

ATSARGŲ APSKAITA IR KYLANČIŲ IŠŠŪKIŲ SPRENDIMAS: TFAS 2 „ATSARGOS“ ATVEJU

Živilė JAREMIČIENĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas:
zivile.jaremiciene@stud.vdu.lt

Santrauka

Atsargų apskaitos metodų nevienodumas taikomas skirtingose šalyse gali daryti neigiamą įtaką atsargų pripažinimo principams, vertės nustatymo metodams ar kainos pagrindimo elementams, todėl sudėtingėja nacionalinių apskaitos standartų pritaikymas tarptautiniams apskaitos standartams. Šiuo straipsniu siekiama įvertinti kylančius iššūkius, su kuriais gali susidurti įmonės, taikydamos TFAS 2 „Atsargos“. Taikyti mokslinės literatūros analizės, apibendrinimo ir palyginimo metodai bei tarptautinių TFAS reikalavimų lyginamoji analizė atsargų pripažinimo srityje. Straipsnyje pateikiami praktiniai taikymo iššūkiai, susiję su savikainos paskirstymu, nebaigtos gamybos įvertinimu ir nacionalinių apskaitos standartų suderinimu su TFAS 2 „Atsargos“ reikalavimais. Tyrimui pasirinktos valstybės atsitiktine tvarka. Gauti rezultatai parodo, kad dėl skirtingų reikalavimų tarp nacionalinių apskaitos standartų ir TFAS įmonėms tenka peržiūrėti atsargų apskaitos taikomą politiką ir priderinti prie TFAS. Todėl galima rizika, kad savikaina bus iškreipta. Įmonėms, kurios anksčiau naudojo LIFO metodą, tenka pertvarkyti sistemas. Įmonės gali susidurti su tikslu savikainos paskirstymo nustatymu bei sudėtingumu nustatyti nebaigtos gamybos procentą ir į ją įtraukti pridėtines išlaidas.

Reikšminiai žodžiai: atsargos, pripažinimas, kriterijai, mažos vertės turtas, tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai.

Išvadas

Pagrindinis atsargų apskaitos klausimas yra nustatyti išlaidų sumą, kuri bus pripažinta kaip atsargos (trumpalaikis įmonės turtas) ir pagal poreikį perkeliama į kitą ataskaitinį laikotarpį, kol bus pripažintos susijusios pajamos ir sąnaudos. Kaip ir nacionaliniuose apskaitos standartuose (NAS), taip ir tarptautiniame apskaitos standarte (TFAS) pateikiamos gairės dėl sąnaudų apskaičiavimo formulės, naudojamų atsargų vertei apskaičiuoti. Kiekvienos valstybės NAS turi savo priimtus ir patvirtintus atsargų pripažinimo principus, vertės nustatymo metodus ar kainos pagrindimo elementus. Išanalizuotose moksliniuose tyrimuose dauguma autorių teigia, kad efektyvus atsargų valdymas padeda patenkinti vartotojų poreikius ir maksimaliai padidinti grynąjį pelną (Daškevičius ir Chmeliauskaitė, 2010; Kakhaharovich, 2024; Virtosu, 2017). Tačiau galima teigti, kad daugumoje įmonių – ypač gamybos ir prekybos sektoriuose – atsargos gali sudaryti didžiausią apyvartinio kapitalo dalį. Netinkamai tvarkoma apskaita gali lemti netikslius finansinius rezultatus ir prastus valdymo sprendimus. Nors TFAS 2 „Atsargos“ aiškiai pateikia trumpalaikio turto pripažinimo ir apskaitos principus, įmonės susiduria su problemomis taikant TFAS 2 praktikoje: skirtingos sampratos, savikainos metodo priskyrimas, gamybos savikainos apskaitymas.

Tyrimo tikslas – nustatyti atsargų apskaitos ypatumus ir praktinio pritaikymo iššūkius pagal TFAS 2.

Iškeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti atsargų sampratą ir jų apskaitos pripažinimo principus, reglamentuojamus TFAS 2 „Atsargos“.
2. Identifikuoti galimus iššūkius, taikant TFAS 2 „Atsargos“ bei pateikti galimus sprendimus.

Tyrimo objektas ir metodai

Tyrimo objektas – Atsargų apskaita pagal TFAS 2 „atsargos“.

Vykdam šį tyrimą taikyti metodai: mokslinės literatūros analizė, apibendrinimas ir palyginimas, sisteminimas; tarptautinių TFAS reikalavimų lyginamoji analizė atsargų pripažinimo srityje.

Atsargų apskaitos samprata ir pripažinimas

Atliekant tyrimą išsamiai nagrinėjama atsargų sąvoka, jos samprata ir svarba, taip pat jų klasifikacija. Atsargos – priskiriamos trumpalaikiam turtui (Kakhaharovich, 2024; Mackevičius ir Valkauskas, 2012; Virtosu, 2017).

Paprastai atsargų sąvoka yra platesnė ir apima tiekimo, gamybos ir pardavimo procesus (žr. 1 lentelę). Dėmesys sutelkiamas į atsargų apibrėžimus ir sąvokas, kurios pateiktos TFAS ir kitose nacionalinėse apskaitos taisyklėse (žr. 2 lentelę). Pasak G. Kaknevičiūtės ir V. Vasilienės-Vasiliauskienės (2015), daugumos įmonių, nesvarbu, kokia ūkine veikla jos besiverstų, darbu yra reikalingos tam tikros atsargos. Jos ypač svarbios gamybine ir prekybine veikla besiverčiantiems ūkio

subjektams, nes tiesiogiai dalyvauja pajamų uždirbimo procese. Todėl vienokias ar kitokias atsargas, nepriklausomai nuo veiklos pobūdžio, naudoja visos įmonės.

1 lentelė. Autorių atsargų sampratų palyginimas

Table 1. Comparison of authors' concepts of inventories

Autorius <i>Author</i>	Atsargų samprata <i>Concept of inventories</i>
Daškevičius ir Chmeliauskaitė, (2010)	Atsargos – tai vienas iš įmonės veiksmų jos pelningai veiklai palaikyti. <i>Inventories are one of the factors that enable a company to maintain profitable operations.</i>
Kaknevičiūtė ir Vasilienė-Vasiliauskienė, (2015)	Atsargos tai materialinės vertybės, kurios yra laikomos įmonės žinioje, kurias įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės ciklą. <i>Inventories are tangible assets held by a company that are consumed by the company to generate income within one year or one business cycle.</i>
Mackevičius ir Valkauskas, (2012)	Atsargos – tai trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. <i>Inventories are current assets (raw materials and components, work in progress, finished goods, and goods purchased for resale) that a company uses to generate income within one year or one operating cycle of the company.</i>

Šaltinis: sudaryta autorės

Source: made by author

G. Šimkūnaitės (2016) teigimu, atsargos yra būtinas gamybos ir prekybos ištekliai, todėl įmonei būtina jų visada turėti pakankamai. Dauguma autorių atsargų sampratą apibūdina ir pateikia gana panašiai (žr. 1 lentelę). Atsargos yra svarbi turto dalis, kuri atvaizduojama įmonės balanse, kaip mažos vertės turtas. Savo moksliniuose tyrimuose dauguma autorių teigia, kad efektyvus atsargų valdymas padeda patenkinti vartotojų poreikius ir maksimaliai padidinti grynąjį pelną (Kakhaharovich, 2024; Virtosu, 2017).

2 lentelė. Atsargų sampratos palyginimas skirtingose šalyse

Table 2. Comparison of the concept of inventories in different countries

Šaltinis <i>Source</i>	Atsargų samprata <i>Concept of inventories</i>
Lietuva (Dėl 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ patvirtinimo, 2018)	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. <i>Inventories – current assets (raw materials and components, goods and work in progress) that the company uses to generate income within one year or one operating cycle of the company.</i>
ES šaltinis (Commission regulation (EU) 2023/1803 of 13 September 2023 IAS 2 „Inventories“)	Atsargos – turtas, kuris laikomas parduoti įprastinės veiklos metu, šiuo metu gaminamas, numatant jį parduoti, arba yra žaliavos ar medžiagos, kurios bus sunaudotos gamybos proceso metu arba teikiant paslaugas. <i>Inventories are assets held for sale in the ordinary course of business, currently in production with the intention of selling them, or are raw materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services.</i>
Uzbekistanas NAS Nr. 4. Inventorius (Kakhaharovich, 2024)	Atsargos – materialusis turtas, kuris laikomas siekiant vėliau jį parduoti veiklos metu ir kuris yra gamybos procese, taip pat naudojamas produktams gaminti, darbams atlikti ar paslaugoms teikti, arba administracinėms ir socialinėms bei kultūrinėms užduotims vykdyti. <i>Inventories are tangible assets held for subsequent sale in the ordinary course of business and are in the process of production, used in the production of goods, in the performance of work or services, or in the performance of administrative, social, and cultural tasks.</i>
Moldovos Respublika (Ministerul finanțelor ordin Nr. 118 din 06-08-2013, standardul național de contabilitate „Stocuri“)	Atsargos – trumpalaikis turtas, kuris: 1) skirtas parduoti įprastinės veiklos metu; 2) naudojamas įprastinės veiklos metu; arba 3) yra žaliavos, pagrindinės medžiagos ir kitos vartojimo medžiagos, skirtos naudoti gamybos procese, paslaugų teikimui ir (arba) kitiems verslo tikslams. <i>Inventories are current assets that: 1) are held for sale in the ordinary course of business; 2) are used in the ordinary course of business; or 3) are raw materials, supplies, and other consumables intended for use in the production process, service provision, and/or other business purposes.</i>
JAV (Reineking et al., 2012)	Atsargos – bus pripažįstamos kaip einamojo laikotarpio mokėjimai, neatsižvelgiant į tai, ar jos atitinka „labai neįprastų“ kriterijų. Atsargos yra materialusis turtas, skirtas realizacijai ir gamybai. <i>Inventories – will be recognized as current period payments, regardless of whether they meet the "highly unusual" criterion. Inventories are tangible assets intended for sale and production.</i>

Šaltinis: sudaryta autorės

Source: made by author

Apibendrinant 2 lentelėje pateiktą informaciją, galima teigti, kad dauguma autorių sutaria, jog atsargos yra prekių ir žaliavų ištekliai, kurių tikslas – vartotojų poreikių tenkinimas įmonės pelningai veiklai palaikyti. Atsargų pripažinimas yra labai svarbus ir privaloma apskaitos dalis, todėl tai – procesas, kurio metu į finansines ataskaitas įtraukiami elementai, atitinkantys apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus. Kaip minėta, atsargos yra svarbus turtas įmonių balanse, todėl jų pripažinimo etape reikia taikyti atskirą požiūrį. Priklausomai nuo atlikimo laiko, yra dvi atsargų pripažinimo formos (Virtosu, 2017; Moldovos Respublika, SNC „Stocuri“, 2013):

1. Pirminis pripažinimas – atliekamas atsargų įtraukimo į apskaitą momentu remiantis pirminiais dokumentais ir apima ataskaitinio laikotarpio, per kurį atsargos įtraukiamos į apskaitą ir pateikiamos finansinėse ataskaitose, nustatymą.

2. Vėlesnis pripažinimas – atliekamas pardavimo, atsargų sunaudojimo arba atsargų vertės sumažėjimo iki gryniosios realizavimo vertės atveju, siekiant pateikti finansinėse ataskaitose.

Pagal tarptautinius apskaitos standartus, pripažinimas yra procesas, kurio metu į balansą arba pelno (nuostolių) ataskaitą įtraukiama pozicija, atitinkanti apibrėžimą ir nustatytus pripažinimo kriterijus. Atkreiptina, kad nors TFAS – 2 (Commission regulation (EU) 2023/1803 of 13 September 2023; adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation, 2023) 8 punkte nėra konkrečių atsargų pripažinimo kriterijų, tačiau bendruose TAS nustatytos bendrosios nuostatos dėl elementų pripažinimo finansinėse ataskaitose.

Pagal Moldovos Respublikos (SNC „Stocuri“, 2013) „Atsargos“, atsargos pripažįstamos trumpalaikiu turtu, jeigu atitinka šias sąlygas:

1. jos yra kontroliuojamos ir priklauso ūkio subjektui;
2. būsimą ekonominę naudą ūkio subjektas tikriausiai gaus naudodamas atsargas;
3. jos yra skirtos naudoti įprastiniame gamybos / paslaugų cikle arba bus parduotos per 12 mėnesių;
4. įsigijimo savikaina gali būti patikimai nustatyta.

Pagal Uzbekistano NAS, atsargos pripažįstamos kaip turtas, jeigu: yra tikrumas, kad organizacija gaus būsimą ekonominę naudą, susijusią su tuo turtu; jeigu turto vertę galima patikimai įvertinti; jeigu nuosavybės teisės į jas yra perduotos (Kakhaharovich, 2024).

Apibendrinant galima teigti, kad atsargos yra svarbi įmonės trumpalaikio turto dalis, tiesiogiai susijusi su įmonės veikla bei pajamų uždirbimu. Nors atsargų sampratos literatūroje ir įvairiose šalyse iš esmės sutampa, skirtingas apskaitos reglamentavimas gali nulemti tam tikrus atsargų pripažinimo, įvertinimo ir įkainojimo skirtumus. Atsargų pripažinimas grindžiamas šiais kriterijais: tikėtina ekonominė nauda, vertės nustatymo patikimumas, turto kontrolės egzistavimas. Todėl tinkama atsargų apskaita ir pripažinimas yra svarbūs kriterijai siekiant užtikrinti teisingą informaciją finansinėse ataskaitose.

TFAS 2 „Atsargos“ taikymo iššūkiai ir jų sprendimas

Atsargos finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikiamos vadovaujantis VAS arba, jeigu taikoma, TFAS. Kaip buvo minėta anksčiau – atsargos – trumpalaikis turtas. Apibendrinant, šalių VAS trumpalaikis turtas gali būti klasifikuojamas pagal tai, ar subjektas: tikisi realizuoti turtą, ketina jį parduoti ar sunaudoti per įprastinį veiklos ciklą; jis laiko turtą visų pirma prekybai; jis tikisi realizuoti turtą per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio arba turtas yra pinigai ar pinigų ekvivalentai, išskyrus tuos atvejus, kai mažiausiai 12 mėnesių nuo ataskaitinio laikotarpio yra apribotas jų keitimas arba naudojimas įsipareigojimui įvykdyti. Tačiau Moldovos Respublikos VAS (SNC „Stocuri“, 2013; 6.6.) teigiama, kad atsargas apima prekės su kategorija apimančia pastatus, žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, laikomą parduoti. Todėl galima susidurti su taikymo iššūkiais dėl įvertinimo ir priskirimo.

M. Muller (2019) išskiria tris pagrindinius atsargų tipus:

1. Žaliavos – žaliavų atsargas sudaro prekės, kurios bus naudojamos gatavų gaminių gamybai.
2. Nebaigtos gamybos atsargos – nebaigtos gamybos atsargos susideda iš medžiagų, įtrauktų į gamybos procesą, bet dar nebaigtų gaminti. Tai gali būti pusgaminis – detalės skirtos gatavo gaminio gamybai.
3. Pagaminta produkcija – gatavų prekių atsargos apima gatavus produktus, laukiančius pardavimo.

Priklausomai nuo turimų atsargų tipų, gali skirtis ir atsargų vertinimo elementai. Todėl atsargų pateikimas finansinės atskaitomybės dokumentuose priklauso nuo vertinimo. Tarptautiniame standarte vertinant atsargas, jų kaina grindžiama šiais elementais (Commission regulation (EU) 2023/1803 of 13 September 2023; adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation, 2023):

1. pirkimo išlaidos;
2. apdorojimo išlaidos;
3. kitos išlaidos.

N. Nisha (2015) atsargų savikainą apibūdina kaip: „visas pirkimo išlaidas, perdirbimo išlaidas ir kitas išlaidas, patirtas perkiant atsargas į jų dabartinę vietą ir būklę“. Dauguma autorių akcentuoja, kad atsargų kaina paprastai apskaičiuojama naudojant tris vertės (kainos) skaičiavimo formules: svertinis vidurkis, First In First Out (FIFO) ir Last In, First Out (LIFO) (Reineking et al., 2012; SNC „Stocuri“, 2013; Virtosu, 2017; Zajmi ir Paic, 2018). Tačiau N. Nisha (2015) ir Virtosu (2017) mini ir ketvirtą naudojamą kainos skaičiavimo modelį: konkretus identifikavimas. Konkretus identifikavimo metodas yra

įprasta praktika įmonėms, kurių atsargose yra unikalių, didelės vertės prekių, pvz., automobilių, paveikslų, brangių papuošalų ir pagal užsakymą pagamintų baldų. Autoriaus teigimu, tokių atsargų kaina apskaičiuojama aiškiai identifikuojant kiekvieną atskirą atsargų vienetą ir stebint jo judėjimą į ir iš atsargų. Tačiau konkretus identifikavimas tampa nepraktiškas, jeigu atsargose esančios prekės yra keičiamos. Tokiais atvejais įmonės paprastai nustato parduotus daiktus ir likusius atsargose daiktus naudojamos FIFO, LIFO arba vidutinės kainos sąnaudų srauto metodus. Atsargų vertinimo metodų taikymas pateiktas 3 lentelėje.

Remiantis daugumos autorių atliktais tyrimais, tiek Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS), tiek bendrieji apskaitos principai (BAP) numato atsargų vertinimą taikant FIFO arba svertinio vidurkio metodus. Tačiau didžiausia kliūtis konvergencijai vertinimo srityje yra TFAS draudimas taikyti LIFO metodą. Kiekviena įmonė pati nusprendžia, kurį metodą taikyti (Reineking et al., 2012). Kita vertus, GAAP taikomi tik Jungtinėse Amerikos Valstijose. Be to, TFAS yra pagrįsti principais, o GAAP – taisyklėmis.

3 lentelė. Atsargų vertinimo metodų taikymas

Table 3.. application of inventory valuation methods

Šaltinis <i>Source</i>	LIFO (Last In, First Out) <i>LIFO (Last In, First Out)</i>	FIFO (First In First Out) <i>FIFO (First In First Out)</i>	Svertinis vidurkis <i>Weighted average</i>	Faktinė įsigijimo kaina <i>Actual purchase price</i>
Lietuva (Dėl 9-ojo VAS..., 2018)	+	+	+	+
TFAS 2 (Europos komisijos..., 2023)	-	+	+	-
Uzbekistanas (Kakhaharovich, 2024)	-	+	+	+
Moldovos Respublikos (SNC “Stocuri”, 2013)	+	+	+	+
JAV (Reineking et al., 2012)	+	+	+	-
Bangladešas (Nisha, 2015)	-	+	+	+
Čekijos respublikos (ČUSP Nr. 015 Zásoby, 2020)	-	+	+	+

Šaltinis: sudaryta autorės

Source: made by author

Kaip matyti 3 lentelėje, JAV yra trys pagrindiniai metodai, kuriais vertinama atsargų vertė. Tai svertinis vidurkis, First In First Out (FIFO) ir Last In, First Out (LIFO). Lietuvoje išimtiniais atvejais dėl įmonės veiklos specifikos (pavyzdžiui, prekyba akmens anglimi ir pan.), siekiant parodyti tikrą ir teisingą atsargų vertę finansinėse ataskaitose, gali būti taikomas LIFO atsargų metodas.

Remiantis mokslinių straipsnių analizės rezultatais B. B. Kakhaharovich (2024) tarptautiniuose standartuose siūlo atsargų sąnaudų nustatymo tvarką išreikšti šia formule:

$$AS=RS + PrS + OS \quad (1)$$

Čia:

AS – kaina – (angl. Actual cost).

RS – įsigijimo kaina – (angl. Purchase cost).

PrS – atsargų apdorojimo kaina – (angl. Processing cost).

OS – kitos pridėtinės išlaidos – (angl. Other overhead costs).

Palyginus pripažinimo kriterijus Moldovos Respublikos nacionaliniuose ir tarptautiniuose teisės aktuose, matyti, kad NAS „Atsargos“ nuostatos yra griežtesnės, t. y. apibrėžtis apribota trumpalaikiu turtu, reikalaujama kontroliuoti / valdyti ūkio subjektą ir apribotas pardavimo laikotarpis iki 12 mėnesių (SNC „Stocuri“, 2013). Autoriaus teigimu, viena iš labiausiai paplitusių problemų nacionalinėje apskaitos praktikoje kyla dėl mažos vertės ir trumpalaikio turto (MVTT) apibrėžimo ir įtraukimo į atsargų kategoriją. Pagal NAS „Atsargos“ 6 punktą, numatytos dvi galimybės nustatyti MVTT sudėtį: turtas, kurio vieneto vertė neviršija įstatymais nustatytos ribos, nepriklausomai nuo naudojimo trukmės, arba kurio naudojimo trukmė neviršija vienerių metų, nepriklausomai nuo vieneto vertės; turtas, kurio vieneto vertė neviršija apskaitos politikoje nustatyto reikšmingumo slenksčio, nepriklausomai nuo tarnavimo trukmės, arba kurio tarnavimo trukmė neviršija vienerių metų,

nepriklusomai nuo vieneto vertės (Virtosu, 2017). Šiuo atveju įmonės turi įsivertinti, ar yra nustatytas atsargų ar turto vertės dydis, nuo kurio turtas yra priskiriamas prie ilgalaikio turto. Vertės dydžius gali nusistatyti ne tik Lietuva, bet ir kitos valstybės, pvz.: Uzbekistanas, ir papildomai įsivertinti, ar prekės tarnavimo (naudojimo) trukmė bus ilgesnė nei 12 mėnesių.

Pasak C. Reineking ir kt. (2012) Jungtinėms Valstijoms, Moldovos Respublikos įmonėms svarstant galimybę pereiti nuo bendrai pripažintų apskaitos principų prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų atsargų savikainos atžvilgiu tektų atsisakyti LIFO metodo taikymo. Remiantis atliktais tyrimais, perėjimas nuo LIFO prie TFAS pagrįsto metodo turėtų didelį finansinį poveikį GAAP pagrindu veikiančioms įmonėms. Tarp šio poveikio būtų mažesnės atskaitose nurodytos galutinės atsargos, didesnės grynosios pajamos ir didesnis mokestinis išipareigojimas.

Pagal autoriaus atliktus tyrimus, rezultatai rodo, kad perėjimas nuo LIFO prie svertinio vidurkio lėmė 35 proc. atsargų vertės padidėjimą ir 6 proc. grynojo pelno padidėjimą. Perėjimas nuo LIFO prie FIFO lėmė 66 proc. atsargų vertės padidėjimą ir 11 proc. grynojo pelno padidėjimą (Reineking et al., 2012; Zajmi ir Paic, 2018).

Perėjimui nuo NAS prie TFAS Atsargų apskaitos tvarkymo, dideliu iššūkiu gali tapti tikslus savikainos paskirstymo nustatymas. Tai dažniausiai pasitaikantis iššūkis gamybos įmonėse, nes gamybos procesai gali apsunkinti medžiagų kiekio sunaudojimą pagal poreikį, darbo ir pridėtinį išlaidų priskyrimą atskiroms produkcijos vienetams ar grupėms. Tad tikėtina, kad savikaina bus iškreipta. Dėl sudėtingumo nustatyti nebaigtos gamybos procentą ir į ją įtraukti pridėtinės išlaidas, kyla rizika dėl netikslaus įvertinimo, kuris gali iškreipti tiek savikainą, tiek pelno rodiklius. Vienas iš galimų sprendimų pradėti naudoti realaus laiko gamybos stebėjimo sistemas, taip pat reguliariai peržiūrėti pridėtinį išlaidų paskirstymą.

Išvados

1. Dauguma autorių moksliniuose darbuose atsargų sampratas apibūdina ir pateikia gana panašiai: atsargos – svarbi įmonės trumpalaikio turto dalis, tiesiogiai susijusi su įmonės veikla bei pajamų uždirbimu, kuri atvaizduojama įmonės balanse kaip mažos vertės turtas. Efektyvus atsargų valdymas padeda patenkinti vartotojų poreikius ir maksimaliai padidinti grynąjį pelną. Tačiau skirtingas atsargų apskaitos reglamentavimas gali nulemti tam tikrus atsargų pripažinimo, įvertinimo ir įkainojimo skirtumus. Todėl susiduriama su praktinėmis problemomis, siekiant nacionalinius apskaitos standartus pritaikyti tarptautiniams apskaitos standartams.

2. Įmonėms svarstant galimybę pereiti nuo bendrai pripažintų NAS prie TFAS savikainos atžvilgiu tektų atsisakyti LIFO metodo taikymo. Įmonės gali susidurti su atsargų pripažinimo, įvertinimo ir tikslu savikainos paskirstymo nustatymo praktiniais iššūkiais, bei sudėtingumo nustatyti nebaigtos gamybos procentą ir į ją įtraukti pridėtinės išlaidas. Kad būtų mažiau praktinių iššūkių siūloma peržiūrėti atsargų apskaitos taikomą politiką ir priderinti prie TFAS. Tai ypatingai aktualu gamybos įmonėse, siekiant išvengti savikainos iškreipimo.

Literatūra

1. Commission regulation (EU) 2023/1803 of 13 September 2023; adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council, IAS 2 „Inventories“, Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1803> (žiūrėta 2025-10-26).
2. Daškevičius G., Chmeliauskaitė S. (2010). Atsargų valdymo proceso gerinimas konkurencinio pranašumo aspektu. *Iš Mūsų socialinis kapitalas–žinios: jubiliejinė*, 87-90.
3. Kakhaharovich B. B. (2024). Aligning Inventory Accounting In Uzbekistan With International Standards. *The Peerian Journal*, 35, 57-65.
4. Kaknevičiūtė G., Vasilienė-Vasiliauskienė V. (2015). Gamybinių įmonių atsargų valdymo strategijų tyrimas. In *18th Conference for Junior Researchers 'Science-Future of Lithuania. Transport Engineering and Management'*.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl 9-OJO verslo apskaitos standarto „Atsargos“ Patvirtinimo, 2018 m. kovo 19 d. Nr. 1K-117 Vilnius. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/07c8b9622edf11e8ab62b6c0fc2adb3f?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=ed37d61e-4910-4809-801d-c00d4b2319f1> (žiūrėta 2025-10-26).
6. Mackevičius J., Valkauskas R. (2012). Atsargų kompleksinės analizės metodika. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1(8), 148-154. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.20>
7. Ministerstvo financí ČR (2020). Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby, Prieiga per internetą: https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetni/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-015/?utm_source=chatgpt.com (žiūrėta 2025-11-09).
8. Muller, M. (2019). *Essentials of inventory management*. HarperCollins Leadership. Knyga Prieiga per internetą: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=R_JWDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=method+in+valuation+of+inventory+accounting&ots=7ASfJh3D4y&sig=guzZ5FkoeAswtyKwDNlvqIX5AYw&redir_esc=y#v=onepage&q=method%20in%20valuation%20of%20inventory%20accounting&f=false (žiūrėta 2025-11-09).
9. Nisha N. (2015). Inventory valuation practices: A developing country perspective. *International Journal of Information Research and Review*, 2(7), 867-874.

10. Reineking C., Chamberlain D. H., Rudolph H. R., ir Smith M. (2012). An examination of inventory costing convergence under generally accepted accounting principles and international financial reporting standards. *Journal of International Business Research*.
11. Republica Moldova Ministerul finantelor ordin Nr. 118 din 06-08-2013, Standardul national de contabilitate „Stocuri“, Prieiga per internetā : https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro (žiūrėta 2025-11-05).
12. Šimkūnaitė G. (2016). Gamybos įmonės atsargų analizė. *Mokslas ir studijos 2016: teorija ir praktika*, 78.
13. Vîrtosu A. (2017). Comparative Assessments of Inventory Recognition According to National and International Regulations. In *Simpozion științific al tinerilor cercetători*, 58-64.
14. Zajmi, S., Paic, M. (2018). Global Diversities in Financial Reporting: Comparative Analysis of Inventory Valuation Methods in Relation to US GAAP and IFRS. *Recent Advances in Information Technology, Tourism, Economics, Management and Agriculture*, 579. <https://doi.org/10.31410/itema.2018.579>

INVENTORY ACCOUNTING AND ADDRESSING EMERGING CHALLENGES: THE CASE OF IFRS 2 "INVENTORIES"

Abstract

The inconsistency of inventory accounting methods applied in different countries may have a negative impact on inventory recognition principles, valuation methods, or price justification elements, thus complicating the adaptation of national accounting standards to international accounting standards. This article aims to assess the challenges that companies may face when applying IFRS 2 Inventories. Methods of analysis, summarisation and comparison of scientific literature, as well as a comparative analysis of international IFRS requirements in the area of inventory recognition, were applied. The article presents practical application challenges related to cost allocation, valuation of work in progress, and harmonization of national accounting standards with the requirements of IFRS 2 Inventories. The countries for the study were selected at random. The results show that due to the different requirements between national accounting standards and IAS, companies have to review their inventory accounting policies and adapt them to IAS. This creates a risk that the cost will be distorted. Companies that previously used the LIFO method have to restructure their systems. Companies may face difficulties in determining the exact allocation of cost and in determining the percentage of work in progress and including additional costs in it.

Keywords: inventories, recognition, criteria, low-value assets, international financial reporting standards.