

**VILNIAUS KOOPERACIJOS KOLEGIJA**

**NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ SKYRIUS**

**MAŽMENINIŲ PREKYBOS ĮMONIŲ BUHALTERINĖS  
APSKAITOS  
KONSPEKTO I DALIS**

**buhalterinės apskaitos studentams**

**Parengė dėstytoja  
Jolita Grigaitė**

**2003 m.**

## 1 Tema. Mažmeninių prekybos įmonių ypatybės

Mažmeninės prekybos įmonės (pardavėjas) prekes parduoda sudarydamos vartojimo **pirkimo-pardavimo sutartis**. Pagal vartojimo pirkimo-pardavimo sutartis pardavėjas - asmuo, kuris verčiasi prekyba, pardavėjo atstovas įsipareigoja parduoti prekę - kilnojamąjį daiktą pirkėjui - fiziniam asmeniui pastarojo asmeniniams, šeimos ar namų ūkio poreikiams, nesusijusiems su verslu ar profesija, tenkinti, o pirkėjas įsipareigoja sumokėti kainą.

Mažmeninių prekybos įmonių veiklą reglamentuoja Lietuvos civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr.74-2262) 6.350 straipsnio 1 dalis bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. birželio 11 d. nutarimu Nr. 697 „Dėl mažmeninės prekybos taisyklių patvirtinimo“.

Vartojimo pirkimo-pardavimo sutartyse negali būti sąlygų, pasunkinančių vartotojo (pirkėjo) padėtį arba panaikinančių ar suvaržančių vartotojo (pirkėjo) teisę pareikšti ieškinį pardavėjui dėl sutarties sąlygų pažeidimo.

Pirkėjas privalo sumokėti už daiktus pardavimo nurodytą sutarties sudarymo metu kainą, jeigu ko kita nenumato sutartis ar įstatymai.

Pardavėjui (mažmeninei prekybos įmonei) draudžiama vienašališkai didinti daikto kainą po sutarties sudarymo. Jeigu pardavėjas po sutarties sudarymo vienašališkai padidina kainą, tai pirkėjas turi teisę atsisakyti sutarties raštu apie tai pranešdamas pardavėjui, išskyrus atvejus, kai sutartis numato, kad daiktai bus perduoti pirkėjui praėjus daugiau kaip trimis mėnesiams po sutarties sudarymo, o pardavėjas turi teisę, vienašališkai per šį terminą padidinti daikto kainą.

Kai pirkimo-pardavimo sutartis numato išankstinį mokėjimą už daiktus, o pirkėjas per sutartyje nustatytą terminą nesumoka kainos, laikoma, kad pirkėjas atsisakė sutarties, jeigu sutartyje nenumatyta kas kita.

Jeigu daiktai perkami išsimokėtinai (kreditu), tai pirkėjas turi teisę sumokėti už daiktus iki mokėjimo termino pabaigos.

Kai pirkėjas praleidžia mokėjimo terminus, palūkanos už laiku nesumokėtą sumą neskaičiuojamos.

Jeigu pardavėjas pakeičia netinkamos kokybės daiktą tinkamos kokybės daiktu, tai jis neturi reikalauti iš pirkėjo atlyginti vartojimo pirkimo-pardavimo sutartyje numatytos kainos ir daikto kainos, galiojusios po pakeitimo ar teismo arba kitokios institucijos sprendimo, įpareigojančio pakeiti daiktą, priėmimo momentu, skirtumą.

Kai netinkamos kokybės daiktas keičiamas kitu analogišku, kuris skiriasi pagal matmenis, modelį, rūšį ar kitus požymius, pirkėjas turi atlyginti sutartyje numatytos kainos ir naujo daikto kainos, galiojusios keitimo momentu, skirtumą. Jeigu pirkėjas kainų skirtumo neatlygina, tai kainų skirtumas nustatomas pagal teismo arba kitokios institucijos sprendimo pakeisti prekę priėmimo metu galiojusias kainas.

Kai pirkėjas reikalauja atitinkamai sumažinti netinkamos kokybės daikto kainą, atsižvelgiama į daikto kainą šio reikalavimo pareiškimo momentu, o jeigu pardavėjas pirkėjo reikalavimo netenkina, - į kainą teismo arba kitokios institucijos sprendimo dėl kainos sumažinimo priėmimo momentu.

Pirkėjas, grąžindamas prastos kokybės daiktą pardavėjui, turi teisę reikalauti atlyginti nustatytos sutartyje kainos ir kainos galiojančios jo reikalavimo patenkinimo momentu, jeigu jo reikalavimo pardavėjas netenkina, - teismo arba kitokios institucijos sprendimo priėmimo momentu, skirtumą.

Mažmeninių prekybos įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuoja Lietuvoje galiojantys teisės aktai: Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001-11-06 Nr. IX-574); Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001-11-06 Nr. IX-575) bei Konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas (2001-11-06 Nr. IX-576).

## **2 Tema. Mažmeninių prekybos įmonių atsargų esmė ir apibūdinimas.**

Atsargos – labai svarbi trumpalaikio turto grupė. Jomis disponuojanti įmonė tikisi gauti naudą, pavyzdžiui pardavusi produkciją, kuria pagaminti buvo sunaudotos tos atsargos. Jos gali būti labai įvairios: žaliavos, nebaigtos gamybos atsargos, pagaminta produkcija, medžiagos ir pn.. Prekybos įmonėse atsargoms priskiriama ir prekių, skirtų perparduoti, atsargos.

Tiek didmeninės, tiek mažmeninės prekybos įmonės daugiausia pajamų gauna realizuodamos prekes. Svarbią tokių įmonių turto dalį sudaro prekių atsargos. Gamybos įmonėse yra trejopos atsargos: žaliavos, reikalingos gaminių gamybai, pusfabrikačiai ir gatava produkcija. Prekių atsargos sudaro prekės, skirtos realizuoti, ir prekės, jau esančios kelyje. Kadangi prekės yra greitai likviduojamas turtas ir paprastai greitai paverčiamos į grynus pinigus per metus, jos vadinamos apyvartinėmis lėšomis ir parodomos balanse.

Svarbiausias prekių atsargų apskaitos tikslas – nustatyti įmonės pajamas.

Prekių atsargų vertė naudojama skaičiuojant ir bendrą realizuotų prekių vertę. Tuomet iš bendros realizacijai skirtų prekių vertės atimamas prekių atsargų likutis laikotarpio pabaigoje. Taigi prekių atsargų likutis rodo, kokią dalį realizuotų prekių reikės atimti iš visos realizacijai skirtos produkcijos apimtys ir koks jis bus būsimo laikotarpio pradžioje.

Realizacijai skirtos produkcijos vertė apskaičiuojama sudedant pradinį prekių likutį ir visas per ataskaitinį laikotarpį gautas prekes.

Svarbiausia yra nustatyti ir apskaičiuoti realizuotų ir dar esančių sandėliuose prekių vertę, nes tai lemia produkcijos vertės dydį.

Klaidos, padarytos įvertinant atsargas, turi labai didelį ir ilgalaikį poveikį. Netiksliai įvertinus prekių atsargas, bus netiksliai apskaičiuotos ir gautos pajamos, netiksliai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai. O BALANSE BUS NETIKSLIAI PARODYTAS TURTAS IR NUOSAVYBĖ. Klaidų ilgalaikį poveikį lemia tai, kad atsargų likutis laikotarpio pabaigoje savaime tampa ir likučiu kito laikotarpio pradžioje. Klaida lieka.

Prekių atsargų vertė laikotarpio pabaigoje priklauso nuo 2 rodiklių: kiekio ir kainos. Inventorizacijos metu atliekami tokie darbai susiję su atsargomis:

1. turimų prekių suskaičiavimas, matavimas ir svėrimas;
2. konkrečių gaminių įkainojimas;
3. bendros sumos nustatymas.

Prekės, išsiųstos pirkėjams, vadinamos prekės kelyje ir apskaitomos atskirai.

Be to, įmonėse gali būti produkcijos, nelaikomos atsargomis. Tai gali būti laikinai saugoti priimtą prekę ir panašiai.

Prekių atsargų vertė paprastai apima tokia sąvoka.

1. sąskaitos-faktūros kainą (su prekybos nuolaida);
2. transportavimo, krovimo išlaidas ir draudimą;
3. apskaičiuotus mokesčius.

Į atsargų vertę turi būti įskaitomos ir kitos išlaidos, pvz. prekybos, gavimo, sandėliavimo ar saugojimo.

### **3 Tema. Grynuosius pardavimus koreguojančių veiksmų apskaita**

Pardavimų apskaita - gana sudėtinga finansinės apskaitos sritis, nes patys pardavimai atliekami įvairiais būdais. Ne tik todėl, kad prekiaujama skirtingomis prekėmis, bet ir dėl to, kad šioje srityje dažni įvairiausi netikėtumai, pirkėjas gali grąžinti anksčiau nusipirktą prekę, nes ji

nepatenkino jo lūkesčių, o ką jau kalbėti apie tai, kad kartais parduotos prekės kartais sugenda: sulūžta, kartais jos netgi naudojamos ne pagal paskirtį, o pasitaiko, kad būna specialiai sugadinamos, siekiant sugrąžinti nebereikalingą prekę pardavėjui ir atgauti iš jo pinigus. Kad išlaikyti esamus ir kad pritraukti būsimus klientus, pardavėjai sugalvoja įvairiausių atsiskaitymo už pirkimus lengvatų ir kitais būdais - dovanomis, priedais prie prekių ir pan. - skatina pirkimus. Todėl finansinėje apskaitoje susidaro tam tikrų sunkumų, norint kuo tiksliau apskaičiuoti pelną, uždirbtą pardavus tam tikras prekes..

**Grynujų pardavimų pajamos apskaičiuojamos iš bendrosios pardavimų sumos (prekių kainos ir jų kiekio sandaugos) atėmus diskontų, kuriais pasinaudoja pirkėjai, sumą, taip pat pardavėjui grąžintų prekių vertę bei jau parduotų prekių nukainojimo sumą.**

Kiekviena įmonė, prekiaudama laisvosios konkurencijos sąlygomis, taiko daugybę kitų nuolaidų, pavyzdžiui, per sezoninius išpardavimus ar šventinę prekybą suteikdama vadinamąsias apyvartos nuolaidas, taip pat pigiau nei kitiems parduodama prekes savo nuolatiniam klientui ir pan.

#### **4 Tema. Prekybinių nuolaidų registravimo buhalterinėje apskaitoje esmė**

Grynuosius pardavimus apskaičiuosime taip:

$$\text{GRYNIEJI PARDAVIMAI} = \text{BENDRIEJI PIRKIMAI} - \text{PARDAVIMO DISKONTAI} - \text{PREKIŲ GRĄŽINIMAI} - \text{PREKIŲ NUKAINOJIMAI}.$$

Pardavimų sumas dar papildomai mažina įvairios nuolaidos, kurias pardavėjas suteikia pirkėjui, taip pat nepalankus valiutos kurso pasikeitimas, kai prekiaujama su užsienio partneriais, atsiskaitant užsienio valiuta. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad valiutos kurso pasikeitimas pardavimų apimtis gali veikti ir teigiamai. Tačiau finansinėje apskaitoje pastarųjų pardavimų apimties koregavimų nepriimta laikyti pardavimų apimties koreguojančiais veiksniais.

Kaip žinome iki pardavimo-pirkimo momento sugalvotų kainų (pardavėjų siūlomos, pirkėjo pageidaujamos) neregistruoja. Kartais koreguojamos parduotų prekių kainos po to, kai šios kainos jau atspindėtos finansinės apskaitos pajamų sąskaitose. Šiais atvejais parduotų prekių kaina, taigi ir pardavimų apimtis būtinai turi būti koreguojama, nes kitaip ji pateiktų netisingą įmonių veiklos balansą.

**Pardavimai suteikiant prekybines nuolaidas.** Šie pardavimai taikomi įvairiais atvejais ir dėl skirtingų priežasčių. Svarbiausias prekybinių nuolaidų tikslas - pritraukti kuo daugiau naujų pirkėjų ir skatinti esamus naudotis to paties pardavėjo paslaugomis arba pirkti iš jo prekes didesniais

kiekiais. Šiuo atveju kalbama ne apie diskontus, kurie suteikiami dėl paankstinto apmokėjimo už nupirktas prekes, bet apie vadinamąsias **apyvartos nuolaidas**, kai leidžiama mokėti pigiau todėl, kad perkama daugiau prekių. Prekybines nuolaidos taikomos tiek mažmeninėje prekyboje, kai parduodama vienetais arba labai mažomis prekių partijomis galutiniams prekių vartotojams, tiek didmeninėje prekyboje, kai prekės parduodamos dideliais kiekiais, ne galutiniam prekių vartotojui, o mažmeninėms prekybos arba kitoms didmeninės prekybos įmonėms. Šių nuolaidų esmė tokia, kad pirkėjui, perkančiam daugiau prekių arba nuolat perkančiam jas iš to paties pardavėjo, suteikiama nuolaida, išreiškiama procentais nuo paduotų prekių kainos. Tai kainos nuolaida, o nepaprastas kainos sumažinimas. Už suteiktą nuolaidą pirkėjas turi atlikti konkretų veiksmą - pvz. vietoj 100 vienetų pirkti 1000 vnt. Dar aiškesnis šios nuolaidos pavyzdys, kai kaina mažinama po to, kai pirkėjas jau nuperka tam tikrą kiekį prekių (arba už tam tikrą sumą prekių). Šiais atvejais, prekybos nuolaidoms apskaityti dažnai skiriama 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 pirkė iš jo prekių už sumą, leidžiančiai pritaikyti nuolaidą. Taigi taikant nuolaidas jų sumos gali būti (bet neprivalo) atspindimos sąskaitoje Nr. 5092 Pardavimų nuolaidos (-). Tai kontrarinė sąskaita, kurioje įrašai daromi atvirkščiai nei jos reguliuojamojoje sąskaitoje Nr. 5000. Pvz. pardavus skolon prekių už 1000 Lt Didžiosios knygos sąskaitose atlikta toks įrašas:

D (240) 1000 Lt

K (5000) 1000 Lt

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

D (5092) (-) 50 Lt

K (240) 50 Lt

Po šio įrašo aptariamas pardavimo faktas sintetinėje sąskaitoje Nr. 500 Pardavimai bus atspindėtas 950 Lt suma jos kredite, nes joje sujungiami sąskaitų Nr. 5000 ir Nr. 5092 duomenys. Nuolaidos suma taip pat mažinamas anksčiau sąskaitoje Nr. 240 užregistruotas pirkėjų įsiskolinimas.

Tačiau finansinės apskaitos sąskaitose negalima registruoti, pavyzdžiui, vasarinio žieminių drabužių išpardavimo sumažintomis kainomis (su prekybinėmis nuolaidomis), nes vasarą žieminių drabužių kaina sumažėja ne dėl kokių nors nuolaidų, bet paprasčiausiai sumažėjus šių prekių paklausai rinkoje. Pasitaiko, kad prekybinės nuolaidos suteikiamos ne tiesiogiai mažinti mokėtiną sumą už perkamas prekes, bet leidžiant pirkėjui nemokamai papildomai išsirinkti prekių už suteiktos

nuolaidos sumą. Visos toki pobūdžio nuolaidos neatspindimos finansinėje apskaitoje, nors jos gali būti registruojamos vadybos tikslais ir jos efektyvumo įvertinimui skirtoje menedžmento apskaitoje.

## 5 Tema. 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 mažinančiu veiksniu. Tokiu būdu pirkėjai ir pardavėjai tarsi kredituoja vieni kitus, nemokėdami už tai palūkanų, kaip tenka už jas mokėti bankams už gautus iš jų kreditus. Pardavėjai iš to gauna 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, 2002 m. liepos 1 d. „Bazės“ įmonė „Gėrimų“ parduotuvei gaiviųjų gėrimų už 10 000 Lt. Išrašydama sąskaitą faktūrą, įmonė „Bazė“ pakartojo mokėjimo sąlygas 2/10,n30, kurios buvo numatytos ir anksčiau sudarytoje gaiviųjų gėrimų pirkimo- pardavimo sutartyje. Šis įrašas reiškia, kad „Gėrimų“ parduotuvė privalo apmokėti visą gaiviųjų gėrimų kainą (10 000 Lt) per 30 dienų po šios prekės pirkimo, tačiau jeigu už gėrimų būtų sumokėta per 10 dienų po jų pirkimo, kaina būtų sumažinta 2 proc. ( $10\,000\text{ Lt} \times 2\text{ proc.} = 200\text{ Lt}$ ).

Tarkime „Gėrimų“ parduotuvė visą sumą už skolon pirktas prekes sumokėjo liepos 8 d., tai yra diskonto galiojimo laikotarpiu. Todėl pasinaudojo galimybe diskontuoti pirkimų sumą ir pervėdė „Bazės“ įmonei ne 10 000 Lt, bet 9800 Lt. Šią operaciją įmonės apskaitininkas užregistravo taip:

D (240) 10 000 Lt

D (271) 9800 Lt

K (500) 10 000 Lt

D (5090) 200 Lt

K (240) 10 000 Lt

Pirkėjas gali pasinaudoti jas suteikta diskontavimo galimybe ir tik iš dalies – dalį skolos už prekes sumokėti diskonto galiojimo laikotarpiu, o likusią vėliau, kai jau praranda galimybę mažinti pardavėjui mokėtiną sumą. Tokiu atveju ir visi aprašytieji įrašai sąskaitose atliekami tik diskontuojamai sumai.

## 6 Tema. 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, sąskaitos Nr. 5000 reguliavimui skirtose sąskaitose Nr. 5093 Parduotų prekių grąžinimas (-) ir Nr. 5094 Parduotų prekių nukainojimas (-).

Papildomų sąskaitų prekių grąžinimui ir nukainojimui registruoti reikia todėl, kad jose galima parodyti grąžinimų ir nukainojimų sumas, tiesiogiai debetuojuat sąskaitą Nr. 5000, šitaip parodant pardavimų apimtį sumažėjimą. Įmonės vadovams būtina žinoti, kokių prekių daugiausia grąžinama bei nukainojama, kokie pirkėjai tai daro dažniausiai ir kiek pajamų netenka įmonė būtent dėl šios priežasties. Kaip tik šiai informacijai kaupti vedamos sąskaitos Nr. 5093 ir Nr. 5094. Jų debete (nepamirškite, kad tai kontrarinės pajamų sąskaitos, kurių objektų padidėjimai fiksuojami debetuose) per ataskaitinį laikotarpį kaupiamos visos parduotų prekių grąžinimo ir nukainojimo sumos.

Pavyzdžiui, įmonė „Bazė“ 2002 m. liepos 1 d išsiuntė parduotuvei „Gėrimai“ gaiviųjų gėrimų už 10000 Lt ir nurodė tokias apmokėjimo sąlygas: 2/10,n30. Liepos 5 d. įmonė „Gėrimai“ suderino su įmone „Bazė“, kad dėl blogos kokybės nukainojama gėrimų už 2000 Lt, o liepos 8 d. (diskonto galiojimo laikotarpiu) sumokėjo už pirktas prekes. Įmonės „Bazė“ sąskaitose bus atliktos tokios korespondencijos:

1) D (240) 10 000Lt	2) D (5094) 2000 Lt	3) D (271) 7840 Lt
K (5000) 10 000 Lt	K (240) 2000	D (5090) 160 Lt
		K (240) 8000 Lt

Taip registruojamas prekių grąžinimas arba jų nukainojimai tuomet, kai jie konstatuojami tais pačiais metais, kuriuos prekės parduodamos. Jeigu prekės grąžinamos at nukainojamos ne tais pačiais metais, kada jos parduotos, ši buhalterinių sąskaitų registravimo tvarka netinka, nes tų metų sąskaita Nr. 5000 pardavimai jau būna uždaryta, taigi uždarytos ir jos subsąskaitos. Todėl grąžinant ar nukainojant prekes kitais po ataskaitinio laikotarpio metais, visa nukainojimo ar grąžinimo suma atspindima tų metų sąskaitos Nr. 64 Netekimai (ypatingieji) praradimai debete, ir ta pačia suma mažinant pirkėjų debitorinį įsiskolinimą -kredituojant sąskaitą Nr. 240 Pirkėjai, o jeigu jie jau sumokėję įmonei už prekes, kurių defektai išaiškėja vėliau, - kredituojant sąskaitą Nr. 488 Įvairios mokėtinos sumos ir įsipareigojimai. Po ataskaitinių einančiais metais tikėtiniems prekių nukainojimams bei grąžinimams sudaromi specialūs atidėjimai

## 7 Tema. Atsargų auditas



## **Atsargų audito reikšmė ir uždaviniai**

Atsargos – trumpalaikis turtas, kuris viena kartą dalyvauja gamybos ir aptarnavimo procese ir ne pamažu, bet iš karto sunaudojamas įmonės veikloje uždirbant pajamas. Jos gali būti panaudotos produkcijai gaminti, paslaugoms teikti, gali būti skirtos parduoti ir perparduoti. Pagal įmonės veiklos pobūdį, jos disponuoja ir skirtingomis atsargomis. Prekybos įmonės disponuoja prekėmis, skirtomis perparduoti ir įmonės aptarnavimo reikmėms tenkinti.

Atsargų auditas – viena atsakingiausių ir sudėtingiausių audito sričių. Atsargų asortimentas būna labai didelis. Atsargų audito sudėtingumą apibūdina ir jų didelis apyvartumas bei lengvas transportabilumas. Ypač sunku atlikti atsargų auditą tose įmonėse, kurios ilgai laiko atsargas keliose sandėliuose. Atsargos gali pasenti ne tik ilgai ir blogai laikant, bet ir sparčiai vystantis technologijoms. Tačiau svarbiausia, kad įmonės kartais naudoja sieriungus įkainojimo metodus skirtingoms atsargų rūšims įvertinti. Manoma, kad atliekant šį auditą, beveik visada susiduriama su didele klaidų ir apgaulių tikimybe.

Atsargų įsigijimas, pardavimas, naudojimas – tokia veiklos sritis, nuo kurios didele dalimi priklauso įmonės finansiniai rezultatai.

Atsargų audito pagrindiniai uždaviniai - numatyti:

- 1) ar visos operacijos, susijusios su atsargų gavimu, perkėlimu, išdavimu pardavimui, pardavimu ir sunaudojimu teisingai užregistruotos apskaitoje;
- 2) buvimo laiką;
- 3) pilnumo faktą;
- 4) ar teisingai apskaičiuota atsargų vertė;
- 5) ar nemanipuliuojama atsargų apskaitos ir įkainojimo būdais.

Ypač yra svarbu nustatyti atsargų buvimo ir pilnumo faktą.

Atsargų buvimas reiškia, kad apskaitoje nurodytos atsargos faktiškai egzistuoja, saugomos sandėliuose ir pan. Atsargų pilnumas reiškia, kad apskaitoje užfiksuotos atsargos apima visas medžiagas, nebaigtą gamybą ir pagamintą produkciją, kurios priklauso įmonei, įskaitant laikomas įmonės sandėliuose ar parduotas konsignacijos pagrindais. Tai teisingiausiai atliekama dalyvaujant inventorizacijoje ar stebint jos procesą.

Auditorius, siekdamas nustatyti atsargų buvimo ir pilnumo faktą, gali:

- 1) atrinkti iš apskaitos registrų duomenis apie atsargas, nueiti į jų laikymo vietą ir atlikti kontrolinį skaičiavimą. Ši informacija suteiks buvimo įrodymą;

- 2) atrinkti sandėlyje laikomas atsargas, atlikti kontrolinį skaičiavimą ir palyginti su inventorizacijos duomenimis. Ši informacija jam suteiks pilnumo įrodymą.

Tikrinant atsargas svarbu išsiaiškinti kokių atsargų įkainojimo metodą naudoja įmonė.

Rekomenduojama auditoriui pasirinktinai patikrinus pirminius dokumentus, įsitikinti ar teisingai apskaičiuota atsargų pagaminimo (pardavimo) savikaina. Jis turi nustatyti, ar atsargų vertė aukštesnė ar mažesnė negu tuo metu susiformavusi jų rinkos kaina.

## **Atsargų audito ypatybės**

Atliekant atsargų auditą atsiranda šių sunkumų:

1. Atsargų kiekio apskaičiavimas. Audito metu suskaičiuoti visas atsargas yra gana sudėtinga. Todėl būtina atranka. Iškylo problema – kaip nustatyti teisingą atrankos apimtį. Nustačius atranką, svarbu teisingai parinkti tikrintinas atsargų saugojimo vietas bei nustatyti jų skaičiavimo procedūras. Svarbu, kad auditorius išvengtų dvigubo atsargų skaičiavimo arba nepaliktų nesuskaičiavęs kai kurių reikšmingų atsargų. Be to, svarbu, kad atrinkti pavyzdžiai kuo objektyviau reprezentuotų visumą.
2. Atsargų atpažinimas. Kad galėtų teisingai apskaičiuoti atsargų vertę dažnai reikia jas atpažinti. Kad galėtų atpažinti atsargas bei nebaigtą gamybą, auditorius turėtų konsultuotis su specialistais (sandėlininkais, inžinieriais ar prekių žinovais).
3. Atsargų vertės nustatymas. Ypač sudėtinga nustatyti pasenusių ir turinčių mažą paklausą atsargų vertę. Auditorius turėtų išsiaiškinti visas sąlygas ir veiksmus, turinčius įtakos atsargų vertei.
4. Atsargų vagystės. Auditorius turi gerai įsigilinti į aplinką, kurioje apskaitomos ir saugomos atsargos. Daugelis darbuotojų, susijusių su atsargų apskaita ir kontrole, gerai nežino, kaip jos atrodo, kur ir kaip jas naudoti.

Atliekant atsargų auditą svarbus išsiaiškinti ar visos atsargos įtrauktos į reikiamo laikotarpio apskaitos registrus. Kad tai atlikti, auditorius turi patikrinti praėjusių metų pabaigos, ataskaitinių metų pradžios ir pabaigos bei kitų metų pradžios atsargų pirkimus, pardavimus bei vidaus judėjimo operacijas, jog įsitikintų, kad jos apskaitytos reikiamu laikotarpiu. Kiekviena reikšminga atsargų suma, patekusi į kitą laikotarpį, iškreipia tikrinamojo laikotarpio finansinius rezultatus. Todėl auditoriui reikia įsitikinti, kad vidaus kontrolės dokumentai, kurie pateikia duomenis apie atsargų judėjimą, yra tinkamai rengiami, kontroliuojami ir kad nėra pažeidimų iš jų darant įrašus į apskaitos registrus.

Auditorius iš anksto turi numatyti sritis, susijusias su atsargomis, kurios gali būti problematiškos. Dažniausiai problemos kyla atliekant atsargų pirkimo, pardavimo ir vidaus judėjimo operacijas.

### **Atsargų audito nuoseklumas**

Atsargų audito etapus galima išskirti į tokias dalis:

1. gavimo auditas;
2. išdavimo auditas;
3. naudojimo auditas.

Šie etapai tik dalis visos atsargų audito sistemos. Dar būtina įvertinti atsargų įkainojimo ir apskaitos būdus, dalyvauti arba stebėti inventorizaciją, apskaičiuoti įvairius santykinius rodiklius.. teisingiausia būtų išskirti 2 svarbiausius atsargų audito nuoseklumo etapus:

1. Vidaus kontrolės sistemos, susietos su atsargomis, įvertinimo;
2. Konkrečių testų ir procedūrų numatymo.

Nagrinėdamas vidaus kontrolės sistemą auditorius turi kuo tiksliau įvertinti atsargų audito riziką. Atsargų vidaus kontrolės sistema turi apimti tokių funkcijų kaip pirkimas, gavimas, sandėliavimas, išdavimas, išsiuntimas, gamybos kontrolė bei sąnaudų apskaita sistemą. Labai svarbu nustatyti ar įmonėje yra sudaromi atsargų pirkimo planai: kas atsakingas už jų sudarymą, kokiam laikotarpiui jie sudaromi ir pan.. Auditorius turi išsiaiškinti ar dažnai įmonės vadovybei pateikiamos ataskaitos apie atsargų judėjimą bei jų faktinį kiekį, už kokį laikotarpį sudaromos ataskaitos, kas atsakingas už šių ataskaitų analizę. Vertindamas atsargų vidaus kontrolės sistemą auditorius turi surinkti informaciją apie atsargų inventorizavimo tvarką, t.y. ar dažnai atliekamos inventorizacijos, kas jose dalyvauja, kas atsakingas už inventorizacijos aprašų peržiūrą, ar yra nustatytos inventorizacijos atlikimo procedūros. Jis turi rasti atsakymus į tokius klausimus: kas atsakingas už atsargų pardavimo vertės apskaičiavimą? Ar dažnai įmonės vadovybei pateikiamos ataskaitos apie nelikvidžias atsargas? Kas atsakingas už šių ataskaitų analizę bei tinkamą sprendimų priėmimą. Konkrečių testų bei procedūrų numatymo etapu auditorius turi:

1. Gauti informacijos apie įmonės turimas atsargas ir nustatyti, ar jos teisingai parodytos atskaitomybėje.
2. Įvertinti atsargų fizinę būklę bei jų kokybę;
3. Įvertinti atsargų įkainojimo metodus – ar jie teisingai buvo panaudoti.

4. Dalyvauti ar stebėti inventORIZaciją atliekant kai kuriuos patikrinimus;
5. Atlikti atsargų pirkimų ir pardavimų operacijų apžvalgą;
6. Numatyti procedūras, kad būtų identifikuotos nelikvidžios atsargos;
7. Apskaičiuoti kai kuriuos atsargų gavimo, jų fizinės būklės ir naudojimo rodiklius.

### **Atsargų gavimo auditas**

Kitais žodžiais tariant, tai atsargų užpajamavimo pilnumo patikrinimas pasirenkant tikrintinas atsargas atsižvelgiama į tai, ar jos deficitinės, ar galima jas transportuoti ir realizuoti pašaliniams asmenims, kur yra tiekėjai, koki atsiskaitymo tvarka. Auditorius turi atidžiai peržiūrėti atsargų gavimo dokumentus ir išsiaiškinti ar nebuvo taisymo faktų. Užpajamuoti mažesnį kiekį negu gautas iš tiekėjo galima padidinus perkamos produkcijos vieneto kainą ir sumažinus vertybių kiekį, o bendrąją sumą palikus nepakeistą. Kai kurios vertybės gali būti perkamos pagal vienokius matavimo vienetus, o užpajamuojamos - pagal kitokius. Pvz., medžiagos perkamos matuojant paprastais metrais, o užpajamuojant – kvadratiniais metrais.. Todėl atrankos būdu reikėtų palyginti pirktų prekių kainas ir kitus rodiklius su kainininkais, žinynais ir kitais dokumentais.

Auditorius turi nuodugniai patikrinti atsargų gavimo procesą. Šį procesą sudaro atsargų poreikių nustatymas, užsakymas, atsargų gavimas, patikrinimas, priėmimas ir registracija. Labai svarbu patikrinti ar įmonės atsargų gavimo kontrolės sistema veiksminga. Gaunant žaliavas būtina pasitikrinti kaip jos atitinka užsakyme nurodytasias. Be to, reikia audituoti tiekėjui grąžinamas atsargas, t.y. nustatyti, kokios atsargos, kada, dėl kokių priežasčių grąžinamos.

Auditorius, norėdamas pateikti racionalius pasiūlymus įmonės vadovybei, turi panagrinėti ir tokius klausimus kaip, pavyzdžiui, ar įmonės pakankamai apsirūpino tam tikromis atsargomis, kurios buvo reikalingos pagrindinei ir papildomai gamybai, eksploatuoti ir remontuoti ilgalaikį turtą. Jis turi paanalizuoti, ar vadovybė teisingai apskaičiavo atsargų poreikį, ar dėl neteisingo jų apskaičiavimo nesutriko gamyba, ar nesusikaupė paklausos neturinčių atsargų. Kai įmonė įsigyja per daug atsargų, ji gali patirti nuostolių jaus saugodama, laikant gali suprastėti atsargų kokybė. Todėl auditorius turi atsakyti į šiuos pagrindinius klausimus: 1) Ar įsigytas reikalingas atsargų kiekis? 2) Ar įsigytos atsargos atitinka pirkėjų kokybės reikalavimus? 3) Ar atsargos įsigytos mažiausiomis kainomis?

Auditorius taip pat turi patikrinti, ar įmonėje įdiegta atsargų kontrolės sistema, kuri užtikrintų teisingą optimalaus atsargų dydžio nustatymą. Nustatant optimalų atsargų dydį svarbu

įsitikinti, ar jis pakankamas, ar leis panaudoti visus įmonės gamybinius ir prekybinius pajėgumus, ar parduotos produkcijos kiekis patenkins pirkėjų paklausą?

### **Atsargų laikymo, išdavimo ir naudojimo auditas**

Tinkamos atsargų laikymo sąlygos – vienas iš efektyvaus įmonės ūkininkavimo veiksmų.

Atliekant atsargų laikymo auditą būtina patikrinti, kaip įrengtos vertybių laikymo vietos, ar jos sudėtos pagal grupes ir rūšis taip, kad būtų galima greitai surasti reikalingas materialines vertybes ir nesuklysti jas išduodant. Tikslinga, kad auditorius pasikalbėtų su darbininkais, materialiai atsakingais asmenimis ir sužinotų jų nuomonę: ar atsargos laikomos tinkamai ir ar racionaliai naudojamos. Gauta informacija padės teisingai pasirinkti tikrinimo kryptį, nustatyti kur galima rasti neūkiškumo faktų ir trūkumų..

Auditorius turi ištirti, kaip laikomos atsargos, įsigytos skirtinga laiku ir skirtingomis kainomis. Praktika rodo, kad dažniausiai tokios atsargos susimaišo, ir jas parduodant sunku nustatyti kokiomis kainomis jos pirktos. Idealus variantas – kai faktinis atsargų judėjimas atitinka jų vertės judėjimą.

Auditorius turi įsitikinti ar sandėlininkas užtikrina atsargų saugumą, ar jis tiksliai tvarko atsargų judėjimo apskaitą, ar kiekvienu momentu gali pasakyti apie tam tikrą atsargų likutį. Auditoriui reikia palyginti sandėlyje esančių atsargų kiekį su jų numatytu minimaliu kiekiu. Minimalus atsargų kiekis nustatomas analizuojant ankstesnių laikotarpių faktinius ir ataskaitinio laikotarpio planinius duomenis. Jei sandėlyje atsargų daugiau nei numatytas minimalus jų kiekis, tai būtina kad kuo greičiau iš sandėlio jos būtų atiduotos prekybiniais padaliniais, o jeigu mažiau – reikia nedelsiant jų papildomai užsakyti.

Atsargos yra apyvartinio kapitalo, nuo kurio daug priklauso įmonės veiklos efektyvumas, sudedamoji dalis. Todėl labai svarbu ieškoti būdų taupiau naudoti atsargas, trumpinti jų buvimo įmonėje laiką, paspartinti apyvartumą. Tikslinga apskaičiuoti atsargų apyvartumo rodiklius ir juos palyginti su praėjusių laikotarpių rodikliais.

### **Atsargų apskaitos būdų įvertinimas**

Auditorius turi išsiaiškinti, kokį būdą įmonė naudoja atsargoms apskaityti: ar periodiškai apskaitomų atsargų, ar nuolat apskaitomų atsargų būdą.

Naudojant *periodiškai apskaitomų atsargų* ūdą, visos įsigytos atsargos įregistruojamos debetuojuant pirkimų sąskaitą. Perduodant prekių atsargas įregistruojamas tik pajamų uždirbimas. Todėl ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtina inventorizuoti įmonėje esančias atsargas, t.y. jas suskaičiavus rezultatus palyginti su buhalteriniais duomenimis.

Nors įmonė inventorizaciją gali atlikti bet kada (pvz. įtarus grobstymu už atsargų apsaugą atsakingus asmenis), dauguma tai daro ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Naudojant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, reikia apskaičiuoti parduotų prekių savikainą. Taikoma tokia formulė:

$$\text{Atsargų likutis laikotarpio pradžioje} + \text{per laikotarpį pirktos atsargos} - \text{atsargų likutis laikotarpio pabaigoje} = \text{per laikotarpį parduotų atsargų savikaina}$$

Pagrindinis šio būdo trūkumas – ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atliekant inventorizaciją visos nerastos prekės laikomos parduotomis arba sunaudotomis. Tačiau atsargų gali sumažėti ne tik dėl pardavimo, bet ir dėl vagysčių, natūralaus prekių sumažėjimo ir pan. periodiškai apskaitant atsargas vadovybė negali gauti tokio pobūdžio informacijos, nes ji paprasčiausiai nekaupiama, o visi faktiški nuostoliai iš karto nurašomi į parduotų prekių savikainą. Be kita ko, taip apskaitant atsargas vartotojams nepateikiama tiksli informacija apie pelno formavimą per ataskaitinį laikotarpį, nes iki jo pabaigos nežinoma parduotų prekių savikaina.

Nuolat apskaitomų atsargų būdo esmė – fiksuojamas kiekvienas atsargų pirkimo ir pardavimo atvejis. Nuolatinė atsargų apskaitant pasitvirtina tik apskaitant nedidelius brangių prekių judėjimus rankiniu būdu arba gerai kompiuterizavus apskaitą.

Taip apskaitant atsargas nereikia daug pastangų laikotarpio pabaigos likučiui ir parduotų prekių savikainai nustatyti, nes nuolat apskaičiuojama kiekvienos prekių partijos kaina bei į parduotų prekių savikainą įskaičiuotos sumos ir laikotarpio pabaigoje sandėliuose likusių prekių vertė. Tačiau tai nereiškia, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nereikia atlikti inventorizacijos – juk materialines vertybes saugantys darbuotojai gali atsargas grobstyti (arba nepastebėti, kad tai daro kiti), nors vertybių judėjimas gali būti formaliai tinkamai dokumentuotas ir parodytas buhalteriniuose registruose. Inventorizacijos duomenys palyginami su apskaitoje užfiksuotais duomenimis. Duomenys turi sutapti. Jeigu ne, - reikia ieškoti nesutapimo priežasčių. Nustačius trūkumą, reikia sumažinti apskaitoje užfiksuotų prekių sumą, o nustačius perteklių – fiksuoti prekių padidėjimą.

Naudojant nuolat apskaitomų atsargų būdą taikoma tokia formulė:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Atsargų likutis} & & \text{Per laikotarpį} & & \text{Per laikotarpį} & & \text{Atsargų likutis} \\ \text{laikotarpio} & + & \text{pirktos} & - & \text{parduotų atsargų} & = & \text{laikotarpio} \\ \text{pradžioje} & & \text{atsargos} & & \text{savikaina} & & \text{pabaigoje} \end{array}$$

Nuolat apskaitomų atsargų būdas turi privalumų: galima apskaičiuoti kiekvienos pardavimo operacijos pelningumą, kontroliuoti kiekvienos prekių rūšies judėjimą, analizuoti konkrečių klientų užsakymus, sudaryti kiekvieno mėnesio ar net trumpesnio laikotarpio pelno ir nuostolio ataskaitą kiekvieną mėnesį.

### **Atsargų įkainojimo metodų įvertinimas**

Auditorius turi gerai žinoti atsargų įkainojimo metodų esmę ir jų taikymą. Jų įkainojimas tiesiogiai veikia atsargų vertę ir parduotų prekių savikainą. Klaida, padaryta vertinant atsargas, gali labai paveikti šių ir ateinančių metų apmokestinamojo bei grynojo pelno dydį, balanse bus parodytas neteisingas įmonės turtas ir nuosavybė.

Auditorius žino, kad konkretaus atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas vidiniams įmonės tikslams priklauso nuo daugelio aplinkybių: ekonominės situacijos rinkoje, infliacijos lygio, įmonės veiklos specifikos, informacinių poreikių, galiojančių apmokestinimo taisyklių ir kt.

9 verslo apskaitos standartas, įsigaliosiantis nuo 2004 m. sausio 1 d., sako, kad registruojant atsargas apskaitoje, jos įvertinamos įsigijimo savikaina, o sudarant finansinę atskaitomybę – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų mažesnė. Jei apskaitoje buvo taikoma LIFO metodas, tai finansinėje atskaitomybėje atsargos turi būti įkainotos LIFO metodu ir FIFO metodu arba grynąja galimo realizavimo verte atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė), taip pat turi būti parodyti šių verčių skirtumas.

Auditorius turi atsiminti, kad priklausomai nuo to, koks atsargų apskaitos metodas pasirinktas, skirsis apskaičiuotas pelno dydis ir atsargų likučio vertė. Jis turi gerai žinoti visų metodų privalomumus ir trūkumus. Tiksliai įvertinti atsargas balanse ir pelno (nuostolio) ataskaitoje negalima naudojant nei vieną iš galimų metodų. FIFO metodas tinkamesnis balansui sudaryti, nes likusios neparduotos atsargos įvertinamos artimiausiomis balanso sudarymo metu esančiomis kainomis, todėl pateikiama realesnė įmonės turto būklė. LIFO metodas labiau tinka pelno (nuostolio) ataskaitai, tačiau nėra tinkamiausias atsargų likučiui laikotarpio pabaigoje įvertinti.

Auditorius turi patikrinti ar pasirinktas atsargų įvertinimo metodas kas metai ar dveji nekeičiamas. Metodas gali būti keičiamas dėl labai svarbių priežasčių. Jas būtina nurodyti paaiškinamajame rašte.