

## **12-asis TVSAS – ATSARGOS**

### **Oficialus pareiškimas**

Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (TASK) išleistą 2-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Atsargos“ (1993 m. pakeistas). Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV) ir Tarptautinių apskaitos standartų komiteto fondas (TASKF) buvo įsteigti 2001 metais, ir jie pakeitė TASK. Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS), kuriuos išleido TASK, galioja iki TASV juos patikslina ar panaikina. TASV leidimu šiame Tarptautinės buhalterijų federacijos viešojo sektoriaus komiteto leidinyje pateikiamos 2-ojo TAS ištraukos.

Patvirtintas Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) tekstas yra tas, kurį TASV išleido anglų kalba. Jo kopijas galima įsigyti tiesiogiai iš TASV Leidybos skyriaus, adresu: *7<sup>th</sup> floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.*

El.paštas: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

Interneto svetainė: <http://www.iasb.org.uk>

TAS, TAS projektų ir kitų TASK ir TASV leidinių autorių teisės priklauso TASKF.

Sutrumpinimai „TAS“, „TASV“, „TASK“, „TASKF“ ir pavadinimas „Tarptautiniai apskaitos standartai“ yra TASKF prekių ženklai ir negali būti naudojami be TASKF sutikimo.

**12-asis TVSAS – ATSARGOS****TURINYS**


---

	Paragrafai
Tikslas	
Taikymas.....	1-5
Apibrėžimai.....	6-10
Atsargos.....	7-10
Atsargų vertinimas.....	11-36
Atsargų savikaina.....	13-24
Įsigijimo savikaina.....	14-15
Perdirbimo savikaina.....	16-19
Kitos išlaidos.....	20-22
Paslaugas teikiančių ūkio subjektų atsargų savikaina.....	23
Savikainos nustatymo būdai.....	24
Savikainos formulės.....	25-29
Grynoji galimo realizavimo vertė.....	30-35
Prekių paskirstymas nemokamai ar už nustatytą mokestį.....	36
Sąnaudų pripažinimas.....	37-39
Atskleidimas.....	40-45
Įsigaliojimo data.....	46-47
Palyginimas su 2-uoju TAS	

---

## 12-asis TVSAS – ATSARGOS

*Juodu kursyvu spausdinami standarto paragrafai turi būti siejami su šviesiu šriftu spausdinamais šio standarto paaiškinimų paragrafais ir su Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pratarne. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai netaikomi nereikšmingiems straipsniams.*

### Tikslas

Šio standarto tikslas – nustatyti atsargų apskaitos būdą, kai atsargos įvertinamos įsigijimo savikaina. Svarbiausias atsargų apskaitos klausimas: kokią išlaidų sumą pripažinti turtu ir įtraukti į apskaitą, kol bus pripažintos su šiomis išlaidomis susijusios pajamos. Šiame standarte pateikiami praktiniai nurodymai, kaip nustatyti išlaidas ir vėliau pripažinti jas sąnaudomis, įskaitant įvairius sumažėjimo iki grynosios galimo realizavimo vertės atvejus. Standarte taip pat pateikiamos savikainos skaičiavimo formulės, kurios taikomos išlaidas paskirstant atsargoms.

### Taikymas

1. *Ūkio subjektas, kuris finansinę atskaitomybę sudaro ir pateikia kaupimo principu, turi vadovautis šiuo standartu apskaitoje įvertindamas atsargas įsigijimo savikaina, nepriklausančias:*
  - a) *nebaigtai gamybai pagal statybos sutartis, tarp jų ir pagal tiesiogiai susijusių paslaugų sutartis (žr. 11-ąjį tarptautinį viešojo sektoriaus apskaitos standartą (TVSAS) „Statybos sutartys“);*
  - b) *finansinėms priemonėms;*
  - c) *gyvajam inventoriui (naminiams gyvuliams), žemės ūkio ir miško gaminiams bei mineralinėms iškasenoms, kurios įkainojamos grynąja galimo realizavimo verte, remiantis tam tikrose pramonės šakose priimta praktika; ir*
  - d) *nebaigtoms teikti paslaugoms, kurios teikiamos nemokamai ar už tiesiogiai iš gavėjų gaunamą nustatytą atlygį.*
2. *Šis standartas taikomas visiems viešojo sektoriaus ūkio subjektams, išskyrus valstybės įmones.*
3. Valstybės įmonės (VĮ) turi vadovautis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), kuriuos išleido Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. Viešojo sektoriaus komiteto išleistoje 1-

ojoje gairėje „Valstybės įmonių finansinė atskaitomybė“ pažymima, kad TAS tinka visoms verslo įmonėms, neatsižvelgiant į tai, ar jos veikia privačiame, ar viešajame sektoriuje. Todėl 1-ojoje gairėje rekomenduojama, kad VĮ rengtų tokią finansinę atskaitomybę, kuri visais reikšmingais atžvilgiais atitiktų TAS reikalavimus.

4. Atsargos, paminėtos 1 paragrafo c punkte, tam tikrose gamybos stadijose įkainojamos grynąja galimo realizavimo verte. Tokios stadijos gali būti, pavyzdžiui, kai žemės ūkio derlius subrendo arba naudingosios iškasenos buvo išgautos ir buvo numatyta juos parduoti pagal išankstines sutartis ar vyriausybės garantijas arba kai rinka yra vienu metu ir rizika neparduoti produkcijos yra maža. Tokioms atsargoms šis standartas netaikomas.
5. Atsargos, paminėtos 1 paragrafo d punkte, neįtrauktos į 2-ąjį TAS „Atsargos“ ir nenagrinėjamos šiame standarte, nes jos apima specifines viešojo sektoriaus problemas, kurios turi būti papildomai svarstomos.

## Apibrėžimai

### 6. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

**Dabartinė atstatomoji savikaina** – išlaidos, kurias ūkio subjektas patirtų įsigydamas turtą atskaitomybės datai.

**Atsargos** – turtas, kuris yra:

- a) medžiagos ar žaliavos, skirtos gamybai;
- b) medžiagos ar žaliavos, skirtos naudoti ar paskirstyti teikiant paslaugas;
- c) laikomas numatant jį parduoti ar paskirstyti vykdant įprastą veiklą; arba
- d) naudojamas gamyboje numatant produkciją parduoti ar paskirstyti.

**Grynoji realizavimo vertė** – įvertinta pardavimo kaina įprastinėmis veiklos sąlygomis, atėmus įvertintą produkcijos pagaminimo savikainą ir įvertintas pardavimo, mainų ar paskirstymo sąnaudas.

Šiame standarte vartojamos kitų tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų sąvokos turi tokią pačią reikšmę kaip ir kituose standartuose, o jų paaiškinimai pateikiami Terminų žodynyje, kuris spausdinamas atskirai.

## Atsargos

7. Atsargos apima prekes, įsigytas ir laikomas perparduoti, pavyzdžiui, prekes, įsigytas ir laikomas numatant jas perparduoti, arba žemę ir kitą nuosavybę, skirtą parduoti. Atsargos taip pat apima ūkio subjekto pagamintą produkciją arba nebaigtą gaminti produkciją. Atsargos – tai ir žaliavos, ir kitokios medžiagos, naudojamos gamyboje, ir ūkio subjekto įsigytos ar pagamintos prekės, kurios turi būti paskirstomos kitoms šalims nemokamai arba už nustatytą mokestį, pavyzdžiui, mokomieji leidiniai, kuriuos sveikatos apsaugos institucija suteikia mokykloms kaip dovaną. Daugumos viešojo sektoriaus ūkio subjektų atsargos daugiau susijusios su paslaugų teikimu nei su pirktomis ir skirtomis perparduoti prekėmis arba pagamintomis prekėmis, skirtomis parduoti. Paslaugų teikėjo atveju atsargas sudaro paslaugų, kurių teikimo pajamos dar nepripažintos, išlaidos, kaip nurodyta 23 paragrafe (nuorodos dėl pajamų pripažinimo pateikiamos 9-ajame TVSAS „Mainų sandorių pajamos“).
8. Viešojo sektoriaus atsargų pavyzdžiai:
- a) amunicija;
  - b) vartojimo reikmenys;
  - c) eksploatavimo medžiagos;
  - d) atsarginės dalys, skirtos įrangai ir įrengimams, kuriems netaikomas ilgalaikio materialiojo turto apskaitos standartas;
  - e) strateginės atsargos (pavyzdžiui, energijos rezervai);
  - f) neišleistų į apyvartą pinigų atsargos;
  - g) pašto tarnybų atsargos, laikomos numatant parduoti (pavyzdžiui, pašto ženklai);
  - h) nebaigta gamyba, apimanti:
    - i) mokymo / tobulinimo kursų medžiagą; ir
    - ii) klientų paslaugos (pavyzdžiui, audito paslaugos), kai tokios paslaugos suteikiamos kainomis, kurios taikomos sandoriuose tarp nesusijusių šalių; ir
  - j) žemė / nekilnojamasis turtas laikomas numatant parduoti.
9. Kai vyriausybė kontroliuoja teisę kurti ir išleisti įvairų turtą, įskaitant pašto ženklus ir pinigus, tokie atsargų straipsniai yra pripažįstami atsargomis pagal šio standarto reikalavimus. Jie atskaitomybėje nurodomi ne pateikimo dienos verte, bet įvertinami spausdinimo ar kalimo savikaina pagal 11 paragrafo nuorodas.

10. Kai vyriausybė laiko įvairias strategines atsargas tokias kaip energijos rezervai (pavyzdžiui, nafta), kurie naudojami kritiškose ar kitose situacijose (pavyzdžiui, gamtos stichijos ar kitose piliečių gynybos situacijose), tokie rezervai pripažįstami ir į apskaitą įtraukiami kaip atsargos pagal šį standartą.

### **Atsargų vertinimas**

- 11. Atsargos turi būti vertinamos savikaina ar grynąja galimo realizavimo verte, ta, kuri iš jų mažesnė, išskyrus atvejus, kuriems taikomas 12 paragrafas.*
- 12. Atsargos turi būti vertinamos savikaina ar dabartine atstatomąja savikaina, ta, kuri iš jų yra mažesnė, kai atsargos laikomos:*
- a) numatant paskirstyti nemokamai ar už nustatytą mokestį; arba*
  - b) numatant sunaudoti prekių gamybai, kai prekės paskirstomos nemokamai ar už nustatytą mokestį.*

### **Atsargų savikaina**

- 13. Atsargų savikaina turėtų apimti visas įsigijimo, perdirbimo ir kitas išlaidas, susidariusias gabenant atsargas į dabartinę jų buvimo vietą ir suteikiant joms reikiamą būklę.*

### **Įsigijimo savikaina**

14. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, importo ir kiti mokesčiai (išskyrus mokesčius, kurie vėliau ūkio subjekto bus atgauti iš mokesčių administratoriaus) bei transporto, krovimo ir kitos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos pagamintos produkcijos, medžiagų ir atsargų įsigijimui. Prekybos nuolaidos, nukainojimai ir kiti panašūs straipsniai, nustatant įsigijimo savikainą, atimami.
15. Tomis aplinkybėmis, kai pagal 4-ąjį TVSAS „Užsienio valiutos kursų pasikeitimo įtaka“ galima taikyti leistiną alternatyvų būdą, įsigijimo savikainos dalį gali sudaryti užsienio valiutų kursų pasikeitimo skirtumas, tiesiogiai susidaręs paskutinio atsargų pirkimo metu, kai sąskaita buvo išrašyta užsienio valiuta. Šie valiutų keitimo skirtumai apima tik tuos skirtumus, kurie susidaro dėl valiutos devalvacijos ar nuvertėjimo, nuo kurio apsidrausti praktiškai neįmanoma, ir kuris paveikia tuos įsipareigojimus, kurių negalima įvykdyti ir kurie atsiranda paskutinio atsargų įsigijimo metu.

**Perdirbimo savikaina**

16. Nebaigtos gamybos atsargų perdirbimo į pagamintą produkciją savikaina pirmiausiai susidaro gamybos aplinkoje. Atsargų perdirbimo savikainą sudaro išlaidos, tiesiogiai susijusios su produkcijos vienetais, tokios kaip tiesioginis darbas. Jai taip pat priskiriamos sistemingai paskirstomos pastoviosios ir kintamosios netiesioginės pridėtinės gamybos išlaidos, patiriamos perdirbant žaliavas į pagamintą produkciją. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos yra tos netiesioginės gamybos išlaidos, kurios lieka santykinai pastovios nepaisant gamybos apimtys, tokios kaip gamyklos pastatų ir įrengimų nusidėvėjimo ir eksploataavimo ir gamyklos valdymo ir administravimo išlaidos. Kintamosios pridėtinės gamybos išlaidos yra netiesioginės gamybos išlaidos, kurios kinta tiesiogiai arba beveik tiesiogiai pagal gamybos apimtį, tokios kaip netiesioginės žaliavų ar darbo išlaidos.
17. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos priskiriamos perdirbimo savikainai remiantis normaliais gamybos įrengimų pajėgumais. Normalūs pajėgumai – numatomas vidutinis produkcijos kiekis, kuris turėtų būti pagamintas per keletą laikotarpių ir sezonų, esant normalioms sąlygoms ir aplinkybėms, įskaitant pajėgumų praradimą dėl planuotos techninės priežiūros. Faktinis gamybos lygis gali būti taikomas tuomet, kai jis apytiksliai atitinka normalius pajėgumus. Pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, nedidėja dėl žemo gamybos lygio ar prastovų. Nepriskirtos pridėtinės gamybos išlaidos pripažįstamos sąnaudomis jų atsiradimo laikotarpiu. Ypač aukšto gamybos lygio laikotarpiais pastoviosios pridėtinės gamybos išlaidos, priskiriamos kiekvienam produkcijos vienetui, sumažėja taip, kad atsargų vertė neviršytų savikainos. Kintamosios pridėtinės gamybos išlaidos kiekvienam produkcijos vienetui priskiriamos remiantis faktiniu gamybos įrengimų naudojimu.
18. Pavyzdžiui, pastoviosioms ir kintamosioms išlaidoms, patirtoms užstatant tuščią žemės sklypą, laikomą parduoti, gyvenamaisiais namais ar atliekant šiame sklype darbus, kad jis taptų komercinės paskirties, galėtų būti priskirtos planavimo, drenavimo, komunalinių paslaugų vamzdžių tiesimo ir kitos išlaidos.
19. Gamybos procese vienu metu gali būti gaminama daugiau nei vienas gaminy. Taip pat yra tokių atvejų, kai, pavyzdžiui, gaminami sudėtiniai gaminiai arba vienas iš jų yra pagrindinis, o kitas – šalutinis. Kai kiekvieno gaminio perdirbimo savikaina negali būti nustatoma atskirai, ji paskirstoma gaminiams vadovaujantis protingumo ir pastovumo principu. Gali būti paskirstoma remiantis, pavyzdžiui, santykinę kiekvieno gaminio

pardavimo verte tiek gamybai vykstant, kai gaminiai tampa atskiri, tiek ir gamybai pasibaigus. Dauguma šalutinių gaminių iš esmės yra nereikšmingi. Tokiu atveju jie įvertinami grynąja galimo realizavimo verte, kuri atimama iš pagrindinio gaminio savikainos. Dėl to pagrindinio gaminio balansinė vertė nereikšmingai skiriasi nuo jo savikainos.

#### **Kitos išlaidos**

20. Į atsargų savikainą įtraukiamos tik tos kitos išlaidos, kurios yra susijusios su atsargų atgabenimu ir jų būkle. Pavyzdžiui, gali būti tikslinga į atsargų savikainą įtraukti negamybines pridėtines arba gaminio pritaikymo konkreitiems klientams išlaidas.
21. Išlaidų, kurios neįtraukiamos į atsargų savikainą, bet pripažįstamos laikotarpio, kuriuo jos susidarė, sąnaudomis, pavyzdžiai:
  - a) normatyvus viršijanti atliekų, darbo ar kitų gamybos išlaidų dalis;
  - b) sandėliavimo išlaidos, išskyrus tuos atvejus, kai jos būtinos gamybos procese pereinant iš vieno gamybos etapo į kitą;
  - c) administracinės pridėtinės išlaidos, kurios nesusijusios su atsargų atgabenimu ir jų būkle; ir
  - d) pardavimo išlaidos.
22. Tik kai kuriomis aplinkybėmis skolinimosi išlaidos įtraukiamos į atsargų savikainą. Šios aplinkybės nustatomos pagal leistiną alternatyvų būdą, numatytą 5-ajame TVSAS „Skolinimosi išlaidos“.

#### **Paslaugas teikiančių ūkio subjektų atsargų savikaina**

23. Paslaugas teikiančių ūkio subjektų atsargų savikainą visų pirma sudaro paslaugas teikiančio bei prižiūrinčio personalo darbo užmokestis ir kitos išlaidos bei tam priskiriamos pridėtinės išlaidos. Darbuotojų, kurie nesusiję su teikiamomis paslaugomis, darbo užmokestis į atsargų savikainą neįtraukiamas. Prekybos ir administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir kitos išlaidos pripažįstamos to laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, sąnaudomis.

#### **Savikainos nustatymo būdai**

24. Iš atsargų savikainos nustatymo būdų, tokių kaip normatyvinis savikainos arba mažmeninių kainų metodas, gali būti taikomas tas, kuris priimtinesnis, jeigu gaunami savikainai artimi rezultatai. Nustatant normatyvinę savikainą atsižvelgiama į normalius žaliavų ir medžiagų,



darbo, efektyvumo ir pajėgumų naudojimo lygius. Jie reguliariai peržiūrimi ir, jeigu būtina, keičiami pagal esamas sąlygas.

### **Savikainos formulės**

- 25. Atsargų, kurios paprastai vienos kitomis nekeičiamos, bei prekių ar pasaugų, gaminamų ir skirtų konkrečioms projektams, savikaina turėtų būti nustatoma individualiai, atsižvelgiant į konkrečias jų kainas.*
26. Konkrečių kainų metodas reiškia, kad konkrečioms atsargų straipsniams turi būti priskiriama konkreti jų savikaina. Šis metodas tinka atsargoms, kurios skirtos konkrečioms projektams. Tačiau konkrečių kainų metodas netaikomas, kai yra daug atsargų vienetų, kurie paprastai keičiami vieni kitais. Tokiomis sąlygomis siekiant nustatyti poveikį grynajam perviršiui ar deficitui per laikotarpį galėtų būti taikomas vienetų, liekančių atsargose, atrankos būdas.
- 27. Ūkio subjektas, taikdamas 28 paragrafo reikalavimus, turėtų taikyti tą pačią savikainos formulę visoms panašaus pobūdžio ir paskirties atsargoms. Skirtingo pobūdžio ar paskirties atsargoms (pavyzdžiui, tam tikros prekės yra naudojamos viename segmente ir to paties tipo prekės naudojamos kitame segmente) turėtų būti taikomos skirtingos savikainos formulės. Vien tai, kad atsargos naudojamos skirtingose geografinėse zonose (ir taikomos skirtingos mokesčių taisyklės), nėra pakankamas pagrindas taikyti skirtingas savikainos formules.*
- 28. Atsargų, nepaminėtų 25 paragrafe, savikaina turėtų būti nustatoma taikant „pirmasis į – pirmasis iš“ (first-in, first-out) (FIFO) arba svertinio vidurkio formules.*
29. Taikant FIFO formulę, daroma prielaida, kad atsargos, kurios buvo įsigytos pirmiausiai, bus ir parduotos pirmiausiai, taigi atsargos, likusios laikotarpio pabaigoje, bus vėliausiai įsigytos ar pagamintos. Pagal svertinio vidurkio formulę atsargų savikaina nustatoma skaičiuojant panašių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir įsigytų ar pagamintų per visą laikotarpį panašių atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti skaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną papildomą atsargų partiją, pagal kiekvieno ūkio subjekto aplinkybes.

**Grynoji galimo realizavimo vertė**

30. Atsargų savikaina gali būti nepadengiama, jeigu tos atsargos yra sugadintos, visiškai ar iš dalies paseno arba sumažėjo jų pardavimo kaina. Atsargų savikaina taip pat gali būti nepadengiama, jeigu padidėjo apskaičiuotos pardavimo, mainų ar paskirstymo išlaidos. Atsargų savikainos sumažėjimas iki grynosios galimo realizavimo vertės atitinka požiūrį, jog turto balansinė vertė neturėtų viršyti būsimosios ekonominės naudos ar paslaugų vertės, kurią tikimasi gauti tą turta pardavus, išmainius, paskirsčius ar panaudojus.
31. Atsargos paprastai sumažinamos iki grynosios galimo realizavimo vertės pagal kiekvieną atsargų vienetą. Tačiau kai kuriais atvejais gali būti tikslinga sugrupuoti panašius ar susijusius vienetus. Toks atvejis gali būti, kai atsargų vienetai priklauso tai pačiai gaminių grupei, yra panašios paskirties ir jų praktiškai negalima įvertinti atskirai nuo kitų tos grupės gaminių. Netinka sumažinti atsargas atsargų grupėmis, pavyzdžiui, pagamintas prekes arba visas atsargas tam tikroje veiklos srityje ar tam tikroje geografinėje zonoje. Paslaugų teikėjai dažniausiai kaupia išlaidas, susijusias su kiekviena paslauga, kurios pardavimo kaina gali būti nustatyta atskirai. Todėl kiekviena tokia paslauga laikoma atskiru vienetu.
32. Grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis pačiais patikimiausiais įrodymais, kuriuos galima gauti įvertinant atsargas, kurias tikimasi realizuoti. Vertinant atsižvelgiama į kainos ar savikainos svyravimus, tiesiogiai susijusius su ūkiniais įvykiais, kurie vyksta pasibaigus laikotarpiui, tiek, kiek tokie ūkiniai įvykiai patvirtina sąlygas, kurios buvo laikotarpio pabaigoje.
33. Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymui turi įtakos ir tikslas, kuriam atsargos yra laikomos. Pavyzdžiui, atsargų, susijusių su pardavimo ar paslaugų sutarčių vykdymu, grynoji galimo realizavimo vertė pagrįsta sutarčių kaina. Jeigu pardavimo sutartyse numatyti mažesni atsargų kiekiai, nei jų yra, perviršio grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma remiantis bendrąja pardavimo kaina. Nuorodos dėl atidėjinių ar nepibrėžtųjų įsipareigojimų, susidarantių iš pardavimo sutarčių, pagal kurias turi būti parduota daugiau atsargų, nei turima, ar iš įsigijimo sutarčių, pateikiamos 37-ajame TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“.
34. Žaliavos ir kitos medžiagos, laikomos atsargoms gaminti, nesumažinamos žemiau už savikainą, jeigu gaminius, kurių gamybai naudojamos šios žaliavos, tikimasi parduoti, išmainyti ar paskirstyti už savikainą ar brangiau. Tačiau tuo atveju, kai žaliavų kainų

sumažėjimas parodo, kad pagamintos produkcijos savikaina viršys grynąją galimo realizavimo vertę, žaliavos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės. Tokiomis aplinkybėmis žaliavų atstatomoji savikaina gali būti geriausias grynosios galimo realizavimo vertės matas.

35. Kiekvieną ateinantį ataskaitinį laikotarpį turi būti nustatoma nauja grynoji galimo realizavimo vertė. Kai išnyksta aplinkybės, dėl kurių atsargos turėjo būti sumažintos žemiau už savikainą, nukainojimo suma atstatoma taip, kad nauja balansinė vertė būtų ta, kuri mažesnė už savikainą, ar iš naujo nustatyta grynoji galimo realizavimo vertė. Pavyzdžiui, atsargų vienetas, apskaitoje rodytas grynąją galimo realizavimo verte dėl to, kad atsargų pardavimo kaina buvo sumažėjusi, yra paruoštas parduoti vėlesniu laikotarpiu, ir jo pardavimo kaina šį laikotarpį pakilo.

### **Prekių paskirstymas nemokamai ar už nustatytą mokestį**

36. Viešojo sektoriaus ūkio subjektas gali turėti atsargų, kurių būsimoji ekonominė nauda ar paslaugos nėra tiesiogiai susijusios su galimybe naudojant atsargas sukurti grynuosius pinigų srautus. Tokios atsargos gali susidaryti, kai vyriausybė nusprendžia tam tikras atsargas paskirstyti nemokamai ar už nustatytą mokestį. Tokiais atvejais atsargų būsimoji ekonominė nauda ar paslaugos finansinėje atskaitomybėje pateikiamos tokia suma, kurios ūkio subjektui reikėtų norint įgyti ekonominės naudos ar paslaugų, jei tai būtų būtina ūkio subjekto tikslams pasiekti. Jei rinkoje ūkio subjektas negali gauti ekonominės naudos ar paslaugų, jis turi įvertinti atstatomąją savikainą. Jei pasikeičia turimų atsargų paskirtis, atsargos įvertinamos pagal 11 paragrafo nuostatas.

### **Sąnaudų pripažinimas**

- 37. Kai atsargos parduodamos, išmainomos ar paskirstomos, jų balansinė vertė turi būti pripažįstama to laikotarpio, kuriuo pripažįstamos atitinkamos pajamos, sąnaudomis. Jei negaunama su sąnaudomis susijusių pajamų, sąnaudos pripažįstamos tada, kai prekės paskirstomos ar susijusios paslaugos suteikiamos. Visų atsargų sumažėjimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kurį nukainojimai ar nuostoliai susidarė, sąnaudomis. Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo suma turi būti pripažįstama tų atsargų, kurios buvo pripažintos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai buvo atstatyta jų vertė, vertės sumažėjimu.*

38. Parduotų, išmainytų ar paskirstytų atsargų balansinė vertė pripažįstama sąnaudomis lyginant sąnaudas ir pajamas. Paslaugų teikėjas atsargų balansinę vertę pripažįsta sąnaudomis tuo momentu, kai paslaugos suteikiamos arba kai už paslaugas išrašoma sąskaita.
39. Kai kurios atsargos gali būti priskirtos prie kitų turto sąskaitų, pavyzdžiui, atsargos, naudojamos kaip savos gamybos turto, įrangos ar įrankių sudedamoji dalis. Tokiu atveju kitam turtui priskirtos atsargos pripažįstamos sąnaudomis per visą šio turto naudingo tarnavimo laiką.

## **Atskleidimas**

40. Finansinėje atskaitomybėje turi būti atskleidžiama:
- a) apskaitos politika, taikoma atsargoms įvertinti, įskaitant taikytą savikainos formulę;
  - b) bendra atsargų balansinė vertė ir jų balansinė vertė pagal ūkio subjekto suskirstytas grupes;
  - c) bet kurio sumažėjimo atstatymo suma, kuri pripažįstama finansinės veiklos ataskaitoje pagal 37 paragrafą;
  - d) aplinkybės ar ūkiniai įvykiai, dėl kurių buvo atstatytas atsargų sumažėjimas pagal 37 paragrafą; ir
  - e) atsargų, kurios įkeistos įsipareigojimams apdrausti, balansinė vertė.
41. Informacija apie skirtingų atsargų grupių balansines vertes ir jose nurodyto turto pokyčius yra naudinga finansinės atskaitomybės vartotojams. Paprastai atsargos skirstomos į prekes, gamybos medžiagas, žaliavas, nebaigtą gamybą ir pagamintą produkciją. Paslaugų teikėjo atsargos paprasčiausiai gali būti apibūdinamos kaip nebaigta gamyba.
- 42. Finansinėje atskaitomybėje taip pat turi būti atskleista:**
- a) atsargų savikaina, pripažinta sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį; arba**
  - b) su pajamomis susijusios veiklos išlaidos, pripažintos sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sugrupuotos pagal pobūdį.**
43. Atsargų savikainą, pripažintą sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sudaro išlaidos, anksčiau įtrauktos vertinant parduotų, išmainytų ar paskirstytų atsargų savikainą, nepaskirstytos pridėtinės gamybos išlaidos ir normos viršijančios gamybos išlaidos. Dėl ūkio subjekte susiklosčiusių aplinkybių į atsargų savikainą gali būti įtraukiamos ir kitokios išlaidos, pavyzdžiui, paskirstymo.

44. Kai kurie ūkio subjektai sudaro skirtingos formos finansinės veiklos ataskaitą, todėl gali būti atskleidžiamos skirtingos atsargų savikainos, pripažintos sąnaudomis per ataskaitinį laikotarpį, sumos. Pagal tokią formą ūkio subjektas atskleidžia veiklos išlaidų, susijusių su laikotarpio pajamomis, sumas, suskirstytas pagal jų pobūdį. Tokiu atveju atskleidžiamos sąnaudomis pripažintos žaliavų ir kitų medžiagų, darbo ir kitos veiklos išlaidos kartu su grynojo atsargų pokyčio per laikotarpį suma.
45. Sumažėjimas iki grynosios galimo realizavimo vertės gali būti tokio dydžio, dažnumo ir pobūdžio, kad jį gali reikėti atskleisti pagal 3-iąją TVSAS „Ataskaitinio laikotarpio grynasis perviršis arba deficitas, esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“.

### **Įsigaliojimo data**

- 46. Šis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas turi būti taikomas sudarant 2002 m. liepos 1 d. ir vėliau prasidedančių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę. Skatinama jį taikyti anksčiau.*
47. Jei po šio standarto įsigaliojimo ūkio subjektas pradeda taikyti kaupimo principą, kuris numatytas Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose, šis standartas turi būti taikomas sudarant ataskaitinio laikotarpio, kuriuo pradėtas taikyti kaupimo principas, ir vėlesnių laikotarpių finansinę atskaitomybę.

### **Palyginimas su 2-uoju TAS**

12-asis tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas (TVSAS) „Atsargos“ parengtas pagal 2-ąjį tarptautinį apskaitos standartą (TAS) „Atsargos“. Pagrindiniai 12-ojo TVSAS ir 2-ojo TAS skirtumai:

- Viešojo sektoriaus komitetas, išleisdamas šį standartą, neatsižvelgė į 41-ojo TAS „Žemės ūkis“ taikymą viešojo sektoriaus ūkio subjektams, todėl 12-ajame TVSAS neatspindimi 2-ojo TAS pakeitimai susiję su 41-uoju TAS.
- 12-ajame TVSAS, skirtingai nei 2-ajame TAS, numatyta, kad kai kurios atsargos viešajame sektoriuje gali būti paskirstomos nemokamai arba už nustatytą mokestį.
- 12-ajame TVSAS paaiškinama, kad nebaigtoms teikti paslaugoms, kurios turi būti teikiamos nemokamai ar užgavėjų tiesiogiai mokamą nustatytą mokestį, šio standarto nuostatos netaikomos.
- Sąvoka „dabartinė atstatomoji vertė“, kuri 2-ajame TAS nepateikiama, buvo papildomai įtraukta į 12-ojo TVSAS sąvokas.
- Pagal 12-ąjį TVSAS atsargos, teikiamos nemokamai ar už nustatytą mokestį, turi būti vertinamos savikaina ar dabartine atstatomąja savikaina, ta, kuri iš jų yra mažesnė.
- Pagal 12-ąjį TVSAS atsargų savikainą draudžiama nustatyti pagal „paskutinis į – pirmutinis iš“ (LIFO) formulę.
- 12-ajame TVSAS, palyginti su 2-uoju TAS, pateikiami išsamesni paaiškinimai, kaip taikyti standartus viešojo sektoriaus ūkio subjektams.
- 12-ajame TVSAS pateikiamos kitokios sąvokos nei 2-ajame TAS. Pačios svarbiausios 12-ojo TVSAS sąvokos yra „ūkio subjektas“, „pajamos“ ir „finansinės veiklos ataskaita“. Analogiškos 2-ojo TAS sąvokos yra „įmonė“, „pajamos“ ir „pelno (nuostolio) ataskaita“.