikotarpį kiekis</i></b>	<b><i>1100</i></b>
Per laikotarpį parduotų prekių kiekis	980
<b><i>Prekių likutis laikotarpio pabaigoje</i></b>	<b><i>120</i></b>

Taikant pirmąjį būdą (atsargos apskaitant periodiškai) užtenka suskaičiuoti prekių atsargų likučius ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje bei vesti prekių pirkimo apskaitą. Taigi pačių prekių judėjimo jas parduodant nuolat registruoti sąskaitose nereikia (tai, suprantama, nereiškia, kad šių atsargų galima nesaugoti ir neskaičiuoti jų saugojimo vietose). Kitaip sakant, visiškai nebūtina prekines atsargas sintetinėse sąskaitose apskaityti nuolatiniu būdu - pakanka pavaizduoti pirkėjų skolos padidėjimą ir pajamų uždirbimą, nereikia rodyti pačių prekių sumažėjimo jas parduodant. Iš šių dydžių periodiniu būdu paprasta apskaičiuoti *per laikotarpį parduotų prekių kiekį* taigi ir jų sumą (t. y. *parduotų prekių savikainą*). Žinodami pardavimo pajamų sumą ir parduotų prekių savikainą, nesunkiai galime išvesti ataskaitinio laikotarpio bendrąjį pelną, todėl neatsiranda jokių kliūčių užpildant pelno (nuostolio) ataskaitą.

Skaičiuojant antruoju būdu (taikant nuolatos apskaitomą atsargų metodą), būtina vesti visų per laikotarpį parduodamų prekių apskaitą. Pardavimų gali būti labai daug ir kiekvieną kartą reikia atspindėti sąskaitose. Kai taikomas nuolat apskaitomas atsargų metodas, pardavus prekes reikia registruoti ne tik patį jų pardavimo faktą, bet ir nuraityti šias prekes iš atsargų sąskaitos.

D Pirkėjai                      xxx Lt

D Parduotų prekių savikaina                      yyy Lt

K Pardavimai                      xxx Lt

K pirktos prekės, skirtos pardavimui                      yyy Lt.

## 5. GRYNUOSIUS PARDAVIMUS KOREGUOJANČIŲ VEIKSNIŲ APSKAITA

### 5.1 Pardavimas suteikiant prekybines nuolaidas.

Svarbiausias prekybinių nuolaidų tikslas yra pritraukti kuo daugiau naujų pirkėjų ir skatinti esamus naudotis to paties pardavėjo paslaugomis arba pirkti iš jo prekes didesniais kiekiais. Tai **apyvartos nuolaidos**, kai leidžiama mokėti pigiau todėl, kad perkama daugiau prekių. Prekybinės nuolaidos taikomos tiek mažmeninėje prekyboje, kai parduodama vienetais arba labai mažomis prekių partijomis galutiniams prekių vartotojams, tiek didmeninėje prekyboje, kai prekės parduodamos didesniais kiekiais ne galutiniams prekių vartotojams, o mažmeninės prekybos arba ir kitoms didmeninės prekybos įmonėms (perpardavėjams). Šių nuolaidų esmė yra ta, kad pirkėjui, perkančiam daugiau prekių arba nuolat perkančiam jas iš to paties pardavėjo, suteikiama nuolaida, išreiškiama procentais nuo parduotų prekių kainos. Tai kainos nuolaida, o ne paprastas kainos mažinimas. Už suteiktą nuolaidą pirkėjas turi atlikti konkretų veiksmą (pavyzdžiui, vietoj 10 pirkti 1000 prekių). Dar aiškesnis apyvartos nuolaidos pavyzdys - kai kaina mažinama po to, kai pirkėjas jau nuperka tam tikrą kiekį (ar už tam tikrą sumą) prekių. Šiais atvejais *apyvartos nuolaidoms* apskaityti kartais išskiriama atskira subsąskaita, kad pardavimų vadybininkai galėtų stebėti, ar efektyvios jų suteiktos nuolaidos. Be to, kartais tokių nuolaidų taikymo faktas paaiškėja vėliau, jau išrašius sąskaitą faktūrą didesne kaina, kadangi pardavėjas paprasčiausiai gali nežinoti, kad pirkėjas jau pirko iš jo prekių už sumą, leidžiančią pirkti pigiau. Kita vertus, šiuo atveju mažinamos tarsi ne tik naujų parduodamų, bet ir anksčiau parduotų prekių kainos. Taigi taikant tokias nuolaidas, jų sumos gali (bet neprivalo!) būti atspindimos sąskaitoje *Pardavimų nuolaidos (-)*. Tai kontrarinė sąskaita, kurioje įrašai daromi atvirkščiai nei jos reguliuojamoje sąskaitoje *Pardavimų vertė*. Pavyzdžiui, pardavus skolon prekių už 1000 Lt, atliktas jau žinomas įrašas:

D Pirkėjai	1000 Lt
K Pardavimai	1000 Lt

Pirkėjui pateikus įrodymų, kad jis dėl ankstesnių pirkimų įgijo teisę į 50 Lt nuolaidą, reikia koreguoti anksčiau užregistruotą pardavimų apimtį:

D Pardavimų nuolaidos	50 Lt
K Pirkėjai	50Lt

Kontrarinėje sąskaitoje *Pardavimų nuolaidos* registruojamas jos apskaitos objekto - suteiktų apyvartos nuolaidų sumos -padidėjimas. Jis fiksuojamas šios sąskaitos debete, nes ji - komrarinė sąskaitai *Pardavimai*, todėl ir įrašų tvarka joje atvirkščia pastarosios sąskaitos įrašų tvarkai. Nuolaidos suma taip pat mažinamas anksčiau sąskaitoje Pirkėjai užregistruotas pirkėjų įsiskolinimas.

**Visais atvejais koreguojant pardavimų metu nustatytą pardavimų sumą, turi būti surašomi atitinkami dokumentai, pavyzdžiui, patikslinančios sąskaitos faktūros.**

## **5.2 Pardavimo diskontų apskaita**

Nors pardavimo diskontai mažina pardavimų pajamas, kai kurios įmonės laikosi politikos nuolat suteikti savo pirkėjams galimybę jais pasinaudoti, kad pirkėjai greičiau atsiskaitytų už pirktas skolon prekes. Dėl to pardavėjas anksčiau gauna pinigus iš pirkėjo ir jam nebereikia imti kredito iš banko. Todėl diskontų, kaip labai specifinės nuolaidų rūšies, nereikėtų laikyti vien tik pardavimų apimtį (tiksliau, jų sumą) mažinančiu, veiksmu. Tai veikiau įmonės finansinės veiklos atributas, kadangi viena - parduoti prekes, visiškai kas kita - susitarti su pirkėju, kad jis sumokės už tas prekes, pavyzdžiui, ne po mėnesio ar dviejų, bet per kelias dienas. Tokiu būdu pirkėjai ir pardavėjai tarsi kredituoja vieni kitus, nemokėdami už tai palūkanų, kaip tenka jas mokėti bankams už gautus iš jų kreditus. Negalima pamiršti, kad, pasinaudoję diskontu, pirkėjai pardavėjams sumoka mažesnes sumas, tačiau anksčiau. Iš to pardavėjai gali turėti net dvigubos naudos: anksčiau gauti pinigai dėl infliacijos paprastai būna „brangesni“, o jeigu bendras kainų kilimas ir nereikšmingas, pardavėjai paprasčiausiai šiuos pinigus gali racionaliai panaudoti savo veikloje.

Pavyzdžiui, 20X2 m. liepos 1 d. „Bazės“ įmonė „Gėrimų“ parduotuvei pardavė gaiviųjų gėrimų už 10 000 Lt. Išrašydama sąskaitą faktūrą, įmonė „Ba/ė“ pakartojo mokėjimo sąlygas („2/10, n30“), kurios buvo numatytos ir anksčiau sudarytoje gaiviųjų gėrimų pirkimo-pardavimo sutartyje. Kaip žinote, šis įrašas reiškia, kad „Gėrimų“ parduotuvė privalo apmokėti visą gaiviųjų gėrimų kainą (10000Lt) per 30 dienų po šios prekės pirkimo, tačiau jeigu už gėrimus būtų sumokėta per 10 dienų po jų pirkimo, kaina būtų sumažinta 2% ( $10\,000\text{ Lt} \times 2\% = 200\text{ Lt}$ ). Tarkime, kad „Gėrimų“ parduotuvė visą sumą už skolon pirktas prekes sumokėjo liepos 8 d., t.y. diskonto galiojimo laikotarpiu. Todėl ji pervedė ne 10000 Lt., o 200 Lt mažiau. Apskaitoje bus užregistruota:

D Pardavimų diskontai    200 Lt.

D Pinigai sąskaitoje        9800 Lt.

K Pirkėjai                            10000 Lt.

## **5.3 Parduotų prekių grąžinimas ir nukainojimas**

Tai dar vienas pardavimų apimtį mažinantis straipsnis, gana dažnai pasitaikantis praktikoje. Parduotų prekių grąžinimai ir nukainojimai, kaip ir diskontai, apskaitomi specialiose, *Parduotų*

*prekių gražinimas (-) ir Parduotų prekių nukainojimas (-) kontrarinėse sąskaitose. Gražinimus reikia fiksuoti atskirose sąskaitose, nes įmonės vadovams būtina žinoti, kokių prekių daugiausia gražinama bei nukainojama, kokie pirkėjai tai daro dažniausiai ir kiek pajamų netenka įmonė būtent dėl šias priežasties. Kaip tik šiai informacijai kaupti naudojamos Parduotų prekių gražinimas (-) ir Nr. 5094 Parduotų prekių nukainojimas (-) sąskaitos. Jų debete (per ataskaitinį laikotarpį kaupiamos visos parduotų prekių gražinimo ir nukainojimo sumos.*

Pavyzdžiui, įmonė „Ba/ė“ 20X2 m. liepos 1 d. išsiuntė parduotuvei „Gėrimai“ gaiviųjų gėrimų už 10 000 Lt ir nurodė tokias apmokėjimo sąlygas: „2/10, n30“. Liepos 5 d. įmonė „Gėrimai“ suderino su įmone „Bazė“, kad dėl blogos taros kokybės nukainojama gėrimų už 2000 Lt, o liepos 8 d. (diskonto galiojimo laikotarpiu) sumokėjo už pirktas prekes. Įmonės „Bazė“ sąskaitose bus atliktos tokios korespondencijos:

D Parduotų prekių nukainojimas 2000 Lt.

D Pardavimų diskontai 160 Lt.

D Pinigai sąskaitoje 7840 Lt.

K Pirkėjai 10000 Lt.

Kadangi aptariamieji ūkiniai įvykiai susiję ne tik su pardavėjų ir pirkėjų tarpusavio atsiskaitymu, bet ir su kai kurių mokesčių apskaičiavimu, buhalteriai turi įdėmiai stebėti, kad tokie įvykiai būtų tinkamai dokumentuojami, pagal šiuo metu galiojančią tvarką išrašant specialius apskaitos dokumentus: prekėms nukainoti - patikslinančią sąskaitą faktūrą, prekėms gražinti - gražinimo sąskaitą faktūrą. Šiuose specialiuose apskaitos dokumentuose pateikiama informacija, patikslinanti prekių pardavimo-pirkimo metu išrašytas sąskaitas faktūras.

## LITERATŪRA

1. Buhalterio žinynas. – Vilnius, 2000
2. Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius, 2001

3. Kalčinskas G., Černius G. Finansinė ir menedžmento apskaita. Įmonių apskaitos pagrindai. – T.1. - V.,1997.

## **PRIEDAI**

