



Gailutė Gipienė
Kristina Rudžionienė

ŽEMĖS ŪKIO VEIKLOS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS

VILNIAUS UNIVERSITETAS
Kauno humanitarinis fakultetas
Finansų ir apskaitos katedra

Gailutė Gipienė
Kristina Rudžionienė

**ŽEMĖS ŪKIO VEIKLOS APSKAITOS
REGLAMENTAVIMAS**

Metodinė priemonė

Elektroninis išteklius

Vilniaus universitetas
2015

Aprobuota:

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto Taryba
(2015-03-05, protokolo Nr. 5)

Recenzavo:

Prof. dr. Astrida MICEIKIENĖ, Aleksandro Stulginskio universitetas
Doc. dr. Eduardas FREITAKAS, Vilniaus universitetas

© Gailutė GIPIENĖ, 2015

© Kristina RUDŽIONIENĖ, 2015

© Vilniaus universitetas, 2015

ISBN 978-609-459-508-0

TURINYS

ĮVADAS	5
1. TEORINIAI APSKAITOS REGLAMENTAVIMO ASPEKTAI	7
2. ŽEMĖS ŪKIO VEIKLOS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS	31
2.1. Ūkininkų ūkio apskaitos reglamentavimas	31
2.2. Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) apskaitos reglamentavimas.....	35
2.3. Žemės ūkio bendrovės (ŽŪB) apskaitos reglamentavimas	41
LITERATŪRA	56
PRIEDAI	59
1 priedas. 17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“	59
2 priedas. Žemės ūkio įmonių buhalterinės apskaitos pavyzdinis sąskaitų planas	66
3 priedas. Žemės ūkio įmonės balansas	71
4 priedas. Žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos forma	72

IVADAS

Metodinės priemonės tikslas – ugdyti gebėjimus analizuoti buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reglamentavimo nuostatas žemės ūkio veikla užsiimančiose įmonėse.

Pirmoji metodinės priemonės dalis skirta bendrai standartizavimo ir apskaitos reglamentavimo teorijai. Studentai turi suprasti bet kokio proceso standartizavimo būtinybę, reikalingumą bei naudą, taip pat apskaitos reglamentavimo lygius, standartų esmę, jų kokybines savybes, standartų leidimo procesus ir pasekmes. Todėl trumpai supažindinama su įvairių teisės aktų leidimo reglamentavimu Lietuvos Respublikoje, t.y. su tuo, kaip leidžiami teisės aktai, kad būtų galima nagrinėti, kaip asmuo ar jų grupė gali daryti įtaką šiam procesui.

Antroji metodinės priemonės dalis skirta žemės ūkio apskaitos ūkininkų ūkiuose ir žemės ūkio bendrovėse reglamentavimo analizei.

Žemės ūkio veiklai taikoma apskaitos tvarka teisiniais aspektais pradėta reglamentuoti nuo 1999 m., priėmus „Lietuvos respublikos ūkininko ūkio įstatymą“ (1999 m. gegužės 4 d. Nr. VIII–1159, VŽ 1999 05 19 Nr. 43–1358).

Pagrindinis klausimas, kuris apskaitos tvarkymui žemės ūkio įmonėse iškelia didžiausias problemas, yra apskaitos duomenų sukaupimas ir pateikimas:

- žemės ūkio veiklos analizei ir ekonominiam vertinimui;
- ES struktūrinių fondų paramai gauti ir atsiskaitymui už jos panaudojimą;
- kreditų iš bankų gavimui ir jų panaudojimui.

Nagrinėjant žemės ūkio veiklos apskaitos reglamentavimą, būtina:

- 1) suprasti ir išsiaiškinti teorines nuostatas – dvejybinio įrašo principą, buhalterinių sąskaitų esmę, kad kiekviena iš jų turi debeto ir kredito pusę, kad vienoje sąskaitoje yra apskaitomas turtas, o kitose – nuosavybė, kuri parodo, kam tas turtas priklauso;
- 2) suprasti sąskaitų korespondencijų sudarymo arba dvejybinio įrašo pagrindą, kad bet kokia ūkinė operacija išreiškia turto ar nuosavybės judėjimą ir kad būtina to judėjimo atsiradimo

sąlyga – vienas tą turtą turi duoti, o kitas gauti; tai atspindima dviejose buhalterinėse sąskaitose.

Tose žemės ūkio veikla užsiimančiose įmonėse, kuriose veikla yra specializuota – auginamos tik kelios žemės ūkio kultūros arba tik viena ar kelios gyvulių rūšys – apskaita nesudėtinga.

Didžiausia apskaitos darbo apimtis susidaro tada, jei produkcija pristatinėjama į kelis ar keliolika prekybos įmonių, dėl to daugėja atsiskaitymų apskaitos, atsiranda daug dokumentų, be kurių neįmanoma išsiversti.

Reikia atsiminti, kad realizacijos apskaita ir šiaip yra sudėtinga, nes ta pati ūkinė operacija turi dvigubą sąskaitų korespondenciją:

- a) pagal savikainą (ar normatyvinę kainą) į realizacijos sąskaitos debetą reikia įrašyti parduotos produkcijos kiekį ir vertę ir ją nurašyti iš sandėlio;
- b) pagal pardavimo kainą įrašyti tą vertę į pirkėjo sąskaitos debetą, kartu įrašant į pardavimo pajamų sąskaitos kreditą.

Metodinėje priemonėje aptariamos specifinės operacijos, būdingos tik žemės ūkio veikla užsiimančioms įmonėms, įvertinus tai, kad studentai jau susipažinę su dvejetainio įrašo sistema ir pagrindiniais finansinės apskaitos principais. Prieduose pateikiami norminiai dokumentai ir papildoma informacija, kuri padės labiau įsigilinti į žemės ūkio veiklos apskaitos specifiką.

1. TEORINIAI APSKAITOS REGLAMENTAVIMO ASPEKTAI

Įvairios apskaitos teorijos iškilo dėl skirtingų požiūrių į apskaitą. Tradiciniai požiūriai į apskaitos teorijos formulavimą yra šie: **neteorinis**, **praktinis** ar **pragmatinis**. Pragmatinis požiūris, formuojant apskaitos teoriją, apsiriboja teorijos atitikimu realaus gyvenimo praktikai, t. y. praktinių patarimų siūlymu. Apskaitos procedūros turi būti pasirenkamos priklausomai nuo jų naudingumo apskaitos informacijos vartotojams. Teorija, kuri neturi įtakos praktikai, yra bloga teorija.

Teoriniai požiūriai

Dedukcinis. Pagal šį požiūrį nuo apibendrinimų pereinama prie konkrečių argumentų. Teorija nebūtinai turi būti naudinga praktikai. Pagrindiniai teorijos tikslai – pagrindo atsirasti naujoms idėjoms ir procedūroms sukūrimas ir pagalba renkantis alternatyvas. Normatyvinės teorijos nurodo, kas TURI BŪTI.

Indukcinis. Pagal šį požiūrį nuo stebėjimo, įvertinimo pereinama prie apibendrinimo. Šios teorijos teigia tai, kas YRA.

Laisvosios rinkos požiūris – argumentai prieš reglamentavimą. XIX amžiuje po pramonės revoliucijos visi buvo įsitikinę, kad valstybės įsikišimas į rinką nebūtinai. Dėl to ekonomikoje vyravo „nematomos rankos“ principo suteikta laisvė. Vienas iš paprasčiausių ir primityviausių argumentų prieš reglamentavimą yra teiginys, kad reglamentavimas pats savaime yra konservatyvus, o ne progresyvus, nes remiasi praeities patirtimi. Apskaitos informacija turėtų būti traktuojama kaip dauguma prekių, o paklausos ir pasiūlos dėsnių galiojimas jai sudarytų sąlygas pateikti optimalų informacijos apie įmonę kiekį rinkai. Egzistuoja vartotojų paklausa apskaitos informacijai, o įmonių finansinių ataskaitų informacija suformuoja pasiūlą; paklausos ir pasiūlos pusiausvyros taške pateikiamas optimalus informacijos kiekis už optimalią kainą.

Privatūs ekonominiai interesai. Nesant reglamentavimo, egzistuoja privatūs ekonominiai interesai, kurie skatina įmones pateikti patikimą informaciją apie finansinę būklę ir veiklos rezultatus išoriniams informacijos vartotojams, nors šios informacijos teikimas ir padidintų išlaidas. Egzistuoja natūralūs rinkos savireguliacijos mechanizmai: įmonės, nepateikiančios reikalaujamos informacijos, bus nubaustos padidėjusia kapitalo kaina. Be informacijos kapitalo rinka savaime darys prielaidą, kad įmonė negauna gerų rezultatų, t. y. informacijos nebuvimas laikomas bloga žinia.

Vyrauja prielaidos, kad:

1. Įmonės, kurios dirba gerai, yra itin suinteresuotos atskleisti savo veiklos rezultatus, o konkurencija kitas įmones verčia atsiskaityti, net jei jos nepasiekia gerų rezultatų;

2. Tylėjimas (žinių apie save nepateikimas) bus suprastas kaip blogos naujienos; jei įmonė bijo atskleisti blogas naujienas, rinka gali pamanyti, kad ji turi labai blogų naujienų;

3. Įmonės su vidutiniškais rezultatais suinteresuotos atskleisti rezultatus vien dėl to, kad nebūtų galvojama, kad jos tyli, nes gavo blogus rezultatus.

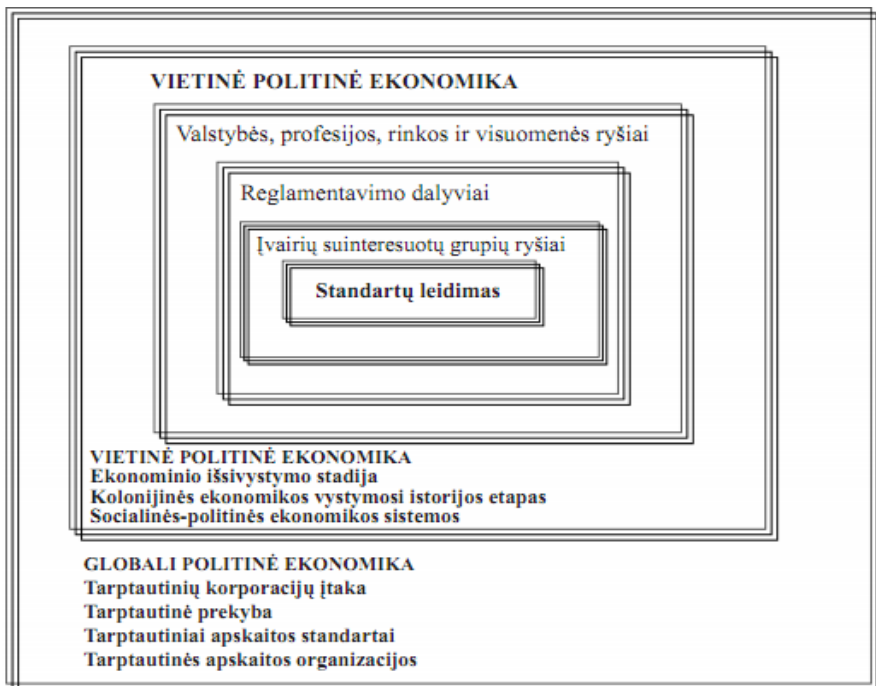
Argumentai „už“ reglamentavimą. Pritariantieji reglamentavimui, savo požiūrį motyvuoja viešuoju interesu. Apskaitos reglamentavimas laikomas neišvengiamu, nes tikima, kad pati rinka nesugebės optimaliai įvertinti informacijos, o tada reglamentavimas gali tapti vieninteliu viešųjų interesų gynėju.

Rinkos krizių vengimas. Vienas svarbiausių reglamentavimo šalininkų argumentų yra tas, kad reglamentavimas apskritai gali apsaugoti nuo ekonomikos nuosmukių.

Viešojo gėrybė ir informacijos simetrija. Reglamentavimo šalininkai remiasi prielaida, kad apskaitos informacija finansinėse ataskaitose yra viešojo gėrybė, t. y. ji yra nemokama – ja pasinaudojus vienam investuotojui, kitas investuotojas gali taip pat ja naudotis nemokamai. Kitas reglamentavimo argumentas – visuomenė gali norėti pasiekti tam tikrų tikslų, nepasiekiamų laisvoje rinkoje. Tai kartais vadinama „investuotojų apsauga“.

Kitas socialinis tikslas – informacijos **palyginamumas** ir **patikimumas**. Palyginamumo galima pasiekti tik suvienodinus skirtingų įmonių apskaitos duomenų pateikimą. Taip sumažėja ataskaitų vartotojų išlaidos jų analizei.

Apskaitos standartų kūrimo procesas. Standartų leidimo analizė negali apsiriboti atskirais šios sistemos veikėjais. Būtinai visaapimantis vietinės politinės ekonomikos ir globalios politinės ekonomikos supratimas. Keturių veikiančių organizacijų – valstybės, profesijos, rinkos ir visuomenės – ryšiai turi būti analizuojami vietiniame ir globaliame kontekste, įvertinant specifines istorines ir institucines visuomenės aplinkos ypatybes. Reikia įvertinti, kad dabar ekonomikai didelę įtaką daro didelės korporacijos ir kad valstybė yra aktyvus dalyvis reguliuojant ekonomiką (Jesudason, 1990).



1 pav. Apskaitos standartų kūrimo aplinka (Susela, 1999)

Apskaitos standartų esmė. Apskaitos standartai daro tiesioginę įtaką buhalterio darbui, nes nustato praktines darbo taisykles. Jie yra privalomi. *Standartus įprastai sudaro trys dalys:*

1. Reglamentuojamos srities aprašymas;
2. Pagrįsta diskusija (net teorinis pagrindas) ar problemos sprendimo būdai;
3. Aprašomas sprendimas, atitinkantis teoriją.

Išskiriami keturi pagrindiniai reikalavimų standartams tipai:

1. Buhalteriai turi pasakyti žmonėms, ką jie daro, atskleiddami metodus ir prielaidas (apskaitos politiką), kurią taiko;
2. Ataskaitų pristatymo vienodumo siekis;
3. Specifinių dalykų, kurie gali būti žinotini vartotojams priimant sprendimus, atskleidimas;
4. Reikalauja numanomų ir aiškių sprendimų dėl turto vertinimo ir pelno apskaičiavimo.

Aukštos kokybės standartų savybės – TURINYS (pagal Hal Rogero, 1998).

1. Standartai turi būti parašyti aiškiai, suprantamai, jų principai – lengvai pritaikomi praktikoje. Pritaikomumo laipsnį parodo standartų principinė bazė (nebūtina nurodyti visus gyvenimo atvejus, svarbu nurodyti principą, pagal kurį būtų galima priimti sprendimus). Užtikrinti informacijos prieinamumą. Priimti pragmatinius sprendimus apskaitoje ir atskleidžiant jos informaciją.

2. Standartai turi nurodyti įvertinimo ir registravimo taisykles, kurios siektų atspindėti ekonominę įvykių ir sandorių prasmę.

3. Atskleidimas turėtų būti apribotas tada, kai pastebimai padedama finansinių ataskaitų vartotojams suprasti įmonės finansinę būklę. Pagrindinių tendencijų atskleidimas. Pelno ataskaitos ir balanso segmentavimas.

Aukštos kokybės standartų savybės – PROCESAS (pagal Hal Rogero, 1998).

1. Nesant aiškių konkrečios problemos sprendimo nurodymų, nauji standartai turėtų reglamentuoti tą sritį, kuri dar nėra reglamentuota.

2. Naujų standartų kūrimas turėtų įtraukti nuolat dalyvauti tikslines laikinas darbo grupes, kurios testuotų standartų taikymą, kol jie dar nėra priimti.

3. Kuriant naujus apskaitos standartus, reikėtų įvertinti kitų šalių patirtį šioje srityje ir siekti harmonizuoti apskaitą, kur tai įmanoma, neabejojant JAV standartų kokybe.

4. Standartai, kurių poreikis iškilo dėl atsiradusių naujų priemonių ar įvykių, turėtų padėti racionaliai išspręsti kilusias svarbias ir paplitusias problemas.

5. Jei galima, standartai turėtų pateikti visas arba bent dalį taisyklių ateičiai.

6. Standartų leidimas turėtų turėti realius viešai paskelbtus tikslus, jie turi būti išleidžiami tinkamu laiku.

Aukštos kokybės standartų savybės – iš įmonės pozicijų (pagal Wulff, Koski-Grafer, 1998). Standartai turi būti pagrįsti priimtais principais, kurie perteikia tikrą ekonominių įvykių atspindėjimą. Finansinės ataskaitos turėtų perteikti įmonės sandorių esmę ir reikšmę. Standartai turėtų reikalauti atspindėti sandorius pagal prasmę net jei jie keistų savo formą. Turėtų būti rengiami nauji standartai, kad būtų užtikrinta svarbios ir reikšmingos vartotojams finansinės informacijos nauda priimant sprendimus. Informacija pagal naują standartą turėtų būti glausta, patikima ir didinti sprendimų priėmimo efektyvumą. Veiksmingi apskaitos standartai yra tokie, pagal kuriuos būtina pateikti realią įmonės finansinę padėtį. Tikslus ir objektyvus pastebėto nuostolio ir galimų jo pasekmių įvertinimas turėtų būti atliktas prieš pradėdant projektą. Prieš paskelbiant naują standartą, turi būti apsvastyta, ar būsimas standartas užkirs kelią nuostoliams, ar juos sumažins. Aukštos kokybės standartu turi būti aiškiai nustatytas valdomas objektas ir tiksliai nustatytas laiko terminas, kada reikės taikyti naujas nuostatas. Standartas, kurio taikymo nauda pagrįsta realia ekonomine kaina (kainos ir naudos santykiu), yra

aukštos kokybės. Standartas turi būti parašytas taip, kad aprėptų plačią aplinką, o ne aprašintų konkrečias situacijas.

Standartai turi turėti tam tikrą lankstumo laipsnį. Tai turi būti aiškūs ir trumpi principų aprašymai, o ne visų gyvenimo atvejų sprendimo būdai. Duomenų atskleidimas turi būti apribotas iki konkrečių ir trumpų duomenų pateikimo. Geras apskaitos standartas parašytas tiesiogine, aiškia ir tikslia kalba, kuri nekelia abejonių dėl pagrindinių nuostatų. Aukštos kokybės standartai yra tokie, kuriuose yra nurodytų procedūrų tęsinys.

Apskaitos standartų leidimo tikslai. Standartų patvirtinimas teikia ir naudą, o kitais atžvilgiais ir kenkia. Tai socialinis pasirinkimas. Standartų leidėjai tampa politinio proceso dalyviais. Jeigu kokiais nors socialinės gerovės kriterijais grindžiamas standartų leidimas, tada iškyla standartų leidėjo teisėtumo klausimas ne rinkimų būdu. Tada svarbu pasitelkti tinkamą apskaitos politikos pasirinkimo požiūrį.

Egzistuoja trys požiūriai:

1. **Atskleidžiamo patikimumo požiūris.** Taikant šį požiūrį, akcentuojamas neutralus informacijos atskleidimas. Apskaita turi pasižymėti žemėlapio savybėmis (būti TIKSLI).

2. **Ekonominių pasekmių požiūris.** Standartų išleidimu siekiama gerų (bent ne neigiamų) ekonominių pasekmių – poveikio ekonominei gerovei.

3. **Kritinis-interpretatyvus požiūris.** Finansinės ataskaitos turi būti naudojamos kaip socialinio pokyčio instrumentas, net kaip radikalių socialinių pokyčių iniciatoriai.

Šie požiūriai iškyla iš normatyvinių reikalavimų finansinių ataskaitų tikslams. Atskleidimo objektyvumas gali būti lengvai suderinamas su kitomis standartų leidimo pasekmėmis. Apskaitos reglamentavimo pokyčiai turi turėti ekonomines pasekmes. Kitaip nebūtų jokio poreikio kažką keisti. Pasekmės paprastai apima informacijos, pateikiamos investuotojams ir kitiems suinteresuotiesiems, būtinos sprendimams priimti, pateikimo tobulinimą. Jeigu investiciniai sprendimai nekinta, vartotojo informacijos išlaidos nekinta, vadinasi, toks apskaitos politikos keitimas nepasiekė savo tikslų. Apskaitos politika turi įtakos daugeliui

apskaitos informacijos vartotojų. Kai kada apskaitos politika gali tiesiogiai lemti vartotojo gerovę ir jo pinigų srautus.

Ekonominių pasekmių poveikis. Kitos pasekmės yra netiesioginės ir mažiau akivaizdžios. Kai kurios pasekmės gana aktyviai aptarinėjamos, pvz., kad apskaitos politikos pokyčiai sumažins akcijų kainą rinkoje. Todėl dažnai stengiamasi parodyti stabilų pelno augimą, kad įmonė neatrodytų rizikinga (tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimas sąnaudomis). Tačiau kai kurie tyrimai rodo, kad apskaitos procedūrų pokyčiais negalima ženkliai veikti akcijų kainų, taigi ir ekonominių pasekmių. Tačiau prof. B. Lev tyrimas naftos įmonėse įrodė, kad akcijų kursas pasikeitė pasikeitus apskaitos politikai. Apskaitos politikos pokyčių pasekmės sukelia didelius ginčus kuriant ir keičiant apskaitos standartus. Formuojant valstybės apskaitos politiką, reikia įvertinti daug veiksnių, alternatyvių informacijos pateikimo būdų (Hendriksen, Van Breda, 2000).

1 lentelė

Ekonominės standartų taikymo pasekmės

Vartotojai	Ekonominės pasekmės
Investuotojai ir kreditoriai	Finansavimo sprendimai. Finansinės informacijos rinkimo ir analizės išlaidos. Sutarčių, pagrįstų apskaitos duomenimis, sudarymo ir (galbūt) koregavimo išlaidos.
Įmonės	Finansinių ataskaitų publikavimo išlaidos. Rinkos kainų vienai akcijai pokyčiai dėl naujos informacijos.
Valdymas	Valdymo aparato elgesys.
Valstybė	Išteklių paskirstymas.
Kiti	Politinis reguliuojančių komisijų kursas. Visuomeninis įmonės pripažinimas.

Apskaitos standartų kūrimo nauda

1. Standartai apskaitos informacijos vartotojams teikia informaciją apie finansinę būklę, įmonės veiklą. Ši informacija turi būti aiški, nuosekli, patikima ir palyginama.

2. Standartai suteikia buhalteriams gaires, taisykles darbui, taip šie žmonės gali būti nepriklausomi ir sąžiningi, kai pateikia finansines ataskaitas.

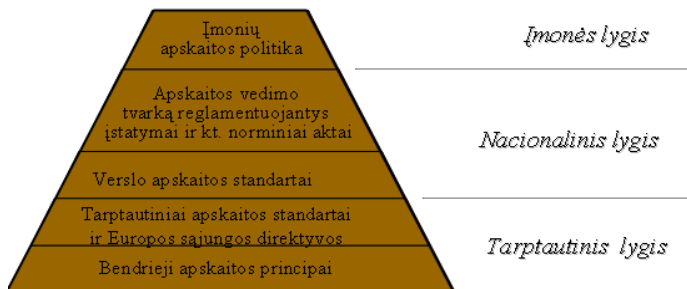
3. Standartai suteikia valstybei įvairius kintamuosius, kurie būtini dėl apmokestinimo, reguliavimo, ekonomikos planavimo ir reguliavimo, ekonominio efektyvumo gerinimo bei kitų socialinių tikslų.

4. Standartai sukelia įvairių suinteresuotųjų susidomėjimą apskaitos principais ir teorijomis. Paprasčiausias standartų paskelbimas sukelia daug diskusijų tarp praktikų ir teoretikų; tai yra geriau apatija.

Apskaitos reglamentavimo lygiai

Apskaitos reglamentavimas – tai įstatymų, nutarimų ir kitų norminių dokumentų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą, parengimas. Apskaitos reglamentavimas gali būti kelių **rūšių (žr. 2 pav.):**

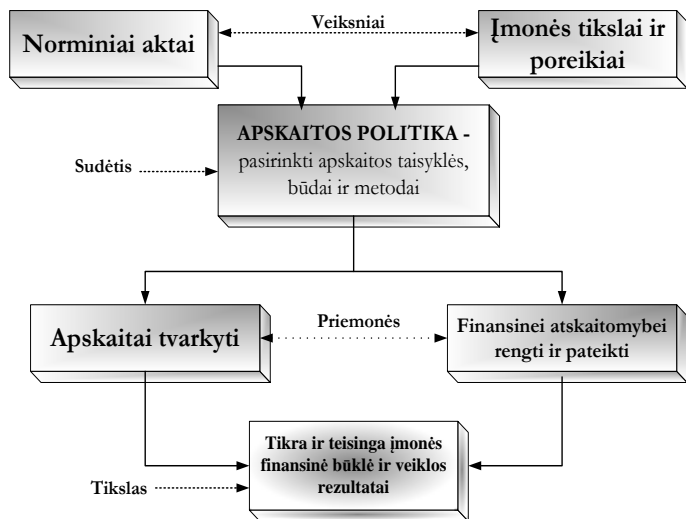
- 1) **Valstybinis** (nustatytos apskaitos taisyklės, galiojančios vienoje šalyje). Valstybinis apskaitos reglamentavimas būtinas, norint, kad įmonės valdžios institucijoms ir kitiems išoriniams informacijos vartotojams pateiktų reikiamas žinias ir kad jos būtų objektyvios. Toks reglamentavimas egzistuoja visose šalyse.
- 2) **Tarptautinis** (nustatytos apskaitos taisyklės, taikomos tarptautiniu mastu). Tarptautinis apskaitos reglamentavimas būtinas tam, kad visose šalyse būtų taikoma vienoda apskaitos metodika, o investuotojams, norintiems įsigyti užsienio įmonės vertybinių popierių, nereiktų analizuoti kitos šalies apskaitą reglamentuojančių įstatymų, t.y. kad visų įmonių finansinė atskaitomybė būtų parengta pagal vienodas apskaitos taisykles ir todėl visi jos vartotojai galėtų ją suprasti ir palyginti.



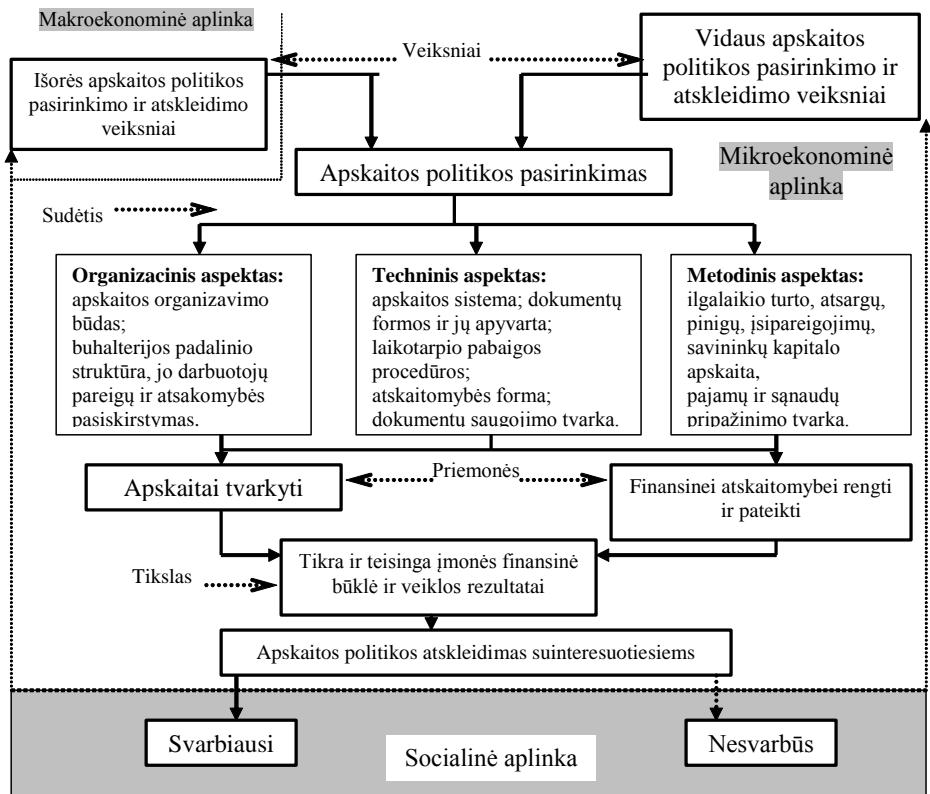
2 pav. Apskaitos reglamentavimas

Įmonės lygis. Įmonės apskaitos politika

Apskaitos politika – tai įmonėje taikomos apskaitos taisyklės, būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir atitinkantys strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus.



3 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata



4 pav. Įmonės finansinės apskaitos politikos modelis

Standartizacija

Standartizacija galima ne tik produktams (prekėms), bet ir komunikacijos kalbai. Aukšta informacijos visuomenėje surinkimo kaina (arba to negalimumas) taip pat skatina kai kurių standartų kūrimą, nes būtinos socialinio elgesio taisyklės. Tokie standartai apsaugo informacijos požiūriu didėjančią socialinę gerovę, skatindami abipusį pasitikėjimą ir mažindami privataus investavimo į informacijos rinkimą poreikius. Nepaisant šių standartizacijos privalumų, standartizacija nėra nei universali, nei baigtinė. Vis tiek yra daug automobilių modelių, daug

kompiuterinių kalbų ir t. t. Egzistuoja mažiausiai dvi priežastys, kodėl standartizacija retai tampa kraštutiniu (baigtine):

1. Išlaidų taupymas nėra vienintelis motyvas standartizuoti pramonę; standartizacija taip pat gali būti naudojama kaip mechanizmas riboti konkurenciją ir varžyti prekybą.

2. Jeigu standartizacija gali sutaupyti šiek tiek vienokių išlaidų, tai gali iškilti kitokių. Antikonkurencinis standartų poveikis gali tapti pagrindiniu daugelio pramonės produktų veiksniumi, tačiau tai netaikytina apskaitos metodams.

Standartizacija didina įvairių nukrypimų išlaidas ir mažina iniciatyvą, eksperimentavimą. Produktai ar technologijos, kurie buvo standartizuoti per anksti, apsunkino visuomenę neefektyvumu, išlaidomis ar mažiau patraukliomis sistemomis. Reikėtų atsižvelgti į standartų sugalvojimo (sukūrimo), platinimo, vykdymo ir atnaujinimo išlaidas. Standartizacijos procesams įgyvendinti turi būtina sukurta ir dirbti centralizuota institucija, kurios išlaidas turėtų kažkas padengti. Šios išlaidos gali būti nemažos. Dauguma standartų yra viešoji gėrybė ta prasme, kad jie nekainuoja daugiau, jei jais pradeda naudotis dar vienas asmuo ar grupė, ir sudėtinga išsaugoti standartizacijos naudą nuo tų, kurie nenori už ją mokėti. Kadangi standartizacija kai kuriose srityse yra pageidaujama, tai dar nereiškia, kad ji būtina visur ir turi būti maksimali. Ne visada įmanoma surasti efektyvius mechanizmus norint padengti standartizacijos išlaidas (iš tų, kuriems ji naudinga).

Standartų optimalumas

Kokio tipo standartai yra pageidaujami.

1. Turėtų būti įgyvendinti standartai, kurių bendra nauda visuomenei viršytų bendras išlaidas, patirtas visų narių. Kitaip tariant, pageidautini standartai, kurie didina „socialinio pyrago“ dydį. Šis kriterijus reiškia, kad jei iš elgetos atimamas 1 doleris suteiks galimybę turtingajam nupirkti dar vieną Rolls Royce, tai bus socialiai naudinga. Toks socialinės gerovės kriterijus XX ir XXI amžiuje daugeliui mūsų etiškai yra nepriimtinas.

2. Alternatyvų kriterijus – Pareto kriterijus. Jis pagrįstas idėja, kad standartas, kuris daro žalą bet kuriam visuomenės nariui, negali būti priimtas. Pagal Pareto kriterijų skiriamas dėmesys ne tik „socialinio

pyrago“ dydžiui, bet ir jo pasiskirstymui tarp visuomenės narių. Sunku užginčyti šį kriterijų etiškai. Tačiau jo taikymas sukelia problemų tiems, kas leidžia standartus, nes sunku nustatyti tokį standartą, taisyklę ar įstatymą, kuris niekam nekenktų.

Praktiškai būtina suderinti ir atsižvelgti į abu kriterijus: bendrų išlaidų ir naudos bei standarto naudos ir išlaidų paskirstymo tarp visuomenės narių. Kitaip tariant, negalima ignoruoti „pyrago“ dydžio. Kai kurie standartai diegiami dėl jų skirstymo padarinių net jei jų grynoji nauda gali būti neigiama. Kai kurie standartai patvirtinami dėl jų didelės grynosios naudos visuomenei, nors kai kurie individai gali nukentėti.

Socialinio optimalumo nustatymo problemos

Nors visi supranta pasirenkamų standartų kriterijus, praktinė užduotis – nustatyti, kuris iš alternatyvių standartų geriau atitinka šiuos kriterijus, t. y. išlieka. Tai tikrai reikšminga dėl kelių priežasčių.

1. *Standartų leidėjai nežino, kuris standartas kam yra geresnis.* Duomenys apie suinteresuotų žmonių pirmenybes turi būti kažkaip surinkti ir į juos atsižvelgta. Tai galima padaryti vienu iš būdų: paklausti žmonių, kam jie atiduoda pirmenybę (tačiau žmonės dažnai nežino, kas jiems geriau); daryti išvadas apie tai, kam jie atiduoda pirmenybę pagal tai, ką jie daro; arba logiškai sužinoti tai iš kitų apie juos turimų duomenų.

2. *Brangu dalyvauti standartizacijos procese.* Rinkėjai, kurie gauna kvietimą iš standartų leidėjų, dažniausiai numato arba labai didelę naudą, arba labai didelę nenaudą dėl tokių standartų leidimo. Tie rinkėjai, kuriems individualiai standartų leidimo išlaidos yra mažos, tačiau bendros išlaidos yra pakankamai didelės, gali organizuotis į lobistų grupes, kad šias išlaidas sumažintų. Tie, kuriems organizavimosi išlaidos yra didelės, nematys naudos dalyvauti standartizacijos procese, net jeigu tokių individų yra labai daug ir bendras standartų poveikis jų gerovei būtų didelis. Savanoriškas dalyvavimas leidžiant standartus dažnai būna prieštaringas.

3. *Surinkus duomenis apie tai, kas žmonėms patinka, standartų leidimo institucija turi juos apdoroti ir vykdydama socialinės gerovės kriterijų, nuspręsti, kuris standartas bus geriausias konkrečiai visuomenei.* Problema – formalus duomenų apdorojimas reikalauja

kiekybiškai apskaičiuoti naudą ir išlaidas, tai yra sudėtinga, tad kartais ir neįmanoma atlikti tiksliai. Dėl šios priežasties dažnai konkretus išlaidų ir naudos palyginimas atmetamas.

Socialinių sprendimų priėmimo mechanizmai

Kadangi sudėtinga pasirinkti socialinės gerovės kriterijų ir nustatyti socialiai optimalius standartus, per amžius susiklostė socialinių sprendimų priėmimo mechanizmai.

Šiuos mechanizmus galime suskirstyti į šešias kategorijas.

1. *Bendrosios teisės* požiūris priimti socialinius sprendimus nereikalauja centralizuoto mechanizmo; tai didžiausia decentralizacija. Taip pat lėtas procesas. Tai neefektyvu priimant aukštos technologijos sprendimus, kurie nelabai aiškūs eiliniam žmogui. Pačiolio apskaitos pagrindai gali būti laikomi bendrosios teisės apskaitos taisyklėmis. Tačiau didesnės įmonės, kurioms reikia specifinio reglamentavimo, negauna daug naudos iš bendrosios teisės.

2. *Rinkos* mechanizmas gali padėti priimti efektyvius produkcijos ir prekių paskirstymo sprendimus. Prekių standartai nustato taisykles, kurių turi laikytis gamintojai. Prekių standartai yra viešosios gėrybės, nes jais gali naudotis visi. Dabartiniai apskaitos standartai palieka daug neaiškumų dėl finansinės atskaitomybės tiems, kas ją ruošia, audituoja ir skaito. Jeigu standartų leidėjas priimdamas sprendimus atsižvelgtų į atsiskaitančių įmonių pasirinkimus (atsakant į sprendimus), tai rinkos mechanizmas veiktų.

3. *Referendume* rinkėjai pasisako už save. Šis mechanizmas efektyvus tada, kai paprastai ir suprantamai suformuluojamos alternatyvos. Jeigu yra daug apklausiamųjų, tiesioginis balsavimas tampa neefektyviu mechanizmu priimant socialinius sprendimus.

4. *Įstatymų leidimo mechanizmas apima* rinkėjų atstovų išrinkimą į valdžią, kuri jiems atstovautų. Šis mechanizmas veikia tik tada, jei atstovai turi daugumą. Tada jie gali priimti pageidaujamą taisyklę. Ginčai valdžioje dažnai yra šališki, kadangi atstovai stengiasi atstovauti savo rinkėjų interesams. Pastangos apsaugoti kažkieno interesus nėra negarbingos.

5. *Teismų modelis* žymiai skiriasi nuo įstatymų leidimo mechanizmo, nes tikimasi, kad teismo nariai bus nešališki teisėjai, kurie

išklausys abi puses ir nuspręs remdamiesi teise. Priešingai nei įstatymų leidėjai, teisėjai neturi turėti interesų, susijusių su problema.

6. Įstatymų leidimo ir teismų mechanizmai retai naudojami pavieniui, dažniausiai jie susiję su biurokratiiniu aparatu. Kai kurie standartų leidimai yra biurokratiniai (Sunder, 1988).

Argumentai „prieš“ reglamentavimą

1. *Poreikis reguliuoti atsiranda iš krizės.* Tyrimai parodė, kad didesniu reguliavimu atsakoma į nuosmukį (pvz., 1929 m. Didžioji depresija JAV; vertybinių popierių rinkos žlugimas, nulemtas nepatikimais apskaitos duomenimis, t. y. aktyvų vertinimo neteisingumo).

2. *Tie, kurie reguliuoja, tampa priklausomi nuo tų, kuriuos reguliuoja.* Reguliavimo organizacijos dažnai tampa pačių reguliuojamųjų interesų tenkintoju.

3. *Reguliavimas pats savaime yra konservatyvus.* Reguliavimas yra konservatyvus, o ne progresyvus, nes remiasi praeities patirtimi (Hendriksen, Van Breda, 2000).

4. Argumentų už nereglamentuotą rinką šalininkai pasitelkia Atstovavimo teorijos požiūrį siekdami nustatyti, ar egzistuoja poreikis patikimais ir savanoriškai pateikti finansinę informaciją savininkams. Sprendžiant vadovų ir savininkų konfliktą, finansinė atskaitomybė tampa įdarbinimo kontraktų reguliavimo priemone, kad būtų galima kontroliuoti vadovus.

5. Taip pat įmonės suinteresuotos tinkamai atskleisti informaciją kapitalo rinkoms, kad pritrauktų papildomų išteklių, nes netinkamas atskleidimas gali reikšti lėšų negavimą.

Argumentai „už“ reglamentavimą

- Reglamentavimo poreikį iškelia rinkos žlugimas arba poreikis siekti socialinių tikslų.
- Rinkos žlugimas gali būti nulemtas:
 - Įmonės nenoro atskleisti informaciją apie save.
 - Klaidų buvimo.
 - Nepakankamo apskaitos informacijos kaip visuomeninės gėrybės atskleidimo.

Pritariantieji apskaitos reglamentavimui savo požiūrį motyvuoja visuomeniniu interesu. Apskaitos reglamentavimas laikomas neišvengiamu, nes pati rinka nesugebės optimaliai įvertinti informacijos, o tada reguliavimas gali tapti vieninteliu visuomeninių interesų gynėju.

1. Klasikinis reguliavimo (nuo 1914 m.) argumentas – *monopolijos grėsmė*. Be konkurencijos monopolijos gali be galo kelti kainas, tada paklausa mažėja, mažėja ir prekių, pirkėjai turi informaciją tik apie vieno gamintojo kainas. Vartotojų gaunamos informacijos kiekis yra mažesnis už pageidaujamą ir gaunama „informacijos asimetrija“, kai viena šalis turi daugiau informacijos už kitas. Tai veda į nuosmukį.

2. Kitas valstybinio reguliavimo argumentas – *visuomeninės gėrybės* (gėrybės, kurios nemažėja naudojant vienam žmogui ir nėra prekės), kurių valdymu užsiima valstybė. Finansinės atskaitomybės duomenys suprantami kaip visuomeninė gėrybė todėl, kad jais pasinaudojęs vienas investuotojas netrukdo padaryti tą patį kitiems. Jeigu kas nors priverstų potencialų investuotoją mokėti už informaciją, tai jis susidurtų su vadinamąja „zuikių“ (*free riders*) problema, nes „zuikiai“ naudotųsi informacija be jokių išlaidų.

3. *Palyginamumas ir patikimumas*. Apskaitos unifikavimas yra skirtingų įmonių duomenų palyginamumo sąlyga. Administracijos veiksmų apribojimas taip pat lemia duomenų pateikimo vienodumą bei patikimumą.

Laisvosios rinkos požiūris

Daroma prielaida, kad apskaitos informacija yra ekonominė gėrybė, kuri:

- yra paklausos ir pasiūlos objektas;
- lemia optimalaus informacijos kiekio atskleidimą už optimalią kainą.

Šio požiūrio argumentai:

1. Privatūs ekonominiai interesai.
2. „Rinka vadovams“.
3. „Rinka įmonių susijungimui“.
4. „Rinka citrinoms“

1. *Privatūs ekonominiai interesai*

Daroma prielaida, kad įmonės vadovai siekia asmeninės naudos, o akcininkai ir skolintojai savo elgesiu tai numato. Todėl pačių vadovų interesas yra sudaryti kontraktus su akcininkais ir skolintojais, kad būtų apriboti savavališki vadovų veiksmai. Kontraktai dažnai būna pagrįsti apskaitos informacija. Didesnė kapitalo kaina bus tų organizacijų, kurios nepateikia informacijos. Įmonės, kurios geriausiai gali nustatyti, kokia informacija turėtų būti paruošiama, susiję su suinteresuotomis šalimis ir jų turtu. Reglamentavimas, apribojant apskaitos metodų kieki, mažina kontraktų efektyvumą. Taip pat daroma prielaida, kad be reguliavimo auditas padarytų savo poveikį – mažintų išorinių suinteresuotųjų riziką.

2. *„Rinka vadovams“*

Vadovų turima informacija apie praeities būklę kompensuoja jų valdymą ateityje. Nesant reglamentavimo, daroma prielaida, kad vadovai yra suinteresuoti taikyti įmonės vertę didinančias metodikas. Atskleidžiamas optimalus apskaitos informacijos kiekis. Prielaidos, pagrindžiančios šį požiūrį:

- a) vadovų darbo rinka yra efektyvi;
- b) informacija apie praeities būklę yra žinoma būsimiems darbuotojams ir bus įtraukta skaičiuojant būsimum atlyginimus;
- c) kapitalo rinka yra efektyvi;
- d) efektyvi vadovavimo strategija atsispindi akcijų kainų pokyčiuose.

3. *„Rinka įmonių susijungimui“*

Įmonės bus įsigytos kitų įmonių, kartu pakeičiant buvusią valdymo komandą, todėl vadovai yra suinteresuoti labiausiai didinti įmonės vertę. Informacija atskleidžiama siekiant labiausiai sumažinti kapitalo kaštus, taip didinant įmonės vertę, nes daroma prielaida, kad vadovai žino ribinę informacijos kainą ir ribinę jos naudą.

4. *„Rinka citrinoms“*

Nėra informacijos, kuri galėtų būti pavadinta „blogomis žiniomis“ – rinkoje gali būti manoma, kad tyla apie įmonės būklę reiškia, kad įmonė

turi „blogų žinių“, taigi vadovai suinteresuoti atskleisti „ir geras, ir blogas žinias“. Įrodytas „gerų ir blogų žinių“ savanoriškas atskleidimas.

Apskaitos reglamentavimo teorijos

1. Visuomeninio intereso teorijos.

Jomis teigiama, kad reguliavimas atsiranda kaip atsakas į visuomeninę paklausą keisti neefektyvias ar neteisingas rinkos kainas. Reglamentavimas pirmiausia reikalingas visos visuomenės naudai.

2. Patraukimo (angl. *Capture*) teorija.

3. **Grupinio intereso teorijos.** Jomis teigiama, kad reguliavimas atsiranda kaip atsakas į specialių interesų grupių paklausą, kad maksimizuotų šių grupių narių pelną. Pagrindinės šios teorijos versijos yra:

- *valdančio politinio elito reguliavimo teorija*, kuri nagrinėja politikų jėgos įtaką apskaitos reguliavimui;
- *ekonominio reguliavimo teorija*, kuri akcentuoja ekonominę galią. Tyrimais atmestas Valdančio politinio elito reguliavimo teorijos patikimumas, tačiau reikia daugiau empirinių tyrimų pagrįsti apskaitos reguliavimo teoriją.

1. Visuomeninio intereso teorija

Reguliavimas yra naudingas apskritai visai visuomenei, o ne privačioms interesų grupėms. Reglamentuojanti institucija atsižvelgia į visuomenės, kurioje ji veikia, interesus, o ne į privačius interesus. Daroma prielaida, kad valstybinė valdžia yra neutralus arbitras.

Visuomeninio intereso teorijos **kritika**. Šio požiūrio kritikai abejoja prielaida, kad nereguluojama rinka veikia neefektyviai. Abejojama prielaida, kad reguliavimas faktiškai yra brangus. Taip pat abejojama valstybinės valdžios neutralumu ir teigiama, kad valdžia tik leidžia įstatymus, o grupės stengiasi paveikti reglamentavimą, jeigu tik tai padidins jų asmeninę gerovę.

2. *Patraukimo teorija*

Reguliuojamieji siekia įpareigoti (patraukti) reguliuojančias institucijas, taip pat siekia garantuoti taisykles, vėliau taikomas ir naudingas visiems reglamentavimo subjektams, nors atsižvelgus į visuomeninius interesus, reguliuojančiai institucijai sudėtinga išlikti nepriklausomai.

Patraukimo (angl. *Capture*) teorijos **kritika**. Nėra pagrindo teigti, kad reguliuojamoji pramonės šaka yra vienintelė interesų grupė, galinti daryti įtaką apskaitos reguliuotojui. Nėra paaiškinimo, kodėl reguliuojamoji pramonės šaka gali patraukti jau egzistuojančias institucijas, o ne siekti sukurti naują. Nėra paaiškinimo, kodėl tie, kuriuos siekiama reguliuoti, gali leisti kurti juos reguliuojančias institucijas.

3. *Ekonominių interesų grupių teorija*

Daroma prielaida, kad susikuria tam tikros grupės, kurių tikslas – apginti tam tikrus ekonominius interesus. Grupės dažniausiai konfliktuoja viena su kita ir daro įtaką valstybės institucijoms įsikišdamos į įstatymų leidybą, kuri vienoms duoda naudos, o kitoms – ne. Teorijoje neužsimenama apie visuomeninį interesą. Reguliuotojus (kaip ir kitus individus) veikti motyvuoja savanaudiški interesai. Reguliuotojas nėra neutralus arbitras, bet į jį žiūrima kaip į atskirą interesų grupę. Reguliuotojas motyvuotas garantuoti savo perrinkimą ar kitą savo galios palaikymą. Reguliavimas tarnauja privatiems politiškai aktyvių grupių interesams. Tos grupės, kurių nepakankama galia, negali efektyviai paveikti reguliavimo, kad apgintų savo interesus.

Pramonės šakos grupės gali daryti įtaką priimant ar atmetant konkretų apskaitos standartą. Stambios politiškai jautrios įmonės darė įtaką diegiant bendro kainų lygio apskaitą JAV (tai joms leido sumažinti pelną). Apskaitos firmos daro įtaką gindamos savo interesus.

Apskaitos reglamentavimas kaip politinio proceso pasekmė

Požiūris, kad finansinė apskaita turi būti objektyvi, neutrali ir apolitiška, nuginčytas. Tai neišvengiamai bus politiška, nes veikia gerovės paskirstymą visuomenėje. Standartų leidėjai skatina susijusias šalis pateikti siūlomų standartų projektus. Jeigu standartų leidėjai

atsižvelgia į pasiūlytus projektus, apskaitos standartai ir pagal juos paruoštos finansinės ataskaitos yra įvairių socialinių ir aplinkos aplinkybių rezultatas:

- atsižvelgus į visuomenės, kurioje standartai leidžiami, vertybes, normas ir lūkesčius;
- ginčijama, ar gali būti siekiama, kad finansinė apskaita būtų neutrali ir objektyvi.

Apskaitos standartų laikymasis dažniausiai suvokiamas pažymint, kad finansinės ataskaitos yra „tikros ir teisingos“. Vartotojai negali žinoti, kad finansinės ataskaitos yra įvairaus politinio spaudimo rezultatas.

Apskaitos reglamentavimas Lietuvoje

Pagrindiniai įstatymai:

1. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (priimta 2001 11 06);
2. LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 11 06);
3. LR Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas, pagal kurį rengiamos konsoliduotos ataskaitos.

Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamoje rinkoje, apskaitą tvarko pagal tarptautinius apskaitos standartus (TAS) (nuo 2005 01 01). Kiti ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą, vadovaujasi verslo apskaitos standartais (VAS) (2004 01 01) arba tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). Taikoma daug kitų įstatymų ir norminių aktų, kurių didžioji dalis susiję su mokesstinės apskaitos tvarkymu.

Teisės aktus leidžiančios institucijos

Bendrąjį metodinį vadovavimą apskaitai pagal LR teisės aktus, atsižvelgdama į tarptautinius apskaitos standartus, ES teisę ir tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, atlieka *Finansų ministerija*. Pasirinkus tvarkyti apskaitą pagal VAS arba TAS/TFAS, toks pasirinkimas negali būti keičiamas anksčiau negu po penkerių metų.

VAS parengia, patvirtina ir „Valstybės žiniuose“ paskelbia *Audito ir apskaitos tarnyba*. VAS turi būti parengti remiantis ES teise ir TAS. Audito ir apskaitos tarnyba – įstatymų nustatyta tvarka įsteigta viešoji

įstaiga. Jos steigėja ir savininkė – valstybė. Audito ir apskaitos tarnybos savininko teises ir pareigas įgyvendina ir nuostatus tvirtina LR Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Verslo apskaitos standartų paaiškinimus teikia Audito ir apskaitos tarnyba. Verslo apskaitos standartų paaiškinimas neturi teisės akto galios ir išreiškia verslo apskaitos standartų rengėjų nuomonę.

Įstatymų leidimas Lietuvoje

Įstatymų leidimą reglamentuoja LR Įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas, priimtas 1995 m. gegužės 2 d. Nr. I-872

Teisės aktas – tai įgaliotos valstybės valdžios institucijos arba referendumu priimamas teisės aktas, kuriame nustatomos, keičiamos arba naikinamos teisės normos.

Teisės akto rengimo stadijos:

1. teisės akto paskirties ir jo rengimo užduoties nustatymas;
2. rengėjo nustatymas (parinkimas);
3. teisės akto teksto parengimas;
4. teisės akto derinimas ir aprobavimas.

Pasiūlymus dėl teisės akto rengimo turi teisę teikti visi fiziniai ir juridiniai asmenys. Teisės akto rengėjais gali būti valstybės valdžios institucijos paskirti ar konkurso tvarka parinkti asmenys ar jų grupė, taip pat asmuo arba asmenų iniciatyvinė grupė. Parengtas teisės aktas derinamas, aprobuojamas ir pateikiamas institucijai, įgaliotai jį priimti, šios institucijos nustatyta tvarka. Derinamas ekonominius santykius reguliuojančio teisės akto projektas turi būti įvertinamas antikorporciniu požiūriu. Jeigu yra pagrindo manyti, kad priimtas teisės aktas gali daryti įtaką kriminogeninei situacijai, jį priimti įgaliota institucija skiria kriminologinę ekspertizę.

Įstatymo struktūra. Įstatymą sudaro:

- 1) dalys;
- 2) skyriai;
- 3) skirsniai;
- 4) straipsniai.

Tekste neturi būti nereikalingų arba netaisyklingų žodžių, žodžių junginių, pastabų ir dviprasmybių. Straipsnio tekstas nekartojamas kituose straipsniuose. Neleistini žodžių sutrumpinimai, išskyrus atvejus, kai pateikiama nuoroda į leidinį, kuriame šis aktas oficialiai paskelbtas. Pirmą kartą minimas pavadinimas negali būti trumpinamas. Teikiami visuomenei svarstyti įstatymų projektai valstybės lėšomis skelbiami spaudoje. Skelbiant projektus visuomenei svarstyti, turi būti nurodyti jų rengėjai ir iniciatoriai. Kartu su įstatymo projektu pateikiamas aiškinamasis raštas pagal Lietuvos Respublikos Seimo statuto nuostatas. Kartu su įstatymo projektu pateikiamas aiškinamasis raštas, kuriame nurodoma:

1. projekto rengimą paskatinusios priežastys, pirminiai jo siūlytojai ir asmenys, dalyvavę rengiant ar tobulinant projektą;
2. parengto projekto tikslai ir uždaviniai;
3. kaip šiuo metu yra teisiškai reglamentuojami įstatymo projekte aptarti klausimai;
4. kokios numatomos naujos teisinio reglamentavimo nuostatos, naujai reglamentuotų klausimų teigiamos savybės ir kokių teigiamų rezultatų laukiama;
5. galimos neigiamos priimto įstatymo pasekmės ir kokių priemonių reikėtų imtis, kad tokių pasekmių būtų išvengta;
6. kokią įtaką įstatymas turės kriminogeninei situacijai, korupcijai;
7. kaip įstatymo įgyvendinimas atsilieps verslo sąlygoms ir jo plėtrai;
8. įstatymo inkorporavimas į teisinę sistemą, kokie šios srities teisės aktai tebegalioja (pateikiamas šių aktų sąrašas) ir kokius galiojančius teisės aktus būtina pakeisti ar panaikinti, priėmus teikiamą projektą;
9. ar įstatymo projektas atitinka Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos nuostatas bei Europos Sąjungos dokumentus;
10. jeigu įstatymui įgyvendinti reikia įstatymų lydymųjų aktų, – kas ir kada juos turėtų parengti, šių aktų metmenys;
11. kiek biudžeto lėšų pareikalaus, ar leis sutaupyti įstatymo įgyvendinimas (pateikiami įvertinimai artimiausiems metams ir ateičiai);
12. įstatymo projekto rengimo metu gauti specialistų vertinimai ir išvados;

13. įstatymo projekto autorius ar autorių grupė, įstatymo projekto iniciatoriai: institucija, asmenys ar piliečių įgalioti atstovai;

14. reikšminiai žodžiai, kurių reikia šiam projektui, įtraukti į kompiuterinę paieškos sistemą, įskaitant reikšminius žodžius pagal Europos žodyną Eurovoc;

15. kiti, iniciatorių nuomone, reikalingi pagrindimai ir paaiškinimai.

Įstatymo projekto registravimas ir veiksmai jį užregistravus

Įstatymo papildymo ar pakeitimo įstatymo projektas gali būti pateikiamas Seimo plenariniame posėdyje ne anksčiau kaip šeši mėnesiai po to įstatymo priėmimo. Įstatymų ir kitų teisės aktų projektai kartu su aiškinamuoju raštu perduodami Seimo Pirmininkui, komitetams, frakcijoms, Vyriausybei, Respublikos Prezidento kanceliarijai, o prireikus – ir atitinkamoms savivaldybėms ne vėliau kaip per 3 darbo dienas. Dėl užregistruoto įstatymo projekto Seimo kanceliarijos Teisės departamentas ne vėliau kaip per 7 darbo dienas nuo gavimo datos parengia išvadą, ar tas projektas atitinka Konstituciją, įstatymus, teisėkūros principus ir juridinės technikos taisykles, taip pat ar kartu pateikiami dokumentai atitinka šio statuto reikalavimus. Jeigu įstatymo projektą teikia Seimo nariai, Respublikos Prezidentas ar piliečiai, jis siunčiamas Europos teisės departamentui prie Teisingumo ministerijos, kuris ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo gavimo datos parengia išvadą, ar projektas atitinka Europos Sąjungos teisę.

Apie įstatymo projektą taip pat skelbiama leidiniuose „Seimo kronika“ ir „Valstybės žinios“.

Įstatymų ir kitų seimo aktų projektų pateikimas Seimo posėdyje

Įstatymo ar kito Seimo akto projektą Seimo posėdyje pateikia projekto iniciatorius arba jo atstovas (Respublikos Prezidento atstovas, Ministras Pirmininkas, Vyriausybės įgaliotas ministras ar viceministras arba piliečių atstovas), trumpai (iki 10 minučių) apibūdindamas projektą ir atsakydamas į Seimo narių klausimus (iki 10 minučių). Piliečių teikiamas įstatymo projektas turi būti pateiktas Seimo posėdyje ne vėliau kaip per savaitę po jo įregistravimo Seimo sesijos metu, o įregistravus tarp Seimo sesijų – pirmame kitos sesijos posėdyje. Dėl pateikto įstatymo ar kito Seimo akto projekto Seimas priima vieną iš šių sprendimų:

1. *Pradėti* projekto svarstymo procedūrą. Jeigu Seimas nutaria pradėti svarstymo procedūrą, tada gali būti sprendžiama, ar paskelbti šį projektą visuomenei svarstyti.

2. *Atidėti* projekto pateikimo procedūrą ir nurodyti iniciatoriams, kokius veiksmus jie privalo atlikti iki pakartotinio projekto pateikimo Seime.

3. *Atmesti* projektą nurodant motyvus.

Projekto svarstymo procedūrą sudaro: svarstymas pagrindiniame komitete, svarstymas Seimo posėdyje ir projekto priėmimas.

LR įstatymai, Seimo nutarimai ir kiti Seimo sprendimai priimami Seimo posėdžiuose **paprasta** (t. y. daugiau kaip pusės) posėdyje dalyvaujančių Seimo narių balsų dauguma. Įstatymai priimami, kai Seimo posėdyje dalyvauja **ne mažiau kaip pusė** visų Seimo narių. Įstatymai ir kiti Seimo dokumentai skelbiami ir įsigalioja pagal įstatymą „Dėl įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“. Respublikos Prezidento pasirašyti įstatymai, taip pat Seimo nutarimai išsiunčiami Vyriausybei, Konstituciniam Teismui, Aukščiausiajam Teismui, valstybės kontrolieriui, o prireikus ir kitų valstybės institucijų vadovams bei savivaldybėms ne vėliau kaip per 3 darbo dienas nuo jų pasirašymo (plačiau apie tai žr. LR Seimo statuto 19–23 skirsniuose).

Vyriausybės teisės aktų leidybos procedūra

Vyriausybės teisės aktų leidybos iniciatyvos teisę turi Ministras Pirmininkas ir ministrai. Prie Vyriausybei teikiamo teisės akto projekto pridedami:

1. atitinkamos institucijos lydraštis-teikimas;

2. sprendimų projektų poveikio vertinimo metodikos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 26 d. nutarimu Nr. 276, nustatytos formos sprendimo projekto poveikio vertinimo pažyma (išskyrus teisės aktų nustatytus atvejus, kai sprendimo projekto poveikio vertinimo pažyma nėra būtina), arba nustatytos formos informacija apie sprendimo projekto įgyvendinimo poveikį valstybės finansams.

Derinti teikiamas ministerijos parengtas projektas turi būti vizuotas ministro ir ministerijos administracijos teisės padalinio vadovo.

Sprendimo projekto poveikio vertinimo pažyma turi būti vizuota ministro.

Vyriausybės nutarimų priėmimas

Vyriausybės sprendimai dėl svarstomų teisės aktų projektų priimami Vyriausybės posėdžiuose visų Vyriausybės narių balsų dauguma. Vyriausybės nutarimai ne vėliau kaip per 2 darbo dienas nuo jų pasirašymo išsiunčiami Seimui, Respublikos Prezidentui, LR Konstituciniam Teismui, LR valstybės kontrolieriui, ministerijoms, Vyriausybės įstaigoms ir kitiems adresatams. Vyriausybės nutarimus oficialiai skelbti „Valstybės žinių“ redakcijai pateikia Vyriausybės kancleris. Vyriausybės nutarimai turi būti pateikti „Valstybės žinių“ redakcijai ne vėliau kaip per 3 dienas nuo jų pasirašymo. Be „Valstybės žinių“, Vyriausybės nutarimai gali būti skelbiami ir kitose žiniasklaidos priemonėse. Vyriausybės nutarimai įsigalioja kitą dieną po to, kai jie, Ministro Pirmininko ir atitinkamo ministro pasirašyti, paskelbiami „Valstybės žiniose“, jeigu pačiuose nutarimuose nenustatyta vėlesnė jų įsigaliojimo data.

2. ŽEMĖS ŪKIO VEIKLOS APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS

2.1. Ūkininkų ūkio apskaitos reglamentavimas

Pagal gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 str. 33 d. pripažįstamos:

- pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta LR žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme;
- pajamos iš LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, (patvirtinta LR finansų ministro 2010 m. gruodžio 31 d. įsakymu 1K-414-paslaugos turi būti atliekamos žemės ūkio veiklą vykdančiams subjektams);
- pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus. Pvz., paslaugomis žemės ūkiui nepripažįstamas žemės ūkio veiklos subjektų aprūpinimas mineralinėmis trąšomis ir pesticidais, informaciniais leidiniais bei konsultavimais įvairiais žemės ūkio veiklos klausimais, žemės ūkio technikos, inventoriaus, visų rūšių mašinų (išskyrus lengvuosius automobilius) ir įrenginių remontas bei techninė priežiūra ir kitos paslaugos, neįtrauktos į minėtą sąrašą.

Ūkininkų ūkio registravimas

Norint užsiimti žemės ūkio veikla vienam ar tik su šeimos nariais, galima registruoti ūkininko ūkį. *Ūkininkas* – fizinis asmuo, kuris vienas arba su partneriais verčiasi žemės ūkio veikla ir miškininkyste, o jo ūkis yra įregistruotas Ūkininkų ūkių registre. Jo veiklą reglamentuoja ūkininko ūkio įstatymas. *Ūkininko ūkis* – ūkininko turitinių ir asmeninių neturtinių teisių bei prievolių visuma.

Ūkininkas ir jo partneriai nusteigdami įmonės verčiasi žemės ūkio veikla, miškininkyste ir kitokia įstatymų neuždrausta veikla, kuriai nereikia steigti įmonės. Ūkininkas arba jo partneris (partneriai) turi turėti Vyriausybės įgaliotos institucijos nustatytą profesinį pasirėngimą ūkininkauti. Ūkininko žemė gali būti nuosava, ir (arba) išsinuomota, panaudos ar kitais pagrindais naudojama žemė. Ūkininkams teikiama kita

paramą nustato Žemės ūkio ir kaimo plėtros įstatymas bei kiti teisės aktai. Ūkininkas turi antspaudą, sąskaitą banke, pažymėjimą.

Žemės ūkio veiklos apskaita

Žemės ūkio veikla gali užsiimti:

- ✓ Ūkininko ūkį įregistravę asmenys;
- ✓ Gyventojai, kurie neįregistravę ūkininko ūkio, tačiau žemės ūkio ir kaimo valdas įregistravę LR žemės ūkio ir kaimo verslo registre verčiasi individualia žemės ūkio veikla;
- ✓ Gyventojai, neįregistravę jokios veiklos.

Duomenys, sukaupti tvarkant ūkininko ūkio ir gyventojų veiklos buhalterinę apskaitą, naudojami PVM deklaracijai pildyti, taip pat tada, kai prašoma paramos iš valstybės ir (ar) ES paramos fondų ar banko paskolos. Ūkininkai ir gyventojai patys pasirenka buhalterinės apskaitos tvarkymo būdą – supaprastintąją ar dvejybines apskaitos sistemą.

Buhalterinę apskaitą tvarkantys ūkininkai ir gyventojai vadovaujasi:

- 1) LR buhalterinės apskaitos įstatymu;
- 2) kitais teisės aktais, reglamentuojančiais buhalterinės apskaitos tvarkymą;
- 3) LRV 1999 12 01 nutarimu Nr. 1333 „Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos aprašu“, kuriame nustatytos bendros taisyklės bei žurnalų pildymo tvarka;
- 4) taip pat gali vadovautis žemės ūkio ministro patvirtintomis rekomendacijomis (LR Žemės ūkio ministro 2005 05 11 įsakymas Nr.3 D-266 „Ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo supaprastintąją apskaitos sistema rekomendacijos“), nustatančiomis, kaip tvarkyti ūkininko ūkio ir gyventojų veiklos buhalterinę apskaitą.

Ūkininkų ūkio apskaita

Ūkininko ūkio veiklos buhalterinę apskaitą gali tvarkyti pats ūkininkas, jo partneriai arba pagal sutartis apskaitos paslaugas teikiančios

įmonės. Gyventojų veiklos buhalterinę apskaitą gali tvarkyti pats gyventojas arba pagal sutartis apskaitos paslaugas teikiančios įmonės. Apskaitos dokumentus ūkininkai ir gyventojai saugo ne mažiau kaip 10 metų. Ne vėliau kaip per 4 mėnesius po finansinių metų pabaigos parengiamas balansas, pelno (nuostolių) ataskaita ir pinigų srautų ataskaita. Lietuvos žemės ūkio konsultavimo tarnyba konsultuoja ūkininkus ir gyventojus jų veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo klausimais ir platina įrištus pinigų, pirkimo ir pardavimo žurnalus, kurių puslapiai turi būti sunumeruoti eilės tvarka. Kai ūkininkas parduoda savo ūkyje išaugintą produkciją ar gyvulius žemės ūkio produkcijos supirkimo įmonėms, (PVM) sąskaitas faktūras už ūkininkų tiekiamą žemės ūkio produkciją išrašo šios įmonės. Parduodamas savo produkciją ar suteikdamas paslaugas nespecializuotoms žemės ūkio produkcijos supirkimo įmonėms, kitiems ūkininkams, privatiems asmenims, ūkininkas apskaitos dokumentus surašo pats: (PVM) sąskaitą faktūrą ar kitą laisvos formos produkcijos pardavimo dokumentą.

Pinigų, pirkimo ir pardavimo žurnalas

Pradedant registruoti pinigų, pirkimo ir pardavimo operacijas, pildomas pirmasis žurnalo lapas. Pirmajame žurnalo lape įrašomi bendrieji duomenys apie ūkininko ūkį ar gyventoją. Operacijų teisingumas grindžiamas apskaitos dokumentais ir ūkininko arba gyventojų parašu mėnesio pabaigoje. Kiekvieno mėnesio įrašams skiriamas atskiras lapas, jame nurodomi metai ir mėnuo. Kiekvieno mėnesio ūkininkas arba gyventojas tvirtina savo parašu.

PINIGŲ, PIRKIMO IR PARDAVIMO ŽURNALAS

(1 lapas)

BENDRIEI DUOMENYS APIE ŪKININKO ŪKĮ AR GYVENTOJĄ

Ūkininko ar gyventojto vardas, pavardė		Ūkininko partneriai. Jų asmens kodai ir valstybinio socialinio draudimo pažymėjimų numeriai
Ūkininko ar gyventojto asmens kodas		
Ūkininko ar gyventojto valstybinio socialinio draudimo pažymėjimo Nr.
Ūkininko ūkio registravimo pažymėjimo Nr. ir (arba) žemės ūkio ir kaimo valdos unikalus identifikavimo kodas		
PVM mokėtojo kodas
PVM kompensacinio tarifo gavėjo kodas		
Sąskaitos Nr., banko įstaigos pavadinimas
Gyvenamosios vietos adresas, telefonas, faksas		
Naudojama žemė yra savivaldybėje, rajone	
Bendras naudojamos žemės plotas ha, iš jo: nuosavos ha, nuomojamos ha		
Bendramė naudojamos žemės plote: a) žemės ūkio naudojimosi ha, iš jų: ariama žemė ha pievos ir natūralios ganyklos ha sodai ir uogynai ha		Eimamaisiais metais ne iš ūkio veiklos gautos ūkininko partnerių pajamos Lt iš jų: atlyginimai Lt stipendijos Lt pensijos Lt
b) miškai ha		
c) kita žemė (pastatų, vandenių kelių užimta žemė ir pan.) ha	
Samdomų darbuotojų skaičius
Samdomų darbuotojų dirbtų dienų skaičius
..... metai		

(2 lapas)

PINIGŲ, PIRKIMO IR PARDAVIMO OPERACIJOS

Diena	Doku-mento Nr.	Operacijos pavadinimas	Kiekis, mata-yzoo vnt.	Pirkimas		Pardavimas			Pinigai, Lt				Stokos, Lt		
				vertė, Lt	PVM suma, Lt	vertė, Lt	PVM suma, Lt		kasa		bankas		Ūkininkui arba gyventojui	Ūkininko arba gyventojto	atsiskaitymo data
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
		Pradinis likutis	X	X	X	X	X	X					X	X	X

Ūkininkas arba gyventojas (parašas) (vardas ir pavardė)

5 pav. Pinigų, pirkimo ir pardavimo žurnalo pavyzdys

Dvejybinė ūkininkų apskaita. Šią apskaitą reglamentuoja LR žemės ūkio ministro 2006 m. gruodžio 18 d. įsakymu Nr. 3D-491 „Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijos“, kuriose nurodomos sąskaitų korespondencijos, pavyzdinis sąskaitų planas, pavyzdinės ataskaitos. Tokių ūkininkų apskaita praktiškai yra tokia pati, kaip žemės ūkio bendrovių, kurios aptariamoms toliau.

2.2. Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) apskaitos reglamentavimas

Lietuvos valstybė palaiko kooperatinį judėjimą, pripažįsta kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) svarbiausiu tikslu paslaugų teikimą savo nariams, skatina kooperatinių bendrovių veiklą. Šiuo metu Lietuvos žemės ūkio ir maisto grandinėje veikiantys kooperatyvai užsiima įvairia veikla, pradedant žemės ūkio produktų gamybą ir baigiant perdirbtų žemės ūkio produktų pardavimu. Dauguma žemdirbių įkurtų kooperatyvų superka ir parduoda savo narių (taip pat ir kitų žemdirbių) ūkiuose užaugintus arba pagamintus produktus. Šiuo metu Lietuvoje daugiausia yra pieno supirkimo ir pardavimo kooperatyvų. Šią veiklą vykdo 41 kooperatyvas, jiems priklauso 30 procentų pieno rinkos. Taip pat esama grūdų, bulvių, daržovių, vaisių bei uogų supirkimo ir pardavimo kooperatyvų. Keletas perka ir parduoda gyvulius. Lietuvoje yra ir keletas kooperatyvų, kurių tam tikrą dalį sudaro smulkesni kooperatyvai. Tai rodo tam tikrą kooperacijos brandą. Kasmet įsteigiama nuo 10 iki 30 naujų kooperatyvų.

Kooperatinė bendrovė – įstatymų nustatyta tvarka fizinių ir (arba) juridinių asmenų įsteigta įmonė, skirta narių ekonominiams, socialiniams bei kultūriniais poreikiams tenkinti. Jos nariai įneša lėšas kapitalui sudaryti, tarpusavyje pasiskirsto riziką bei naudą pagal narių prekių ir paslaugų apyvartą su šia bendrove ir aktyviai dalyvauja kooperatinės bendrovės valdyme.

Pajinis įnašas – asmens piniginis arba nepiniginis turtinis įnašas į kooperatinę bendrovę. Stojamasis mokestis, minimalus ir maksimalus pajų dydžiai, stojamojo mokesčio ir pajinio įnašo, papildomų pajinių įnašų įmokėjimo tvarka nustatoma įstatuose.

Apyvartai proporcingos išmokos – išmokos kooperatinės bendrovės nariams iš pelno, mokamos proporcingai kooperatinės bendrovės narių prekių ir paslaugų apyvartai su kooperatine bendrove.

Dividendas – kooperatinės bendrovės nariams išmokama pelno dalis, skirstoma proporcingai kiekvieno nario turimo pajaus dydžiui.

Kooperatyvų tipai

- A. Šiam tipui priskiriami kooperatyvai, kurių nariai (ir ne nariai) parduoda kooperatyvui savo išaugintą (pagamintą) produkciją, kuri kooperatyve yra paruošiama ar perdirbama ir parduodama.
- B. Šiam tipui priskiriami kooperatyvai, kurie ne superka, bet tik priima produkciją iš savo narių (ir ne narių), kuri yra saugoma, rūšiuojama, fasuojama, kartais ir perdirbama, o po to parduodama. Ji iki pardavimo laikoma kooperatyvo narių nuosavybe.
- C. Šio tipo kooperatyvai nariams (ir ne nariams) teikia įvairias technines paslaugas (apdirba žemę, nuima derlių, atlieka transporto patarnavimus, statybos ir remonto darbus).
- D. tipo kooperatyvams priskiriami savo narius aprūpinantys kooperatyvai (jie aprūpina mašinomis, trąšomis, sėklomis, degalais, įvairiomis medžiagomis ir kt.).
- E. tipo kooperatyvams gali būti priskiriami mišrios veiklos kooperatyvai, į kurių veiklą gali įeiti C ir D tipų veikla, o retkarčiais ir A bei B tipų kooperatyvų veikla.
- F. tipo kooperatyvams priskiriami gamybiniai kooperatyvai. Tačiau ir čia jų veikla taip pat turi kooperatinių bruožų. Jie gali, kooperuodami gamybą, specializuotis detalčiau. Vieni, pvz., auginą gyvulius – teikia prieauglį, kiti iš jų superka ir išaugina jį iki pardavimo. Dar kiti jiems gamina ir parduoda pašarus. Čia taip pat kooperatyvo administracija koordinuoja visą gamybinį procesą. Be to, ir ūkiniai santykiai gali būti susieti su nariais ir ne nariais.

ratyvo statusas

Kooperatinė bendrovė yra ribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo. Kooperatinės bendrovės narys pagal kooperatinės bendrovės prievolės atsako už pajų priklausančiu įmokėti pajiniu įnašu. Kooperatinė bendrovė turi ne mažiau kaip 5 narius. Kooperatinė bendrovė turi savo pavadinimą. Pavadinime turi būti žodžiai „kooperatinė bendrovė“ arba „kooperatyvas“.

Žemės ūkio kooperatinė bendrovė (kooperatyvas)

Žemės ūkio kooperatinė bendrovė (kooperatyvas) – kooperatinė bendrovė (kooperatyvas), kuri nustatyta tvarka pripažinta žemės ūkio kooperatine bendrove (kooperatyvu). Teisę būti pripažinta žemės ūkio kooperatine bendrove (kooperatyvu) turi įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka įregistruota kooperatinė bendrovė (kooperatyvas), jei ji atitinka vieną iš šių pripažinimo kriterijų:

- a) daugiau kaip 70 % jos narių yra fiziniai ir (ar) juridiniai asmenys, kurių pajamų iš žemės ūkio veiklos dalis praėjusiais metais sudarė 50 ir daugiau procentų visų pajamų, o jų pajų vertė daugiau kaip 70 % visų kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) narių pajų vertės;
- b) turi daugiau kaip 20 narių ir daugiau kaip 70 % jos narių yra fiziniai ir (ar) juridiniai asmenys, kurie nustatyta tvarka yra įregistravę žemės ūkio valdą LR žemės ūkio ir kaimo verslo registre, o jų pajų vertė sudaro daugiau kaip 70 % visų kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) narių pajų vertės;
- c) daugiau kaip 70 % jos narių pajų vertės sudaro narių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų), pripažintų žemės ūkio kooperatinėmis bendrovėmis (kooperatyvais), pajų vertė.

Pripažinimas suteikiamas ir pažymėjimas išduodamas dvejiems kalendoriniams metams. Pasibaigus pripažinimo galiojimui, kooperatinė bendrovė (kooperatyvas) iš naujo gali siekti būti pripažinta žemės ūkio kooperatine bendrove (kooperatyvu).

Kooperatyvo kapitalo sudėtis

Kooperatinės bendrovės kapitalas yra nuosavas ir skolintas.

Nuosavas kapitalas sudaromas iš kooperatinės bendrovės narių stojamųjų mokesčių ir pajinių įnašų, atskaitymų iš šios bendrovės pelno, kitų įstatymuose neuždraustų pajamų. Kooperatinės bendrovės nuosavas kapitalas, išskyrus už pajus įneštus pajinius įnašus, gali būti nedalomas arba priskirtas (visas arba jo dalis) kooperatinės bendrovės nariams.

Skolintas kapitalas sudaromas iš paskolų ir kitų skolintų lėšų.

Nuosavas kapitalas skirstomas į *pagrindinį ir atsargos* (rezervinį) kapitalą. Pagrindinis kapitalas naudojamas kooperatinės bendrovės ūkinei veiklai ir turtui įsigyti. Atsargos (rezervinis) kapitalas narių susirinkimo sprendimu naudojamas nenumatytoms išlaidoms ir nuostoliams padengti, o atsargos (rezervinio) kapitalo dalis, viršijanti 1/10 nuosavo kapitalo, narių susirinkimo sprendimu gali būti naudojama ir kitiems tikslams. Atskaitymai į atsargos (rezervinį) kapitalą kooperatinėms bendrovėms yra privalomi, kol atsargos (rezervinis) kapitalas nesudaro 1/10 nuosavo kapitalo vertės. Privalomi atskaitymai į atsargos (rezervinį) kapitalą turi sudaryti ne mažiau kaip 5 % grynojo pelno.

Pajai ir dividendai

Kooperatinės bendrovės nario pajaus dydis yra lygus nario įneštų pajinių įnašų vertei. Kooperatinės bendrovės nariai turi teisę perleisti pajų kitiems asmenims. Minimalaus ir maksimalaus pajų dydžiai, pajinio įnašo ir papildomų pajinių įnašų įmokėjimo tvarka, atsakomybė už šios tvarkos pažeidimus, nepiniginio (daiktų, intelektualinės veiklos rezultatų, taip pat kitokių turtingų ir neturtingų vertybių) pajinio įnašo įvertinimo tvarka turi būti nustatyta įstatuose. Kooperatinės bendrovės per finansinius metus uždirbto grynojo pelno paskirstymas patvirtinamas ne vėliau kaip per 4 mėnesius pasibaigus finansiniams metams.

Grynasis pelnas skirstomas šia eilės tvarka:

- 1) atsargos (rezerviniam) kapitalui papildyti;
- 2) apyvartai proporcingoms išmokoms mokėti (pagal supirktą produkciją bei gautas iš kooperatyvo paslaugas ir pagal parduotas prekes bei suteiktas kooperatyvui paslaugas);
- 3) dividendams mokėti.

Pelno likutis naudojamas įstatuose nustatyta tvarka. Dividendams mokėti skiriama iki 10 procentų grynojo pelno. Maksimalus dividendo dydis nustatomas kooperatinės bendrovės įstatuose

Kooperatyvo veiklos kontrolė

Kooperatinės bendrovės ūkinę finansinę veiklą kontroliuoja revizijos komisija (revizorius). Revizijos komisijos nariai ir jos pirmininkas (revizorius) renkami kooperatinės bendrovės narių susirinkime ne ilgesnei kaip 4 metų kadencijai. Kooperatinės bendrovės įstatuose gali būti numatyta, kad jos ūkinę finansinę veiklą kontroliuoja kooperatinės bendrovės narių susirinkimo tvirtinama audito įmonė. Kooperatinei bendrovei, kurios įstatuose yra numatytas narių susirinkimo pakeitimas narių atstovų susirinkimu, auditas yra privalomas. Revizijos komisijos nariu ir jos pirmininku (revizoriumi) negali būti kooperatinės bendrovės valdybos narys, jos pirmininkas, administracijos vadovas, taip pat asmuo, kurį su šioje dalyje nurodytų valdymo organų nariu sieja artimi giminystės, svainystės ar partnerystės ryšiai. Kiti reikalavimai revizijos komisijos nariui (revizoriui) nustatomi kooperatinės bendrovės įstatuose.

Revizijos komisija (revizorius) arba audito įmonė:

- tikrina kooperatinės bendrovės ūkinę finansinę veiklą;
- informuoja kooperatinės bendrovės narių susirinkimą, valdybą ir administracijos vadovą apie kooperatinės bendrovės veiklos pažeidimus;
- finansiniams metams pasibaigus, narių susirinkimui pateikia išvadą dėl kooperatinės bendrovės metinės finansinės atskaitomybės.

Kooperatinės bendrovės narių susirinkimas, valdyba (kai ji nėra sudaryta – administracijos vadovas), revizijos komisija (revizorius) patikrinimams gali kviešti ekspertus.

Kooperatinės bendrovės veiklą įstatymų nustatyta tvarka turi teisę tikrinti valstybės institucijos.

Kooperatinės bendrovės narių susirinkimas:

1. Priima sprendimus dėl priėmimo į kooperatinės bendrovės narius, pašalinimo iš kooperatinės bendrovės narių, narystės, perleidus pajų

kitam asmeniui, pasibaigimo. Priimti šiuos sprendimus, išskyrus dėl nario pašalinimo, narių susirinkimas gali pavesti valdybai;

2. Renka, atšaukia valdybos narius ir jos pirmininką arba, kai valdyba nėra sudaroma, renka, atšaukia administracijos vadovą; taip pat renka, atšaukia revizijos komisijos narius ir jos pirmininką (revizorių) arba, kai revizijos komisija (revizorius) nėra sudaroma, tvirtina audito įmonę;

3. Įvertina valdybos, o tuo atveju, kai kooperatinėje bendrovėje valdyba nėra sudaroma, administracijos vadovo ir revizijos komisijos (revizoriaus) darbą, taip pat revizijos komisijos (revizoriaus) arba audito įmonės išvadą dėl kooperatinės bendrovės finansinės atskaitomybės;

4. Tvirtina metinę finansinę atskaitomybę, priima nutarimą dėl pelno paskirstymo arba nuostolių padengimo;

5. Tvirtina kooperatinės bendrovės veiklos programą;

6. Tvirtina valdybos, administracijos vadovo ir revizijos komisijos (revizoriaus) darbo reglamentus;

7. Tvirtina valdybos narių ir jos pirmininko, o tuo atveju, kai valdyba nėra sudaroma – administracijos vadovo, taip pat revizijos komisijos (revizoriaus) darbo apmokėjimo tvarką;

8. Priima sprendimą dėl kooperatinės bendrovės ilgalaikio turto įgijimo, perleidimo, nuomos ar įkeitimo, ilgalaikių paskolų paėmimo ir suteikimo, laidavimo ar garantavimo už kitų ūkio subjektų prievolės, jeigu šių sandorių suma viršija 1/10 kooperatinės bendrovės nuosavo kapitalo vertės.

Narys turi teisę balsuojant turėti vieną balsą, nepaisant pajaus dydžio. Kooperatinės bendrovės narys turi teisę įstatuose nustatyta tvarka perleisti jam priklausančią balsavimo teisę kitam kooperatinės bendrovės nariui (narių atstovui) ar trečiajam asmeniui arba paskirti įgaliotinį, atstovausiantį jam narių susirinkime. Kooperatinės bendrovės įstatuose turi būti nustatytas didžiausias vieno įgaliotinio galimų atstovauti narių skaičius.

2.3. Žemės ūkio bendrovės (ŽŪB) apskaitos reglamentavimas

Žemės ūkio bendrovė yra fizinių asmenų pagal Žemės ūkio įmonių turto privatizavimo įstatymą privatizuota buvusi žemės ūkio įmonė arba, sudarius steigimo sandorį, fizinių ir juridinių asmenų įsteigta įmonė. Bendrovėje turi būti ne mažiau kaip du nariai. Maksimalus narių skaičius neribojamas. Bendrovė yra ribotos turtinės atsakomybės juridinis asmuo. Jos turtas atskirtas nuo narių ir pajininkų turto. Bendrovės prievolės vykdomos iš jos turto. Bendrovė neatsako už savo narių ir pajininkų prievoles, nesusijusias su bendrovės veikla.

Bendrovės narys – fizinis asmuo, sukąęs 18 metų, bei juridinis asmuo, bendrovės narių susirinkimo priimtas į bendrovės narius, turintis bendrovės įstatuose nustatytą minimalaus pajinio įnašo dydžio pajų ir sprendžiamojo balso teisę. Žemės ūkio bendrovė laikoma gamybinei ir komercinei veiklai įsteigta įmonė, kurioje pajamos per ūkinius metus už žemės ūkio produkciją ir suteiktas paslaugas žemės ūkiui sudaro daugiau kaip 50 % visų realizavimo pajamų.

ŽŪB kapitalas

Bendrovės kapitalas gali būti nuosavas ir skolintas. Nuosavas kapitalas sudaromas iš pajinių įnašų, kasmetinių atskaitymų iš pelno, kitų pajamų. Pajus yra bendrovės narių ir pajininkų turtinis ir neturtinis įnašas. Asmenys pajinius įnašus į bendrovę gali įnešti pinigais, materialinėmis ir kitomis vertybėmis bei intelektinės veiklos rezultatais. Minimalų bendrovės narių pajinio įnašo dydį keičia narių susirinkimas.

Nuosavas kapitalas skirstomas į pagrindinį ir atsargos (rezervinį). Pagrindinis kapitalas skiriamas einamajai bendrovės veiklai. Atsargos (rezervinio) kapitalo fondą sudaro privalomi atskaitymai iš grynojo pelno. Atsargos (rezervinio) kapitalo fondas naudojamas nenumatytoms išlaidoms ir nuostoliams padengti. *Skolintas kapitalas* sudaromas iš kreditų ir kitų skolintų lėšų.

Bendrovės pagrindinis kapitalas padidinamas:

- ✓ priimant į bendrovę naujus pajininkus, jų pajų dydžiu;
- ✓ įskaitant balansinio pelno dalį;

- ✓ iš papildomų pajinių įnašų;
- ✓ neatlygintinai gavus turto;
- ✓ perkainojant turtą (jei jis padidėjo).

Bendrovės pagrindinis kapitalas sumažinamas:

- neatlygintinai perdavus turtą;
- nurašius iš pagrindinio kapitalo nuostolius, kurių nepadengė atsargos (rezervinio) kapitalo fondas;
- mažėjant pagrindinio kapitalo sudėtinių dalių vertėms;
- perkainojant turtą (jei jis sumažėjo).

Kiekvienas bendrovės narys susirinkime priimant nutarimus turi tiek balsų, kiek susidarytų padalijus jo turimo pajaus dydį iš bendrovės įstatuose nustatyto minimalaus pajinio įnašo.

Pajai

Metams pasibaigus ir patvirtinus bendrovės metinę apyskaitą, bendrovės pajininkams proporcingai pajų vertei paskirstomas padidintas arba sumažintas pagrindinis kapitalas. Proporcingai pajų vertei paskirstomi ir atsiradę dėl turto perkainojimo padidėję (sumažėję) pajai. Turtui perkainoti bendrovės narių susirinkimas išrenka komisiją ir patvirtina turto įvertinimo tvarką. Ūkiniams metams baigiantis turtas turi būti inventorizuotas, įvertintas ir jo kaina patvirtinta bendrovės susirinkime. Pajai ir jų metinis padidėjimas (sumažėjimas) kiekvienais metais registruojami pajininkų turto apskaitos dokumentuose. Bendrovė privalo ne vėliau kaip per du mėnesius nuo metinės apyskaitos patvirtinimo datos kiekvienam pajininkui į pajaus apskaitos dokumentus ir pajininkų knygeles įrašyti visus per metus buvusius pajaus pasikeitimus. Pajai negali būti pardavinėjami ir perkami per biržos įstaigas ir viešuose aukcionuose. Jeigu bendrovės nariai ir pajininkai pageidauja, įstatuose nustatyta tvarka bendrovė organizuoja uždarus aukcionus pajams pirkti ir parduoti. Asmuo, įsigijęs arba paveldėjęs pajų ar jo dalį, privalo per 15 dienų raštu apie tai pranešti bendrovei. Bendrovė, gavusi pajaus perleidimo sutarties ar paveldėjimo teisės liudijimo kopiją, per 3 darbo dienas privalo įregistruoti naująjį pajininką. Asmuo, kuris pirko, dovanojimo ar kitokiu būdu įsigijo bendrovės nario

ar pajininko pajų ar jo dalį, bendrovės nariu tampa tik tada, kai jį į bendrovę priima bendrovės narių susirinkimas.

Pelnas ir dividendai

Bendrovės pelnas turi būti paskirstytas ne vėliau kaip per keturis mėnesius pasibaigus ūkiniams metams. Bendrovės narių susirinkimo nutarime dėl pelno paskirstymo turi būti nurodyta:

- a) balansinis pelnas;
- b) privalomosios įmokos iš pelno;
- c) atskaitymai į atsargos (rezervinio) kapitalo fondą;
- d) pelno dalis darbuotojų premijoms;
- e) atskaitymai pagrindiniam kapitalui padidinti;
- f) dividendai;
- g) rezervas.

Metiniai atskaitymai į atsargos (rezervinio) kapitalo fondą sudaro ne mažiau kaip 2 % grynojo pelno dalies. Atskaitoma į šį fondą tol, kol atsargos (rezervinis) kapitalas sudarys ne mažiau kaip 10 % pagrindinio kapitalo vertės. Toliau atskaityti į šį fondą galima tik tol, kol rezervinis kapitalas sudarys 50 % pagrindinio kapitalo vertės.

Dividendai yra bendrovės nariui ir pajininkui paskirta pelno dalis, proporcinga jo pajaus vertei. Bendrovės narių susirinkimo paskelbti dividendai yra bendrovės įsipareigojimai bendrovės nariams ir pajininkams. Nariai ir pajininkai turi teisę dividendus išreikalauti iš bendrovės taip kaip kreditorius. Draudžiama skelbti ir išmokėti dividendus:

- jei bendrovė nemoki;
- jei įvykdžiusi prievoles ir išmokėjusi dividendus bendrovė taptų nemoki.

Dividendus bendrovė nariams ir pajininkams išmoka pinigais. Susirinkimui nutarus ir jeigu nariai bei pajininkai pageidauja, už dividendus gali būti atlyginama materialinėmis vertybėmis arba paslaugomis. Paslaugų tarifas nustato bendrovės narių susirinkimas.

Bendrovės veiklos kontrolė

Bendrovė gali turėti komercine (gamybine) paslaptimi laikomos informacijos. Komercine paslaptimi negali būti laikoma informacija, kuri pagal LR įstatymus yra vieša. Bendrovės veiklą kontroliuoja revizijos komisija (revizorius). Revizijos komisija (revizorius) renkama bendrovės narių susirinkime ne ilgesniam kaip 4 metų laikotarpiui. Revizijos komisijos (revizoriaus) darbo tvarką nustato jos (jo) darbo reglamentas. Reglamentą tvirtina bendrovės narių susirinkimas. Revizijos komisijos nariais (revizoriumi) negali būti bendrovės valdybos nariai ir asmenys, kuriuos su valdybos nariais sieja santuokos, artimos giminystės ar svainystės ryšiai. Revizijos komisijos nariams (revizoriui), pasitelkiantiems ekspertams ir auditoriams už darbą moka bendrovė. Revizijos komisija (revizorius) privalo tikrinti bendrovės apskaitą ir atskaitomybę, taip pat periodiškai tikrinti ūkinę ir finansinę veiklą.

Pasibaigus ūkiniams metams, likus dviem savaitėms iki bendrovės narių susirinkimo, valdyba (administracija) turi pranešti revizijos komisijai (revizoriui), kad bendrovės metinė apyskaita ir balansas yra parengti ir dokumentus ji galinti tikrinti. Revizijos komisija (revizorius) pranešime narių susirinkimui pateikia išvadą apie bendrovės metinę atskaitomybę ir jos finansinę būklę.

ŽŪB apskaitos reglamentavimas

Pagal *ŽŪB įstatymą* bendrovė tvarko apskaitą LR įstatymų nustatyta tvarka:

- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas;
- LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas;
- Verslo apskaitos standartai (ypač 17 VAS Biologinis turtas, kitokios finansinės ataskaitos – balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita), visi kiti VAS taikomi taip pat, kaip ir kita komercine veikla užsiimančioms įmonėms

Biologinis turtas ir jo vieta balanse (17 VAS)

Biologinis turtas – augalai ir gyvūnai. Jei įmonė augina augalus ir gyvūnus, kurių ji neketina parduoti ir naudoti savos gamybos reikmėms, tokio biologinio turto ir iš jo gautos produkcijos apskaitai šis

standartas netaikomas. Žemės ūkio įmonės privalo biologinį turtą rodyti atskiru straipsniu. Jeigu kitos įmonės turi biologinio turto ir jo suma reikšminga, pateikia jį balanse atskiru straipsniu. Šis straipsnis pateikiamas tarp ilgalaikio ir trumpalaikio turto, nes dėl specifinių šio turto savybių jis nepriskiriamas nei ilgalaikiam, nei trumpalaikiam turtui. Biologinis turtas apskaitoje registruojamas grupuojant augalus ir gyvūnus pagal būdingiausius požymius, pvz., gyvūnai grupuojami pagal rūšis, amžių, lytį (galvijai: telyčaitės iki 6 mėn., buliukai iki 6 mėn., 6–12 mėn. telyčaitės ir pan.; kiaulės: paršeliai iki 2 mėn., 2–4 mėn. paršeliai, penimos kiaulės ir t. t.; žvėreliai: audinės, lapės, šinšilos, triušiai ir kt.); augalai – pagal bendrąsias biologines savybes (žieminiai javai, vasariniai javai, pašariniai šakniavaisiai, grybai, gėlės ir kt.), augalų rūšis (kviečiai, miežiai, avižos, bulvės, pievagrybiai, kreivabudės, rožės, gerberos ir t. t.).

Biologinio turto pokyčiai

Žemės ūkio veikla – veikla, apimanti žemės ūkio produktų gamybą ir apdorojimą, savo pagamintų ir apdorotų žemės ūkio produktų perdirbimą, maisto produktų gamybą ir šių produktų realizavimą ir paslaugų žemės ūkiui teikimą. Žemės ūkio veikla nelaikoma maisto produktų gamyba iš ne savo ūkyje užaugintų ir apdorotų žemės ūkio produktų ir šių produktų realizavimas. Biologinis turtas (augalai ir gyvūnai) kinta kokybiškai ir kiekybiškai. Šie pokyčiai yra išmatuojami, įvertinami ir kontroliuojami.

Kokybiniai pokyčiai – genetinių savybių, tankumo, subrendimo, riebumo, baltymų kiekio, pluošto stiprumo ir pan. pokyčiai.

Kiekybiniai pokyčiai – palikuonių skaičiaus, svorio, dydžio, apimties pokyčiai. Apskaitoje šie pokyčiai parodomi registruojant atsivestus gyvūnus (prievaisą), jų svorio padidėjimą (priesvorį) ir pan.

Biologiniai pokyčiai pasireiškia:

- augimu (augalų ar gyvūnų kokybinių savybių pagerėjimu arba kiekybiniu padidėjimu);
- augalų ar gyvūnų kokybinių savybių pablogėjimu arba kiekybiniu sumažėjimu;
- augalų atsiradimu ar gyvūnų atsivedimu;
- žemės ūkio produkcijos gavimu.

Žemės ūkio produkcija – iš įmonės valdomo biologinio turto gauti produktai.

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Perdirbimo rezultatas
Javai (pasėliai)	Grūdai, šiaudai	Miltai
Cukriniai runkeliai (pasėliai)	Cukriniai runkeliai	Cukrus
Linai	Stiebeliai, šiaudeliai	Pluoštas, siūlai, audiniai
Daugiametės žolės, pievos	Žolė, šienas, šienainis, silosas	Žolės miltai
Vaismedžiai, vaiskrūmiai	Nuskinti vaisiai, uogos	Vynas, kompotas, uogienė
Melžiamos karvės	Žalias pienas	Pasterizuotas pienas, grietinė, varškė, sviestas, sūris
Kiaulės, galvijai	Skerdiena	Dešros
Avys	Vilna	Verpalai, kilimai
Bitės	Medus, vaškas	Žvakės, midus
Grybai	Surinkti grybai	Konservuoti ir džiovinti grybai
Žuvis	Mailius, žuvis	Rūkytos žuvis, žuvų konservai
Kailiniai žvėreliai	Kailiai	Kailiniai

6 pav. Biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir jos perdirbimo rezultatų pavyzdžiai

Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pripažinimas ir vertinimas

Įmonė gali užregistruoti apskaitoje biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją tik tada, kai:

- a) ji valdo, naudoja šį turtą ir (arba) juo disponuoja dėl ankstesnių įvykių;
- b) yra tikėtina, kad ateityje ji iš to turto gaus ekonominės naudos;
- c) galima patikimai nustatyti turto vertę.

Visas biologinis turtas jo pirminio pripažinimo metu (atsivedus gyvulį, sudygus pasėliams, įveisus sodą ir pan.) ir kiekvieną balanso datą bei visa iš biologinio turto gauta žemės ūkio produkcija jos gavimo momentu vertinami vienu šių būdų:

- ✓ tikrąją vertę, atėmus pardavimo vietos išlaidas (*pardavimo vietos išlaidos* – mokėjimai tarpininkams, vertintojams, prekybos agentams, rinkliavos ir panašios išlaidos, į jas neįeina transporto ir kitos išlaidos, patiriamos pateikiant turtą į rinką.);
- ✓ įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Biologinio turto tikroji vertė

Nustatant turto tikrąją vertę, reikia atsižvelgti į jo buvimo vietą ir būklę. Pvz., fermoje laikomų gyvulių tikroji vertė yra jų rinkos kaina, atėmus galimas transporto ir kitas gyvulių pristatymo į rinką išlaidas. Biologinio turto arba žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę lengviau nustatyti grupuojant šį turtą pagal reikšmingus požymius, pvz., gyvulius – pagal amžių ar svorį, produkciją – pagal kokybę. Grupuojant reikia atsižvelgti į tai, pagal kokius požymius kainos nustatomos rinkoje. Remiantis tokiu grupavimu, gali būti nustatoma vienerūšio turto grupių tikroji vertė. Jeigu žemės ūkio įmonės iš anksto pasirašo sutartis parduoti biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją ateityje, šiose sutartyse numatytos kainos ne visada tinka jo tikrajai vertei nustatyti. Tikroji vertė turi atitikti dabartinės aktyviosios rinkos kainas.

Aktyvioji rinka – rinka, kurioje prekiaujama tos pačios rūšies prekėmis ar paslaugomis, nesunkiai galima rasti norinčius (ketinančius) jas pirkti ar parduoti ir kurioje rinkos dalyviai gali gauti informacijos apie

kainas. Patikimas biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo pagrindas yra aktyviosios rinkos kaina. Jeigu įmonė gali parduoti produkciją keliuose skirtinguose aktyviosiose rinkose, naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kaina. Jeigu aktyviosios rinkos nėra, įmonė biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustato:

- pagal paskutinių sandorių kainą, jeigu ekonominės aplinkybės reikšmingai nepasikeitė nuo sandorio sudarymo iki atskaitomybės datos;
- pagal panašaus turto rinkos kainas, patikslintas atsižvelgiant į galimus skirtumus.

Jei turto tikroji vertė, nustatyta pagal paskutinio sandorio kainą, labai skiriasi nuo vertės, nustatytos pagal panašaus turto rinkos kainą, įmonė turi išsiaiškinti tokių skirtumų priežastis ir tikrąją vertę nustatyti taikydama tą būdą, kuris yra patikimesnis. Kai neįmanoma patikimai nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės, šį turtą galima įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, ypač kai:

- per laikotarpį nuo šių išlaidų susidarymo iki biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo datos įvyko nedidelių biologinių pokyčių;
- biologinio pokyčio poveikis kainai yra laikomas nereikšmingu;
- produkcija naudojama tik ūkio reikmėms.

Jei aptartais būdais sunku nustatyti biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertę, jiems įkainoti gali būti taikomos LR žemės ūkio ministerijos patvirtintos normatyvinės kainos. Biologinis turtas dažnai yra fiziškai susietas su žemės ūkio paskirties žeme (pvz., vaismedžiai sode). Biologinis turtas, fiziškai susietas su žeme, vertinamas atskirai nuo žemės jo tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Atskiros su žeme susieto biologinio turto aktyviosios rinkos gali nebūti, tačiau gali būti aktyvi jungtinio turto rinka, tai yra biologinio turto ir žemės kartu. Įmonė gali naudoti jungtinio turto duomenis biologinio turto tikrajai vertei nustatyti. Įmonėje sukurto ir įsigyto biologinio turto ir pagamintos žemės ūkio produkcijos vertės padidėjimas ar sumažėjimas dėl jų įvertinimo pirminio pripažinimo metu tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatomas biologinio turto tikrosios vertės pokytis dėl biologinio turto fizinių savybių bei kainos kitimo. Todėl visas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimas biologinis turtas turi būti perkainojamas, įvertinant jį perkainojimo dienos tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Biologinio turto tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, pokytis didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus.

Biologinio turto registravimas perkant

Pavyzdys. Įmonė įsigijo 5 veršelius, kurių bendras svoris – 1 t, įsigijimo vertė – 4 500 Eur. Už veršelius ji sumokėjo iš banko sąskaitos. Registruojant veršelių įsigijimą, apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 221 Auginami bei penimi gyvuliai 4 500

K 27 Pinigai 4 500

Pavyzdys. Iš melžiamų karvių įmonė A gavo 20 vnt. prievaisos. Vieno veršelio tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, jo atsivedimo metu yra 100 Eur, iš viso – 2 000 Eur. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 221 Auginami bei penimi gyvuliai 2 000

K 651 Pieno gyvulininkystė 2 000

Pavyzdys. 20X5 metais įmonėje A gauta 30 t miežių derliaus. Vienos tonos miežių tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, derliaus gavimo metu yra 400 Eur, iš viso – 12 000 Eur. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 210 Žemės ūkio produkcija 12 000

K 650 Augalininkystė 12 000

Primelžta 50 t pieno. Vienos tonos pieno tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, produkcijos gavimo metu yra 600 Eur, iš viso – 30 000 Eur. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 210 Žemės ūkio produkcija 30 000

K 651 Pieno gyvulininkystė 30 000

Paskersta 2 vnt. galvijų prieauglio, gyvasis svoris – 0,4 t, gauta 0,35 t skerdienos, kurios vienos tonos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos

išlaidas, gyvulių skerdimo metu yra 4 700 Eur, iš viso – 1 645 Eur. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 210 Žemės ūkio produkcija 1 645

K 221 Auginami bei penimi gyvuliai 1 645

Žemės ūkio produkcijos savikainos skaičiavimas

Vėliau žemės ūkio produkcijos įvertinimas nekeičiamas, o pirminio pripažinimo metu nustatyta jos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, yra žemės ūkio produkcijos savikaina. Žemės ūkio produkcijos apskaitai po pirminio jos pripažinimo taikomas 9-asis VAS „Atsargos“.

Pavyzdys. (Tęsinys). 20X5 metais įmonėje A galvijų prieaugliui sušerta 10 t savos gamybos grūdų, kurių vienos tonos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, derliaus gavimo metu yra 400 Eur, iš viso – 4 000 Eur. Dėl šios operacijos sumažėja produkcijos, padaugėja pajamų dėl produkcijos suvartojimo įmonės reikmėms ir padidėja kintamosios sąnaudos. Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 56 Produkcijos suvartojimas įmonės reikmėms 4 000

K 210 Žemės ūkio produkcija 4 000

ir

D 61 Kintamosios sąnaudos 4 000

K 56 Produkcijos suvartojimas įmonės reikmėms 4 000

Kintamosios sąnaudos perkeliamos į mėsos gyvulininkystės sąnaudų sąskaitą:

D 652 Mėsos gyvulininkystė 4 000

K 61 Kintamosios sąnaudos 4 000

56 ir 61 sąskaitų duomenys naudojami pelno (nuostolių) ataskaitai užpildyti.

Perdirbus savą žemės ūkio produkciją gauti perdirbimo produktai įvertinami pasigaminimo savikaina.

Pavyzdys. (Tęsinys). Įmonė A pagamino 0,3 t dešrų, kurių pasigaminimo savikaina – 2 040 Eur (skerdienos vertė – 1 645 Eur, kitos išlaidos – 395 Eur). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 211 Kita produkcija 2 040

K 655 Produkcijos perdirbimas 2 040

Parduotos produkcijos savikaina

Parduotos produkcijos savikaina apskaitoje registruojama taikant tokį patį vertinimo būdą, kuriuo buvo užregistruotas jos pasigaminimas. Jeigu iš biologinio turto gauta žemės ūkio produkcija buvo užregistruota tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, tokia pat verte registruojama parduotos produkcijos savikaina. Parduotų perdirbimo produktų pardavimo savikaina bus lygi jų pasigaminimo savikainai.

Pavyzdys. (Tęsinys). 20X5 metais įmonė A pardavė savos gamybos produkciją. Pardavus šią produkciją, – 50 t pieno, kurio vienos tonos pardavimo kaina – 580 Eur; – 0,1 t dešrų, kurių vienos tonos pardavimo kaina – 9 500 Eur. Iš viso pardavimo pajamų – 35 200 Eur (15 t x 350 Eur + 50 t x 580 Eur + 0,1 t x 9 500 Eur). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 24 Pirkėjų skolos arba 27 Pinigai 35 200

K 50 Pardavimo pajamos 35 200

Įmonė registruoja parduotos produkcijos savikainą:

– 15 t grūdų, kurių vienos tonos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, buvo 400 Eur;

– 50 t pieno, kurio vienos tonos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, buvo 600 Eur;

– 0,1 t dešrų, kurių vienos tonos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina buvo 6 800 Eur.

Iš viso parduotos produkcijos savikaina – 36 680 Eur (15 t x 400 Eur + 50 t x 600 Eur + 0,1 t x 6 800 Eur). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 60 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina 36 680

K 21 Produkcija 36 680

Biologinio turto nurašymas

Nurašomas parduotas biologinis turtas gali būti įvertintas pardavimo kainomis. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje visų gyvulių tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, pokyčio ir įsigijimo

(pasigaminimo) savikainos skirtumas priskiriamas to ataskaitinio laikotarpio finansiniams rezultatams.

Pavyzdys. (Tęsinys). 20X5 metais įmonė pardavė 10 vnt. galvijų, kurių bendras svoris – 3,8 t. Vienos tonos galvijų pardavimo kaina – 4 200 Eur, iš viso – 15 960 Eur. Pardavus šiuos gyvulius, apskaitoje registruojamos pardavimo pajamos ir gali būti daromi tokie įrašai:

D 24 Pirkėjų skolos arba 27 Pinigai 15 960

K 50 Pardavimo pajamos 15 960

Nurašant gyvulius gali būti daromi tokie įrašai:

D 60 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina 15 960

K 221 Auginami ir penimi gyvuliai 15 960

Finansinio rezultato apskaičiavimas

Įmonėje sukurto ir įsigyto biologinio turto ir pagamintos žemės ūkio produkcijos vertės padidėjimas ar sumažėjimas dėl jų įvertinimo pirminio pripažinimo metu tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus. Įmonėje gautas biologinis turtas (pvz., atsivesti ar nusipirkti gyvuliai) turi būti įvertintas tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Dėl tokio įvertinimo padidėja ar sumažėja to turto vertė, palyginti su faktinėmis jo gavimo (pvz., gyvulių prievaisos atveju) išlaidomis (įsigijimo (pasigaminimo) savikaina). Šis padidėjimas ar sumažėjimas arba, kitaip tariant, skirtumas tarp gauto biologinio turto tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus – pelną ar nuostolius. Pirkto biologinio turto tikroji vertė gali būti prilyginta jo vertei pirkimo kainomis. Tokiu atveju, jei nėra papildomų pirkimo išlaidų, finansinis rezultatas (pelnas ar nuostoliai) nesusidaro. Prievaisos tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, skiriasi nuo jos įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir dėl to susidaro pelnas (kai tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, būna didesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą) arba nuostoliai (kai tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, būna mažesnė už įsigijimo (pasigaminimo) savikainą). Iš biologinio turto gauta produkcija registruojama apskaitoje jos gavimo metu buvusia tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas.

Dėl tokio vertinimo susidaro skirtumas tarp šios produkcijos tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos, kuris didina arba mažina to laikotarpio, per kurį buvo gauta produkcija, finansinius rezultatus. Jiems priskirtinos sumos gali būti nustatytos tiksliai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kai apskaičiuojama pagamintos produkcijos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Pavyzdys. Per 20X5 metus įmonėje A gautos prievaisos (atsivesta 20 veršelių) tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas – 2 000 Eur (po 100 Eur už vieną.), o 50 t pieno tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, yra 30 000 Eur (po 600 Eur už toną). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 22 Gyvuliai ir kiti gyvūnai 2 000

D 21 Produkcija 30 000

 K 651 Pieno gyvulininkystė 32 000

Nustatyta iš melžiamų karvių gautos produkcijos (veršelių ir pieno) faktinė pasigaminimo savikaina – 27 500 Eur. Ji lygi melžiamų karvių išlaikymo išlaidoms. Per metus apskaitoje jos buvo registruojamos darant tokius įrašus:

D 651 Pieno gyvulininkystė 27 500

 K 61 Kintamosios sąnaudos 17 60

 K 62 Pastoviosios sąnaudos 9 900

Pagal 651 sąskaitos duomenis dėl gautos gyvulininkystės produkcijos vertinimo tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, atsiradęs finansinis rezultatas yra 4 500 Eur (30 000 Eur + 2 000 Eur – 27 500 Eur) pelno. Registruojant finansinį rezultatą, įmonės A apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 651 Pieno gyvulininkystė 4 500

 K 340 Ataskaitinių metų finansiniai rezultatai 4 500

Pavyzdys. Per 20X5 metus įmonėje A pagamintos augalininkystės produkcijos (30 t žieminių kviečių grūdų) tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, yra 12 000 Eur (po 400 Eur už toną). Apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 21 Produkcija 12 000

 K 650 Augalininkystė 12 000

Per 20X5 metus auginant žieminius kviečius patirta 13 400 Eur sąnaudų.
Per metus apskaitoje jos buvo registruojamos darant tokius įrašus:
D 650 Augalininkystė 13 400

 K 61 Kintamosios sąnaudos 8 600

 K 62 Pastoviosios sąnaudos 4 800

Žieminių kviečių pasėlių tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, metų pradžioje buvo 10 000 Eur, metų pabaigoje – 12 000 Eur. Pagal pateiktus duomenis žieminių kviečių grūdų faktinė pasigaminimo savikaina yra 11 400 Eur (10 000 Eur + 13 400 Eur – 12 000 Eur). Dėl grūdų vertinimo tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, atsiradęs finansinis rezultatas yra 600 Eur (12 000 Eur – 11 400 Eur) pelno. Registruojant finansinį rezultatą, įmonės A apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 650 Augalininkystė 600

 K 340 Ataskaitinių metų finansiniai rezultatai 600

Pavyzdys. 20X5 metais įmonėje A augintų galvijų vertės kaitos duomenys Eur:

- ✓ tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, 20X5 m. sausio 1 d. 15 000
- ✓ pirкта 4 500
- ✓ prievaisa 2 000
- ✓ parduota 15 960
- ✓ paskersta 1 645
- ✓ krito 1 875
- ✓ tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, 20X5 m. gruodžio 31 d. 28 900.

Galvijų auginimo išlaidos, parodančios jų priesvorio įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, buvo 20 981 Eur. Pagal šiuos duomenis galvijų prieauglio tikrosios vertės, atėmus pardavimo vietos išlaidas, pokytis per ataskaitinius metus dėl fizinių savybių ir kainų pasikeitimų lygus 26 880 Eur (28 900 Eur + 1 875 Eur + 1 645 Eur + 15 960 Eur – 2 000 Eur – 4 500 Eur – 15 000 Eur). Šio pokyčio ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skirtumas lygus 5 899 Eur (26 880 Lt – 20 981 Lt) pelno. Ši suma didina ataskaitinių metų finansinį rezultatą. Registruojant ją, apskaitoje gali būti daromi tokie įrašai:

D 221 Auginami ir penimi gyvuliai 5 899

K 340 Ataskaitinių metų finansiniai rezultatai 5 899

LITERATŪRA

- Deegan, C. (2003). *Financial Accounting Theory*. Roseville, NS: McGraw-Hill.
- Hal Rogero, L. (1998). Characteristics of High Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*. Vol. 12, No.2, 177–183.
- Jesudason, J. V. (1990) *Ethnicity and the Economy: The State, Chinese Business and Multinationals in Malaysia*. Oxford University Press, Singapore.
- Kalčinskas, G. (2010). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7 laida. Vilnius: Pačiolis.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. 3rd ed. Thomson, University of Illinois.
- Rudžionienė, K. (2004). *Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis*. Daktaro disertacija. Vilniaus universitetas.
- Skinner, D. J. (1994). Why Firms Voluntarily Disclose Bad News. *Journal of Accounting Research*. Vol. 32, No. 1, 38–60.
- Sunder, S. (1988). Political Economy of Accounting Standards. *Journal of Accounting Literature*, 31–41.
- Susela, S. D. (1999). „Interests“ and Accounting Standard Setting in Malaysia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 12, No. 3, 358–387.
- Wulff, J. K., Koski-Grafer, S. (1998). Characteristics of High Quality Accounting Standards: Perspective of the Corporate Preparer. *Accounting Horizons*. Vol. 12, No. 2, 188–191.
- Хендриксен, Э. С., Ван Бреда, М. Ф. (2000). *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика.
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 2003 m. vasario 26 d. Nr. 276 „Dėl sprendimų projektų poveikio vertinimo metodikos patvirtinimo ir įgyvendinimo“ [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.F72DD1A8771D>
- LR VYRIAUSYBĖS ĮSTATYMAS (1994 m. gegužės 19 d., Nr. I-464, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.96A68BFC9E82>

- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–574 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/0808400090bb11e4bb408baba2bddd3/uFAOCzLvho>
- LR finansų ministro „Dėl paslaugų žemės ūkiui, iš kurių gautos pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos, sąrašo patvirtinimo“ (2010 m. gruodžio 31 d. įsakymas Nr. 1K-414, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.1642F9EEDD4A>
- LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002 m. liepos 2 d. Nr. IX–1007, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/62d8ff10e1a111e4a4809231b4b55019/ecSblxTPeu>
- LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–575 Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/3ce79ac04acd11e4a8328599cac64d82/DlhVYLkmlT>
- LR Įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas (1995 m. gegužės 2 d. Nr. I-872, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.502CB1B9F3DB>
- LR kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (1993 m. birželio 1 d., Nr. I-164, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.94DB985EB965>
- LR Seimo statutas (1994 m. vasario 17 d., Nr. I-399, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/bc8a66e0e42411e4a4809231b4b55019/jgNnXXmthk>
- LR Ūkininkų ūkio įstatymas (1999 m. gegužės 4 d. Nr. VIII-1159, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.769B541DD7F7>
- LR Verslo apskaitos standartai ir jų taikymo metodinės rekomendacijos [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>.

- LR Vyriausybės nutarimas „Dėl Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos aprašo patvirtinimo“ (1999 m. gruodžio 1 d. Nr. 1333, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.AD4C12EA97DC>>
- LR Žemės ūkio bendrovių įstatymas (1991 m. balandžio 16 d., Nr. I-1222, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.4A9B29FE9E04>>
- LR Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijų patvirtinimo“ (2006 m. gruodžio 18 d. Nr. 3D-491, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E36395015E73>>
- LR Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo supaprastintąja apskaitos sistema rekomendacijų patvirtinimo“ (2005 m. gegužės 11 d. Nr. 3D-266, Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/b10ba5c0506f11e4a698d921e3e46801>

PRIEDAI

1 priedas

17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“

Audito ir apskaitos tarnyba

17 VAS / 1

PATVIRTINTA

Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus
2013 m. gruodžio 10 d. įsakymu Nr. VAS-25

17-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „BIOLOGINIS TURTAS“

(Žin., 2013, Nr. 127-6512)

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

1. Šio standarto tikslas – nustatyti žemės ūkio veikloje naudojamo biologinio turto apskaitos, pateikimo finansinėse ataskaitose ir gautų žemės ūkio produktų pirminio pripažinimo tvarką.
2. Šis standartas taikomas registruojant apskaitoje, įkainojant ir pateikiant finansinėse ataskaitose žemės ūkio veikloje naudojamą biologinį turtą ir pirmą kartą pripažįstant iš jo gautus žemės ūkio produktus. Maisto produktų gamyba iš ne savo ūkyje užaugintų ir apdorotų žemės ūkio produktų ir šių produktų realizavimas nelaikoma žemės ūkio veikla.
3. Šis standartas netaikomas:
 - 3.1. Ne žemės ūkio veiklai naudojamo biologinio turto ir iš jo gautų produktų apskaitai. Jei ne žemės ūkio veikloje naudojamas biologinis turtas pagal visus 12-ajame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nurodytus požymius gali būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, toks turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina pagal minėto standarto nuostatas ir balanse parodomas ilgalaikio turto straipsniuose. Jei ne žemės ūkio veikloje naudojamas biologinis turtas negali būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, toks turtas apskaitoje registruojamas pagal 9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“

nuostatas arba tokiam turtui įsigyti patirtos išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis.

3.2. Žemės ūkio produktų apskaitai po pirminio jų pripažinimo ir perdirbtų žemės ūkio produktų, kurie gauti iš biologinio turto, apskaitai. Šių produktų apskaitai taikomas 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“.

3.3. Žemės ūkio veiklai naudojamos žemės apskaitai.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

4. Šiame standarte vartojamos sąvokos:

4.1. **Aktyvioji rinka** – rinka, atitinkanti visus šiuos kriterijus: a) prekiaujama vienarūšiu turtu; b) bet kuriuo metu yra pirkėjų (pardavėjų), ketinančių pirkti ar parduoti turtą; c) informacija apie parduodamo turto rinkos kainas yra prieinama visuomenei.

4.2. **Biologinis turtas** – gyvūnai ir augalai, kuriuos įmonė valdo, naudoja ir kuriais disponuoja.

4.3. **Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina** – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą.

Audito ir apskaitos tarnyba

17 VAS / 2

4.4. **Pirminis perdirbimas** – veikla: apdorojimas, apdirbimas, pirminis tvarkymas, kurios metu iš žemės ūkio produkto nekeičiant jo cheminės sudėties taip pat gaunamas žemės ūkio produktas.

4.5. **Tikroji vertė** – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

4.6. **Žemės ūkio produktai** – augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, žvėrininkystės, bitininkystės, žuvininkystės produktai, užaugintos miško uogos, vaistažolės, grybai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai, skirti vartoti arba tolesnei maisto produktų ar ne maisto produktų gamybai.

4.7. **Žemės ūkio produktų perdirbimas** – veikla, kurios metu pakeičiama žemės ūkio produktų pirminė fizinė ir (ar) cheminė sudėtis.

4.8. **Žemės ūkio veikla** – veikla, apimanti žemės ūkio produktų gamybą, savos gamybos žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ar ne maisto produktų realizavimą, taip pat paslaugų žemės ūkiui teikimą ir (arba) geros agrarinės ir aplinkosauginės žemės būklės palaikymą.

III. BIOLOGINIO TURTO ESMĖ

5. Biologiniam turtui priskiriami gyvūnai ir augalai, kurie yra skirti parduoti arba kitaip naudoti ūkinės veikloje, pvz., laikomi, kad iš jų būtų gautas naujas biologinis turtas arba žemės ūkio produktai. Žemės ūkio produktai gaunami atskyrus juos nuo biologinio turto (pvz., nuskynus obuolius) arba nutraukus biologinio turto gyvybinius ar vegetacinius procesus (pvz., nukūlus javus, paskerdus gyvulius). Biologinio turto, žemės ūkio produktų ir perdirbtų produktų pavyzdžių pateikta šio standarto 8 punkte.

6. Biologinis turtas kinta kokybiškai ir kiekybiškai. Šie pokyčiai yra išmatuojami, įvertinami ir kontroliuojami.

7. Biologiniai pokyčiai pasireiškia:

7.1. augant, kai pagerėja augalų ar gyvūnų kokybinės savybės ar padidėja kiekis;

7.2. blogėjant augalų ar gyvūnų kokybinėms savybėms ar mažėjant kiekiui;

7.3. atsirandant augalų ar atvedus gyvulių jauniklių;

7.4. gaunant žemės ūkio produktus.

8. Biologinio turto, žemės ūkio produktų ir jų perdirbimo rezultatų pavyzdžiai:

Biologinis turtas	Žemės ūkio produktai	Perdirbimo rezultatas
Javai (pasėliai)	Grūdai, šiaudai	Miltai
Cukriniai runkeliai (pasėliai)	Cukriniai runkeliai	Cukrus
Linai (pasėliai)	Stiebeliai, šiaudeliai	Pluoštas, siūlai, audiniai
Rapsai (pasėliai)	Rapsų grūdai	Aliejus

IV. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

9. Biologinis turtas ir žemės ūkio produktai pripažįstami ir apskaitoje registruojami, jei atitinka šiuos pripažinimo kriterijus:

9.1. Įmonė šį turtą valdo, naudoja ir (arba) juo disponuoja dėl praeities įvykių.

9.2. Pagrįstai tikėtina, kad ateityje įmonė iš to turto gaus ekonominės naudos.

9.3. Turto ir žemės ūkio produkto vertę įmonė gali patikimai nustatyti.

10. Pirmą kartą pripažįstant ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vertinant biologinį turtą (atvedus gyvulį, sudygus pasėliams, įveisus sodą ir pan.), o iš jo gautus žemės ūkio produktus pirminio pripažinimo metu, naudojamas vienas iš šių būdų:

10.1. tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, kurias sudaro tarpininkams, vertintojams, prekybos agentams mokamos sumos, įvairios rinkliavos ir panašios kitos išlaidos, kurių reikia parduodant tam tikroje vietoje, išskyrus transporto ir kitas pristatant į pardavimo vietą susidarantį išlaidas;

10.2. įsigijimo (pasigaminimo) savikainos.

11. Atsižvelgdama į geriausią žemės ūkio įmonių taikomą apskaitos patirtį, įmonė turi apskaitos politikoje aprašyti, kada apskaitoje registruojamas biologinio turto prieaugis ir prieauglis.

V. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ TIKROJI VERTĖ

12. Jeigu įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti šio standarto 10.1 papunktyje nurodytą būdą, tai biologinis turtas pirminio pripažinimo metu ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, o visi iš biologinio turto gauti žemės ūkio produktai tik pirminio pripažinimo metu, įvertinami tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus atvejus, kai tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima.

13. Biologinio turto arba žemės ūkio produktų tikrąją vertę lengviau nustatyti grupuojant turtą pagal reikšmingus požymius, pvz., gyvulius – pagal amžių ar svorį, produktus – pagal kokybę. Grupuojant biologinį turtą ir žemės ūkio produktus, reikia atsižvelgti į požymius, pagal kuriuos

nustatomos kainos rinkoje. Taip sugrupavus, gali būti nustatoma vienaarūšio turto grupių tikroji vertė.

14. Dažnai žemės ūkio įmonės iš anksto pasirašo sutartis parduoti biologinį turtą ar žemės ūkio produktus. Šiose sutartyse nustatytos kainos ne visada tinka turto ar produktų tikrajai vertei nustatyti, nes praėjus kažkuriam laikui sutartyse nustatytos kainos jau neatitiks realių aktyviosios rinkos kainų, pagal kurias pirkti ketinantis pirkėjas ir parduoti ketinantis pardavėjas sudarytų sutartį. Kai kuriais atvejais iš anksto pasirašytos sutartys gali būti nuostolingos, todėl sudarant atidėjinius galiojančioms sutartims vykdyti turi būti taikomos 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ nuostatos.

15. Patikimas pagrindas nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrąją vertę yra aktyviosios rinkos kaina. Jeigu įmonė gali produktus parduoti keliose skirtingose aktyviosiose rinkose, naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kaina.

16. Jeigu aktyviosios rinkos nėra, biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikrąją vertę įmonė nustato pagal paskutinių sandorių kainą, jei nuo sandorio sudarymo iki paskutinės finansinių ataskaitų dienos reikšmingai nepasikeitė ekonominės aplinkybės, arba, atsižvelgdama į sandorių ir rinkos kainų skirtumus, pagal panašaus turto rinkos kainas.

17. Jei pagal paskutinio sandorio kainą nustatyta tikroji turto vertė labai skiriasi nuo vertės, nustatytos pagal panašaus turto rinkos kainą, įmonė turi išsiaiškinti tokio skirtumo priežastis ir pasirinkusi patikimesnį būdą nustatyti tikrąją vertę.

18. Kai neįmanoma patikimai nustatyti biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės, šį turtą galima įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, ypač kai:

18.1. nuo išlaidų susidarymo iki biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės nustatymo datos neįvyko didelių biologinių pokyčių;

18.2. biologinio pokyčio poveikis kainai yra nereikšmingas;

18.3. produktai naudojami tik ūkio reikmėms.

19. Biologinis turtas dažnai yra fiziškai susijęs su žemės ūkio paskirties žeme (pvz., vaismedžiai sode). Fiziškai su žeme susietas biologinis turtas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, vertinamas atskirai nuo žemės.

20. Su žeme susieto biologinio turto atskiros aktyviosios rinkos gali nebūti, tačiau gali būti aktyvi susijusio turto, tai yra biologinio turto ir žemės kartu, rinka. Biologinio turto tikrajai vertei nustatyti įmonė gali naudoti susijusio turto duomenis.

21. Jei biologinio turto ir žemės ūkio produktų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, juos įkainojant gali būti naudojamos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos patvirtintos normatyvinės kainos.

22. Įmonės sukurto ir įsigyto biologinio turto ir gautų žemės ūkio produktų vertės padidėjimas ar sumažėjimas pirmą kartą juos įvertinus tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, registruojamas kaip pajamos arba sąnaudos ir rezultatas įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą.

23. Dėl biologinio turto fizinių savybių ir kainos pokyčių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nustatomas biologinio turto tikrosios vertės pokytis. Todėl visas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turimas biologinis turtas turi būti perkainojamas. Perkainojimo dieną jis įvertinamas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Biologinio turto tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, pokytis apskaitoje pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis ir rezultatas įtraukiamas į pelno (nuostolių) ataskaitą.

VI. BIOLOGINIO TURTO IR ŽEMĖS ŪKIO PRODUKTŲ APSKAITA ĮSIGIJIMO SAVIKAINOS BŪDU

24. Jeigu įmonės apskaitos politikoje numatyta taikyti šio standarto 10.2 papunktyje nurodytą būdą, biologinį turtą, išskyrus daugiamečius sodinius, ir žemės ūkio produktus pripažįstant apskaitoje pirmą kartą ir parodant finansinėse ataskaitose, taikomas 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“, daugiamečius sodinius – 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“.

25. Vertinant biologinį turtą įsigijimo savikainos būdu, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojama atskirų auginamo biologinio turto rūšių prieaugio savikaina, kuria padidinama biologinio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Biologinio turto prieaugio savikainą sudaro įmonės visos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos tam tikros rūšies biologiniam turtui auginti. Pagal pasirinktą apskaitos politiką produktyvių gyvulių išlaikymo išlaidos gali būti priskiriamos iš jų gautų žemės ūkio produktų savikainai.

VII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

26. Šis standartas turi būti taikomas sudarant 2014 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas. Jis gali būti taikomas ir sudarant ankstesnių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

2 priedas

Žemės ūkio įmonių buhalterinės apskaitos pavyzdinis sąskaitų planas

SĄSKAITŲ KLASĖS	
Sąskaitos	Subsąskaitos
1 klasė ILGALAIKIS TURTAS	
11 Nematerialusis turtas	
12 Ilgalaikis materialusis turtas	120 Žemė
	121 Pastatai ir kiti statiniai
	122 Mašinos ir įrengimai
	123 Transporto priemonės
	124 Kita įranga, prietaisai, įrankiai
	125 Kitas materialusis turtas
13 Ilgalaikio turto nusidėvėjimas (amortizacija)	130 Nematerialiojo turto amortizacija
	131 Pastatų ir kitų statinių nusidėvėjimas
	132 Mašinų ir įrengimų nusidėvėjimas
	133 Transporto priemonių nusidėvėjimas
	134 Kitos įrangos, prietaisų, įrankių nusidėvėjimas
	135 Kito materialiojo turto nusidėvėjimas
15 Statyba ir kiti kapitaliniai darbai	150 Statyba
	151 Kiti kapitaliniai darbai
16 Ilgalaikis finansinis turtas	160 Ilgalaikės finansinės investicijos
	161 Kitas ilgalaikis finansinis turtas
19 Daugiamečiai sodiniai	
2 klasė TRUMPALAIKIS TURTAS	
20 Medžiagos	200 Pirkta sėkla
	201 Pirkti pašarai
	202 Trąšos
	203 Augalų apsaugos priemonės
	204 Biopreparatai ir medikamentai
	205 Degalai ir tepalai
	206 Atsarginės dalys
	207 Statybinės medžiagos ir montuoti įrengimai
	208 Pirktos prekės, skirtos perparduoti
	209 Kitos medžiagos
	21 Produkcija
211 Kita produkcija	

22 Gyvuliai ir kiti gyvūnai	220 Produktyvieji ir darbiniai gyvuliai
	221 Auginami bei penimi gyvuliai
	222 Kiti gyvūnai
	223 Ne žemės ūkio veikloje naudojami gyvūnai
24 Pirkėjų skolos	240 Pirkėjai
	241 Abejotinos skolos
25 Kitos gautinos skolos	250 Gautinas pridėtinės vertės mokestis
	251 Atskaitytų asmenų skolos
	252 Išankstiniai mokėjimai už atsargas ir paslaugas
	253 Kitos gautinos skolos
	254 Abejotinos skolos
26 Trumpalaikės investicijos	260 Terminuoti indėliai
	261 Vertybiniai popieriai
	262 Kitos trumpalaikės investicijos
27 Pinigai	270 Sąskaitos bankuose
	271 Kasa
28 Kitas trumpalaikis turtas	
3 klasė. NUOSAVAS KAPITALAS	
30 Pagrindinis kapitalas (žemės ūkio ir kooperatinėse bendrovėse)	
30 Kapitalas (akcinėse bendrovėse)	301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas
	302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (-)
	303 Akcijų priedai
	304 Savos akcijos (-)
32 Perkainojimo rezervas (akcinėse bendrovėse)	
33 Rezervai (žemės ūkio ir kooperatinėse bendrovėse)	330 Atsargos (rezervinis) kapitalas
	331 Kiti rezervai
33 Rezervai (akcinėse bendrovėse)	331 Privalomasis rezervas
	332 Rezervas savoms akcijoms įsigyti
	333 Kiti rezervai
34 Finansiniai rezultatai	340 Ataskaitinių metų finansiniai rezultatai
	341 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
35 Dotacijos ir subsidijos	
4 klasė MOKĖTINOS SKOLOS	
40 Ilgalaikės skolos	400 Paskolos

	401 Lizingo (finansinės nuomos) skolos
	402 Kitos skolos
43 Ilgalaikių skolų ataskaitinių metų dalis	430 Paskolos
	431 Lizingo (finansinės nuomos) skolos
	432 Kitos skolos
44 Trumpalaikės paskolos	
45 Skolos tiekėjams ir rangovams	
46 Darbo užmokesčio skolos	460 Mokėtinas darbo užmokestis
	461 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis
	462 Mokėtinos įmokos SODRAI
	463 Mokėtinos garantinio fondo įmokos
47 Mokesčių skolos	470 Mokėtinas pridėtinės vertės mokestis
	471 Mokėtinas pelno mokestis
	472 Kitų mokesčių skolos
48 Kitos trumpalaikės skolos	480 Gauti avansai
	481 Kitos trumpalaikės skolos
5 klasė. PAJAMOS	
50 Pardavimų pajamos	500 Augalininkystės produkcijos pardavimo pajamos
	501 Gyvulių, paukščių ir žvėrelių pardavimo pajamos
	502 Kitos gyvulininkystės produkcijos pardavimo pajamos
	503 Perdirbimo produktų pardavimo pajamos
	504 Paslaugų žemės ūkiui pardavimo pajamos
	505 Pirtų prekių perpardavimo pajamos
52 Panaudotos dotacijos ir subsidijos, susijusios su pajamomis	
53 Finansinės ir investicinės veiklos pajamos	530 Investicijų perleidimo ir perkainojimo pelnas
	531 Palūkanų pajamos
	532 Teigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka
	533 Baudos ir delspinigiai
	534 Kitos pajamos
54 Kitos veiklos ir neįprastinės pajamos	540 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas
	541 Nuomos pajamos
	542 Kitos netipinės veiklos pajamos

	543 Neįprastinės pajamos (pagautė)
56 Produkcijos suvartojimas įmonės reikmėms	560 Augalininkystės ir gyvulininkystės produkcijos suvartojimas
	561 Kitos produkcijos suvartojimas
6 klasė SĄNAUDOS	
60 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	600 Parduotos augalininkystės produkcijos savikaina
	601 Parduotų gyvulių, paukščių ir žvėrelių savikaina
	602 Parduotos kitos gyvulininkystės produkc. savikaina
	603 Parduotų perdirbimo produktų savikaina
	604 Paslaugų žemės ūkiui savikaina
	605 Perparduotų prekių savikaina
61 Kintamosios sąnaudos	610 Sėkla ir sodmenys
	611 Pašarai
	612 Trąšos
	613 Augalų apsaugos priemonės
	614 Biopreparatai ir medikamentai
	615 Degalai ir tepalai
	616 Elektra, vanduo, dujos
	617 Darbo užmokestis su priskaitymais
	618 Žaliavos perdirbimui
	619 Kitos sąnaudos
62 Pastoviosios sąnaudos	620 Ilgalaikio turto nusidėvėjimas (amortizacija)
	621 Ilgalaikio materialiojo turto priežiūros sąnaudos
	622 Žemės mokestis
	623 Žemės ar kito turto nuoma
	624 Turto draudimas
	625 Kitos sąnaudos
	626 Ilgalaikio materialiojo turto remontas
	629 Bendrosios įmonės sąnaudos
63 Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	630 Investicijų perleidimo ir perkainojimo nuostoliai
	631 Palūkanos
	632 Neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka
	633 Baudos ir delspinigiai

	634 Kitos sąnaudos
64 Kitos veiklos sąnaudos ir netektys (netekimai)	640 Ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai
	641 Išnuomoto turto išlaikymo sąnaudos
	642 Kitos netipinės veiklos sąnaudos
	643 Netekimai (netektys)
65 Pagrindinės gamybos suvestinė	650 Augalininkystė
	651 Pieno gyvulininkystė
	652 Mėsos gyvulininkystė
	653 Kita gyvulininkystė
	654 Žuvininkystė
	655 Produkcijos perdirbimas
	656 Paslaugos žemės ūkiui
657 Gamybos aptarnavimas	
66 Pagalbiniai verslai	
67 Biologinio turto pirkimai	

3 priedas

Žemės ūkio įmonės balansas

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)

(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS		-	-
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS			
III.	FINANSINIS TURTAS			
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS			
G.	BIOLOGINIS TURTAS		-	-
I.	DAUGIAMEČIAI SODINIAI			
II.	GYVULIAI IR KITI GYVŪNAI			
III.	PASĖLIAI			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		-	-
	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS			
I.	VYKDYTI SUTARTYS			
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS			
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI			
	TURTO IŠ VISO:		-	-
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		-	-
I.	KAPITALAS			
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)			
III.	REZERVAI			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		-	-
	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI			
I.	ĮSIPAREIGOJIMAI			
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR			
	TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI			
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:		-	-

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

4 priedas

Žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos forma

(įmonės pavadinimas)

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20__ m. _____ d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(finansinės atskaitomybės sudarymo diena)

(ataskaitinis laikotarpis)

(finansinės atskaitomybės valiuta ir jos tikslumo lygis)

Eil. nr.	STRAIPSNIAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS		-	-
I.1.	Iš augalininkystės produkcijos pardavimo			
I.2.	Iš gyvulių ir kitų gyvūnų pardavimo			
I.3.	Iš kitos gyvulininkystės produkcijos pardavimo			
I.4.	Iš perdirbtos savos žemės ūkio produkcijos pardavimo			
I.5.	Iš paslaugų žemės ūkiui			

II.	PAGAMINTOS PRODUKCIJOS, NEBAIGTOS GAMYBOS IR GYVŪNŲ BEI KITO BIOLOGINIO TURTO LIKUČIŲ VERTĖS PADIDĖJIMAS (SUMAŽĖJIMAS)		-	-
II.1.	Pagamintos produkcijos likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)		-	-
II.1.1.	Žemės ūkio produkcijos			
II.1.2.	Kitos produkcijos			
II.2.	Nebaigtos gamybos likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)		-	-
II.2.1.	Žemės ūkio			
II.2.2.	Kitos nebaigtos gamybos			
II.3.	Gyvulių bei kitų gyvūnų ir kito biologinio turto likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)		-	-
II.3.1.	Gyvulių ir kitų gyvūnų			
II.3.2.	Kito biologinio turto			

III.	IMONES REIKMEMS SUVARTOTA PRODUKCIJA		-	-
III.1.	Zemės ūkio produkcija			
III.2.	Kita produkcija			
IV.	GYVULIŲ BEI KITŲ GYVUNŲ IR KITO BIOLOGINIO TURTO PIRKIMAI (-)		-	-
IV.1.	Gyvulių bei kitų gyvūnų (-)			
IV.2.	Kito biologinio turto (-)			
V.	BENDROJI PRODUKCIJA		-	-
V.1.	Zemės ūkio produkcija			
V.2.	Kita produkcija			
VI.	KINTAMOSIOS SANAUDOS			
VII.	BENDRASIS GAMYBINIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-
VIII.	PASTOVIOSIOS SANAUDOS		-	-
VIII.1.	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos			
VIII.2.	Kitos pastoviosios sąnaudos			
IX.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-
X.	DOTACIJOS, SUSIJUSIOS SU PAJAMOSIS			
XI.	KITA VEIKLA		-	-
XI.1.	Pajamos			
XI.2.	Sąnaudos			
XII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA		-	-
XII.1.	Pajamos			
XII.2.	Sąnaudos			
XIII.	IPRĄSTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-
XIV.	PAGAUTE			
XV.	NETEKIMAI			
XVI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIES APMOKĖSTINIMĄ		-	-
XVII.	PELNO MOKĖSTIS			
XVIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-

(monės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas),

(vardas ir pavardė)

Gipienė, Gailutė; Rudžionienė, Kristina. Žemės ūkio veiklos apskaitos reglamentavimas [Metodinė priemonė]. Elektroninis išteklius. Vilniaus universitetas, 2015. – 58 p., priedai 15 p.

ISBN 978-609-459-508-0

Metodinė priemonė skirta ugdyti buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reglamentavimo nuostatų žemės ūkio veikla užsiimančiose įmonėse analizės gebėjimus. Pirmoje knygos dalyje aptariama bendroji standartizavimo ir apskaitos reglamentavimo teorija, reglamentavimo lygiai, standartų savybės, leidimo procesai ir pasekmės. Antroji metodinės priemonės dalis skirta praktiniam ūkininkų ūkio, kooperatinių bendrovių, žemės ūkio bendrovių apskaitos reglamentavimui.