

VILNIAUS UNIVERSITETAS

RAMUNĖ BUDRIONYTĖ

VERSLO SUBJEKTŲ VALDOMŲ MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS
MODELIS

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, vadyba (03 S)

Vilnius, 2017 metai

Disertacija rengta 2013-2017 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas – prof. habil. dr. Vaclovas Lakis (Vilniaus universitetas,
socialiniai mokslai, vadyba - 03S)

TURINYS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	5
LENTELIŲ SĄRAŠAS	7
PRIEDŲ SĄRAŠAS	8
NAUDOJAMŲ SĄVOKŲ SĄRAŠAS	9
ĮVADAS	10
1. MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI	24
1.1. Miško identifikavimas apskaitoje ir vieta turto klasifikacinėje sistemoje	24
1.1.1. Miško pripažinimo turtu finansinės apskaitos sistemoje ir finansinėse ataskaitose problematika	24
1.1.2. Miško (medynų) vieta klasikinėje turto klasifikacinėje sistemoje	31
1.2. Miško apskaitos būdų analizė apskaitos koncepcijų kontekste	39
1.2.1. Finansinės apskaitos koncepcijų ypatumai ir sąsajos su miško apskaitos būdais	39
1.2.2. Miško apskaitos problematika istorinės savikainos koncepcijos kontekste	52
1.2.3. Miško apskaitos tikraja verte neapibrėžtumų ir trūkumų analizė	59
1.3. Miško vertinimo metodų analizė ir taikymo apskaitoje problematika ..	72
1.3.1. Turto vertinimas apskaitoje: miško tikrosios vertės nustatymo proceso ypatumai	72
1.3.2. Miško tikrosios vertės nustatymo metodų analizė	82
1.3.3. Diskontuotų pinigų srautų metodo taikymo miško tikrosios vertės nustatymui ribotumai	97
2. VERSLO SUBJEKTŲ VALDOMŲ MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS TYRIMO METODOLOGIJA	104
2.1. Miškų finansinės apskaitos modelio formavimo procesas ir empirinio tyrimo metodika	104
2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas	110
2.2.1. Miškų finansinės apskaitos praktikos tyrimo anketinės apklausos metodu organizavimas	110

2.2.2. Miškų finansinės apskaitos modelio ekspertinio vertinimo metodika	120
3. VERSLO SUBJEKTŲ VALDOMŲ MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS MODELIO KŪRIMO PRIELAIDOS IR MODELIO FORMAVIMAS.....	133
3.1. Miškų finansinės apskaitos sistemos harmonizavimo prielaidų Lietuvoje analizė	133
3.2. Miškų finansinės apskaitos praktikos privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse tyrimo rezultatai.....	138
3.3. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio elementai.....	156
3.3.1. Verslo subjektų valdomų miškų pripažinimo turtu kriterijų identifikavimas	156
3.3.2. Miško klasifikavimo kriterijų nustatymas ir klasifikacinės turto grupės	166
3.3.3. Miško finansinės apskaitos būdų modifikacija	170
3.3.4. Miško tikrosios vertės nustatymo sistema.....	180
3.3. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio struktūra	187
3.4. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio vertinimas: rezultatai ir tolimesnės tyrimų kryptys	192
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	219
LITERATŪRA	226
PRIEDAI.....	251

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Disertacinio darbo struktūra.....	23
2 pav. Miškininkystės įmonių miško apskaitos modelių tipai.....	28
3 pav. Miško finansinės apskaitos modelių tipų veikiami santykiniai finansiniai rodikliai.....	29
4 pav. Miško klasifikavimo galimybės tradicinėje apskaitos sistemoje.....	36
5 pav. Finansinės apskaitos koncepcijų sąsaja su miško apskaitos būdais.....	50
6 pav. Miškų finansinės apskaitos savikaina proceso schema.....	53
7 pav. Modifikuota miškų finansinės apskaitos savikaina proceso schema.....	55
8 pav. Miškų finansinės apskaitos tikraja verte būdas.....	60
9 pav. Mišrusis miškų finansinės apskaitos būdas.....	67
10 pav. Finansinių ataskaitų elementų vertinimo būdai.....	73
11 pav. Tikrosios vertės nustatymo procesas.....	77
12 pav. Tikrosios vertės nustatymo būdai.....	78
13 pav. Modelio kūrimo procesas.....	105
14 pav. Modelio sudarymo etapai.....	105
15 pav. Empirinio tyrimo metodika.....	108
16 pav. Imties dydžio nustatymo rezultatai.....	115
17 pav. Anketos struktūra.....	117
18 pav. Ekspertinio vertinimo etapai (proceso nuoseklumas).....	123
19 pav. Miško žemės pasiskirstymas pagal nuosavybę.....	133
20 pav. Miškų urėdijų pajamų struktūra ir dinamika 2010 m. - 2015 m.....	134
21 pav. Respondentų pasiskirstymas: įmonės dydis ir finansinių ataskaitų rinkiniai.....	138
22 pav. Respondentų patirtis tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą.....	140
23 pav. (At)sodinto miško pripažinimas turtu skirtingo dydžio įmonėse.....	140
24 pav. Miško klasifikavimas skirtingo dydžio įmonėse.....	142
25 pav. (At)sodinto miško pripažinimas ir medynų klasifikavimas.....	142
26 pav. Miško įsigijimo savikainą sudarančios išlaidos.....	143
27 pav. Miško atkūrimo ir priežiūros išlaidų apskaita.....	146

28 pav. Miško įsigijimo savikainos ir apskaitos po pirminio pripažinimo problematika	147
29 pav. Miško finansinės apskaitos reglamentavimo pakankamumas	148
30 pav. Finansinės apskaitos ir mokesčių įstatymų nuostatų skirtumai.	149
31 pav. Informacijos atskleidimai aiškinamajame rašte.	151
32 pav. Respondentų nuostatos dėl miškų apskaitos unifikavimo.	152
33 pav. Miško pasiskirstymas pagal miškų grupes 2015 01 01.....	160
34 pav. Miško pripažinimo turtu finansinėje apskaitoje algoritmas.....	164
35 pav. Miško klasifikavimo finansinėje apskaitoje algoritmas.....	169
36 pav. Miškų finansinės apskaitos modifikuotas savikainos būdas.....	175
37 pav. Miškų finansinės apskaitos modifikuotas tikrosios vertės būdas.	179
38 pav. Miškų urėdijų valdomų miškų vertė nominaliųjų kainų ir diskontuotų pinigų srautų metodais	182
39 pav. Finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumas	187
40 pav. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelis.....	189
41 pav. Miškų finansinės apskaitos modelio tipo tinkamumas.	193
42 pav. Miško pripažinimo turtu kriterijų tinkamumas.	197
43 pav. Miškininkystės įmonių ugdomų miškų klasifikavimo vertinimas. ...	199
44 pav. Ne miškininkystės įmonių įgytų miškų klasifikavimo vertinimas. ...	201
45 pav. Miškų apskaitos būdų unifikavimas.....	203
46 pav. Ugdomų medynų savikainos nustatymo principai.....	204
47 pav. Savikainos būdo tinkamumas medynų apskaitai.	205
48 pav. Modifikuoto tikrosios vertės būdo pagrįstumas.....	207
49 pav. Miško tikrosios vertės nustatymo principai.	209
50 pav. Diskonto normos nustatymo principai.....	211
51 pav. Modelio informacinis naudingumas.	214
52 pav. Modelio praktinis pritaikomumas.	216
53 pav. Miškų finansinės apskaitos tobulinimo kryptys.....	217

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 Lentelė. Pasaulinė miško pripažinimo turtu finansinėje apskaitoje praktika.	26
2 Lentelė. Medynų klasifikavimo įtaka santykiniams finansiniams rodikliams	32
3 Lentelė. Miško (medynų) klasifikacija mokslinėje literatūroje.....	33
4 Lentelė. Miško (medynų) klasifikacija pagal turto pobūdį.....	37
5 Lentelė. Apskaitos koncepcijų skirtumų pagrindimas.....	40
6 Lentelė. Tikrosios vertės ir istorinės savikainos privalumai ir trūkumai	42
7 Lentelė. Tikrosios vertės apibrėžimai apskaitos standartuose.....	75
8 lentelė. Ekspertinio vertinimo dalyviai.....	128
9 Lentelė. Turto samprata apskaitos standartuose	156
10 Lentelė. Apskaitos standartuose numatytų apskaitos būdų taikymas.....	170
11 Lentelė. Miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumo vertinimas.....	194
12 Lentelė. Miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojai	213

PRIEDŲ SĄRAŠAS

1 priedas. Tikrosios vertės koncepcijos vystymosi retrospektyva.....	251
2 priedas. Miškininkystės įmonių vyr buhalterių apklausos anketa	254
3 priedas. Ekspertinio vertinimo anketa	261
4 priedas. Įmonių kategorijos.	276
5 priedas. Medynų tūrio įkainiai	278
6 priedas. Nenukirsto valstybinio miško kainos.	279

NAUDOJAMŲ SAŲVOKŲ SĄRAŠAS

Brandus medynas – medynas, kurio vyraujanti medžių rūšis pasiekusi minimalų pagrindinio miško kirtimo amžių (Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos...,2015).

Fundamentaliosios finansinės informacijos kokybinės charakteristikos – aktualumas ir patikimumas (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010).

Grynasis turtas - turtas, kurio vertė yra verslo jungimo būdu įsigytų, tikrąja verte įvertintų turto ir įsipareigojimų skirtumas (Verslo apskaitos standartai..., 2011).

Grynoji galimo realizavimo vertė - įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas (Verslo apskaitos standartai..., 2011).

Kitos svarbios finansinės informacijos kokybinės charakteristikos – palyginamumas, suprantamumas, pateikimas laiku, patikrinamumas (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010).

Naudingos finansinės informacijos kokybinės charakteristikos – identifikuoja kokio tipo informacija yra naudingiausia vartotojams, siekiantiems priimti ekonominius sprendimus finansinių ataskaitų pagrindu. Išskiriamos *fundamentaliosios ir kitos svarbios* kokybinės charakteristikos (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010).

Pagrindinis miško kirtimas – brandžių, bręstančių (retų, įsiterpusių į kertamus brandžius medžius) medynų ar brandžių medžių kirtimas. Pagrindinio miško kirtimo būdai yra šie: atrankinis, atvejinis ir plynasis (Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos...,2015).

Tarpiniai miško kirtimai – kiti nei pagrindiniai miško kirtimai. Tarpiniai miško kirtimo būdai yra šie: ugdomieji, sanitariniai, specialieji (Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos...,2015).

ĮVADAS

Temos aktualumas

Sudėtingomis šiuolaikinio verslo valdymo ir konkurencingos, nuolat kintančios rinkos, taip pat didelio informacinio srauto sąlygomis verslo sėkmę gali padidinti *aktuali, patikima, palyginama, suprantama ir laiku pateikta* finansinė informacija, kuria remiantis gali būti priimami racionalūs operatyviniai ir strateginiai verslo valdymo, finansavimo, investiciniai bei kiti ekonominiai sprendimai. Finansinė informacija svarbi ne tik sprendimų priėmimo, tačiau ir veiklos vertinimo, kontrolės, valdymo, prognozavimo procesuose, taip pat turi įtakos suinteresuotųjų asmenų nuomonių formavimui. Tik kokybiška ūkio subjekto apskaitos sistema gali aprūpinti vartotojus naudinga finansine informacija, sumažinti jos asimetriją ir formavimo išlaidas, finansavimo apribojimus, investicijų jautrumą įmonės generuojamiems pinigų srautams (Beatty et al, 2010).

Pastarųjų dešimtmečių globalizacija padidino informacijos vartotojų poreikį gauti palyginamą informaciją apie įmonių ekonominės veiklos procesus *pasauliniu lygmeniu* - tai naujai aktualizavo finansinės apskaitos harmonizavimo ir standartizavimo klausimus, kurie sprendžiami reglamentuojant apskaitos procesus tarptautiniu mastu daugiau nei 40 metų. Vis dėlto ne visos sritys per šį laikotarpį susilaukė pakankamai dėmesio, viena jų – svarbaus visuomenei, pagrindinio miškininkystės įmonių išteklius - miško finansinė apskaita, informacijos apie ją pateikimas bei atskleidimai verslo subjektų finansinėse ataskaitose.

Miškų ūkis - prioritetinga ūkio šaka, apimanti įvairialypes miško želdinimo, priežiūros, ugdymo, naudojimo ir apsaugos biotechnines bei ekonomines priemones. Miško teikiama mediena ir kiti miško produktai tenkina ekologines, ekonomines ir socialines visuomenės reikmes, miškų reikšmė nuolat didėja dėl jų teikiamos įvairiapusės naudos valstybei, visuomenei, šalies ūkiui ir žmogui. Pagrindinis daugumos miškininkystės įmonių pajamų šaltinis yra medienos gamyba, o su mediena susijusi ir didelė

vartojimo grandinė, įskaitant baldų, statybos, spausdinimo ir pakavimo sektorius. Todėl nenuostabu, jog pastarąjį dešimtmetį auga tarptautinis susidomėjimas miškininkystės įmonių veikla, kuriam įtakos turėjo medienos rinkų transformacija iš regioninių į tarptautines, pritraukiančias pasauliniu mastu veikiančius (institucinius) investuotojus (Sekot, 2011). Miškininkystės įmonės yra įdomus investicinis objektas, tačiau jis labai skiriasi nuo kitų verslo modelių ilgu produkto „gamybos“ ciklu (rotacijos laiku), kuris lemia rizikas, susijusias su ilgu investicijos atsipirkimo laikotarpiu, taip pat prigimtinių nuostolių dėl gamtos reiškinių, ligų, klimato kaitos, tikimybė. Tokiomis aplinkybėmis ypač padidėja *patikimos ir aktualios* informacijos apie įmonės veiklą paklausa, taip pat poreikis *palyginti* skirtingų įmonių finansinę informaciją: tarptautiniai investuotojai ypatingai vertina standartizuotus (palyginamus) duomenis, tačiau ir įmonių savininkai bei valdytojai turi naudos iš apskaitos harmonizavimo.

Miškininkystės įmonių specifinė finansinės apskaitos sritis – pagrindinio šių įmonių išteklius, miško apskaita, kuri skirtingose šalyse ir įmonėse gali būti visiškai skirtinga: nuo miškų finansinės apskaitos ignoravimo, ko pasekmė – nepilni, neteisingi ir potencialiai klaidinantys finansiniai duomenys apie įmonių veiklą, iki pateikimo finansinėse ataskaitose tikrąją vertę, kuri dažnai pagrįsta subjektyviais vertinimais ir prielaidomis, todėl suteikia galimybę vadovybei manipuluoti finansine informacija. Miškus gali valdyti ir miškininkystės veiklos nevykdantys verslo subjektai rekreacinių, medžioklės paslaugų teikimui, nuomos ar investavimo tikslais, tačiau tokio turto finansinės apskaitos aspektai nėra reglamentuoti. Skirtinga miškų finansinės apskaitos praktika ir reglamentavimo trūkumas lemia *nepatikimos, nepalyginamos, nesuprantamos*, todėl ekonominių sprendimų priėmimui netinkamos informacijos pateikimą verslo subjektų finansinėse ataskaitose. Tik harmonizavus miško pripažinimo ir klasifikavimo principus, vėlesnius apskaitos ir vertinimo būdus, finansinėse ataskaitose gali būti suformuojama aktuali, patikima, palyginama ir suprantama informacija apie miškus valdančių

verslo subjektų veiklą, kuri būtų tinkama valdymo, investicinių ir kitų ekonominių sprendimų priėmimui.

Mokslinė problema

Apskaitos mokslas nagrinėja įmones, kaip socialines grupes, ir jų sandorių socialines ir ekonomines pasekmes visuomenei: kaip sukaupti ir apdoroti duomenis apie įmonės veiklą, kad jie taptų aktualia, patikima, palyginama ir naudinga informacija vartotojams. Apskaitos mokslo tyrimų rezultatai pritaikomi praktikoje reglamentuojant įmonių apskaitą, tačiau vis dėlto tai galima apibūdinti kaip dviejų kryptių procesą: mokslinius tyrimus skatina praktikoje kylančios problemos, o praktikai, ypač apskaitos standartų tobulinimui, daro įtaką mokslinių tyrimų rezultatai (Whittington, 2015).

Pagrindinė mokslinė problema, lemianti miškų valdančių ūkio subjektų finansinės informacijos aktualumo, patikimumo, palyginamumo ir suprantamumo stoka – *miškų finansinės apskaitos teorijos apskritai ir tam tikrais atskirais aspektais nebuvimas*. Atlikti miškininkystės įmonių teikiamos informacijos moksliniai tyrimai parodė, kad ji nepalyginama jau vien dėl šioje srityje taikomų skirtingų sąvokų, būdų, metodų, netgi koncepcijų (Sekot, 2011). Tai įrodo miškų finansinės apskaitos teorinio pagrindimo trūkumą, ypač nepakankamo reglamentavimo aplinkoje. Reikia pažymėti, kad mokslinėje literatūroje nagrinėti atskiri miškų finansinės apskaitos teoriniai aspektai: balansinio ir nebalansinio miškų finansinės apskaitos modelių tipų ypatumai, medynų klasifikavimo galimybės ir *numatytų apskaitos standartuose* apskaitos būdų tinkamumas, miško ekonominio vertinimo metodai. Vis dėlto iki šiol trūksta *sisteminio teorinio* pagrindimo sprendžiant miško finansinės apskaitos klausimus.

Mokslinių darbų miškų finansinės apskaitos, kaip vientisos tarpusavyje sąveikaujančių apskaitos proceso elementų sistemos, klausimais stoka pagrindžia disertacinio darbo **mokslinę problemą**: poreikį konceptualizuoti ir susieti miškų finansinės apskaitos sistemos elementus, sukuriant ekonomine logika bei bendraisiais apskaitos principais pagrįstą, fundamentaliąsias ir kitas svarbias finansinės informacijos charakteristikas atitinkantį miškų finansinės

apskaitos modelį, apjungiantį miško pripažinimo, klasifikavimo, registravimo, vertinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose aspektus į bendrą sistemą.

Problemos ištyrimo lygis

Lietuvos mokslininkų paskelbtuose darbuose miškų ekonomikos klausimais galima išskirti tris esmines tyrimų kryptis: 1) miškų sektoriaus raida ir efektyvus miškų valdymas; 2) miškų urėdijų veiklos efektyvumo tyrimai; 3) miškų ekonominės vertės nustatymas. Šiuos klausimus nagrinėjo G. Činga, R. Deltuvas, E. Laurinavičius (2001), G. Činga, A. Deltuvas, J. Mažeika (2002), R. Deltuvas (2006), A. Gaižutis (2005), V. Domarkas ir V. Varapnickas (2006), S. Mizaras (2006, 2012, 2013), A. Gaižutis ir J. Kurtinaitienė (2007), R. Deltuvas et.al (2010), M. Kavaliauskas, R. Deltuvas, G. Činga (2011), M. Kavaliauskas (2012), B. Galinienė, A. Gaižutis, S. Deveikis, A. Tumelionis, I. Kučinskienė (2012), S. Mizaras ir D. Mizaraitė (2014), S. Mizaras ir D. Lukminė (2016). Tačiau verslo subjektų valdomų *miškų finansinės apskaitos sistema* Lietuvoje tirta nebuvo.

Miškų finansinė apskaita užsienio autorių darbuose dažnai nagrinėjama 41-ojo TAS „Žemės ūkis“ kontekste, taigi turi artimų sąsajų su biologinio turto finansine apskaita bei tikrosios vertės nustatymo klausimais. Lietuvoje biologinio turto apskaitos problematiką nagrinėjo D. Zinkevičienė ir N. Stončiuvienė (2004, 2006), D. Zinkevičienė (2009), R. Paliulienė (2012), A. Amelevič (2013), N. Stončiuvienė, D. Zinkevičienė, L. Martirosianienė (2016), tikrosios vertės nustatymo ir taikymo apskaitoje aspektus tyrė K. Rudžionienė (2008, 2009). Vis dėlto minėti autoriai nagrinėjo tradicinio biologinio turto augintojų - gyvulininkystės ir augalininkystės įmonių apskaitos aspektus, tuo tarpu *miško* finansinės apskaitos sistema ir jos aspektai nagrinėti nebuvo.

Miškų finansinės apskaitos klausimai dažniau buvo tirti užsienio šalių mokslininkų. Miško pripažinimo turtu ir įtraukimo į miškininkystės įmonių apskaitos sistemą bei finansines ataskaitas klausimus kėlė H. Lemmel (1956), K. Abetz (1957), H.D. Brabander (1965), K. Openshaw (1980), J. Borchers (1997), A.S. Hyder, L. Lönnstedt, M. Penttinen M. (1999), J.N. Hogg ir H.A. Jöbstl (2009 a), W. Tzschupke (2009 b), D. Dvořáková (2011b), M. Stárová,

H. Čermáková, T. Hlavsa, H. Vostrovská, M. Levá (2016). Mažiau dėmesio sulaukusi, vis dėlto finansinėje apskaitoje reikšminga sritis – miško klasifikavimo aspektai buvo nagrinėti J. Borchers (1997), G. Bright (2001), M. Penttinen, A. Latukka, H. Merilainen, O. Solminen (2004), J. Iesalnieks (2005), W. Sekot (2007), H.A. Jöbstl (2009 b), E. Grege – Staltmane (2010), D. Dvořáková (2011), I.V. Zamula ir O.V. Shavurska (2015). Vis dėlto miško atitikimo turto pripažinimo finansinės apskaitos sistemoje kriterijams bendrai ir apribotos ūkinės veiklos miškuose atvejais problemos, taip pat verslo subjektų valdomų miškų klasifikavimo kriterijų sistema nesulaukė pakankamo tyrėjų dėmesio.

Reikia pažymėti, kad didžiausio mokslininkų dėmesio susilaukė dvi su miškų finansine apskaita susijusios sritys: miškui tinkamų apskaitos būdų parinkimas ir miško vertinimas. Daugiausia tyrimų buvo atlikta ir mokslo darbų paskelbta palaikant ar kritikuojant 41 – ajame TAS „Žemės ūkis“ nurodytą privalomą biologinio turto apskaitą tikrąja verte. Tikrosios vertės koncepcija mokslinėje literatūroje analizuota labai plačiai - tiek sprendžiant teorinius konceptualiuosius, tiek praktinius taikomuosius klausimus. M.P. Bolivar ir N.A. Galera (2007, 2012), K. Ramanna (2008), F. Allen ir E. Carletti (2008), G. Whittington (2008, 2015), G. Plantin, H. Sapra, H. Shin (2008), J.V. Curtis (2009), Dvořáková (2009, 2011a), M.L. Magnan (2009), M. Ristea ir I. Jianu (2010), R. Lambert (2010), J.M. Argiles, J.G. Garcia-Blandon, T. Monllau (2011), C. Bonaci ir J. Strouhal (2011), E. Bostwick ir R. Fahnestock (2011), K. Ramanna, R.L. Watts (2012), S. Marongiu, L. Cesaro, D. Florian, L. Tarasconi (2012), D. Brînză ir M. Bădoi (2013), C. T. Kaya (2013), N. Gabriel, ir P. Stefea (2013), D. Alexander, R. Fasiello (2014), L. Hodder, P. Hopkins, K. Schipper (2014), J. Muller (2014), M.I. Damian, S.M. Mănoiu, C.G. Bonaci, J. Strouhal (2014), R. Kurniawan, A. D. Mulawarman, A. Kamayanti (2014), I. Iacob (2014), D. Simtion (2014), R. Gonçalves ir P. Lopes (2015), H. Bohušová ir P. Svoboda (2016), V. Palea (2014, 2017) ir kiti tyrė tikrosios vertės koncepcijos įsitvirtinimo finansinėje apskaitoje priežastis ir retrospektyvą bei taikymo skirtingose apskaitos srityse galimybes, analizavo

tikrosios vertės ir istorinės savikainos koncepcijomis pagrįstų apskaitos būdų privalumus ir trūkumus. Pastaraisiais metais populiarūs buvo tikraja verte pagrįstų apskaitos būdų taikymo įmonėse tyrimai: C.Elad ir K. Herbohn (2011), J.M. Argiles, A.S. Aliberch, J.G. Blandon (2012), H. Christensen ir V. Nikolajev, (2013), R. N. Gabriel ir P. Stefea (2013), R. Goncalves ir P. Lopes (2014), A. Brown (2014), I. Goncharov, E.J. Riedl, T. Sellhorn (2014), R. Taplin ir W. Yuan (2014) tyrė apskaitos tikraja verte paplitimą ir (ar) papildomų informacijos atskleidimų apimtį skirtingų pasaulio šalių įmonėse. Reikia pastebėti, kad dažniau buvo tirtos augalininkystės ir gyvulininkystės, arba bendrai žemės ūkio įmonės, tuo tarpu tokio pobūdžio išskirtinai miškininkystės įmonių tyrimų buvo gana nedaug – pažymėtini C. Elad (2004), K. Herbohn (2009), W. Tzcupke (2009 b) atlikti tikrosios vertės taikymo miškininkystės įmonėse tyrimai. Vis dėlto nemažai autorių savo darbuose analizavo tikrosios vertės būdą, arba tam tikrą jo aspektų taikymo miškų apskaitai privalumus bei ribotumus: A.S. Hyder et al. (1999), C. Elad (2004), K. Herbohn ir H. Herbohn (2006), H.A. Jöbstl (2009 b), K. Herbohn (2009), W. Tzcupke (2009), K. Wallner (2009), P. Miller ir P. Bahnson (2009), B.J. Epstein ir E.K. Jermakowicz (2010), M. Fischer ir T. Marsh (2013), K. Muhammad (2014), C. Elad ir K. Herbohn (2011), Y.H. Aryanto (2011), D. Dvořáková (2011b), I.V. Zamula ir O.V. Shavurska (2015), M. Stárová et al (2016). Nors visų autorių darbuose pastebima didesnė ar mažesnė tikrosios vertės būdo kritika, išreiškiamą jo tobulinimo, siekiant pritaikyti miško finansinei apskaitai, būtinybę, tačiau tikrosios vertės būdo taikymo miškų finansinėje apskaitoje problemos lieka neišspręstos. Reikia paminėti, kad tikrosios vertės būdo alternatyva – miško apskaita savikainos būdu, plačiau buvo nagrinėta XX amžiaus pabaigoje, iki 41- ojo TAS paskelbimo: K. Openshaw (1980), A.S. Hyder et al. (1999), M. Penttinen (1992), A.R. Davy (1987), H. A. Jöbstl (2000 b), vėliau H. Bohušová, P. Svoboda, D. Nerudová (2012), G. Ignat, K. Iatco, G. Ungureanu, C. Costuleanu, H. Athes (2014), D. Dvořáková (2011b) nagrinėjo savikainos būdo taikymo miškams galimybes ir

trūkumus, tačiau šiuose darbuose didesnis dėmesys skiriamas praktiniams būdo taikymo aspektams.

Kita plati mokslininkų tirta sritis, tiesiogiai susijusi su miško apskaita tikrąja verte – miško vertinimo ir tikrosios vertės nustatymo problemos. Daug dėmesio tikrosios vertės nustatymo metodų analizei ir taikymui skyrė E.S. Hendriksen (1991), S. Jones ir P.V. Wolnizer (2003), A. Raihi-Belkaoui (2004), M. Ristea ir I. Jianu (2010), R.G. Schroeder, M.W. Clark, J.M. Cathey (2011), D. Dvořáková (2011a), C.A. Bunea-Bontas (2013), S. Rozentāle ir M. Ore (2013), B. Mackenzie, D. Coetsee, T. Njikizana, E. Selbst, R. Chamboko, B. Colyvas, B. Hanekom (2014), L. Hodder et al. (2014), D. Alexander ir R. Fasiello (2014) ir kiti, tačiau būtent *miško* tikrosios vertės nustatymo tema dažniau analizuota ne apskaitos, o miškų ekonomikos krypties mokslininkų. Miško vertinimo metodų vystymosi retrospektyvą tyrė G.A. Navaro (2003, 2007), M. Martin ir M. Bösch (2013). M. Faustmann (1849) miško žemės vertinimo formulė ir vėlesnės jos transformacijos nagrinėtos M.B. Grainger (1968), B. Manley ir B.B. Bare (2003), J. Buongiorno (2001), G.A. Navaro (2003, 2007), I. Ferguson ir J. Leech (2007), S.J. Chang (2013) ir kitų mokslininkų darbuose. Nemažai autorių tyrė ypač aktualų miško dabartinės vertės nustatymui – diskonto normos parinkimo klausimą – čia verta paminėti H.H. Chapman (1915), J. Quiggin (1997), V. Brukas, B.J. Helles, F. Tarp, P. Thorse (2001), C. Price (2005), C. J. Hepburn ir P. Koundouri (2007), C.S. Binkley (2009), E. Grege-Staltmane ir H. Tuherm (2010), M. Martin ir M. Bösch (2013), E. Ungerböck, V. Sekot, P. Toscani (2015), B. Manley (2016), M. Stárová, et.al (2016) darbus. Vis dėlto dažniausiai minėtuose darbuose buvo tiriami ekonominiai miškų vertinimo būdai, nesiejant jų taikymo su miškų finansine apskaita ir tikrosios vertės nustatymo principais, o vertinimo būdų adaptavimo finansinės apskaitos sistemai klausimai nagrinėti minimaliai.

Tyrimo objektas - verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos sistema.

Tyrimo tikslas - įvertinti finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos apie miškininkystės įmonių valdomus miškus atitikimą

fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms kokybinėms finansinės informacijos charakteristikoms ir sukurti verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelį.

Tyrimo uždaviniai:

1. Ištirti miško pripažinimo turtu ir klasifikavimo įmonės finansinės apskaitos sistemoje probleminius teorinius aspektus;
2. Išnagrinėti miško apskaitos būdų taikymo galimybes ir problematiką finansinės apskaitos koncepcijų kontekste;
3. Išanalizuoti ekonominius miško vertinimo metodus ir jų taikymo tikrosios vertės nustatymui galimybes ir ribotumus;
4. Sudaryti verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos empirinio tyrimo metodologiją;
5. Ištirti verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos harmonizavimo Lietuvoje prielaidas;
6. Ištirti Lietuvos miškininkystės įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos praktiką ir apie miškus teikiamos finansinės informacijos atitikimą fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms kokybinėms finansinės informacijos charakteristikoms;
7. Sudaryti ir pagrįsti verslo subjektų valdomų miškų konceptualųjį finansinės apskaitos modelį;
8. Įvertinti verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio atitikimą bendriesiems apskaitos principams, fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms kokybinėms finansinės informacijos charakteristikoms, jo pagrįstumą, tinkamumą ir praktinio pritaikymo galimybes.

Tyrimo metodika

Siekiant įgyvendinti iškeltus tyrimo uždavinius disertacijoje taikyti teoriniai mokslinės literatūros lyginamosios analizės, kritinio vertinimo, abstrakcijos, dedukcijos, sisteminimo, apibendrinimo, modeliavimo metodai. Empiriniam tyrimui naudoti dokumentų turinio analizės, anketinės apklausos, ekspertinio vertinimo metodai. Tai sudarė sąlygas sujungti fragmentinius

miškų finansinės apskaitos elementus į bendrą sistemą (modelį). Tam tikriems disertacijos uždaviniams įgyvendinti naudoti skirtingi tyrimo metodai:

- Miškų finansinės apskaitos probleminiai teoriniai aspektai tirti naudojant mokslinės literatūros lyginamosios analizės, kritinio vertinimo, dedukcijos, sisteminimo, apibendrinimo metodus atliekant miško pripažinimo turtu, balansinio ir nebalansinio modelių tipų privalumų ir trūkumų analizę, nagrinėjant miško klasifikavimo pagrindimo aspektus, apskaitos koncepcijų taikymo miškų finansinei apskaitai galimybes, miško ekonominius vertės nustatymo metodus.

- Empirinio tyrimo metodikai, kurioje pateikiami pagrindiniai tyrimo metodologiniai aspektai, tyrimo tikslai ir uždaviniai, tyrimo struktūra, atspindinti tyrimo uždavinių įgyvendinimą taikant skirtingus tyrimo metodus, sudaryti, naudoti mokslinės literatūros analizės ir sintezės, apibendrinimo, antrinių duomenų analizės metodai.

Miškų finansinės apskaitos modelio formavimui ir vertinimui, naudoti dokumentų turinio analizės, abstrakcijos, modeliavimo, anketinės apklausos, ekspertinio vertinimo metodai. Siekiant išsiaiškinti praktines miškų finansinės apskaitos problemas atliktas empirinis tyrimas, kurio metu naudoti socialinių tyrimų organizavimo elementai - taikyti dokumentų turinio analizės ir anketinės apklausos metodai, gauti tyrimo rezultatai apdoroti aprašomosios statistikos duomenų analizės metodais. Statistiniai duomenys apibendrinti naudojant statistinių išvadų teoriją. Remiantis atliktos mokslinės literatūros, dokumentų turinio ir anketinės apklausos rezultatų analize išskirti miškų finansinės apskaitos modelio elementai ir jų kriterijai, identifikuotos elementų tarpusavio sąsajos ir sudarytas miškų finansinės apskaitos modelis. Modelio pagrįstumas, tinkamumas ir praktinis pritaikomumas vertintas taikant ekspertinio vertinimo metodą. Ekspertų nuomonių suderinamumo lygiui nustatyti naudotas dispersinis konkordacijos koeficientas, suderinamumo hipotezės tikrintos Kendall konkordacijos koeficiento statistiniu patikimumu.

Informacijos šaltiniai

Nagrinėjant disertacijos problematiką naudotasi įvairių užsienio šalių autorių (JAV, Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Prancūzijos, Austrijos, Australijos, Ispanijos, Naujosios Zelandijos, Portugalijos, Čekijos, Kinijos) publikacijomis moksliniuose periodiniuose leidiniuose, taip pat lietuvių autorių su tirama tematika susijusiais moksliniais straipsniais. Darbe naudoti kiti šaltiniai: užsienio bei lietuvių autorių monografijos, tarptautiniai ir nacionaliniai apskaitos standartai, Lietuvos Respublikos teisės aktai, oficialių institucijų skelbiama statistinė informacija, empirinio tyrimo metu surinkti pirminiai duomenys.

Mokslinis darbo naujumas

Verslo įmonių valdomų miškų *finansinės apskaitos sistema*, kaip ir atskiri jos elementai, Lietuvoje nebuvo nagrinėti – tai pirmoji po šalies nepriklausomybės atkūrimo disertacija šia tema. Rengiant disertaciją buvo išnagrinėti reikšmingiausi užsienio šalių mokslininkų darbai ir atlikti tyrimai, išskirtos temos nagrinėjimo kryptys, sudarančios galimybes kitiems tyrėjams pasirinkti ir toliau tirti juos dominančius miškų finansinės apskaitos aspektus. Parengta disertacija gali būti laikoma nauju ir originaliu moksliniu darbu dėl šių teorinio naujumo aspektų:

- Pirmą kartą Lietuvoje buvo išnagrinėti moksliniai darbai miško pripažinimo, klasifikavimo, apskaitos koncepcijų taikymo ir su tuo susijusių apskaitos būdų ir vertinimo metodų pasirinkimo miškų finansinės apskaitos sistemoje aspektais.

- Pagrįsti miškų finansinės apskaitos teoriniai fundamentalieji pagrindai: išskirti miško pripažinimo turtu įmonės finansinės apskaitos sistemoje kriterijai ir pateikta verslo subjektų valdomų miškų klasifikavimo finansinėje apskaitoje sistema.

- Išnagrinėjus finansinės apskaitos koncepcijų privalumus ir trūkumus bei įtaką fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms kokybinėms finansinės informacijos charakteristikoms, pagrįstas šių koncepcijų taikymas miško finansinei apskaitai.

- Atlikta klasikinių turto apskaitos būdų analizė ir jų pagrindu pateikti du nauji, skirtingas apskaitos koncepcijas atitinkantys, miško finansinės apskaitos būdai: modifikuotas miško apskaitos savikaina būdas ir modifikuotas miško apskaitos tikrąja verte būdas.

- Išnagrinėti ekonominiai miško vertinimo metodai ir pateikta miško tikrosios vertės nustatymo sistema, atitinkanti tikrosios vertės koncepciją ir kriterijus.

- Sudarytas konceptualusis verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelis, apimantis miško pripažinimo, klasifikavimo, registravimo, vertinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose aspektus.

Praktinė darbo reikšmė

Praktiniu požiūriu disertacija reikšminga dėl šių aspektų:

- Atlikta taikomųjų teisės aktų – nacionalinių ir tarptautinių apskaitos standartų, su miškininkystės veikla susijusių kitų Lietuvos norminių aktų turinio analizė, siekiant identifikuoti miškų finansinės apskaitos reglamentavimo pilnumą ir aiškumą praktinio jų nuostatų taikymo aspektu, leido nustatyti miškų finansinės apskaitos reglamentavimo apskaitos standartuose trūkumus ir įvardyti šių teisės aktų tobulinimo sritis ir kryptis.

- Atlikta Lietuvos privačių miškininkystės įmonių vyr. buhalterių (buhalterių) apklausa leido įvertinti miškų finansinės apskaitos praktiką ir padaryti išvadas apie šių įmonių teikiamos finansinės informacijos kokybę, kas gali būti naudinga tokių įmonių finansinės informacijos vartotojams priimant investicinius, finansavimo ir kitus ekonominius sprendimus.

- Atliekant ekspertinį vertinimą, į tyrimą buvo įtraukti pagrindiniai asmenys, atsakingi už finansinės apskaitos reglamentavimą Lietuvoje, taip pat praktikai – auditoriai, kurių patirtis ir žinios leido įvertinti konceptualiojo miškų finansinės apskaitos modelio aspektus taikomuoju požiūriu, praktines modelio taikymo galimybes. Ekspertų pritarimas sukurtam miškų finansinės apskaitos modeliui leidžia teigti, kad modelis gali būti siūlomas verslo apskaitos standartų rengėjams (Lietuvos Respublikos Finansų ministerijai) kaip tinkamas pagrindas reglamentuoti verslo įmonių valdomų miškų finansinę

apskaitą Lietuvoje. Kadangi modelis nėra apribotas nacionaliniais juridiniais ypatumais, jis gali būti adaptuotas privačioms ir valstybės kontroliuojamoms įmonėms ne tik Lietuvoje, bet ir kitose užsienio šalyse.

Pagrindiniai ginamieji disertacijos teiginiai

1. Bendraisiais apskaitos principais pagrįsti vieningi miško pripažinimo ir klasifikavimo kriterijai, miško apskaitos būdai ir vertinimo metodai užtikrina teisingos ir palyginamos informacijos apie valdomus miškus pateikimą verslo subjektų finansinėse ataskaitose.

2. Miškų finansinės apskaitos modelio taikymas užtikrina finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos atitikimą fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms finansinės informacijos kokybinėms charakteristikoms, todėl naudingas informacijos vartotojams, siekiantiems priimti valdymo, investicinius ir kitus ekonominius sprendimus.

3. Konceptualusis verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelis yra universalus, nes gali būti taikomas mažose ir didelėse, privačiose ir valstybinėse miškininkystės įmonėse, taip pat ne miškininkystės veiklą vykdančiose įmonėse, valdančiose miškus.

Darbo aprobacija (rezultatų sklaida)

Disertacijos tyrimo rezultatų aprobavimas ir sklaida vyko autorei publikuojant mokslinius straipsnius, skaitant pranešimus mokslinėse konferencijose, dalyvaujant mokslinėse diskusijose. Publikuoti šie darbai recenzuojamuose mokslo leidiniuose:

1. Budrionytė R., Kazlauskienė L., Subačienė R. (2012) Lietuvos miškų urėdijų miškų finansinė apskaita: aktualijos ir perspektyvos. – *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* 1(8), p. 36–43.

2. Будрионите, Р., Субачиене Р. (2013) Проблемы регламентации финансового учета лесов в Литве. *Современные проблемы учета, анализа и аудита в условиях трансформации учетной системы корпоративного и государственного сектора*. Харьков: Харьковский институт финансов, с. 24–31.

3. Budrionytė R. (2014) Informacijos apie įmonės socialinę atsakomybę pateikimas finansinėse ataskaitose: nauda ir galimybės. – *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* 15, p. 63–75.

4. Budrionytė R. (2015) Įmonių veiklos efektyvumo vertinimas: metodų analizė. *III-oji tarptautinė mokslinė-praktinė konferencija „Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos“*. Straipsnių rinkinys 1, p.129–145.

5. Budrionytė R. (2015) Apskaita tikraja verte tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų kontekste. *Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis. Research Papers of International Scientific Conference*, p. 47-60.

6. Šalkauskaitė G., Budrionytė R. (2015) Verslo apskaitos standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų palyginamoji analizė ir vertinimas. *VU EF studentų mokslinės draugijos konferencija. Straipsnių rinkinys*. p 238 – 247.

7. Budrionytė R. (2016) Miško klasifikavimo problematika ir praktika privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse apskaitos standartų kontekste. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos: Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, vol. 10, no 1: p. 16-24

Dalyvauta šiose konferencijose, skaitant pranešimus:

1. Tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos“, kuri vyko Kaune, Aleksandro Stulginskio universitete 2012 m. lapkričio 23-24 d. Skaitytas pranešimas „Lietuvos miškų urėdijų miškų finansinė apskaita: aktualijos ir perspektyvos“.

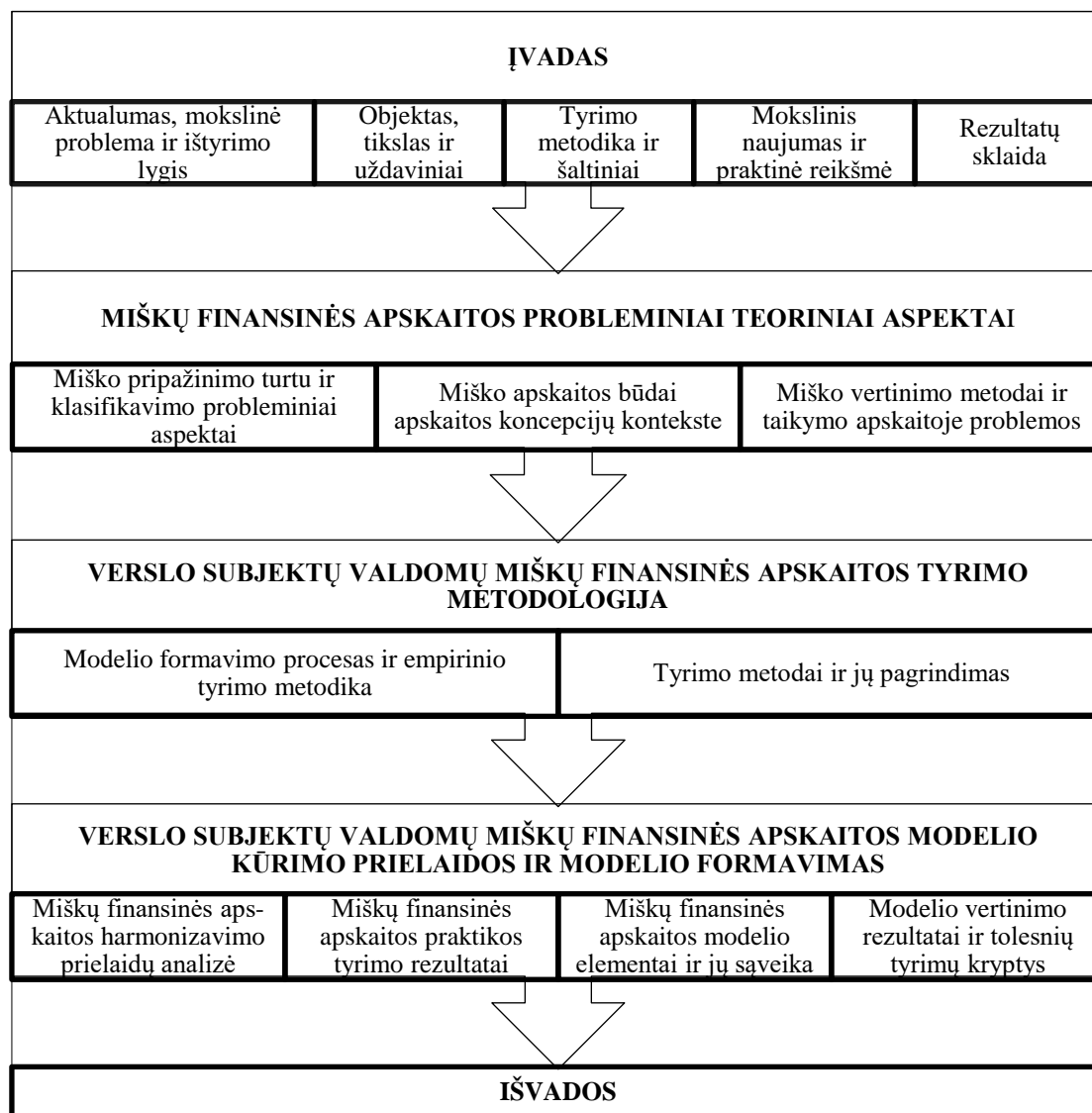
2. Tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaita, auditas, analizė: mokslo, studijų ir verslo sintezė“, kuri vyko Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete 2015 m. spalio 15-16 d. Skaitytas pranešimas “Fair Value Accounting in the Context of National and International Accounting Standards”

3. 10-oji tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaita ir finansai: mokslo ir verslo partnerystė“, kuri vyko Kaune, Aleksandro Stulginskio universitete 2016 m. lapkričio 24-25 d. Skaitytas pranešimas „Miško klasifikavimo

problematika ir praktika privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse apskaitos standartų kontekste“.

Darbo struktūra ir apimtis

Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados ir pasiūlymai, taip pat literatūros sąrašas ir priedai. Darbo loginė struktūra pateikta 1 paveiksle.



1 pav. Disertacinio darbo struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės

Darbo apimtis 250 puslapių (be priedų), jame yra 53 paveikslai, 12 lentelių, 227 literatūros šaltiniai, 6 priedai.

1. MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI

1.1. Miško identifikavimas apskaitoje ir vieta turto klasifikacinėje sistemoje

1.1.1. Miško pripažinimo turtu finansinės apskaitos sistemoje ir finansinėse ataskaitose problematika

Svarbiausias miškų ūkio ir miškininkystės įmonių išteklius ir pajamų šaltinis yra miškai, dažnai sudarantys daugiau nei 80 proc. viso tokių įmonių valdomo turto vertės (Hyder, Lönnstedt, Penttinen, 1999; Hogg ir Jöbstl, 2009 a). Tačiau skirtingai nei kitas materialusis turtas, tradiciškai pripažįstamas ūkio subjekto turtu finansinės apskaitos sistemoje, miškas pasaulinėje apskaitos praktikoje ne visuomet identifikuojamas turtu ir tuomet nepateikiamas balanse, vienoje pagrindinių įmonės finansinių ataskaitų (Hogg ir Jöbstl, 2009a; Dvořáková, 2011b; Zamula ir Shavurska, 2015). Toks reikšmingos turto dalies nepateikimas finansinėse ataskaitose, kurios dažnai yra vienintelis suinteresuotųjų asmenų finansinės informacijos apie įmonės veiklą šaltinis, iškreipia informaciją apie miškininkystės įmonių finansinę būklę, o pačios finansinės ataskaitos neatlieka savo pagrindinės misijos - neparodo tikro ir teisingo įmonės vaizdo, be to prieštarauja *įmonės* bendrajam apskaitos principui, pagal kurį į įmonės apskaitos sistemą turi būti įtrauktas *visas* įmonės turtas ir įsipareigojimai.

Dvořáková (2011), Zamula ir Shavurska (2015) teigimu, miško nepripažinimas turtu apskaitos sistemoje – blogiausias pasirinkimas, nes iškreipia miškininkystės įmonių finansinių ataskaitų rodiklius, naudojamus tiek mikroekonominiame, tiek makroekonominiame lygmenyse. Hyder et al. (1999), Hoggs ir Jöbstl (2009 a) pažymi, kad miškininkystės įmonių vertė labai priklauso nuo valdomų miškų kokybės ir apimties pokyčių, medienos kainų, todėl sprendimas ignoruoti mišką ir jo vertės pasikeitimus finansines ataskaitas padaro faktiškai nenaudingomis, kai reikia vertinti įmonės finansinę būklę bei pelningumo rodiklius, pavyzdžiui turto pelningumą, kurių tokiu atveju neįmanoma palyginti su kitų ūkio šakų įmonių analogiškais rodikliais.

Lukason, Lukason, Varblane (2016), tyrę miškininkystės įmonių nesėkmių ir bankrotų priežastis, pagrindinėmis, šalia koncentracijos į keletą klientų bei nepalankių rinkos sąlygų (paklausos ar kainų kritimo), įvardijo *ilgalaikę nepelningą veiklą, apyvartinio kapitalo trūkumą, per mažą nuosavą kapitalą, klaidingus vadovybės sprendimus*, kurių išankstiniais indikatoriais gali būti tam tikri finansiniai rodikliai. Miško finansinės apskaitos ignoravimas iškreipia šiuos rodiklius, todėl finansinių ataskaitų pagrindu neįmanoma priimti efektyvių valdymo sprendimų, vertinti įmonės veiklos perspektyvos, taip pat laiku reaguoti į kylančias grėsmes. Tik patikima, aktuali ir laiku gauta finansinė informacija sudaro sąlygas iš anksto identifikuoti didelę dalį grėsmių ir priimti valdymo sprendimus, kurie padėtų išvengti nesėkmių ir įmonės bankroto.

Miško (ne)pripažinimo turtu įmonių finansinėse ataskaitose problema buvo keliami dar XX a. antrojoje pusėje, tuomet ją analizavo Lemmel (1956), Abetz (1957), Brabander (1965) (cit. iš Hogg ir Jöbstl, 2009 b), Openshaw (1980), Frauendorfer(1987), Borchers (1997), vėliau Hogg ir Jöbstl, (2009 b) ir kiti. Tuo metu Vakarų Europoje tik formavosi miškų finansinės apskaitos užuomazgos, o pagrindinis miškų valdytojų tikslas buvo pateikti finansinių ataskaitų duomenis siekiant kiek įmanoma sumažinti mokesčius, ko pasekmė - miško savininkams, kreditoriams ir potencialiems investuotojams trūkdavo patikimos informacijos apie įmonės pelningumą ir kapitalo grąžą (Hyder et al., 1999). Vis dėlto ypatingai ši problema aktualizuota XXI a. pradžioje: postūmį platesnėms mokslinėms diskusijoms suteikė nuo 2003-ųjų metų įsigaliojęs 41 – asis tarptautinis apskaitos standartas „Žemės ūkis“ (toliau – 41-asis TAS), nustatantis biologinio turto (tame tarpe ir miško) pripažinimo turtu, o tuo pačiu ir įtraukimo į įmonių finansines ataskaitas kriterijus bei apskaitos bendrąsias gaires. Tačiau nepaisant pirmųjų bandymų reglamentuoti šią sritį, pasaulinė miško identifikavimo ūkio subjektų finansinės apskaitos sistemose praktika yra skirtinga (žr. 1 lent.) ir priklauso nuo įvairių konkrečios šalies verslo aplinkos faktorių: miškininkystės svarbos šalies ūkio sistemai, miškininkystės įmonių

kiekio ir dydžio, šalyje taikomo finansinės apskaitos modelio ir apskaitos tradicijų, apskaitos reglamentavimo griežtumo ir t.t.

1 Lentelė. Pasaulinė miško pripažinimo turtu finansinėje apskaitoje praktika.

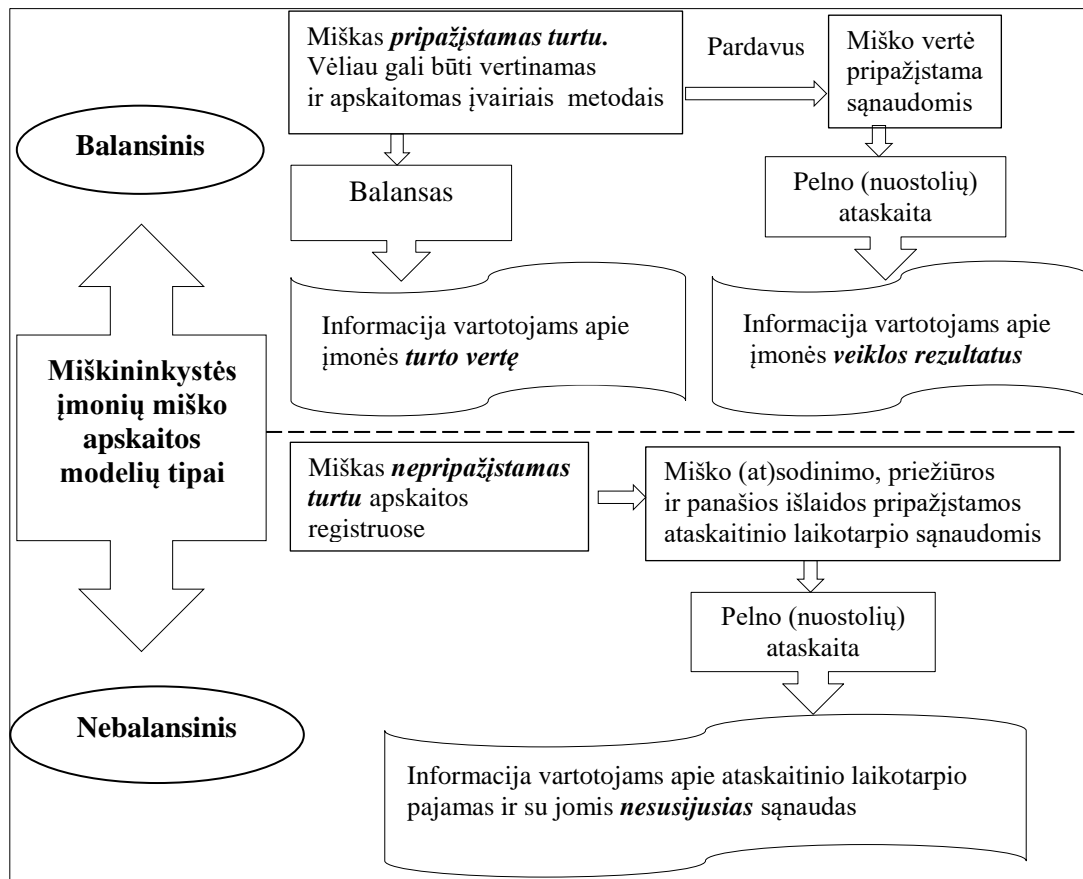
Regionas / Ūkio subjektai	Privačios nelistinguojamos įmonės	Listinguojamos įmonės	Viešojo sektoriaus subjektai ir valstybinės įmonės
Centrinė Europa	Dažniausiai nepripažįstamas	Pripažįstamas retai	Gali būti pripažįstamas, arba ne
Šiaurės Europa	Dažniausiai nepripažįstamas	Pripažįstamas	Pripažįstamas
Britų salos	Pripažįstamas	Pripažįstamas	Pripažįstamas
Šiaurės Amerika	Pripažįstamas	Pripažįstamas	-
Okeanija	Pripažįstamas	Pripažįstamas	Pripažįstamas
Pietryčių Azija	Pripažįstamas tik plantacinis miškas	Pripažįstamas tik plantacinis miškas	-

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Hogg ir Jöbstl, 2009a; Dvořáková 2011b.

Centrinės Europos šalyse, kurių finansinė apskaita orientuota į mokesčių taisykles, o didžiąją miško savininkų dalį sudaro smulkūs valdytojai, kurių apskaitai keliami minimalūs reikalavimai, miškas turtu nepripažįstamas ir įmonių balansuose nerodomas. Tačiau ir privačių didžiųjų šio regiono miškininkystės įmonių, kurių finansinė apskaita orientuota į konservatyvias, kreditorius saugančias ir mokesčių reikalavimus atitinkančias taisykles, miškas turtu finansinėse ataskaitose dažniausiai nepripažįstamas (Hogg ir Jöbstl, 2009a; Dvořáková, 2011b). Vis dėlto daugelyje valstybinių Centrinės Europos miškininkystės įmonių, apskaitą tvarkančių pagal valstybės nustatytas taisykles, didėjanti autonomija ir vadovybės atskaitomybė lėmė augantį susidomėjimą finansinės apskaitos metodais, kurie atsižvelgia į holistinę vertės kūrimo perspektyvą, todėl vis daugiau tokių įmonių miškus linkę pripažinti turtu ir pateikti savo finansinėse ataskaitose (Hogg ir Jöbstl, 2009 a; Tzschupke, 2009 b). Šiaurės Europos šalių apskaitos sistemos ilgą laiką buvo panašios į Centrinės (kontinentinės) Europos apskaitos modelį, tačiau palengva ėmė keistis vis labiau veikiamos anglosaksų modelio (Nobes ir Parker, 2016).

Šie pokyčiai nulėmė didžiųjų Skandinavijos miškininkystės įmonių, pvz. Holmen, SCA, Sveaskog, UPM-Kymmene, valdomų miškų įtraukimą į finansines ataskaitas. Tuo tarpu šalyse, kuriose pasak Nobes ir Parker (2016), taikomas anglosaksų (Britų Sandraugos šalių) modelis (D. Britanija, Airija, Kanada, Australija, Naujoji Zelandija), miškai tradiciškai pripažįstami ūkio subjektų turtu, o finansinė informacija apie juos pateikiama miškininkystės įmonių finansinėse ataskaitose. Tokia praktika susiformavo dėl dviejų, svarbiausiomis šiuose modeliuose laikomų, finansinės informacijos kokybinių charakteristikų: *tikro ir teisingo vaizdo* pateikimo finansinėse ataskaitose ir informacijos *aktualumo*.

Ištirus Brabander (1965), Hogg ir Jöbstl (2009b), Jöbstl (2009a), Bružausko (2013), Zamula ir Shavurska (2015) darbus bei miško pripažinimo turtu aspektą pasaulinės miškininkystės įmonių apskaitos praktikos kontekste, galima išskirti du miškininkystės įmonių miško finansinės apskaitos modelių tipus: balansinį ir nebalansinį (žr. 2 pav.). Balansiniame modelyje, kuris populiarus Didžiojoje Britanijoje, Skandinavijos šalyse, Naujoje Zelandijoje, Australijoje, o pastaruoju metu populiarėja ir Centrinėje Europoje, siekiama nustatyti miškų vertę ir jos pasikeitimus bei pateikti informaciją apie tai balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje. Modelio privalumai – finansinės ataskaitos atspindi realią įmonės situaciją, t.y. balanso turto dalyje parodoma pagrindinio miškininkystės įmonių išteklius – miško vertę, o pelno (nuostolių) ataskaitoje pajamos iš miškininkystės veiklos lyginamos su tai veiklai priskiriamomis sąnaudomis, taip įgyvendinant *palyginimo* bendrąjį apskaitos principą. Modelio trūkumas – savita, probleminė, iš esmės neregamentuota miško apskaita, taikomos skirtingos vertinimo metodikos, kas sumažina finansinės informacijos palyginamumą ir patikimumą. Jöbstl (2009 b) nuomone, tokio pobūdžio trūkumus galima sumažinti, pvz. pateikiant daugiau informacijos apie miškų *vertės pasikeitimus* nebūtinai balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje, o aiškinamojo rašto pastabose.



2 pav. Miškininkystės įmonių miško apskaitos modelių tipai.

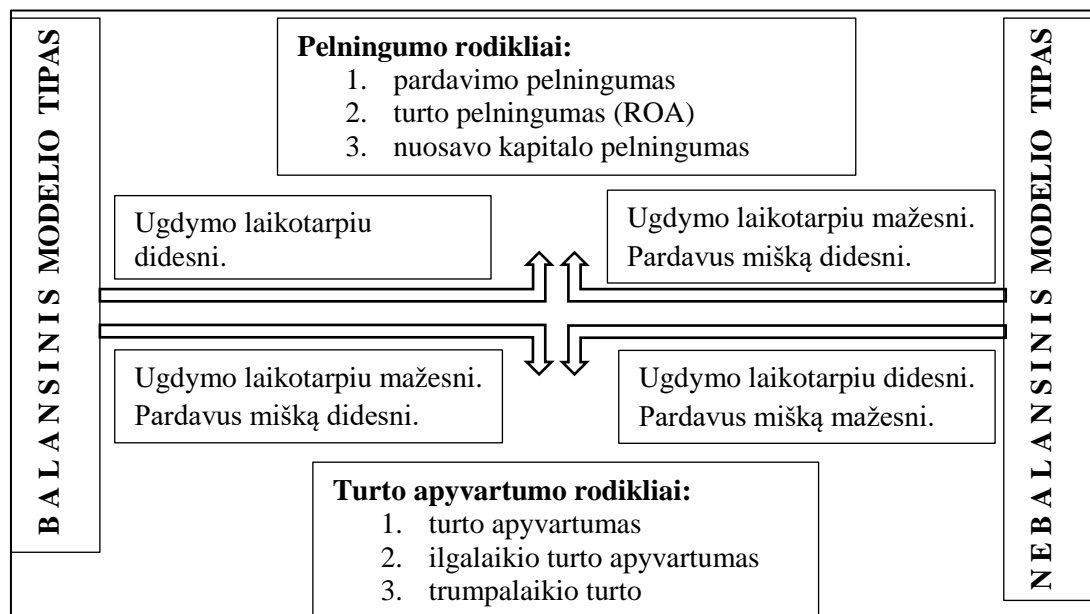
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Jöbstl (2009 a, 2009 b), Dvořáková (2011), Bružauskas (2013), Zamula ir Shavurska (2015).

Nebalansinis modelis, vis dar taikomas dalyje didžiųjų Centrinės Europos miškininkystės įmonių, yra kur kas paprastesnis, nes leidžia išvengti savito miškininkystės įmonių turto – miško, apskaitos. Tačiau tai, ko gero, vienintelis šio modelio privalumas, tuo tarpu trūkumai kur kas didesni: modelis kritikuotinas dėl iškreiptos finansinės informacijos apie įmonės veiklą pateikimo ir neatitikimo kai kuriems bendriesiems apskaitos principams: balanse neparodoma reikšminga miškininkystės įmonių išteklių dalis – miškas, įmonės ilgalaikė investicija, iš kurios tikimasi ateityje gauti ekonominės naudos, o visos patirtos miško ugdymo ir priežiūros išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje ir lyginamos su ataskaitinio laikotarpio pajamomis, kurios neturi jokio ryšio su patirtomis išlaidomis. Taip pažeidžiamas apskaitoje svarbus *palyginimo* principas, pagal

kurį ataskaitinio laikotarpio pajamos turi būti lyginamos su sąnaudomis, kurios buvo patirtos siekiant uždirbti *šias* pajamas, tuo tarpu išlaidos, kurios ūkio subjektui teiks ekonominės naudos ateityje, turi būti pripažįstamos turtu.

Vis dėlto dėl nebalansinio modelio taikymo paprastumo jis vis dar populiarus praktikų tarpe, ką nustatė Stárová, Čermáková, Hlavsa, Vostrovská, Levá (2016), apklausę 317 Čekijos Respublikos miškininkystės įmonių ekonomistų ir buhalterių, siekiant nustatyti respondentų požiūrį į informacijos apie miškus pateikimą finansinėse ataskaitose. Tyrimo rezultatai parodė, kad tik 23 proc. respondentų pasisakė už miškų vertinimą ir įtraukimą į įmonių finansinės apskaitos informacinę sistemą, tuo tarpu 35 proc. - už informacijos apie miškus pateikimą tik įmonės aiškinamajame rašte. Tyrėjų teigimu, respondentai supranta reikalavimo pateikti informaciją apie miškus finansinėse ataskaitose teisėtumą, tačiau jo nepalaiko: sunku pakeisti giliai įsišaknijusį praktikų požiūrį į miško balansinės apskaitos (ne)būtinumą, tačiau vilties teikia visiškai priešingos akademinės bendruomenės pastangos (Stárová et al, 2016).

Balansinio ir nebalansinio miškų finansinės apskaitos modelio taikymas turi įtakos įmonės finansiniams rodikliams, kaip nurodyta 3 paveiksle.



3 pav. Miško finansinės apskaitos modelių tipų veikiami santykiniai finansiniai rodikliai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Mackevičius (2009), Subačienė ir Villis (2010)

Skirtingi miško finansinės apskaitos modelių tipai paveikia pelningumo rodiklius, pagal kuriuos vertinamas tiek privačių, tiek valstybės kontroliuojamų įmonių (verslo subjektų) veiklos efektyvumas, taip pat turto apyvartumo rodiklius. Taikant balansinį modelį, miško ugdymo ciklo laikotarpiu visi pardavimo pelningumo rodikliai aukštesni, o turto apyvartumo – žemesni, nes išlaidos miškui kapitalizuojamos, o ne pripažįstamos laikotarpio sąnaudomis, kaip nutinka taikant nebalansinį modelį. Tačiau šie pelningumo rodikliai bus gerokai žemesni, o turto apyvartumo – aukštesni tais laikotarpiais, kai miškas bus parduotas ir pajamos iš pardavimo bus lyginamos su sąnaudomis, t.y. parduoto miško savikaina. Tačiau Lietuvoje ypatingai svarbus nebalansinio modelio tipo taikymo valstybės įmonėse miškų urėdijose aspektas: šios įmonės mišką, kurio pardavimas generuoja pagrindines veiklos pajamas, yra gavusios iš valstybės, o taikant nebalansinį modelį, šis įmonės savininko (valstybės) įmonei perduotas turtas neatsispindi miškų urėdijų apskaitoje, todėl pardavus nepripažįstamas sąnaudomis, taip *iškreipiant ir reikšmingai padidinant miškų urėdijų pardavimo pelningumo ir turto apyvartumo rodiklius*, kurių tokiu atveju neįmanoma palyginti su kitokią veiklą vykdančių valstybės įmonių bei miškininkystės veikla užsiimančių privačių įmonių rodikliais, o tai būtina, siekiant įvertinti realų miškų urėdijų veiklos efektyvumą. Turto pelningumo rodikliams skirtingų miško finansinės apskaitos modelių įtaka mažesnė, nes išlaidų miškui (ne)kapitalizavimas veikia tiek grynojo pelno, tiek turto rodiklių dydį priešinga kryptimi. Tačiau šiuo metu miškų urėdijų taikomas nebalansinis modelio tipas nulėmė visiškai iškreiptą šių įmonių nuosavo kapitalo pelningumo rodiklį: miškų urėdijų valdomas miškas – tiesioginė šių įmonių savininko (valstybės) investicija, kuri turėtų atsispindėti nuosavame miškų urėdijų kapitale, o tai stipriai sumažintų jų nuosavo kapitalo pelningumą, kuris šiuo metu yra nepagrįstai padidintas, todėl neparodo realaus valstybės investuoto kapitalo naudojimo efektyvumo.

Įvertinus balansinio ir nebalansinio miškų finansinės apskaitos modelių tipų privalumus ir trūkumus, jų praktinio taikymo paplitimą, išryškėja būtinybė vystyti vieningą miškų apskaitos koncepciją, nes tik to paties tipo miškų

apskaitos modelio taikymas ir vienodas miškų finansinės apskaitos principų traktavimas užtikrintų skirtingų regionų, dydžio, juridinės formos miškininkystės įmonių finansinės informacijos palyginamumą, taip pat tinkamumą ekonominių sprendimų priėmimui. Ir nors nebalansinis modelis vis dar taikomas Centrinės Europos ir kai kuriose kitų regionų miškininkystės įmonėse, o kai kurie autoriai (Jöbstl, 2000b) siūlė modelių taikymą diferencijuoti, vis dėlto nemažai šią problemą tyrusių autorių (Hogg ir Jöbstl, 2009a; Tzschupke, 2009 b; Dvořáková, 2011b; Budrionytė, Kazlauskienė, Subačienė, 2012; Zamula ir Shavurska 2015; Stárová et al., 2016) pasisako, o ir tarptautiniai apskaitos standartai propaguoja pasaulinėje apskaitos praktikoje vis dažniau taikomą balansinį modelį argumentuojant, kad informacija apie valdomų miškų būklę, pasiektus realius ekonominius tikslus reikalinga įmonės vadovybei, akcininkams, potencialiems investuotojams ir kitiems finansinių ataskaitų informacijos vartotojams. Kokybiškos, realios ir skaidrios informacijos apie verslo subjektų veiklą ir valdomų miškų būklę poreikį padidino ir pastaraisiais metais itin išaugęs institucinių investuotojų, siūlančių įmonėms tvaraus ilgalaikio investavimo perspektyvas, dėmesys miškui, kaip ūkio subjekto *turto klasei*, taip pat kitų investuotojų dėmesys miškininkystės įmonėms, ypač užsiimančioms atsinaujinančių energijos išteklių gamyba.

1.1.2. Miško (medynų) vieta klasikinėje turto klasifikacinėje sistemoje

Miškui būdingos savitos prigimtinės savybės, kurios nulemia ilgą jo „gamybos“ ciklą, o tuo pačiu - ekonominės naudos gavimo ypatumus, kas sukelia esminių problemų priskiriant mišką vienai ar kitai turto kategorijai pagal tradicinę finansinėje apskaitoje naudojamą turto klasifikaciją, kurioje įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį, nebent gali būti pateikiamas pagal jo likvidumą, jei toks pateikimas geriau atskleidžia ūkio subjekto finansinę būklę. Reikia pažymėti, kad pastarasis požiūris aktualesnis finansiniame sektoriuje veikiantiems ūkio subjektams, kurių investicijų likvidumo lygis – svarbi informacija šių subjektų finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, nors pvz. Borchers (1997) mišką kaip tik siūlė

klasifikuoti atsižvelgiant į medynų likvidumą. Vis dėlto miškininkystės įmonėms tinkamesnė yra tradicinė klasifikavimo į ilgalaikį ir trumpalaikį turtą sistema, tačiau miško klasifikavimo klausimai nėra išspręsti nei Lietuvoje, nei pasauliniu mastu: apskaitos standartuose dažnai neatsižvelgiama į miško specifines savybes, kurios gali nulemti šio išteklių vietą turto klasifikacinėje sistemoje, kas savo ruožtu turi įtaką šio turto apskaitos būdų pasirinkimui, vėlesniam vertinimui bei pateikimui finansinėse ataskaitose. Gana vieningai sutariama dėl vienintelio klasifikavimo aspekto: miško žemė turi būti atskirta nuo medynų ir priskirta ilgalaikiam materialiajam turtui. Tuo tarpu medynų klasifikavimo klausimai ir toliau lieka tiek mokslininkų, tiek apskaitos standartų rengėjų diskusijų objektu. Galimybė skirtingai klasifikuoti medynus veikia įmonės finansinių ataskaitų straipsnius, o tuo pačiu ir tam tikrus santykinius finansinius rodiklius, kaip nurodyta 2 lentelėje.

2 Lentelė. Medynų klasifikavimo įtaka santykiniams finansiniams rodikliams

Rodiklio pavadinimas	Skaičiavimo formulė	Klasifikavimo įtaka rodikliui	
		Ilgalaikis turtas	Trumpalaikis turtas
Apyvartinis kapitalas	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}}$	Mažesnis	Didesnis
Apyvartinio kapitalo apyvartumas	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Apyvartinis kapitalas}}$	Didesnis	Mažesnis
Bendrasis trumpalaikio mokumo koeficientas	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}}$	Mažesnis	Didesnis
Manevringumo koeficientas	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$	Mažesnis	Didesnis
Ilgalaikio turto pelningumas	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Ilgalaikis turtas}}$	Mažesnis	Didesnis
Ilgalaikio turto apyvartumas	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Ilgalaikis turtas}}$	Mažesnis	Didesnis
Trumpalaikio turto pelningumas	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Trumpalaikis turtas}}$	Didesnis	Mažesnis
Atsargų apyvartumas	$\frac{\text{Pardavimo savikaina}}{\text{Atsargos}}$	Didesnis	Mažesnis
Auksinė balanso taisyklė	$\frac{\text{Ilgalaikis turtas}}{\text{Pastovus kapitalas}}$	Didesnis	Mažesnis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Mackevičius (2009), Subačienė, Villis (2010), Aleknevičienė (2011), Valkauskas (2015).

Medynų priskyrimas ilgalaikio ar trumpalaikio turto kategorijoms paveikia svarbiausius trumpalaikio mokumo rodiklius - apyvartinį kapitalą ir bendrąjį trumpalaikio mokumo koeficientą, nes šių rodiklių skaičiavimo principas pagrįstas trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų palyginimu. Įmonė, priskyrusi medynus trumpalaikio turto straipsniui, turės aukštesnius minėtus rodiklius ir suinteresuotųjų asmenų bus vertinama palankiau nei įmonė, priskirianti mišką ilgalaikiam turtui. Priskyrus medynus trumpalaikiam turtui žema apyvartinio kapitalo apyvartumo koeficiento reikšmė gali kelti susirūpinimą dėl kapitalo panaudojimo efektyvumo, tačiau labai aukšta indikuoja potencialų apyvartinio kapitalo poreikį. Skirtingas medynų klasifikavimas veikia ir turto pelningumo bei apyvartumo rodiklius: priskyrus medynus trumpalaikiam turtui, trumpalaikio turto pelningumo, atsargų apyvartumo rodikliai būtų žemesni, o ilgalaikio turto pelningumo ir apyvartumo – aukštesni, nei priskyrus ilgalaikiam ir atvirkščiai (Budrionytė, 2016). Siekiant didesnio miškininkystės įmonių finansinės informacijos palyginamumo ir galimybių manipuluoti finansiniais rodikliais minimizavimo, medynus būtina klasifikuoti vienodai, tačiau dėl paties turto savybių šis finansinės apskaitos aspektas kelia nemažai klausimų. Neišspręstą ugdomų medynų klasifikavimo ir tuo pačiu pateikimo įmonių finansinėse ataskaitose problemą nagrinėjo 3 lentelėje nurodyti autoriai.

3 Lentelė. Miško (medynų) klasifikacija mokslinėje literatūroje

Autorius	Trumpalaikis turtas	Ilgalaikis turtas
Hyder et al. (1999)	x	
Bright (2001)	x	x
Penttinen et al. (2004)	x	x
Iesalnieks (2005)	x	
Sekot (2007)	x	
Jöbstl (2009)	x	x
Grege – Staltmane (2010)		x
Dvořáková (2011)		x
Zamula, Shavurska (2015)		x

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais.

Hyder et al. (1999), Iesalnieks (2005), Sekot (2007) siūlė tik miško žemę apskaityti kaip ilgalaikį materialųjį turtą, tačiau medynus pripažinti *trumpalaikiu turtu*. Autorių siūlymas remiasi trumpalaikio turto samprata: tai turtas, kuris gali būti paverstas pinigais per vieną ūkinės veiklos ciklą, kuris dažniausiai būna trumpesnis, tačiau gali būti ir ilgesnis nei vieneri metai. Reikia sutikti, kad miškas įgyjamas ir (ar) ugdomas pardavimui ir nors ugdymo laikas gerokai ilgesnis nei vieneri metai, tačiau tai – vienas ilgas ūkinės veiklos ciklas. Tačiau, anot Grege – Staltmane (2010), toks pateikimas kelia rimtų abejonių: mišką pateikus balanso atsargų straipsnyje labai pagerėja įmonės trumpalaikio mokumo rodikliai, pavyzdžiui apyvartinis kapitalas ir bendrojo trumpalaikio mokumo koeficientas, nes padidėja pakankamai likvidaus turto – atsargų vertė, nors iš tiesų miškas – gana žemo likvidumo turtas, kuris negali būti greitai paverčiamas pinigais, be to jo gamybos ciklas reikšmingai viršija vienerius metus, o tai prieštarauja trumpalaikio turto pobūdžiui, taigi tokia klasifikacija nebūtų teisinga apskaitos prasme. Jöbstl (2009 b) taip pat abejoja, kad miško priskyrimas trumpalaikiam turtui atitiktų jo pateikimui pagal ekonominę prasmę: miškas ugdomas ir įmonės finansinėse ataskaitose parodomas ne kelerius metus, o keletą dešimtmečių, per šį laikotarpį generuoja tam tikras pajamas iš tarpinių kirtimų, todėl pagal savo prasmę ne visiškai atitinka trumpalaikio turto definiciją. Zamula ir Shavurska (2015) manymu, atvaizduojant mišką įmonės finansinėse ataskaitose, būtina atsižvelgti į jo ilgą gyvavimo ciklą ir priskirti ilgalaikiam turtui. Pritariant šių autorių įžvalgoms reikia pastebėti, kad miško ugdymo procesas trunka labai ilgai, todėl šio turto priskyrimas atsargoms iškreiptų įmonės finansinių duomenų prasmę. Ugdomas miškas – ilgalaikė verslo subjekto investicija, kuri įmonei teiks ekonominės naudos gerokai vėliau nei po vienerių metų, o ši savybė būdinga būtent ilgalaikiam turtui, todėl mišką pirmiausia ir derėtų klasifikuoti kaip ilgalaikį turtą. Panašias miško klasifikacijos ir pateikimo finansinėse ataskaitose idėjas kėlė Jöbstl (2009 b), Bright (2001), Penttinen, Latukka, Merilainen, Solminen (2004), kurių manymu ugdomą mišką būtų teisinga priskirti ilgalaikiam turtui,

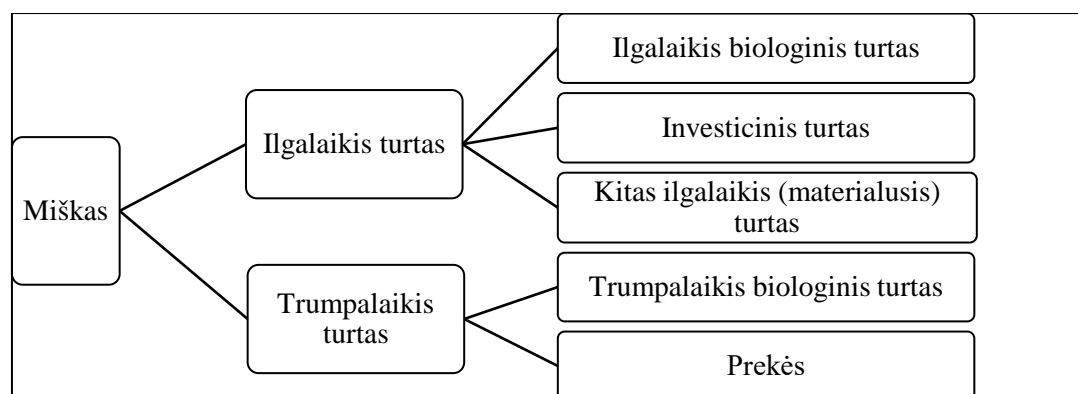
tačiau tą, kuris įgytas parduoti artimiausiu laikotarpiu, kaip ir medienos produkciją, klasifikuoti kaip atsargas, t.y. trumpalaikį turtą.

Vis dėlto, nepaisant ilgo ugdymo ciklo, miškininkystės įmonių miškas auginamas *pardavimui*, ir tuo jis skiriasi nuo įmonės veikloje *naudojamo* ilgalaikio turto. Pastarasis yra labiau gamybos priemonė, sudaranti sąlygas vyksti gamybos ar paslaugų teikimo procesui, tačiau ne rezultatas (produkcija), o pagrindinis tokio turto požymis – jis ilgą laiką dalyvauja produkcijos gamybos ar paslaugų teikimo procese, kol susidėvi ir todėl nurašomas per jo naudingo tarnavimo laiką skaičiuojant nusidėvėjimą (Grege – Staltmane, 2010). Tuo tarpu miškas, nors auga ilgai ir ekonominę naudą teiks vėliau nei po vienerių metų (ilgalaikio turto savybės), tačiau ugdomas pardavimui (trumpalaikio turto savybė) ir neturi (ar turi silpnai išreikštą) „nuolatinio naudojimo“ požymio, todėl neturėtų būti traktuojamas visiškai taip pat, kaip veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas. Šiame kontekste verta paminėti savitą 16-ame VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“ pateiktą miško klasifikavimą: visi viešojo sektoriaus subjektų valdomi miškai priskiriami biologiniam turtui, kuris finansinės būklės ataskaitoje pateikiamas kaip *tarpinė turto kategorija* tarp ilgalaikio ir trumpalaikio turto, taip išsprendžiant miško klasifikavimo problemą viešojo sektoriaus subjektų finansinės būklės ataskaitoje. Tačiau toks klasifikavimas, nors patogus finansinės informacijos rengimo ir pateikimo prasme, yra nesuderinamas su svarbių įmonės veiklos vertinimui naudojamų finansinių santykinų rodiklių skaičiavimu bei interpretavimu. Kai kurie pagrindiniai santykiniai mokumo, pelningumo rodikliai gali būti apskaičiuojami tik griežtai suskirsčius turtą į ilgalaikį ir trumpalaikį, o tarpinės turto kategorijos atsiradimas komplikuoja šių rodiklių vertinimą.

Siekiant finansinėse ataskaitose pateikti tikrą ir teisingą įmonės vaizdą, ekonominiai reiškiniai turi būti parodyti pagal jų esmę ir prasmę. Miškas – specifinė turto kategorija, agreguojanti ir ilgalaikio, ir trumpalaikio turto požymius, todėl galbūt nėra visiškai teisinga jį klasifikuoti kaip griežtai ilgalaikį arba trumpalaikį turtą, o greičiau derėtų traktuoti kaip ilgalaikį turtą,

kuris likus metams iki pardavimo (išskirtimo) galėtų būti perklasifikuojamas į trumpalaikį turtą. Toks požiūris - neįprastas tradicinėje materialiojo turto apskaitoje, tačiau taikomas perklasifikuojant finansinį turtą bei įsipareigojimus, todėl galėtų būti naudojamas ir medynų apskaitai.

Sprendžiant miško vietos klasifikacinėje turto sistemoje problemą svarbu net tik identifikuoti esminius šio turto priskyrimo ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui aspektus, tačiau ir miško priskyrimą vienai ar kitai turto grupei pagal turto pobūdį. Miško priskyrimo vienai iš klasikinių turto grupių problema - aktualus tiek mokslininkų, tiek apskaitos praktikų ir standartų leidėjų diskusijų objektas: dėl nuolatinės biologinės kaitos, ilgo augimo ciklo, veiklos miškuose apribojimų, skirtingais atvejais, remiantis skirtingomis prielaidomis, mišką (medynus) galima priskirti įvairioms turto grupėms, kaip nurodyta 4 paveiksle, o tokia klasifikacinė įvairovė mažina finansinių ataskaitų informacijos aiškumą ir palyginamumą, didina manipuliavimo finansine informacija galimybes.



4 pav. Miško klasifikavimo galimybės tradicinėje apskaitos sistemoje

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Hyder et al. (1999), Bright (2001), Penttinen et al (2004), Iesalnieks (2005), Sekot (2007), 41-asis TAS (2008), Jöbstl (2009 b), Grege – Staltmane (2010), Dvořáková (2011), Zamula ir Shavurska (2015)

Mišką, remiantis skirtingomis prielaidomis, galima būtų priskirti atsargoms, ilgalaikiam materialiajam, biologiniam ar netgi investiciniam turtui, o nuo pasirinkto grupavimo priklauso galimi vėlesni miško apskaitos ir vertinimo būdai, taip pat įmonės pateikiamos informacijos pobūdis. Skirtingą

požiūrį į miško priskyrimą vienai ar kitai turto grupei (žr. 4 lent.) galima rasti nagrinėjant įvairių autorių darbus.

4 Lentelė. Miško (medynų) klasifikacija pagal turto pobūdį

Reglamentas/Autorius	Atsargos	Kitas (ilgalais) materialusis turtas	Biologinis turtas	Investicinis turtas
Iesalnieks (2005)	x			
Sekot (2007)	x			
Hogg ir Jöbstl (2009 a)			x	
Tzschupke (2009 b)			x	
Grege – Staltmane (2010)		x		x
Elad ir Herbohn (2011)			x	
Dvořáková (2011b)			x	
Zamula ir Shavurska (2015)			x	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal lentelėje pateiktus šaltinius.

Iesalnieks (2005) siūlo mišką (medynus) pripažinti trumpalaikiu materialiuoju turtu – atsargomis, Sekot (2007) augantį mišką taip pat siūlo priskirti atsargoms - *nebaigtai gamybai*, kuri tampa *pagaminta produkcija* tuomet, kai miškas iškertamas. Zamula ir Shavurska (2015) pažymi, kad atsižvelgiant į miškininkystės įmonių veiklos savitumą, nekorektiška miško (at)sodinimo ir ugdymo išlaidas pripažinti trumpalaikiu turtu, nes tokio turto ugdymas vyksta 50-70 metų, o šias išlaidas priskyrus nebaigtai gamybai nepagrįstai padidinama įmonės likvidaus turto vertė. Todėl, atsižvelgiant į ilgą miško vegetacinį periodą, medynus tikslinga pripažinti ilgalaikiu biologiniu turtu. Tuo tarpu Grege – Staltmane (2010) miškininkystės veikloje ugdomą mišką linkusi priskirti į ilgalaikio materialiojo turto grupę. Vis dėlto nemažai kitų autorių, nagrinėjusių miškų apskaitos problemas, pvz. Elad ir Herbohn (2011), Hogg ir Jöbstl (2009 b), Tzschupke (2009 b), mano, kad ugdomą mišką reikėtų laikyti biologiniu turtu, taip atskiriant jį nuo kito materialiojo turto. Reikia pažymėti, kad miškas (medynai) pagal savo prigimtį labiau atitinka ne ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus, kurie tinkami tokiam turtui, kaip pastatai, transporto priemonės ar įranga, tačiau biologinio turto apibrėžimą: medynus sudaro medžiai – augalai, kurie naudojami

miškininkystės ir medienos ruošos veikloje. Todėl pagal ekonominę prasmę juos teisingiau būtų priskirti biologiniam turtui, kuris savo ruožtu galėtų būti skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį.

Vis dėlto biologinio turto definicija tinka miškui, kuris naudojamas žemės ūkio (miškininkystės) veikloje ir generuoja verslo subjektui pajamas jį pardavus, tačiau kitas miškas neturėtų būti taip klasifikuojamas. Įdomų požiūrį į ne miškininkystės veikloje naudojamo miško klasifikavimą pateikė Grege – Staltmane (2010), interpretuodama Latvijos teisės aktus: miškas, kurį įmonė ketina parduoti nenukirstą per vienus metus, turėtų būti klasifikuojamas kaip „ilgalaikės investicijos, laikomos pardavimui“, t.y. trumpalaikis turtas, o miškas, kurį valdo ne miškininkystės įmonės, laikomas *investiciniu turtu*. Tokia klasifikacija nenumatyta apskaitos standartuose, pagal kuriuos investicinis turtas – tai žemė, pastatai (arba žemė kartu su pastatais), laikomi nuomos pajamoms gauti, arba (ir) turto vertei padidinti, išskyrus jei turtas naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, arba administraciniams tikslams, arba tokio turto pardavimas yra įprastinė įmonės veikla (Verslo apskaitos..., 2015; International GAAP, 2011). Investicinio turto pinigų srautai visiškai nepriklauso nuo kito įmonės turto generuojamų pinigų srautų ir tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto, todėl finansinėse ataskaitose pateikiamas atskirai. Be abejo, miškas (medynai) nėra nei žemė, nei pastatai, tačiau jei ūkio subjektas jį laiko kaip investiciją *tik* tikėdamasis vertės padidėjimo ateityje (pvz. padidėjus vertei ketinama mišką kartu su žeme parduoti po 5-10 metų), arba dar uždirba ir *investicines (nuomos) pajamas*, jis atitinka investicinio turto definiciją ir ekonominę prasmę, todėl galėtų būti priskirtas investicinio turto kategorijai.

Apibendrinant galima teigti, kad miško klasifikavimo finansinėje apskaitoje ir tuo pačiu pateikimo finansinėse ataskaitose problema neišspręsta, todėl verslo subjektai turi legalią galimybę manipuluoti finansine informacija priskirdami medynus ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, taip pat skirtingoms pagal turto pobūdį grupėms: biologiniam, ilgalaikiam materialiajam turtui, atsargoms. Dėl savitų prigimtinių miško savybių sudėtinga jį identifikuoti kaip

griežtai ilgalaikį arba trumpalaikį turtą, juo labiau priskirti vienai iš tradicinių apskaitoje naudojamų turto grupių. Todėl sprendžiant miško klasifikavimo klausimus būtina įvertinti verslo subjekto veiklos aplinkybes, miško įsigijimo ar ugdymo tikslą, valstybės nustatytus miško naudojimo apribojimus, verslo subjekto juridinį statusą ir tik tuomet spręsti dėl medynų priskyrimo vienai ar kitai turto grupei. Nuo šio pasirinkimo priklauso tolesnė miško apskaita, t.y. apskaitos bei vertinimo būdai ir pateikimas finansinėse ataskaitose.

1.2. Miško apskaitos būdų analizė apskaitos koncepcijų kontekste

1.2.1. Finansinės apskaitos koncepcijų ypatumai ir sąsajos su miško apskaitos būdais

Apskaitos teorija vystoma remiantis postulatais, teorinėmis koncepcijomis ir principais (Riahi – Belkaoui, 2004). Ūkio subjekto išteklių apskaita ir informacijos apie juos pateikimas finansinėse ataskaitose priklauso nuo taikomų apskaitos ir vertinimo būdų, kurie pagrįsti dvejomis koncepcijomis: apskaita istorine savikaina ir apskaita tikrąja verte (Dvořáková, 2009; Ristea ir Jianu, 2010; Bonaci ir Strouhal, 2011; Brînză ir Bădoi 2013; Hodder, Hopkins, Schipper, 2014; Muller, 2014; Palea, 2017). Vadovaujantis pirmąja koncepcija visi įmonės ištekliai pirminio pripažinimo metu įvertinami įsigijimo savikaina (vėliau gali būti atliekamos įsigijimo savikainos korekcijos: nusidėvėjimas, nuvertėjimas ar jo atstatymas), o įsipareigojimai vertinami savikaina, nustatoma atsižvelgiant į patirtas išlaidas. Apskaita tikrąja verte – finansinės apskaitos koncepcija, pagal kurią leidžiama arba reikalaujama įvertinti ir finansinėse ataskaitose pateikti turtą ir įsipareigojimus tikrąja verte, kuri, pasak Curtis (2009), orientuota į kainą, už kurią turtas būtų parduotas, o įsipareigojimas perleistas įprastinio sandorio metu. Tikrosios vertės koncepcija reikalauja, kad vertinimui naudojamos prielaidos apie turto ekonominę naudą būtų pagrįstos rinkos informacija, o ne turto savininko subjektyviu tikėjimu (Dvořáková, 2009).

Nissim and Penman (2008), Ristea ir Jianu (2010), Brînză ir Bădoi (2013) teigimu, tikrosios vertės koncepcijos atsiradimas – “tikro ir teisingo vaizdo” principo pasekmė, tuo tarpu Hodder et al. (2014) pažymi, kad tikrosios vertės koncepcija yra susijusi su „balanso metodo“ paradigma, kuri pirmenybę teikia turtui ir įsipareigojimams, o ne pajamoms ir sąnaudoms, pagal kurią (idealiu atveju) ūkio subjekto grynojo turto vertė būtų lygi nuosavo kapitalo ir įmonės akcijų rinkos vertei, o tuomet pelno rodiklis nėra toks reikšmingas. Esminius apskaitos tikrąją vertę ir istorinę savikainą skirtumus, remdamasis normatyvine apskaitos teorija, Muller (2014) grindžia skirtingais požiūriais turto, pajamų vertinimo bei įmonės teorijos dimensijose (žr. 5 lent.).

5 Lentelė. Apskaitos koncepcijų skirtumų pagrindimas

Apskaitos koncepcija Sritis	Apskaita istorinė savikaina	Apskaita tikrąją vertę
Turto vertinimas	Istorinė savikaina	Einamoji vertė (kaip pardavimo kaina)
Pajamų nustatymas	Pajamų-sąnaudų požiūris	Turto-įsipareigojimų požiūris
Įmonės teorija	Vieneto teorija	Nuosavybės teorija
Pagrindinė finansinė ataskaita	Pelno (nuostolių) ataskaita	Balansas
Dominavimas	1900 m. – 1990 m.	Nuo 1990 (hibridinis)

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Muller (2014)

Turto vertinimo dimensijoje išskiriamos sąvokos “savikaina“ ir „vertė“ - tai geriausiai atspindi skirtingus požiūrius į turto vertinimą. Apskaitos istorinė savikaina koncepcijoje kartinė sistemos ašis – *savikainos* formavimasis (išlaidų priskyrimas, perklasifikavimas, lyginimas su pajamomis). Tuo tarpu tikrosios vertės koncepcijoje reikalaujama turtą vertinti tikrąją vertę, kuri gali būti pirkimo, tačiau greičiau - pardavimo kaina (Muller, 2014; Iacob, 2014). Pajamų vertinimo dimensijoje išsiskiriamas *pajamų-sąnaudų* požiūris, būdingas istorinės savikainos koncepcijai, ir *turto-įsipareigojimų* požiūris - apskaitai tikrąją vertę. Pirmuoju atveju įmonės veiklos efektyvumas vertinamas lyginant skirtingų laikotarpių įmonės veiklą, kurios rezultatas – grynasis pelnas (nuostoliai), t.y. skirtumas tarp pasiekimų (pajamų) ir periodinių pastangų

nustatytiems tikslams pasiekti (sąnaudų). Balansas šiuo atveju traktuojamas labiau kaip pagalbinė ataskaita, kuri parodo praeities įvykių rezultatus ir būsimų laikotarpių sąnaudas, perkeltinas į ateities pelno (nuostolių) ataskaitas (Jacob, 2014). Pagal turto-įsipareigojimų požiūrį įmonės gerovės indikatorius yra turtas, todėl viskas, kas didina įmonės turta, laikoma pelnu, kuris skaičiuojamas kaip turto ir įsipareigojimų pokyčių per ataskaitinį laikotarpį rezultatas. Pagrindine ataskaita tampa balansas, kuris parodo ne tik praeities įvykius, bet ir turto bei įsipareigojimų einamąją (dabartinę) vertę, tuo tarpu pelno (nuostolių) ataskaita tampa pagalbine – ji tiesiog atspindi kaip keitėsi turto ir įsipareigojimų vertės (Muller, 2014).

Apskaitos tikrąją vertę koncepcijos priimtumas iki šiol yra kontraversiškas ir priklauso nuo istoriškai šalyje susiklosčiusio apskaitos modelio (žr. 1 priedą). Alexander ir Fasiello (2014) tyrimo išvadose pabrėžiama, kad nei viena, nei kita koncepcija nėra ideali: tikroji vertė yra klaidinanti pelno (nuostolių) ataskaitos požiūriu, istorinė savikaina – balanso aspektu. Apskaita tikrąją vertę visuomet susilaukdavo palaikymo ir kritikos tiek mokslininkų, tiek praktikų tarpe, o paskutiniai pasaulinė finansų krizė sukėlė naują kritikos bangą: tikrosios vertės oponentų (Allen ir Carletti, 2008; Plantin, Sapra, Shin, 2008 ir kitų) teigimu, apskaita tikrąją vertę pagilino finansų krizę, priversdama finansines institucijas nuvertinti *laikinai* nelikvidų turta gerokai žemiau nei jo „tikroji ekonominė vertė“, o tai tik pablogino situaciją, nes sumažino jų nuosavą kapitalą bei kapitalo pakankamumo rodiklius, skatino greitai parduoti tokį turta, taip patiriant dar daugiau nuostolių ir galiausiai prarandant partnerių ir klientų pasitikėjimą. Vertinimai tikrąją vertę tapo finansinės krizės katalizatoriumi, paskatinusiu rinkų nestabilumą, nes atskleidė nepalankią informaciją apie įmonių finansinę būklę ir kritusią turto vertę. Tuo tarpu tikrosios vertės šalininkų teigimu, finansų krizės pirmiausiai kyla dėl blogos veiklos, prastų investicinių ir finansinių sprendimų, blogo rizikos valdymo, o kartais ir apgaulių. Reikia pabrėžti, kad apskaitos pagrindinis tikslas – perduoti informaciją apie įmonės finansinę būklę suinteresuotiesiems asmenims, taigi apskaita tikrąją vertę kaip tik pasiuntė

vertinę išankstinį perspėjimą apie disbalansą finansų rinkose, suteikė naudingos informacijos vartotojams, kurie galėjo priimti adekvačius ekonominius sprendimus. Apskaitos tikraja verte ir istorine savikaina privalumus ir trūkumus gana plačiai nagrinėjo įvairūs autoriai (žr. 6 lent.).

6 Lentelė. Tikrosios vertės ir istorinės savikainos privalumai ir trūkumai

Tikroji vertė	Istorinė savikaina
Privalumai	
1. Tinkamesnė (aktualesnės) finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ekonominių sprendimų priėmimui	1. Patikima 2. Mažiau galimybių manipuluoti duomenimis
2. Tinkama prognozuojant būsimus pinigų srautus	3. Lengvai ir greitai nustatoma
3. Geresnis skirtingų įmonių palyginimas	4. Įgalina palyginti pajamas ir sąnaudas
4. Teisingas veiklos rezultatų pateikimas, atspindintis pokyčius rinkoje	5. Pelnas nepripažįstamas, kol nėra realizuotas
	6. Taikymas įprastas ir žinomas
Trūkumai	
1. Subjektyvi (nepatikima), sunkiai nustatoma, jei nėra aktyviosios rinkos.	1. Mažiau tinkama ekonominių sprendimų priėmimui
2. Ilgai užtrunkantis vertinimas, dažnai didelės patikimo vertinimo išlaidos.	2. Reikalingi papildomi vertinimai atliekant turto nuvertėjimo testus.
3. Trūksta patirties ir žinių praktiškai taikant, reikalauja tarpdisciplininės kvalifikacijos.	3. Iškreipia realų įmonės veiklos rezultatą, nes neatsižvelgia į infliaciją.
4. Mažiau naudinga santykinių rodiklių analizei, jei nustatyta ne pagal aktyviosios rinkos kainą.	4. Netinkama prognozuojant būsimus pinigų srautus
5. Gali būti klaidinanti, jei rinka nepastovi.	5. Sukuriami „paslėpti rezervai“, todėl neparodomas „tikras ir teisingas“ įmonės vaizdas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Ramanna (2008), Whittington (2008, 2015), Rudžionienė (2009, 2012), Magnan (2009), Dvořáková (2009), Argiles et al. (2011), Bostwick ir Fahnestock (2011), Bonaci ir Strouhal (2011), Krakauskaitė (2012), Bolivar ir Galera (2007, 2012), Corporate Reporting (International and UK Stream), (2012), Paliulienė (2012), Brînză ir Bădoi (2013), Rozentāle ir Ore (2013), Kaya (2013), Hodder et al. (2014).

Apskaitos tikrąją verte šalininkų pagrindinis argumentas – finansinių ataskaitų informacija tampa *tinkamesne ekonominių sprendimų priėmimui*.

Globalizacija, ekonominė integracija, didėjanti finansinių rinkų svarba lemia, kad akcininkams ir kitiems suinteresuotiesiems asmenims reikia geresnių įmonės veiklos vertinimo ir valdymo informacinių įrankių, nei gali suteikti istorinė savikaina, kuria pagrįsta finansinė informacija gerokai mažiau tinka ekonominių sprendimų priėmimui (Argiles et al., 2011; Palea, 2014). Reikia pastebėti, kad finansinės ataskaitos turi teikti informaciją, kuri padėtų priimti ekonominius sprendimus, taip pat prognozuoti įmonės veiklą remiantis praeities ir dabarties duomenimis, arba patvirtinti ankstesnes prognozes. Dėl didesnio dėmesio kintančioms rinkos sąlygoms apskaita tikraja verte tam paprastai yra tinkamesnė nei savikaina.

Argiles et al. (2011), Hodder et al. (2014) pažymi, kad įmonės turto ir įsipareigojimų pateikimas balanse tikraja verte atspindi akcininkų nuosavybės pokyčius, kuriuos veikia ne tik įmonės veikla, bet ir rinkos aplinkybės, o vertinimai tikraja verte parodo ateityje realizuotinus turto vertės pasikeitimus, todėl *labiau tinkami prognozuojant būsimus įmonės pinigų srautus*. Reikia pripažinti, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojams reikalinga informacija, kuri padėtų įvertinti įmonės pinigų srautų perspektyvą, o turto ir įsipareigojimų tikroji vertė atspindi būtent dabartinę tikėtinų pinigų srautų vertę. Ristea ir Jianu (2010) pabrėžia, kad įmonė, pateikdama balanse turto tikrąją vertę, sukuria aiškų vaizdą investuotojams, tuo tarpu Krakauskaitės (2012) teigimu, tikrosios vertės principas – tai žingsnis į priekį, sudarantis sąlygas rinkoje egzistuoti sandoriams, pagrįstiems naujausia informacija ir rizikos valdymu. Barth, Beaver, Landsman (2001), vėliau Landsman (2007) atliktų tyrimų išvadose teigiama, kad apskaitos tikraja verte teikiama informacija apie įmonę yra *aktualesnė* nei istorine savikaina pagrįsta, o būtent informacijos aktualumas yra viena iš fundamentaliųjų kokybinių finansinės informacijos charakteristikų, apibūdinančių finansinių ataskaitų naudingumą vartotojams. Barth (2010), Hodder et al. (2014) taip pat akcentuoja, kad tikroji vertė geriau nei istorinė savikaina gali atspindėti finansinės informacijos kokybines charakteristikas, numatytas TFAS Pagrinduose: investuotojai reaguoja į tikrosios vertės pasikeitimus ir tai įrodo, kad šie pokyčiai yra

svarbūs, o tikroji vertė yra kažkas efektyvaus fiksuojant aktualią informaciją apie kintančias ekonomines vertes - tai atitinka apskaitos informacijos *pateikimo laiku* charakteristiką.

Tikroji vertė neprieštaruoja ir finansinės informacijos *palyginamumo ir neutralumo* reikalavimams: ji skirtinga ekonomiškai skirtingiems objektams, tačiau tokia pati identiškiems objektams, be to tikroji vertė – neutralus ir objektyvus turto ir įsipareigojimų matas (Dvořáková, 2009; Barth, 2010). Ramanna (2008), Argiles et al (2011), Bolivar ir Galera (2012) teigimu, tikroji vertė atspindi dabartines rinkos sąlygas, todėl skatina greitus koreguojamuosius veiksmus, be to suponuoja geresnį skirtingų įmonių finansinių duomenų palyginimą ilguoju laikotarpiu. Bolivar ir Galera (2012) atliktas tikrosios vertės taikymo tyrimas viešojo sektoriaus subjektų finansinėms ataskaitoms parodė, kad vertinimai tikrąja verte geriau *suprantami* finansinių ataskaitų informacijos vartotojams ir didina finansinių ataskaitų skaidrumą.

Brînză ir Bădoi (2013) pažymi, kad tikroji vertė gali padidinti esamų ir potencialių investuotojų neteisingo informacijos interpretavimo riziką: net jei turto ir įsipareigojimų tikroji vertė yra rinkos kaina, grynasis turtas balanse nebūtinai bus lygus įmonės akcijų rinkos kainai dėl sinergijos efekto, turtu nepripažinto intelektualiojo kapitalo elementų. Vis dėlto taikant vertinimus tikrąja verte įmonės balansinė vertė tampa artimesnė jos rinkos kainai, t.y. *geriau atspindimi pokyčiai rinkoje ir jų įtaka įmonės veiklai*. Todėl, nors istorinės savikainos koncepcija naudojama dažniau, nes gali būti lengvai taikoma ir patikrinama, vertinimai tikrąja verte - svarbus žingsnis į priekį, ypač atsižvelgiant į informacijos tinkamumą investuotojų priimamiems ekonominiams sprendimams (Brînză ir Bădoi, 2013; Hodder et al., 2014).

Tačiau vertinimai tikrąja verte turi nemažai trūkumų. Bostwick ir Fahnestock (2011) teigimu, apskaita tikrąja verte nepateikia tinkamos informacijos svarbiausiems finansinių ataskaitų informacijos vartotojams – investuotojams ir kreditoriams, kuriuos pirmiausia domina ūkio subjekto pinigų srautų suma, laikas ir tikimybė, tuo tarpu į finansines ataskaitas

įtraukiant vertinimus tikrąja verte, jose pateikiamos nerealizuotos sumos, nieko bendro neturinčios su pinigų srautais – tokia informacija gali iškreipti santykinų finansinių rodiklių prasmę ir klaidinti informacijos vartotojus. Curtis (2009) pažymi, kad taikant istorinės savikainos koncepciją, netgi nuvertinus turtą, finansinėse ataskaitose matomi mažesni pelno ir turto vertės svyravimai, nei taikant vertinimus tikrąja verte - tai gali apsunkinti ilgalaikių pinigų srautų prognozavimą ir tikrosios vertės pokyčių įtakos atskyrimą nuo įprastinės veiklos pelno (nuostolių). Vis dėlto reikia pažymėti, kad taikant kaupimo principą finansinėse ataskaitose labai dažnai pateikiamos nerealizuotos pajamos ir visuomet išlieka tam tikra rizika, kad dalis pinigų nebus gauta. Todėl, projektuojant šių autorių argumentą visai apskaitos sistemai, informacija, paruošta kaupimo principu, taip pat nėra visiškai tinkama pinigų srautų prognozėms. Taigi, tikrosios vertės taikymas šiuo atveju būtų ne paties principo, o labiau pajamų realizavimo tikimybės klausimas.

Apskaita tikrąja verte tinkamai neatspindi įmonės vadovų darbo efektyvumo, nes finansinėse ataskaitose pateikiami ne tik įmonės veiklos rezultatai, tačiau ir rinkos aplinkybių įtaka, o pati informacija netinkama kasdieniam įmonės valdymui (Bostwick ir Fahnestock, 2011). Su šiuo argumentu galima būtų sutikti, visgi reikia pastebėti, kad finansinės ataskaitos gali būti struktūrizuotos ir rodikliai pateikiami išskiriant tikrosios vertės įtaką taip, kad informacijos vartotojai galėtų ją identifikuoti.

Vis dėlto didžiausias apskaitos tikrąja verte trūkumas, kurį pabrėžia dauguma autorių – *nepatikimas, subjektyvus* vertinimas nustatant tikrąją vertę, o problemos yra didesnės, kai rinkos yra nepilnos ir netobulos – tokiu atveju tikrosios vertės koncepcija tampa neapibrėžta ir gali nulemti, kad tam tikrais atvejais tas pats elementas gali turėti skirtingas tikrąsias vertes (Nissim and Penman, 2008; Bolivar ir Galera, 2012). Gabriel ir Stefea (2013) nuomone, labai sunku pagrįsti, kad informacija apie konkretaus objekto tikrąją vertę yra objektyvi ir patikima, ypač jei turtas specifinis. Anot Magnan (2009), jei nėra skelbiamų turto rinkos kainų, tikroji vertė nustatoma taikant įvairius būdus, o vienas dažniausiai naudojamų - diskontuotų pinigų srautų būdas, kurį taikant

neįmanoma patikrinti prognozuojamų būsimų pinigų srautų teisingumo, o vadovybė turi galimybę prognozėms naudoti tokias prielaidas, kurios jai strategiškai palankesnės, t.y. *manipuliuoti duomenimis* ir taip daryti įtaką finansinių ataskaitų informacijai, kas gali brangiai kainuoti investuotojams ateityje. Ramanna ir Watts (2012) teigimu, tikroji vertė savaime yra nepatikrinama, nes tai – vadovybės būsimų veiksmų ir strategijos įgyvendinimo funkcija. Dvořáková (2009) pažymi, kad apskaitos informacijos *patikimumas* grindžiamas reprezentatyvumu, neutralumu ir patikrinamumu, o tikrosios vertės naudojimas gali sukelti praktinių problemų būtent verifikuojant įmonės pateiktus duomenis. Savo ruožtu Hodder et al. (2014) pastebi, kad patikrinamumas neturėtų būti siejamas tik su gebėjimu atkurti tam tikrą skaičių, tačiau labiau su gebėjimu patvirtinti, kad skaičius parodo būtent tai, ką juo siekiama parodyti, t.y. net aukščiausio lygio patikrinamumas negali kompensuoti teisingumo trūkumo, nors kai kurie konservatyviosios apskaitos šalininkai pirmenybę teikia patikrinamumui, netgi teisingumo sąskaita.

Vertinimai tikrąja verte yra patikimi tik jei yra turto aktyvioji rinka su skelbiamomis kainomis, tačiau jei ne – tikrosios vertės nustatymas *kainuoja*: būtina samdyti išorės vertintojus, nes įmonės darbuotojai to kvalifikuotai nepadarytų (Bolivar ir Galera, 2012). Todėl galima teigti, kad bet kuri įmonė, prieš savanoriškai taikydama tikrosios vertės koncepciją nefinansiniam turtui, įvertins išlaidų ir naudos santykį, kuris Christensen ir Nikolajev (2013), tyrusių 1539 Jungtinės Karalystės ir Vokietijos įmonių aiškinamuosius raštus, teigimu, nėra tikrosios vertės naudai. Autoriai pažymi, kad vertinimų tikrąja verte skaičius turi stiprų teigiamą koreliacinį ryšį su šių vertinimų naudos ir išlaidų santykiu, t.y. nefinansinio turto vertinimai tikrąja verte dažnesni įmonėse, kuriose šio turto lyginamasis svoris yra didelis, tačiau tikrosios vertės nustatymo išlaidos viršija gaunamą naudą, kai taip vertinamo turto dalis įmonei yra nereikšminga. Panašiai Taplin, Yuan, Brown (2014), tyrę 96 listinguojamas Kinijos įmones, nustatė, kad vertinimai tikrąja verte būdingi tarptautinėse rinkose listinguojamoms, arba dalį pajamų ne Kinijoje uždirbančioms įmonėms. Benston (2008) pabrėžia, kad jei tikroji vertė grindžiama ne

aktyviosios rinkos kaina, ją yra daug brangiau ne tik nustatyti, bet ir *patikrinti*, kas apsunkina auditorių darbą. Tačiau Goncharov, Riedl, Sellhorn (2014) atliktas Europos gamybinių, nekilnojamo turto įmonių ir investicinių fondų tyrimas parodė, kad įmonėse, kurių nekilnojamas turtas buvo vertinamas tikrąja verte mokesčiai auditoriams buvo mažesni, nei tų, kurios tokį turtą vertino savikaina, o tokį mokesčių skirtumą iš dalies nulėmė papildomos turto nuvertėjimo patikrinimo išlaidos. Argiles, Aliberch, Blandon (2012) atliktas Ispanijos žemės ūkio įmonių buhalterijų, fermerių ir studentų nuomonių dėl tikrosios vertės ir savikainos būdų taikymo žemės ūkyje tyrimas indikavo tikrosios vertės būdo pirmenybę tiek finansinių ataskaitų rengimo, tiek ir sprendimų priėmimo procesuose. Gonçalves ir Lopes (2015), tyrę faktorius, turinčius įtakos tikrosios vertės taikymui 33 šalyse, kuriose nuo 2011 m. taikomi TFAS, pateikė Christensen ir Nikolajev (2013) tyrimui prieštaraujančias išvadas: 67 proc. tirtų įmonių praktikavo vertinimus tikrąja verte, likę 32 proc. laikėsi istorinės savikainos koncepcijos. Iš tirtų įmonių 27,5 proc. vykdė žemės ūkio, miškininkystės ar žuvininkystės veiklą, iš jų 79,8 proc. biologinio turto apskaitai taikė tikrąją vertę. Nustatyta, kad tikrosios vertės koncepcijos dažniau laikėsi aukšto išsivystymo lygio šalių (Jungtinė Karalystė, Australija, Belgija, Kanada, Honkongas, Švedija, PAR, Naujoji Zelandija ir kt.) įmonės, taip pat identifikuotas reikšmingas teigiamas ryšys tarp biologinio turto intensyvumo, įmonės dydžio, apskaitos reglamentavimo patirties ir biologinio turto vertinimų tikrąja verte (Gonçalves ir Lopes, 2015). Vis dėlto šis tyrimas akcentavo tikrosios vertės taikymą biologinio turto apskaitai, o tokį vertinimą imperatyviai numato 41 –asis TAS. Tuo tarpu Christensen ir Nikolajev (2013) tyrė ilgalaikio materialiojo turto sritį, kurioje tikrosios vertės taikymas gali būti pasirenkamas savanoriškai. Šiuo skirtumu galima būtų paaiškinti iš pirmo žvilgsnio skirtingus tyrimo rezultatus ir pritarti Christensen ir Nikolajev (2013) teiginiui, kad ”nepaisant tikrosios vertės konceptualiųjų privalumų, mažai tikėtina, kad ji taps *savanoriškai taikomu* pagrindiniu vertinimo metodu nelikvidžiam nefinansiniam turtui“ (p.734). Reikia pripažinti, kad tikrosios vertės nustatymas kitais būdais, nei skelbiama

rinkos kaina, brangus, nes siekdamas patikimai nustatyti turto tikrąją vertę, įmonės yra priverstos naudotis turto vertintojų paslaugomis vien tam, kad turto vertė finansinėse ataskaitose atitiktų jo tikrąją vertę. Ir jei įmonės vadovybė neįžvelgia akivaizdžios tokių vertinimų naudos, jie tiesiog nebus taikomi.

Apskaita istorine savikaina, nors laikoma konservatyvia, tačiau tuo pačiu teikia patikimesnę informaciją apie įmonės veiklą: turtas vertinamas savikaina, kuri yra objektyvi ir juridiskai dokumentais įrodoma vertė, o tai suteikia mažiau galimybių vadovybei manipuliuoti finansine informacija (Whittington, 2008). Rudžionienės (2008) teigimu, turto įsigijimo savikaina nustatoma remiantis konkrečiais duomenimis, o ne prielaidomis, todėl tai – pats patikimiausias įkainojimo metodas. Be to, pasak Whittington (2008), įsigijimo savikainos nustatymas – nuo senųjų laikų žinoma, įprasta ir aiški procedūra, todėl gerokai patogesnė praktiniam taikymui. Vis dėlto Lambert (2010) pabrėžia, kad ir taikant istorinės savikainos būdą, nemažai balanse pateiktų duomenų yra subjektyvūs ir remiasi tam tikromis vadovybės prielaidomis, pvz. abejotinų sumų nustatymas, atidėjinių sudarymas, turto nusidėvėjimas.

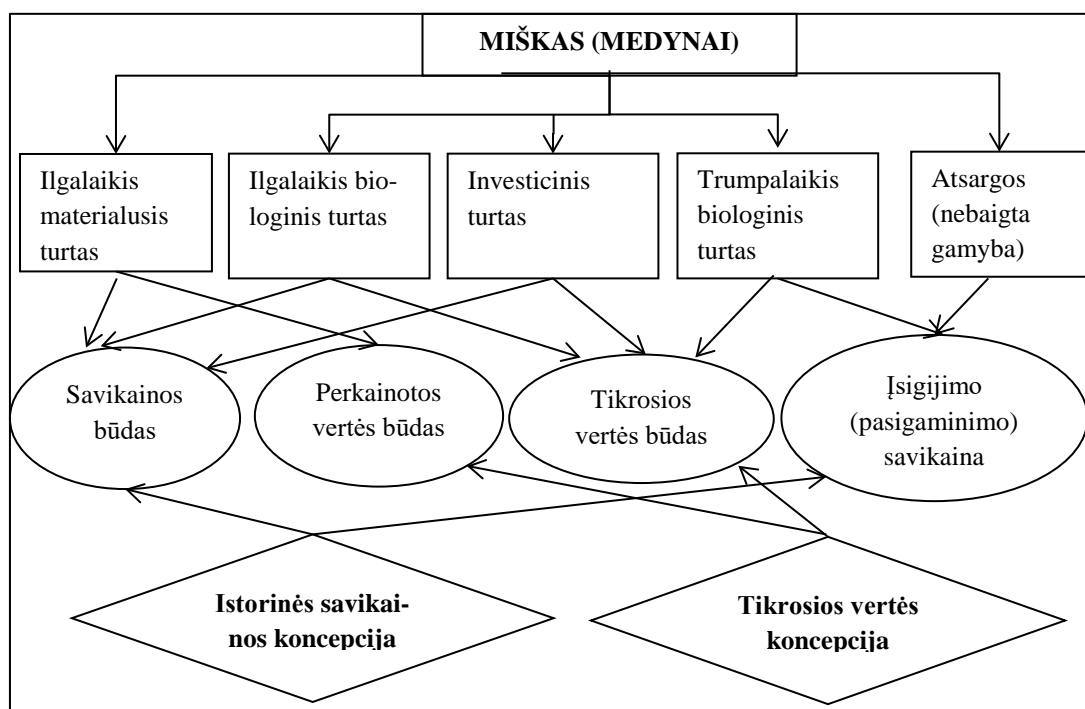
Apskaita istorine savikaina mažiau tinkama ekonominių sprendimų priėmimui ir yra kritikuojama už „paslėptų rezervų“ kūrimą. Bolivar ir Galera (2007), Danbolt ir Rees (2008) teigimu, taikant istorinės savikainos koncepciją įmonių turto, o kartais ir įsipareigojimų vertė finansinėse ataskaitose labai skiriasi nuo jų kainos rinkoje – taip kai kurie finansinės informacijos vartotojai gali būti klaidinami, o jų nuomonė apie įmonės finansinę būklę bei rezultatus ir priimami sprendimai gali būti neteisingi. Reikia pažymėti, kad finansinių ataskaitų straipsnių vertinimas savikaina gali panaikinti skirtumus tarp sėkmingų ir nesėkmingų įmonei finansinių laikotarpių, nes turto ar įsipareigojimų vertė finansinėse ataskaitose *nereaguoja į rinkos pokyčius*. Apskaita istorine savikaina paslepia fizinio kapitalo palaikymo erozijos aspektus: istorinės sąnaudos neatspindi infliacijos įtakos ir todėl padidina įmonės pelną, kurį visą paskirsčius savininkams sumažėtų realus (fizinis) įmonės kapitalas, o tai sumažina galimybes tinkamai finansuoti įmonės veiklą. Ne tik išoriniai apskaitos informacijos vartotojai, tačiau ir įmonės vadovybė

gautų gerokai naudingesnę informaciją sprendimų priėmimui, jei pelnas būtų skaičiuojamas vertinant realų fizinio įmonės kapitalo padidėjimą, tačiau taikant istorinės savikainos koncepciją to įgyvendinti neįmanoma (Dvořáková, 2009). Whittington (2015) nuomone, istorinė savikaina išlaikė *pagrindinio* apskaitos būdo poziciją praktikoje, tačiau paskutiniaisiais dešimtmečiais didelė pažanga buvo padaryta taikant vertinimus tikrąja verte, kuriuos vis dėlto ir toliau reikia tirti ir tobulinti.

Vertinant apskaitos koncepcijų ypatumus reikia sutikti, kad pagrindinis apskaitos tikrąja verte privalumas – ji teikia *aktualesnę (tinkamesnę)* informaciją ekonominių sprendimų priėmimui, nes reaguoja į pokyčius rinkoje. Tuo tarpu apskaita istorine savikaina neatsižvelgia į aplinkybių rinkoje pokyčius, todėl teikia informaciją, kurios ekonominių sprendimų priėmimui ir koreguojamųjų veiksmų atlikimui dažnai nepakanka. Pagrindinis apskaitos tikrąja verte trūkumas - jei nėra aktyviosios rinkos su skelbiamomis kainomis, tikroji vertė nustatoma taikant įvairius kitus metodus ir informacija gali tapti *nepalyginama ir nepatikima*. Galima teigti, kad apskaitos koncepcijų prieštara iš esmės pasireiškia per dviejų fundamentaliųjų kokybinių finansinės informacijos charakteristikų - informacijos *aktualumo (tinkamumo)* ir *informacijos patikimumo – nesuderinamumą* (Kaya, 2013). Vis dėlto dažniau pateisinama pirmoji charakteristika, o tai nulemia apskaitos tikrąja verte pozicijos stiprėjimą. Reikia pripažinti, kad apskaita tikrąja verte kol kas leidžia pernelyg daug subjektyvumo ir laisvės nustatant tam tikro turto ar įsipareigojimų tikrąsias vertes ir nėra suderinta tarp skirtingų ūkio subjektų, kurie gali pasirinkti skirtingus metodus, naudoti skirtingas prielaidas ir duomenis. Tačiau ir apskaita istorine savikaina visuomet turėjo subjektyvių vertinimų įvairiose srityse. Tuo tarpu tikrosios vertės nustatymo metodai nuolatos tobulinami, taigi tikėtina, taps labiau standartizuotais, o informacijos patikimumo problemą galima spręsti atskleidžiant tikrosios vertės nustatymo būdus, o ypač – vertinimui naudotas prielaidas, aiškinamajame rašte.

Apskaitos koncepcijos pasirinkimas nulemia vėlesnį apskaitos būdų įmonėje naudojimą, o tai – finansinės informacijos pateikimą finansinėse

ataskaitose. Skirtingų verslo subjekto turto grupių apskaitai gali būti taikomi skirtingi apskaitos būdai, todėl formuojant įmonės apskaitos politiką neišvengiamai kyla klausimas, kokius turto ir įsipareigojimų apskaitos ir vertinimo būdus pasirinkti, siekiant atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus (Stončiuvienė et al., 2016). Ne išimtis ir verslo įmonių valdomi miškai, kurie, atsižvelgiant į įmonės taikomą apskaitos koncepciją ir miško priskyrimą vienai ar kitai turto grupei, tradiciškai gali būti apskaitomi vienu ar kitu būdu (žr. 5 pav).



5 pav. Finansinės apskaitos koncepcijų sąsaja su miško apskaitos būdais.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 16-asis TAS..., 2008; 41- asis TAS..., 2008;

Verslo apskaitos standartai..., 2015

Įmonė, taikanti istorinės savikainos koncepciją, turto apskaitai gali naudoti tik savikaina pagrįstus apskaitos būdus. Mišką pripažinus ilgalaikiu materialiuoju, investiciniu arba biologiniu turtu, jo apskaitai būtų taikomas įsigijimo savikainos būdas, t.y. miškas apskaitoje būtų registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau skaičiuojamas jo nusidėvėjimas, o esant nuvertėjimo požymiams atliekamas nuvertėjimo testas ir, jei reikia, registruojamas nuvertėjimas. Tuo tarpu mišką pripažinus trumpalaikiu biologiniu turtu ar

prekėmis, jis pirminio pripažinimo metu vertinamas ir registruojamas įsigijimo savikaina, o balanse parodomas savikaina, arba grynąja galimo realizavimo verte – ta, kuri mažesnė.

Taikant tikrosios vertės koncepciją miškas gali būti apskaitomas tikrosios vertės (jei priskiriamas ilgalaikiam arba trumpalaikiam biologiniam, taip pat investiciniam turtui), arba perkainotos vertės (jei priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui) būdais. Tikrosios vertės būdu miškas pirminio pripažinimo metu registruojamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas (jei klasifikuojamas kaip biologinis turtas), arba įsigijimo savikaina (jei priskiriamas investiciniam turtui), o balanse parodomas tikrąja verte, jos pokyčius nurodant pelno (nuostolių) ataskaitoje. Taikant perkainotos vertės būdą miškas apskaitoje būtų registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau skaičiuojamas jo nusidėvėjimas, tačiau periodiškai perkainojamas iki tikrosios vertės, jos padidėjimą parodant perkainojimo rezerve, o sumažėjimą – sąnaudose, jei nėra likusio ankstesnio perkainojimo rezervo likučio.

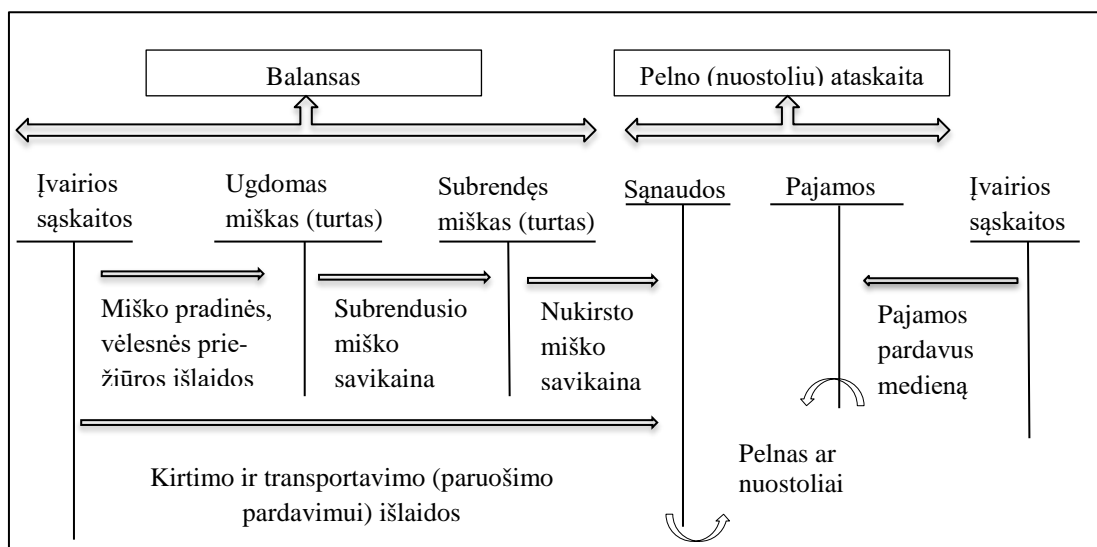
Informacijos apie miškus pateikimo finansinėse ataskaitose būdas – viena esminių miškus valdančių verslo subjektų finansinės atskaitomybės problemų, kurios sprendimas pirmiausia priklauso nuo įmonės taikomos apskaitos koncepcijos. Miškų apskaitai taikant savikaina pagrįstus apskaitos būdus finansinėse ataskaitose pateikiama patikima ir įrodoma informacija, o tai sumažina galimybę vadovybei manipuliuoti ja, be to, nėra būtinybės periodiškai nustatinėti miško tikrosios vertės, t.y. naudoti laikui, darbui ir (arba) finansiniams ištekliams imlią procedūrą. Taikant tikrąja verte pagrįstus apskaitos būdus miškai balanse pateikiami jų tikrąja verte, kuri yra gerokai aktualesnė finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ekonominių sprendimų, ypač susijusių su ilgalaikę įmonės perspektyva, priėmimui bei būsimų pinigų srautų prognozavimui ir padeda finansinėse ataskaitose atspindėti ne tik miško biologinę transformaciją, bet ir rinkos aplinkybių įtaką.

1.2.2. Miško apskaitos problematika istorinės savikainos koncepcijos kontekste

Tiek vieną, tiek kitą apskaitos koncepciją atitinkantys būdai galėtų būti naudojami miško apskaitai, tačiau kiekvieno naudojimas sukelia tam tikrų problemų ar neapibrėžtumų. Remiantis istorinės savikainos koncepcija miškų apskaitai turi būti taikomi savikaina pagrįsti apskaitos būdai, kuriuose draudžiamas bet koks turto perkainojimas, išskyrus jo nuvertinimą iki atsiperkamosios arba grynosios galimo realizavimo vertės, siekiant įgyvendinti vieną iš svarbiausių - atsargumo principą. Savikaina pagrįsti apskaitos būdai – tradiciniai, įprasti ir žinomi finansinių ataskaitų rengėjams, todėl populiarūs, tačiau jų taikymas savito turto – miško, apskaitai yra dviprasmiškas: sudėtinga identifikuoti į miško įsigijimo savikainą įskaitomas išlaidas, o ypač - galutinį savikainos nustatymo momentą (tai tiesiogiai veikia finansinių ataskaitų rodiklius), taip pat didelių abejonių kelia ilgalaikio turto nusidėvėjimo koncepcijos tinkamumas miško apskaitai. Miškininkystės veiklos ypatumai sukelia koliziją taikant tradicinius istorine savikaina ir realizavimo principu pagrįstus apskaitos būdus, nes neatspindi esminio įvykio – biologinio turto transformacijos, kuri iš esmės keičia patį turtą (Bohušová et al., 2012; Gabriel ir Stefea, 2013). Biologinio turto vertinimas savikaina kartais yra mažiau patikimas, nei vertinimas tikrąja verte, nes iš biologinio turto gaunami žemės ūkio produktai ir patiriamos išlaidos yra glaudžiai susiję, todėl kyla neteisingo išlaidų paskirstymo ir nepagrįsto savikainos apskaičiavimo skirtingais biologinės transformacijos periodais, rizika, be to miško „gamybos“ ciklas dažniausiai ilgas ir nesutampa su ataskaitiniu laikotarpiu, taigi pajamos pripažįstamos po gana ilgo laiko tarpo, taip iškreipiant finansinių ataskaitų informaciją (Gabriel ir Stefea, 2013; Ignat et al, 2014).

Galima savikainos būdo taikymo miško finansinei apskaitai schema pateiktas 6 paveiksle. Pirmieji savikainos būdo taikymo miško apskaitai neapibrėžtumai kyla nustatant medynų savikainą: įmonei įsigijus *subrendusį*

mišką, jo įsigijimo savikaina nustatoma įprastu būdu, prie pirkimo kainos pridodant visas išlaidas, susijusias su šio turto įsigijimu.



6 pav. Miškų finansinės apskaitos savikaina proceso schema.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Dvořáková (2011b).

Tačiau jei mišką verslo subjektas (at)sodina, pirmiausia turi būti identifikuojama, kokios išlaidos įskaitomos į medynų savikainą, o kokios – pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis ir šis sprendimas turi reikšmingos įtakos įmonės finansinei informacijai, nes nulemia didesnę ar mažesnę turto vertę balanse bei veiklos rezultatą pelno (nuostolių) ataskaitoje, kas gali pagerinti, arba priešingai – pabloginti daugumą įmonės santykinų finansinių rodiklių.

Į ilgalaikio turto įsigijimo savikainą turi būti įskaitomos visos išlaidos, kurios padaromos turtui iki to momento, kada jį galima naudoti vadovybės numatytu būdu: šiuo momentu įsigijimo savikaina fiksuojama ir nebekeičiama, o turtas pradedamas nudėvėti, nebent taikomas kitas sisteminis turto nurašymo būdas. Pagal Ronay, Dejmal (1991, cit. iš Dvořáková, 2011b), plynoje žemėje pasodinto miško išlaidos gali būti skirstomos į:

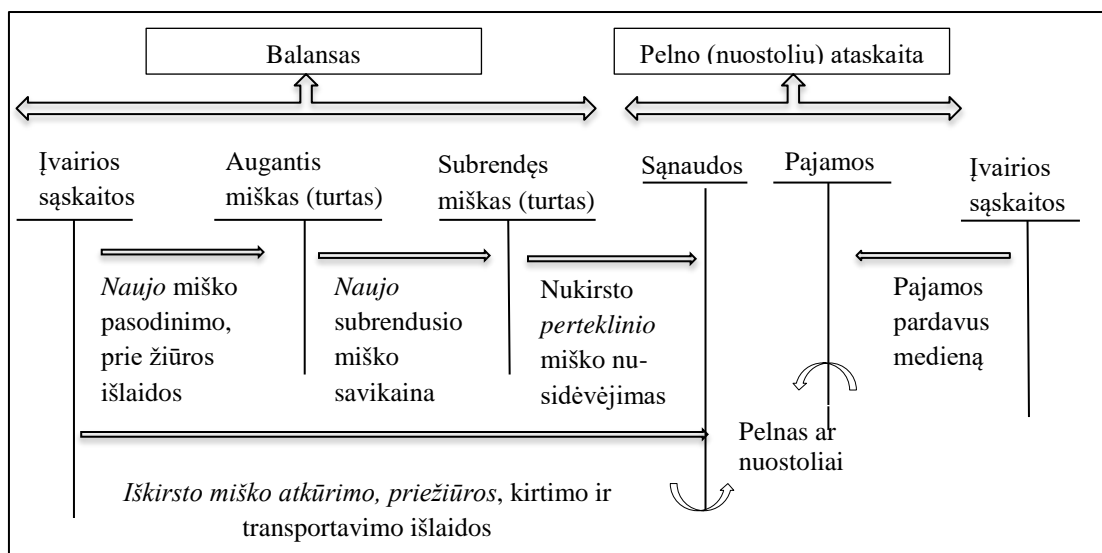
- 1) *pradines*, kurios sudaro didžiąją dalį miško ugdymo išlaidų ir patiriamos per pirmuosius jo ugdymo metus;

- 2) *vėlesnės priežiūros*, kurios yra santykinai nereikšmingos, tačiau patiriamos dešimtmečiais;
- 3) *paruošimo pardavimui (ruošos)*, kurios patiriamos, kai medynai pasiekia brandą ir tampa tinkamais kirtimui. Šios išlaidos gali būti patiriamos tiek vieną ataskaitinį laikotarpį (plynųjų kirtimų atvejais), tiek per dešimtis metų, jei medžiai kertami atvejiniais ar atrankiniais kirtimais.

Dvořáková (2011b) pažymi, kad į ugdomo miško savikainą derėtų įskaityti visas pradines ir vėlesnės priežiūros išlaidas. Taigi, jei miškas yra (at)sodinamas, į jo įsigijimo savikainą tradiciškai derėtų įskaityti *pradines sodinimo* išlaidas, t.y. želdavietės paruošimo, miško sėjinukų ar sodinukų įsigijimo, želdinimo darbų (darbo, mechanizmų nuomos ar nusidėvėjimo ir pan.) išlaidas. Tačiau vėliau miško želdiniai ir žėliniai dar bent 6-7 metus turi būti prižiūrimi ir saugomi, kol susiformuos jaunuolynas ir prasidės ugdymo kirtimai. Per šį laikotarpį įmonė patiria užneštų žemėmis medelių atkasimo, stelbiančios žolinės augalijos, medelių ir krūmų pašalinimo, paviršinio vandens nuleidimo, žuvusių tikslinių medžių rūšių medelių atsodinimo išlaidas, taip pat želdinių ir žėlinių apsaugos nuo vabzdžių kenkėjų ir grybinių ligų, graužikų, žvėrių, mechaninių pakenkimų ir panašias išlaidas. Šiame etape kyla neapibrėžtumų dėl šių išlaidų įskaitymo į miško savikainą: viena vertus, pagal tradicinius apskaitos principus ir praktiką, po turto įsigijimo padarytos ilgalaikio turto priežiūros išlaidos paprastai ne įskaitomos į turto savikainą, o pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tačiau kita vertus, miškų atveju tai - išlaidos, kurios būtinos tam, kad miškas augtų ir jį būtų galima naudoti „vadovybės numatytu būdu“, taigi turėtų būti įskaitomos į miško savikainą. Kiek kitaip turėtų būti traktuojamos vėlesnės priežiūros išlaidos, kurios patiriamos dešimtmečiais, per kuriuos įmonė *jau gali uždirbti pajamų* iš ugdomųjų kirtimų. Todėl kyla pagrįstas klausimas - kuris įvykis ar rodiklis turėtų būti ta riba, iki kurios patirtas išlaidas dar reikėtų įskaityti į miško savikainą? Sprendimai gali būti įvairūs: pradedant tik pradinių miško želdinimo išlaidų, baigiant visų išlaidų, kurios tiesiogiai ar netiesiogiai susiję

su miško įsigijimu ir ugdymu per visą miško augimo laikotarpį, įskaitymu į medynų savikainą.

Dvořáková (2011b) pažymi dar vieną 6 paveiksle pateikto modelio neapibrėžtumą – medynų priskyrimo subrendusiems, o tuo pačiu ir išlaidų kapitalizavimo pabaigos momento nustatymą: subrendę medžiai nebūtinai iš karto iškertami - tai gali įvykti gerokai vėliau, pvz. tuomet, kai to pareikalaus klientai, nes mediena atitiks tam tikras kokybines charakteristikas, arba kai atitiks medienos pramonės nustatytus bendruosius parametrus. Kita šio būdo problema – įmonė nuolat patiria išlaidų miškui, tačiau pajamas galės pripažinti tik po daugelio metų pardavusi medieną. Teoriškai įmonė, turinti vieno amžiaus medynus, neišsilaikytų rinkoje, nebent turėtų kitų nuolatines pajamas generuojančių veiklos segmentų, arba gautų valstybės finansavimą. Todėl faktiškai miškininkystės įmonės veiklą organizuoja taip, kad kiekvienais metais uždirbtų pastovias pajamas - brandūs medžiai kiekvienais metais kertami ir atsodinami, t.y. brandžių medynų kiekis įmonėje turi išlikti santykinai pastovus. Šia prielaida Dvořáková (2011b) grindžia modifikuoto miškų finansinės apskaitos savikaina būdo taikymą, kurio esmė - subrendę medynai laikomi nekintančiu įmonės turtu (žr. 7 pav.).



7 pav. Modifikuota miškų finansinės apskaitos savikaina proceso schema.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Dvořáková (2011b).

Pagal 7 paveiksle pateiktą modifikuotą savikainos proceso schemą miško pradinės ir vėlesnės priežiūros išlaidos kapitalizuojamos „augančio miško“ sąskaitoje tol, kol medynai subręsta, tuomet perkeliamos į „subrendusio miško sąskaitą“, t.y. kapitalizavimas nutraukiamas, nes miškas paruoštas kirtimui. Kai tik šis pastovus subrendusių medynų potencialas suformuojamas, jo vertė „subrendusio miško“ sąskaitoje nekinta (laikoma konstanta). Tokio *nukirsto miško atsodinimo ir vėlesnės priežiūros* išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, kai patiriamos. Tačiau jei brandžių medynų iškirtimas viršija nustatytas normas, subrendęs miškas „nudėvimas“ (Dvořáková, 2011b). Vis dėlto pačios autorės teigimu, šis modifikuotas būdas turi savų trūkumų, kurių svarbiausias – jis neatitinka bendrojo apskaitos palyginimo principo, nes pajamos iš medienos pardavimo lyginamos ne su iškirstų medynų savikaina, bet su ataskaitiniu laikotarpiu patirtomis miško atsodinimo ir vėlesnėmis ugdomo miško priežiūros išlaidomis. Reikėtų pažymėti, kad šis būdas panašus į nebalansinį miškų apskaitos modelį, išskyrus tai, kad informacija apie brandžius medynus pateikiama įmonės balanse. Tačiau po ilgo laikotarpio miško balansinė vertė nebeturės nieko bendro nei su naujai užaugusio miško savikaina, nei su jo tikrąja verte. Nepaisant to, Dvořáková (2011b) pasiūlyta modifikuota savikainos būdo schema galėtų būti lengvai įgyvendinama įmonėse, kurios turi stabilų miškų plotą, tačiau jam kintant būtų susiduriama su papildomais neapibrėžtumais: jei naujai pasodinto miško pradinės ir, galbūt, vėlesnės priežiūros išlaidas galima būtų identifikuoti ir kapitalizuoti, tai virš normų iškirsto miško „nusidėvėjimo“ įvertinimas tampa abejotinu, nes iškirsti medžiai gali būti skirtingo amžiaus, todėl proporcingas kapitalizuotų išlaidų nurašymas gali netikti, o tuomet reikėtų ieškoti kitokio nusidėvėjimo skaičiavimo pagrindimo.

Nusidėvėjimo skaičiavimo klausimas – dar viena esminė su savikainos būdo taikymu miškams tiesiogiai susijusi problema. Apskaitos standartuose ilgalaikį materialųjį turtą, apskaitomą savikainos būdu, reikalaujama nudėvėti, o išimtis taikoma tik neriboto naudingo tarnavimo laiko turtui - žemei. Tačiau pirmiausia kyla abejonių dėl pačios nusidėvėjimo koncepcijos tinkamumo

miško apskaitai: nusidėvėjimo skaičiavimas iš esmės atspindi laipsnišką turto fizinį dėvėjimąsi ir tuo pačiu vertės mažėjimą. Tuo tarpu augant miškui jo vertė ne tik nemažėja, tačiau priešingai – didėja, o fizinės savybės ne blogėja, o bent jau kol miškas pasieks brandos amžių - gerėja. Taigi, *nusidėvėjimo skaičiavimas visiškai neatspindi miško biologinės transformacijos nulemtų vertės pokyčių bei ekonominės naudos gavimo proceso dinamikos*. Išties, nusidėvėjimo skaičiavimo koncepcija yra tinkama derlinių augalų, pvz. vaismedžių, apskaitai – tai pripažino ir Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV), nuo 2016 –ųjų metų pakeisdama 41-ąją TAS ir nustatydama, kad šis biologinio turto poaibis turi būti apskaitomas kaip ilgalaikis materialusis turtas, skaičiuojant jo nusidėvėjimą (Agriculture: Bearer Plants..., 2014). Tačiau derėtų pabrėžti esminį skirtumą – derliniai augalai pagal ekonominės naudos gavimo grafiką panašesni į ilgalaikį materialųjį turtą: jam iš pradžių patiriamos reikšmingos išlaidos, tačiau vėliau toks turtas naudojamas nuolat ir duoda kasmetinę ekonominę naudą, t.y. derlių. Kai tokie derliniai augalai subręsta, jų biologinė transformacija nebesvarbi ateities ekonominės naudos gavimui, todėl jų vertinimas tikraja verte tik iškreiptų ūkio subjektų finansinę informaciją (Aryanto, 2011; Damian et al., 2014; Bohušová ir Svoboda 2016). Reikšminga ekonominė nauda gaunama tik iš tokių augalų duodamo derliaus, tuo tarpu patys derliniai augalai jiems pasenus (pasibaigus naudojimo laikui) iškertami ir parduodami nebent kaip atliekos (Hinke ir Stárová, 2014.). Todėl tokių daugiamečių sodinių apskaita savikainos būdu, nudėvint juos per visą jų naudojimo laiką, yra visiškai logiška ir atspindi ekonominės naudos gavimo procesą. Tuo tarpu miško, ugdomo kirtimui ir pardavimui, ekonominė nauda iš esmės gaunama vieną kartą – jį pardavus stovintį arba nukirstą, t.y. šiuo atveju negalima identifikuoti pastovaus kasmetinio ekonominės naudos gavimo, laipsniško turto „sunaudojimo“ efekto.

Apskaita įsigijimo savikaina ir nusidėvėjimo koncepcija galbūt nebūtų tokia svetima miškui, kuris naudojamas kitoje nei miškininkystė veikloje, pvz. kaimo turizmo ar kitų rekreacinių, medžioklės organizavimo paslaugų teikimui, leidimų medžioti pardavimui, nuomai ir pan. Toks miškas pagal

verslo įmonėms taikomus apskaitos standartus negali būti priskiriamas biologiniam turtui, tik ilgalaikiam materialiajam. Šiuo atveju galima būtų identifikuoti nuolatinį miško naudojimo ir ekonominės naudos gavimo aspektą, tačiau visgi toks naudojimas nėra susijęs su miško vertės mažėjimu, ypač jei nėra draudimų subrendusį mišką iškirsti ir parduoti. Todėl vertėtų atkreipti dėmesį į ilgalaikio materialiojo turto likvidacinės vertės definiciją ir nuostatą, kad „ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė gali prilygti ar būti didesnė už to turto savikainą ir tokiu atveju turto nusidėvėjimas neturi būti skaičiuojamas iki to laiko, kol likvidacinė vertė netaps mažesne už turto savikainą“ (16 – asis TAS..., 2008). Kadangi augančio miško vertė nuolat didėja, argumentas dėl didesnės nei savikaina likvidacinės vertės būtų visiškai tinkamas, siekiant išvengti miško nusidėvėjimo skaičiavimo. Tuo tarpu Budrionytė, Kazlauskienė, Subačienė (2012) miškus, kurie nenaudojami ūkininkavimo tikslais ir neteikia kitokios ekonominės naudos, siūlo balanse pateikti kartu su miško žemės verte, nes tokių medynų ir žemės atskiras naudojimas negalimas. Tokiam turtui nusidėvėjimas neturėtų būti skaičiuojamas, nes miško vertė neatskirta nuo žemės vertės.

Mišką priskyrus atsargų kategorijai, jis balanse galėtų būti parodomas kaip „atsargos augime (nebaigta produkcija)“ įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba grynąja galimo realizavimo verte – ta, kuri mažesnė (Jöbstl, 2000 b). Miško savikaina turėtų būti nustatoma vadovaujantis esminiu finansinėje apskaitoje taikomu atsargų pasigaminimo savikainos skaičiavimo principu: pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Šiuo atveju į miško „pasigaminimo“ savikainą būtų įskaitomos visos išlaidos, kurios patiriamos ne tik miško įsigijimo ar (at)sodinimo metu, tačiau taip pat ir visos vėlesnės ugdymo ir priežiūros išlaidos, tačiau negalėtų būti įskaitomos išlaidos, susijusios su įmonės valdymu bei bendrąja veikla.

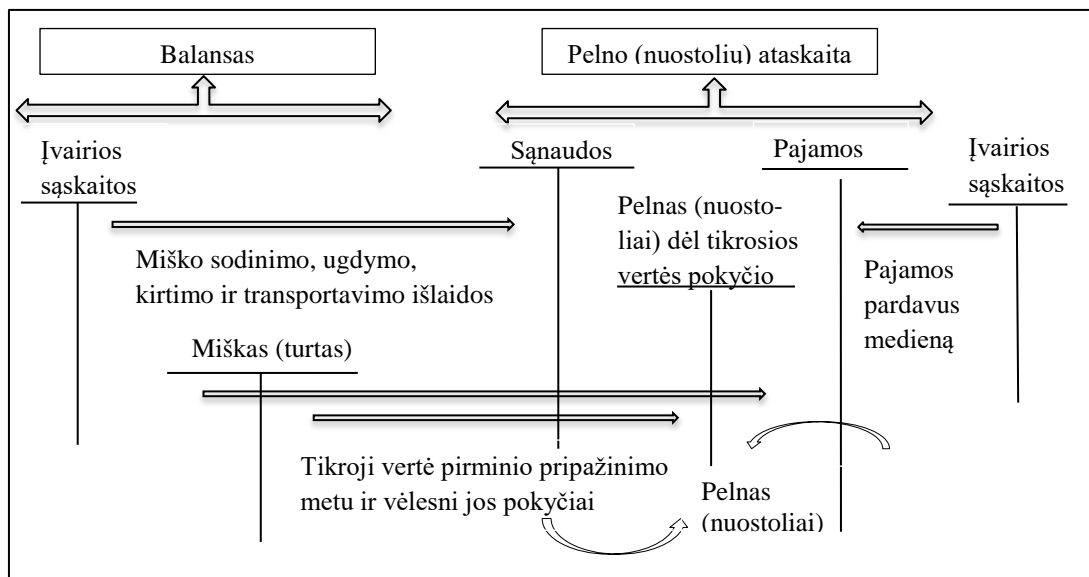
Apibendrinant galima teigti, kad tradiciškai aiški, suprantama ir lengvai įgyvendinama istorinės savikainos koncepcija miško apskaitos atveju yra gana komplikauta dviem aspektais: 1) miško (at)sodinimo išlaidų ir jų

kapitalizavimo pabaigos momento nustatymas ir 2) nusidėvėjimo skaičiavimas, jei miškas priskiriamas ilgalaikio materialiojo ar biologinio turto kategorijoms. Pirmojo neapibrėžtumo priežastis – ilgas miško ugdymo ciklas ir jo metu patiriamos ne tik pradinės įveisimo, bet ir nuolatinės medynų priežiūros išlaidos. Dalies pastarųjų kapitalizavimas, remiantis tradiciniu įsigijimo savikainos nustatymo požiūriu, yra abejotinas: išlaidos turi būti kapitalizuojamos iki to momento, kai turtą galima naudoti „vadovybės numatytu būdu“, tačiau miško atveju šio momento nustatymas keblus, nes pajamas (ekonominę naudą) iš miško ūkio subjektas gali gauti ne tik iškirtus brandų mišką pagrindiniu kirtimu, bet ir gerokai anksčiau – vykdant ugdomuosius ir sanitarinius kirtimus. Netgi atliekant pagrindinius kirtimus, miškas gali būti iškertamas per du ar tris kartus kas 5-10 metų, neviršijant 20 metų laikotarpio (atvejinis kirtimas), todėl sudėtinga identifikuoti miško išlaidų kapitalizavimo pabaigos momentą, o tuo pačiu ir į miško savikainą įskaitomų priežiūros išlaidų sumą. Antrasis probleminis aspektas susijęs su tradicinėje apskaitoje taikoma ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo koncepcija, kuri visiškai neatspindi miško vertės pokyčių (augant miškui jo vertė ne mažėja, o priešingai – didėja), bei ekonominės naudos gavimo proceso dinamikos (nėra pastovaus ekonominės naudos gavimo ir kasmetinio turto „sunaudojimo“ efekto). Tai suponuoja poreikį ieškoti kitų medynų vertės sisteminio nurašymo būdų.

1.2.3. Miško apskaitos tikrąja verte neapibrėžtumų ir trūkumų analizė

Pagal tikrosios vertės koncepciją miškų apskaitai gali būti taikomi tikrąja verte pagrįsti apskaitos būdai, kurių tikslas – miškai balanse turi būti parodyti tikrąja (ar artima jai) verte, nes ši informacija yra gerokai aktualesnė suinteresuotiesiems asmenims, nei miško savikaina. Tačiau didžiausias šio būdo trūkumas miško apskaitos kontekste – labai dažnai miškas neturi aktyviosios rinkos su skelbiamomis kainomis, todėl tikrosios vertės nustatymui naudojami įvairūs vertinimo metodai, informacija gali tapti subjektyvia, sunkiai patikrinama, todėl nepatikima - tai suteikia galimybių vadovybei

manipuliuoti vertinimais. Miško finansinės apskaitos, taikant tikrosios vertės būdą, schema pateikta 8 paveiksle.



8 pav. Miškų finansinės apskaitos tikraja verte būdas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 41-asis TAS..(2008), Dvořáková (2011b).

Miško apskaitos tikraja verte būdas leidžia parodyti miško tikrąją vertę balanse, o pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamas pelnas (nuostoliai) dėl tikrosios vertės pasikeitimo, taip pat su miško sodinimu, ugdymu ir pardavimu susijusios išlaidos. Vis dėlto ši tikrosios vertės būdo taikymo versija nėra tobula, nes medynų ugdymo ir priežiūros išlaidų pripažinimas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis neatitinka bendrojo pajamų ir sąnaudų palyginimo principo: pirmaisiais miško ugdymo metais, kai patiriama didžioji dalis ugdymo ir priežiūros išlaidų, medynų tikroji vertė keičiasi nežymiai (ar nesikeičia visai), todėl reikšmingos tikrosios vertės padidėjimo pajamos nėra tikėtinos. Savo ruožtu reikšmingi miško tikrosios vertės pokyčiai vyksta, o tuo pačiu ir pajamos dėl tikrosios vertės padidėjimo pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamos gerokai vėliau, kai medynų priežiūros išlaidos sumažėja. Tačiau reikia pabrėžti, kad nei nacionaliniuose, nei tarptautiniuose apskaitos standartuose nėra imperatyvo biologinio turto išlaidas pripažinti ataskaitinio

laikotarpio sąnaudomis, taigi tokias išlaidas galima būtų kapitalizuoti, modifikuojant 8 paveiksle pateiktą schemą.

Dauguma miškų apskaitos tikrąja verte privalumus ir trūkumus analizavusių autorių sutinka su pagrindiniu tikrosios vertės koncepcijos argumentu: finansinių ataskaitų informacijos vartotojams apskaita tikrąja verte teikia aktualesnę informaciją ekonominių sprendimų priėmimui, tačiau visgi nemažai autorių kritikuoja tikrosios vertės taikymą miškų apskaitai ir išvelgia esminių šio būdo trūkumų. Pasak Fischer ir Marsh (2013), Muhammad (2014), iki 41- ojo TAS įsigaliojimo 2003-aisiais metais biologinio turto apskaitos praktika buvo pagrįsta istorine savikaina: visos su medynų ugdymu susijusios išlaidos buvo kapitalizuojamos, o vėliau nudėvimos per turto naudingo tarnavimo laiką. Autorių nuomone, ši praktika buvo konkreti, patikrinama ir suprantama, tuo tarpu tikrosios vertės naudojimas kertasi su pagrindiniais apskaitos principais, o finansinės ataskaitos tampa pernelyg pagrįstos vertinimais ir nuomonėmis. Vietoje faktinių istorinių išlaidų biologinio turto vertinimui naudojama "išplaukusi" tikrosios vertės sąvoka, kuri dažnai yra pagrįsta nuomone, o ne tvirtais įrodymais - tai tik sukelia painiavą, menkina apskaitos informaciją, didina vadovybės galimybes piktnaudžiauti, skatina bylinėjimąsi, o auditoriams darosi sunku išreikšti nuomonę apie finansines ataskaitas. Be to, biologinio turto tikroji vertė balanso datą gali būti nesusijusi su kaina, už kurią šis turtas bus parduotas ir todėl išvis nėra prasmės vertinti tokį turtą tikrąja verte (Fischer, Marsh, 2013). Reikia sutikti su šių autorių nuomone dėl miškų tikrosios vertės nustatymo: miškai dažnai neturi aktyvioje rinkoje skelbiamos kainos, todėl jų tikroji vertė nustatoma remiantis tam tikromis vertinimo metodikomis ir kartais gana subjektyviomis prielaidomis. Vis dėlto derėtų prieštarauti teiginiui, jog įsigijimo savikaina pagrįsta miškų apskaitos praktika tinkamesnė: vertinimas istorine savikaina neatspindi miško biologinės transformacijos, o pats savikainos skaičiavimas gali be vargo tapti vadovybės manipuliacijų objektu, taigi nors jis ir gali būti patikrinamas, tačiau nebūtinai objektyvus ir teisingas.

Miškų apskaitą ir vertinimus tikrąja verte kritikavo Herbohn (2009), tyręs Australijos Apskaitos standartų valdybos patvirtinto 1037 –ojo standarto „Atsinaujinantis ir atkuriamasis turtas“ taikymą Australijos miškininkystės įmonėse. Tyrimo metu nustatyta, kad dėl miškų aktyviosios rinkos nebuvimo Australijos miškininkystės įmonės miškų tikrosios vertės nustatymui naudojo įvairius vertinimus: dabartinę vertę, draudimo sutartyse nurodytą vertę, grynąją galimo realizavimo vertę, be to dažniausiai buvo remiamasi įmonės vidiniais (vadovybės) vertinimais ir retai naudotasi išorės ekspertų (turto vertintojų) vertinimais. Naudojant įvairius tikrosios vertės nustatymo metodus aiškinamajame rašte būtina atkleisti vertinimo prielaidas, tačiau šie atskleidimai dažniausiai buvo paviršutiniški. Tyrimo išvadose pažymima, kad miškų tikrosios vertės nustatymas – labai subjektyvus procesas, sudarantis palankias sąlygas manipuliacijoms, be to galimybė naudoti skirtingus vertinimo metodus daro pačius vertinimus nepalyginamais (Herbohn, 2009). Svarbios ir vėlesnio Elad ir Herbohn (2011) tyrimo, susijusio su informacijos apie biologinį turtą atskleidimu Prancūzijos, Jungtinės Karalystės ir Australijos įmonių finansinėse ataskaitose, išvados: skirtingų įmonių atskleidimai aiškinamajame rašte yra nepalyginami, o tikrosios vertės taikymo sąnaudos biologinio turto apskaitoje yra didesnės už informacinę naudą, be to didina pajamų svyravimus. Panašios išvados pateiktos Silva et al. (2011) atliktame Portugalijos žemės ūkio įmonių tyrime, kuris parodė, kad dauguma dalyvių, pasirinkusių naudoti tikrosios vertės būdą, aiškinamuosiuose raštuose neatskleidė informacijos apie taikytus metodus ir prielaidas, o tai sumažina finansinės informacijos palyginamumą ir aktualumą vartotojams. Tačiau reikia pažymėti, kad ir savikainos būdą taikančios įmonės neatskleidė duomenų apie jos formavimąsi.

Įmonė turto tikrąją vertę gali nustatyti naudodama įvairius vertinimo metodus: pradėdant būsimaisiais diskontuotais grynaisiais pinigų srautais, baigiant savikaina. Skirtingų metodų taikymo rezultatai gali būti labai skirtingi, o tai turi tiesioginės įtakos turto balansinei vertei ir ūkio subjekto veiklos rezultatams. Stárová, et al. (2016) pastebėjimu, dėl skirtingų miško tikrosios

vertės nustatymo būdų taikymo gali padidėti įmonių finansinių ataskaitų duomenų nepalyginamumas, kai tikrosios vertės koncepcijos tikslas - jį sumažinti. Herbohn ir Herbohn (2006) pažymi, kad sunkumų kyla atskiriant miško tikrąją vertę nuo žemės vertės, taip pat nustatant jaunų želdinių, neturinčių aktyviosios rinkos, tikrąją vertę. Jöbstl (2009 b) manymu, sunku pasirinkti tinkamą miško vertinimo metodą, o nustatant tikrąją vertę iškyla būsimos produkcijos kainos ir veiklos apimčių prognozavimo problema. Panašią išvadą pateikė ir Tzcupke (2009), tyręs municipalinių Vokietijos miškininkystės įmonių miškų vertinimo finansinių ataskaitų tikslais metodų taikymą, kartu pabrėždamas kad iki šiol nėra vieningos nuomonės dėl geriausio vertinimo metodo, o to pasekmė – nepalyginami įmonių veiklos rezultatai. Nors King (2006) teigimu, žmogaus ar institucijos nuomonė dėl turto tikrosios vertės negali būti idealiai teisinga – visada išlieka bent 10 proc. paklaida, nes skiriasi vertinimo aplinkybės, rinkos situacijos suvokimas, o turto vertės nustatymas nėra tik matematinis veiksmas ir apima svarbių prielaidų, kurios matematinės išraiškos neturi, vertinimą, vis dėlto reikia pripažinti, kad miškų tikrosios vertės nustatymo metodų įvairovė gali nulemti mažesnę finansinių ataskaitų informacijos palyginamumą, todėl suponuoja vieningos miškų tikrosios vertės nustatymo metodikos sukūrimo būtinybę bei įmonėms privalomą aiškų ir pakankamai detalių tikrosios vertės nustatymo metodų bei vertinimui naudotų prielaidų aprašymą aiškinamajame rašte. Remiantis Goncalves ir Lopes (2014) atliktu tyrimu dėl privalomos informacijos apie biologinį turtą atskleidimo, tinkamai tai atlieka tik didelės įmonės, kurių biologinio turto lyginamasis svoris visame turte yra itin reikšmingas.

Elad (2004) pabrėžia, kad 41- ajame TAS numatytas tikrosios vertės būdas – radikalus nutolimas nuo istorinės savikainos koncepcijos, sukeliantis platų teorinių ir praktinių problemų spektrą. Autorius, tyręs standarto taikymo problemas Naujoje Zelandijoje, įvardijo du esminius tokios apskaitos trūkumus: 1) abejotinas vertinimų patikimumo lygis ir 2) tikrosios vertės pokyčio pripažinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje, iškreipiant realius įmonės veiklos rezultatus. Derėtų atkreipti dėmesį į antrąją įvardintą biologinio turto

apskaitos tikrąją vertę problema: tikrosios vertės pasikeitimo (ypač pajamų padidėjimo) pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje gali klaidinti apskaitos informacijos vartotojus ir netgi prieštarauti bendrajam atsargumo principui, kurio vieną iš pagrindinių postulatų galima būtų formuluoti taip: tam, kad pripažinti įmonės pajamas reikia pagrįsto įsitikinimo, tuo tarpu kad pripažinti sąnaudas, užtenka pagrįstos tikimybės. Todėl paprastai pelno (nuostolių) ataskaitoje ūkio subjektai pateikia pajamas, kurios pripažįstamos kaupimo principu, tačiau vis dėlto tik tuomet, kai pagrįstai įsitikinama, kad ekonominė nauda bus gauta. Tuo tarpu taikant tikrosios vertės būdą įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas ir pajamos, kurios yra potencialios, t.y. iš tiesų dar neuždirbtos. Ir nors Ryan (2008) nuomone, tikroji vertė leidžia įmonėms pateikti finansinėse ataskaitose informaciją, kuri atspindi tuo metu esančias rinkos sąlygas ir keičiama atsižvelgiant į pokyčius rinkoje, o pelnas (nuostoliai) pripažįstami ne tuomet, kai sandoris realizuojamas, o tuomet, kai šis pelnas ar nuostoliai dėl turto ar įsipareigojimo laikymo atsiranda, vis dėlto toks požiūris ir pajamų pateikimo būdas labiau tinkamas tikrąją vertę vertinamų finansinių priemonių apskaitai. Tokios finansinės priemonės dažnai yra likvidžios, turi aktyvioje rinkoje skelbiamas kainas, už kurias šias priemones galima greitai parduoti, o tikrosios vertės padidėjimo pajamos bet kada realizuoti. Tuo tarpu miško atveju situacija visiškai kitokia: stačias miškas yra gerokai žemesnio likvidumo turtas, jo tikroji vertė nustatoma ne tiesiogiai pagal aktyviosios rinkos kainas, o vadovaujantis įvairiais, dažnai gana subjektyviais, vertinimais, be to tikrosios vertės padidėjimo pajamos bus realizuotos tik po ganėtinai ilgo laiko. Todėl toks išankstinis tikrosios vertės pasikeitimo pajamų pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje gali nulemti klaidingus pelno paskirstymo sprendimus, finansinių rodiklių interpretacijas, apsunkinti ataskaitos tinkamą supratimą.

Nerealizuoto pelno dėl miškų tikrosios vertės pasikeitimo pripažinimo pelno (nuostolių) ataskaitoje problema taip pat buvo akcentuota Herbohn (2009) atlikto tyrimo išvadose. Miškų apskaita tikrąją vertę reikšmingai paveikė tirtų Australijos įmonių veiklos rezultatus: pradėjus miškus vertinti

tikrąją vertę, ketverių metų laikotarpyje dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčių Australijos miškininkystės įmonių grynojo pelningumo mediana nuo 8,5 proc. pakilo iki 15 proc., o kai kuriais metais atskirų įmonių pelnas dėl miškų tikrosios vertės pasikeitimo buvo didesnis nei veiklos pelnas. Išties, toks reikšmingas nerealizuoto pelno dėl miškų tikrosios vertės pasikeitimo pripažinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje gali sukelti akcininkams nepagrįstą vilčių dėl dividendų, be to tokia praktika gali paskatinti įmonės vadovybę manipuliuoti vertinimais, kad pasiekti įmonės savininkų (tiek valstybės, tiek privačių akcininkų) nustatytą veiklos rezultatų. Fischer ir Marsh (2013), Stárová, et al. (2016) taip pat pabrėžia, kad tikrosios vertės būdo taikymas gali nulemti dividendų, kurie nėra pagrįsti reikiamais pinigų srautais, paskelbimą. Wallner (2009) manymu, miškų tikrosios vertės pokyčių pateikimas pajamose gali nulemti klaidingus finansinius sprendimus ir įmonės likvidumo rizikos padidėjimą, o tuo pačiu - sudėtingų rizikos valdymo instrumentų poreikį.

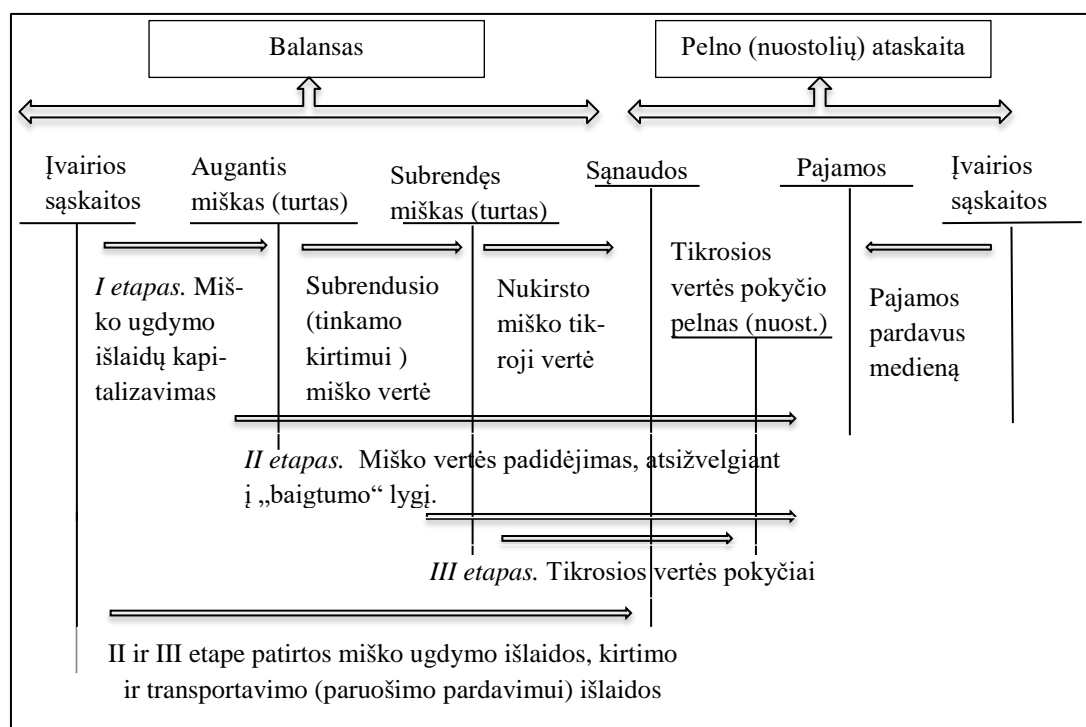
Herbohn (2009) atlikto tyrimo metu pastebėta, kad pradėjus miškų apskaitai taikyti tikrosios vertės būdą, Australijos įmonėse stipriai išaugo grynojo pelno reikšmių *svyravimai* dėl nuolatinės miško vertės kaitos, kuriai darė įtaką kintančios pasaulinės medienos kainos, valstybės politiniai sprendimai, gamtos reiškiniai (liūtys, viesulai, sausros, ligos, kenkėjai ir t.t.). Riahi-Belkaoui (2004), Sekott (2011) pažymi, kad paprastai investuotojams ir kreditoriams pelno svyravimai atrodo rizikingai, todėl siekiama investuoti į stabiliai augančias įmones, o įmonės su tolygiu („išlygintu“) pelnu yra laikomos mažiau rizikingomis. Šiame kontekste reikia pažymėti, kad apskaitant miškus tikrąją vertę, įmonės pelnui didžiausią įtaką gali turėti natūralus miškų augimas ir medienos kainų pokyčiai rinkoje, o ne ūkinės veiklos (miško pardavimo) rezultatai – tai gali klaidinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojus. Vis dėlto savikainos būdas pelno išlyginimo taip pat neužtikrina dėl kintančių medienos kainų bei netolygių kirtimų apimčių.

Praktikoje taikant tikrosios vertės koncepciją susiduriama su dar viena problema – tikrosios vertės netinkamumu mokesčių skaičiavimo tikslais (Aryanto, 2011). Tradicinis mokestinis požiūris remiasi istorine savikaina, t.y.

vertinimų tikrąją vertę nepripažįsta, arba pripažįsta retai. Reikia pastebėti, kad šis neatitikimas – vienas iš daugelio įprastų finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių skirtumų, vis dėlto apsunkinantis kasdienį buhalterijų darbą ir lemiantis sudėtingų, nors ir teisingesnių, apskaitos būdų vengimą.

Nepaisant skirtingų autorių išreikštos kritikos ir kai kurių itin skeptiško požiūrio į tikrąją vertę miškų apskaitoje, nemažai autorių pripažįsta, kad būtent tikrosios vertės koncepcijos naudojimas suteikia galimybę pateikti miškininkystės įmonių „tikrą ir teisingą vaizdą“ finansinėse ataskaitose. Stárová et al. (2016) nuomone, kol kas visame pasaulyje paplitęs savikaina pagrįstas požiūris, kuriame tik miško sodinimo ir ilgalaikės priežiūros išlaidos įtraukiamos į medynų vertę, arba dar blogiau – nurašomos į sąnaudas, netinkamai atspindi miškus finansinėse ataskaitose, todėl apskaita, *de facto* neatlieka savo pagrindinės funkcijos - teikti naudingą informaciją jos vartotojams. Kadangi iškreipiami atskiri finansinių ataskaitų straipsniai, tuo pačiu skaičiuojami ir vertinami iškreipti santykiniai finansiniai rodikliai. Šiame kontekste pastangos pereiti tikrosios vertės modelio yra logiškos (Stárová et al., 2016). Miller ir Bahnson (2009) pažymi, kad biologinio turto (tame tarpe ir miškų) apskaita tikrąją vertę naudinga apskaitos informacijos vartotojams, nes išsprendžia finansinių ataskaitų informacijos netinkamumo problemą: žemės ūkio įmonių ataskaitos, paruoštos savikainos principu, yra labai nutolę nuo realybės. Autoriai pabrėžia, kad žemės ūkis – savita ūkio šaka, kuriai apskaita tikrąją vertę itin naudinga: skirtingai nuo ilgalaikio materialiojo turto, kurio vertę naudojant mažėja, biologinio turto vertė tam tikrą laiką auga, todėl nusidėvėjimo skaičiavimas tokiam turtui ne tik beprasmis ir klaidinantis apskaitos informacijos vartotojus, bet ir nenaudingas pačiai įmonei (Miller ir Bahnson, 2009). Panašiai argumentuoja ir Amelevič (2013), teigdama, kad dėl nuolatinių biologinio turto kiekybinių ir kokybinių pokyčių jo faktinė įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ne visada atspindi realią šio turto vertę, o tuo pačiu – ir įmonės tikrą ir teisingą vaizdą finansinėse ataskaitose, todėl biologinio turto vertinimui tinkamesnis tikrosios vertės būdas, kuris geriau atspindi biologinių pokyčių sąlygotus turto vertės pokyčius, nors ir apsunkina apmokestinamojo

pelno skaičiavimą. Pagrindinis faktorius, nulemiantis miškų vertės kaitą (padidėjimą), yra biologinė jo transformacija per ilgą augimo laiką, kurią atspindėti galima tik taikant tikrosios vertės būdą. Tuo tarpu savikainos būdas neatskleidžia tikros miškininkystės įmonių finansinės būklės, nes miško ugdymo ir priežiūros išlaidos nėra pagrindinis veiksnys, nulemiantis miško vertės didėjimą, be to siejamos su nepastoviu ir skirtingos kokybės produkcijos kiekiu, kuris identifikuojamas tik nukirtus medžius, todėl tokios išlaidos negali būti tiksliai paskirstytos (Dvořáková 2011b). Tačiau autorė atkreipė dėmesį ir į tradicinio tikrosios vertės būdo taikymo miško finansinei apskaitai neatitikimą pajamų ir sąnaudų palyginimo principui, taip pat miško aktyviosios rinkos, pagal kurią galėtų būti nustatoma šio turto tikroji vertė, nebuvimą. Siekiant eliminuoti šiuos trūkumus, ji pasiūlė modifikuotą *mišrų* apskaitos būdą, kuris pateiktas 9 paveiksle.



9 pav. Mišrusis miškų finansinės apskaitos būdas

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Dvořáková (2011b).

Mišrusis būdas remiasi medynų klasifikavimu pagal amžių. Kol medynai nėra pasiekę brandaus amžiaus ir todėl nėra galimybės nustatyti jų tikrosios vertės pagal medienos kainą, miško ugdymo išlaidos paskirstomos taip:

reikšmingiausios, t.y. sodinimo ir priežiūros iki ugdymo kirtimų išlaidos (I etapas) kapitalizuojamos, taikant savikainos būdą. Vėlesnės, santykinai nereikšmingos II ir III etapo priežiūros išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. II etape identifikuojamas momentas, kai turi būti įvertinta būsima miško ekonominė nauda, atsižvelgiant į medynų rūšis, rizikas ir augimo sąlygas. Ši potenciali ekonominė nauda vėliau paskirstoma skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams pagal medynų „baigtumo“ lygį, tačiau kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ji turi būti koreguojama atsižvelgiant į pasikeitusią situaciją rinkoje. Savo ruožtu tikroji vertė nustatoma tik brandiems medynams (III etapas), o jos pokyčiai pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje (Dvořáková, 2011b). Reikia pažymėti, kad šis modelis iš dalies išsprendžia pajamų ir sąnaudų palyginamumo finansinėse ataskaitose problemą, nes didžioji dalis miško ugdymo išlaidų kapitalizuojamos kaip augančio miško savikaina, tačiau vis dėlto vėliau reikšmingos medynų vertės padidėjimo pajamos lyginamos su pakankamai nereikšmingomis vėlesnės priežiūros išlaidomis. Taip pat lieka neišspręstas tikrosios vertės nustatymo patikimumo klausimas: iki medynų brandos prognozuojama ir per likusį iki brandos medžių augimo laiką paskirstoma miško „potenciali ekonominė nauda“ iš esmės remtūsi tais pačiais gana subjektyviais tikrosios vertės nustatymo principais, vertė tikslinama kiekvienais metais, tačiau vertinimuose nenumatytas diskontavimas.

Mišrų miškų apskaitos būdą medynų apskaitai siūlė taikyti Zamula ir Shavurska (2015), tačiau skirtingai nei Dvořáková (2011b), jos *visas* miško sodinimo, ir priežiūros išlaidas (sodinukų, sunaudoto kuro ir insekticidų, sodinimu ir priežiūra užsiimančių darbuotojų darbo užmokesčio, sodinimo ir priežiūros darbams naudojamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo, kitas miško auginimo ir priežiūros) siūlė kapitalizuoti. Pats miškas apskaitos registruose skirstomas pagal amžių į jaunus medynus (balanse parodoma kaip „Nebaigtos kapitalinės investicijos“), vidutinio amžiaus ir brandžius medynus (balanse parodomi kaip „Ilgalaikis biologinis turtas“). Medynus priskyrus

vidutinio amžiaus kategorijai, jie pradkami vertinti tikraja verte, t.y. perkainojami.

Dvořáková (2011b), Zamula ir Shavurska (2015) pateikti mišrūs apskaitos būdai nesprenžia nerealizuotų tikrosios vertės padidėjimo pajamų pateikimo pelno (nuostolių) ataskaitoje problemos, ką kaip tikrosios vertės būdo trūkumą nurodo Elad (2004), Herbohn (2009), Dvořáková (2009), Wallner (2009), Aryanto (2011) ir kiti. Kai kurie autoriai (Biggsby, 2004, Herbohn, 1998, Bohušová, 2009, Stárová et al., 2016) šį trūkumą siūlo minimalizuoti, t.y. pelno (nuostolių) ataskaitoje pripažinti tik pelną dėl miško biologinės transformacijos, tuo tarpu kainų pokyčio įtaką miškui kaupiti perkainojimo rezerve (Stárová et al., 2016). Hyder et al. (1999) pabrėžia, kad informacija tik apie uždirbtas miškininkystės įmonės pajamas yra nepilna, nes neapima realaus investicijų į miškus pelno (nuostolių), t.y. vertinamos tik pajamos iš apvaliosios medienos pardavimo, nors augantis miškas įmonei pastoviai generuoja nerealizuotas pajamas (pelną) dėl miško vertės pokyčių, kurie gali vykti dėl medienos tūrio, kokybės, kainos pasikeitimų, o tai apskaitoje neatspindi. Tokie pokyčiai, remiantis nuosavybės teorija, turėtų būti atvaizduoti balanse, jei gali būti patikimai įvertinti. Todėl autoriai siūlo medynus priskirti trumpalaikiam turtui, o jų vertės pokytį kaupiti perkainojimo rezerve, kuris negali būti skirstomas, kol mediena nerealizuojama. Toks apskaičiuotas pelnas (perkainojimo rezervo ir veiklos pelno suma) - geriausias miškininkystės veiklos įvertis, kurį galima palyginti su kitų įmonių ar investicijų rezultatais. Jeigu šie pokyčiai bus ignoruojami, turto, investicijų ir nuosavo kapitalo gražos rodikliai bus klaidinantys. Vis dėlto autoriai „apskaičiuoto pelno“ rodiklį siūlo naudoti vidiniams tikslams, tuo tarpu išoriniam naudojimui pateikti tik realizuotą veiklos rezultatą. Taip organizuota apskaitos sistema siūloma ne mažesnėms nei vidutinėms, įmonėms (Hyder et al., 1999).

Aryanto (2011) teigimu, tikrosios vertės pokyčių pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje yra visiškai tinkamas biologiniam turtui, kuris auginamas ilgiau nei vienus metus pardavimui – tokiu atveju pajamos ar

sąnaudos dėl tikrosios vertės pasikeitimo tinkamai parodo tokio turto biologinės transformacijos įtaką ateities ekonominei naudai, tačiau jei biologinis turtas, pvz. medžiai, auginamas labai ilgą laiką - tikrosios vertės pasikeitimas neturėtų būti parodytas pelno (nuostolių) ataskaitoje, o greičiau kaupiamas kitose bendrosiose pajamose (rezerve). Toks požiūris nėra visiškai naujas: jau kuriant 41 –ąjį TAS vyko plačios diskusijos apie biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimo įtaką įmonės rezultatams ir vienas iš siūlymų buvo perkainojimo rezultatus pateikti nuosavame kapitale. Tačiau įteisinta buvo kita nuomonė – perkainojimo įtaką pateikti tiesiogiai pelno (nuostolių) ataskaitoje (Hinke, Stárová, 2014). Dvořáková (2009) manymu, to galima išvengti pateikiant alternatyvias ataskaitas, kuriose naudojami vertinimai tikraja verte.

Epstein ir Jermakowicz (2010) pabrėžia, kad miškas, kaip ir kai kurie kiti augalai, turi labai ilgą augimo („gamybos“) ciklą, kas nulemia poreikį registruoti jų tikrosios vertės pokyčius ir parodyti juos pelno (nuostolių) ataskaitoje kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Priešingu atveju informacija būtų iškraipoma, nes taikant savikainos būdą pajamos iš tokio turto būtų parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje tik kas tam tikrą, gana ilgą, laiko intervalą, o tai tinkamai neatspindėtų įmonės ekonominės veiklos. Autoriai pateikė analogiją - ilgo „gamybos“ ciklo biologinio turto apskaitą palygino su ilgalaikių statybos ir panašių sutarčių apskaita, kai pajamos pripažįstamos ne tuomet, kai darbai užbaigiami ir sutartis įvykdoma, o kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, atsižvelgiant į darbų įvykdymo lygį. Vis dėlto ši analogija nėra visiškai tiksli: vykdant darbus pagal ilgalaikes statybos ir panašias sutartis darbų vykdytojas (rangovas) veikia užsakovo nurodymu pagal jau pasirašytą paslaugų teikimo sutartį, taigi rizika, kad sutartis (ar jos dalis) bus neįvykdyta, o atlygis nebus gautas atitinka įprastą verslo riziką ir todėl pajamos kaupimo principu gali būti pripažįstamos etapais per sutarties laikotarpį. Miško ugdymo atveju miškininkystės įmonė paprastai neturi su pirkėjais sudarytų ilgalaikių išankstinių miško pardavimo sutarčių, kuriose būtų nustatytas jo pardavimo laikas ir kaina, todėl miško tikrosios vertės pasikeitimo pajamų pateikimas

pelno (nuostolių) ataskaitoje kelia rimtų abejonių. Tačiau reikia sutikti su Epstein, Jermakowicz (2010), kad kiekvienas biologinio turto biologinės transformacijos proceso etapas svarbus ir turi įtakos vėlesnei ekonominei naudai, o savikainos būdas neatskleidžia biologinės transformacijos ryšio su ateities ekonomine nauda.

Herbohn (2009) manymu, nors miško tikrosios vertės pasikeitimo pokyčių pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje ir jo neišvengiama kaita gali suklaidinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojus, tačiau nerealizuoto (būsimo) miško ir medienos pelno atskleidimas suteikia vartotojams aktualesnę ir savalaikę informaciją, kuri naudinga siekiant įvertinti savo investicijas ir vadovybės darbą, todėl nėra lengva apsispręsti, kaip geriau apskaityti biologinį turtą, o ypač miškus. Tzschupke (2009 b), apibendrinęs miškų finansinės apskaitos tikrąją vertę oponentų argumentus konstatavo, kad sunku paneigti tik du iš jų: 1) didelės kasmetinio miškų vertinimo išlaidos ir 2) šios išlaidos galėtų būti sumažintos tik sumažinus vertinimo tikslumą žemiau priimtino lygmens. Tačiau šią problemą, autoriaus manymu, galėtų išspręsti patikimos vieningos vertinimo metodikos sukūrimas.

Apibendrinant galima teigti, kad miško tikrosios vertės pokyčiai tiesiogiai susiję su būsimos ekonominės naudos pokyčiais, be to geriausiai atskleidžia miško biologinio virsmo pokyčių poveikį. Mišką apskaitant tikrosios vertės būdu finansinėse ataskaitose nuolat informuojama apie miško vertės pokyčius per visą augimo laikotarpį: nuo pasodinimo iki iškirtimo. Apskaitant mišką savikainos būdu, dėl skirtingų miško įsigijimo šaltinių (pirktas ar išaugintas įmonės) atsiranda kainų skirtumai, tuo tarpu panašus turtas turi būti susijęs su panašiomis būsimos ekonominės naudos prognozėmis, o panašų turtą vertinant ir vienodai (tikrąją vertę) pagerėja informacijos palyginamumas ir aiškumas (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės ..., 2007). Tačiau tikrosios vertės būdo taikymas miškų apskaitai turi savų trūkumų: miškas gali neturėti aktyviosios rinkos ir tada gali būti labai sudėtinga patikimai įvertinti jo tikrąją vertę, ypač dėl ilgo miško augimo laikotarpio; paprastai rinkos kainos svyruoja ir yra cikliškos, todėl nėra labai tinkamos vertinant biologinį turtą; pats tikrosios

vertės būdas prieštarauja pajamų pripažinimo principui. Reikalavimas vertinti miškus tikrąja verte kiekvieną balanso datą gali būti didelė našta įmonėms, ypač jei jos ruošia tarpines finansines ataskaitas. Reikėtų pastebėti, kad miško apskaita tikrąja verte nesuderinama su kitokio pobūdžio turto (atsargų, nematerialiojo turto, gautinų sumų), apskaitomo savikaina, vertinimu. Vis dėlto miško apskaitos tikrąja verte esminis privalumas - geriau atspindimi miško biologiniai pokyčiai, lyginant su tokio turto vertinimu savikainos būdu. Be to, vertinimas tikrąja verte yra gana gerai suprantamas finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, kartais net geriau nei savikaina (Elad, Herbohn, 2011). Miško tikrosios vertės nustatymo subjektyvumą galima sumažinti taikant vieningas vertinimo metodikas, arba atskleidžiant detalias tikrosios vertės nustatymo aplinkybes (taikytas prielaidas ir metodus) aiškinamajame rašte. Nerealizuotų tikrosios vertės pasikeitimo pajamų (sąnaudų) pelno (nuostolių) ataskaitoje problemą galima išspręsti modifikuojant ataskaitą, arba paties būdo taikymą, o pati modifikacija galėtų būti pagrįsta kitokiu miško tikrosios vertės pokyčių pateikimu finansinėse ataskaitose.

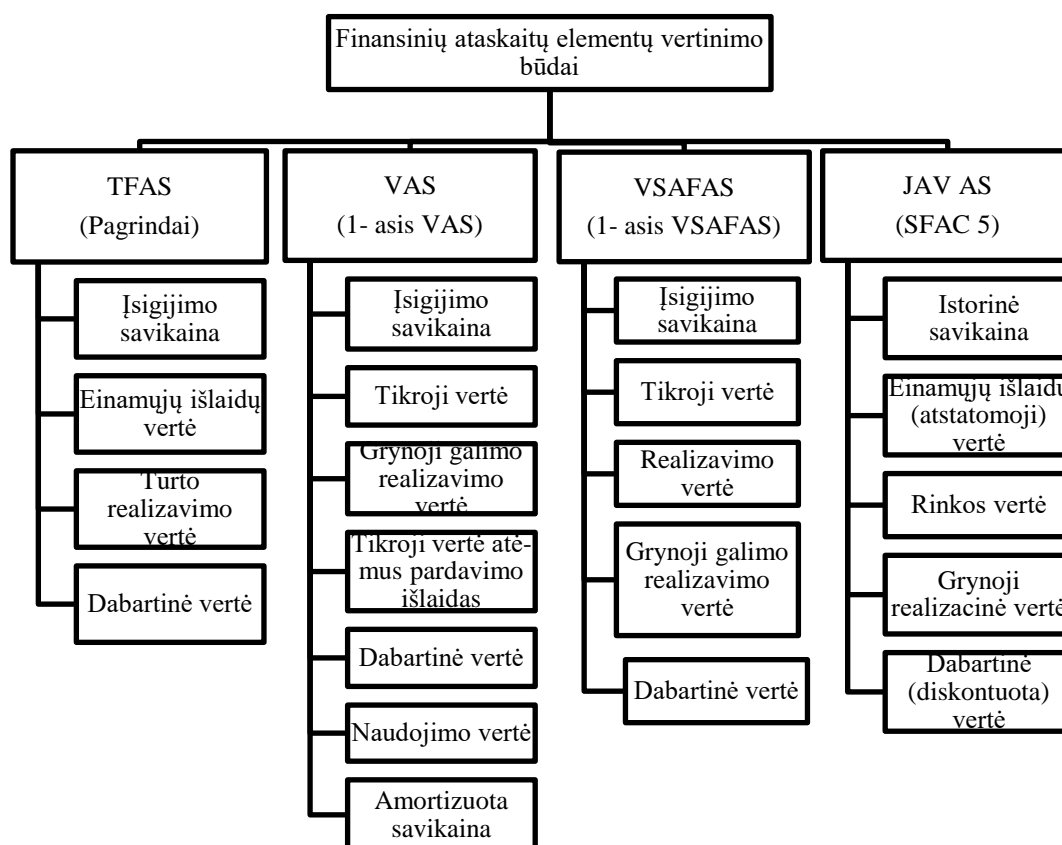
1.3. Miško vertinimo metodų analizė ir taikymo apskaitoje problematika

1.3.1. Turto vertinimas apskaitoje: miško tikrosios vertės nustatymo proceso ypatumai

Taikoma apskaitos koncepcija ir miško *apskaitos būdas* turi tiesioginės įtakos miško *vertinimo metodų* pasirinkimui. Lietuvoje taikomuose finansinės apskaitos reglamentuose: Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (toliau – TFAS), verslo apskaitos standartuose (toliau – VAS), viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose (toliau - VSAFAS), taip pat pasaulyje svarbiuose JAV apskaitos standartuose (toliau - JAV AS) nurodomi skirtingi finansinių ataskaitų elementų vertinimo būdai, kurie pateikti 10 paveiksle.

Mažiausia vertinimo būdų išskiriama TFAS Pagrinduose, be to Ristea ir Jianu (2010), Dvořáková (2011a), Brînză ir Bădoi (2013) teigimu, šiame dar

1999 m. patvirtintame reglamente vertinimas tikraja verte išvis nėra numatytas, nors manoma, kad jis gali būti tapatinama su turto vertinimu realizavimo verte (International GAAP, 2011). TFAS Pagrinduose pateikti vertinimo būdai nėra tinkamai susisteminti, tačiau vis dėlto apima visas pagrindines vertinimo metodikas ir pagrįsti jau minėtomis savikainos ir tikrosios vertės apskaitos koncepcijomis: savikainos koncepcijai priskirtinas vertinimas įsigijimo savikaina, tuo tarpu turto tikroji vertė gali būti nustatoma 3 metodais: pagal turto pardavimo kainą (pardavėjo vertinimas), einamąsias (atkuriamąsias) išlaidas (pirkėjo vertinimas) ar dabartinę vertę.



10 pav. Finansinių ataskaitų elementų vertinimo būdai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Tarptautiniai finansinės... (2007), Verslo apskaitos... (2015), 1-asis viešojo... (2008), Hodder et al. (2014).

JAV AS akcentuojamas pirkėjo požiūris (pirkimo kaina), kurį reprezentuoja atstatomoji vertė, ir pardavėjo požiūris (pardavimo kaina), kurį parodo rinkos vertė, tačiau Hodder et al. (2014) teigimu, jie kartu su vertinimu

istorine savikaina įsigijimo metu dažniausiai atspindi tikrąją vertę, nors tam tikrais atvejais gali ir skirtis. Nacionaliniuose finansinės apskaitos reglamentuose – VAS ir VSAFAS, išskiriamas didesnis vertinimo būdų skaičius: 1- jame VSAFAS nurodyti vertinimo būdai su tam tikrais pavadinimų skirtumais iš esmės yra analogiški 1- jame VAS išvardintiems, tačiau VAS papildomai nurodyti naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai VSAFAS neaptarti (Rudžionienė, 2009). Vis dėlto nacionaliniai apskaitos standartai vertinimo būdų identifikavimo prasme yra kritikuotini dėl sisteminio požiūrio trūkumo (vienam hierarchiniam lygiui priskiriami skirtingų lygių vertinimai), klaidinančio interpretavimo bei dubliavimo. Konkrečių finansinių ataskaitų elementų vertinimo būdų naudojimo aspektai nagrinėti daugelio autorių darbuose (Hendriksen (1991); Jones ir Wolnizer (2003); Raihi-Belkaoui (2004); Schroeder ir Collier (2009); Clark ir Cathey (2011); Dvořáková (2011a); Bunea-Bontas (2013); Mackenzie et al. (2014), Hodder et al. (2014) ir kt.), tačiau vertinimo būdų klasifikacija – sudėtinga problema ir diskusijų objektas iki šiol. 2015 metais TASV paskelbtame TFAS Pagrindų projekte siūloma vertinimo būdus skirstyti į dvi grupes: 1) vertinimai savikaina ir 2) vertinimai dabartine verte, kurie apimtų tikrąją vertę ir naudojimo vertę (Live web presentation..., 2015). Vis dėlto tokia klasifikacija neapima visų tikrosios vertės nustatymo aspektų, nes į ją neįtraukiama turto atkūrimo (atstatymo) vertė. Todėl finansinių ataskaitų elementų *vertinimo būdus*, kaip ir apskaitos koncepcijas, galima būtų suskirstyti į dvi grupes:

- 1) pagrįstus savikaina (įsigijimo savikaina, pasigaminimo savikaina, savikaina atėmus nusidėvėjimą, amortizuota savikaina) ir
- 2) pagrįstus tikrąja verte (rinkos kaina, tikroji vertė atėmus pardavimo išlaidas, dabartinė vertė, atkuriamoji vertė).

Naudojant tokį vertinimo būdų grupavimą, miškininkystės įmonių turtas – miškas taip pat gali būti *vertinamas* savikaina arba tikrąja verte pagrįstais metodais, atsižvelgiant į taikomą miško *apskaitos būdą*. Pasirinkus įsigijimo savikainos koncepciją, miškas turi būti vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, į kurią įskaitomos su jo įsigijimu bei ugdymu tiesiogiai susijusios

išlaidos. Tuo tarpu remiantis tikrosios vertės koncepcija, miškas pirminio pripažinimo metu ir kiekvieną balanso datą turi būti vertinamas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, t.y. susiduriama su nuolatine miško tikrosios vertės nustatymo problema. Todėl pirmiausia derėtų analizuoti tikrosios vertės sampratą, nustatymo principus ir procesą skirtingų apskaitos standartų kontekste. Tikrosios vertės definicijos randamos visuose Lietuvoje taikomuose apskaitos ir turto vertinimo standartuose, taip pat pasauliniu mastu svarbiuose JAV AS (žr. 7 lent.).

7 Lentelė. Tikrosios vertės apibrėžimai apskaitos standartuose.

Šaltiniai	Tikrosios vertės sąvokos apibrėžimas
Verslo apskaitos standartai (VAS)	Suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti įsipareigojimą.
Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS)	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.
Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS)	Suma, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas turtas arba perleistas įsipareigojimas pagal sandorį įprastomis rinkos sąlygomis tarp rinkos dalyvių
JAV apskaitos standartai (ASC 820)	Kaina, kuri vertinimo dieną būtų gauta pardavus turtą, arba perleidus įsipareigojimą įprasto sandorio tarp rinkos dalyvių metu
Tarptautiniai vertinimo standartai (TVS)	Įvertinta kaina, už kurią dvi nusimanančios, sąmoningai ir laisva valia veikiančios šalys gali apsikeisti turtu ar įsipareigojimu ir kuri rodo atitinkamas toms šalims priklausančias turto dalis.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 32-uoju VAS, 2014; 1-uoju VSAFAS, 2009, Komisijos reglamentu Nr. 1255/2012, 2012.; Turto vertinimo standartais, 2013, Hodder et al. (2014)

Pateiktuose tikrosios vertės apibrėžimuose svarbūs šie aspektai, nusakantys tikrosios vertės esmę apskaitos standartuose:

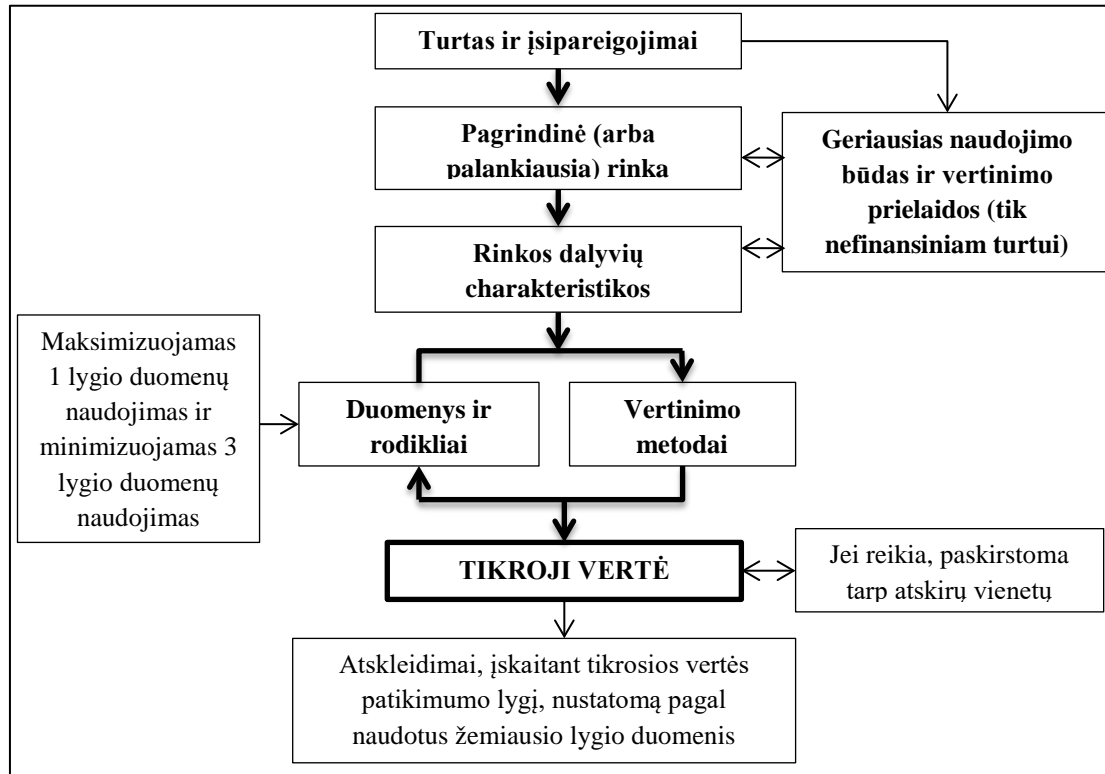
- 1) Tai *kaina* (suma), už kurią viena šalis parduotų (išmainytų), o kita - pirktų tam tikrą turtą arba įsipareigojimą. Tikroji vertė yra pardavimo kaina (*exit price*), kuri būtų gauta turtą ar įsipareigojimą pardavus, ir tuo tikroji vertė

skiriasi nuo istorinės savikainos, kuri yra pirkimo kaina (*entry price*) (Zyla, 2010).

- 2) Hipotetinis sandoris sudaromas *įprastomis rinkos sąlygomis*. Įprastos rinkos sąlygos nesiskiria nuo sąlygų, kuriomis sandorį būtų sudarę nepriklausomi rinkos dalyviai, t.y. veikiantys savarankiškai ir neturintys kokio nors išskirtinio, savito tarpusavio ryšio, dėl kurio sandorio kaina neatitiktų rinkos sąlygų, tačiau būtų naudinga abiem šalims (Dvořáková, 2011a). Patys rinkos dalyviai turi pakankamai informacijos apie turto ar įsipareigojimo pobūdį, paskirtį bei rinkos sąlygas: ketinantis pirkti pirkėjas yra pasirengęs, tačiau neverčiamas pirkti, ketinantis parduoti pardavėjas nei ypatingai nori, nei yra verčiamas bet kokia kaina parduoti turtą (Europos komisijos reglamentas Nr. 1126/2008, 2014).
- 3) Tikroji vertė turi būti nustatoma *vertinimo dieną*. Rinkos sąlygos gali keistis, todėl suma, pateikta finansinėse ataskaitose kaip tikroji vertė, gali būti neteisinga arba netinkama, jei bus nustatyta kitu laiku. Tikroji vertė turi atspindėti rinkos sąlygas vertinimo dieną, bet ne prielaidas apie būsimus (numanomus) rinkos pasikeitimus (Mackenzie et al. 2014).
- 4) Tikroji vertė yra turto ar įsipareigojimo vertė *rinkoje*, bet ne įmonei. Jos dažnai sutampa, tačiau gali ir skirtis.

Derėtų pabrėžti, kad vertinimo ir apskaitos standartuose sąvoka „tikroji vertė“ interpretuojama skirtingai: apskaitos standartuose tikroji vertė implikuoja įvairius tikrosios vertės nustatymo būdus ir grindžiama rinkos informacija, tuo tarpu TVS tikroji vertė traktuojama tik kaip *vienas iš vertės nustatymo pagrindų*, kuris naudojamas siekiant nustatyti kainą, dėl kurios turto mainų sandoryje pagrįstai susitartų dvi sandorio šalys, o nustatyta kaina gali rodyti nuosavybės teisių į tokį turtą teikiamus pranašumus ir praradimus *sandorio šalims, o ne apskritai rinkai* (Tarptautiniai vertinimo..., 2014). Vis dėlto tiriant apskaitos klausimus, derėtų remtis *apskaitos standartuose* pateiktos sąvokos interpretacija, kuri grindžiama pačia tikrosios vertės koncepcija.

Tiek 13 – jame TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ (13-asis TFAS), tiek 32 – jame VAS „Tikrosios vertės nustatymas“ (32-asis VAS) apibrėžiamas tikrosios vertės nustatymo procesas, kaip nurodyta 11 paveiksle.



11 pav. Tikrosios vertės nustatymo procesas.

Šaltinis: Fair Value Measurement. Applying IFRS. 2012, p.17

Nustatydamas miško tikrąją vertę ūkio subjektas turėtų įvertinti sandorius, sudaromus pagrindinėje rinkoje, o jei jos nėra - kitoje panašioje (palankiausioje) rinkoje. Pagrindinė rinka – ta, kurioje ūkio subjektas paprastai sudarytų miško perleidimo sandorį, net jei vertinimo dieną kaina kitoje rinkoje yra palankesnė. Būtina sąlyga - ūkio subjektas vertinimo dieną turi gebėti patekti į pagrindinę arba palankiausią rinką Dvořáková (2011a). Dėl miško specifikos – sąsajos su žeme, stačio miško pagrindinė rinka turi būti siejama su miško vieta, t.y. Lietuvos miškų tikroji vertė turi būti nustatoma pagal Lietuvos, o ne, pavyzdžiui, Australijos miškų pardavimo sandorių kainas. Tuo tarpu nustatant nukirsto miško (apvaliosios medienos) tikrąją vertę gali būti naudojamos ir kitose rinkose skelbiamos kainos, jei verslo subjektas ketina tokią produkciją parduoti ne Lietuvos rinkoje ir todėl kita, o ne Lietuvos rinka,

yra pagrindinė. Nustatydamas miško tikrąją vertę ūkio subjektas taip pat turi atsižvelgti į rinkos dalyvius, kurie veiktų jiems ekonomiškai efektyviausiu būdu, t.y. reikia atsižvelgti į tuos miško požymius, į kuriuos vertinimo dieną atsižvelgtų rinkos dalyviai, įkainodami mišką, pavyzdžiui, į medžių rūšis (rūšinę sudėtį), amžių, bonitetą, skalsumą ir kitas medynų kokybines charakteristikas, taip pat miško vietą, pardavimo arba naudojimo apribojimus, jei jų yra.

Miško tikroji vertė - kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduodamas miškas, nepriklausomai nuo to, ar ši kaina viešai skelbiama, ar nustatoma taikant kitą vertinimo metodą. Nustatant bet kokio turto, taigi ir miško, tikrąją vertę taikomi tie vertinimo būdai, kurie tinka konkrečiomis sąlygomis, pagal kuriuos pakanka duomenų tikrajai vertei nustatyti ir naudojama kuo daugiau viešai skelbiamų rinkos rodiklių ir kuo mažiau neskelbiamų duomenų.



12 pav. Tikrosios vertės nustatymo būdai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Europos komisijos..., 2012; Lietuvos Respublikos turto ir verslo..., 2014.

Dažniausiai naudojami trys vertinimo būdai, nurodyti 12 paveiksle, kurie turi būti taikomi nuosekliai, tačiau kuriuos galima pakeisti, jei pasikeičia sąlygos (Bunea-Bontas, 2013; Dėl 32 – ojo verslo..., 2014). Vertinimui taikant rinkos būdą, naudojama kainos ir kita svarbi informacija apie tokio paties arba panašaus turto (miško) pardavimo sandorius. Turto vertę nulemia pasiūlos – paklausos dėsnis, todėl šiuo būdu nustatyta vertė – labiausiai tikėtina turto kaina rinkoje (Aleknavičius, 2008). Šis metodas patikimiausias, nes leidžia išvengti subjektyvių vadovybės vertinimų, kurie gali nulemti netgi apgaulingos informacijos pateikimą finansinėse ataskaitose. Tačiau šį būdą galima taikyti

tik turtui, turinčiam aktyviają rinką, kurioje galima stebėti tokio paties arba panašaus turto kainas, o stačio miško atveju taip būna gana retai – ši aplinkybė riboja šio būdo metodikų taikymą.

Taikant išlaidų būdą, tikroji vertė grindžiama suma, kurios šiuo metu reikėtų turto naudojimo pajėgumui pakeisti: pardavėjo požiūriu tai - kaina, kuri būtų gauta už turtą (mišką) ir pagrįsta išlaidomis, kurias pirkėjas patirtų įsigydamas (pasigamindamas) tokį turtą, pakoreguotomis atsižvelgiant į tokio turto fizinį, funkcinį ir ekonominį senėjimą (Zyla, 2010). Šis būdas dažniau naudojama vertinant specialios paskirties, rinkoje retai parduodamą turtą (Aleknavičius, 2008). Būdo trūkumas – nustatant tikrąją vertę neatsižvelgiama į alternatyviausias kapitalo sąnaudas ir pelno procentą, nors į tai reikėtų atsižvelgti, nustatant tikrąją vertę (King, 2006).

Pajamų būdo metodikų idėja panaši: tikroji vertė – suma, kurią investuotojai yra pasirengę mokėti už turtą su tam tikru pajamų srautu ateityje (King, 2006). Būtent šio būdo metodikos dažnai pasirenkamos siekiant nustatyti tiek atskiro specifinio turto (pvz., nematerialiojo turto, miško), tiek viso verslo vertę (Zyla, 2010; Bunea-Bontas, 2013). Taikant pajamų būdą tikroji vertė nustatoma būsimus turto grynuosius pinigų srautus (arba grynąsias pajamas) perskaičiuojant į vieną dabartinę vertę, atsižvelgiant į rinkos prognozes, naudojant įvairius vertinimo metodus: dabartinės vertės, pasirinkimo sandorio kainos nustatymo, kelių ataskaitinių laikotarpių pelno paviršio (13-asis TFAS..., 2012). Mišką galima traktuoti kaip ilgalaikę investiciją, įgytą siekiant uždirbti pelno ateityje, todėl jo vertė yra glaudžiai susijusi su būsimomis šio turto naudojimo (pardavimo) pajamomis, taigi, pasak Rozentāle ir Ore (2013), jis gali būti laikomas investiciniu projektu, kurio vertinimui naudojami įvairūs ateities pinigų srautais pagrįsti vertinimo metodai. Vis dėlto dažniausiai taikomi tiesioginio pajamų kapitalizavimo arba pinigų srautų diskontavimo metodai (Aleknavičius, 2008).

13 – ajame TFAS, taip pat ir 32 – ajame VAS numatyta, kad tikrosios vertės nustatymui naudojami duomenys ir rodikliai skirstomi į tris patikimumo lygius: 1) aktyviosiose rinkose skelbiamos tokių pačių turto arba

įsipareigojimų vienetų kainos, 2) viešai arba neviešai skelbiami rodikliai apie turtą arba įsipareigojimą, išskyrus skelbiamas kainas, kurios priskiriamos pirmajam patikimumo lygiui, 3) viešai apie turtą arba įsipareigojimą neskelbiami rodikliai, kurie iš tiesų atspindi ūkio subjekto vadovybės prielaidas apie rinkos dalyvių ketinimus (Ristea ir Jianu, 2010; Mackenzie et al., 2014). Skelbiama kaina aktyviojoje rinkoje yra patikimiausias tikrosios vertės įrodymas - jei ji žinoma, ūkio subjektas be jokių koregavimų būtent ją turėtų naudoti tikrajai vertei nustatyti (Dvořáková, 2011a; Bunea-Bontas, 2013). Tačiau pasaulinėse rinkose stebimos tik nukirsto miško (miškininkystės įmonių produkcijos) skelbiamos aktyviosios rinkos kainos, tuo tarpu stačio miško aktyvioji rinka netgi pasauliniu mastu yra labai ribota. Todėl nustatant nenukirsto miško tikrąją vertę reikėtų naudoti antrojo arba netgi trečiojo patikimumo lygio rodiklius: panašaus turto (nukirsto ar stačio miško) aktyviosiose arba neaktyviosiose rinkose skelbiamas kainas, kurios turi būti koreguojamos, atsižvelgiant į miško ūkinę grupę, medynų amžių, rūšinę medynų sudėtį, skalsumą, bonitetą, medienos tūrį viename hektare, taip pat miško vietą, plotą, augavietę, privažiavimo kelius, medienos ištraukimo atstumus ir kt. Viešai neskelbiami rodikliai naudojami, jei trūksta svarbių skelbiamų rodiklių, pavyzdžiui, kai rinka yra neaktyvi, gali būti naudojama būsimų grynąjų pinigų srautų prognozė, parengta pagal paties ūkio subjekto duomenis.

Tikrosios vertės nustatymo metodo, vertinimui naudojamų rodiklių pasirinkimui didelę įtaką turi turto pobūdis. Nustatant miško tikrąją vertę turi būti atsižvelgiama į rinkos dalyvio gebėjimą panaudoti šį turtą pačiu geriausiu būdu, t.y. taip, kad būtų gauta didžiausia ekonominė nauda, arba parduoti šį turtą kitam rinkos dalyviui, kuris jį naudotų geriausiu būdu (Hodder et al., 2014). Geriausias nefinansinio turto naudojimo būdas priklauso nuo to, koks to turto naudojimas yra fiziškai įmanomas, teisėtas ir finansiškai perspektyvus (Fair Value Measurement, 2012). Fiziškai įmanomas miško naudojimas priklauso nuo jo fizinių savybių: vietos, rūšinės sudėties, dydžio ir kitų kokybinių charakteristikų, į kurias rinkos dalyviai atsižvelgtų jį įkainodami.

Teisėtas naudojimas priklauso nuo bet kokių turto naudojimo juridinių apribojimų, į kuriuos rinkos dalyviai atsižvelgtų įkainodami turtą (pvz., ūkio subjekto valdomas miško plotas įtrauktas į saugomų teritorijų sąrašą, todėl ūkinė veikla jame yra apribota). Finansiškai perspektyvus naudojimas priklauso nuo gaunamų pajamų (pinigų srautų) naudojant turtą taip, kad investicijos grąža atitiktų rinkos dalyvių, investuojančių į tokiu būdu naudojamą turtą, lūkesčius. Pavyzdžiui, strategiškai geroje vietoje esančio miško finansiškai perspektyviausias naudojimo būdas galėtų būtų su rekreacija susijusi veikla, o ne medynų išskirtimas, arba priešingai – medynų išskirtimas, siekiant pakeisti miško žemės paskirtį į komercinę.

Vertėtų pažymėti, kad 41-ajame TAS numatytas biologinio turto (tame tarpe ir miško) vertinimas tikrąja verte, *atėmus pardavimo išlaidas*. Alexander ir Fasiello (2014) atkreipia dėmesį, jog 13 –ajame TFAS akcentuojamas „grynosios“ tikrosios vertės pasirinkimas, tuo tarpu 41-ajame TAS nurodomas tikrosios vertės, atėmus pardavimo išlaidas, taikymas, todėl biologinis turtas realiai yra įkainojamas grynąja galimo realizavimo verte. Tai sukelia prieštaravimą tarp pačių standartų, taigi tikrosios vertės nustatymo hierarchija biologiniam turtui negali būti taikoma. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad grynoji galimo realizavimo vertė yra nustatoma atsižvelgiant į konkrečios įmonės sąlygas, o tikroji – pagal aktyviąją rinką, taigi ši kritika nėra visiškai pagrįsta.

Apibendrinant galima teigti, kad nustatydamas miškų tikrąją vertę įmonės turi gana didelę laisvę naudoti įvairius, nebūtinai rinkos kainomis pagrįstus ir patikimus vertinimo metodus. Tai įrodė ir PricewaterhouseCoopers 2009 m. atlikta 19 pasaulinių miškininkystės įmonių, taikančių TFAS, miškų vertinimo būdų taikymo analizė. Tik keturios iš tirtų devyniolikos įmonių nurodė, kad tam tikrais atvejais (Pietų Afrikoje ir Australijoje) kai kurių rūšių ir savybių stačias miškas buvo vertinamas pagal aktyviosios rinkos kainas – iš esmės tai buvo trumpo (5-20 metų) augimo ciklo plantacijos, kurių medžiai gana greitai pasiekia brandą ir gali būti parduoti už galimą patikimai nustatytą rinkos kainą. Aštuoniolika įmonių tiek natūralių, tiek atsodintų miškų (plantacijų) vertinimui naudojo diskontuotų pinigų srautų metodus, argumentuodamos

stačio miško aktyviosios rinkos, o tuo pačiu ir patikimos informacijos apie rinkos kainas, trūkumu. Daugeliu atveju šios įmonės taip vertino lėtai augančius miškus Šiaurės regione. Tuo tarpu septynios įmonės nurodė, kad naujai pasodintus miškus apskaito savikaina, kuri laikoma jų tikrąja verte, be to savikaina taikoma ir tuomet, kai nėra patikimų parametrų (kainos, augimo tempų ir pan.) kitų metodų taikymui, pavyzdžiui tam tikrose teritorijose mažiau žinomoms vietinių medžių rūšims, kai gerai nežinomi jų augimo modeliai ir pardavimo kainos (Forest industry: Application review..., 2009).

Naudojamų skirtingų miško vertinimo metodų pasekmė - nepalyginami įmonių veiklos rezultatai, ką konstatavo ir Tzcupke (2009), atlikęs municipalinėse Vokietijos miškininkystės įmonėse taikomų miško vertinimo metodų palyginimą ir pabrėžęs, kad taikant skirtingus vertinimo metodus, finansinės informacijos skaidrumas neįmanomas be papildomų išsamių atskleidimų aiškinamajame rašte. Jöbstl ir Merlo (2009) teigimu, sukurta nemažai efektyvių miško vertinimo metodų, tačiau daugelis jų yra tarpdisciplininiai, todėl sunkiai priimami. Nors tarp teorinių vertinimo modelių ir praktikos yra nemažas atotrūkis, tačiau šie modeliai nėra nenaudingi - kai kuriuos jų jau dabar analizuoja (nereiškia, kad naudoja) miškininkystės įmonių specialistai. Todėl šiuo metu mokslininkai ir ekspertai toliau intensyviai diskutuoja, kaip patikimai nustatyti augančio miško vertę ir ją įtraukti į finansinės apskaitos sistemą, kad užtikrinti, jog finansinių ataskaitų informacijos vartotojams bus suteikta kiek įmanoma mažiau iškreipta informacija apie miško vertę.

1.3.2. Miško tikrosios vertės nustatymo metodų analizė

Miško ištekliai, atsižvelgiant į jų teikiamą naudą, paprastai skirstomi į produktus (medienos ir nemedieninius produktus) ir paslaugas (ekologines, socialines, biosferos ir pasitenkinimo). Visuomenė, naudodama miško išteklius, gauna naudą, kuri vertinama pagal tris kriterijus: ekonominį, ekologinį, socialinį (Mizaras ir Mizaraitė, 2014; Martirosianienė et al., 2016). Šie miško išteklių *vertinimo kriterijai* taikomi sprendžiant miškų darnaus

vystymo (tvarkymo darnumo) klausimus, siekiant išlaikyti ir padidinti pasaulio miškų ekonomines, socialines bei aplinkos vertybes dabartinėms ir būsimoms kartoms (Non–legally binding..., 2008). Vis dėlto mikroekonominiame, t.y. įmonės lygmenyje, gaunama nauda turi būti vertinama ir įmonės finansinėse ataskaitose atspindima naudojant tik ekonominį kriterijų, o ekologiniai bei socialiniai dalykai neprivalo, tačiau gali būti atspindimi nebent aiškinamajame rašte pateikiant informaciją apie įmonės socialinę atsakomybę (Budrionytė, 2014). Todėl, remiantis tikrosios vertės samprata ir miško tikrosios vertės nustatymo proceso ypatumais, derėtų analizuoti būtent miškų *ekonominio (finansinio)* vertinimo metodus, kurie dažniausiai taikomi vertinant medienos bei nemedieninius miško produktus ar paslaugas, jei jos turi aktyviają rinką. Mizaro ir Mizaraitės (2014) teigimu, miško išteklių ekonominio vertinimo metodai turi būti parenkami atsižvelgiant į išteklių specifiką: mediena gali būti vertinama stačio miško kainomis, ne medienos produktai - pagal jų rinkos kainas, medžioklės paslaugos (jei gali būti teikiamos) - pagal medžiotojų skaičių ir mokesčius už medžiokles ir t.t.

Ekonominius miškų vertinimo metodus siūlė, tyrė ir tobulino įvairūs užsienio mokslininkai bei praktikai jau XIX a., tačiau Hyder et al. (1999) pažymi, kad dažnai miško vertės nustatymas buvo tiriamas kaip atskiras miškų ekonomikos klausimas, nesiejant jo su finansine apskaita ir balansu. Dauguma užsienio autorių, tyrusių miško vertės nustatymo problemas, konstatavo, kad miškų aktyviosios rinkos, kurių duomenis galima būtų naudoti tikrajai vertei nustatyti, nėra pakankamai išplėtotos, todėl šiam tikslui turi būti taikomi grynujų pajamų (diskontuotų pinigų srautų) ar išlaidų metodai. Galinienė, Gaižutis, Deveikis, Tumelionis, Kučinskienė (2012) taip pat pabrėžė, kad „objektyvi miško sklypų rinkos vertė yra sunkiai nustatomas dydis dėl nepakankamo miškų rinkos intensyvumo ir atvirumo o miško sklypinės inventorizacijos nenutrūkstamumas ir informacijos prieinamumas, valstybinių registrų informacinių sistemų sąsaja yra svarbiausi veiksniai, siekiant objektyvaus, ekonominiais, socialiniais bei ekologiniais veiksniais pagrįsto miško žemės ir medynų vertinimo“ (Galinienė et al., 2012).

Tiek užsienio, tiek Lietuvos mokslininkų, nagrinėjusių miškų vertinimo klausimus, nuomone, diskontuotų grynujų pinigų srautų skaičiavimas yra vienintelis būdas siekiant nustatyti tikrąją miško vertę, nors šis miškų ūkyje dažniausiai taikomas metodas turi savų trūkumų: remiamasi prielaidomis (būsimos miško apimtys, medienos kainos, išlaidos, diskonto norma), kurias pagrįsti sudėtinga, o minėti veiksniai daro didelį poveikį nustatamai miško vertei (Hyder et al., 1999; Mizaras, Kavaliauskas, Činga (2013); Mizaras 2013). Muhammad (2014) atliktos Malaizijos auditorių, profesionalių turto vertintojų, plantacijų buhalterių ir vadovų apklausos rezultatai parodė, kad būtinas miško tikrosios vertės nustatymo modelis, nes be jo finansinių ataskaitų rengėjai privalės samdyti profesionalius turto vertintojus, o tai gali tapti nepageidaujama finansine našta įmonei. Header et al., (1999), Turner, Paavola, Cooper, Farber, Jessamy, Georgiou (2003), kaip ir Mizaro et al. (2013) nuomone, plėtojant miškų ekonominį vertinimą reikėtų vertinimo metodikas reglamentuoti, t.y. įteisinti atitinkamais teisės aktais - tai palengvintų net ir profesionalių turto vertintojų darbą.

Dažniausiai teigiama, kad pirmasis miškų vertinimo pagrindus, remdamasis tuo metu populiaria žemės rentos teorija ir grynujų pajamų kapitalizavimo metodu, pasiūlė Faustmann (1849), nors Moog ir Bösch (2013) pažymi, kad gerokai anksčiau pagrįstas miškų vertinimo metodikas kūrė ir savo veikaluose aprašė F.A.L. von Burgsdorf (1796), J.R. von Jordan (1800), J.H. Cotta (1804), J.S. von Nördlinger (1805), C. Montanus (1807) ir kiti. Vis dėlto būtent Faustmann (1849) pasiūlytu vertinimo metodu naudojama ir šiais laikais, siekiant nustatyti miško vertę. Iš tiesų, Faustmann (1849) pateikė *miško žemės* vertinimo formulę, pagal kurią „plikos“ miško žemės vertė nustatoma įvertinus grynąsias pajamas, kurių neapribotoje laiku perspektyvoje gali tikėtis žemės savininkas, savo sklype pradėjęs auginti mišką. Pagal Faustmann modelį, būsima miško ekonominė nauda priskiriama tikėtina žemės vertei ir apskaičiuojama pagal [1] formulę:

$$L_0 = \frac{R_H - C_a(1+i)^T}{(1+i)^T - 1} \quad [1]$$

L_0 – tikėtina miško žemės *dabartinė vertė*, kuri atspindi pajamų iš miško žemės nuomos kapitalizaciją;

R_H – pajamos išskirtus T amžiaus medyną T metais, atėmus medienos ruošos išlaidas;

C_a – miško želdinimo (atkūrimo) išlaidų, kurios patiriamos pirmaisiais metais ir vėliau kiekvienais T metais, vertė;

T – medynų kirtimo amžius;

i – metinė palūkanų norma vieneto dalimis.

Formulės skaitiklis parodo būsimąją žemės vertę, į kurią įtrauktos pajamos ir išlaidos, kurios nėra kasmetinės (Faustmann, 1849). Ši suma diskontuojama iki dabartinės vertės, kuri ir bus tikėtina žemės vertė, atspindinti alternatyviąją kapitalo kainą. Formulės logika - dabartinė miško žemės vertė yra grynujų pajamų iš miško plyno išskirtimo kiekvieno T periodo pabaigoje, perpetuitetas. Faustmann formule bandoma išreikšti miško žemės vertę ir bent jau netiesiogiai - maksimalią kainą, kurią galima būtų mokėti už miško žemę (Grainger, 1968). Nemažo skaičiaus vėlesnių miškų ekonomistų (Davies ir Johnson (1987), Filius (1992), Terreaux ir Peyron (1996) ir kiti) teigimu, miško atkūrimas vykdomas ne pirmųjų metų pradžioje, o greičiau pabaigoje, todėl šią formulę buvo siūloma koreguoti (Navarro, 2003):

$$L_0 = \frac{R_H - C_a(1 + i)^{T-1}}{(1 + i)^T - 1} \quad [2]$$

Formulės [2] korekcija – laipsnis $(T-1)$ yra labiau pagrįstas, nei T , vis dėlto ji nėra esminė ir neturi reikšmingos įtakos rezultatams, nes dažnai medžių kirtimo apyvarta (T) šiaurinėse šalyse yra virš 60 metų, priklausomai nuo medžių rūšies.

Dar ankstesniame, tačiau mažiau populiarumo sulaukusiame König (1813) pateiktame miško vertės skaičiavimo modelyje, atsižvelgiama į žemės paskirties keitimą ir vėlesnį nuolatinį miško žemės naudojimą miškininkystės veikloje, atskiriant miško žemės pagerinimo išlaidas nuo miško atkūrimo išlaidų, o šias diferencijuojant į *pradines* miško želdinimo išlaidas ir *vėlesnes* miško atkūrimo išlaidas, kurios patiriamos kirtimo apyvartos pabaigoje. Pagal

ši modelį miško žemės dabartinę vertę siūloma skaičiuoti pagal [3] formulę (Navarro, 2007):

$$L_0 = \frac{R_H - C_r}{(1 + i)^T - 1} - (C_e + C_a) \quad [3]$$

C_e - miško žemės pagerinimo išlaidos;

C_a - pradinės miško želdinimo išlaidas;

C_r - vėlesnes miško atkūrimo išlaidos.

Šiame modelyje atsižvelgiama į visus su miškininkystės veikla susijusius pinigų srautus, t.y. ne tik į įplaukas iš pagrindinių kirtimų, bet ir iš tarpinių retinimų. Visi periodiniai mokėjimai sudedami skaičiuojant būsimąją vertę, kuri diskontuojama iki dabartinės vertės, tačiau pradinės miško želdinimo ir žemės pagerinimo išlaidos (dabartinė vertė) atimamos atskirai. Modelio ypatumas – jis apima ir žemės ūkio paskirties keitimo į miškų scenarijų, kai tuo tarpu Faustmann modelis prasideda ir baigiasi „plika“ žeme, be to Konig modelyje atsižvelgiama į esminį skirtumą tarp *pradinių* miško želdinimo ir *vėlesnių* miško atkūrimo išlaidų (Navarro, 2003). Vėliau Konig modelį transformavo Ostwald (1915), kuris atmetė „plikos žemės“ idėją, neatsižvelgė į žemės paskirties keitimą, taigi ir į pradinės miško želdinimo išlaidas teigdamas, kad žemė ir medžiai – gamtos duotybė, o medynų vertė yra didesnė nei miško žemės, kurios kokybė atsispindi miško kokybinėse charakteristikose, todėl derėtų skaičiuoti būtent miško, o ne miško žemės vertę pagal formulę:

$$L_0 = \frac{R_H - C_r}{(1 + i)^T - 1} \quad [4]$$

Šiame modelyje vertinamas jau *pasodintas* miškas, t.y. iš Konig modelio eliminuojamos pradinės miško įveisimo ir žemės gerinimo išlaidos, o vertinant grynuosius pinigų srautus, kaip ir Konig modelyje, miško atkūrimo išlaidos patiriamos tuomet, kai medynai iškertami.

Nors šie modeliai – šimtmečių senumo ir buvo sukurti miškininkystės mokslo vystymosi ištakose, ypač Faustmann modelis arba jo pagrindu sukurtos miško vertinimo metodikos naudojamos iki šiol, nors tuo pačiu ir kritikuojamos įvairių autorių - Grainger (1968), Ohlin (1995), Buongiomio

(2001), Navaro (2003, 2007), Chang (2013) ir kitų. Faustmann, Konig, Ostwald modeliai gerokai supaprastinti – visais atvejais daroma prielaida, kad medynų augimo tempas, pardavimo kainos, priežiūros ir kitos išlaidos tiksliai žinomos ir nekinta. Modeliuose neatsižvelgiama į miško infrastruktūros sukūrimo bei vėlesnių žemės gerinimo darbų išlaidas, t.y. miškas traktuojamas tiesiog kaip atskirų, identiško dydžio ir vienodai išsidėsčiusių medžių suma, o pradiniai modelių parametrai lemia netikslumus, nes neatsižvelgiama į daugelį miškininkystės įmonėms svarbių dalykų, tokių kaip skirtingos medžių rūšys, produktyvumas, gerinimo poreikiai (Grainger, 1968; Buongiomio, 2001, Navarro, 2003). Grainger (1968) tyrimas parodė, kad pagal Faustmann formulę apskaičiuota tikėtina žemės vertė net 2 kartus viršijo apskaičiuotą 1966 m. atliktame Maraetai tyrime, kuriame vertinant mišką buvo atsižvelgta į *visas* miškininkystės įmonės išlaidas (darbo, paslaugų, įrangos ir kito turto), todėl Faustmann modelis neatitinka tikrovės ir netinka miškininkystės finansų sistemai, palieka pernelyg daug vietos vertintojo interpretacijoms. Buongiomio (2001) pažymi, kad iki šiol abejojama Faustmann formulės tinkamumu reguliuojamos veiklos (miškininkystės) atveju, o daugelis autorių jį kritikuoja kaip pernelyg stochastinį šiuolaikinio miškininkystės įmonių valdymo kontekste. Ohlin (1995) taip pat kritikavo šiuos modelius, nes juose neatsižvelgiama į įmonės administracines išlaidas, mokesčius bei žemės gerinimą. Vis dėlto pirmiausia derėtų akcentuoti, kad Faustmann, kaip ir Konig modeliai skirti įvertinti „plikos“ žemės (prieš užveisiant joje mišką) laukiamą vertę, tačiau vertinant ugdomus miškus, šias formules būtina transformuoti, atsižvelgiant į miško augimo proceso ypatumus ir kintančią ekonominę naudą. Skirtingi mokslininkai savo tyrimuose taikė kiek skirtingas šios formulės transformacijas, kas, be abejo, turėjo įtakos atliktų tyrimų rezultatams.

Transformuotą Faustmann formulę, atlikdami Lietuvos miškų kompleksinį vertinimą, pritaikė Mizaras et al (2013), tačiau tyrėjų tikslas buvo įvertinti daugiafunkcinę miško naudą ir nustatyti miško ekonominę - socialinę vertę visuomenei, todėl į vertinimo modelį buvo įtrauktas ne tik miško teikiamos naudos, kuri gali būti rinkos objektu, bet ir miško rekreacinių,

anglies dvideginio sunaudojimo, biologinės įvairovės išsaugojimo bei vandenių apsauginės funkcijų vertinimas, kurie nėra aktualūs nustatant miškininkystės įmonių valdomų miškų tikrąją vertę. Derėtų pabrėžti esminį skirtumą tarp miško ekonominės - socialinės ir tikrosios verčių: pirmoji atspindi miško teikiamą naudą ne tik miško savininkui, bet ir visai visuomenei, kuri dalimi miško išteklių gali naudotis nemokamai, tuo tarpu antroji atspindi tik potencialią miško savininkui (verslo subjektui) tenkančią naudą, teikiamą tik tų miško išteklių, kurie gali būti parduoti. Todėl analizuojant atliktą Lietuvos miškų kompleksinį vertinimą miško tikrosios vertės nustatymo kontekste, derėtų nagrinėti tik autorių tyrime pritaikytus du *miškų vertės pagal medieną* nustatymo metodus: 1) grynujų pajamų kapitalizavimo ir 2) modifikuotą Faustmann formulę. Taikant grynujų pajamų kapitalizavimo metodą, miškų vertė pagal medieną buvo apskaičiuota pagal [5] formulę (Mizaras et al., 2013):

$$M_m = \frac{G_p}{i} \quad [5]$$

M_m – miško vertė pagal medieną;

G_p – vidutinės metinės grynosios pajamos iš ūkinės veiklos;

i – metinė palūkanų norma vieneto dalimis.

Vidutinės metinės grynąsias pajamas (G_p) autoriai apskaičiavo 2002-2011 m. valstybės įmonių miškų urėdijų koreguotų vidutinių metinių grynujų pajamų pagrindu, kurias padidino urėdijų išlaidomis viešosioms paslaugoms teikti suma, ir klasikiniu perpetuiteto skaičiavimo būdu padalijo iš 3 proc. palūkanų normos vieneto dalimis. Gautą urėdijų miškų įvertinimą ekstrapoliavus visiems Lietuvos miškams buvo apskaičiuota miškų vertė pagal medieną 7029,2 mln. Lt (2035,8 mln. €). Vertėtų pastebėti, kad grynujų pajamų kapitalizavimo metodas kritikuotinas dėl tam tikrų metodologinių aspektų: vidutinės metinės grynosios pajamos buvo vertintos ne pagal urėdijų faktinius metinius rodiklius, o pagal vienų metų (2011 m.) koreguotą pelningumo procentą, ekstrapoliuojant jį ankstesnių metų duomenims; urėdijų valdomo miško vertė, apskaičiuota pagal jų grynąsias metines pajamas buvo

ekstrapoliuota vertinant privačius miškus, nors dėl skirtingo miško apskaitos modelio tipo taikymo miškų urėdijose ir privačiose miškininkystės įmonėse, šių įmonių veiklos rezultatai yra nepalyginami, todėl toks ekstrapoliavimas yra metodologiškai nepagrįstas. Pagaliau grynujų pajamų kapitalizavimo metodas yra labiau tinkamas įmonės (verslo) vertinimui, tačiau ne atskiro įmonės išteklius – miško vertės nustatymui, kadangi grynosios ūkio subjekto pajamos (pelnas) priklauso ne tik nuo miško ar medienos kainų rinkoje, bet ir nuo pačios įmonės veiklos efektyvumo, kurį lemia daugybė veiksnių: efektyvi įmonės vadyba, tinkamas finansavimas ir kapitalo struktūra, darbo našumas ir pan., o šie veiksniai neturi įtakos miško, kaip įmonės turto, tikrajai vertei.

Faustmann formulę miško vertinimui pagal medieną Mizaras et al. (2013), Mizaras (2013) modifikavo papildydami dabartinių medynų vertinimu, o būsimų medynų vertinimą pradėdami nuo dabartinių medynų iškirtimo metų. Modelyje neatsižvelgiama į medynų ugdymą bei sanitarinius kirtimus ir daroma prielaida, kad bus atkuriami tos pačios medžių rūšies medynai, t.y.:

$$M_m = \frac{A_T}{(1+i)^{T-t}} + \frac{A_T - C * (1+i)^T}{[(1+i)^T - 1] * (1+i)^{T-t}} - \frac{V}{i} \quad [6]$$

Pertvarkius [6] formulę, Mizaras et al. (2013) tolesniems skaičiavimams naudojo tokią jos išraišką:

$$M_m = \frac{(A_T - C) * (1+i)^t}{(1+i)^T - 1} - \frac{V}{i} \quad [7]$$

M_m – miško vertė pagal medieną;

A_T – pajamų iškirtus T amžiaus brandų medyną vertė stačio miško kainomis, kurios nustatomos pagal valstybines nenukirsto miško kainas, brandžių medynų tūrį ir jų sortimentinę struktūrą;

T – kirtimo apyvarta (metais), t.y. medynų kirtimo amžius;

C – miško atkūrimo išlaidos, nustatomos pagal jų normatyvinius duomenis;

V – metinės miškininkystės įmonių administracinės ir valdymo išlaidos;

t – vidutinis medynų amžius;

i – metinė palūkanų norma vieneto dalimis.

Apskaičiavus miško vertę šiuo būdu, gauta 17 248,7 mln. Lt (4995,7 mln. €) vertė, t.y. beveik 2,5 karto didesnė suma, nei grynujų pajamų kapitalizavimo metodu. Tyrimo autoriai pažymi, kad esminės taikytų miško vertės nustatymo pagal medieną metodų problemos - pinigų srauto skaičiavimas begaliniam laikotarpiui (didelis metodo taikymo apribojimas) ir tinkamos diskonto normos nustatymas. Tuo tarpu Mizaras (2013) kritikavo ir stačio miško kainos (A_T) nustatymo būdą: patvirtintos nenukirto valstybinio miško kainos, keičiantis apvaliosios medienos pardavimo rinkos kainoms, periodiškai indeksuojamos, tačiau visgi yra sumažintos, todėl stačio miško kaina turi būti skaičiuojama iš apvaliosios medienos kainos atėmus medienos ruošos ir pardavimo išlaidas. Privačių miškų vertinimui tinkamiausios yra apvaliosios medienos rinkos kainos, kurias kas mėnesį skelbia Generalinė miškų urėdija (toliau- GMU), atėmus medienos ruošos išlaidas, kurios priklauso nuo technologijų, vidutinio stiebo tūrio, medžių rūšies, kirtimo būdo, darbo sąlygų, ištraukimo atstumų (Mizaras, 2013).

Faustmann formulės pagrindu sukurtų (modifikuotų) miško vertinimo modelių taikymas apskaitoje implikuoja dar vieną esminę problemą: taikant šiuos modelius vertinamas kompleksinis turtas - miškas, t.y. žemė ir medynai, tuo tarpu tradiciškai apskaitoje žemė ir joje augantys medynai registruojami ir finansinėse ataskaitose parodomi kaip skirtingo pobūdžio turtas, apskaitomas skirtingais būdais. Chang (2013) pažymi, kad miško vertinimo formulės nesikeitė daug metų, tačiau Faustmann formule pagrįstuose modeliuose dažnai pervertinama žemė ir nuvertinami medynai, be to neatsižvelgiama į žemės vertės pokyčius, todėl šį metodą transformavo į modelį, kuriame įvertinami miško žemės vertės pokyčiai per medynų rotacijos laikotarpį. Buongiorno (2001) taip pat tobulino Faustmann formulę pritaikęs Markov sprendimų priėmimo proceso modelį. Bet kokiu atveju, nustatant tikrąją miško vertę finansinių ataskaitų tikslais, būtina išskirti du komponentus: 1) miško žemės vertę ir 2) medynų vertę. Pagal Manley, Bare (2003) tikėtiną miško vertę (L_0) Faustmann modelyje galima vertinti kaip tikėtiną žemės vertės ($L_{žV}$) ir tikėtiną medynų vertės (L_{MV}) sumą, todėl:

$$L_{MV} = L_0 - L_{\check{z}V} \quad [8]$$

L_0 apskaičiuojama pagal Faustmann formulę ir traktuojama kaip būsimų begalinių miško kirtimo apyvartų diskontuotas pinigų srautų perpetuitetas. Kitas analogišką rezultatą duodantis skaičiavimo būdas gali būti grindžiamas pirmosios miško kirtimo apyvartos miško dabartine grynąja verte (NPV_0), t.y. (Manley, Bare 2003):

$$L_0 = NPV_0 \frac{(1+i)^T}{[(1+i)^T - 1]} \quad [9]$$

T – kirtimo apyvarta, metais (rotacijos ilgis);

i – palūkanų norma vieneto dalimis.

Tuo tarpu $L_{\check{z}V}$ gali būti apskaičiuojama įvertinus miško vertę vėlesniais metais (L_t) atėmus pradinę įvertintą tikėtiną miško vertę L_0 , t.y.

$$L_{\check{z}V} = L_t - L_0 \quad [10]$$

Miško vertė L_t vėlesniais metais skaičiuojama pagal [10] formulę:

$$L_t = NPV_t \frac{(1+i)^{T-t}}{[(1+i)^{T-t} - 1]} \quad [11]$$

Miško vertę (L_t) vėlesniais miško augimo metais taip pat galima apskaičiuoti prie likusių miško ugdymo apyvartos metų ciklo pinigų srautų pridėjus diskontuotą miško žemės vertę L_0 , t.y.:

$$L_t = NPV_t + \frac{L_0}{(1+i)^{T-t}} \quad [12]$$

Toks modelis išsprendžia žemės ir medynų atskyrimo problemą, vis dėlto implikuoja kelis apribojimus: pastovi optimali begalinės medynų kirtimo (rotacijos) apyvarta, vienodos pajamos, našumas, priežiūros ir atsodinimo išlaidos. Pasikeitus išvardintiems dydžiams, tai turės įtakos vėlesnei miško (L_t), bet ne pradinei tikėtinai žemės vertei (L_0) ir gali iškreipti medynų vertę atitinkamais metais t (L_{MVt}).

Miško, kaip kombinuoto miško žemės ir medynų vertinimą kritikavo Ferguson ir Leech (2007), pažymėdami, kad žemės vertė gali būti atimama iš dabartinės kombinuoto turto vertės, siekiant nustatyti medynų vertę, kurios padidėjimo pelnas ar nuostoliai gali būti nurodyti bendrųjų pajamų ataskaitoje,

tačiau tokiu atveju medynų verte tampa likutinė vertė, kuri priklauso nuo žemės vertės pokyčių ir kartais maskuoja būdingą produktyvumą ir tikrąją medynų vertę. Todėl autoriai pasiūlė priešingą požiūrį - iš kombinuoto turto (miško) dabartinės vertės turi būti atimama medynų vertė ir žemės pagerinimo išlaidos, o likutinė „būsimų rotacijų“ miško vertė priskiriama žemei. Savo ruožtu, medynų dabartinė vertė būtų nustatoma diskontuojant tik būsimus pinigų srautus, susijusius su jau ugdomais medžiais, atsižvelgiant į geriausią, fiziškai ir juridiskai įmanomą medynų panaudojimą (Ferguson ir Leech, 2007).

Medynų be žemės vertinimo modelį pateikė daugiausia mokslo darbų miško vertinimo tematika Lietuvoje paskelbęs prof. S. Mizaras, pasiūlęs kertamo miško vertės nustatymo schemą, kurios rezultatas – stačio miško (biržės) kaina, apskaičiuota pagal formulę (Mizaras, 2016):

$$t = t_{vid} \left[1 + \sum_{i=1}^n (k_i - 1) \right] \quad [13]$$

t – nenukirsto brandaus miško (biržės) kaina, €/ha;

t_{vid} – vidutinė biržės (nenukirsto miško) kaina, €/ha;

k_i – nenukirsto miško kainos i veiksnio koeficientas.

Formulėje vidutinė biržės kaina (t_{vid}) koreguojama atsižvelgiant į vertinamos biržės ypatumus, t.y. veiksnius, kurie turi įtakos konkrečios biržės kainai: vidutinis medžių skersmuo, transportavimo atstumas, kirtimo būdas, ištraukimo atstumas, biržės tūris, darbo sąlygos. Kiekvieno veiksnio skirtingos reikšmės (intervalai) vertinami koeficientais nuo 0,5 iki 1,51 (Mizaras, 2016). Pati vidutinė biržės kaina apskaičiuojama pagal formulę:

$$t_{vid} = \sum_{j=1}^n V_j t_{Vj} \quad [14]$$

V_j – Lietuvos privačių miškų brandžių medynų vidutinis tūris (m^3/ha) pagal rūšis (j), skelbiamas Valstybinės miškų tarnybos;

t_{Vj} – vidutinė medynų kaina (€/m³), pagal rūšis (j).

Vidutinė medynų kaina pagal rūšis (t_{Vj}) priklauso nuo medynų sortimentinės struktūros ir tuo metu rinkoje susiformavusios sortimentų kainos:

$$t_{vj} = \sum_{j=1}^n S_j t_{sj} \quad [15]$$

S_j - Lietuvos privačių miškų sortimentinė struktūra (%), kuri gali būti nustatoma pagal medžių tūrio struktūros lenteles;

t_{sj} - Lietuvos privačių miškų brandžių medynų nenukirsto miško kaina pagal medienos sortimentus (€m³), kuri gali būti nustatoma likutinės vertės metodu, kai nenukirsto miško kaina skaičiuojama medienos produkto gamybos išlaidų pagrindu pagal formulę (Mizaras, 2016):

$$t_{sj} = \frac{r_{sj}}{1 + \frac{p+m}{100}} - e_j \quad [16]$$

t_{sj} - nenukirsto miško kaina pagal medienos sortimentus (€m³);

r_{sj} - apvaliosios medienos sortimentų kaina (€m³), skelbiama GMU tinklalapyje pagal miškų urėdijų prekybos mediena informaciją;

e_j - medienos ruošos išlaidos pagal medžių rūšis j (€m³);

p - pelno norma (%);

m - medienos pardavimo administravimo išlaidų norma (%).

Šis modelis puikiai tinka nustatant subrendusių medynų tikrąją vertę, tačiau vis dėlto netinkamas dar nesubrendusiems medynams. Tuo tarpu miškus apskaitant tikrosios vertės būdu reikia nuolat vertinti visus medynus, nebent jų biologinė transformacija augimo metu dar neturi reikšmingos įtakos rinkos kainai (pvz. jaunuolynai). Abejonių kelia ir likutinės vertės metodo naudojimas siekiant apskaičiuoti stačio miško kainas pagal medienos sortimentus: ši kaina formuojasi rinkoje ir priklauso labiau nuo rinkos aplinkybių, pirkėjo ir pardavėjo informuotumo, bet ne nuo pardavėjo numatytos pelno normos bei administracinių išlaidų lygio.

2011 m. LAMMC filialo Miškų instituto darbo grupė, vadovaujama dr. L. Sadauskienės, ataskaitoje dėl Valstybinės reikšmės miškų (miško žemės ir medynų) vertės nustatymo ir registravimo miškų urėdijų apskaitoje metodikos pasiūlė dar vieną pajamas uždirbančių miškų tikrosios vertės nustatymo pagal medienos vertę metodiką, kuri pagrįsta Faustmann formule. Kadangi skirtingų

medžių rūšių medynų ugdymo laikas (apyvarta) reikšmingai skiriasi, vertinimui rekomenduojama taikyti formulę [17], kuri leidžia apskaičiuoti esamo medyno bei vėlesnių medynų apyvartų vertę:

$$Z = \sum_{t=0}^T \frac{P_t(1+i)^{T-t} - I_t(1+i)^{T-t}}{(1+i)^T - 1} - \frac{V}{i} \quad [17]$$

Z – miško vertė, €

P_t - pajamos t metais, €

I_t – išlaidos t metais, €

T – medyno apyvarta (metais);

t – metai, kai gaunamos pajamos ar patiriamos išlaidos;

i – palūkanų norma, vieneto dalimis;

V – kasmetinės medynų priežiūros ir valdymo išlaidos, €

Skaiciuojant dabartinę turto vertę, jo gryniesi būsimieji pinigų srautai vertinami pagal dabartinę turto būklę ir geriausią galimą jo panaudojimą, tačiau vertinant miškus būtina atsižvelgti į teisės aktais nustatytus ribojimus: minimalų kirtimo amžių, maksimalų biržės plotą, šliejimo reikalavimus ir kt., o tai, autorių nuomone, sumažina maksimalų galimą medynų naudojimą, kas įvertinama atitinkamam procentui medynų prailginant ugdymo apyvartas (Valstybinės reikšmės..., 2012, p. 26). Vertinant pajamas iš medienos turi būti nustatomi kasmet iškertamos medienos: 1) *tūris*, 2) *struktūra*, 3) *kainos* pagal medžių rūšis ir sortimentus.

Per medynų ugdymo laiką juose vykdomi tarpiniai ir pagrindiniai miško kirtimai, generuojantys įmonei didesnes ar mažesnes pajamas, kurios turi atsispindėti dabartinės vertės skaičiavimuose. *Pagrindiniais kirtimais* iškertamos medienos tūris atitinka medynų tūrį brandos amžiuje, todėl vertinant kirtimo amžių pasiekusius ir vyresnius medynus, siūloma naudoti faktinį tų medynų tūrį, tačiau jaunesniems medynams tūrį brandos amžiuje reikia prognozuoti. Vienas iš paprastesnių būdų - naudoti tos amžiaus klasės, kurioje medynai pasiekia minimalų kirtimo amžių, faktinį vidutinį tūrį, kurį galima patikslinti, jei yra pagrįstų prielaidų, kad jis bus didesnis ar mažesnis už

vidutinį (Valstybinės reikšmės..., 2012). Taip pat šiam tikslui galima naudoti A. Tebėros (1987) sudarytą modelį medynų našumui nustatyti pagal esamą medynų tūrį ir amžių pagal formulę:

$$P = M(a_0 + a_1A + a_2A^2) \quad [18]$$

P – prognozuojamas medyno tūrio lygis brandžiame amžiuje, m^3/ha ;

M – esamas tūris, m^3/ha ;

A - esamas amžius;

a_0, a_1, a_2 – tūrio lygio nustatymo modelio parametrai, pateikti A. Tebėros lentelėse.

Ugdymo kirtimais iškertamas medienos tūris gali būti nustatomas remiantis turimais istoriniais duomenimis (kiek vidutiniškai m^3 iškertama iš 1 ha per metus, padauginus iš retinimo kirtimų trukmės), arba planuojamais duomenimis (pagal miškotvarkos projektus), arba istoriniais vidutiniais duomenimis (pagal vidutiniškai per 5 paskutinius metus iškirstos medienos kiekį, jį ekstrapoliuojant likusiam retinimo ar einamųjų kirtimu laikotarpiui). *Sanitarinių atrankinių* kirtimų apimtys prognozuojamos remiantis paskutiniųjų 5 metų vidurkiu, kurį padauginus iš medynų, kuriuose gali būti atliekami šie kirtimai ploto, gaunamas iš vieno hektaro per metus iškertamas tūris (Valstybinės reikšmės..., 2012).

Sortimentinei struktūrai nustatyti naudotinos medžių tūrio struktūros lentelės, atsižvelgiant į medyno vidutinį skersmenį bei bonitetą. Sudėtingiau įvertinti ugdymo ir sanitariniais kirtimais pagaminamos medienos sortimentinę struktūrą (nėra statistinių duomenų), tačiau ugdymo ir sanitariniais atrankiniais kirtimais iškertami prasčiausi medžiai, todėl modelyje daroma prielaida, kad šiais kirtimais pagaminami tik popiermedžiai ir malkos. Medienos kainų nustatymui siūloma naudoti faktines pastarųjų metų arba kelių metų vidutines kainas, tačiau jeigu yra pagrįsta tikimybė, kad medienos kainos keisis dėl žinomų veiksnių, į tai reikia atsižvelgti (Valstybinės reikšmės..., 2012).

Medynų ugdymo išlaidoms priskirtinos tik tos, kurios yra būtinos pajamoms uždirbti, t.y. į skaičiavimus netraukiamos išlaidos, nesusijusios su miškininkystės veikla, pvz. išlaidos saugomų objektų priežiūrai, rekreacijai ir

pan. Išlaidas siūloma sugrupuoti į: 1) priklausomas nuo medynų amžiaus, pvz., atkūrimo, ugdymo kirtimų ir 2) bendrąsias (kasmetines), pvz. miško sanitarinės bei priešgaisrinės apsaugos, melioracijos, kelių tiesimo, valdymo ir administracinės. Vertinant grynuosius pinigų srautus atimamos ir medienos ruošos bei pardavimo išlaidos, kurios nustatomos pagal vidutinius istorinius duomenis. Galiausiai parenkama diskonto norma: kadangi siūloma metodika skirta valstybinių miškų vertei nustatyti, diskonto normą siūloma pasirinkti atsižvelgiant į valstybės reikalaujamą turto grąžą.

Ši metodika, pagrįsta ateities grynujų pinigų srautų iš miško vertinimu, būtų tinkama valdomų ūkio subjekto miškų tikrosios vertės nustatymui, tačiau tuo pačiu kritikuotina dėl administracinių (valdymo ir bendrųjų) įmonės išlaidų įtraukimo: tikroji vertė nustatoma miškui, o ne įmonei, todėl į vertinimą nederėtų įtraukti su bendrąja įmonės veikla ir jos valdymu susijusių išlaidų, kurių lygis indikuoja labiau pačios įmonės veiklos efektyvumą, bet ne tikrąją vertę, kuri nustatoma atsižvelgiant į rinkos sąlygas. Abejonių kelia ir autorių pritaikytas pačios Faustmann formulės perpetuiteto principas – vertinant medynų tikrąją vertę neturi būti atsižvelgiama į nuolatinę rotaciją, nes tikroji vertė nustatoma šiuo metu esančiam (ugdomam), tačiau ne būsimam turtui. Be to, aptartoje metodikoje iš kombinuoto turto vertės nėra eliminuojama miško žemės vertė.

Apibendrinant galima teigti, kad vertinant ūkio subjektų valdomus miškus mikroekonominiame (įmonės) lygmenyje, turi būti atsižvelgiama tik į ekonominius kriterijus, o ekologiniai bei socialiniai aspektai gali būti pateikiami įmonės aiškinamajame rašte. Kertinė miškų tikrosios vertės nustatymo problema – šis turtas dažniausiai neturi pakankamai išplėtos aktyviosios rinkos, kurios duomenis galima būtų naudoti tikrajai vertei nustatyti, todėl tradiciškai šiam tikslui taikomi grynujų pajamų (diskontuotų pinigų srautų) metodai, kurie patys yra kritikuotini, nes remiasi prielaidomis, kurias pagrįsti sudėtinga, tačiau kurios turi labai didelį poveikį miško vertei. Didžioji dalis Lietuvos ir užsienio autorių siūlomų miško vertės nustatymo metodų pagrįsti Faustmann (1849) pateikta žemės vertės nustatymo formule,

kuri vėliau buvo modifikuota ir tobulinta, tačiau visoms vėliau sukurtoms metodikoms būdingi tam tikri trūkumai bei neapibrėžtumai prognozuojant ilgo laikotarpio pinigų srautus, kurie priklauso nuo miško apimties ir kokybinių charakteristikų ateityje, medienos kainų pokyčių rinkoje, taip pat nustatant diskonto normą, kuri turi milžinišką poveikį ilgo laikotarpio (dešimtmečių) pinigų srautams. Reikia pripažinti, kad šie neapibrėžtumai – neišvengiami, tačiau juos galima minimizuoti aprašant miško tikrosios vertės nustatymo metodiką ir naudotas vertinimo prielaidas aiškinamajame rašte.

1.3.3. Diskontuotų pinigų srautų metodo taikymo miško tikrosios vertės nustatymui ribotumai

Turto vertinimą, naudojant diskontuotų pinigų srautų (DPS) metodus, galima aptikti jau viduramžiais: Luca Pacioli (1494) matematiniams skaičiavimams naudojo sudėtines palūkanas, to laikotarpio Italijos, Prancūzijos bei Flandrijos bankai diskontuodavo finansines sutartis, pirmosios diskontavimo lentelės buvo paskelbtos 1582 m., o 1730 m. J. Richards išplėtė diskontavimo taikymą miškų vertinimui ir panaudojo terminą „dabartinė vertė“ (Moog ir Bösch, 2013). Vis dėlto iki šių laikų viena svarbiausių daugelio autorių įvardijamų miško vertės nustatymo problemų – tinkamos diskonto normos parinkimas. Tinkama diskonto norma - būtina bet kokio modelio, kuriame atsižvelgiama į pinigų laiko vertę, sąlyga, tačiau vertinant mišką tampa ypatingai svarbia: vertinami gali būti ypač ilgo laikotarpio pinigų srautai, todėl 1 procento palūkanų normos skirtumas gali nulemti 2 - 3 kartus didesnę ar mažesnę miško vertę. Tai akcentavo Hepburn ir Koundouri (2007), pabrėždami, kad ilgesniam nei 100 metų trukmės investiciniam ciklui diskonto normos įtaka yra milžiniška: aukšta diskonto norma atspindi dideles alternatyviausias investicinio projekto išlaidas ir dažnai reiškia, kad investuoti dabar į mišką, siekiant gauti grąžą po daugelio dešimtmečių, neapsimoka, o verslo subjektas neskatinamas atsodinti miško po iškirtimo, ypač jei gali įsigyti jau augantį nenukirstą mišką. Vis dėlto miško atsodinimas gali būti patrauklus, jei diskonto norma yra maža (Hepburn ir Koundouri, 2007).

Quiggin (1997), Price (2005) teigimu, dėl dažnai ekonominiuose skaičiavimuose naudojamų aukštų diskonto normų, net ir didelis ateities pelnas tampa nereikšmingu, jei diskontavimo laikotarpis yra ilgas, pvz. 30 metų. Stárová et.al (2016) pažymi, kad neįmanoma tinkamai parinkti diskonto normos turtui, kurio augimo ciklas yra ilgesnis nei 70 metų, o šie neapibrėžtumai ir galimas subjektyvumas gali paradoksaliai nulemti dar didesnę įmonių finansinių ataskaitų informacijos nepalyginamumą, nei taikant savikainos metodą. Ši problema dar labiau išryškėjo tvaraus vystymosi kontekste: diskontavimo taikymas procesuose, susijusiuose su aplinkos nauda, yra nesąžiningas ateities kartų aspektu. Daugelio tyrimų išvados parodė, kad miško dabartinė vertė labai priklauso nuo pasirinktos diskonto normos, tačiau tik keli jų buvo skirti *tinkamos* palūkanų normos pasirinkimo paieškoms – vis dėlto siūlomos diskonto normos skirtinguose tyrimuose yra gana skirtingos, netgi panašiomis ekonominėmis sąlygomis (Brukas, Helles, Tarp, Thorse, 2001). Diskonto normos problematika yra sudėtinga ir apima tiek finansų, tiek turto bei verslo vertinimo teorijų ir praktinio taikymo aspektus išsivysčiusiose bei besivystančiose šalyse (Černius, 2016). Visgi Quiggin (1997) teigimu, sunkumai, susiję su diskontavimo teisingumu ir neapibrėžtumais, kyla dėl negebėjimo išskirti aiškios naudingumo funkcijos (pagrindo normatyvinei analizei), o parenkant standartinei naudos - išlaidų analizei taikytiną diskonto normą neatsižvelgiama į ateities kartų gerovę.

Miško tikrąją vertę nustatant diskontuotų pinigų srautų ar pajamų kapitalizavimo metodais, mokslininkų nuomonės dėl tinkamos diskonto normos pasirinkimo varijuoja „nulinės palūkanų normos“ ir „didesnės nei vidutinė rinkos palūkanų norma“ intervale. Nulinės palūkanų normos šalininkai atmeta miško vertės diskontavimo idėją, kaip nepateisinamą etiškai, argumentuodami, kad tai yra skirtingų (kelių) kartų turtas, kuris natūraliai senka, yra eikvojamas (Brukas, et. al, 2001). Vis dėlto dauguma tyrėjų bei praktikų pritaria būsimų miško grynųjų pinigų srautų diskontavimo idėjai: diskonto norma turi atspindėti alternatyviają kapitalo kainą, užtikrinant efektyvią miškininkystės išteklių alokaciją. Tačiau nuomonės dėl diskonto

normos nustatymo *pagrindo* skiriasi: vieni miškininkystės ekonomistai siūlo naudoti žemesnę nei rinkos (socialinę) palūkanų normą, kiti – tradicinę kapitalo kainos kriterijų (CAPM, WACC modelius), vidinę pelno normą (IRR) ar 2 - 3 procentais dėl rizikos padidintą ilgalaikių vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą. Kai kurie autoriai siūlo naudoti kaip tik aukštas diskonto normas dėl su miškininkyste ir medynų biologiniu pobūdžiu susijusių klimato, ligų ir kenkėjų rizikos, taip pat ilgo miško ugdymo ciklo, t.y. labai ilgo laiko tarpo tarp išlaidų miškui patyrimo ir pajamų uždirbimo, santykinai žemo jo likvidumo, kas mažina tokių investicijų patrauklumą. (Ferguson ir Leech, 2007; Moog ir Bösch, 2013)

Išties, žemės ūkio, tame tarpe ir miškininkystės, veikloje ypač gausu *force majeure* aplinkybių: neprognozuojama orų kaita, klimato atšilimas, drėgmės perteklius arba trūkumas, be to, tokios įmonės, sunkiau nei kitokią ekonominę veiklą vykdančios verslo subjektai, gali keisti savo veiklos pobūdį, o pačią ūkio šaką veikia natūralūs biologiniai procesai, veiklos sezoniškumas, rinkos poreikių pokyčiai (Stončiuvienė et al., 2016). Priimant investicinius sprendimus, papildoma rizika paprastai prisiimama su sąlyga, jei investicijų grąža aukštesnė, nei alternatyvių mažesnės rizikos investicijų. Vis dėlto Chapman (1915) nuomone, reikalauti aukštesnės investicijų grąžos dėl ilgesnio investicijų atsipirkimo laiko nėra pagrindo: pastovi (kasmėtinė) ar atidėta investicijų grąža neturi įtakos palūkanų normai, tačiau greičiau nusako investuotoją, kuris linkęs tokias investicijas įsigyti: tai asmenys, žvelgiantys į tolimą perspektyvą ir investuojantys vaikų ateičiai. Jie sutinka su mažesne grąža (o kartais jos net nevertina), tačiau žino, kad ateityje tokios investicijos vertė išaugs (Chapman, 1915). Laiko preferencijos pagrindimas ir su tuo siejama aukštesnė diskonto norma labiau susijusi su greitesnio vartojimo siekiu ir įtikinančiu, tačiau kritikuotinu argumentu, kad mažiau dėmesio turi būti skiriama ateities vartojimo augimui, nes ateities piliečiai bus turtingesni ir todėl vartos mažiau, nei dabartiniai (Price, 2005). Quiggin (1997) teigimu, skirtingose tų pačių prekių ar paslaugų rinkose diskonto norma būtų skirtinga ir tiesiogiai susijusi su tikėtiniu šių prekių vartojimo augimu, tačiau dėl tvaraus

vystymosi politikos aplinkosauginių prekių ir paslaugų (tame tarpe ir miško) srautas yra ribojamas. Tai slopina pasiūlos augimą ir didina kainas - taip kompensuojama pinigų laiko vertės įtaką ir šiuo argumentu galima pagrįsti žemesnės nei įprasta, diskonto normos taikymą. Brodie (1999) siūlė 4 % normą Šiaurės miškams, tačiau 7 % - Pietų šalių miškams, kurių augimo ciklas 25 - 35 metai, Samuelson (1976), taip pat Konran, de Steiguer (1983) – ne žemesnę nei 5 % normą („tiesiog konkuruokite su kitomis šakomis“), Brukas et al. (2001) Baltijos regione siūlė taikyti 2 % normą vertinant valstybinius urėdijų valdomus miškus, o priklausomai nuo šalies ar projekto specifikos ši norma gali varijuoti nuo 0 % iki 4 %, Grege-Staltmane ir Tuherm (2010) apskaičiavimu, didesnė nei 5-6 % palūkanų norma yra nereali, nes, remiantis istoriniais kainų kaitos duomenimis, miško produkcija negali užtikrinti didesnės grąžos dėl ilgo miško augimo ciklo ir natūralaus augimo greičio. Manley (2016) atliktame tyrime dėl numanomos diskonto normos naudojimo Naujosios Zelandijos miškams 2013 - 2015 m. laikotarpiu nustatė, kad palūkanų norma iki mokesčių svyravo nuo 4,8 % iki 13,6 %, o vidurkis buvo 8,6%. Mažesnės normos taikytos vidutiniams ir dideliems miškams - 7,8%, didesnės 9,1% – mažiems miškams. Tokios diskonto normos taikytos trumpo laikotarpio pinigų srautams, visgi ilgo laikotarpio nuolatiniais srautams jos yra mažesnės. Price (2005) manymu, nustatant miško tikrąją vertę turi būti naudojamos žemesnės nei įprasta palūkanų normos, o kai kuriais atvejais diskontavimas išvis neturi būti taikomas. Tuo tarpu Europos Komisija 2002 m. paskelbė, kad tinkama palūkanų norma miškų vertei nustatyti yra nuo 0,5 % iki 3,5 %, tačiau netgi nulinė norma tam tikrais atvejais yra priimtina. Mizaro et al (2013) manymu, miško ekonominės vertės nustatymui tikslinga taikyti socialines diskonto normas, kurios turi būti grindžiamos visuomeniniu kontekstu, o ne tik rinkos sąlygomis ir nėra retas reiškinys miškininkystės mokslo darbuose. Pasak Čiegio (2008), socialinės diskonto normos turėtų būti žemesnės už rinkos normas ir neturėtų viršyti 1–3 %, tuo tarpu Mizaro et al (2013) manymu tinkama diskonto norma Lietuvos sąlygomis, būtų 3-4 %.

Socialinės diskonto normos paprastai naudojamos vertinant viešųjų projektų efektyvumą ir atspindi visuomenės požiūrį į būsimos naudos ir kaštų vertinimą pradinių investicijų atžvilgiu (Baranauskienė ir Aleknevičienė, 2014). Taigi, socialinių diskonto normų naudojimas skaičiuojant miško *ekonominę vertę* išties yra pagrįstas, nes ši vertė turi stiprų socialinį aspektą, tačiau vertinant ūkinėje veikloje naudojamus miškininkystės įmonių valdomus miškus, toks pagrindimas yra abejotinas. Kita vertus, nustatant bazinę investicijų į miškus diskonto normą, turi būti atsižvelgiama į santykinę tokių investicijų saugumą (Chapman, 1915; Moog ir Bösch, 2013). Siūlymą miškų vertinimui naudoti aukštesnes nei rinkos palūkanų normas dėl padidintos miškininkystės įmonių rizikos galima būtų kritikuoti, atsižvelgiant į Zinkham (1988) atliktą tyrimą, kuriuo įrodyta, kad pageidaujama miškininkystės įmonių pelno norma yra kaip tik žemesnė dėl mažesnės rizikos – toks efektas buvo nustatytas pastebėjus neigiamą koreliacinį ryšį tarp investicijų į miškus gražos ir agreguoto vertybinių popierių kainos indekso. Tokį rezultatą galima paaiškinti traktuojant investiciją į mišką kaip į tam tikrą diversifikuotą investicinį portfelį: investavus į įvairiarūšį mišką ar skirtingų rūšių miškus, įgyjama galimybė gauti skirtingą medienos ir nemedieninę produkciją, teikti paslaugas, o tai gali reikšmingai sumažinti investicijos į miškus riziką. Ungerböck, Sekot, Toscani (2015) teigimu, dėl ilgo miško augimo laiko, medienos kainų cikliškumo pačios miškininkystės įmonės skatinamos diversifikuoti savo veiklą, t.y. šalia medienos produkcijos gamybos vystyti paralelinį verslą, kuris gali būti paslaugų teikimas (medžioklė, žvejyba, rekreacija ir turizmas), taip pat materialių produktų pardavimas (žvyro, smėlio, vandens, Kalėdų eglių). Šių autorių atliktas 127 Austrijos miškininkystės įmonių veiklos diversifikavimo tyrimas parodė, kad 1997 m. – 2011 m. laikotarpiu pajamos iš paralelinių verslų tirtose įmonėse sudarė vidutiniškai 17 %. Investicijos rizika gali būti mažinama ne tik diversifikuojant veiklas, tačiau taip pat ugdant skirtingų rūšių miškus - pasak Thorsen (1999), koreliacija tarp skirtingų medienos rūšių kainų yra gerokai mažesnė nei 1, t.y. investavus į skirtingų rūšių miškus rizika diversifikuojama, todėl diskonto norma gali būti

mažesnė, tuo tarpu aukštesnės palūkanų normos turėtų būti taikomos vienarūšiams, trumpo ugdymo ciklo miškams, kurių mediena skirta popieriaus ir celiuliozės gamybai. Grege-Staltmane ir Tuherm (2010) teigimu, investicijos į miškus paprastai laikomos gana saugiomis, tačiau dėl labai ilgo investicinio laikotarpio gražos gavimo momentas gali būti vėlesnis, nei investuotojo gyvavimo pabaiga. Vis dėlto Binkley (2009) nuomone rizika, o todėl ir diskonto norma, turi būti gana aukšta vertinant lėtai augančius miškus (JAV šiaurinė dalis, Š. Europos šalys) ir žema vertinant greitai augančius Brazilijos, Urugvajaus, Pietryčių Azijos medynus.

Sprendžiant tinkamos diskonto normos parinkimą miškų vertinimui Hepburn ir Koundouri (2007) pritaikė 6 skirtingų (nuo 1,6 % iki 6%) pastovių ir mažėjančių palūkanų normų taikymo scenarijų skaičiuojant trumpo (22 metų), vidutinio (60 metų) ir ilgo (120 metų) ugdymo ciklo miško dabartinę vertę. Tyrimo rezultatai parodė, kad skaičiuojant trumpo ugdymo ciklo miško dabartinę vertę, ji visais atvejais išliko teigiama, tačiau skirtumas tarp didžiausios ir mažiausios verčių buvo 2,5 karto. Vidutiniuju laikotarpiu 6 proc. palūkanų norma lėmė neigiamą miško dabartinę vertę, o ilguoju laikotarpiu tik dviem scenarijais buvo gauta teigiama vertė. Palankiausi rezultatai (teigiama dabartinė vertė) buvo gauti taikant mažiausių ir mažėjančių palūkanų normų scenarijus, o skirtumai tarp pastovios ir mažėjančios diskonto normos tuo didesni, kuo ilgesnis miško ugdymo ciklas. Autoriai pasisakė už mažėjančios diskonto normos taikymą vertinant labai ilgo laikotarpio pinigų srautus, tuo tarpu santykinai trumpalaikėms investicijoms tinka ir pastovi palūkanų norma (Hepburn ir Koundouri, 2007).

Apibendrinant atliktus tyrimus galima teigti, kad sunku įvardyti universalią diskonto normą, tačiau svarbu įvertinti skirtingus argumentus ir jų pagrįstumą. 36 – ajame TAS „Turto nuvertėjimas“ diskonto norma apibrėžiama kaip norma *prieš apmokestinimą*, atspindinti *pinigų laiko vertę ir rizikas*, būdingas turtui, dėl kurių numatomi būsimieji pinigų srautai dar nebuvo koreguoti. Tokia norma yra graža, kurios reikalautų investuotojai pasirinkdami investiciją, sukursiančią tokius pinigų srautus, kurių sumos,

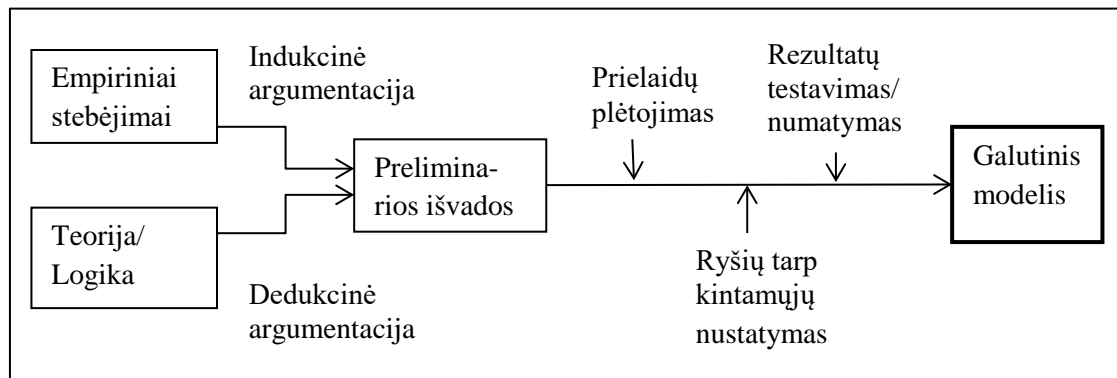
periodiškumas ir rizika būtų tokios pat, kurių ūkio subjektas tikisi iš turto. Paprastai investuotojų reikalaujama investicijų grąža priklauso nuo daugelio veiksnių: bankų paskolų, nerizikingų vertybinių popierių palūkanų normų, alternatyvių projektų pelningumo, šalies, o ypač projekto rizikos laipsnio, infliacijos lygio ir t.t. Investuotojai investuos į projektą (miškus) tik tuomet, jei numatoma grąža bus didesnė, nei tradiciškai saugiomis laikomų investicijų. Tačiau kita vertus, jei investicija ilgalaikė ir pasižymi maža rizika, gali būti investuojama ir tikintis mažesnės grąžos. Investuojant į miškus susiduriama su tam tikrų nuostolių dėl gamtos reiškinių, gaisrų, medynų kokybės, augimo transformacijos, medienos kainų kaitos, neteisėtos žmogaus veiklos ir panašiomis rizikomis. Vis dėlto dažnai šias rizikas galima minimizuoti draudžiantis, tuo tarpu medienos kainoms ilguoju laikotarpiu prognozuojama tik didėjimo tendencija. Tokiu atveju investicija į miškus gali būti pakankamai patraukli tiek dėl ateities grąžos, pasireiškiančios medienos ir miško žemės kainų kilimu, tiek dėl gana žemo investicijos rizikos laipsnio (saugumo, lyginant su investicijomis į finansinius instrumentus), taip pat investicijos diversifikavimo, investuojant į skirtingų rūšių miškus. Reikia pažymėti, kad diskonto norma atspindi pinigų laiko vertę, kai ateities pinigų srautai yra žinomi (prognozuojami). Miško atveju tiek pajamos, tiek dalis susijusių išlaidų – labai tolimos perspektyvos dydžiai, kurių patikimai prognozuoti nuolat kintančios rinkos sąlygomis neįmanoma, tačiau galima tikėtis, kad ateities miško produkcijos kainų augimas kompensuos pinigų nuvertėjimą. Šie argumentai būtų tinkami pagrindžiant žemesnės, nei vidutinė rinkos palūkanų norma, pasirinkimą diskontavimui.

2. VERSLO SUBJEKTŲ VALDOMŲ MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Miškų finansinės apskaitos modelio formavimo procesas ir empirinio tyrimo metodika

Modeliai socialiniuose moksluose - tai „socialinių struktūrų ir (ar) reiškinių struktūriniai arba funkciniai vaizdai, atvaizdai, įsivaizdavimai“ (Kanišauskas, 2013, p. 21). Modeliai abstrakčiu būdu parodo socialinio reiškinių, kaip sistemos, elementus ir ryšius tarp jų. Bhattacharjee (2012) pažymi, kad modelis atspindi visą arba dalį tiriamo fenomeno taip, kad galima būtų tirti sistemą. Guogio (2002) teigimu, modelis – bendriausio pobūdžio eskizas, kuriame pažymėti svarbiausi socialinio reiškinių bruožai. Socialinių procesų modeliai nebūtinai tiksliai atspindi realų pasaulį, bet gali tapti įrankiu supaprastinant ir bandant suvokti socialinės tikrovės, kuri yra modeliuojama, mechanizmus. Bet kurie modeliai yra tikrovės supaprastinimas, todėl juos tirti yra paprasčiau nei pačius modeliavimo objektus, o modelių panašumas į originalus leidžia paaiškinti jau žinomus reiškinius, taip pat prognozuoti nežinomus. Modeliai turi būti pagrįsti reprezentuojamojo analize, t.y. būtina atlikti ne tik modelio elementų, struktūrinių savybių, bet ir ryšių tarp šių savybių ir numatomų modeliavimo objektų analizę (Kastickaitė, 2014).

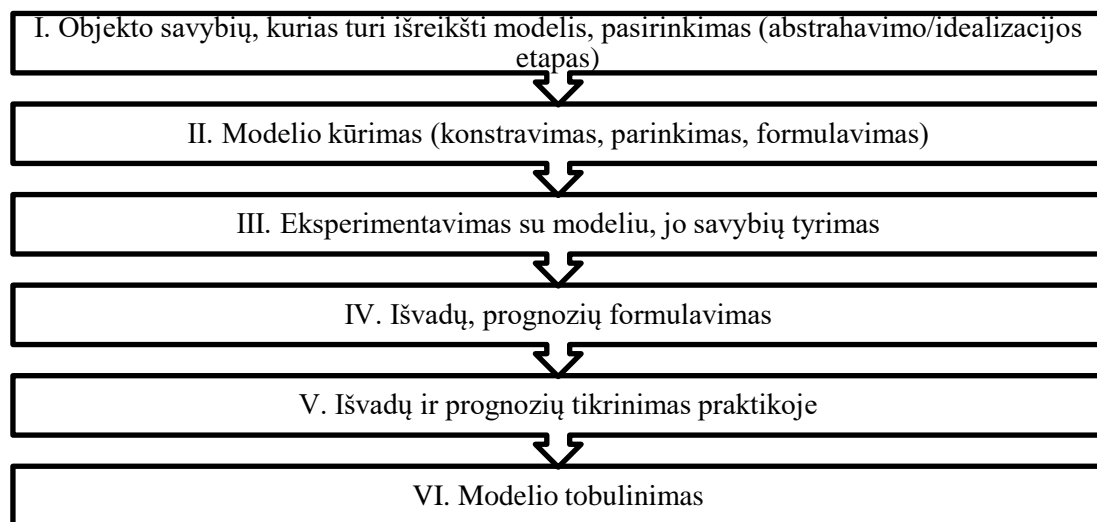
Modeliai gali būti aprašomieji (*descriptive*), skirti atvaizduoti sudėtingas sistemas, jų kintamuosius bei pastarųjų sąveiką, prognostiniai (*predictive*) - skirti prognozuoti ateities įvykius ir normatyviniai, kurie skirti padėti vykdyti veiklą, remiantis bendrai priimtomis praktikomis ir normomis. Modelio kūrimo procesas remiasi indukcinė ir dedukcinė argumentacija (žr. 13 pav.): indukcija taikoma, kai stebimas faktas, bandomos išaiškinti jo priežastys bei siūlomi preliminarūs paaiškinimai (hipotezės), tuo tarpu dedukcija naudojama siekiant susiaurinti preliminarų paaiškinimų aibę iki labiausiai logiško ir argumentuoto paaiškinimo (Bhattacharjee, 2012).



13 pav. Modelio kūrimo procesas

Šaltinis: Bhattacharjee, 2012, p. 15.

Kanišausko (2013) teigimu, moksliniai modeliai nėra kildinami nei iš teorijų, nei iš duomenų: teorijos neteikia algoritmų, kurie leistų sukonstruoti modelius, o pačių modelių kūrimas yra labiau menas, nei mechaninė procedūra. Moksliniai modeliai papildo teorijas aiškindami detales, susijusias su konkrečiomis situacijomis. Derėtų pastebėti, kad modeliavimas nėra griežtai apibrėžtas mokslinio tyrimo metodas, vis dėlto Kline (2011), Kanišauskas (2013) išskiria 14 paveiksle nurodytus bendruosius jo etapus.



14 pav. Modelio sudarymo etapai

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Kanišauskas (2013)

Pirmajame etape atliekama konceptualioji analizė, identifikuojamos objekto savybės, elementai bei apibrėžiami kintamieji, kuriais remiantis galima

priimti sprendimus. Vėliau nustatoma modelio struktūra, elementų bei kintamųjų tarpusavio ryšiai, o galiausiai atliekamas reikiamo tipo modelio (struktūrinio ar funkcinio, matematinio ar aprašomojo ir t.t.) formalizavimas. Kline (2011) teigimu, didžiausią dėmesį reikėtų skirti modelio įėjigos ir išėjigos kintamiesiems – nuo to priklauso, kokius kintamuosius turi apdoroti modelis ir kokius rezultatus jis turi pateikti. Parengtas modelis turi būti verifikuojamas skirtingais kintamaisiais, numatomas jų poveikis galutiniam rezultatui, taip pat modelio tobulinimo kryptys (Guogis, 2002).

Formuojant verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelį buvo vadovautasi normatyvine ir pozityviaja apskaitos mokslo teorijomis, kurios, savo ruožtu, pagrįstos dedukciniu ir indukciniu požiūriais. Remiantis normatyvine apskaitos teorija ir dedukciniu požiūriu, pirmiausia nustatomi finansinės apskaitos tikslai, parengiamos svarbiausios sąvokos bei prielaidos, o jų pagrindu paruošiama loginė veiksmų struktūra (principai ir technika) numatytiems tikslams pasiekti. Taigi, kuriamo modelio pagrįstumas labai priklauso nuo tyrėjo sugebėjimo išskirti ir logiškai sugretinti skirtingus apskaitos proceso elementus, įrodymais tampa negalėjimas patvirtinti ar atmesti prielaidų, jei nenustatyta prieštaravimų, o modelio verifikavimas atliekamas nustatant, kaip modelis atitinka praktikos poreikius (Riahi-Belkaoui, 2004; Rudžionienė, 2012). Remiantis pozityviaja apskaitos teorija ir indukciniu požiūriu, pirmiausia stebimi faktai (informacija) naudojant įvairius duomenų rinkimo būdus (pvz., praktikų anketinę apklausą), nustatomi ryšiai, tuomet kuriami apibendrinimai bei suformuluojami apskaitos principai. Taikant indukcinį metodą svarbu suformuluoti abstrakčias išvadas, kurios būtų pagrįstos praktikoje naudojamais apskaitos procedūrų paaiškinimais, o esminis tikslas – ištirti, kur pakeitimai reikalingi labiausia ir kaip jie gali būti įgyvendinti (Rudžionienė, 2012).

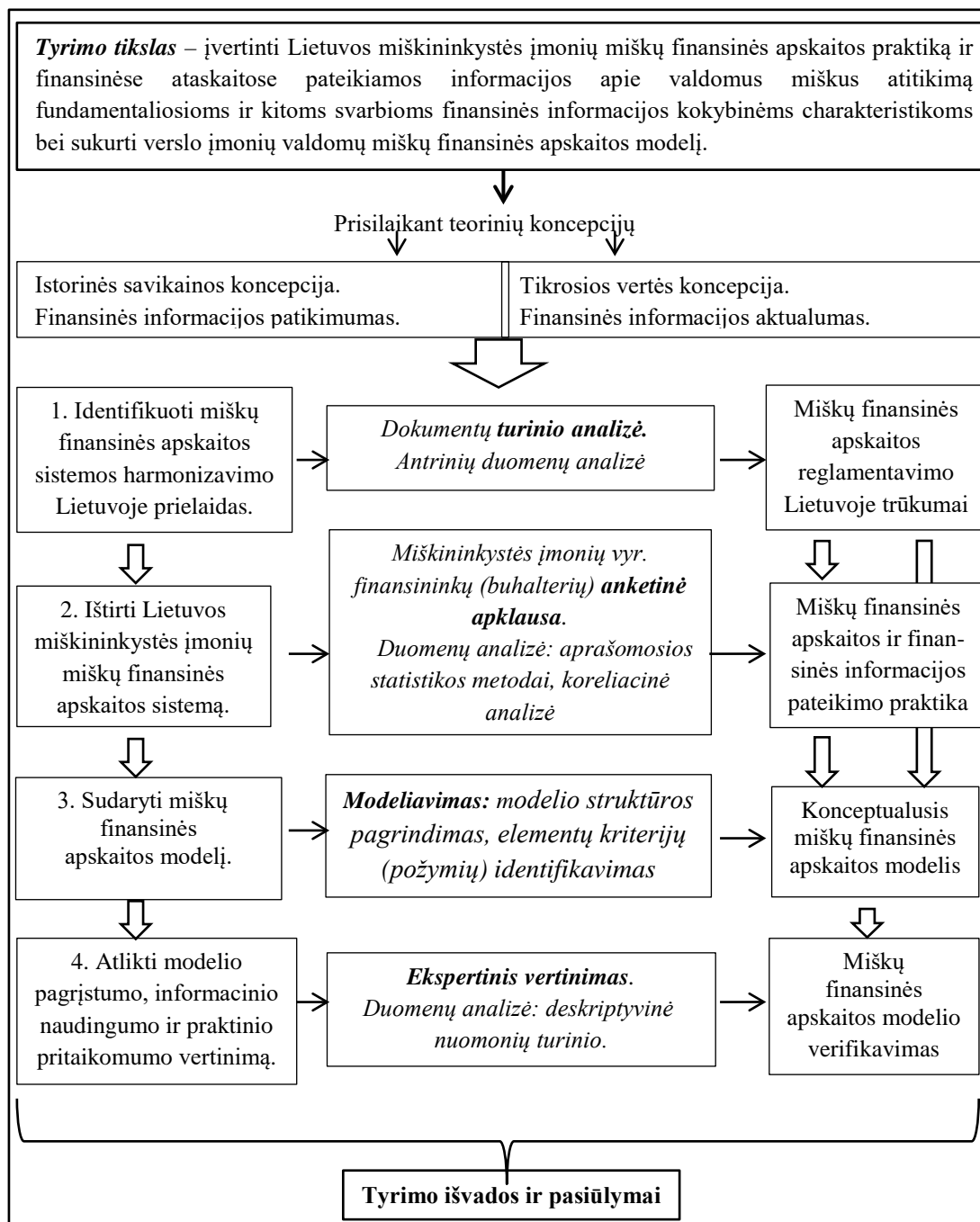
Taikant normatyvinės apskaitos mokslo teorijos principus pirmoje darbo dalyje atlikta mokslinės literatūros analizė, siekiant identifikuoti miškų finansinės apskaitos probleminius teorinius aspektus. Tuo tarpu remiantis pozityvine apskaitos mokslo teorija atliktas empirinis tyrimas, kurio *tikslas* –

įvertinti Lietuvos miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos praktiką ir finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos apie valdomus miškus atitikimą fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms finansinės informacijos kokybinėms charakteristikoms bei sukurti verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelį. Tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

1. Atlikti tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų turinio analizę, siekiant identifikuoti miškų finansinės apskaitos harmonizavimo Lietuvoje prielaidas.
2. Ištirti Lietuvos miškininkystės įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos praktiką, siekiant įvertinti apie miškus pateikiamos informacijos atitikimą fundamentaliosioms ir kitoms svarbioms finansinės informacijos kokybinėms charakteristikoms, nustatyti miškų finansinės apskaitos problemos ribas bei pagrįsti miškų finansinės apskaitos modelio poreikį.
3. Skurti ekonomine logika bei bendraisiais apskaitos principais pagrįstą, fundamentaliąsias ir kitas svarbias finansinės informacijos kokybines charakteristikas atitinkantį miškų finansinės apskaitos modelį.
4. Atlikti modelio pagrįstumo, informacinio naudingumo ir praktinio pritaikomumo vertinimą.

Norint pasiekti empirinio tyrimo tikslą ir įgyvendinti numatytus uždavinius, reikia organizuoti ir vykdyti tyrimą remiantis tinkamiausia tyrimo metodologija, kuri atspindi tyrėjo požiūrį į analizuojamą problemą. Mokslinio tyrimo logika apima bendruosius būdus ir priemones, kuriomis pasiekiamos naujos žinios, t.y. būtina pasirinkti tinkamus tyrimo metodus ir tyrimo metodiką - sistemingą metodų taikymą konkrečiai pažintinei veiklai, ką pirmiausia nulemia tiriamoji problema ir tyrėjo prielaidos (Gintalas, 2011).

Pasirinkta tyrimo metodika, atspindinti nuoseklų tyrimo uždavinių įgyvendinimą, pateikta 15 paveiksle.



15 pav. Empirinio tyrimo metodika

Šaltinis: sudaryta autorės

15 paveiksle pateikta empirinio tyrimo metodika susieta su tyrimo uždaviniais ir numatomais visų tyrimo etapų rezultatais. Kiekvieno tyrimo etapo uždavinių įgyvendinimo rezultatai naudojami kito tyrimo etapo vykdymui. Empiriniam tyrimui naudoti kiekybiniai ir kokybiniai tyrimo

metodai, remiantis mišrių metodų naudojimo strategija, kuri pasirinkta atsižvelgiant į pastaruoju metu socialiniuose moksluose stebimas tendencijas: nėra prasmės vertinti kiekybinių *versus* kokybių metodų, žymiai prasmingiau yra suvokti įvairias tyrimo praktikas, kaip esančias tam tikroje aibės tarp kiekybinių ir kokybinių prieigų, vietoje (Newman ir Benz, 1998).

Taigi, pirmajame tyrimo etape, taikant dokumentų turinio analizės metodą, siekiama iširti miškų finansinės apskaitos reglamentavimą Lietuvoje tam, kad identifikuoti apskaitos reglamentų ir kitų teisės aktų, nulemiančių miškų finansinės apskaitos praktiką, nuostatų skirtumus ir poveikį apskaitos harmonizavimui istorinės savikainos ir tikrosios vertės koncepcijų kontekste. Dokumentų analizės metodas – pirminių duomenų rinkimas, kai dokumentai naudojami kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai (Tidikis, 2003). Dokumentų turinio analizės objektas – aukšto informacinio patikimumo lygio oficialūs valstybiniai juridiniai dokumentai, Lietuvoje galiojantys apskaitos standartai (nacionaliniai verslo apskaitos standartai ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai, taip pat Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai) ir kiti norminiai aktai, susiję su miškų finansinės apskaitos reglamentavimo aspektais. Dokumentų turinio analizei taikytas tradicinis dokumentų teksto supratimo proceso mechanizmas (Tidikis, 2003).

Identifikavus minėtus apskaitos reglamentavimo aspektus tikslinga iširti jų poveikį dabartinei miškų finansinės apskaitos praktikai Lietuvoje, siekiant nustatyti problemos mastą ir tyrimo ribas, miškininkystės įmonių teikiamos finansinės informacijos kokybines charakteristikas, taip pat miškų finansinės apskaitos modelio poreikį. Šio uždavinio įgyvendinimui naudotas anketinės apklausos metodas – tinkamiausias, siekiant iširti didelio skaičiaus miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos politiką ir praktiką.

Remiantis pirmojoje darbo dalyje atlikta mokslinės literatūros analize, pirmajame empirinio tyrimo etape atlikta apskaitos reglamentų analize bei antrajame etape atliktos vyr. buhalterių (buhalterių) apklausos rezultatais formuojamas konceptualusis miškų finansinės apskaitos modelis: identifikuojama modelio įeiga ir rezultatas, elementai ir jų požymiai

(pripažinimo turtu ir klasifikavimo kriterijai, apskaitos ir vertinimo būdai), galiausiai - modelio struktūra. Modelio pagrįstumo, informacinio naudingumo ir praktinio pritaikomumo vertinimui pasirinktas ekspertinio vertinimo būdas. Pasirinktų empirinio tyrimo metodų pagrindimas, duomenų analizės, rezultatų patikimumo vertinimas bei kiti tyrimo metodų naudojimo aspektai aptariami kituose metodologinės darbo dalies skyreliuose.

2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas

2.2.1. Miškų finansinės apskaitos praktikos tyrimo anketinės apklausos metodu organizavimas

Siekiant, kad finansinės ataskaitos parodytų „tikrą ir teisingą“ verslo įmonių vaizdą, o teikiama informacija atitiktų fundamentaliąsias ir kitas svarbias finansinės informacijos kokybines charakteristikas ir būtų naudinga suinteresuotiesiems asmenims, informaciją apie verslo subjektų valdomus miškus, jų naudojimą ir įtaką įmonės veiklos rezultatams *būtina* pateikti finansinėse ataskaitose. Ne mažiau svarbu įvardyti ir reglamentuoti vieningus miškų pripažinimo, klasifikavimo, apskaitos bei vertinimo principus – tik tuomet galima palyginti skirtingų miškininkystės įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, analizuoti realius šių įmonių finansinius rodiklius, vertinti veiklos efektyvumą ir priimti racionalius valdymo, investicinius ir kitus ekonominius sprendimus. Tai suponuoja poreikį ištirti dabartinę miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos praktiką, kuri, tikėtina, dėl reglamentavimo stokos yra įvairi, o įmonių finansiniai duomenys – nepalyginami. Tokie tyrimo rezultatai taip pat patvirtintų vieningo verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio, kurio naudojimas eliminuotų duomenų palyginamumo trūkumą bei pagerintų įmonės teikiamos finansinės informacijos kokybę, sukūrimo poreikį.

Lietuvos miškininkystės įmonių miškų apskaitos praktiką, t.y. miškų pripažinimą, klasifikavimą, taikomus miškų apskaitos būdus bei vertinimo metodus galima ištirti analizuojant šių įmonių apskaitos politiką, todėl **tyrimo**

objektas – miškininkystės įmonių valdomų miškų apskaitos politika. Didelio skaičiaus įmonių apskaitos politikas optimaliausia būtų tirti:

- 1) taikant turinio (*content*) analizės metodą, analizuojant miškininkystės įmonių aiškinamuosius raštus;
- 2) atliekant miškininkystės įmonių vyr. buhalterių (buhalterių), t.y. asmenų, atsakingų už įmonės apskaitos politikos suformavimą ir taikymą, *apklausą*.

Įmonės apskaitos politikos esminės nuostatos turi būti pateiktos finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamajame rašte. Pvz., 6 – ajame VAS „Aiškinamasis raštas“ nurodoma, kad apskaitos politikos dalyje atskleidžiami įmonės pasirinkti nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo, investicinio, biologinio turto, atsargų įvertinimo *būdai ir metodai* (Verslo apskaitos..., 2015). Tačiau standartas neįpareigoja įmonių nurodyti konkrečios rūšies turto (pvz., medynų) priskyrimo vienai ar kitai turto grupei, o toks klasifikavimas nulemia apskaitos būdo pasirinkimo galimybę. Todėl įmonės aiškinamajame rašte pateikta informacija apie ilgalaikio materialiojo, biologinio turto, atsargų apskaitai taikomus būdus apskaitos informacijos vartotojui (šiuo atveju – tyrėjui) būtų nepakankama ir nesuteiktų reikiamų duomenų apie miškų finansinės apskaitos praktiką. Šie argumentai nulėmė turinio analizės metodo atmetimą, todėl miškų finansinės apskaitos praktikos Lietuvoje tyrimui buvo pasirinktas kitas galimas duomenų rinkimo metodas – specialistų (miškininkystės įmonių vyr. buhalterių arba buhalterių) apklausa, t.y. duomenų rinkimo technika, kai respondentai iš esmės tuo pačiu (arba artimu jam) metu atsakinėja į raštu (anketoje) arba žodžiu (interviuotojo) pateiktus klausimus (Luobikienė, 2000). Atsižvelgiant į pakankamai didelį numatomų apklausti įmonių buhalterių skaičių, apklausa žodžiu užimtų daug laiko, o duomenų gavimo tokiu būdu išlaidos būtų didelės, todėl tinkamesnis šiam tyrimui duomenų rinkimo būdas - apklausa raštu, t.y. anketavimas taikant internetinės apklausos metodą ir siunčiant anketas respondentams elektroniniu paštu.

Tyrimo populiaciją sudarė miškininkystės veiklą vykdančios įmonės, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis – individualias

įmonės ir ūkinės bendrijas, kurios pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinių ir taikyti vieno ar kitų apskaitos standartų. Tyrimo populiacija turi baigtinį ir žinomą objektų skaičių: remiantis Lietuvos Respublikos Statistikos departamento skelbiama informacija, 2016 m. pradžioje miškininkyste ir medienos ruoša (ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus skyrius A2.02) užsiimančių *veikiančių* įmonių skaičius buvo 968, iš jų 238 – individualios įmonės bei 2 – ūkinės bendrijos, kurios neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinių (Oficialiosios statistikos portalas, 2016). Taigi, šiame sektoriuje veikiančių įmonių, kurios privalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinius (akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės, valstybės įmonės, žemės ūkio ir kooperatinės bendrovės) skaičius būtų 728. Tačiau ne visos šiam EVRK skyriui priskiriamos įmonės tinkamos tyrimui - tik medienos ruoša užsiimančios įmonės gali neturėti miškų, todėl tyrimo populiaciją buvo tikslingai sumažinta iki EVRK A.02.01.1 klasei „Miško medžių auginimas ir kita miškininkystės veikla“ priskiriamų įmonių. Pateikus oficialų užklausimą Statistikos departamentui dėl veikiančių šiai EVRK klasei priskiriamų įmonių skaičiaus, buvo gautas atsakymas, kad 2016 m. pradžioje miško medžių auginimo ir kitą miškininkystės veiklą vykdė 216 įmonių, iš kurių 25 buvo individualios įmonės. Tačiau žinoma, kad dalį šių įmonių sudarė 42 valstybės įmonės miškų urėdijos, kurios, tiriant miškininkystės įmonių apskaitos politiką ir analizuojant miško klasifikacijos bei taikomų miškų apskaitos būdų praktiką, turi būti eliminuotos, nes pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymo nuostatas miško žemės ir miško vertine išraiška į apskaitą neįtraukia, t.y. miškų finansinės apskaitos netvarko. Todėl tiriant miškų finansinės apskaitos praktiką ir informacijos atskleidimus miškininkystės įmonių finansinėse ataskaitose, tyrimo populiaciją sudarė 149 įmonės.

Tokio dydžio populiacijai tirti gali būti taikomas pasirinktinis tyrimas, kai duomenys renkami tik iš populiacijos dalies, t.y. imties, iš kurios rezultatų sprendžiama apie visą populiaciją. Pasirinktinis tyrimas, priešingai nei ištisinis, sudaro galimybę sutrumpinti tyrimo terminus, tačiau taikant šį metodą visada

yra tam tikra paklaida. Vis dėlto, jei imtis sudaryta tinkamai, paklaida būna labai maža, todėl mažesnės išlaidos ir trumpesnis tyrimo laikas kompensuoja tikslumo stoką. Analizuojant imties duomenis daromos išvados apie visos populiacijos požymių skirstinius bei jų ryšius (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014).

Imties sudarymą sąlygoja du veiksniai: 1) imtis turi būti reprezentatyvi, t.y., kuo pilniau atspindėti populiaciją, iš kurios ji sudaryta ir 2) turi būti užtikrinta maža imties paklaida, t.y. skirtumas tarp populiacijos tam tikros charakteristikos skaitinės reikšmės (parametro) ir šios charakteristikos įverčio, gauto iš imties (statistikos) (Sakalauskas, 2003). Imties reprezentatyvumas daugiausia priklauso nuo imties pasirinkimo technikų, kurios gali būti skirstomos į dvi grupes: 1) tikimybiniai (atsitiktiniai) imties nustatymo būdai ir 2) netikimybiniai būdai (determinuota imtis). Pirmiesiems priskiriamos paprastosios atsitiktinės, stratifikuotos, grupinės (klasterinės) atrankos metodikos, antriesiems – kvotinė ir ekspertinio sprendimo („sniego gniūžtės“ principo) technikos. Esminis ir tyrimams svarbus šių būdų skirtumas – atsitiktinėms atrankoms būdingas atsitiktinumas, t.y. kiekvienas tiriamos populiacijos vienetas turi vienodas galimybes patekti į imtį, taip užtikrinant, kad duomenų variacija yra ne sisteminė, o atsitiktinė. Todėl duomenų apdorojimui galima taikyti statistinius testus, siekiant įvertinti identifikuotų ryšių reikšmingumą bei pateikti išvadas apie populiaciją. Netikimybiniai būdai tinkamesni kokybiniam tyrimams, kuriems imties reprezentatyvumas nėra toks aktualus.

Nustatant tyrimo imtį buvo naudota paprastoji atsitiktinė atranka, kurią taikant svarbu nustatyti minimalų imties dydį (n_{min}), kuris užtikrintų pakankamą tyrimo patikimumą ir gali būti apskaičiuotas pagal skirtingų autorių siūlomas formules. Imties dydis pagal Kardelį (2016), kai populiacija yra baigtinė, gali būti nustatomas naudojant formulę [19]:

$$n = \frac{Z^2 x SN^2}{\Delta^2 + \frac{Z^2 * SN^2}{N}} \quad [19]$$

n - atvejų skaičius imtyje,

Z – koeficientas iš Stjudento pasiskirstymo lentelių (1,96 pasirinkus 95 proc. patikimumą ir 1,645 pasirinkus 90 proc. patikimumą),

SN – standartinis nuokrypis (neturint duomenų apie reiškinio paplitimą ir neatliekant bandomojo tyrimo, atsižvelgiant į nepalankiausią variantą yra 50),

Δ – leistinas netikslumas (socialiniuose tyrimuose gali varijuoti iki 10 proc.),

N – populiacijos dydis.

Imties dydis pagal Rudzkiene (2005) gali būti nustatomas taikant formulę [20]:

$$n = \frac{N x z^2 x p x q}{\varepsilon (N - 1) + z^2 x p x q} \quad [20]$$

z – standartizuoto normaliojo skirstinio pasikliovimo lygmuo,

p – numatoma įvykio baigmė, t.y. kad nagrinėjamas požymis pasireikš tiriamoje populiacijoje (dažniausiai imama blogiausio varianto tikimybė ir pasirenkama $p=0,5$),

q – tikimybė, kad nagrinėjamas požymis nepasireikš tiriamoje populiacijoje ($q = 1 - p = 0,5$),

ε – pageidaujamas tikslumas, dažniausiai 0,05,

N – populiacijos dydis.

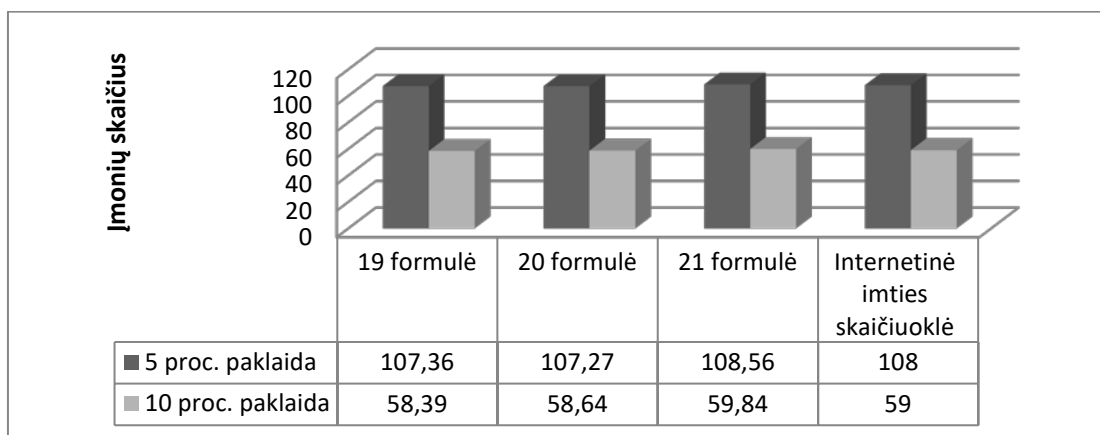
Imties nustatymui galima naudoti ir Paniott formulę (Valackienė, 2004):

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}} \quad [21]$$

N – populiacijos dydis;

Δ – požymio dalies paklaida.

Remiantis 19, 20, 21 formulėmis ir internetine imties skaičiuokle (<http://www.apklausa.lt/imties-dydis>), pasirinkus standartizuotą normaliojo skirstinio reikšmę 95 proc., o atrankos paklaidas 5 proc. ir 10 proc., esant 149 įmonių populiacijos dydžiui, apskaičiuotos minimalios galimos imtys, taikant skirtingas formules ir skirtingus atrankos paklaidos dydžius (žr. 16 pav.).



16 pav. Imties dydžio nustatymo rezultatai

Šaltinis: sudaryta autorės

Atsižvelgus į 16 paveiksle pateiktus rezultatus galima teigti, kad norint gauti tyrimo rezultatus su 95 proc. tikimybe ir 5 proc. imties paklaida, reikia apklausti 108 miškininkystės įmonių vyr. buhalterius (buhalterius). Organizuojant anketinę apklausą užsibrėžtas šis patikimumo lygmuo, tačiau numatyta, kad ne visi respondentai gali sutikti dalyvauti apklausoje, o atsisakymo laipsnis, Pranulio ir Dikčiaus (2012) teigimu, gali būti nuo 3 iki 35 proc., priklausomai nuo naudojamo apklausos būdo, todėl, atsižvelgiant į santykinai nedidelę tyrimo populiaciją, buvo siekiama apklausti visus populiacijos narius. Dėl augančios konkurencijos įmonės tampa vis uždaresnėmis visuomenei, todėl mažos, o dažnai ir vidutinės įmonės gana jautriai reaguoja į bet koki finansinės ir susijusios informacijos pateikimą, t.y. dažnai finansinės apskaitos informacija atskleidžiama nenoriai, todėl iš anksto numatyta, kad tyrimo rezultatai su 95 proc. patikimumu ir 10 proc. imties paklaida, galima socialiniuose tyrimuose, taip pat yra tinkami, o minimalus atsakiusių respondentų skaičius turėtų būti bent 59 įmonių vyr. buhalteriai (buhalteriai). Išanalizavus imčių scenarijus buvo sudarytas duomenų rinkimo instrumentas - anketa.

Sudarant anketą pirmiausia buvo identifikuota informacija, kuri padėtų pasiekti tyrimo tikslą, atsižvelgiant į tai buvo formuluojami klausimai ir galimi atsakymų variantai. Kadangi tikslinė auditorija – miškininkystės įmonių vyr. buhalteriai (buhalteriai), t.y. finansinės apskaitos srities specialistai, pagrįstai

manoma, kad anketos klausimuose ir atsakymuose naudojami specifiniai apskaitos terminai bus suprantami respondentams, todėl plačiau neaiškinami. Atsižvelgus į pasirinktą duomenų rinkimo būdą bei tyrimo problematiką, anketoje dažniausia pateikiami struktūrizuoti plataus pasirinkimo klausimai, o respondento prašoma pasirinkti vieną arba kelis iš pateiktų alternatyvių atsakymų. Plataus pasirinkimo klausimai šioje anketoje tinkamiausi, nes leidžia lengviau užrašyti ir analizuoti duomenis, išvengti tyrėjo klaidos ir redagavimo interpretacijų, lyginant su atvirais klausimais. Tokio tipo klausimų privalumas - paprastumas respondentui, kuriam tereikia pažymėti atsakymą, vietoj pastangų, kurių reikėtų minčiai suformuluoti ir pateikti. Paprastai struktūrizuotų plataus pasirinkimo klausimų trūkumai siejami su tam tikru apribojimu pasirenkant alternatyvas: kelios alternatyvos respondentui gali būti lygiavertės, ne visos alternatyvos gali būti paminėtos ir t.t. Tačiau šio tyrimo tematika suponuoja labai aiškų ribotą alternatyvų skaičių, todėl pagrįstai manoma, kad minėtų trūkumų bus išvengta.

Anketos pradžioje (žr. 2 priedą) pateikiamas trumpas tyrėjo pristatymas, nurodomas tyrimo tikslas, akcentuojant naudą respondentui: tikėtina, kad respondentams iškyla nemažai miškų finansinės apskaitos srities klausimų, todėl jie turėtų būti suinteresuoti verslo įmonių miškų finansinės apskaitos modelio sukūrimu. Taip pat pateikiamas užtikrinimas, susijęs su respondento anonimiškumu.

Anketos struktūra pateikta 17 paveiksle. Bendrieji anketos klausimai, susiję su įmonės juridine forma bei dydžiu, taikomais apskaitos standartais, leidžia identifikuoti įmonių finansinių ataskaitų formų ypatumų, apskaitos standartų ir įmonės dydžio įtaką taikomiems miškų pripažinimo, klasifikavimo ir apskaitos būdams bei potencialiems apskaitos informacijos vartotojams atskleidžiamos informacijos kiekiui. Tikėtina, kad didžioji dalis miškininkystės įmonių taiko nacionalinius apskaitos standartus ir sudaro sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinius (VĮ Registrų centras duomenimis už 2014 metus sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinius pateikė 86 proc. Lietuvos įmonių), kuriuose pateikiama tik apibendrinta informacija apie įmonės turtą ir veiklos

rezultatus bei minimali papildoma informacija aiškinamajame rašte, todėl tokios įmonės neturėtų taikyti sudėtingų miško finansinės apskaitos būdų. Tuo tarpu didelės įmonės, sudarančios nesutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinius, taikančios TFAS, turinčios daugiau apskaitos informacijos vartotojų, gali taikyti sudėtingesnius miško apskaitos būdus ir atskleisti daugiau informacijos finansinėse ataskaitose. Tą patį galima teigti ir apie valdomų miškų plotus (6 klausimas): įmonės, turinčios didelius miškų plotus, turėtų būti labiau suinteresuotos gilintis į miško finansinės apskaitos problemas ir dviprasmybes, ieškoti teisingesnių miško finansinės apskaitos būdų nei įmonės, kurios valdo santykinai mažus miškų plotus.

1- 7 klausimai	• Bendrieji klasifikaciniai klausimai
8-14 klausimai	• Miško pripažinimas turtu ir klasifikavimas apskaitoje
15-17 klausimai	• Miško įsigijimo savikainos nustatymas
18 - 25 klausimai	• Taikomi miško apskaitos būdai, vertinimo metodai, atskleidimai
26-27 klausimai	• Miško apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo aspektai
28-30 klausimai	• Miškų finansinės apskaitos modelio poreikio sritis

17 pav. Anketos struktūra.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Septintuoju klausimu apie valdomų miškų grupes siekiama nustatyti specifinių – specialios paskirties ir rezervatinių miškų, kuriuose ūkininkavimas yra apribotas, finansinės apskaitos aktualumą miškininkystės įmonėms. Tuo tarpu penktasis anketos klausimas atlieka filtro funkciją: tiriamos įmonės atitinka EVRK A.02.01.1 klasėje nurodytą veiklą „Miško medžių auginimas ir kita miškininkystės veikla“, tačiau vis dėlto gali pasitaikyti atvejų, kai įmonė, formaliai nurodžiusi tokios veiklos kodą, miško neturi ir faktiškai užsiima tik pvz. medienos ruoša. Tokie respondentai turėtų pereiti prie 27 klausimo, nes jų

apskaitos politikoje neturėtų būti miško klasifikavimo ir apskaitos būdų aprašymo, kaip ir miško apskaitos politikos taikymo praktikos.

Po bendrųjų klausimų pateikiami specialieji, tiesiogiai susiję su analizuojama problema. Miško pripažinimo turtu ir klasifikavimo apskaitoje klausimais siekiama iširti balansinio arba nebalansinio miškų finansinės apskaitos modelio tipo taikymą tiriamose įmonėse bei įsigyto ir pačios įmonės (at)sodinto miško pripažinimo turtu aspektus: jei pirktas miškas iš esmės atitinka apskaitos standartuose įvardytus turto pripažinimo kriterijus, tai pačios įmonės (at)sodintas miškas dėl neapibrėžtumų ir nepakankamo reglamentavimo turtu gali ir nebūti pripažintas. Miško klasifikacijos klausimai sudaro sąlygas gauti informacijos apie miško (medynų) ir miško žemės priskyrimo ilgalaikio materialiojo, biologinio turto, atsargų kategorijoms, medynų mišraus klasifikavimo (ilgalaikis materialusis turtas ir atsargos, biologinis turtas ir atsargos) pasiskirstymą populiacijoje. Jei įmonėje netaikomas mišrus klasifikavimas, t.y. medynai neregistruojami pagal brandumo grupes, pereinama prie klausimų apie taikomus miško apskaitos būdus ir vertinimo metodus. Jei taikomas mišrus klasifikavimo būdas, respondentų prašoma įvardyti, kuriose turto grupėse registruojami skirtingo brandumo miškai - tai gali padėti nustatyti, kuriuo metu medynai iš pvz. ilgalaikio materialiojo turto perkeliama į atsargų kategoriją. Paskutinis šios grupės klausimas susijęs su miško pripažinimo turtu ir klasifikavimo aspektų reglamentavimo apskaitos standartuose pakankamumu.

Miško įsigijimo savikainos nustatymo klausimais siekiama identifikuoti išlaidas, kurias miškininkystės įmonės įtraukia į miško (medynų) įsigijimo savikainą bei problemines įsigijimo savikainos nustatymo sritis. Taikomų miško apskaitos būdų ir vertinimo metodų grupės klausimais siekiama išsiaiškinti vyraujančią miškų apskaitos praktiką, problemas bei informacijos apie miškus atskleidimų aiškinamajame rašte mastą. 18 - 20 anketos klausimai skirti surinkti informaciją apie miškams taikomus apskaitos būdus ir jų naudojimo pasiskirstymą populiacijoje. Kadangi kai kurie apskaitos būdai gali suponuoti skirtingus vertinimo metodus, arba paties būdo skirtingą

interpretavimą, anketoje pateikiami kontroliniai klausimai apie tikrosios vertės nustatymo metodų taikymą bei nusidėvėjimo skaičiavimą. Reikšmingą miškininkystės įmonių išlaidų dalį sudaro miško atkūrimo bei priežiūros išlaidos, kurių kaupimas turto sąskaitose arba įskaitymas į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas gali turėti reikšmingos įtakos įmonės veiklos rezultatams ir turto vertei, o tuo pačiu – įmonės santykiniams finansiniams rodikliams. Todėl anketos 21 – 22 klausimai skirti šių išlaidų apskaitos principų identifikavimui. Paskutiniaisiais šios grupės klausimais (23-25) siekiama iširti miškų apskaitos po pirminio pripažinimo bei reglamentavimo dviprasmybes.

Miško apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo grupės klausimais siekiama identifikuoti skirtumus tarp apskaitos praktikos ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatų, tuo tarpu paskutinė – verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio poreikio sritis skirta iširti miškininkystės įmonių vyr. buhalterių (buhalterių) nuomonę apie vieningo miškų finansinės apskaitos modelio sukūrimą ir jo taikymą skirtingo dydžio privačiose miškininkystės įmonėse bei valstybinėse miškų urėdijose. Demografinė anketos dalimi buvo siekiama identifikuoti respondentų patirtį tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą ir šios patirties įtaką pasirenkamiems miškų apskaitos ir vertinimo būdams, taip pat įžvalgoms apie miškų finansinės apskaitos modelio kūrimą.

Sukūrus duomenų rinkimo instrumento (anketos) pirmąjį variantą buvo atliktas jo testavimas – anketa elektroniniu paštu buvo išsiųsta kai kurių Lietuvos miško savininkų asociacijai priklausančių miškininkystės įmonių vyr. buhalteriams (buhalteriams). Gautos 9 užpildytos anketos, kurių atsakymus ištyrus identifikuoti keli būtini sąvokų bei klausimų formuluočių patikslinimai. Pati anketinė apklausa buvo organizuota 2016 m. birželio mėn.: Lietuvos miško savininkų asociacijai priklausančioms miškininkystės įmonėms (50 atrankos kriterijus atitinkančių įmonių) anketa buvo išplatinta tarpininkaujant minėtai asociacijai, kitoms įmonėms anketos buvo išsiųstos elektroniniu paštu pagal iš kreditų biuro „Creditinfo“ gautus įmonių, atitinkančių EVRK A.02.01.1 klasę „Miško medžių auginimas ir kita miškininkystės veikla“ ir

kitus atrankos kriterijus, kontaktinius duomenis. 2016 m. birželio mėn. gautos 39 užpildytos anketos, todėl 2016 m. rugpjūčio – rugsėjo mėn. anketos pakartotinai buvo išsiųstos neatsakiusiems respondentams, gautos dar 23 užpildytos anketos. Taigi, iš viso buvo gautos 62 respondentų (42 %) užpildytos anketos, t.y. pasiektas minimalus numatytas galimas imties dydis, kuris užtikrina 95 proc. rezultatų patikimumą su 10 proc. imties paklaida.

Apklauso duomenų apdorojimas atliktas specializuotos statistinės programinės įrangos – IBM SPSS Statistics pagalba. Apklauso rezultatų analizė yra svarbi tiek teoriniu, tiek taikomuoju požiūriu, nes leidžia patikrinti teorinius teiginius, išryškinti reiškinų dėsningumus, tendencijas, taip pat parengti moksliskai pagrįstas rekomendacijas. Atsižvelgiant į tyrimo tikslą, analizuoti dažnių skirstiniai, siekiant įvertinti miško pripažinimo turtu, priskyrimo vienai ar kitai turto kategorijai, įsigijimo savikainos struktūros, skirtingų miškų apskaitos ir vertinimo būdų taikymo, miško atkūrimo ir priežiūros išlaidų apskaitos būdų pasiskirstymą, miškų apskaitos modelio sukūrimo poreikį. Taip pat tikslinga vertinti koreliacinio ryšio stiprumą tarp įmonės dydžio, taip pat įmonės vyr. buhalterio (buhalterio) darbinės patirties ir taikomų balansinio ar nebalansinio miško apskaitos modelio dažnumo, miškų apskaitos ir vertinimo būdų pasirinkimo, siekiant padaryti išvadas apie veiksnius, lemiančius pasirenkamos apskaitos politikos sudėtingumą bei siekį kuo teisingiau atskleisti informaciją apie įmonės finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus finansinėse ataskaitose.

Remiantis šio tyrimo rezultatais, apskaitos reglamentų, taip pat teorine miškų finansinės apskaitos problemų analize, kuriamas miškų finansinės apskaitos modelis, sudarantis sąlygas harmonizuoti svarbiausio miškininkystės įmonių išteklių finansinę apskaitą ir užtikrinti kokybiškos informacijos pateikimą finansinėse ataskaitose.

2.2.2. Miškų finansinės apskaitos modelio ekspertinio vertinimo metodika

Pastaruoju metu nagrinėjant socialinių mokslų, tame tarpe vadybos, ekonomikos ar teisės problemas, siekiant įvertinti naujų technologijų, sistemų,

politikos, konceptų tinkamumą bei pateikti pagrįstas rekomendacijas jų tobulinimui, pasitelkiami ekspertai. Ekspertiniai vertinimai taikomi įvairių ūkio šakų tyrimuose, kai reikalingos specialios ekspertinės žinios ir patyrimas, kurių turi tik nedidelis skaičius specialistų (Baležentis ir Žalimaitė, 2011). Ekspertų vertinimo metodas – specialiai parinktos grupės žmonių, išmanančių tam tikrą sritį, apklausa, kuria siekiama mokslinio objektyvumo. Metodo esmė – ekspertai logiškai analizuoja problemą, vertina ir formaliai apdoroja duomenis.

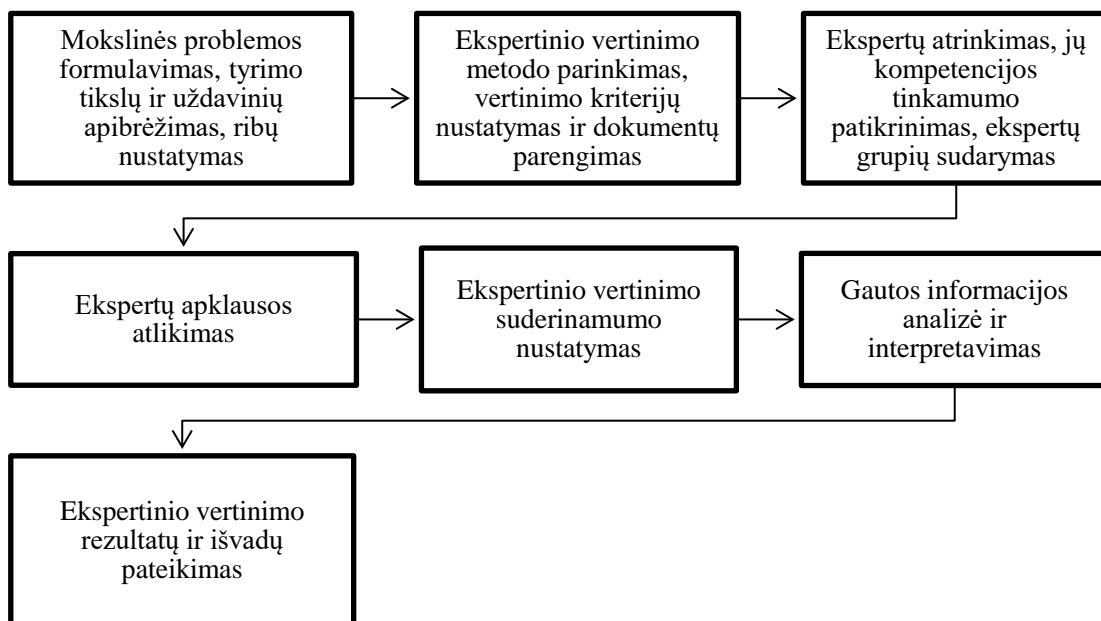
Remiantis pateiktais ekspertų vertinimais, nustatomas nuomonių sutapimo tiriamuoju klausimu lygis (atskirų ekspertų nuomonių suderinimas), pagrindžiamos išvados, suformuluojamas problemos sprendimas. Ekspertinių vertinimų tikslas – žinių iš žmogaus eksperto gavimo sisteminis organizavimas, kodavimas, struktūrinis perdirbimas ir interpretavimas taikant loginius ir matematinius metodus (Augustinaitis et al, 2009; Sėrikovienė, 2013). Taikant šį empirinio tyrimo metodą dažniausiai formuluojamos mokslinės sąvokos, siekiama mokslinio objektyvumo, patikslinamas tyrimo objektas, prognozuojamos reiškinių kitimo tendencijos, įvertinami kitais metodais gauti duomenys (Tidikis, 2003). Ekspertų vertinimo metodas naudingas ir taikomas tuomet, kai tiriama kompleksinė problema negali būti sprendžiama kiekybiniais metodais, tačiau galima gauti naudos iš subjektyvių kolektyvinių vertinimų, t.y. problemą gali padėti išspręsti įvairios patirties ir kompetencijų turintys asmenys, kurių heterogeniškumas užtikrina rezultatų validumą (Youssuf, 2007). Šis metodas taikomas ieškant efektyvaus sprendimo sudėtingose neformalizuotose situacijose, sprendžiant nestandartines problemas, o pagrįstas intuityviais ir loginiais problemos analizės metodais, kuriuos taikant išskiriami ir analizuojami reikšmingiausi reiškinių ar procesų faktoriai (Sėrikovienė, 2013). Bhattacharjee (2012) pažymi, kad šis metodas tinkamas užslėptų, sudėtingų, tarpusavyje susijusių arba daugialypių socialinių procesų priežasčių tyrimui, kai kiekybiniai duomenys gali būti neobjektyvūs, netikslūs ar sunkiai prieinami, taip pat dažnai naudingas kuriant naujas teorijas, tiriant specifinio konteksto, unikalius ar išskirtinius procesus, be to gali atskleisti naujas kryptis tolesniems tyrimams.

Nors ekspertinio vertinimo metodai kritikuojami, nes ekspertų vertinimai gali būti nereprezentatyvūs, subjektyvūs, rezultatai gali būti jautrūs klausimų dviprasmiškumui, gali kilti sunkumų vertinant ekspertų nuomones ir formuluojant bendras išvadas, vis dėlto metodo tinkamumo moksliniams tyrimams vertinimas labiau priklauso nuo tiriamojo reiškinio ypatybių, tyrėjo pasirinktos filosofinės nuostatos (pozityvizmo ar antipozityvizmo) ir ja pagrįstų kiekybinių ar kokybinių tyrimo metodų taikymo preferencijos. Pasak Bhattacharjee (2012), Kardelio (2016), kai kurių tyrėjų požiūriu kiekybiniai ir kokybiniai tyrimo metodai yra nesuderinami, nes pagrįsti skirtingomis epistemologinėmis socialinės realybės pažinimo prielaidomis (nesuderinamos socialinės realybės pastovumo ir jos kitimo laike ir erdvėje prielaidos), tačiau kitų požiūriu abi prielaidos savaip teisingos, todėl kokybiniai ir kiekybiniai metodai vieni kitus papildo: kiekybiniais metodais siekiama įvertinti problemos mastą, kokybiniais – gylį.

Esminis ekspertų vertinimo, kaip mokslinio tyrimo metodo privalumas - jį įgyvendinantys subjektai yra tam tikrų mokslų ar sričių ekspertai, kurie yra tos srities žinovai, t.y. kompetentingi asmenys, geriausiai išmanantys nagrinėjamą problemą, o „esant pakankamai duomenų, dėl kurių protingi ir pakankamai informuoti žmonės vieningai sutaria, jų nuomonės nederėtų vadinti subjektyvia ir galima laikyti objektyvia“ (Tidikis, 2003, p. 523). Ekspertinis vertinimas grindžiamas prielaida, jog ekspertas yra sukaupęs didelį kiekį racionaliai apdorotos informacijos, todėl gali būti kokybinės informacijos šaltiniu, o ekspertų grupės nuomonė nedaug skiriasi nuo tikrojo problemos sprendinio (Augustinaitis et al, 2009). Todėl siekiat verifikuoti verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelį, dėl tiriamojo fenomeno specifiškumo ekspertų vertinimo metodas yra tinkamiausias, nes reiškinio supratimui bei vertinimui reikalingos išvystytos tarpdisciplininės kompetencijos: gilus finansinės apskaitos, finansinės analizės mokslų teorijos išmanymas, praktinė patirtis bei miškininkystės veiklos procesų supratimas.

Mokslinėje literatūroje pateikiami daugiau ar mažiau išsamūs ekspertinio vertinimo etapai, vis dėlto dažniausiai išskiriamos stadijos, nurodytos 18

paveiksle, kurių ir buvo laikomasi atliekant miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumo ir tinkamumo vertinimą.



18 pav. Ekspertinio vertinimo etapai (proceso nuoseklumas).

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Tidikis (2003), Augustinaitis et al (2009)

Mokslinė tyrimo problema buvo suformuluota atlikus mokslinės literatūros miškų finansinės apskaitos klausimais analizę, tyrimo ribos nustatytos atlikus apskaitos standartų turinio analizę ir anketinę miškininkystės įmonių vyr. buhalterių (buhalterių) apklausą, galiausiai suformuotas verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelis. Ekspertinio vertinimo būdo pasirinkimas modelio verifikavimui grindžiamas šiais esminiais argumentais:

- 1) Finansinė verslo subjektų apskaita reglamentuojama teisės aktais, dažniausia - apskaitos standartais, kuriuose apibrėžiami finansinių ataskaitų elementų apskaitos principai, būdai ir taisyklės, privalomi juos taikantiems ūkio subjektams. Todėl miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą, tinkamumą ir praktinį pritaikomumą gali patvirtinti ne finansinių ataskaitų rengėjai (jie taikys miškų finansinės apskaitos modelį, jei jis bus įteisintas), o finansinės apskaitos reglamentavimo procese dalyvaujantys kvalifikuoti asmenys, atsakingi už su finansine

apskaita susijusių teisės aktų rengimą ir giliai išmanantys apskaitos teoriją, taip pat specialistai, žinantys miškininkystės veiklos ypatumus, turintys praktinės apskaitos procesų ir rezultatų kontrolės patirties;

- 2) Remiantis įvairių atliktų mokslinių ir taikomųjų tyrimų rezultatais galima teigti, kad finansinių ataskaitų rengėjai (potencialūs verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio techniniai vartotojai) yra linkę taikyti kuo paprastesnius apskaitos būdus ir metodus, netgi jei šie neatskleidžia tikro ir teisingo įmonės vaizdo, todėl finansinės informacijos vartotojai gali negauti kokybiškos informacijos apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Bent kiek įmantresni apskaitos būdai dažnai sukelia atmetimo reakciją ir dėl potencialių skirtumų su mokesčius reglamentuojančių įstatymų reikalavimais, todėl potencialūs modelio techniniai vartotojai negali būti objektyvūs vertindami modelio tinkamumą ir pritaikomumą.

Naudojant ekspertinio vertinimo metodą vienas pagrindinių etapų - kvalifikuotų ekspertų grupės, sudarytos iš skirtingo pobūdžio, t.y. teorinę bei praktinę patirtį turinčių ekspertų, kurie gali suteikti kvalifikuotą informaciją apie fenomeną, suformavimas. Ši ekspertų grupė turi užtikrinti suteikiamos informacijos išsamumą ir patikimumą, taip pat galimybę ją patikrinti (pageidautina – statistiniais metodais). Pats ekspertų vertinimo metodo patikimumas labai priklauso nuo ekspertų parinkimo, t.y. ekspertų profesinės sudėties, asmeninių savybių, ekspertų grupės dydžio (Augustinaitis et al, 2009).

Ekspertais gali būti laikomi tik kompetentingi asmenys, turintys specialios patirties ir išmanantys tiesiogiai su tiriamu objektu susijusią sritį, o kompetenciją įrodančiais rodikliais gali būti užimamos pareigos, mokslinis laipsnis, pakankamas mokslinio ir (ar) praktinio darbo stažas, taip pat tokios vertingos ekspertų asmeninės savybės, kaip objektyvumas, savikritiškumas, principingumas, kūrybiškumas, gebėjimas nepasiduoti vyraujančioms tendencijoms. Pridotkienės ir Pridotko (2012) teigimu, atrenkant ekspertus

svarbu atsižvelgti į jų praktinę ir (arba) mokslinę kompetenciją bei patirtį tiriamoje srityje, be to ekspertai neturi daryti įtakos vienas kito nuomonei.

Verslo subjektų, tame tarpe ir miškininkystės įmonių, finansinė apskaita yra reglamentuojama atitinkamais teisės aktais, dažniausiai – apskaitos standartais. Atlikta nacionalinių bei tarptautinių apskaitos standartų analizė leido padaryti išvadą, kad miško finansinė apskaita iš esmės yra neregamentuota, o miškų finansinės apskaitos modelis galėtų būti ta gaire, kuri nulemtų vėlesnį šios srities reglamentavimo tobulinimą. Savo ruožtu daroma prielaida, kad specialistai, atsakingi už valstybės apskaitos sistemos funkcionavimą bei tobulinimą turi pasižymėti giliu apskaitos teorijos išmanymu, žinoti specifinių apskaitos sričių problemas, taip pat turėti reikiamą teisėkūros procesų apskaitos srityje patirtį. Šie kriterijai determinavo pirmojo tikslinio ekspertų segmento – už finansinės apskaitos reglamentavimą Lietuvoje atsakingų institucijų specialistus, išskyrimą.

Pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 3¹ straipsnį bendrąjį metodinį vadovavimą apskaitai, atsižvelgiant į tarptautinius apskaitos standartus bei Europos Sąjungos teisę, atlieka Lietuvos Respublikos finansų ministerija, kuri apskaitos reglamentavimo srityje:

- rengia bei dalyvauja rengiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę, projektus;
- derina kitų valstybės institucijų ir įstaigų, ministerijos administracijos padalinių parengtų teisės aktų, kurių nuostatos susijusios su buhalterine apskaita, finansine atskaitomybe ir auditu, projektus.

Šios funkcijos priskirtos Finansų ministerijos Audito, apskaitos ir nemokumo valdymo departamentui, o su verslo įmonių apskaita susijusius teisės aktų projektus rengia šio departamento Verslo subjektų apskaitos skyrius, tuo tarpu pagrindinius nacionalinius verslo subjektų apskaitos reglamentus – verslo apskaitos standartus nuo 2016 metų tvirtina Lietuvos Respublikos finansų ministras.

Verslo apskaitos standartų rengimo klausimais Finansų ministerijoje sudaromas kolegialus patariamasis organas – Verslo apskaitos standartų komitetas, kurį sudaro valstybės institucijų, aukštųjų mokyklų, auditorius ir (arba) buhalterius vienijančių profesinių organizacijų atstovai, pripažinti savo sričių specialistai. Remiantis Finansų ministro 2016 m. kovo 4 d. įsakymu Nr. 1K-76 "Dėl verslo apskaitos standartų komiteto sudarymo ir jo darbo reglamento patvirtinimo", Komiteto funkcijos yra:

- teikti Finansų ministerijai pasiūlymus dėl naujų verslo apskaitos standartų rengimo, galiojančių VAS pakeitimo;
- nagrinėti VAS projektus ir teikti Finansų ministerijai pasiūlymus dėl VAS projektų;
- teikti Finansų ministerijai pasiūlymus dėl Tarnybos parengtų apibendrintų VAS paaiškinimų (VAS metodinių rekomendacijų) projektų;
- nagrinėti Europos Sąjungos institucijų, kitų tarptautinių organizacijų pateiktus dokumentus, susijusius su buhalterinės apskaitos tvarkymu ir finansinių ataskaitų rengimu, teikti dėl jų Finansų ministerijai pasiūlymus.

Kadangi šio Komiteto nariai – ne tik apskaitos standartų rengimo ir kitokio apskaitos reglamentavimo, tačiau taip pat praktinę ir (arba) mokslinę patirtį turintys specialistai, jie priskiriami antrajam tiksliniam ekspertų segmentui. Komitetą sudaro 11 narių, iš kurių 4 atstovauja valstybines institucijas, susijusias su finansinės apskaitos informacijos naudojimu (tačiau ne rengimu), vienas – Finansų ministerijai. Likę šeši komiteto nariai – auditoriai, aukštojo mokslo įstaigų, buhalterijų profesinių organizacijų atstovai, gali būti vertinami kaip aukštos kvalifikacijos specialistai, tinkami dalyvauti ekspertiniame vertinime.

Siekiant, kad ekspertai nebūtų susiję vien su finansinės apskaitos reglamentavimo sritimi, išskiriamas trečiasis segmentas - praktinę darbo su miškininkystės įmonėmis patirtį turintys ekspertai - auditoriai, kurie per paskutiniuosius 5 metus atliko miškininkystės įmonių auditų ir (arba)

konsultuoja šio tipo įmones finansinės apskaitos klausimais, todėl išmano miškininkystės įmonių apskaitos problemas ir specifiką. Auditoriaus vardas tuo pačiu užtikrina šių specialistų aukštą kvalifikacijos lygį, nes pagal Lietuvos Respublikos audito įstatymo 8 str. asmeniui auditoriaus vardas suteikiamas, jeigu jis:

- turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą;
- audito įmonėje atliko auditoriaus padėjėjo praktiką ne trumpiau kaip 3 metus;
- išlaikė *keturis* kvalifikacinius auditoriaus egzaminus.

Vėlesnę auditorių kvalifikacijos kėlimo priežiūrą atlieka Lietuvos auditorių rūmai (LAR).

Identifikavus tikslines ekspertų grupes sekantis žingsnis - nustatyti reikiamą ekspertų skaičių. Reikia pripažinti, kad vieningos ekspertų skaičiaus nustatymo metodikos nėra. Pridotkienė ir Pridotkas (2012) pažymi, kad atliekant ekspertinį vertinimą apklausiamų ekspertų skaičius turėtų būti ne mažesnis nei 10 asmenų, o priklausomai nuo tyrimo tikslo gali prireikti apklausti ir virš 100 ekspertų. Pasak Tidikio (2003), Burns ir Grove (2010), ekspertų grupė paprastai sudaroma iš 5–10 žmonių, tuo tarpu Augustinaitis et al. (2009) pažymi, kad optimalus grupės dydis yra 8-10 ekspertų. Išties, didelis ekspertų skaičius apsunkina bendros nuomonės formulavimą – tokiu atveju sunku gauti optimalius rezultatus, be to, remiantis klasikine testų teorija, agreguotų sprendimų patikimumą ir priimančių sprendimus (ekspertų) skaičių sieja *greitai slopstantis netiesinis ryšys* (Augustinaitis et al., 2009; Baležentis ir Žalimaitė, 2011). Dar 1978 m. Libby ir Blashfield įrodė, kad nedidelės ekspertų grupės sprendimų tikslumas nenusileidžia didelės grupės sprendimų tikslumui, o didžiausias tikslumas su nedidele ekspertų grupe pasiekiamas tuomet, kai grupėje yra 5-9 ekspertai. Kai vertinimo tikslumas nepakankamas, reikia ne didinti ekspertų skaičių, o kelti ekspertų kompetenciją (Libby ir Blashfield, 1978).

Ekspertų sąrašas sudarytas naudojant netikimybinės atrankos būdą. Anketa buvo pateikta dešimčiai ekspertų, kurie pristatomi 8 lentelėje.

8 lentelė. Ekspertinio vertinimo dalyviai

Eks- pertas	Problemos analizei svarbūs kompetencijos aspektai		
	Kategorija (segmentas)	Pareigybinis statusas	Patirtis
1	Finansų ministerijos Audito, apskaitos ir nemokumo valdymo departamentas	Departamento vadovė	18 m. apskaitos reglamentavimo srityje
2	Finansų ministerijos Audito, apskaitos ir nemokumo valdymo departamento Verslo subjektų apskaitos skyrius	Skyriaus vadovė	22 m. apskaitos reglamentavimo srityje
3	Verslo apskaitos standartų komitetas	Komiteto ekspertė, atestuota auditorė	10 m. apskaitos reglamentavimo srityje, 23 m. praktinė auditoriaus patirtis
4	Verslo apskaitos standartų komitetas	Komiteto ekspertė, socialinių mokslų daktarė	2 m. apskaitos reglamentavimo srityje, virš 15 m. mokslinės veiklos apskaitos srityje patirtis
5	Verslo apskaitos standartų komitetas	Komiteto ekspertas, auditorius	6 m. apskaitos reglamentavimo srityje, 20 m. praktinė auditoriaus patirtis
6	Miškininkystės įmonių auditus atliekanti audito įmonė	Atestuota auditorė	15 m. praktinė auditoriaus patirtis
7	Miškininkystės įmonių auditus atliekanti audito įmonė	Atestuota auditorė	20 m. praktinė auditoriaus patirtis
8	Miškininkystės įmonių auditus atliekanti audito įmonė	Atestuota auditorė	19 m. praktinė auditoriaus patirtis, 17 m. apskaitos reglamentavimo srityje
9	Miškininkystės įmonių auditus atliekanti audito įmonė	Atestuota auditorė	21 m. praktinė auditoriaus patirtis
10	Miškininkystės įmonių auditus atliekanti audito įmonė	Atestuota auditorė	18 m. praktinė auditoriaus patirtis

Šaltinis: sudaryta autorės

Analizuojant 8 lentelėje nurodytų ekspertų sudėtį matyti, kad 6 ekspertai (60 %) turi patirties finansinės apskaitos reglamentavimo srityje, penkių ši patirtis didesnė nei 10 metų. 5 ekspertai (50 %) – verslo subjektų apskaitos specialistai – praktikai, t.y. atestuoti auditoriai, turintys didesnę nei 15 metų praktinio darbo patirtį, per pastaruosius penkerius metus atlikę miškininkystės įmonių auditų. Vienas ekspertas – socialinių mokslų daktarė, atliekanti apskaitos srities mokslinius tyrimus. Šiems ekspertams buvo pateikta ekspertinio vertinimo anketa, sudaryta remiantis mokslinės literatūros analizės, kiekybinio empirinio tyrimo (apklausos) ir modelio formavimo proceso rezultatais.

Ekspertinio vertinimo anketą (žr. 3 priedą) sudaro trys dalys: bendrojoje anketos dalyje (1-3 klausimai) pateikiami duomenys apie ekspertą, t.y. jo atstovaujama institucija, pareigybinis statusas, mokslinis vardas, patirtis su tiriamą problema susijusioje srityje. Pagrindinėje (antroje) anketos dalyje (4-18 klausimai) pateikiami miškų finansinės apskaitos modelį, jo elementus ir tarpusavio sąveiką apibūdinantys teiginiai, dėl kurių ekspertų prašoma išreikšti savo nuomonę. Šiais klausimais siekiama sužinoti ekspertų nuomones verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio tipo taikymo pagrįstumo, modelio struktūros (elementų nuoseklumo), elementų požymių pagrįstumo ir reikšmingumo aspektais, taip pat pateikti klausimai, kuriais siekiama identifikuoti modelio informacinį naudingumą bei praktinį pritaikomumą. Baigiamojoje anketos dalyje (19-21 klausimai) prašoma nurodyti galimas modelio tobulinimo kryptis ir pateikti šios srities pasiūlymų. Anketą sudaro 21 klausimas, iš kurių: 15 klausimų, išreikštų teiginiais ir vertinamų 5 balų Likert skalėje, 1 klausimas - naudojant rangų eilės vertinimo skalę, 3 (bendrieji) pasirinkimo klausimai, naudojant nominalinę skalę, 2 – atviri klausimai. Visiems anketos pagrindinės dalies teiginiams vertinti naudotas skalės vertinimų metodas, kuris skirtas gauti kokybinę informaciją naudojant ekspertų požiūrio į tiriamą objektą vertinimą pagal atitinkamą skalę. Apdorojus tokius duomenis aprašomosios statistikos metodais, gaunama vertingos analitinės informacijos kokybinė išraiška (Tidikis, 2003).

Vienas iš svarbių tyrimo etapų - ekspertinio vertinimo suderinamumo nustatymas. Netgi mažose ekspertų grupėse ekspertų nuomonės gali skirtis, tuo tarpu ekspertinio vertinimo rezultatai yra laikomi labiau patikimais, kai ekspertų nuomonių sutapimo laipsnis yra didesnis. Priimant sprendimus ekspertų vertinimų pagrindu, būtina įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumo laipsnį, nes ekspertų nuomonės ir požiūriai į sprendžiamą problemą gali skirtis, netgi būti priešaringi, o tai turi reikšmingos įtakos sprendimo priėmimui. Tyrime dalyvaujant daugiau nei dviem ekspertams, jų nuomonių suderinamumas dažniausiai vertinamas naudojant neparametrinę statistiką – skaičiuojant Kendall konkordancijos koeficientą. Koeficientas turi būti naudojamas norint gauti patvirtinimą apie kintamuosius, kurie skirti matuoti vieną bendrą objektų savybę, vienodai įvardintą visiems ekspertams, tačiau neturėtų būti naudojamas tiriant kintamųjų rinkinius, kuriuose neigiama ir teigiama koreliacijos turi vienodą interpretacinę reikšmę (Jabes, 2005). Konkordancijos koeficientui skaičiuoti tinkami tik ekspertų ranguoti vertinimai, t.y. būtina taikyti rangavimo procedūrą, kai pačiam svarbiausiam rodikliui suteikiamas rangas, lygus vienetui, antram pagal svarbumą - rangas du ir t.t. Ekvivalentiniams rodikliams suteikiama vienoda reikšmė - eilinių rangų aritmetinis vidurkis (Podvezko, 2005).

Kai ekspertiniame vertinime nėra sutampančių rangų, Kendall konkordancijos koeficientas (W) apskaičiuojamas pagal formulę [22] (Podvezko, 2005):

$$W = \frac{12 S}{r^2 m(m^2 - 1)} = \frac{12 S}{r^2(m^3 - m)} \quad [22]$$

Jei ekspertiniame vertinime yra sutampančių rangų, koeficientas (W_r) apskaičiuojamas pagal formulę [23]:

$$W_r = \frac{12 S}{r^2(m^3 - m) - r \sum_{j=1}^r T_j} \quad [23]$$

Savo ruožtu nuokrypių nuo rangų vidurkio kvadratų suma (S) apskaičiuojama pagal formulę [24]:

$$S = \sum_{i=1}^m (c_i - \bar{c})^2 = \sum_{i=1}^m \left(c_i - \frac{r(m+1)}{2} \right)^2 \quad [24]$$

Formulių kintamųjų reikšmės:

W – Kendall konkordancijos koeficientas;

S – rodiklių rangų nuokrypių nuo vidurkio kvadratų suma;

r – ekspertų skaičius;

m – objektų (rodiklių) skaičius;

c_i – i -tojo kriterijaus rangų suma;

\bar{c} – i -tojo kriterijaus rangų vidurkis;

T – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

Jei ekspertų nuomonės suderintos (vieningos), konkordancijos koeficiento reikšmė yra arti vieneto, jei vertinimai labai skiriasi, t.y. ekspertai neturi vieningos nuomonės, koeficiento reikšmė yra artima nuliui. Jei konkordancijos koeficientas viršija 0,6 reikšmę, laikoma, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga, kad ekspertinis vertinimas būtų laikomas patikimu ir baigtu (Pridotkienė, Pridotkas, 2012).

Konkordancijos koeficientą papildo vėliau atliekami reikšmingumo testai (ypač jei reikia nustatyti nesuderintus kintamuosius, ekspertų nuomones), kurie kartu su (rangų) koreliacijos koeficientais ir grupavimo rezultatais leidžia nustatyti, kurie kintamieji reikšmingi ir priklauso tai pačiai grupei, prieš sudedant jų rangus ar vertes į bendrą indeksą (Jabes, 2005). Statistinių ekspertų suderinamumo lygį, kai rodiklių daugiau nei 7, nustato Chi kvadrato (χ^2) kriterijus, apskaičiuojamas pagal [25] formulę (Podvezko, 2006):

$$\chi^2 = Wr(m-1) = \frac{12S}{rm(m+1)} \quad [25]$$

Kai apskaičiuota χ^2 reikšmė yra didesnė už kritinę χ^2_{kr} reikšmę iš χ^2 skirstinio lentelės su laisvės laipsniu $\nu = m-1$ ir pasirinktu reikšmingumo lygiu α , artimu nuliui (paprastai 0,05), galima teigti, kad ekspertų vertinimai suderinti. Tačiau jei objektų skaičius yra nuo 3 iki 7, šį rodiklį reikia taikyti atsargiai – tuomet suderinamumui nustatyti rekomenduojama taikyti konkordancijos koeficiento tikimybinės lenteles, arba kritinių reikšmių S

lenteles (Podvezko, 2005). Reikia pažymėti, kad konkordancijos koeficiento ir suderinamumo nustatymo metodų tyrimai rodo, kad nors vertinimų rezultatai gali svyruoti keičiant ekspertų grupės sudėtį (ir tuo pačiu – vertinimus), ekspertų nuomonės dažnai lieka statistiškai suderintomis. Tačiau jeigu, nustatant vertinimų suderinamumo lygį, apskaičiuota χ^2 kriterijaus reikšmė mažai skiriasi nuo kritinės reikšmės, atsitiktinumo įtaka gali pakeisti suderinamumą – tokiu atveju vertinimo rezultatai yra mažai patikimi (Podvezko, 2006).

Ekspertinis vertinimas atliktas 2017 m. sausio – vasario mėn. Prieš pateikiant anketą, kiekvienam ekspertui asmeniškai buvo pristatytas tyrimo tikslas, anketos struktūra, pateikti esminiai verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio turinio argumentai. Anketos ekspertams buvo išsiųstos kiekvienam asmeniškai elektroniniu paštu, t.y. jie nežinojo ekspertų sudėties, todėl galima teigti, kad ekspertai neturėjo jokios įtakos vienas kito nuomonei.

3. VERSLO SUBJEKTŲ VALDOMŲ MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS MODELIO KŪRIMO PRIELAIDOS IR MODELIO FORMAVIMAS

3.1. Miškų finansinės apskaitos sistemos harmonizavimo prielaidų Lietuvoje analizė

Miškų ūkis - prioritetinga Lietuvos ūkio šaka, apimanti įvairialypes miško želdinimo, priežiūros, ugdymo, naudojimo ir apsaugos biotechnines ir ekonomines priemones. Miško teikiama mediena ir kiti miško produktai tenkina ekologines, ekonomines ir socialines visuomenės reikmes, o miškų reikšmė nuolat didėja dėl jų teikiamos įvairiapusės naudos valstybei, visuomenei, šalies ūkiui ir žmogui. Lietuvos miškų sektoriuje sukuriama pridėtinė vertė per pastaruosius dešimt metų kasmet sudarė apie 3–4 proc., o vien tik miškų ūkyje (miškininkystėje) 0,5–0,6 proc. BVP (Lietuvos miškų ūkio statistika 2015). Miškų ūkio veiklos rezultatai daro didelę įtaką medienos, popieriaus, baldų pramonės plėtrai.

Svarbiausi miškininkystės ir viso miškų ūkio išteklių yra miškai, kurių plotas sudaro 33 proc. Lietuvos teritorijos. Kaip nurodyta 19 paveiksle, pusę jo užima valstybiniai miškai, kitą pusę - privačių miškų plotai ir miškai, rezervuoti nuosavybės teisės atkūrimui.

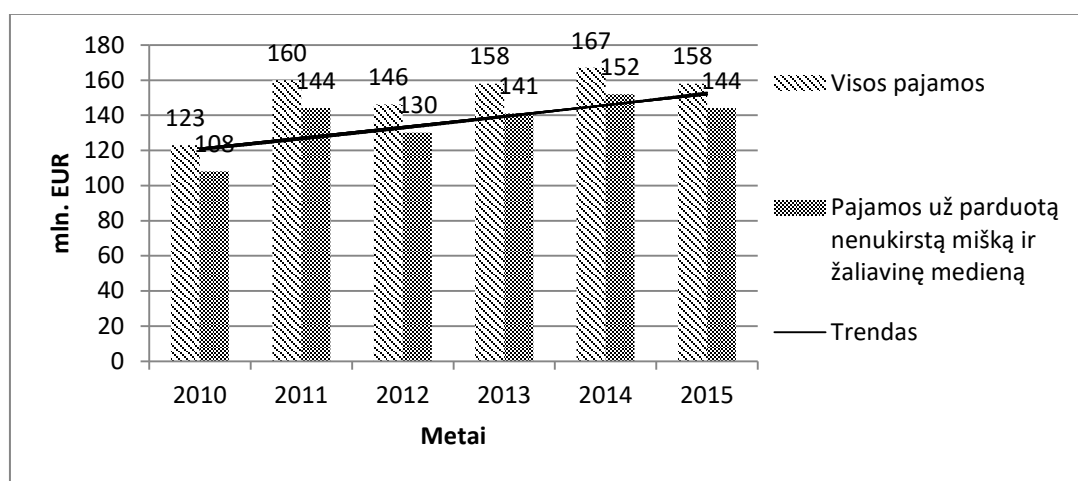


19 pav. Miško žemės pasiskirstymas pagal nuosavybę.

Šaltinis: Lietuvos miškų ūkio statistika 2015, p. 26.

Valstybinę miško žemę ir mišką patikėjimo teise valdo miškų urėdijos ir kitos valstybinės įstaigos, privačius miškus valdo Lietuvos fiziniai bei juridiniai asmenys. Didžiąją dalį (apie 96 proc.) valstybinės reikšmės miškų valdo 42 valstybės įmonės miškų urėdijos, kurios vykdo kompleksinę miškų ūkio veiklą valstybiniuose miškuose, parduoda pagamintą miško produkciją ir

nenukirstą mišką. Tačiau miško žemė ir miškas vertine išraiška į miškų urėdijų finansinės apskaitos sistemą *neįtraukiami* - tai draudžia Miškų įstatymas, kurio 7 str. 1 dalyje iki 2016 m. spalio 1 d. buvo numatyta, kad „įvertinant miškų urėdijų kapitalą, žemė ir miškas vertine išraiška į apskaitą neįtraukiami“, ta pati nuostata įtvirtinta ir 12–ajame verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ (toliau – 12–asis VAS). Nuo 2016 m. spalio 1 d. pagal papildytą Miškų įstatymo 7 str. 4 dalį, valstybiniai miškai turi būti registruojami tik viešojo sektoriaus subjektų, tačiau ne miškų urėdijų buhalterinėje apskaitoje, t.y. šios įmonės ir toliau taiko nebalansinį miškų finansinės apskaitos modelį, o patikėjimo teise valdomų valstybinės reikšmės miško žemės ir medynų vertine išraiška į buhalterinės apskaitos registrus ir finansines ataskaitas neįtraukia, nors didžiąją dalį pajamų uždirba iš stačio miško ir žaliavinės (apvaliosios) medienos pardavimo (žr. 20 pav.).



20 pav. Miškų urėdijų pajamų struktūra ir dinamika 2010 m. - 2015 m.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lietuvos miškų ūkio statistika (2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016).

Miškų urėdijų pajamos 2010 – 2015 metais augo nuo 123 iki 167 mln. EUR, o pajamos už parduotą nenukirstą mišką ir apvaliąją medieną kasmet sudarė nuo 88 iki 91 procento miškų urėdijų pajamų, t.y. *šios įmonės didžiąją dalį savo pajamų uždirba pardavusios turtą (ar iš to turto gautą produkciją), kurio šių įmonių finansinėse ataskaitose nėra ir niekada nebuvo*. Toks miško žemės ir medynų neregistravimas miškų urėdijų apskaitos sistemoje iškreipia

jų finansinių ataskaitų informaciją, kuri neatitinka fundamentaliųjų finansinės informacijos kokybinių charakteristikų (aktualumo ir patikimumo), o finansinės ataskaitos neparodo „tikro ir teisingo“ šių įmonių vaizdo. Reikia pastebėti, kad dėl šios priežasties valstybei priklausančio finansinio turto vertė Lietuvos Respublikos konsoliduotuosiose finansinėse ataskaitose buvo gerokai sumažinta, nes į valstybės investicijų, apskaitomų nuosavybės metodu, vertę miškų urėdijoms patikėjimo teise perduoto miško ir miško žemės vertė nebuvo įskaityta (Budrionytė, Kazlauskienė, Subačienė, 2012). Vis dėlto pastaroji problema buvo išspręsta 2016 m., pakeitus Miškų įstatymo bei Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo nuostatas ir numačius, kad GMU, t.y. viešojo sektoriaus subjektas, įgyvendinantis valstybinių miškų valdytojų, kurie nėra viešojo sektoriaus subjektai ir kuriems valstybiniai miškai perduoti valdyti patikėjimo teise, savininko teises ir pareigas, savo buhalterinėje apskaitoje registruoja tų valstybinių miškų valdytojų patikėjimo teise valdomų valstybinių miškų vertę (Lietuvos Respublikos viešojo..., 2016). Šių teisės aktų pakeitimų pasekmė – valstybiniai miškai nuo 2016 m. spalio 1 d. įtraukti į GMU finansines ataskaitas, o tuo pačiu – ir į valstybės konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Tačiau reikia pažymėti, kad šie pakeitimai tik įtvirtino miškininkystės veiklą vykdančių verslo subjektų finansinių ataskaitų informacijos nepalyginamumą: dalis Lietuvos miškininkystės įmonių (miškų urėdijos) ir toliau taiko nebalansinį miškų apskaitos modelį, taip iškreipdamos realius savo veiklos rezultatus ir finansinę būklę, tuo tarpu kita dalis - privačios Lietuvos miškininkystės įmonės, privalo taikyti balansinį miškų apskaitos modelį, nes joms negalioja draudimas registruoti mišką savo finansinės apskaitos registruose. Šis sisteminis miškų finansinės apskaitos skirtumas *eliminuoja bet kokią galimybę palyginti privačių ir valstybinių Lietuvos miškininkystės įmonių veiklos rezultatus bei efektyvumą.*

Privačios miškininkystės įmonės, taikančios balansinį miškų finansinės apskaitos modelį, susiduria su kita miškų finansinės apskaitos harmonizavimą stabdančia problema - miškų finansinės apskaitos principų ir proceso neapibrėžtumu apskaitos reglamentuose. Privačios Lietuvos miškininkystės

įmonės – ribotos arba neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie tvarkydami apskaitą turi vadovautis nacionaliniais verslo apskaitos standartais (VAS), tačiau ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys gali pasirinkti taikyti Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS).

TFAS nurodomi tik bendrieji miško ir miško žemės pateikimo finansinėse ataskaitose principai: medynai apskaitomi vadovaujantis 41–uoju TAS „Žemės ūkis“, kuris taikomas biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos derliaus nuėmimo metu (pvz., apvalioji mediena, gauta iškirtus medynus) apskaitai, tuo tarpu miško žemės apskaitai taikomas 16–asis TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“ arba 40–asis TAS „Investicinis turtas“. Miškas (medynai) pirminio pripažinimo metu ir kiekvieną balanso datą turi būti vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas (pardavimo mokesčius, išlaidas pardavimo tarpininkams ir kt.), kuri turi būti nustatoma pagal aktyviają turto rinką, o jei jos nėra – naudojant kitus tikrosios vertės nustatymo būdus. Miškų apskaitai svarbi standarte nurodyta vertinimo tikrąja verte išimtis: biologinio turto tikroji vertė gali būti artima jo savikainai, ypač jei pirmą kartą patyrus išlaidų biologiniam turtui įvyksta nedidelė jo biologinė kaita, arba nesitikima, kad biologinė kaita turės didelį poveikį kainai, pavyzdžiui, iki trisdešimties metų pušų sodinių auginimo ciklo metu. Pelnas ar nuostoliai dėl miško tikrosios vertės pasikeitimo turi būti įtraukiami į ataskaitinio laikotarpio, per kurį jie susidaro, grynąjį pelną ar nuostolius (41 – asis TAS, 2008).

Remiantis Lietuvos Registrų centro informacija, dauguma Lietuvos verslo įmonių savo apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas rengia vadovaujantis verslo apskaitos standartais, kuriuose miškų finansinė apskaita imperatyviai nereglamentuojama: 12–ajame VAS numatyta, kad standartas netaikomas miškų urėdijų patikėjimo teise valdomos miško žemės ir miško apskaitai, taigi galima manyti, kad įmonės, kurioms ši išimtis netaikoma, mišką turi apskaityti pagal 12–ąjį VAS. Tačiau kita vertus, tame pačiame standarte numatyta, kad 12–asis VAS netaikomas turto, kurio pardavimas yra įmonės pagrindinė veikla, apskaitai ir kurio reikalavimus nustato 9-asis VAS „Atsargos“. Iš tiesų,

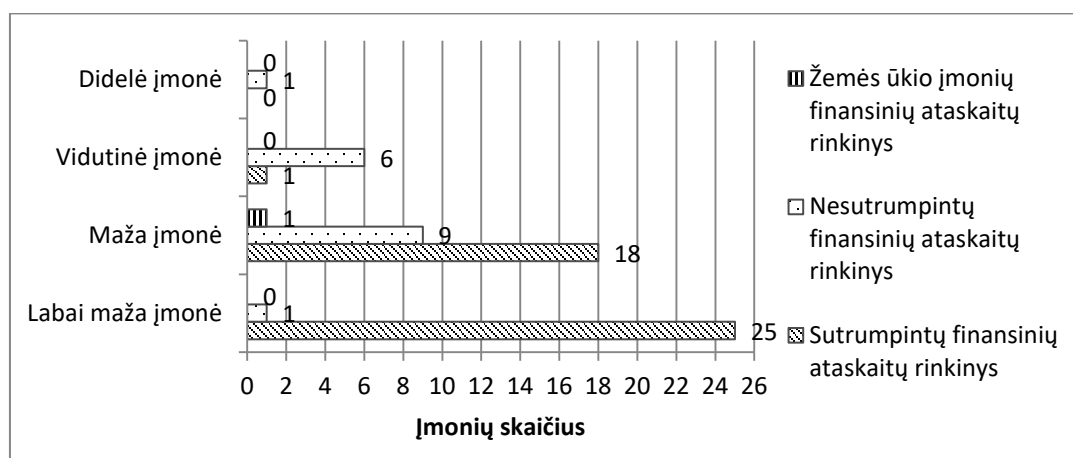
miškininkystės įmonių miškas (medynai) yra įgyjami arba ugdomi pardavimui, todėl galbūt turėtų būti apskaitomi pagal minėto standarto nuostatas, vis dėlto nei pačiame standarte, nei jo metodinėse rekomendacijose apie šio specifinio turto apskaitos ypatumus visiškai neužsimenama. Savo ruožtu 17-asis VAS „Biologinis turtas“ (17-asis VAS) taikomas žemės ūkio veikloje naudojamam, tačiau netaikomas ne žemės ūkio veiklai naudojamam biologinio turto apskaitai, o pateiktas žemės ūkio veiklos apibrėžimas neapima miškininkystės veiklos (Verslo apskaitos..., 2015). Taigi, galima daryti prielaidą, kad privačios Lietuvos miškininkystės įmonės valdomus miškus gali apskaityti taikydamos bet kokią, joms parankią miškų finansinės apskaitos sistemą, kas automatiškai nulemia finansinių ataskaitų informacijos, veiklos vertinimui naudojamų rodiklių nepalyginamumą, kelia abejonių dėl informacijos patikimumo ir teisingo įmonės veiklos atspindėjimo finansinėse ataskaitose.

Apskaitos informacijos formavimo bei pateikimo finansinėse ataskaitose metodų ir būdų harmonizavimo ir unifیکavimo poreikis šių laikų globalizacijos kontekste tik stiprėja – taikant vienodus apskaitos principus, finansinių ataskaitų elementų pripažinimo, klasifikavimo, pateikimo finansinėse ataskaitose kriterijus, galima lyginti skirtingų verslo subjektų veiklą ir efektyvumą, analizuoti realius finansinius rodiklius ir priimti pagrįstus ekonominius sprendimus. Šiuolaikiniame Lietuvos miškų ūkyje šie tikslai negali būti pasiekti: du svarbiausi miškininkystės veiklą vykdančių įmonių segmentai (miškų urėdijos ir privačios miškininkystės įmonės) pagrindinio išteklius – miško, apskaitai taiko *skirtingus finansinės apskaitos modelius*, t.y. šių segmentų finansinė informacija yra nepalyginama *a priori*. Atlikta finansinės apskaitos reglamentų miškų finansinės apskaitos aspektu turinio analizė leidžia teigti, kad privačios Lietuvos miškininkystės įmonės dėl nepakankamo finansinės apskaitos reglamentavimo turi teorinę galimybę informaciją apie miškus pateikti visiškai skirtingai, kas savo ruožtu gali lemti įmonių finansinės informacijos netinkamumą sprendimų priėmimui, „tikro ir teisingo vaizdo“ paradigmos ignoravimą. Tikėtina, kad tokių įmonių pateikta informacija neatitinka fundamentaliųjų ir kitų svarbių finansinės informacijos

kokybinių charakteristikų: aktualumo, patikimumo, palyginamumo, suprantamumo informacijos vartotojams, pasirengusiems stropiai analizuoti finansines ataskaitas.

3.2. Miškų finansinės apskaitos praktikos privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse tyrimo rezultatai

Atlikta mokslinės literatūros ir apskaitos reglamentų analizė suponavo poreikį ištirti miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos politiką ir praktiką, siekiant apibrėžti tiriamos problemos mastą, taip pat pagrįsti miškų finansinės apskaitos modelio, harmonizuojančio šią apskaitos sritį, sukūrimo poreikį. Iš tyrime dalyvavusių įmonių 57 buvo akcinės arba uždarnosios akcinės bendrovės (91,94 proc.), 4 - kooperatinės bendrovės (6,45 proc.) ir 1 (1,61 proc.) - žemės ūkio bendrovė. *Visų įmonių apskaita buvo tvarkoma ir finansinės ataskaitos rengiamos pagal nacionalinius verslo apskaitos standartus.*



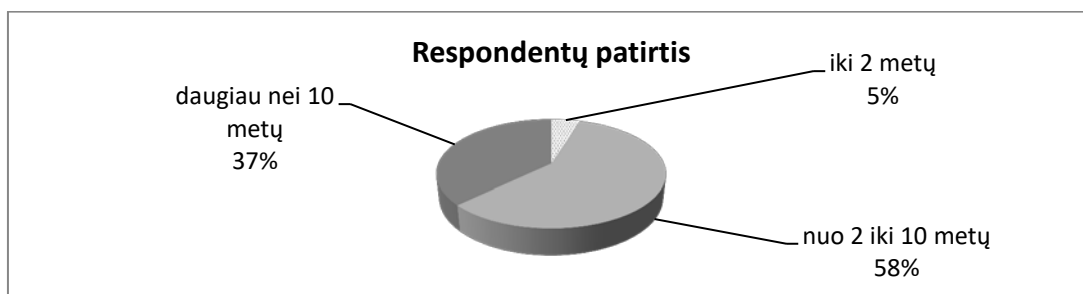
21 pav. Respondentų pasiskirstymas: įmonės dydis ir finansinių ataskaitų rinkiniai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

Kaip matyti 21 pav., 2016 metais 87,1 proc. įmonių pateikė sutrumpintų, 27,42 proc. – nesutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinius, o viena įmonė rengė žemės ūkio įmonėms skirtą finansinių ataskaitų rinkinį, todėl galima teigti, kad didžioji dalis tirtų įmonių vyr. buhalterių (buhalterių) *savo įmonių vykdomos*

*veiklos nepriskiria žemės ūkio veiklai ir netaiko tokioms įmonėms pagrindinio 17-ojo VAS, o miško, priešingai paplitusiai tarptautinei praktikai, nepriskiria biologiniam turtui. Didelė dalis, t.y. 45,16 proc. tirtų įmonių pagal Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme numatytus įmonių dydžio klasifikacinius kriterijus (žr. 4 priedą) priskiriamos mažoms įmonėms, t.y. nuo 2016 m. privalo rengti balansą (sutrumpintą balansą), pelno (nuostolių) ataskaitą ir pateikti pakankamai išsamų aiškinamąjį raštą, taip pat turi gana platų apskaitos ir vertinimo būdų pasirinkimo spektrą. Kiek mažesnę įmonių dalį (41,94 proc.) sudarė labai mažos įmonės, kurios nuo 2016 m. gali pasirinkti rengti trumpų finansinių ataskaitų rinkinius be aiškinamojo rašto, tačiau tokiu atveju *negali taikyti vertinimų tikrąja verte, kas iš esmės apriboja apskaitos būdų pasirinkimo alternatyvas*. Likusius 12,9 proc. sudarė vidutinės ir didelės privačios miškininkystės įmonės, kurios privalo sudaryti pilnus finansinių ataskaitų rinkinius su itin plačiais informacijos atskleidimais aiškinamajame rašte.*

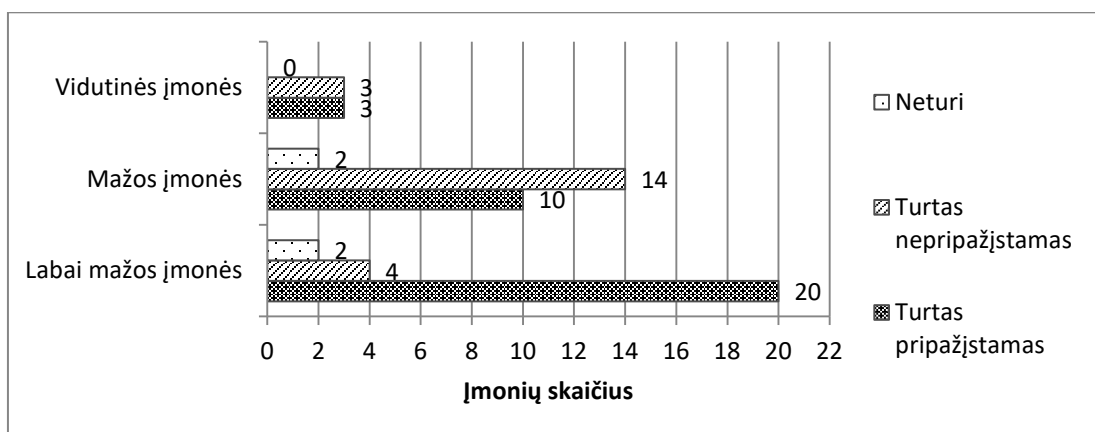
Iš 62 tyrime dalyvavusių įmonių 58 turi arba turėjo miškų, iš jų: 18 (31,03 proc.) – iki 100 ha, 33 (56,89 proc.) nuo 101 iki 500 ha, 5 (8,63 proc.) nuo 501 iki 1000 ha, 2 (3,45 proc.) – virš 1000 ha, t.y. šios įmonės patiria išlaidų miškui, o jų vyr. buhalteriai (buhalteriai) - tinkami respondentai, galintys išsamiai atsakyti į pateiktus anketos klausimus apie taikomą miškų finansinės apskaitos politiką įmonėje. Visų tirtų įmonių valdomi miškai priskiriami ūkinių miškų grupei, tačiau keturios įmonės (6,9 proc.) turėjo apsauginių, rezervatinių ir (arba) specialiosios paskirties miškų, taigi galima daryti išvadą, jog tam tikrais atvejais privačioms miškininkystės įmonėms yra aktualus šio tipo miškų, kuriuose ūkininkavimas yra apribotas, pripažinimo turtu ir apskaitos problemos. Įvertinus respondentų patirtį tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą (žr. 22 pav.) galima teigti, kad 95,16 proc. jų – pakankamai didelę (nuo 2 iki 10 metų) ir didelę (virš 10 metų) patirtį turintys specialistai, gebantys pateikti kompetentingus ir kvalifikuotus atsakymus miškų finansinės apskaitos klausimais.



22 pav. Respondentų patirtis tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Pirmaisiais dalykiniais anketos klausimais (7-9) buvo siekiama nustatyti privačių miškininkystės įmonių taikomą miškų finansinės apskaitos modelio tipą ir įmonės dydžio įtaką šiam pasirinkimui. Nustatyta, kad *įgytas (pirktas) miškas* beveik visose įmonėse (98,27 proc.) pripažįstamas turtu, o viena įmonė nurodė tokio miško neturinti. Toks atsakymų pasiskirstymas leidžia teigti, kad Lietuvos privačios miškininkystės įmonės faktiškai taiko *balansinį miškų finansinės apskaitos modelį įgytiems miškams*. Tačiau visiškai kitoks atsakymų pasiskirstymas stebimas analizuojant įmonių vyr. buhalterių (buhalterių) atsakymus apie *atsodinto (pasodinto) miško* išlaidų kapitalizavimą, kaip nurodyta 23 paveiksle.



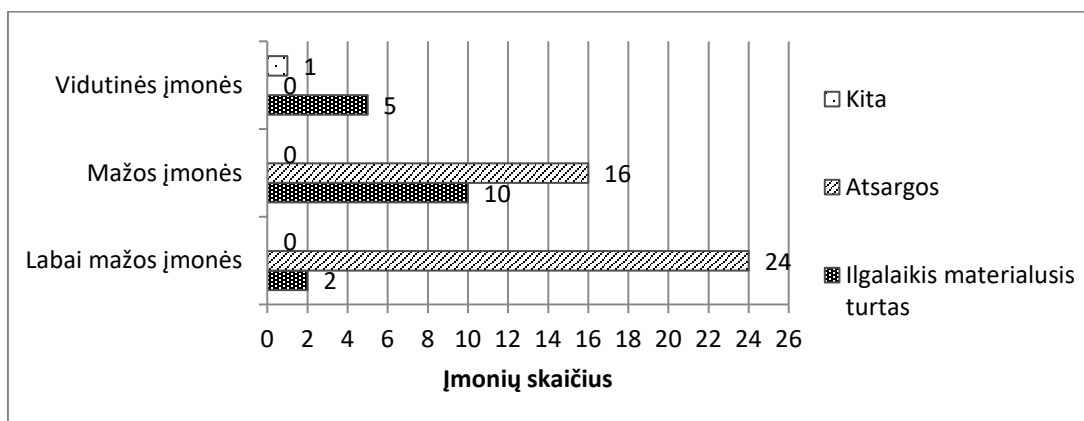
23 pav. (At)sodinto miško pripažinimas turtu skirtingo dydžio įmonėse.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Analizuojant 23 paveikslą matyti, kad 33 (56,90 proc.) miškus ugdančios įmonės atsodinto (pasodinto) *miško išlaidas kapitalizuoja*, tačiau 21 įmonė (36,21 proc.) tokio *miško turtu nepripažįsta* ir patirtas išlaidas priskiria

ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, tuo tarpu 4 įmonės (6,89 proc.) nurodė tokio miško neturinčios. Todėl galima teigti, kad panašių, tokią pačią veiklą vykdančių įmonių veiklos rezultatai, o tuo pačiu ir finansiniai rodikliai, gali gana reikšmingai skirtis dėl skirtingų apskaitos politikos nuostatų taikymo, t.y. privačių miškininkystės įmonių finansinė informacija neatitinka *palyginamumo* kokybinės charakteristikos, o trečdalis įmonių – ir *aktualumo* bei *patikimumo* charakteristikų parametru, nes dalis reikšmingo įmonių turto nepateikiama finansinėse ataskaitose (balanse). Reikia pažymėti, kad 23 paveiksle stebimas kiek netikėtas skirtingo dydžio įmonių pasiskirstymas: labai mažų įmonių kategorijoje atsodinto miško išlaidas kapitalizuoja net 76,92 proc. įmonių, tuo tarpu mažų įmonių kategorijoje tokias išlaidas turtu pripažįsta tik 38,46 proc., o vidutinių – 50 proc. tirtų įmonių. Prieš vykdant tyrimą galima buvo tikėtis, kad Lietuvos miškininkystės įmonių duomenys patvirtins pasaulinę tendenciją: mažos įmonės dažniau taiko paprastesnius apskaitos būdus, tuo tarpu didesnių įmonių apskaita sudėtingesnė, taigi būtent didesnės įmonės dažniau taikys balansinį miškų apskaitos modelio tipą atsodintiems miškams. Tačiau atsodinto miško pripažinimo turtu aspektu Lietuvos miškininkystės įmonėse ši tendencija nepasitvirtino, o nustatytas koreliacinis ryšys tarp įmonių dydžio ir atsodinto (pasodinto) miško pripažinimo turtu nereikšmingas (koreliacijos koeficiento reikšmė tesiekia 0,24), ryšys tarp valdomų miškų dydžio ir atsodinto (pasodinto) miško pripažinimo turtu labai silpnas (koreliacijos koeficiento reikšmė tesiekia - 0,03).

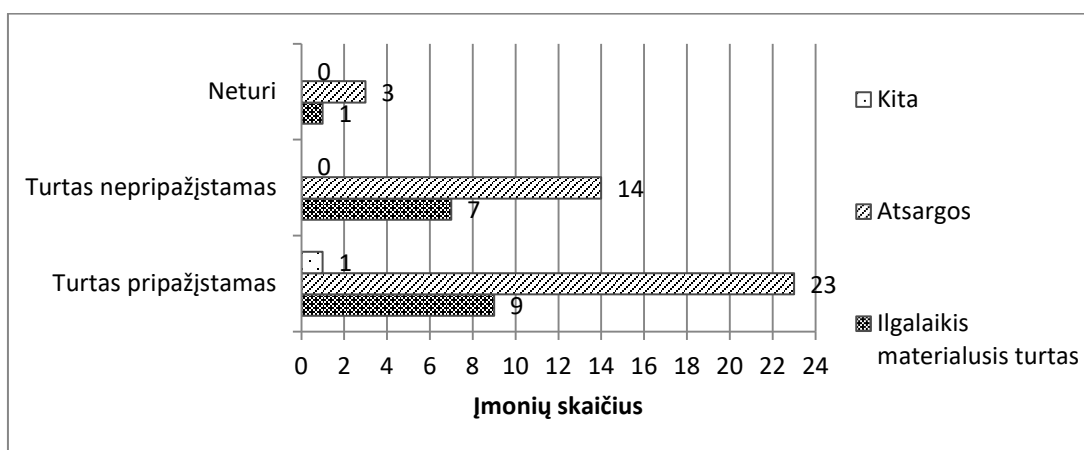
Svarbi sritis finansinės informacijos palyginamumo aspektu – medynų priskyrimas tam tikrai turto kategorijai, nes tai turi įtakos vėlesnei turto apskaitai, t.y. pasirenkamiems apskaitos būdams ir vertinimo metodams. Tyrimo rezultatai atkleidė skirtingą įmonių praktiką šioje srityje (žr. 24 pav.). Turtu pripažintas miškas dažniausiai priskiriamas atsargų kategorijai – tai nurodė 68,96 proc. respondentų. Vis dėlto 29,31 proc. įmonių jį klasifikuoja kaip ilgalaikį materialųjį turtą, o 1,72 proc. nurodė atsakymą „kita“ (kitas ilgalaikis turtas).



24 pav. Miško klasifikavimas skirtingo dydžio įmonėse

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Analizuojant turto kategorijų pasirinkimo skirtingo dydžio įmonėse aspektą matyti, kad beveik visos (92,3 proc.) labai mažos įmonės medynus priskiria atsargų grupei, tačiau šį variantą pasirinkusių mažų įmonių dalis sudaro tik 61,54 proc., o visos tirtos vidutinės įmonės medynus priskiria ilgalaikiam (dažniausiai materialiajam) turtui. Tokią tendenciją galima būtų aiškinti prielaida, kad labai mažos įmonės dažniau perka, nei ugdo miškus, būtent todėl dažniau jį priskiria turtui, kuris laikomas pardavimui (atsargoms). Tačiau ištyrus turto klasifikavimą atsodinto (pasodinto) miško pripažinimo turtu aspektu šią prielaidą derėtų atmesti (žr. 25 pav.).



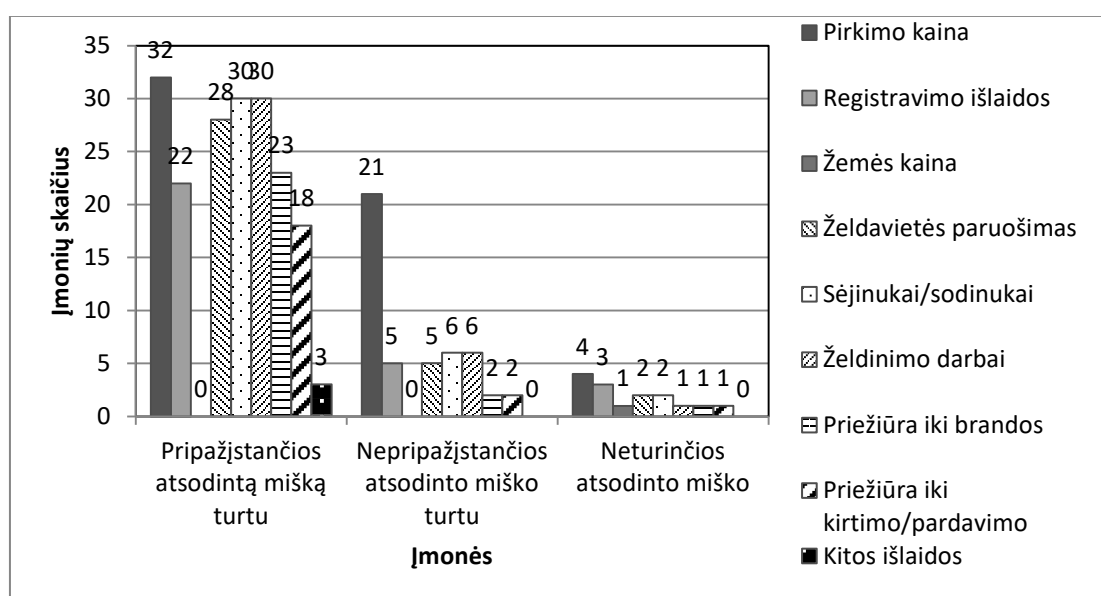
25 pav. (At)sodinto miško pripažinimas ir medynų klasifikavimas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Analizuojant 25 paveikslą matyti, kad didžioji dalis (69,7 proc.) įmonių, kapitalizuojančių atsodinto (pasodinto) miško išlaidas, medynus priskiria

atsargų grupei ir tik 30,3 proc. pripažįsta ilgalaikiu materialiuoju ar kitu turtu. Savo ruožtu kaip tik įmonės, kurios atsodinto miško išlaidas pripažįsta ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, medynus šiek tiek rečiau (66,67 proc.) priskiria atsargų kategorijai. Reikia pažymėti, kad teorinėje darbo dalyje analizuojant miško klasifikavimo problematiką verti dėmesio buvo kai kurių autorių siūlymai taikyti mišrų miško klasifikavimo būdą: medynus, laikomus pardavimui artimiausiu metu, priskirti trumpalaikiam turtui, kitus – ilgalaikiam. Tačiau nei vienoje tirtose miškininkystės įmonėje mišrus medynų klasifikavimas pagal brandumo grupes nebuvo taikytas.

Atsakydami į miško registravimo apskaitoje klausimus, visi respondentai nurodė, kad įmonėse įgytas ar (at)sodintas miškas *registruojamas įsigijimo savikaina*, į kurią, kaip matyti 26 paveiksle, įskaitomos gana skirtingos su įsigijimu ar sodinimu susijusios išlaidos.



26 pav. Miško įsigijimo savikainą sudarančios išlaidos.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Į miško įsigijimo savikainą visi respondentai *vieningai* (98,28 proc.) įskaito miško pirkimo kainą, išskyrus vieną respondentą, nurodžiusį, kad pirktu miško įmonė neturi – tik pasodintą. Tuo tarpu 51,72 proc. įmonių buhalterijų į įsigijimo savikainą įskaito ir su įsigijimu susijusius mokesčius, vis dėlto jie, tikėtina, nėra reikšmingi, todėl įmonių veiklos rezultatams didelės įtakos

neturi. Vienas respondentas nurodė, kad į miško įsigijimo savikainą įskaito miško žemės vertę, nors miško žemė – skirtingo pobūdžio neriboto naudojimo turtas, todėl turėtų būti registruojama ir finansinėse ataskaitose parodoma atskirai nuo medynų vertės, ką pažymėjo visi kiti 98,28 proc. respondentų.

Įmonės, (at)sodintą mišką pripažįstančios turtu, į jo įsigijimo savikainą gana vieningai įtraukia *želdavietės paruošimo* (84,85 proc.), *miško sėjinių ar sodinukų įsigijimo* (90,91 proc.) bei *želdinimo darbų išlaidas* (90,91 proc.). Net 69,70 proc. respondentų nurodė, kad į miško įsigijimo savikainą įskaito ir miško *priežiūros iki brandos*, o 54,55 proc. - miško *priežiūros iki kirtimo ir paruošimo pardavimui* išlaidas. 9,09 proc. respondentų nurodė, kad į savikainą įskaito kitas išlaidas (miškotvarkos projekto parengimo, biržės atrėžimo ir pan.). Priežiūros iki brandos (iškirtimo) išlaidos sudaro gana reikšmingą miškininkystės įmonės išlaidų dalį, todėl jų kapitalizavimas arba priešingai - įskaitymas į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas gali stipriai paveikti įmonių finansinius rodiklius, taigi galima teigti, kad privačių miškininkystės įmonių apskaitos politika šiuo aspektu nėra suderinta, taigi finansinė informacija gali būti nepalyginama.

Atsodinto miško turtu nepripažįstančiose įmonėse želdavietės paruošimo ir kitos miško želdinimo išlaidos neturėtų būti kapitalizuojamos, tačiau 23,8 proc. šių įmonių buhalterijų želdavietės paruošimo, o 28,57 proc. – kitas želdinimo išlaidas nurodė įskaitantys į miško įsigijimo savikainą. Panašiai nurodė ir neturinčių atsodinto miško įmonių buhalteriai – jų tarpe net 50 proc. minėtas išlaidas įskaito į medynų savikainą. Tikėtina, kad respondentai taip apibūdino įsigyto (*pirkto*) miško vėlesnės priežiūros ir atsodinimo išlaidas, o respondentų nuomonių pasiskirstymas parodo skirtingą tokių išlaidų apskaitos interpretavimą. Tačiau reikia pažymėti, kad šiose įmonių grupėse gerokai mažesnė respondentų dalis (9,52 proc. ir 25 proc. atitinkamai) nurodė vėlesnes įgytų medynų priežiūros išlaidas įskaitantys į turto vertę.

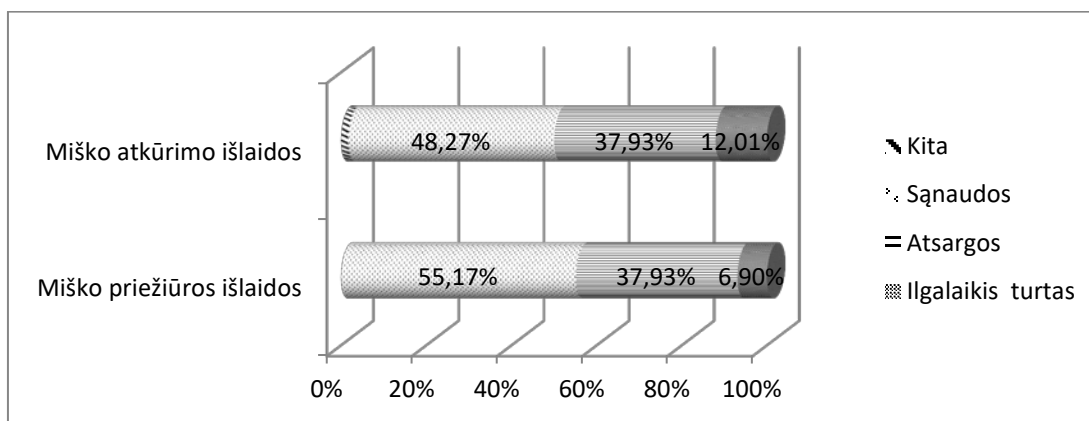
Atsakydami į klausimus apie taikomus miškų apskaitos būdus visi respondentai vienareikšmiškai nurodė taikantys *savikainos būdą*, t.y. medynai įmonių balansuose pateikiami *įsigijimo savikaina, atėmus iškirstų medynų*

savikainą, o nusidėvėjimas miškams neskaičiuojamas - tai parodo įmonių buhalterijų siekį apskaitoje taikyti *paprastesnius apskaitos būdus*. Analizuojant respondentų atsakymus pastebėtas *ne visiškai teisingas standartuose numatytų apskaitos būdų interpretavimą*, nes:

- 68,96 proc. respondentų nurodė miškus priskiriantys atsargoms, kurios pagal atsargų apskaitą reglamentuojančius standartus balanse turi būti parodomos įsigijimo savikaina, *arba grynąja galimo realizavimo verte* (ta, kuri mažesnė). Tačiau nei vienas respondentas šio atsakymo nepasirinko, todėl galima teigti, kad miškininkystės įmonės netikrina medynų (atsargų) vertės sumažėjimo.
- 31,03 proc. įmonių buhalterijų, medynus priskiriančių ilgalaikiam materialiajam turtui, balanse juos pateikia savikaina, bet *ne likutine verte atėmus nusidėvėjimą* (kuris tam tikrais atvejais gali būti 0), nors apskaitos standartuose imperatyviai nurodoma, kad visas ilgalaikis materialusis turtas, išskyrus žemę, turi būti nudėvimas.

Remiantis šiais pastebėjimais galima teigti, kad daugumos įmonių apskaitos politika ne visiškai atitinka netgi imperatyviasias apskaitos standartų nuostatas, tačiau kita vertus, tam įtakos gali turėti ir nepakankamas apskaitos būdų, kurie gali būti taikomi šio specifinio turto apskaitai, reglamentavimas.

Miškų apskaitai pasirinkus taikyti istorinės savikainos koncepcija pagrįstus apskaitos būdus, aktualia tampa vėlesnių, su miško ugdymu susijusių, išlaidų apskaitos politika ir praktika, kuri apibendrinta 27 paveiksle. Didžioji dalis respondentų nurodė, kad miško priežiūros išlaidas pripažįsta ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tuo tarpu 44,83 proc. – įskaito į turto (atsargų ar ilgalaikio materialiojo) savikainą. Panaši tendencija matyti ir miško atkūrimo išlaidų apskaitos srityje: beveik pusėje įmonių jos pripažįstamos sąnaudomis, pusėje – kapitalizuojamos ir vienas respondentas nurodė, kad atkūrimo išlaidų kol kas nepatyrė (“kita”).



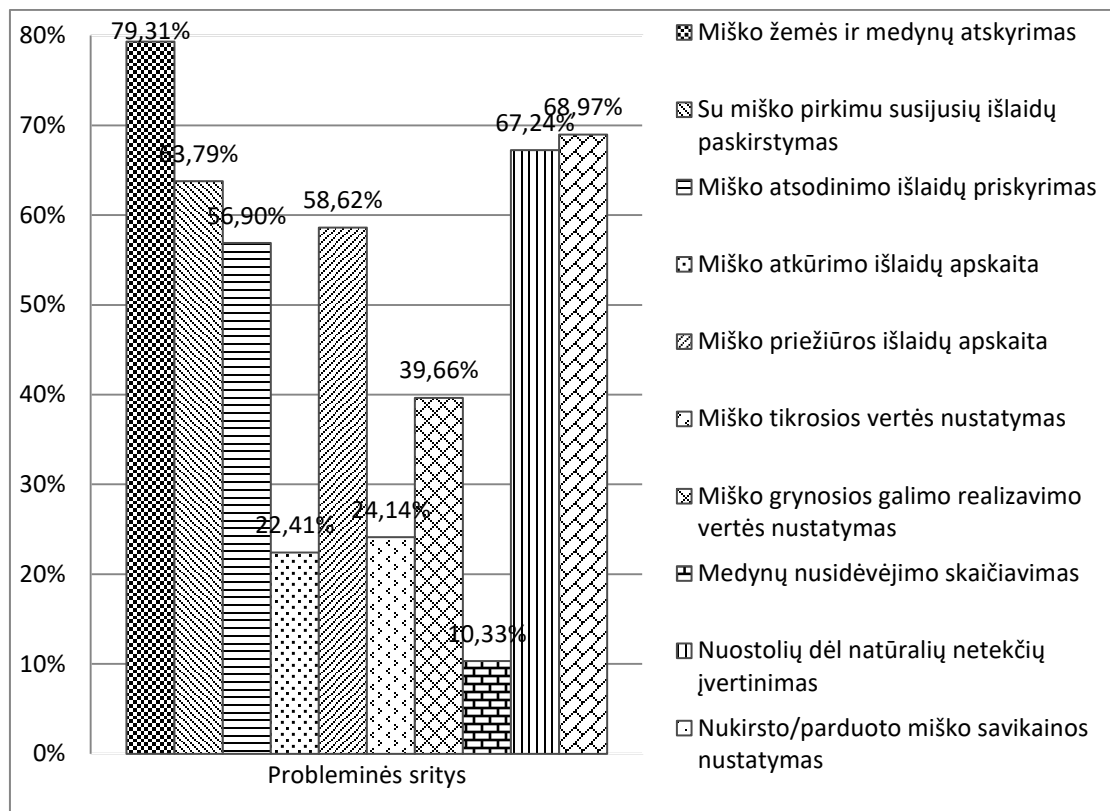
27 pav. Miško atkūrimo ir priežiūros išlaidų apskaita

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Analizuojant atsakymų pasiskirstymą tarp įmonių, kuriose medynai priskiriami ilgalaikiam materialiajam turtui (18 įmonių) ir atsargoms (40 įmonių), matyti, kad 55 proc. medynus atsargų kategorijai priskiriančių įmonių miško atkūrimo išlaidos įskaitomos į turto vertę, tuo tarpu tik 41,17 proc. įmonių, pripažįstančių medynus ilgalaikiu turtu, atkūrimo išlaidos kapitalizuojamos. Dar didesnis skirtumas pastebėtas miško priežiūros išlaidų apskaitos srityje: tik 22,22 proc. respondentų, kurių įmonėse miškas priskiriamas ilgalaikio turto grupei, jas kapitalizuoja, tuo tarpu įmonėse, kuriose miškas laikomas atsargomis, tokių respondentų buvo 55 proc. Miško atkūrimo ir priežiūros išlaidos sudaro reikšmingą miškininkystės įmonių išlaidų dalį, be to patiriamos dešimtmečiais per visa miško ugdymo ciklą, todėl toks skirtingas šių išlaidų apskaitos interpretavimas sumažina finansinės informacijos palyginamumą, taip pat padidina manipuliavimo finansiniais rodikliais galimybę.

Paprašius respondentų įvardyti problemines miško (medynų) įsigijimo savikainos nustatymo ir apskaitos po pirminio pripažinimo sritis, beveik visi respondentai (išskyrus du, nepažymėjusių probleminių sričių) įvardijo vienas ar kitas problemas, nurodytas 28 paveiksle. Daugumos respondentų teigimu, sudėtinga atskirti miško žemės ir medynų vertę perkant mišką už bendrą kainą – kai kurios įmonės tam taiko savo susikurtas metodikas, nors 8,62 proc.

respondentų nurodė, kad miško žemės ir medynų vertė išskiriami notaro sutartyje, todėl problemų šiuo aspektu nekyla.



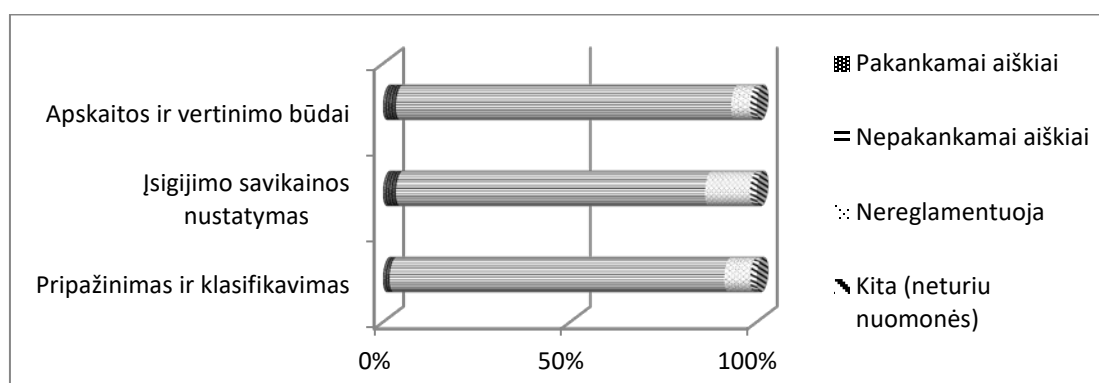
28 pav. Miško įsigijimo savikainos ir apskaitos po pirminio pripažinimo problematika

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Reikia pažymėti, kad beveik visose tirtose įmonėse miško žemė atskiriama nuo medynų vertės ir pripažįstama ilgalaikiu materialiuoju nenudėvimu turtu, taigi šių dviejų turto rūšių atskyrimas akivaizdžiai aktualus klausimas, vis dėlto tai labiau metodikos, nei miškų finansinės apskaitos modelio dalykas. 63,79 proc. respondentų nuomone, neapibrėžtumų kyla priskiriant su miško pirkimu susijusias išlaidas turto vertei ar sąnaudoms, o 56,90 proc. nurodė dviprasmišką miško atsodinimo išlaidų klasifikavimą – tai įrodo nepakankamai aiškų ir spręstiną įsigijimo savikainos nustatymo detalesnį reglamentavimą apskaitos standartuose. Ištyrus problemines miško apskaitos po pirminio pripažinimo sritis, aktualiausiomis įvardytos nuostolių dėl natūralių netekčių (išvartų, kenkėjų, gaisrų ir pan.) bei nukirsto ar parduodamo

stačio miško savikainos nustatymas (67,24 proc. ir 68,97 proc. atitinkamai), tuo tarpu labiau konceptualios sritys – atkūrimo ir priežiūros išlaidų traktavimas, vertinimo metodų taikymas, įvardytos mažiau aktualiomis. Tuo pačiu reikia pastebėti, kad kai kurie respondentų atsakymai sukėlė abejonių dėl pakankamo išsilavinimo į anketos klausimus: 24,14 proc. respondentų nurodė susiduriantys su problemomis nustatydami medynų tikrąją vertę, tačiau įvertinus, kad visos įmonės mišką apskaito savikainos būdu, tikėtina, kad miško tikrosios vertės nustatymas aktualus ne dėl jos pateikimo finansinėse ataskaitose, bet dėl kitų priežasčių (nustatant miško pardavimo kainą ir pan.). Taip pat 39,66 proc. respondentų pažymėjo susiduriantys su problemomis nustatant miško grynąją galimo realizavimo vertę, nors nei vienas, atsakydamas į anketos 17 klausimą apie miško vertės pateikimą balanse, gryniosios galimo realizavimo vertės nepažymėjo, todėl galima daryti išvadą, kad buhalteriai praktikai nepakankamai domisi apskaitos teorija ir reglamentuose nurodytų sąvokų prasmėmis.

Apibendrinant įvardytas problemines sritis galima teigti, kad jos susijusios tiek su miškų finansinės apskaitos konceptualiais, tiek detalesnio techninio reglamentavimo trūkumais, kurie išryškėjo ir atlikus nacionalinių bei tarptautinių apskaitos reglamentų analizę. Todėl nestebina respondentų vieningumas atsakant į klausimus apie miškų apskaitos reglamentavimo aiškumą ir pakankamumą (žr. 29 pav.).

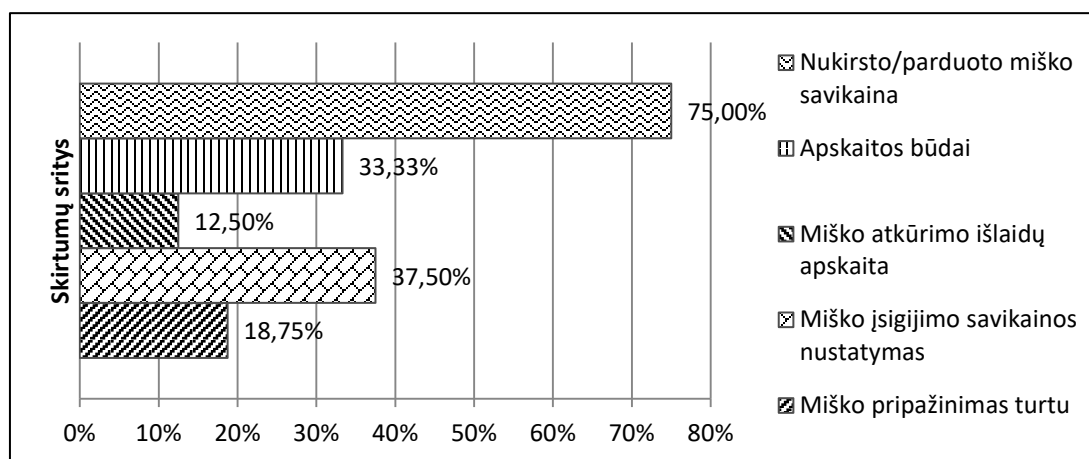


29 pav. Miško finansinės apskaitos reglamentavimo pakankamumas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Kaip nurodyta 29 paveiksle, tik 3,45 proc. respondentų nurodė, kad apskaitos standartai pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miškų finansinės apskaitos klausimus, tuo tarpu net 89,65 proc. respondentų pažymėjo, kad apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai nepakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško pripažinimą turtu ir klasifikavimo bei apskaitos po pirminio pripažinimo sritis, 82,76 proc. - įsigijimo savikainos nustatymo klausimus. Tokia vieninga buhalterių praktikų pozicija įrodo *galias nacionalinių verslo apskaitos standartų spragas* miškų finansinės apskaitos reglamentavimo srityje, kurios daugeliu atvejų ir nulemia aktualumo ir patikimumo stokojančią, nepalyginamą miškininkystės įmonių finansinę informaciją ir būtinybę tobulinti minėtus apskaitos reglamentus.

Aktuali apskaitos teorijos ir praktikos sritis – finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių (ne)suderinamumas, didinantis buhalterių darbo sąnaudas, dažnai lemiantis mokesčių taisyklių pirmenybę prieš apskaitos standartų nuostatas, turinio viršenybės prieš formą principo nepaisymą ir (arba) kiek įmanoma paprastesnių apskaitos metodų pasirinkimą, neatsižvelgiant į finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius gauti aktualią finansinę informaciją.



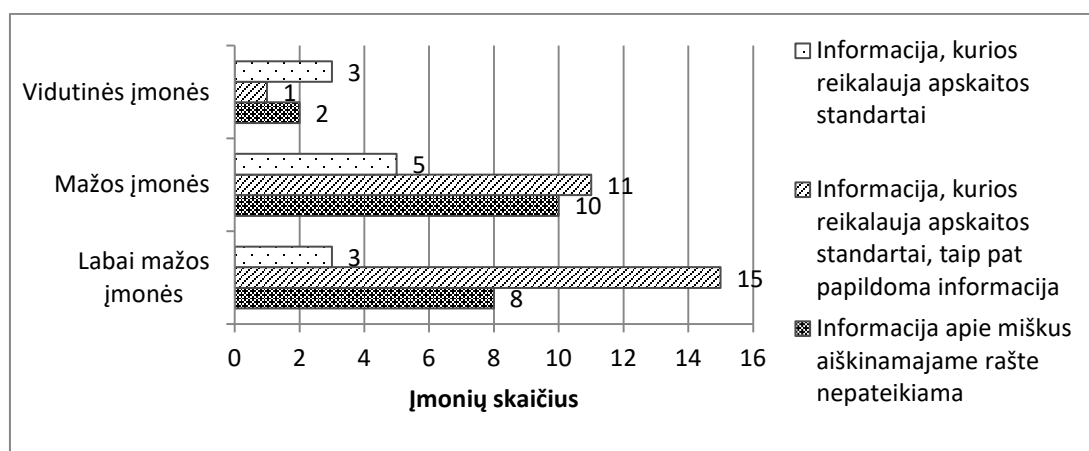
30 pav. Finansinės apskaitos ir mokesčių įstatymų nuostatų skirtumai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Todėl respondentų buvo klausiama, ar jiems tenka susidurti su miškų finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių skirtumais: 72,41 proc. respondentų pažymėjo *neigiamą atsakymą*, visgi 27,59 proc. atsakė teigiamai. Pastarieji respondentai (žr. 30 pav.) nurodė tokius esminius miškų finansinės apskaitos praktikos ir mokesčių taisyklių skirtumus: iš 16 respondentų 2 pažymėjo, kad skiriasi miško atkūrimo išlaidų apskaita, 6 - miško įsigijimo savikainos nustatymas, 7 - apskaitos būdų ir vertinimo metodų traktavimas, tačiau dažniausia (12 respondentų) įvardyti skirtumai nustatant nukirsto arba parduoto stačio miško savikainą. Kadangi Pelno mokesčio įstatyme nenumatyta specialių, su miško finansine apskaita susijusių išimtinių taisyklių, apskaita mokesčių tikslais turi būti interpretuojama pagal apskaitos standartų nuostatas, taigi vėl galima teigti, kad skirtumai atsiranda būtent dėl nepakankamo miško apskaitos reglamentavimo apskaitos standartuose, vis dėlto yra labiau atsitiktinio pobūdžio.

Finansinės apskaitos reglamentavimo detalumo lygis yra glaužiai susijęs su reikalavimais atskleisti papildomą informaciją apie įmonės veiklą aiškinamajame rašte: paprastai apskaitos standartai, kuriami principų pagrindu (pvz. TFAS), išsamiai nereglementuoja pačių apskaitos procesų, tik nusako bendruosius pripažinimo, klasifikavimo, vertinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose dalykus, tačiau kita vertus, reikalauja atskleisti nemažai papildomos informacijos aiškinamajame rašte. Priešingai – standartai, kuriami taisyklių pagrindu (pvz. JAV AP), papildomų atskleidimo reikalavimų turi mažiau. Vis dėlto visuotinai pripažįstama - jei kuri nors sritis apskaitos standartuose nereglementuota (nepakankamai reglamentuota), įmonės pačios turėtų atskleisti su šia sritimi susijusią informaciją aiškinamajame rašte, idant vartotojai suprastų finansinių ataskaitų duomenis. Identifikavus nepakankamą miškų finansinės apskaitos reglamentavimą, respondentų buvo prašoma atskleisti, kiek informacijos apie įmonių valdomus miškus yra pateikiama aiškinamajame rašte (žr. 31 pav.) Tyrimo rezultatai atskleidė, kad respondentai elgiasi skirtingai: net 46,55 proc. tirtų įmonių vyr. buhalterių nurodė, kad aiškinamajame rašte pateikia *ne tik apskaitos standartų reikalaujamą, bet ir*

papildomą informaciją, kuri padėtų finansinių ataskaitų informacijos vartotojams geriau suprasti duomenis apie įmonės veiklą.



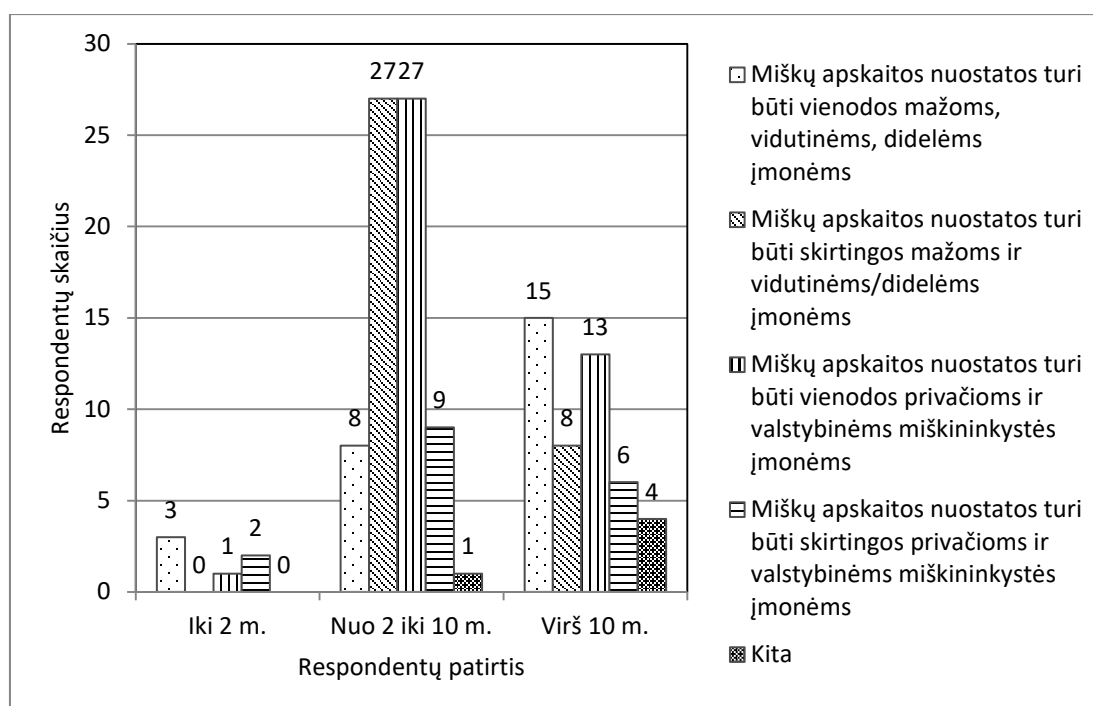
31 pav. Informacijos atskleidimai aiškinamajame rašte.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Vis dėlto 18,97 proc. respondentų teigia atskleidžiantys tik būtiną reikalaujamą informaciją, net 34,48 proc. *jokios informacijos apie valdomus miškus aiškinamajame rašte nepateikia*. Privalomos aiškinamojo rašto informacijos kiekis priklauso nuo įmonės dydžio ir rengiamo finansinių ataskaitų rinkinio sudėties: iki 2017 m. rengtuose sutrumpintuose aiškinamuosiuose raštuose, kuriuos ruošė net 87,1 proc. tirtų įmonių, buvo reikalaujama atskleisti informaciją apie turto vertinimo, atsargų apskaitos ir įkainojimo, pasigaminimo savikainos bei parduotos produkcijos savikainos nustatymo būdus, turto naudingo tarnavimo laiką ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, turto nuvertėjimą ir jo atstatymo sumas (Verslo apskaitos standartai..., 2010). Tokios informacijos akivaizdžiai nepakanka norint suprasti miškininkystės įmonių veiklą, jei apskaitos standartai nereglamentuoja miškų finansinės apskaitos, ypač jei įmonė medynų nepripažįsta turtu. Tuo tarpu net 42,31 proc. labai mažų ir 57,69 proc. mažų įmonių nurodė aiškinamajame rašte pateikiančios tik apskaitos standartų reikalaujamą informaciją, arba informacijos apie miškus visai neteikiančios. Nuo 2017 m. labai mažos įmonės, rengiančios trumpų finansinių ataskaitų rinkinius (potencialiai tai gali būti beveik pusė tirtų įmonių), aiškinamojo rašto sudaryti

negali, o rengiančios sutrumpintų ar pilnų ataskaitų rinkinius informacijos aiškinamajame rašte apie ilgalaikį materialųjį turtą ir atsargas turi pateikti kiek daugiau, nei anksčiau. Reikia pabrėžti, kad tokia situacija suponuoja galimai klaidingą finansinių duomenų apie įmonės veiklą interpretavimą nepakankamo miškų apskaitos reglamentavimo ir skirtingos apskaitos praktikos kontekste - finansinė informacija gali būti *nesuprantama* vartotojams.

Paprašyti pateikti nuomonę apie miškų finansinės apskaitos modelio, apibrėžiančio miškų (medynų) klasifikavimo, įvertinimo ir apskaitos principus, poreikį, 98,39 proc. respondentų *vieningai sutiko su tokio modelio sukūrimo būtinybe*. Kiek netikėtos buvo respondentų nuostatos apie apskaitos būdų unifikavimą mažoms ir didelėms įmonėms, privačioms miškininkystės įmonėms ir miškų urėdijoms (žr. 32 pav.)



32 pav. Respondentų nuostatos dėl miškų apskaitos unifikavimo.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais.

Analizuojant 32 paveikslą matyti, kad daugumos (56,45 proc.) respondentų nuomone, miškų finansinės apskaitos taisyklės mažoms ir didelėms įmonėms turėtų būti skirtingos, nes “skiriasi įmonių veiklos mastai”, “sudėtingesnės apskaitos taisyklės didintų mažų įmonių sąnaudas”, “mažos

įmonės turi ribotas finansines galimybes”, “mažoms įmonėms tai nėra taip aktualu”, “mažų įmonių finansinėmis ataskaitomis domisi tik mokesčių inspekcija”. Reikia pastebėti, kad pateikti respondentų argumentai yra visiškai pagrįsti: mažos įmonės dažnai turi gana siaurą finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ratą, o patys vartotojai (savininkai, kurie dažniausia yra šių įmonių vadovai, bankai, mokesčių administratorius, statistikos institucijos) turi svirtų pareikalauti iš įmonės papildomų duomenų apie veiklą, todėl sudėtingos apskaitos taisyklės vargiai pasiteisintų, be to didintų įmonių sąnaudas, o neteisingai jas pritaikius tik iškreiptų informaciją apie įmonės veiklą. Vis dėlto 41,94 proc. respondentų mano, kad miško apskaitos taisyklės turi būti vienodos labai mažoms, mažoms, vidutinėms ir didelėms įmonėms, nes “nėra skirtumo, kokio dydžio įmonė įsigyja mišką”, “turi galioti vienodos juridinės nuostatos visiems”, “rinkos sąlygos vienodos visiems”, “apskaitos reikalavimai turi būti vienodi dėl skaidrumo”. Tokią nuomonę galbūt galima būtų pagrįsti noru tiek mažose, tiek didelėse įmonėse taikyti paprastesnius apskaitos būdus, neatsižvelgiant į sudėtingesnių būdų taikymo informacinę naudą vartotojui. Tačiau reikėtų pažymėti, kad skirtingai nei mažos – didelės įmonės turi gerokai platesnį finansinės informacijos vartotojų ratą, o dalis šių vartotojų (savininkai, kurie nėra įmonės vadovai, potencialūs investuotojai, nefinansiniai kreditoriai, bendruomenė ir pan.) informaciją apie įmonės veiklą gali gauti tik iš finansinių ataskaitų. Todėl jose turi būtinai atsispindėti “tikras ir teisingas” įmonių vaizdas, o tokiu atveju sudėtingesni apskaitos būdai ir papildomi informacijos atskleidimai neišvengiami. Netikėtas nuomonių pasiskirstymas šiuo klausimu stebimas analizuojant jį respondentų patirties, tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą, kontekste: jei respondentai, kurių patirtis nuo 2 iki 10 metų aiškiai pasisako už skirtingas taisykles mažoms ir didelėms įmonėms (75 proc.), tai respondentai su didesne patirtimi dažniau palaiko apskaitos taisyklių unifikavimo poziciją (65,21 proc.), kaip ir visi mažesnę nei 2 metų patirtį turintys respondentai.

Valstybinių ir privačių miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos nuostatų unifikavimo klausimu respondentų nuomonės taip pat nebuvo

vieningos: 66,13 proc. mano, kad miškų apskaitos nuostatos privačiose miškininkystės įmonėse ir miškų urėdijose turėtų būti vienodos, nes “turi galioti vienodos teisės normos, nepriklausomai nuo įmonės statuso”, “tik tokiu atveju informacija būtų palyginama”, vis dėlto 27,42 proc. mano, kad apskaitos nuostatos turi skirtis, nes “jos negali būti vienodos dėl skirtingos nuosavybės formos”, “tai didintų biurokratiją privačiose įmonėse”, “valstybės įmonės valdo miškus ne nuosavybės pagrindu ir nedaro į juos investicijų”, “valstybės turto apskaitai turi būti taikomi griežtesni reikalavimai”, “miškų urėdijų veikla labai įvairi”. Būtent didesnę patirtį turintys respondentai dažniau palaikė unifikavimo poziciją: nuo 2 iki 10 metų - 75 proc., virš 10 metų patirties – 56,52 proc. Tuo tarpu mažesnę patirtį turintys repondentai dažniau (66,67 proc.) pasisakė už skirtingas nuostatas. Vertinant išsakytus respondentų argumentus reikia pabrėžti, kad įmonės informacinės apskaitos sistemos formavimo principams gali turėti įtakos veiklos pobūdis ir apimtys, tačiau ne įmonės juridinis statusas. Kita vertus, dažna unifikavimo priešininkų nuomonė pagrįsta argumentu, kad miškų urėdijose apskaitos nuostatos turi būti sudėtingesnės, nes valstybiniam turtui turi būti skiriamas didesnis dėmesys, tačiau kaip tik suvienodinus apskaitos taisykles privatioms miškininkystės įmonėms ir miškų urėdijoms, šis tikslas būtų pasiektas. Reikia pažymėti, kad 6,45 proc. visų, arba 17,39 proc. respondentų su didesne nei 10 metų patirtimi nurodė atsakymą “Kita”, pažymėdami, kad “apskaitos nuostatos privatioms ir valstybinėms miškininkystės įmonėms turi būti vienodos, tačiau kai kurie aspektai turi skirtis”. Iš tiesų, skirtumai neišvengiami dėl skirtingo šių įmonių finansavimo būdo: privataios miškininkystės įmonės miškus įgyja naudodamos nuosavas ar skolintas lėšas, tuo tarpu miškų urėdijos didžiąją dalį miškų yra gavę iš savininko – valstybės. Tačiau vis dėlto šie skirtumai būtų ne turto (miško), o labiau nuosavo kapitalo apskaitos srities dalykai.

Atlikto tyrimo rezultatai atskleidė, kad miškų finansinė apskaita privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse yra skirtinga, taigi jų teikiama finansinė informacija *nepalyginama*. Nors visos tirtos įmonės taiko tuos pačius apskaitos standartus, valdo ūkinius miškus, ir *įgytų* miškų apskaitai taiko

balansinį modelį, t.y. šiuos išteklius pripažįsta turtu, kurį apskaito remiantis *išskirtinai istorinės savikainos koncepcija*, visgi kitose srityse identifikuoti esminiai skirtumai, kurie gali reikšmingai pakeisti informacijos apie įmonės veiklą prasmę finansinėse ataskaitose ir sąlygoti finansinių rodiklių nepalyginamumą. Taip didžioji dalis įmonių atsodinto (pasodinto) miško išlaidas kapitalizuoja, tačiau reikšminga dalis priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms – tai sumažina finansinės informacijos *patikimumą* ir kelia abejonių dėl *“tikro ir teisingo vaizdo”* finansinėse ataskaitose. Identifikuoti reikšmingi skirtumai miško įsigijimo savikainos nustatymo, medynų klasifikavimo, taip pat priežiūros ir atkūrimo išlaidų apskaitos srityse: didžioji dalis įmonių mišką priskiria atsargoms, tačiau trečdalis – ilgalaikiam materialiajam turtui, pusė įmonių medynų atsodinimo ir priežiūros išlaidas kapitalizuoja, kita pusė – pripažįsta ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, taip pateikdamos visiškai skirtingo pobūdžio informaciją įmonių finansinėse ataskaitose. Nepakankamo apskaitos proceso reglamentavimo sąlygomis svarbu pateikti papildomą paaiškinančią informaciją vartotojams, tačiau daugiau nei pusė tirtų įmonių tokios informacijos apie valdomus miškus aiškinamuosiuose raštuose nepateikia, taigi galima teigti, kad finansinė informacija gali būti *nesuprantama* vartotojams. Nustatyta, kad įmonės nesinaudoja galimybe apskaitoje taikyti pasaulinėje praktikoje adaptuotus, tikrosios vertės koncepcija pagrįstus apskaitos būdus tam, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pateiktų *aktualesnę* informaciją. Visgi tai galima paaiškinti Lietuvos privačių miškininkystės įmonių lokalia veikla ir nedidelėmis veiklos apimtimis – net 87,1 proc. tyrime dalyvavusių įmonių priskiriamos labai mažoms ir mažoms įmonėms, kurios dažniausiai siekia kuo paprastesnių apskaitos metodų taikymo ir neatitikimų su mokesčių taisyklėmis minimizavimo, kartais finansinės informacijos aktualumo sąskaita.

Respondentų nuomonė, kaip ir atlikto teorinio tyrimo rezultatai, suponuoja ekonomine logika bei bendraisiais apskaitos principais pagrįsto miškų finansinės apskaitos modelio, apimančio miško pripažinimo, klasifikavimo, vertinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose aspektus,

sukūrimo poreikį. Tokio modelio taikymas sudarytų sąlygas harmonizuoti miškų apskaitą, o suinteresuotiems asmenims pateikti aktualią, patikimą, palyginamą ir suprantamą finansinę informaciją.

3.3. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio elementai

3.3.1. Verslo subjektų valdomų miškų pripažinimo turtu kriterijų identifikavimas

Kertinė balansinio miškų finansinės apskaitos modelio taikymo sąlyga - miškas turi atitikti turto sampratą ir pripažinimo kriterijus. Finansinė apskaita ir ūkio subjektų informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose reglamentuojami tarptautiniais ar nacionaliniais apskaitos standartais, ar kitais teisės aktais, kuriuose paprastai apibrėžiama vieno svarbiausių bet kurios įmonės išteklių ir finansinių ataskaitų elementų - turto samprata bei identifikuojami turto pripažinimo kriterijai, kuriais remiantis įmonės ištekliai pripažįstami (arba ne) turtu ūkio subjekto apskaitos sistemoje (žr. 9 lent.).

9 Lentelė. Turto samprata apskaitos standartuose

Reglamentas	Turto apibrėžimas
TFAS <i>Konceptualūs pagrindai</i>	Dėl praeities įvykių ūkio subjekto kontroliuojami ištekliai, iš kurių tikimasi gauti ekonominės naudos ateityje.
JAV AP	Tikėtina ateities nauda, ūkio subjekto įgyta ar kontroliuojama dėl praeities sandorių ar įvykių.
TVSAS	Ūkio subjekto kontroliuojami dėl praeities ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių gauti ištekliai, iš kurių ūkio subjektas tikisi ateityje gauti ekonominės naudos arba paslaugų.
VAS	Materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias įmonė valdo, naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja, ir kurias naudodama tikisi gauti ekonominės naudos.
VSAFAS	Materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias viešojo sektoriaus subjektas valdo, naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ir kurias naudodamas tikisi gauti ekonominės naudos arba gali teikti viešąsias paslaugas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Tarptautiniai finansinės atskaitomybės...(2007), Statement of Financial... (1985), Verslo apskaitos standartai...(2015), 1-asis viešojo...(2009)

Remiantis 9 lentelėje pateiktomis turto definicijomis, galima išskirti du svarbiausius turto požymius:

1. tai - įmonės *kontroliuojami* ištekliai (vertybės), t.y. jie įmonei priklauso nuosavybės teise, arba nepriklauso, tačiau įmonė prisiima visą *riziką*, susijusią su šiuo turtu ir įgyja *teisę* gauti didžiąją (ar visą) to turto teikiamos ekonominės naudos dalį.
2. *tikėtina*, kad šie ištekliai teiks *ekonominės naudos ateityje*.

Svarbiausiuose pasauliniuose apskaitos reglamentuose (TFAS, JAV AS, TVSAS) pirmuoju turto požymiu įvardijama „*kontrolė*“. Pagal šį kriterijų miškas, kuris ūkio subjektui priklauso nuosavybės teise (nors gali būti ir įkeistas), perduotas jai patikėjimo teise, valdomas pagal finansinės nuomos sutartis ar kitaip įgytas išsimokėtinai, kai nuosavybės teisės perdavimo momentas atidedamas, pripažįstamas turtu. Tuo tarpu lietuviškuose apskaitos standartuose (VAS ir VSAFAS) kontrolės sąvoka transformuota į turto „*valdymą, naudojimą, disponavimą*“, orientuojantis ne į bendruosius apskaitos principus, o į Lietuvos teisės aktus. Ir tai šiek tiek keičia požymio prasmę, nes ši „kontrolės“ transformacija nusako ūkio subjekto teisę: 1) daryti turtui fizinių ir ūkinį poveikį, 2) taikyti naudingąsias turto savybes naudotojo poreikiams tenkinti, 3) teisę turtą parduoti, kitaip perleisti, taip pat išnuomoti, įkeisti arba kitokiu būdu keisti jo teisinę būklę (Lietuvos Respublikos valstybės ir..., 2015). Todėl nacionaliniuose apskaitos standartuose įvardytas pirmasis turto pripažinimo požymis kritikuotinas: turto „*valdymas*“ ir „*naudojimas*“ iš esmės nusako ūkio subjekto teisę gauti to turto ekonominę naudą, tačiau „*disponavimas*“ faktiškai apriboja turto pripažinimą, t.y. pagal juridinę šios sąvokos interpretaciją turtu galima pripažinti tik tuos objektus, kuriuos įmonė turi teisę parduoti, nuomoti ir pan. Paprastai tokias galimybes ūkio subjektui suteikia nuosavybės teisė, tačiau jei turtas valdomas pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartis, yra įkeistas arba įgytas atidedant mokėjimą, ūkio subjektas negali laisvai disponuoti turtu ir pagal lietuviškąją definiciją turtas neturėtų būti pripažintas apskaitoje. Miškai Lietuvos privatiems ūkio subjektams paprastai priklauso nuosavybės teise, o miškų urėdijoms ir viešojo sektoriaus

subjektams - patikėjimo teise, todėl pagal nacionaliniuose apskaitos standartuose nurodytą pirmąjį turto požymį gali ir turi būti pripažįstami turtu ne tik privačių *bet ir valstybės įmonių miškų urėdijų* apskaitos sistemoje ir finansinėse ataskaitose. Tačiau tam tikrais atvejais (pvz. kai miškas įkeistas, įgytas skolon su atidėtu nuosavybės teisės perdavimu) pagal nacionalinių apskaitos standartų definiciją kiltų abejonių dėl šio ištekliaus pripažinimo turtu ūkio subjekto apskaitos sistemoje. *Todėl siūloma tikslinti šį turto pripažinimo kriterijų, atsisakant nacionaliniuose apskaitos standartuose naudojamą „disponavimo“ sąvokos.*

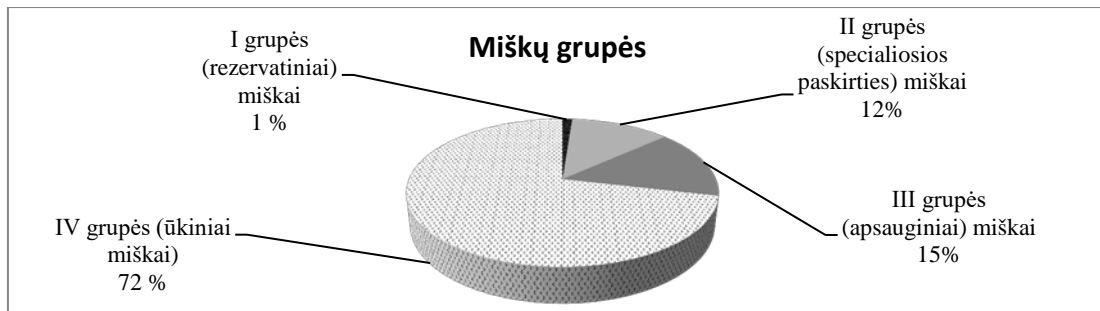
Antrasis turto kriterijus – *„tikėtina ekonominė nauda ateityje“* minimas tiek tarptautiniuose, tiek ir lietuviškuose apskaitos standartuose. Norint kontroliuojamą išteklių – mišką pripažinti turtu, reikia įvertinti tikimybę gauti jo teikiamą ekonominę naudą. Vis dėlto šis požymis kritikuotinas dėl neapibrėžtumą sukeliančios sąvokos *„tikėtina“*. Nėra aiškių gairių, kaip ūkio subjektas, prieš pripažindamas turtą (mišką), turėtų išmatuoti tikimybę gauti ekonominę naudą ateityje. Galbūt būsimos ekonominės naudos tikimybė turi atitikti kokią nors minimalią ribą, o gal derėtų vertinti šią tikimybę matematiniais metodais, pvz. turto tikėtina verte laikyti galimų grynujų būsimų pinigų srautų, esant skirtingiems veiklos scenarijams, vidurkį? Su tokio pobūdžio kritika iš esmės sutinka TASV, diskusijose dėl naujojo Finansinių ataskaitų pateikimo Pagrindų (*Framework*) projekto pažymėjusi, kad turto apibrėžime neturėtų likti sąvokos *„tikėtina“*. Tais atvejais, kai turto ekonominės naudos gavimo tikimybė maža, jis neturėtų būti pripažintas turtu, tačiau tai turėtų būti ne sampratos, o pripažinimo kriterijų sritis (Conceptual Framework Round..., 2013). Išties, turto apibrėžimas turi būti tobulintinas, galbūt pabrėžiant, kad turtas yra labiau *išteklis* nei ekonominė nauda, kurią tas išteklius generuos ateityje. Vis dėlto turtas turi būti *pajėgus teikti ekonominę naudą jį kontroliuojančiam ūkio subjektui*, tačiau ši ekonominė nauda neturėtų būti neabejotina, nes gali būti paveikta ateities neapibrėžtumų.

Miškų ekonominė nauda gali būti gauta pardavus medieninę, nemedieninę produkciją (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles), papildomą

produkciją (sodinukus) bei paslaugas (medžioklės, rekreacijos), todėl galima būtų teigti, kad miškas visiškai atitinka turto pripažinimo kriterijus (Zamula, Shavurska, 2015). Vis dėlto, vertinant miško teikiamą ateities ekonominę naudą susiduriama su tam tikrais neapibrėžtumais. Miškas turi savitą ekonominės naudos gavimo scenarijų: jis generuos pajamas ilgalaikėje perspektyvoje, o ilgas „gamybos“ ciklas susijęs su netolygiu pajamų ir sąnaudų pasiskirstymu, todėl patikimai įvertinti potencialią jo ekonominę naudą yra sudėtinga (Dvořáková, 2007). Nors iki medynų brandos ūkio subjektas gali uždirbti pajamų iš tarpinių kirtimų (pvz. kalėdinių eglučių, malkų pardavimo), tačiau reikšmingos pajamos uždirbamos tik tuomet, kai medžiai pasiekia brandos amžių ir yra iškertami, be to ir šio etapo pajamų srautas priklauso nuo medžių brandos bei kitų apribojimų, todėl gali pasiskirstyti per dešimtmečius (Dvořáková 2011). Priklausomai nuo medynų rūšies, šalies klimato, juridinių apribojimų ir kitų faktorių, medžių minimalus brandos, o dažnai ir kirtimo, amžius svyruoja nuo 20 (plantaciniuose miškuose) iki 140 metų. Pavyzdžiui, Lietuvoje minimalus eglės kirtimo amžius ūkiniuose miškuose yra 71 metai, pušies ir uosio - 101 metai, ąžuolo – 121 metai (Miško kirtimų taisyklės, 2011). Todėl ūkio subjektas, pasodinęs mišką, gali nesulaukti jo kirtimo amžiaus bei negauti pajamų iš nukirsto miško.

Miškas yra ne tik svarbiausias valstybinių ir privačių miškininkystės įmonių išteklius ir pajamų šaltinis, tačiau taip pat svarbi šalies ekosistemos sudėtinė dalis, turinti ne tik didelę ekonominę, bet ir socialinę bei aplinkosauginę reikšmę visai visuomenei. Todėl valstybė tam tikrais atvejais siekia *apriboti arba netgi uždrausti* ūkinę veiklą juose, tuo pačiu kartais iki nulio sumažindama potencialią iš miško gautiną ekonominę naudą. Analizuojant miško pripažinimo turtu galimybes pagal antrąjį turto pripažinimo požymį, būtina atsižvelgti į valstybės nustatytus apribojimus, kuriuos Lietuvoje nulemia skirtingas ūkininkavimo miškuose režimas. Kaip nurodyta 33 paveiksle, pagal ūkininkavimo režimą miškai Lietuvoje skirstomi į keturias grupes: 1) rezervatiniai, 2) specialiosios paskirties, 3) apsauginiai ir 4) ūkiniai. Ūkinė veikla be apribojimų leidžiama tik ūkiniuose (IV grupės)

miškuose, tuo tarpu kitose miškų grupėse valstybės nustatyti apribojimai turi tiesioginės įtakos šių miškų pripažinimui turtu.



33 pav. Miško pasiskirstymas pagal miškų grupes 2015 01 01

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos miškų ūkio statistika 2015.

Didžiąją Lietuvos miškų dalį sudaro ūkiniai miškai, kurie skirstomi į normalaus kirtimo amžiaus ūkinius miškus ir trumpo kirtimo amžiaus plantacinius miškus. Pusę šių miškų valdo miškų urėdijos, kitą pusę - privatūs miškų valdytojai (Lietuvos miškų ūkio statistika 2015). Šių miškų pripažinimas turtu tiek privačių įmonių, tiek miškų urėdijų apskaitos sistemoje pagal antrąjį turto požymį abejonių nekelia: normalaus kirtimo amžiaus ūkiniuose miškuose formuojami produktyvūs medynai siekiant nepertraukiamai tiekti medieną ir leidžiami visų rūšių miško kirtimai, nors plynųjų pagrindinių miško kirtimų biržės plotas apribotas 8 hektarais (Miškų įstatymas, 2015). Plantaciniuose miškuose, kuriuose taikant spartaus auginimo technologijas auginami greitai augančių medžių rūšių medynai ir siekiama greičiau išauginti kuo daugiau medienos, ribojamas tik minimalus medžių kirtimo amžius - ne mažesnis kaip 15 metų. Todėl galima teigti, kad kontroliuojantis ūkio subjektas (miškininkystės įmonė) be rimtesnių apribojimų gali gauti šių miškų teikiamą ekonominę naudą parduodamas nenukirstą mišką, žaliavinę medieną ar jos produktus. Apsauginiuose (III grupės) miškuose, kurių didžiąją dalį valdo privatūs miško valdytojai, ūkinė veikla yra ribojama, tačiau leidžiami neplyni ir nedidelio ploto (iki 5 hektarų) plyni, ugdymo bei sanitariniai kirtimai, taigi šių miškų savininkai taip pat gali gauti šių miškų teikiamą ekonominę naudą, o pats miškas atitinka turto antrąjį pripažinimo kriterijų.

Tuo tarpu II grupės - ekosistemų apsaugos ir rekreacinių miškų ekonominės naudos tikimybė yra abejotina: šiuose miškuose, kurių 55 proc. valdo miškų urėdijos, 37 proc. – privatūs valdytojai, o 8 proc. – viešojo sektoriaus subjektai, leidžiami tik ugdymo, sanitariniai, kraštovaizdžio formavimo kirtimai arba pagrindiniai neplyni gamtinę brandą pasiekusių medynų kirtimai (Lietuvos miškų ūkio statistika, 2015). II grupės miškai – tai kraštovaizdžio ir kitų draustinių, esančių valstybiniuose parkuose bei biosferos monitoringo teritorijose, priešeroziniai miškai, miško parkai, miestų miškai, valstybinių parkų rekreacinių zonų miškai, rekreaciniai miško sklypai ir kiti poilsiui skirti miškai, kurių paskirtis labiau socialinė ir gamtosauginė, nei ūkinė - komercinė. Ūkininkavimo šiuose miškuose tikslas - išsaugoti arba atkurti miško ekosistemas ar atskirus jų komponentus, formuoti ir išsaugoti rekreacinę miško aplinką, tačiau ne vykdyti miškininkystės ūkinę veiklą (Miškų įstatymas, 2015). Tokių miškų pripažinimas turtu pagal antrąjį turto požymį kelia abejonių ir priklausytų nuo papildomų juridinių apribojimų, taip pat ūkio subjekto taikomų apskaitos standartų. Neabejotinas viešojo sektoriaus subjektų valdomų II grupės miškų pripažinimas turtu ir pateikimas finansinės būklės ataskaitoje: VSAFAS pateiktas viešojo sektoriaus subjekto turto definicijos antrasis kriterijus platesnis nei verslo subjektų, t.y. turtas nebūtinai turi teikti ekonominės naudos, tačiau gali būti naudojamas viešųjų paslaugų teikimui. Todėl II grupės miškai, naudojami valstybės ir visuomenės reikmėms, atitinka VSAFAS numatytą turto apibrėžimą ir turto prasmę viešojo sektoriaus kontekste ir be jokių apribojimų gali būti pripažinti turtu.

Šiek tiek kitaip derėtų vertinti tokių miškų įtraukimą į miškų urėdijų apskaitos sistemą. Kitokią traktavimą nulemia pačių miškų urėdijų juridinė padėtis ir valstybės joms deleguotos funkcijos, dėl kurių šio tipo įmonės tampa kažkuo tarpiniu tarp privačių verslo įmonių (pvz. akcinių bendrovių) ir viešojo sektoriaus subjektų. Miškų urėdijos – valstybės įmonės, kurios vykdo ūkinę – komercinę veiklą (ruošia ir parduoda medieną), todėl šių įmonių savininkas – valstybė, turi teisę reikalauti tinkamos ir pagrįstos gražos iš šios veiklos. Šiuo aspektu miškų urėdijos turėtų būti traktuojamos kaip bet kuri privati verslo

įmonė: ji turi būti pelninga, efektyviai valdyti jai patikėtą turtą, o veiklos efektyvumas turi būti vertinamas taikant privačioms miškininkystės įmonėms naudojamus veiklos efektyvumo vertinimo metodus. Tačiau reikia atsižvelgti į specifinį valstybės įmonių veiklos aspektą: tokių įmonių tikslas, nurodytas Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo 2 str. – „teikti viešąsias paslaugas, gaminti produkciją ir vykdyti kitą veiklą *siekiant tenkinti viešuosius interesus*“. Būtent viešosios funkcijos aspektas nulemia, kad šios įmonės negali būti traktuojamos visiškai taip pat, kaip privatūs pelno siekiantys verslo subjektai, nes tam tikrais atvejais jos veikia nesiekdamos pelno, o naudoja savo išteklius viešųjų paslaugų teikimui (pvz. visuose, ne tik savo valdomuose, miškuose įgyvendina bendrą valstybinę priešgaisrinių priemonių sistemą, miško kelių priežiūrą ir taisymą), o tai būdinga viešojo sektoriaus subjektams.

Šis dvilypumas sukelia dilemą ir apskaitoje: ar tokių įmonių tam tikrą turtą derėtų pripažinti griežtai pagal verslo įmonėms taikomus turto pripažinimo kriterijus, numatytus TFAS ar JAV AS, ar galimas nukrypimas ir laisvesnis turto pripažinimo interpretavimas, panašus į pateiktą VSAFAS? Viena vertus, vadovaujantis bendrąja ekonominės naudos definicija, galima būtų teigti, kad tokie miškai teiks urėdijoms nereikšmingą ekonominę naudą ir todėl turtu neturėtų būti pripažinti, ypač jei yra apribojimų dėl tokių miškų pardavimo ar nuomos, kas būdinga turtui, kuris išskirtine nuosavybės teise priklauso valstybei. Kita vertus, pripažinus tokius miškus turtu, turėtų būti atlikti turto nuvertėjimo testai ir egzistuoja didelė tikimybė, kad šie miškai būtų nuvertinti iki vertės, artimos nuliui: jų tikrosios vertės atėmus pardavimo išlaidas patikimai nustatyti nebūtų galima (toks turtas negali būti parduotas), o šių miškų naudojimo vertė būtų artima nuliui.

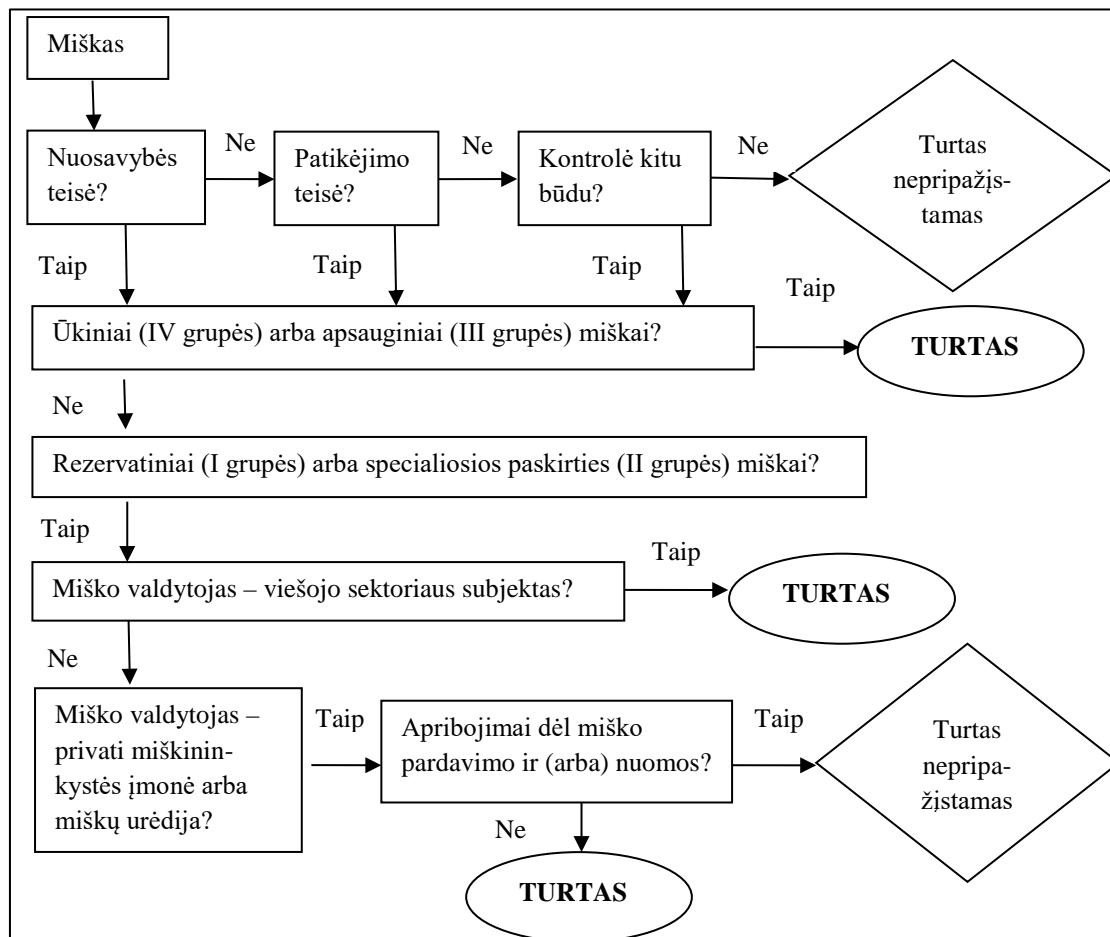
Tačiau šiuo metu miškų urėdijos finansinę apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro pagal verslo apskaitos standartus, kurie pritaikyti kartais specifiniams ir politinių sprendimų nulemtiems Lietuvos įmonių poreikiams ir numato pasauliniams apskaitos standartams nebūdingą turto interpretaciją. Taip 12–ajame VAS numatyta, kad „ilgalaikiu turtu taip pat pripažįstamas valstybės ir savivaldybės įmonių pajamoms uždirbti *nenaudojamas* patikėjimo

teise gautas materialusis turtas, kuris pagal įstatymus gali būti tik valstybės nuosavybė”, t.y. standartas numato specifinę valstybės įmonių turto kategoriją, kuriai netaikomas antrasis turto pripažinimo požymis. Todėl miškų urėdijos II grupės valstybinės reikšmės miškus pagal VAS galėtų pripažinti šiai išskirtinei turto kategorijai, vis dėlto teisingesnis sprendimas - II grupės miškus, nenaudojamus miškų urėdijų ūkinėje komercinėje veikloje, įtraukti į urėdijas kontroliuojančio viešojo sektoriaus subjekto, t.y. GMU apskaitos sistemą ir pripažinti turtu pagal VSAFAS nuostatas, o urėdijoms šiuos miškus perduoti pagal panaudos sutartis. Tokiu atveju II grupės valstybinės reikšmės miškai būtų parodyti GMU finansinės būklės ataskaitoje, o miškų urėdijos juos registruotų nebalansinėse sąskaitose bei atliktų įstatymais numatytas viešąsias funkcijas – šių miškų priežiūrą. Tuo tarpu privatūs ūkio subjektai, valdantys II grupės miškus, turėtų įvertinti jų potencialią ekonominę naudą: jei nėra apribojimų dėl tokių miškų perleidimo ar nuomos ir tikėtina, kad juos galima perduoti ar išnuomoti, ar gauti kitokių pajamų, miškai galėtų būti pripažinti turtu, vėliau periodiškai atliekant nuvertėjimo testus. Tačiau jei tokių apribojimų yra – II grupės miškai neatitiktų antrojo turto pripažinimo kriterijaus, todėl turtu neturėtų būti pripažinti, o pripažinus - nuvertinti iki dabartinės būsimų grynujų pinigų srautų, kuriuos galima būtų gauti iš sanitarinių ir neplynų atrankinių kirtimų, vertės.

Rezervatinius (I grupės) miškus valdo valstybinės reikšmės miškų valdytojai: miškų urėdijos ir viešojo sektoriaus subjektai - nacionalinių bei regioninių parkų, rezervatų direkcijos. Miško kirtimai, išskyrus tam tikras retas išimtis, šiuose miškuose neatliekami, t.y. šie miškai neteikia ekonominės naudos, tačiau vertingi naudojant juo valstybės ir visuomenės reikmėms - socialiniams, gamtosauginiams, moksliniams tikslams, todėl logiška, kad viešojo sektoriaus subjektai šiuos miškus pripažįsta turtu ir pateikia savo finansinės būklės ataskaitose. Tuo tarpu miškų urėdijos tokius miškus pagal verslo apskaitos standartuose numatytą turto pripažinimo specifiką galėtų pripažinti nebent turtu, kuris išskirtine nuosavybės teise priklauso valstybei, tačiau pagal tarptautinių apskaitos standartų turto definiciją toks miškas negali būti laikomas turtu. Todėl

2016 m. anksčiau minėti priimti teisės aktų pakeitimai, reglamentuojantys *tokių miškų* įtraukimą į GMU apskaitą ir finansines ataskaitas, yra pagrįsti.

Ištyrus miško atitikimą turto pripažinimo kriterijams ir valstybės nustatytus ūkinės veiklos miškuose apribojimus galima teigti, kad pagrindinio miškininkystės išteklius – miško pripažinimas turtu Lietuvos ūkio subjektų apskaitoje ir finansinėse ataskaitose tam tikrais atvejais yra komplikuotas: tai nulemia miško valdytojo statusas, teisių į valdomą mišką pobūdis, valstybės nustatyti miško naudojimo ir tuo pačiu - ekonominės naudos gavimo apribojimai. Todėl sprendimas dėl miško pripažinimo ūkio subjekto turtu apskaitoje gali būti priimtas vadovaujantis 34 paveiksle pateiktu algoritmu.



34 pav. Miško pripažinimo turtu finansinėje apskaitoje algoritmas.

Šaltinis: sudaryta autorės

Sprendžiant miško pripažinimo turtu klausimą pirmiausiai turi būti įvertintas pirmasis turto pripažinimo požymis, t.y. *kontrolė*: jei miškas ūkio

subjektui priklauso nuosavybės ar patikėjimo teise, arba kontroliuojamas kitu būdu, pvz. valdomas pagal lizingo sutartis ar įgytas išsimokėtinai, jis atitinka pirmąjį turto pripažinimo požymį ir tuomet reikėtų vertinti miško atitikimą antrajam, *ekonominės naudos*, turto pripažinimo kriterijui. Jei miškas priskiriamas III ar IV grupių miškams, kuriuose leidžiama ūkinė veikla, o miškas ūkio subjektui teiks ekonominę naudą pardavus jį nenukirstą ar kaip žaliavinę medieną, jis turi būti pripažintas turtu tiek privačiose miškininkystės įmonėse, tiek ir valstybinėse miškų urėdijose. Tačiau jei miškas priskiriamas I ar II grupių miškams, būtina nuodugniai įvertinti visas susijusias aplinkybes: miško valdytojo statusą (privati, valstybinė įmonė ar viešojo sektoriaus subjektas), valstybės nustatytus ūkininkavimo šiuose miškuose apribojimus. Jei miškas nepripažįstamas turtu, su jo įsigijimu, ugdymu ir priežiūra susijusios išlaidos turi būti įskaitomos į ūkio subjekto ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, kiekybinę miško apskaitą perkeliant į nebalansinės apskaitos sistemą.

Apibendrinant galima teigti, kad kertinė balansinio miškų apskaitos modelio taikymo sąlyga yra miško pripažinimas turtu apskaitoje ir įtraukimas į ūkio subjekto finansines ataskaitas, t.y. miškas turi atitikti tradicinėje finansinėje apskaitoje taikomus du esminius turto pripažinimo kriterijus: išteklių *kontrolė* ir galimybė iš jo gauti *ekonominę naudą ateityje*. Jei pirmasis kriterijus paprastai nesukelia didesnių pripažinimo problemų, tai antrasis tam tikrais atvejais gali nulemti miško neatitikimą turto definicijai dėl valstybės nustatytų miško naudojimo ir tuo pačiu - ekonominės naudos gavimo apribojimų, kas sąlygotų tokio miško vertės įskaitymą į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, kontrolės tikslais naudojant nebalansinę apskaitą. Tačiau išanalizavus Lietuvoje taikomus miško naudojimo apribojimus galima teigti, kad abejonės dėl miško atitikimo turto pripažinimo kriterijams kiltų tik privačioms miškininkystės įmonėms, valdančioms II grupės ekosistemų apsaugos ir rekreacinius miškus, jei yra pardavimo ir bet kokios veiklos juose apribojimų. Tuo tarpu III ir IV grupių, taip pat viešojo sektoriaus subjektų valdomų miškų pripažinimas turtu abejonių nekelia, taigi privalo atsispindėti

juos valdančių ūkio subjektų, tame tarpe ir valstybinių miškų urėdijų, finansinėse ataskaitose.

3.3.2. Miško klasifikavimo kriterijų nustatymas ir klasifikacinės turto grupės

Tradicinėje finansinės apskaitos sistemoje turtą (tame tarpe ir mišką) skirstant į ilgalaikį ir trumpalaikį esminiu kriterijumi laikomas to turto naudojimo (laikymo) terminas: turtas, sunaudojamas ekonominės naudos gavimo procese per vienerius metus arba vieną veiklos ciklą, priskiriamas trumpalaikiam, o naudojamas ilgiau nei vienerius metus – ilgalaikiam turtui. Išnagrinėjus 2-ajame VAS „Balansas“ pateiktas trumpalaikio ir ilgalaikio turto definicijas galima teigti, kad miškui (medynams) tinkamesnis būtų trumpalaikio turto apibrėžimas – tai „turtas, kurį įmonė sunaudoja ekonominei naudai gauti per 12 mėnesių arba *per vieną savo veiklos ciklą*“. Vis dėlto, atsižvelgus į ilgalaikę miško teikiamos ekonominės naudos gavimo perspektyvą, galima būtų pritaikyti ir ilgalaikio turto apibrėžimą: „turtas, kurį įmonė naudoja ekonominei naudai gauti *ilgiau kaip 12 mėnesių*“ (Budrionytė, 2016). Tokiu reglamentavimo neapibrėžtumu galima iš dalies paaiškinti Lietuvos privačių miškininkystės įmonių skirtingą medynų klasifikavimą: net 68,96 proc. įmonių medynus priskiria trumpalaikiam turtui, likusios – ilgalaikiam.

Tuo tarpu 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ įvardyti detalesni turto priskyrimo trumpalaikiam kriterijai, iš kurių miškui galima pritaikyti šiuos: 1) laikomas pirmiausiai pardavimo tikslais, 2) tikimasi realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos, 3) ketinama parduoti arba sunaudoti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą. Pirmieji du kriterijai miškui galėtų būti pritaikyti tik tuo atveju, jei šis įgytas siekiant *perparduoti* per vienus metus – nukirstą ar nenukirstą, atskirai arba kartu su žeme. Tuo tarpu trečiasis kriterijus, pagal kurį derėtų spręsti apie ilgą laiką ugdomo miško klasifikavimą, kelia abejonių dėl tinkamumo šiai specifinei turto kategorijai. Remiantis šiuo kriterijumi galima teigti, kad mišką tikimasi realizuoti per

įprastinį miškininkystės įmonės veiklos ciklą, kuris apskaitos standartuose apibrėžiamas kaip „laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirbimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus ar pinigų ekvivalentus“ (1-asis TAS..., 2008). Dėl šios priežasties ugdomą mišką reikėtų priskirti *trumpalaikio turto* kategorijai, juolab, kad 1-ajame TAS nurodoma, jog „trumpalaikiam turtui priskiriamas turtas, kuris yra parduodamas, suvartojamas ar realizuojamas kaip įprastinio veiklos ciklo dalis, *netgi tada, jei nesitikima jo realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos*“. Vis dėlto, Wallner (2009) ir kitų autorių teigimu, miškininkystės įmonių veiklos ciklas paprastai yra *gerokai ilgesnis* nei vieneri metai ir tuo iš esmės skiriasi nuo kitokią veiklą vykdančių įmonių veiklos ciklo. Dėl ypatingai ilgos miško augimo trukmės nemažai TFAS taikančių tarptautinių miškininkystės įmonių, pvz. Sveaskog, Holmen, SCA, Precious Woods, jį savo finansinėse ataskaitose priskiria ilgalaikio turto kategorijai, nes tiesiogiai miško apskaitai taikomame 41-ajame TAS vienareikšmiškai nurodoma tik tai, kad *nukirstas miškas* (žaliavinė mediena) turi būti klasifikuojamas kaip atsargos (žemės ūkio produkcija). Pagal tarptautinėje apskaitos praktikoje ne mažiau svarbius JAV AS, auginamas miškas pripažįstamas ilgalaikiu turtu, kuris pateikiamas įmonės balanse atskirai nuo nekilnojamojo turto, įrenginių ir įrangos (Fischer, Marsh, 2013).

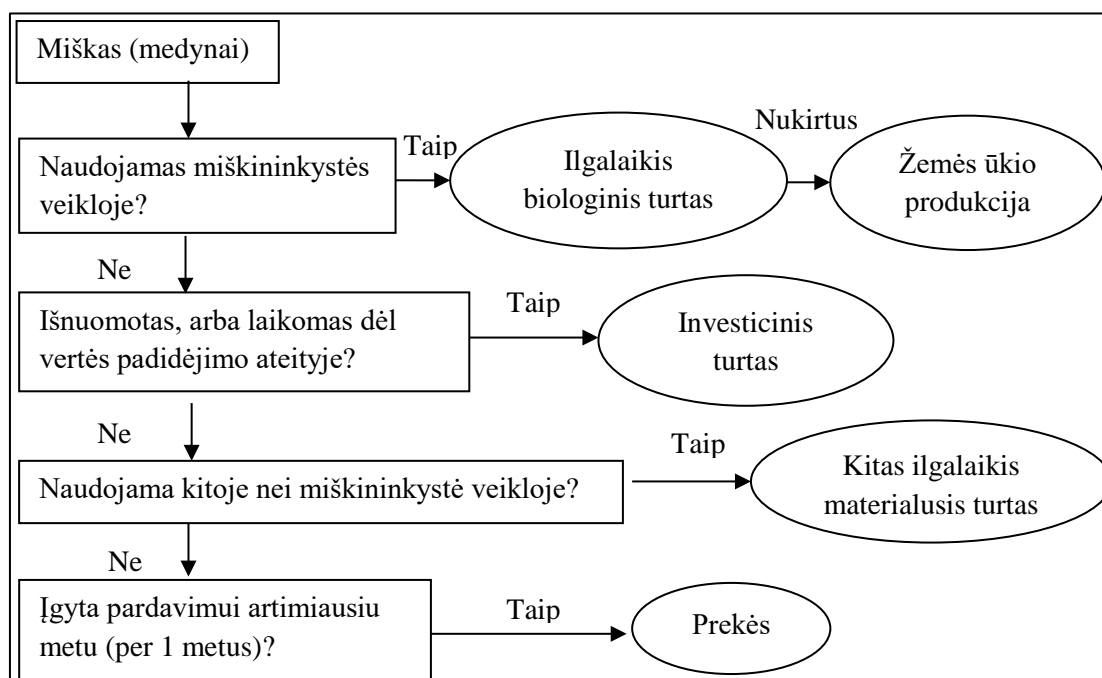
Toks reglamentavimo neapibrėžtumas suponuoja būtinybę peržiūrėti ir patikslinti apskaitos standartų nuostatas turto priskyrimo ilgalaikiam ir trumpalaikiam aspektu, o remiantis darbo teorinėje dalyje atlikta mokslinės literatūros analize reikia pripažinti: nors miškas ugdomas pardavimui, vieną ūkinės veiklos ciklą, tačiau jo ugdymo laikas dažniausiai ypatingai ilgas, tuo metu generuojamos pajamos iš ugdymo kirtimų, o pats turtas nepasižymi trumpalaikiam turtui būdingu likvidumu, ypač jei iki medynų brandos likę daugiau nei dešimt metų. Todėl, priešingai apskaitos standartuose nurodytiems kriterijams, reikėtų sutikti su daugelio tyrėjų (Bright 2001, Penttinen et al., 2004; Jöbstl, 2009 b; Grege – Staltmane, 2010; Dvořáková, 2011; Zamula ir Shavurska, 2015) nuomone: siekiant finansinėse ataskaitose pateikti „tikrą ir teisingą“ įmonės vaizdą, ugdomą mišką derėtų priskirti ilgalaikiam turtui.

Kitas medynų klasifikavimo aspektas – šio turto priskyrimas tam tikrai kategorijai pagal turto pobūdį. Šiuo atžvilgiu apskaitos reglamentų nuostatos yra aiškesnės. Pagal TFAS miškas (medynai) priskiriamas *biologiniam turtui* ir apskaitomas vadovaujantis 41–uoju TAS, kuriame numatyta, kad biologinis turtas – tai augalai ir gyvūnai, naudojami žemės ūkio (tame tarpe ir miškininkystės) veikloje, išskyrus derlinius augalus, kuriuos ilgiau nei vienerius metus ketinama naudoti žemės ūkio produkcijos gavimo procese (arbatmedžiai, vynmedžiai, alyvpalmės, vaismedžiai ir t.t.) ir kurių neketinama parduoti kaip žemės ūkio produkcijos – jie nuo 2016 m. apskaitomi pagal 16–ąją TAS (Damian, Mānoiu, Bonaci, Strouhal, 2014; Agriculture: Bearer Plants..., 2014). Pagal tokią definiciją miškas, ugdomas siekiant jį parduoti nenukirstą (kaip biologinį turtą) arba nukirstą (kaip žemės ūkio produkciją arba tos produkcijos perdirbimo rezultata), laikomas *biologiniu turtu iki jo nukirtimo*. Tuo tarpu miškas, auginamas kitais tikslais, pvz. aplinkosauginiais, rekreaciniais ar naudojamas kitoje nei žemės ūkio veikloje, negali būti pripažįstamas biologiniu turtu, apskaitomu pagal 41–ąją TAS (Mackenzie, Coetsee, Njikizana, Selbst, Chamboko, Colyvas, Hanekom, 2014). Tarptautinėje praktikoje ne mažiau svarbiuose JAV AS numatyta, kad miškas biologiniu turtu nelaikomas, tačiau pateikiamas įmonės balanse atskirai nuo nekilnojamojo turto, įrenginių ir įrangos, t.y. jį galima būtų priskirti *kitam ilgalaikiam (materialiajam) turtui* (Fischer, Marsh, 2013).

Lietuviškuose VAS miško klasifikavimo klausimai nėra reglamentuoti: 12–ajame VAS numatyta, kad standartas netaikomas miškų urėdijų patikėjimo teise valdomos miško žemės ir miško apskaitai, kuriuos į apskaitą įtraukti draudžia Miškų įstatymas, taip darant užuominą, kad miškas lyg ir turėtų būti klasifikuojamas kaip ilgalaikis materialusis turtas. 17–ajame VAS, kuris taikomas žemės ūkio veikloje naudojamo biologinio turto apskaitai, miškai nepaminiti, o pateiktas žemės ūkio veiklos apibrėžimas neapima miškininkystės veiklos, ką patvirtina ir Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius, kuriame miškininkystės ir žemės ūkio veiklos įtrauktos į vieną sekciją, tačiau išskirtos į atskiras veiklos rūšis. Tokiu reglamentavimo

neapibrėžtumu galima pagrįsti skirtingą medynų klasifikavimą Lietuvos privačiose miškininkystės įmonėse, kai net 68,96 % įmonių medynus priskiria atsargoms, o 29,31 % – ilgalaikiam materialiajam turtui. Reikėtų pastebėti, kad Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų valdomi miškai priskiriami biologiniam turtui pagal 16-ąjį VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“

Išnagrinėjus miškų klasifikacinius finansinės apskaitos aspektus tyrusių mokslininkų nuomones bei tarptautinių ir nacionalinių apskaitos reglamentų gaires, taip pat Lietuvos miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos praktiką, siūloma verslo subjektų valdomus miškus klasifikuoti atsižvelgiant į miško ugdymo tikslą pagal 35 paveiksle pateiktą algoritmą.



35 pav. Miško klasifikavimo finansinėje apskaitoje algoritmas.

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip nurodyta 35 paveiksle, privačių miškininkystės įmonių bei miškų urėdijų valdomi miškai, ugdomi ūkininkavimo tikslais, turėtų būti laikomi ilgalaikiu biologiniu turtu, atsižvelgiant į jų prigimtines savybes ir ilgalaikę ekonominės naudos gavimo perspektyvą. Tačiau biologinio turto kategorijai nederėtų priskirti Lietuvos verslo subjektų valdomų rezervatinių ir specialiosios paskirties miškų, kurie negali būti ir nėra naudojami

ūkininkavimo tikslais, taip pat miškų, naudojamų kitoje nei miškininkystės veikloje (kaimo turizmui, nuomai, pramogoms ir pan.). Miškai, įgyti kaip investicija, kuri laikoma tik dėl vertės padidėjimo ir pardavimo kartu su miško žeme ateityje (gali būti dar ir nuomojami), turėtų būti pripažinti investiciniu turtu, o su apskaitos standartų rengėjais derėtų inicijuoti diskusijas dėl investicinio turto apibrėžimo srities išplėtimo. Miškai, kurie dėl valstybės nustatytų apribojimų negali būti naudojami ūkinėje veikloje (I ir II grupių miškai), arba naudojami kitoje nei miškininkystė veikloje, turėtų būti priskiriami kito ilgalaikio materialiojo turto grupei, nebent yra įgyti pardavimui per 1 metus – tokius reikėtų traktuoti kaip prekes, skirtas perpardavimui.

3.3.3. Miško finansinės apskaitos būdų modifikacija

Miško priskyrimas vienai ar kitai turto grupei nulemia vėliau taikomus apskaitos ir vertinimo būdus, kurie pagrįsti istorinės savikainos arba tikrosios vertės koncepcijomis. Tiek savikaina, tiek tikraja verte pagrįsti apskaitos būdai leidžiami, o tam tikrais atvejais būtų privalomi apskaitant medynus, tačiau kartais ir draudžiami, kaip nurodyta 10 lentelėje.

10 Lentelė. Apskaitos standartuose numatytų apskaitos būdų taikymas

Miškas Standartai	Biologinis turtas	Ilgalaikis materialusis turtas	Investicinis turtas	Atsargos
Savikaina pagrįsti būdai				
TFAS	Negalimas	Galimas	Galimas	Privalomas
VAS	Galimas/Privalomas	Galimas/privalomas	Galimas/privalomas	Privalomas
VSAFAS	Negalimas	Privalomas*	-	Privalomas
Tikraja verte pagrįsti būdai				
TFAS	Privalomas	Galimas	Galimas	Negalimas
VAS	Galimas/Negalimas	Galimas/ Negalimas	Galimas/Negalimas	Negalimas
VSAFAS	Privalomas	Negalimas*	-	Negalimas

*- išskyrus žemę ir kultūros vertybes

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 16-asis TAS...(2008), 41- asis TAS...(2008), Tarptautiniai finansinės...(2007), 16-asis viešojo (2008), Verslo apskaitos... (2015).

Medynus priskyrus biologinio turto kategorijai, savikainos būdas negali būti taikomas pagal 41-ąjį TAS, tačiau gali, o labai mažoms Lietuvos įmonėms, kurios sudaro trumpų finansinių ataskaitų rinkinį nuo 2016 m. - *privalo* būti taikomas pagal 17-ąjį VAS, taip pat tam tikrais atvejais gali būti taikomas pagal 16-ąjį VSAFAS. 17-ajame VAS numatyta *pasirinkimu* taikyti savikainos arba tikrosios vertės būdą biologinio turto apskaitai gali naudotis visos įmonės, išskyrus labai mažas, sudarančias trumpų finansinių ataskaitų rinkinius. Tuo tarpu pagal 41-ąjį TAS biologinį turtą *privaloma* apskaityti tikrosios vertės būdu, t.y. miškas apskaitoje registruojamas ir vėliau nuolat vertinamas tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, tikrosios vertės pasikeitimus dėl turto fizinių savybių ir kainos pokyčių pripažįstant ataskaitinio laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje (Mackenzie et al., 2014). Pasak Dvořáková (2009a), toks vertinimas nėra visiškai tikroji vertė, nes reflektuoja ne tik rinkos sąlygas, bet ir ūkio subjekto numatomų ateities pardavimo sandorių bei turto transportavimo išlaidų prognozes. Vis dėlto 41-ajame TAS remiamasi „augimo“ koncepcija, t.y. pajamos pripažįstamos biologinio turto augimo metu, o pati koncepcija pagrįsta dviem argumentais: 1) biologinį turtą galima parduoti bet kurioje jo augimo fazėje, 2) turtui (medynams) augant, jo vertė tik didėja. Todėl biologinio turto pajamos pripažįstamos, nors dar nerealizuotos, tačiau su sąlyga, kad realizacija neišvengiama ir tai – tik laiko klausimas (Aryanto, 2011). Šis apskaitos būdas nuo pat standarto projekto paskelbimo buvo kritikuojamas dėl konceptualaus pagrindimo stokos, loginio nenuoseklumo ir nepraktiškumo pasikliaujant neįrodomomis prielaidomis, t.y. biologinio turto aktyvios rinkos egzistavimu visose turto augimo fazėse, santykinai patikimu turto biologinės transformacijos matavimu kiekviename transformacijos etape (Bohušová et al, 2012). Kita vertus, taip išvengiama su miško (at)sodinimu ir priežiūra susijusių išlaidų kapitalizavimo problemos, taip pat kartais nepagrįsto tokių išlaidų paskirstymo tarp skirtingų turto objektų.

Mišką priskyrus investicinio turto ar ilgalaikio materialiojo turto kategorijoms, jis gali būti apskaitomas savikainos būdu tiek pagal 12-ąjį VAS,

tiesiogiai pagal 16-ąjį TAS ar 40-ąjį TAS. Medynus klasifikuojant kaip ilgalaikį materialųjį turtą, be savikainos būdo galima taikyti ir tikrosios vertės koncepcija pagrįstą perkainotos vertės būdą, kuris numatytas tiek 12-ajame VAS, tiek 16-ajame TAS. Šis, kaip ir tikrosios vertės būdas, išsprendžia aktualų miško vertės pateikimo balanse klausimą, tačiau, kaip ir savikainos būdas, neišsprendžia įsigijimo savikainos nustatymo ir nusidėvėjimo skaičiavimo problemų, t.y. galima teigti, kad perkainotos vertės būdas implikuoja tiek savikainos, tiek tikrosios vertės būdų trūkumus. Mišką priskyrus investiciniam turtui, tikrosios vertės būdo taikymą leidžia tiek lietuviški, tiek tarptautiniai apskaitos standartai, tačiau priskyrus atsargų kategorijai, tikrąja verte pagrįsti vertinimai draudžiami.

Atlikta mokslinės literatūros analizė leido padaryti išvadą, kad tiek savikaina, tiek tikrąja verte pagrįsti apskaitos būdai turi savų privalumų ir trūkumų, tačiau keblumų kyla taikant šiuos būdus miško finansinei apskaitai. Taikant savikaina pagrįstus apskaitos būdus finansinėse ataskaitose pateikiama patikima ir įrodoma informacija, be to nėra būtinybės periodiškai nustatyti miško tikrąją vertę, t.y. naudoti laikui, darbui ir (arba) finansiniams ištekliams imlią procedūrą. Apskaita savikaina yra aiški ir suprantama buhalteriams, ką atskleidė ir atlikta apklausa – visose tirtose miškininkystės įmonėse miškai apskaitomi būtent šiuo būdu. Kita vertus, savikainos būdas implikuoja dvi esmines taikymo problemas: 1) medynų savikainos kalkuliavimo (kurios išlaidos turi būti įskaitomos į savikainą? kada kapitalizacija turi būti nutraukiama?) ir 2) nusidėvėjimo skaičiavimo (kokį vertės sisteminį paskirstymo būdą reikėtų naudoti siekiant medynų vertę perkelti į sąnaudas?).

Remiantis atlikta miškininkystės įmonių vyr. buhalterių apklausa visos įmonės, (at)sodintą mišką pripažįstančios turtu, į jo įsigijimo savikainą įskaito želdavietės paruošimo, miško sėjinukų ar sodinukų įsigijimo, želdinimo darbų, t.y. *pradines išlaidas*. Tačiau tik du trečdaliai tirtų įmonių į miško įsigijimo savikainą įskaito ir miško priežiūros iki brandos, dar mažiau – iki iškirtimo ar pardavimo patirtas išlaidas. Į (at)sodinto miško įsigijimo savikainą įskaičius tik pradines išlaidas, savikaina būtų dirbtinai sumažinama, nes vėlesnės priežiūros

išlaidos yra būtina tolesnio miško ugdymo ir paruošimo pardavimui sąlyga. Be to, tokiu būdu nustatyta savikaina reikšmingai skirtusi nuo panašaus (tokio paties amžiaus ir rūšies) miško pirkimo kainos, kuri būtų laikoma vėliau įsigyto miško savikaina. Todėl į miško įsigijimo savikainą derėtų įskaityti ne tik miško pradines, tačiau ir *vėlesnes tiesiogines ugdymo ir priežiūros* išlaidas (retinimo, ugdymo kirtimų, atsodinimo ir panašias), kurios būtinos ir patiriamos iki momento, kai miškas pasieks brandos amžių ir bus parduotas, arba iškirstas. Tačiau į savikainą neturėtų būti įskaitomos vėlesnės su miškų ugdymu netiesiogiai susijusios išlaidos (gyvūnijos ir vabzdžių kontrolės, miško kelių tiesimo, priešgaisrinės apsaugos, miškų valdymo personalo), kurias sudėtinga būtų paskirstyti skirtingiems apskaitos vienetams, taip pat pardavimo išlaidos, kurios turi būti pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tuo tarpu *paruošimo pardavimui* (kirtimo, pjovimo, ištraukimo, medienos išvežimo) išlaidos turėtų būti įskaitytos į medienos produkcijos (atsargų), bet ne miško (biologinio turto) savikainą.

Mokslinės literatūros analizė savikainos būdo taikymo miškų apskaitai aspektu, kaip ir miškininkystės įmonių vyr. buhalterijų apklausa leidžia teigti, kad klasikinis nusidėvėjimo skaičiavimas miškui, kurio vienintelis ugdymo tikslas – parduoti nukirstą arba stačią, yra netinkama procedūra, siekiant atspindėti miškų ugdymo procesą ir ekonominės naudos gavimo grafiką. Todėl derėtų svarstyti alternatyvų miško sisteminę vertės paskirstymo būdą - turto „išsekvojimą“ (*angl. depletion*), t.y. apskaitos metodą, kuris paprastai naudojamas siekiant paskirstyti gamtinių išteklių (naftos, dujų ir kitų) išlaidas per tų išteklių išgavimo laiką. Išsekvojimas yra labai panašus į nusidėvėjimą (ypač jei nusidėvėjimo skaičiavimui taikomas produkcijos metodas), nes tai – išlaidų (turto) nurašymo į sąnaudas procesas. Tačiau skirtingai nei nusidėvėjimas, kuris iš esmės yra ilgalaikio turto įsigijimo išlaidų paskirstymas per jo *naudingo tarnavimo laiką*, išsekvojimas atspindi *realų (fizinį) gamtinių išteklių sunaudojimą (išgavimą)*.

Paprastai išskiriami du išsekvojimo skaičiavimo metodai: procentinis ir savikainos. Procentinis metodas kai kuriose šalyse naudojamas mokesčių

skaičiavimo tikslais, kai mokesčių administratorius nustato tam tikrą procentą nuo pajamų, gautų pardavus išgautus mineralinius išteklius, ir šį apskaičiuotą „išekvojimą“ leidžia gavybos pramonės įmonėms priskirti sąnaudoms, kurios mažina apmokestinamąjį pelną. Tuo tarpu taikant savikainos metodą atsižvelgiama į visą galimų išgauti ir per metus išgautų bei parduotų gamtinių išteklių kiekį ir išlaidas, kurios jiems buvo patirtos, t.y. išgautų išteklių kiekis dalijamas iš numatomų išgauti išteklių apimties ir gauta norma dauginama iš patirtų išlaidų, taip apskaičiuojant išekvojimo sumą, kuri pripažįstama sąnaudomis (Depletion..., 2007).

Būtent išekvojimo skaičiavimas savikainos metodu gali būti pritaikytas miškų apskaitai ir apibrėžiamas taip: miško išekvojimas – tai per miško ugdymo ciklą patirtų sodinimo ir kitų kapitalizuojamų ugdymo ir priežiūros išlaidų pripažinimas ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis mišką pardavus stačią ar jo netekus, arba įskaitymas į medienos (produkcijos) savikainą mišką nukirtus. Ataskaitinio laikotarpio išekvojimo suma (D) gali būti apskaičiuojama pagal formulę [26]:

$$D = \frac{I}{(A + P)} \times P \quad [26]$$

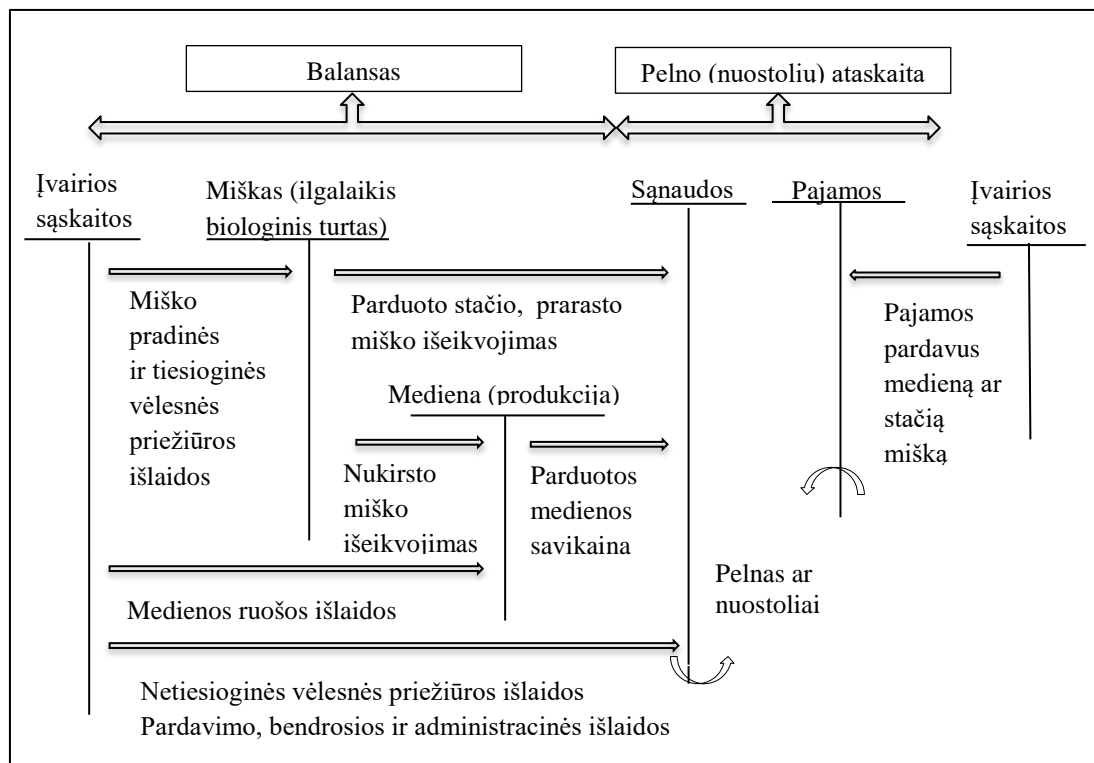
I – praeityje medynams patirtos ir kapitalizuotos išlaidos, pridėjus numatomas miško ugdymo ir priežiūros išlaidas, kurias galima patikimai įvertinti ir tikimasi patirti iki miško ugdymo ciklo pabaigos, atėmus ankstesnių metų miško išekvojimo sumas (€).

A – iš ataskaitinio laikotarpio pabaigoje esančių medynų ateityje numatomas gauti medienos tūris (m³);

P – per ataskaitinį laikotarpį gautos medienos (parduotų medynų) tūris (m³).

Išekvojimas skaičiuojamas kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, o apskaičiuota suma kiekvienais metais gali būti skirtinga dėl faktiškai parduoto (iškirto) medynų kiekio, taip pat kintamųjų I ir A pokyčių. Ši išekvojimo skaičiavimo metodika panaikina savikainos būdo taikymo komplikacijas, tuo pačiu sudaro sąlygas miško finansinei apskaitai taikyti klasikinę ilgalaikio turto

apskaitos metodologiją. Patį modifikuoto savikainos būdo taikymo miškų finansinei apskaitai procesą galima atvaizduoti schema, pateikta 36 paveiksle.



36 pav. Miškų finansinės apskaitos modifikuotas savikainos būdas

Šaltinis: sudaryta autorės

Pateiktas modifikuotas miškų finansinės apskaitos savikaina būdas eliminuoja kertinius savikainos būdo trūkumus: išseikvojimas, skirtingai nei nusidėvėjimas, nesiejamas su miško „naudingo tarnavimo laiku“, leidžia atsižvelgti į nuolat kintančią miško savikainą, todėl sprendžia išlaidų kapitalizavimo pabaigos problemą, taip pat sudaro sąlygas taikyti metodologiškai teisingą ilgalaikio turto sisteminį nurašymo būdą.

Taikant tikrąją verte pagrįstus apskaitos būdus, miškai balanse pateikiami tikrąja (arba artima jai) verte, kuri yra aktualesnė informacijos vartotojų ekonominių sprendimų, ypač susijusių su ilgalaikė įmonės perspektyva, priėmimui bei būsimų pinigų srautų prognozavimui ir sudaro sąlygas finansinėse ataskaitose atspindėti ne tik miško biologinę transformaciją, bet ir rinkos aplinkybių įtaką, taip pateikiant „tikrą ir teisingą“ įmonės vaizdą. Vis dėlto atlikta Lietuvos miškininkystės įmonių vyr. buhalterių apklausa atskleidė,

kad nei viena iš tirtų įmonių netaikė tikrąją vertę pagrįstų apskaitos būdų, nepaisant jų informacinės naudos vartotojams. Tokį tikrosios vertės ignoravimą iš dalies galima paaiškinti faktu, kad 68,96 proc. tirtų įmonių medynus priskiria atsargų, kurių apskaitai privaloma taikyti savikainos būdą, kategorijai. Tačiau ir įmonės, kurios medynus laiko ilgalaikiu turtu, todėl gali taikyti skirtingus apskaitos būdus, tikrąją vertę pagrįstų būdų nepasirinko. Savo ruožtu atlikta mokslinės literatūros analizė leido identifikuoti dvi esmines tikrosios vertės būdo taikymo miškams problemas: 1) tikrosios vertės pokyčio pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje sukuria pajamų ir sąnaudų asimetriją, be to gali sukelti nepagrįstų lūkesčių dėl dividendų ir nulemti klaidingas ekonominių sprendimų priėmimo prielaidas, 2) miško tikrosios vertės nustatymas tampa subjektyviu procesu dėl aktyviosios rinkos trūkumo, vis dėlto šį neapibrėžtumą galima sumažinti taikant vieningas vertinimo metodikas, o ypač - atskleidžiant vertinimui naudotas prielaidas aiškinamajame rašte.

Taikant tikrosios vertės būdą, turto tikrosios vertės pasikeitimo rezultatas pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje argumentuojant, kad taip pelnas arba nuostoliai pripažįstami tuomet, kai dėl turto laikymo atsiranda, o ne tada, kai turtas parduodamas. Taip finansinių ataskaitų informacijos vartotojai gali įvertinti įmonės laikomo turto potencialią ekonominę naudą nelaukiant realizacijos momento. Toks argumentas yra visiškai tinkamas turtui, kuris paruoštas ir (arba) laikomas pardavimui, kurį bet kuriuo metu galima realizuoti, pvz. likvidūs skolos ar nuosavybės vertybiniai popieriai, investicinis turtas. Vis dėlto dėl žemo ugdomo miško likvidumo, ilgalaikės ekonominės naudos gavimo perspektyvos, miškui ši argumentacija nėra visiškai tinkama. Šalia šio darbo teorinėje dalyje analizuotų kritinių argumentų, vertėtų akcentuoti dar du, ypač svarbius miško finansinei apskaitai. Pirma, dėl ilgo miško ugdymo ciklo sudėtinga *patikimai* įvertinti miško biologinių pokyčių ir rinkos kainų poveikį tikrajai vertei, todėl ir tikrosios vertės pasikeitimą, kuris pripažįstamas pajamomis arba sąnaudomis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tai prieštarauja ne tik atsargumo principui, bet ir kertiniams pajamų pripažinimo

kriterijams: pajamos pripažįstamos, kai padidėja įmonės ekonominė nauda, tačiau tik tuomet, kai šį padidėjimą galima *patikimai* įvertinti (Corporate Reporting..., 2012). Antra, dėl itin ilgo miško ugdymo ciklo jo tikrosios vertės pokyčius į pelną ar nuostolius teisingiau būtų įtraukti tuomet, kai *baigiasi pelno gavimo procesas* (miškas parduodamas nukirstas arba stačias), o ne tuomet, kai šie pokyčiai vyksta (miško ugdymo metu), juolab, kad miško biologinės transformacijos rezultatai gali būti nerealizuoti dėl gaisrų, audrų, kenkėjų ir panašių reiškinių poveikio. Todėl vertėtų ieškoti kitokio miško tikrosios vertės pokyčio pateikimo finansinėse ataskaitose būdo, kuris viena vertus, atspindėtų miško biologinės transformacijos ir rinkos aplinkybių pasikeitimo įtaką balansinei vertei, tačiau kita vertus, neturėtų įtakos verslo subjekto veiklos rezultatams iki realizacijos momento.

Bohušová et al. (2012) teigimu, panašaus turto tikrosios vertės pasikeitimai turi būti pateikiami vienodai. Dvořáková (2011a) pažymi, kad galima išskirti tris tikrosios vertės pokyčių pateikimo finansinėse ataskaitose būdus:

- 1) perkainotos vertės būdas, kai tikrosios vertės pasikeitimas parodomas tik nuosavame kapitale - iš pradžių perkainojimo rezerve, vėliau perkeliant į nepaskirstytąjį pelną (nuostolius);
- 2) tikrosios vertės būdas, tikrosios vertės pokyčius parodant pelno (nuostolių) ataskaitoje;
- 3) tikrosios vertės būdas, tikrosios vertės pasikeitimus parodant kitose bendrosiose pajamose (perkainojimo rezerve), o juos realizavus perkeliant į pelną ar nuostolius.

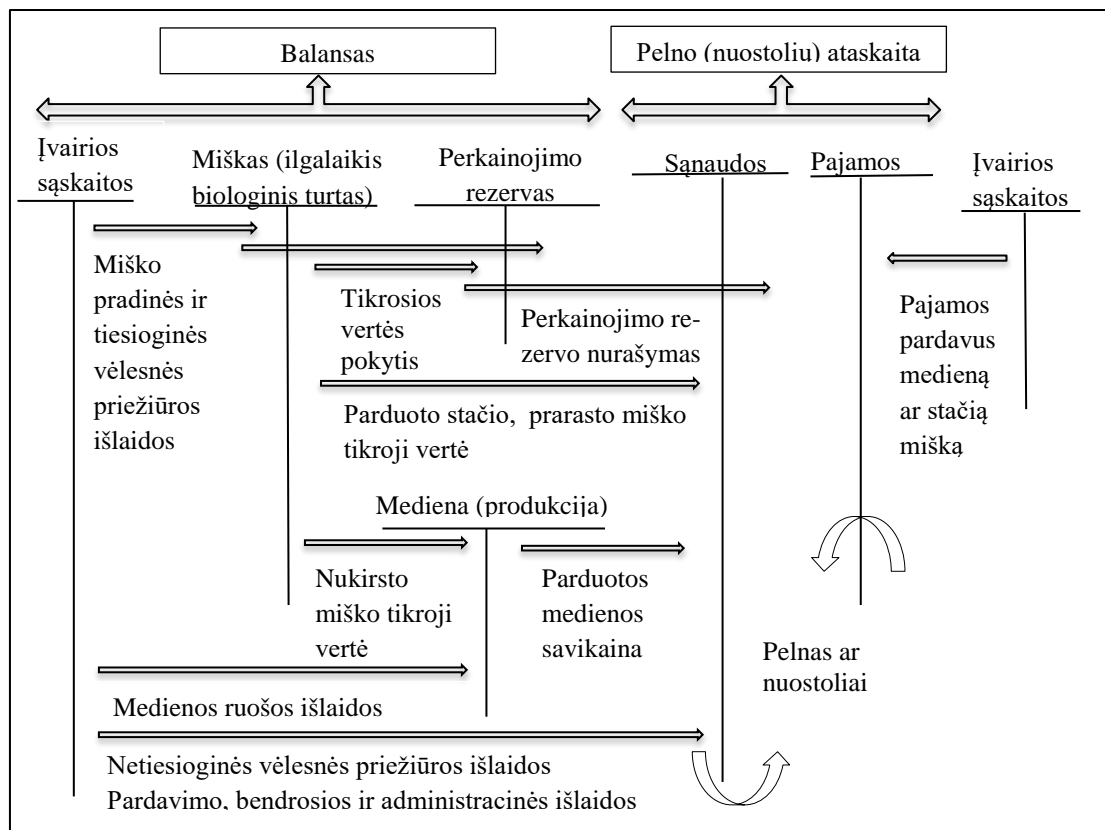
Miško tikrosios vertės padidėjimas ar sumažėjimas, kuris iš tiesų bus realizuotas tolimoje ateityje, neturėtų atsispindėti ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatuose, tačiau galėtų būti kaupiamas nuosavame kapitale, perkainojimo rezerve iki miško realizavimo momento. Panašus apskaitos principas šiuo metu taikomas apsidraudimo išvestinėms finansinėms priemonėms ir galimam parduoti finansiniam turtui pagal 39-ąjį TAS „Finansinės priemonės: pateikimas ir vertinimas“ bei kai kuriems

apsidraudimo sandoriams pagal 26–ąją VAS „Išvestinės finansinės priemonės“. Tokių tikraja verte vertinamų finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo pelnas arba nuostoliai (išskyrus vertės sumažėjimo nuostolius) *tiesiogiai priskiriami* nuosavam kapitalui tol, kol finansinio turto „pripažinimas bus nutrauktas“ – tuomet nuosavame kapitale sukauptas pelnas ar nuostoliai perkeliama į pelno (nuostolių) ataskaitą (Europos Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008, 2015). Šis principas galėtų būti pritaikytas miškų apskaitai, modifikuojant šiuo metu biologiniam turtui taikomą tikrosios vertės būdą,

Taikant taip modifikuotą tikrosios vertės būdą, miškai apskaitoje galėtų būti registruojami tikraja verte, kuri pirminio pripažinimo metu gali būti ir savikaina. *Savikainą galima laikyti tikrosios vertės pakaitalu, kol vyksta nežymi medynų biologinė transformacija, arba nesitikima, kad biologinė kaita turės reikšmingą poveikį kainai*, pavyzdžiui 20 metų jaunuolynų ugdymo laikotarpiu, kai siekiama formuoti medyno rūšinę sudėtį iškertant menkavertes medžių rūšis ir krūmus, o gaunama miško produkcija nereikšminga ir nevertinga (žabai, kirvamalkės). Vėliau miškai kasmet turėtų būti perkainojami iki tikrosios vertės, jos pasikeitimus registruojant perkainojimo rezerve: tikrajai vertei padidėjus perkainojimo rezervas didinamas, sumažėjus – mažinamas. Galiausiai visa perkainojimo rezerve sukaupta suma būtų perkeliama į pelno (nuostolių) ataskaitą tuomet, kai miškas perleidžiamas stačias arba nukirstas (kaip produkcija) t.y. pelnas dėl tikrosios vertės pokyčių realizuojamas.

Biologinio turto apskaitai taikant tikrosios vertės būdą, neapibrėžtumų kyla registruojant turto ugdymo ir priežiūros išlaidas: 41–ajame TAS imperatyviai nenurodyta, ar šias išlaidas reikia kapitalizuoti, ar pripažinti ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, taigi verslo subjektas tokių išlaidų pateikimo finansinėse ataskaitose būdą gali pasirinkti pats. Tai neturi įtakos galutiniam veiklos rezultatui, nes didesnės biologinio turto auginimo ir priežiūros sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje kompensuojamos didesne pajamų dėl tikrosios vertės pokyčio suma, ir atvirkščiai (International GAAP..., 2011). Taikant modifikuotą tikrosios vertės būdą, toks miško ugdymo ir priežiūros išlaidų pateikimas būtų netinkamas, nes pajamos dėl miško tikrosios

vertės pokyčių kaupiamos nuosavame kapitale (perkainojimo rezerve), o ugdymo ir priežiūros išlaidų pripažinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje visiškai iškreiptų duomenų palyginimo principo prasme. Todėl modifikuoto tikrosios vertės būdo atveju miško (at)sodinimo ir vėlesnės ugdymo ir priežiūros išlaidas derėtų kapitalizuoti, o perkainojimo rezerve kaupti nerealizuotą tikrosios vertės pokyčio pelną, atėmus per laikotarpį patirtų kapitalizuotų ugdymo ir priežiūros išlaidų sumą (žr. 37 pav.).



37 pav. Miškų finansinės apskaitos modifikuotas tikrosios vertės būdas.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Modifikavus tikrosios vertės būdą miškas įmonės balanse būtų pateiktas tikrąja verte (vertingas rodiklis finansinių ataskaitų informacijos vartotojams), tikrosios vertės pasikeitimas būtų kaupiamas perkainojimo rezerve ir į pelno (nuostolių) ataskaitą perkeliamas tik tuomet, kai būtų realizuotas (neklaidinami finansinių ataskaitų informacijos vartotojai, o pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiami realūs verslo subjekto veiklos rezultatai, taip pat išvengiama manipuliacijų pelningumo rodikliais). Be to, toks būdas būtų gana gerai

suderintas ir su mokestiniais reikalavimais: pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų pateikiamos tik realizuotos pardavimo pajamos, o sąnaudomis pripažįstama parduotų medynų (medienos) tikroji vertė, sumažinta sukaupto perkainojimo rezervo suma, atitiktų faktinę pardavimo savikainą.

Reikia pripažinti, kad pateikto modifikuoto, kaip ir kitų tikrąja verte pagrįstų, būdo taikymas gali būti komplikuoatas dėl kasmetinio miško tikrosios vertės nustatymo, todėl turėtų būti siūlomas *vidutinėms ir didelėms* lokalioms, o ypač tarptautinėms ir listinguojamoms miškininkystės įmonėms, kurios yra svarbios visuomenei ir (arba) bendruomenei, turi didelį finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ratą, kuriam vertinimai tikrąja verte dažnai geriau suprantami, nei savikaina ir kurios turi pakankamai finansinių ir intelektinių resursų tinkamam šio būdo įgyvendinimui. Tuo tarpu savikainos būdą galima taikyti labai mažose ir mažose įmonėse, kurios paprastai turi mažesnes finansines ir kvalifikacines galimybes, o pačios dėl savo dydžio nėra tokios reikšmingos visuomenei ir turi mažesnę informacijos vartotojų ratą. Šis siūlymas remiasi kintančiu požiūriu į apskaitos informacijos naudingumą: jei XX a. antroje pusėje vyravo nuomonė, kad mažos įmonės iš esmės nesiskiria nuo didelių ir turėtų laikytis tokių pačių apskaitos reikalavimų, tai XXI a. buvo pripažinta, kad mažų ir didelių įmonių poreikiai skiriasi, o mažos įmonės neturėtų taikyti sudėtingų apskaitos modelių, t.y. turi būti sudaromos sąlygos jų apskaitos supaprastinimui. Reikia pastebėti, kad šiam požiūriui pritarė daugiau nei pusė apklaustų privačių Lietuvos miškininkystės įmonių vyr. buhalterių.

3.3.4. Miško tikrosios vertės nustatymo sistema

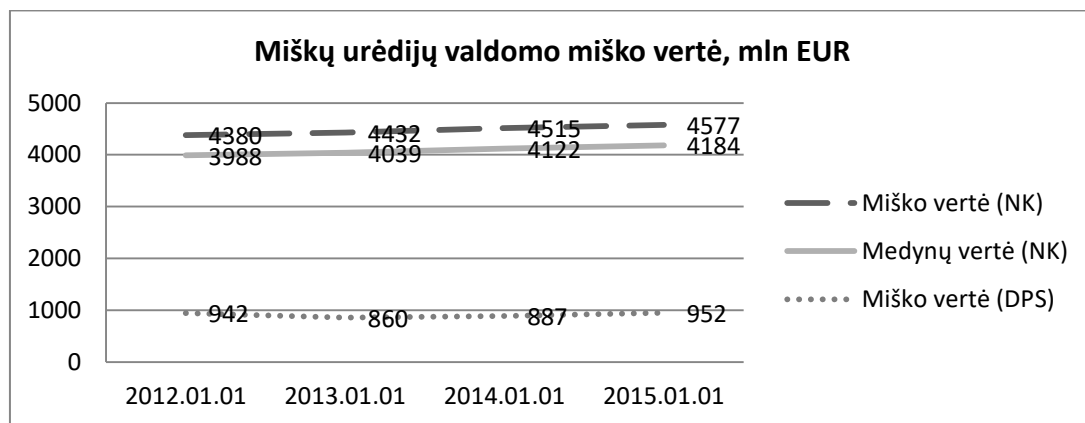
Taikant tikrosios vertės būdą ir tuo pačiu siekiant finansinėse ataskaitose pateikti *patikimą* informaciją, būtina naudoti vieningą miško tikrosios vertės nustatymo metodą, atitinkantį tikrosios vertės sampratą. Paprasčiausias tikrosios vertės nustatymo būdas – skelbiama turto kaina aktyviojoje rinkoje. Aleknavičiaus (2008), Mizaro (2013) teigimu, Lietuvoje miško pirkimo bei pardavimo sandorių kainos registruojamos VĮ Registrų centro duomenų bazėje, tačiau perkant ir parduodant mišką gali būti deklaruojamos mažesnės kainos

siekiant išvengti mokesčių, todėl jos gali neatspindėti tikrosios miško rinkos kainos. Mizaras (2016) pabrėžia, kad rinkos dalyvių informuotumas apie stačio miško kainas Lietuvoje labai nevienodas: jei dauguma (keletas šimtų) perkančių mišką turi pakankamai informacijos, tai dauguma parduodančių (tūkstančiai) yra mažai informuoti. Mizaro et al. (2013) nuomone, Tarptautiniuose turto vertinimo standartuose nurodytų trijų turto vertinimo būdų taikymas miško vertės nustatymui abejotinas: dėl mažos Lietuvos miškų rinkos ir informacijos apie pardavimo sandorius trūkumo lyginamosios vertės (rinkos kainos) metodas gali būti taikomas retai, atstatomosios vertės (išlaidų) metodas gali būti taikomas miško želdinių vertinimui, tačiau vertinant vyresnius medynus pagal jų ugdymo išlaidas, prarandamas ryšys su medynų tikrąja verte. Galima teigti, kad Lietuvoje, skirtingai nei šalyse su išvystytomis medienos rinkomis, nėra viešos laisvai prieinamos informacijos apie stačio miško rinkos kainas, t.y. vieną iš svarbiausių aktyviosios rinkos atributų, kuriam esant turto vertinimui galima taikyti rinkos kainos metodą.

Lietuvoje galiojančiuose teisės aktuose miško vertinimas minimas epizodiškai: 2007 m. rugpjūčio 01 d. Komisijos privalomam registruoti turtui nutarime Nr.6 „Dėl nekilnojamojo ir kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo“ numatyta, kad medynų vertė apskaičiuojama dauginant nustatytą medynų bazinę vertę – 800 Lt/ha žemės sklypams, kuriuose auga 0,7 skalsumo, II ir III boniteto medynai pagal medynų rūšis ir amžių iš: 1) vyraujančius medynus (rūšį ir amžių) išreiškiančio koeficiento, 2) medynų skalsumą išreiškiančio koeficiento, 3) medynų bonitetą išreiškiančio koeficiento, bei 4) miško grupės koeficiento. Miško žemės ir medynų vertė taip pat gali būti nustatoma pagal 1999 m. vasario 24 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimą Nr. 205 „Dėl žemės įvertinimo tvarkos“, kurio 8 priede „Medynų tūrio vertė“ nurodomi medyno tūrio įkainiai (€m^3) atsižvelgiant į medynų rūšis ir jų vidutinį skersmenį (žr. 5 priedą). Medynų, kurie yra pasiekę kirtimo amžių vertinimui gali būti naudojamos 1998 m. rugsėjo 30 d. Aplinkos ministro įsakymu Nr. 194 patvirtintos, o 2015 m. sausio 21 d. įsakymu Nr. D1-58 pakeistos nenukirto valstybinio miško kainos (žr. 6 priedą), kurios kasmet

indeksuojamos taikant Aplinkos ministro įsakymais patvirtintus indeksavimo koeficientus, kurie perskaičiuojami priklausomai nuo apvalios medienos rinkos kainų svyravimo.

Tačiau Lietuvos teisės aktais patvirtintos vertinimo metodikos bei jų pagrindu apskaičiuotos miško, miško žemės bei medynų tūrių vertės kritikuojamos kaip pasenę ir netinkamos miško tikrosios vertės nustatymui, nes remiasi normatyvinėmis, indeksuotomis vertėmis, kokybinėmis žemės charakteristikomis, bet ne rinkos kainomis (Mizaras, Lukminė, 2016). Reikia sutikti su šios kritikos pagrįstumu: skirtingų valstybės institucijų - Valstybinės miškų tarnybos (VMT) ir Valdymo koordinavimo centro (VKC), taikomi skirtingi miškų urėdijų valdomų miškų vertinimo metodai duoda visiškai skirtingi rezultatai, kaip matyti 38 paveiksle.



38 pav. Miškų urėdijų valdomų miškų vertė nominaliųjų kainų ir diskontuotų pinigų srautų metodais

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Miškų vertė (VMT); Valstybės valdomų įmonių veikla 2012,2013,2014,2015 m. (VKC).

VMT miškų urėdijų valdomus miškus (miško žemę ir medynus) kasmet vertina nominaliosios kainos metodu (NK), kurio metodika buvo perkelta į 1999 m. vasario 24 d. Vyriausybės nutarimą “Dėl žemės vertinimo tvarkos” (Mizaras, Lukminė, 2016). Tuo tarpu VKC vertinimui kasmet naudoja diskontuotų pinigų srautų (DPS) metodiką. Kaip matyti 38 paveiksle, dviejų tarnybų skirtingais metodais apskaičiuotos tų pačių miškų vertės skiriasi nuo 4,5 iki 5 kartų, todėl būtina ieškoti šių skirtumų priežasčių bei vertinimo

metodų, kurie atspindėtų realią miško vertę. Remiantis nominaliosios kainos metodika, miško žemės vertė nustatoma kapitalizuojant vidutines grynąsias miškų ūkio pajamas, diferencijuojant jas pagal augavietes, priklausomai nuo jų produktyvumo, o medynų tūriai vertinami nenukirsto miško kainomis (Mizaras, Lukminė, 2016). Ši metodika buvo pakankamai pagrįsta, tačiau Mizaro ir Lukminės (2016) teigimu, miško žemės ir medynų tūrio nominalios kainos buvo nustatytos 1991 m., naudojant to laikotarpio medienos tūrio prieaugio, medienos pardavimo kainų ir išlaidų duomenis bei diskonto normą. Vėliau šie vertinimai buvo indeksuojami dėl infliacijos, pinigų vieneto pasikeitimo, tačiau prieš 25 metus užfiksuoti santykiai išliko, nors rinkos sąlygos stipriai pasikeitė. Todėl derėtų siūlyti tuos vertinimo metodus, kurie pagrįsti *būsimos miško ekonominės naudos vertinimu*, t.y. diskontuotais būsimais grynaisiais pinigų srautais.

Turto tikrosios vertės nustatymui naudojant diskontuotų būsimų pinigų srautų būdą reikia atsižvelgti į aplinkybes, į kurias atsižvelgtų rinkos dalyviai vertės nustatymo dieną: 1) vertinamo turto būsimų pinigų srautų įvertį ir jo svyravimo tikimybę, atitinkančią pinigų srautams būdingą neapibrėžtumą, 2) pinigų vertę laiko atžvilgiu, kurią rodo nerizikinga palūkanų norma, 3) pinigų srautams būdingo neapibrėžtumo kainą, t. y. rizikos priedą, 4) kitus veiksnius, į kuriuos konkrečiomis aplinkybėmis atsižvelgtų rinkos dalyviai. Nustatant miško tikrąją vertę šiuo būdu didžiausias neapibrėžtumas - skaičiavimui naudojami pinigų srautai yra *ne žinomos, o prognozuojamos ilgo laikotarpio sumos*, t.y. pinigų srautų suma ir mokėjimo laikas nėra tiksliai žinomi. Todėl vertinant tikėtinus grynuosius būsimus pinigų srautus pirmiausia turėtų būti nustatomas pinigų srautų rinkinys, iš kurio apskaičiuotas visų galimų būsimų pinigų srautų vidurkis atsižvelgiant į visas tikimybes. Tokia suma yra lygi tikėtinajai vertei, kuri statistiniu požiūriu yra atsitiktinio kintamojo galimų verčių svertinis vidurkis įvertinus visas atitinkamas tikimybes - tuomet numatomas pinigų srautas nepriklausys nuo to, ar įvyks koks nors numatytas įvykis (32-ojo verslo..., 2016). Taigi, vertinant būsimuosius grynuosius ugdomų miškų pinigų srautus turi būti atsižvelgiama į: 1) *reikšmingas* pajamas iš planuojamų tarpinių

kirtimų ir pajamas iš stačio miško ar žaliavinės medienos pardavimo medynų ugdymo ciklo pabaigoje (P_t), 2) tiesiogines miško ugdymo ir priežiūros išlaidas bei miško atsodinimo išlaidas, jei jos privalomos ir neišvengiamos (I_t).

Nuo tada, kai miškas buvo pradėtas ugdyti pramonės tikslams, tai visuomet buvo cikliškas verslas su žymiais kainų kritimais ir vėlesniais augimais - tokiais sąlygomis miškininkystės įmonėms sudėtinga planuoti savo veiklą – tiek pajamas, tiek ir investicijas (Hyder et.al, 1999). Klasikiniuose König (1813), Faustmann (1849), Ostwald (1915) miško vertinimo modeliuose preziumuojama, kad ateities pajamų suma yra žinoma, tuo tarpu modifikuotose versijose dabartinės pajamos iš miško paprastai ekstrapoliuojamos iki būsimosios vertės, taikant pasirinktą rinkos palūkanų normą, su kuria gryniesi pinigų srautai vėliau yra diskontuojami ir kuri atspindi pinigų vertę laiko atžvilgiu bei papildomą investicijos riziką. Išties, būsimų pajamų prognozavimui galima naudoti dabartines vidutines skelbiamas stačio miško, o jei nėra – medienos, pardavimo kainas, tačiau ekstrapoliuoti jas teisingiau būtų naudojant ne į rinkos palūkanų normą, o vidutinį istorinį ilgo laikotarpio (daugiau nei 10 metų) *medienos kainų augimo (kritimo) tempą*, kuris atspindi medienos kainų svyravimus, t.y.:

$$P = \sum_{n=0}^T P_n = \sum_{n=0}^T P_0 (1 + a)^n \quad [27]$$

P – pajamų (pinigų įplaukų) iš miško (medynų) būsimoji vertė, €

P_n - prognozuojamos pajamos n metais, €

P_0 – prognozuojamos pajamos n metais, įvertintos einamųjų (0) metų stačio miško, arba medienos (pagal rūšis ir sortimentus), atėmus medienos ruošos išlaidas, vidutinėmis pardavimo kainomis, €

a – stačio miško arba medienos (pagal rūšis ir sortimentus) kainų vidutinis augimo tempas, vieneto dalimis;

T – medyno apyvarta (metais);

n – metai, kai gaunamos pajamos (pinigų įplaukos).

Vidutinė stačio miško arba medienos kaina pagal sortimentus turėtų būti nustatoma remiantis viešai rinkos dalyvių skelbiama informacija, pavyzdžiui

GMU viešai skelbiamais duomenimis. Ekstrapoliavimui taikoma augimo norma ir jos pagrindimas bei vidutinių pardavimo kainų nustatymo būdai turi būti atskleisti įmonės aiškinamajame rašte. Prognozuojant numatomų iškirsti medynų tūrį galima vadovautis dr. L. Sadauskienės vadovaujamos darbo grupės (Valstybinės reikšmės miškų...,2012) pateiktomis įžvalgomis, t.y. pagrindiniais kirtimais numatomi kirsti medynų tūriai prognozuojami pagal tos amžiaus klasės, kurioje medynai pasiekia minimalų kirtimo amžių faktinį vidutinį tūrį, ugdymo ir sanitariniais kirtimais iškertamas medienos tūris prognozuojamas remiantis turimais vidutiniais istoriniais duomenimis.

Tiesioginės miško ugdymo ir priežiūros išlaidos, kaip ir *neišvengiamos* atsodinimo iškirtus mišką išlaidos taip pat turėtų būti vertinamos dabartinėmis kainomis, ekstrapoliavimui iki būsimosios vertės taikant įmonės istoriniais duomenimis pagrįstą tokių išlaidų *ilgalaikę augimo normą (u)*, t.y.:

$$I = \sum_{n=0}^T I_n = \sum_{n=0}^T I_0 (1 + u)^n \quad [28]$$

I – išlaidų (pinigų išmokų) miškui (medynams) būsimoji vertė, €
 I_n - prognozuojamos išlaidos (pastovios ir kintamos) n metais, €
 I_0 – prognozuojamos n –tųjų metų išlaidos miškui (pastovios ir kintamos), įvertintos einamųjų (0) metų kainomis €
 u – išlaidų miškui ilgalaikė augimo norma, vieneto dalimis;

Skirtingai nei modifikuotose dr. L.Sadauskienės vadovaujamos darbo grupės (Valstybinės reikšmės miškų... 2012), Mizaras et al. (2013) miško vertės nustatymo formulėse, skaičiuojant būsimus miško pinigų srautus į juos *neturėtų būti įskaitoma jokia įmonės pardavimo, bendrųjų ir administracinių išlaidų dalis*, nes vertinama yra ne įmonė (verslas), o konkretus įmonės turtas – miškas, taigi tik su jo ugdymu tiesiogiai susijusios išlaidos turi būti įtrauktos į skaičiavimus. Reikia pabrėžti, kad į skaičiavimus turi būti įtrauktos tik tos miško atsodinimo po iškirtimo išlaidos, kurias įmonė *privalomai* patirtų iškirtusi mišką, t.y. tos, kurių negalėtų išvengti.

Pagal [27] ir [28] formules apskaičiuoti kiekvienų metų būsimieji prognozuojami pinigų srautai turi būti diskontuojami iki dabartinės vertės

taikant palūkanų normą, atspindinčią pinigų vertę laiko atžvilgiu ir rizikos priedą. Remiantis teorinėje dalyje atliktų mokslinių tyrimų rezultatų analize, tai turėtų būti žemesnė nei rinkos palūkanų norma. Tokiu atveju miško tikroji vertė galėtų būti nustatoma pagal disertantės siūlomą formulę:

$$DV_t = \sum_{n=0}^{T-t} \frac{P_n(1+a)^n - I_n(1+u)^n}{(1+i)^n} \quad [29]$$

DV_t – miško dabartinė (tikroji) vertė t metais, €

P_n – prognozuojamos n –tųjų metų pajamos, įvertintos t metų stačio miško arba medienos (pagal rūšis ir sortimentus), atėmus medienos ruošos išlaidas, pardavimo kainomis, €

a – stačio miško arba medienos (pagal rūšis ir sortimentus) kainų vidutinis augimo tempas, vieneto dalimis;

I_n – prognozuojamos n –tųjų metų išlaidos miškui (pastovios ir kintamos), įvertintos t metų kainomis €

u – išlaidų miškui ilgalaikė augimo norma, vieneto dalimis;

i – palūkanų norma, vieneto dalimis;

T – medyno apyvarta (metais);

t – medynų dabartinis (skaičiavimo metų) amžius (metais);

n – laikotarpiai, kurių gryniesiems būsimiesiems pinigų srautai skaičiuojami.

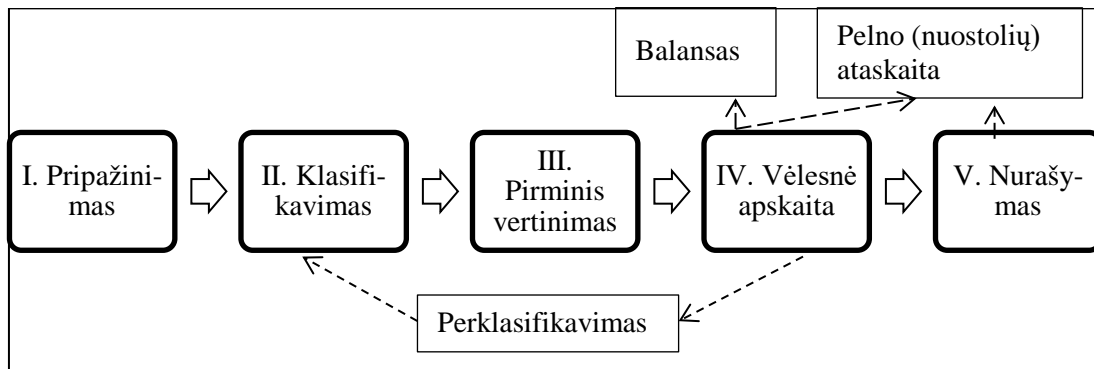
[29] formulė atspindi prognozuojamų būsimų grynųjų pinigų srautų iš miško *dabartinę vertę* skaičiavimo (t) metų pabaigoje, t.y. finansinių ataskaitų datai. Toks vertinimas grindžiamas įmonės prielaidomis ir prognozėmis (trečio patikimumo lygio duomenimis), tačiau maksimaliai naudojant aktyvioje rinkoje skelbiamą informaciją (stačio miško ar medienos pardavimo kainas, augimo normą). Kiekvienais metais tikroji vertė perskaičiuojama, atspindint pasikeitusias rinkos sąlygas. Iš apskaičiuotos miško tikrosios vertės atėmus miško žemės tikrąją vertę, gaunama medynų tikroji vertė.

Apibendrinant galima teigti, kad miško tikrosios vertės nustatymas – didžiausias iššūkis įmonės apskaitos darbuotojams dėl būsimų pinigų srautų prognozavimo proceso neapibrėžtumo, o ypač tinkamos diskonto normos

parinkimo. Pasiūlytas miško tikrosios vertės nustatymo būdas atitinka tikrosios vertės nustatymo principus, apibrėžtus apskaitos standartuose, vis dėlto būtini tolesni empiriniai tyrimai tinkamos diskonto normos pagrindimui.

3.3. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio struktūra

Atlikta mokslinės literatūros ir miškų finansinės apskaitos proceso elementų ir juos veikiančių kintamųjų analizė leidžia teigti, kad verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio tinkamiausia išraiška – konceptualusis aprašomasis modelis, kuris galėtų būti formuojamas kaip atvira įeigos – proceso – rezultato sistema. Konceptualusis modelis – vaizdinis metodas, atspindintis priežastinius ryšius tarp veiksnių (faktorių), kurie yra reikšmingi nagrinėjamai problemai ar objektui. Tokio modelio tikslas – atskleisti kaip įvairios veiklos susijusios viena su kita, kaip jos logiškai išdėstytos ir sutvarkytos, o modelių konceptams apjungti dažnai taikomas kognityvinių žemėlapių metodas (Bilevičienė ir Jonušauskas, 2013). Verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio elementus nulėmė klasikinė finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumo logika, pateikta 39 paveiksle.



39 pav. Finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumas

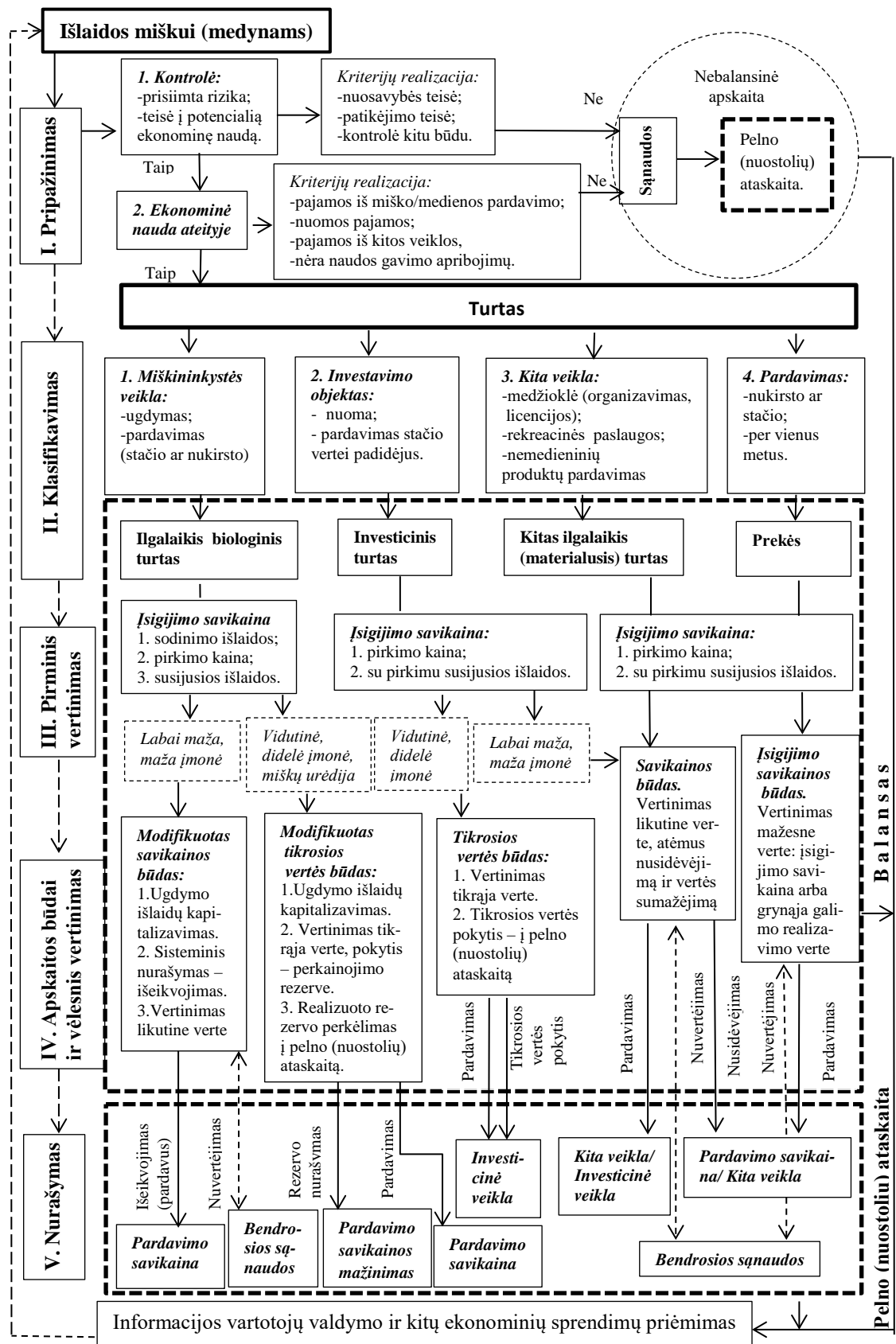
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Verslo apskaitos..., 2015; Tarptautiniai finansinės..., 2007.

Pagal 39 paveiksle pateiktą finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumo schemą pirmiausia turi būti identifikuojami miško

pripažinimo turtu kriterijai, tuomet pripažintas turtas turi būti priskiriamas tam tikrai turto grupei ir atliekamas pirminis vertinimas bei registravimas apskaitos sąskaitų sistemoje. Nuo antrajame (klasifikavimo) etape priimtų sprendimų priklauso vėlesnė apskaita, t.y. taikomi apskaitos būdai ir vertinimo metodai, kas nulemia finansinės informacijos pateikimą pagrindinėse finansinėse ataskaitose - balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Remiantis 39 paveiksle pateikta finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumo schema buvo identifikuoti penki miškų finansinės apskaitos modelio elementai, kuriuos veikiantys kintamieji ir jų tarpusavio ryšiai pateikti 40 paveiksle. Suformuotas miškų finansinės apskaitos modelis – supaprastinta konstrukcija, atspindinti miško (medynų) finansinės apskaitos proceso eigą, sudarytas darbo teorinėje dalyje analizuotų savikainos ir tikrosios vertės koncepcijų pagrindu ir vaizduojantis miškų finansinės apskaitos proceso elementų nuoseklumą bei elementus veikiančių kintamųjų sąsajas, tinkamas verslo įmonėms, kurios patiria išlaidų miškui.

Pateikto modelio (žr. 40 pav.) įeiga – išlaidos miškui (medynams), kurios, atsižvelgiant į modelyje įvardytus pripažinimo kriterijus ir jų realizaciją, pripažįstamos turtu arba ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (pastaruoju atveju tvarkoma vėlesnė nebalansinė miško apskaita). Turto klasifikaciją lemia numatomas miško įsigijimo, ugdymo ir naudojimo tikslas, tačiau nepriklausomai nuo turto grupės, pirminio pripažinimo metu turtas vertinamas savikaina, atsižvelgiant į ribotas galimybes nustatyti jaunų medynų tikrąją vertę. Vėlesnę miško apskaitą ir informacijos pateikimą finansinėse ataskaitose nulemia įmonės dydis, t.y. modelyje apskaitos būdai diversifikuojami, atsižvelgiant į įmonių galimybes taikyti sudėtingesnius apskaitos metodus: labai mažoms ir mažoms įmonėms taikytini savikainos koncepcija pagrįsti apskaitos būdai, tuo tarpu vidutinėms, didelėms įmonėms, taip pat miškų urėdijoms – tikrosios vertės koncepciją atitinkantys būdai.



40 pav. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelis

Šaltinis: sudaryta autorės

Modelio rezultatas – finansinė informacija apie miškų ugdymą, naudojimą, pardavimą balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje, naudinga finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, priimantiems ekonominius (valdymo, finansavimo, investicinius ir kitus) sprendimus, susijusius su įmone ir todėl veikiančius tolesnę įmonės veiklą.

Atlikti tyrimai finansinių ataskaitų kokybės klausimais rodo, kad nėra vieningos nuomonės, koks finansinių ataskaitų kokybės lygio matavimo metodas tinkamiausias - mokslininkai siūlo didelę metodų įvairovę, tačiau visi tyrėjai akcentuoja fundamentaliųjų ir kitų svarbių kokybinių finansinės informacijos charakteristikų svarbą (Legenzova, 2016; Katutytė, 2017). Kad apskaitos informacijos vartotojai galėtų priimti pagrįstus ekonominius sprendimus, finansinė informacija turi būti *aktuali, patikima, palyginama, patvirtinama, pateikta laiku ir suprantama* (Conceptual Framework for..., 2015). Finansinė informacija aktuali, jei ji naudinga ir gali paveikti vartotojų sprendimų priėmimą, t.y. tinkama prognozėms ir praeities įvykių vertinimui arba (ir) leidžia patvirtinti ar koreguoti ankstesnių prognozių ir vertinimų pagrindu priimtus sprendimus (Legenzova, 2016). Galima teigti, kad miškų finansinės apskaitos modelis sudaro sąlygas teikti *aktualią* informaciją apie įmonės veiklą vartotojams, nes remiantis „tikro ir teisingo vaizdo“ paradigma atspindi įmonės pagrindinio išteklių – miško vertę balanse, o kaupimo ir palyginimo principais – veiklos rezultatus pelno (nuostolių) ataskaitoje. Tokios informacijos pagrindu vartotojai gali vertinti realias įmonės veiklos apimtis, efektyvumą ir prognozuoti ateities pinigų srautus. Reikia pastebėti, kad aktualumo charakteristiką ypač atitinkantis modifikuotas tikrosios vertės būdas modelyje siūlomas taikyti tik vidutinėms, didelėms įmonėms ir miškų urėdijoms, nes abejotina, kad mažos įmonės gebėtų tinkamai nustatyti miško tikrąją vertę, o tokiu atveju nukentėtų informacijos patikimumas.

Finansinė informacija naudinga vartotojams, kai ji patikimai atspindi ekonominius fenomenus, t.y. informacija atspindi reiškinių ekonominę prasmę, o ne tik juridinę formą. *Patikimumo* charakteristika užtikrina, kad informacija finansinėse ataskaitose yra neutrali (informacija neiškraipyta, laikomasi

atsargumo principo), pilna (pateikta visa reikšminga informacija, kurios vartotojams gali prireikti sprendimų priėmimui, įskaitant visus reikiamus paaiškinimus) ir be klaidų (taikyti tinkamai parinkti ir teisingai atlikti procesai) (Conceptual Framework for..., 2015). Miškų finansinės apskaitos modelio atitikimą šiai charakteristikai galima vertinti keliais aspektais:

- miško pripažinimas turtu balanse ir klasifikavimas pagal numatomą naudojimo paskirtį teisingai atspindi įmonės išteklių paskirstymą ir leidžia įvertinti įmonės galimybę gauti ekonominę naudą ateityje;
- tiek modifikuotas savikainos, tiek modifikuotas tikrosios vertės būdai atitinka atsargumo principą pajamų pripažinimo aspektu;
- nuolatinis miškų tikrosios vertės nustatymas – subjektyvus apskaitinis įvertinimas, vis dėlto kaip ir dauguma kitų – patikimas, jei taikoma pagrįsta vertinimo metodika, o aiškinamajame rašte *išsamiai aprašomi* vertinimo procesai, naudotos prielaidos ir metodai.

Miškų finansinės apskaitos modelis atitinka ir kitas svarbias finansinės informacijos kokybines charakteristikas:

- *palyginamumo* - taikant vieningą miškų finansinės apskaitos modelį privačioms miškininkystės įmonėms ir miškų urėdijoms, apskaitos informacijos vartotojams suteikiama galimybė lyginti ne tik skirtingų laikotarpių, tačiau ir skirtingų įmonių finansinę informaciją, siekiant įvertinti skirtingas investavimo, finansavimo, akcijų pardavimo ir kitas alternatyvas;
- *suprantamumo* – aiškus ir glaustas duomenų apie miškus pateikimas finansinėse ataskaitose užtikrina, kad verslo ir ekonomikos žinių turintys vartotojai geriau supras įmonės veiklą ir jos finansinius rodiklius nei taikant nebalansinį miškų apskaitos modelį. Visgi sudėtingi reiškiniai, pvz. miško tikrosios vertės nustatymo procedūros, išekvojimo skaičiavimo principai turi būti papildomai aprašyti įmonės aiškinamajame rašte;
- *patvirtinimo* - miškų finansinės apskaitos modelis užtikrina informacijos patikrinamumą, nes suteikia galimybę nepriklausomiems

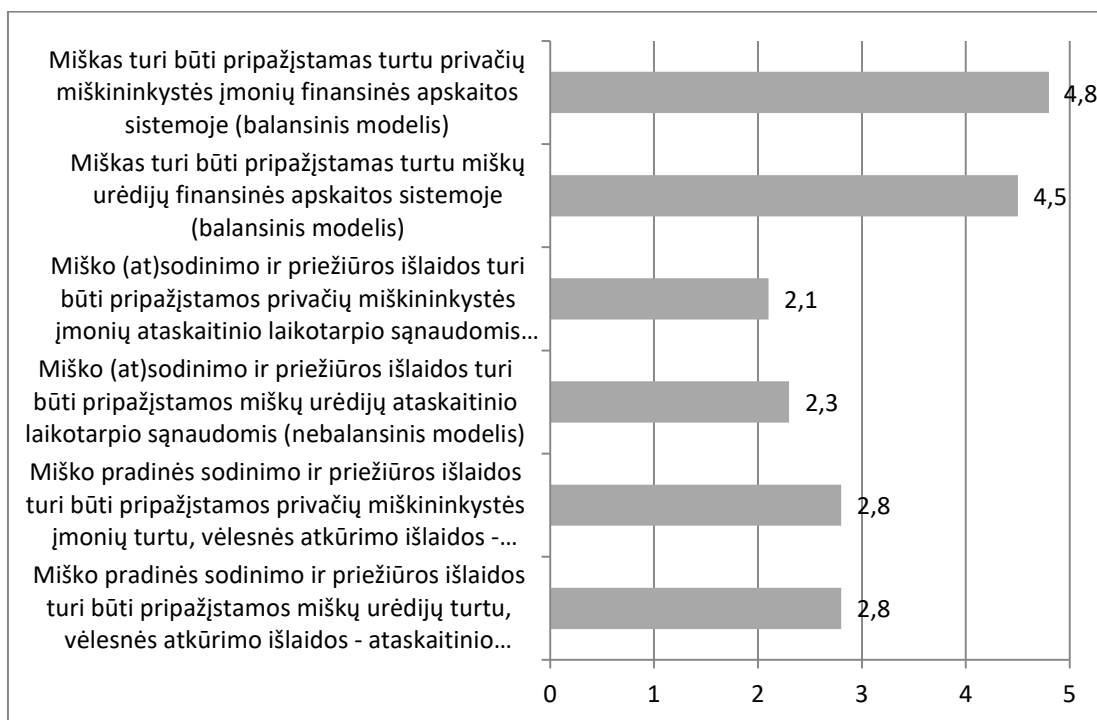
stebėtojams (ekspertams) patikrinti modelio įėigą, procesą ir rezultatą naudojant aiškiai identifiėkuotą metodiką.

Miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojais gali bėti visi suinteresuotieji asmenys, vis dēlto naudingiausią informaciją modelis teiktų įmonės vadovybei (informacija apie turto vertę balanse ir realius veiklos rezultatus sudaro sąlygas priimti ekonomiškai pagrįstus investicinius ir kitus valdymo sprendimus), savininkams (leidžia įvertinti realią investicijų bei nuosavo kapitalo grąžą), potencialiems investuotojams (padidina galimybę nustatyti teisingą verslo vertę bei priimti investicinius sprendimus), kreditoriams (leidžia įvertinti įmonės veiklos ir mokumo perspektyvas), taip pat mokesėių administratoriui tobulinant miškininkystės įmonių apmokestinimo schemas. Modelio verifikavimas - pagrįstumo, informacinio naudingumo ir praktinio pritaikomumo vertinimas atliktas naudojant ekspertinio vertinimo metodą.

3.4. Verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio vertinimas: rezultatai ir tolimesnės tyrimų kryptys

Ekspertinio vertinimo metu ekspertams buvo pateikti klausimai apie miškų finansinės apskaitos modelio struktūrą, atskiriems modelio elementams įtakos turinčius veiksnius, lemiančius modelio pagrįstumą ir informacinį naudingumą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams. Ekspertinio vertinimo tikslas – įvertinti suformuoto verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą, tinkamumą, praktinio pritaikymo galimybes ir tobulinimo kryptis.

Pirmiausia ekspertų buvo prašoma įvertinti pasirinkto miškų finansinės apskaitos modelio *tipo* tinkamumą ir taikymo galimybes privaėioms miškininkystės įmonėms bei valstybinėms miškų urėdijoms, pateikiant tris galimas modelio tipo opcijas: balansinį, nebalansinį ir mišrų. Plaėiau apie modelio tipų skirtumus ekspertams informacija buvo pateikta anketos pristatymo metu. Ekspertų vertinimo rezultatai nurodyti 41 paveiksle.



41 pav. Miškų finansinės apskaitos modelio tipo tinkamumas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 41 paveikslą matyti, kad ekspertai vienareikšmiškai pirmenybę teikia balansiniam miškų finansinės apskaitos modeliui, kuris turėtų būti taikomas tiek privačioms miškininkystės įmonėms (vidutiniškai 4,8 balo, moda „Visiškai pritariu“), tiek ir valstybinėms miškų urėdijoms (vidutiniškai 4,5 balo, moda „Visiškai pritariu“). Vis dėlto vienas ekspertas, atstovaujantis reglamentuojančią instituciją, pažymėjo nesutinkantis su balansinio modelio taikymu miškų urėdijoms („Visiškai nepritariu“), kitas ekspertas nurodė pastabą, kad šis modelio tipas turėtų būti taikomas miškų urėdijų ūkiniam, tačiau ne specialiosios paskirties, apsauginiam ar rezervatiniam miškams. Savo ruožtu nebalansinis modelis ekspertų atmetas kaip netinkamas nei privačioms miškininkystės įmonėms (vidurkis 2,1 balo; moda „Nepritariu“), nei miškų urėdijoms (vidurkis 2,3 balo; moda „Nepritariu“), tuo tarpu mišraus modelio taikymo alternatyva ekspertams sukėlė abejonių (vidutiniškai 2,8 balo; moda „Nei pritariu, nei nepritariu“), o pagal vieno iš ekspertų pastabą šis modelio tipas būtų tinkamas, tik tuomet, jei miškas būtų apskaitomas tikrosios vertės būdu. Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas Kendall

konkordancijos koeficientas $W=0,65$, o įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė $W_r= 0,81$, t.y. ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra gerai suderintos. Apskaičiuota χ^2 reikšmė 32,7 yra gerokai didesnė nei $\chi^2_{kr}(0,05; 5) =11,07$, o tai patvirtina, kad ekspertų nuomonių negalima laikyti nesuderintomis, t.y. ekspertų manymu esminė „tikro ir teisingo“ įmonės vaizdo pateikimo finansinėse ataskaitose užtikrinimo sąlyga – miškas turi būti pripažįstamas turtu ir parodomas *visų* verslo subjektų balansuose.

Penktuoju klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti savo pritarimo lygį *balansinio* miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą apibūdinantiems požymiams 5 balų Likert skalėje. Vertinimo rezultatai pateikti 11 lentelėje.

11 Lentelė. Miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumo vertinimas

Požymiai	Vid	Mo	Me	Min	Max	SD
užtikrina realios informacijos apie įmonės finansinę būklę pateikimą	4,7	5	5	4	5	0,46
yra tinkamas prognozuojant įmonės būsimus pinigų srautus	3,6	4	4	2	4	0,66
užtikrina teisingos informacijos apie įmonės veiklos rezultatus atspindėjimą	4,7	5	5	4	5	0,46
atitinka „tikro ir teisingo vaizdo“ paradigimą	4,7	5	5	4	5	0,46
atitinka bendruosius apskaitos principus (įmonės, veiklos tęstinumo, kaupimo, palyginimo, turinio viršenybės prieš formą)	4,6	5	5	4	5	0,49
sudaro galimybę vertinti realius įmonės finansinius rodiklius	4,5	5	5	3	5	0,67
padidina galimybę priimti efektyvius valdymo sprendimus	4,1	4	4	3	5	0,54
užtikrina aktualios informacijos pateikimą informacijos vartotojams	4,5	5	5	3	5	0,66
padidina finansinių ataskaitų informacijos palyginamumą	4,1	4	4	3	5	0,54
sudaro galimybę nustatyti įmonės vertę	3,9	4	4	3	5	0,54
per finansinių rodiklių sistemą iš anksto signalizuoja apie grėsmes įmonei	3,0	3	3	2	4	0,63
sudaro sąlygas teisingam apmokestinimui	3,1	3	3	3	4	0,3
paspartina finansinių išteklių paieškos ir gavimo procesus	3,5	3	3	3	5	0,67
užtikrina efektyvią įmonės turto kontrolę	4,1	4	4	3	5	0,54

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

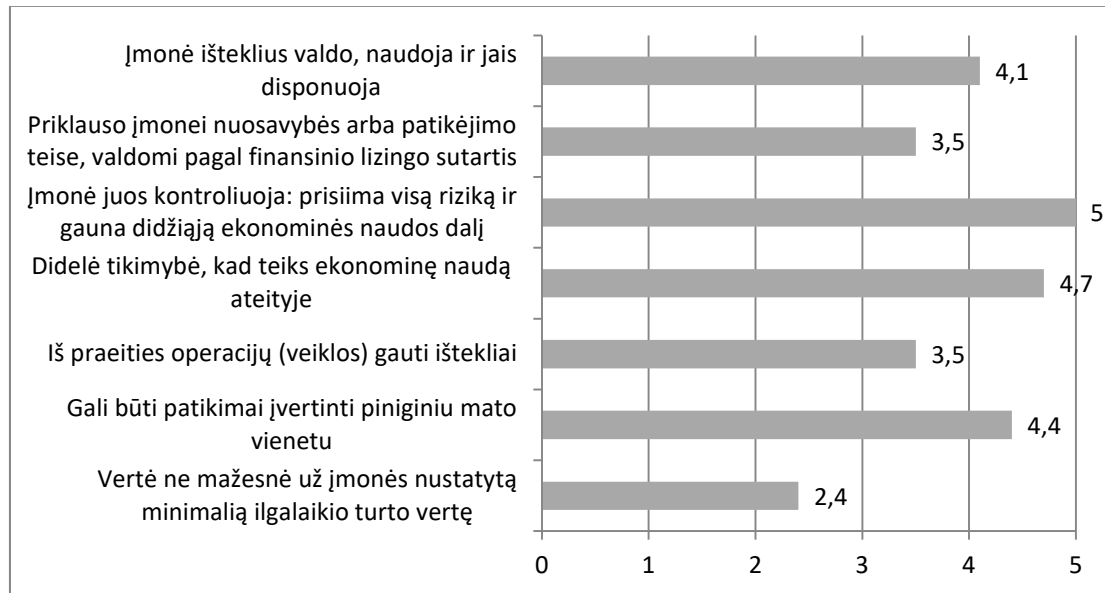
Vertindami požymius, apibūdinančius balansinio miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą, ekspertai vieningai pritarė, kad tik šio tipo modelis *užtikrina realios informacijos apie įmonės finansinę būklę pateikimą, teisingą įmonės veiklos rezultatų atspindėjimą, taip pat atitinka „tikro ir teisingo vaizdo“ paradigmą* (visais atvejais vidutinis balas 4,7; minimalus vertinimas „Pritariu“, moda „Visiškai pritariu“), t.y. modelis yra pagrįstas informacijos kokybės aspektu, nes teisingai atspindi įmonės veiklą finansinėse ataskaitose. Ekspertai taip pat patvirtino, kad toks modelis *atitinka konceptualiuosius apskaitos principus* (vidutinis balas 4,6; minimalus vertinimas „Pritariu“), todėl yra pagrįstas apskaitos filosofijos ir koncepcijų kontekste, taip pat *sudaro galimybę vertinti realius įmonės finansinius rodiklius ir užtikrina aktualios informacijos pateikimą vartotojams* (vidutinis balas 4,6; minimalus vertinimas „Pritariu“), t.y. atitinka fundamentaliąsias finansinės informacijos kokybines charakteristikas, aktualumą ir patikimumą. Teigiamai ekspertai vertino ir modelio *pagrįstumą valdymo ir kitų ekonominių sprendimų priėmimo kontekste*: pritariama, kad modelis padidina galimybę priimti efektyvesnius valdymo sprendimus, skirtingų įmonių teikiamos finansinės informacijos palyginamumą ir tuo pačiu – kitų nei valdymo ekonominių sprendimų pagrįstumą ir efektyvumą (vidutinis balas 4,1; minimali reikšmė „Nei pritariu, nei nepritariu“, moda „Pritariu“), taip pat *sudaro galimybę nustatyti įmonės vertę* (vidutinis balas 3,9; minimali reikšmė „Nei pritariu, nei nepritariu“, moda ir mediana „Pritariu“). Kriščiau ekspertai vertino modelio tinkamumą prognozuojant būsimus įmonės pinigų srautus (vidutinis balas 3,6), spartinant finansinių išteklių gavimo procesus (vidutinis balas 3,5), sudarant geresnes sąlygas teisingam apmokestinimui ir signalizuojant apie įmonei kylančias grėsmes (vidutinis balas 3,1 ir 3 atitinkamai). Galima teigti, kad ekspertai visiškai pritarė dešimčiai iš keturiolikos pateiktų balansinio modelio tipo pagrįstumo požymių, dėl likusių keturių turėjo abejonių, vis dėlto nei vieno jų vidutinis vertinimas nebuvo žemesnis nei 3 balai. Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas Kendall konkordancijos koeficientas $W=0,5$, tačiau įvertinus sutampančius

rangus koeficiento reikšmė $W_r = 0,66$, t.y. ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra gerai suderintos. Apskaičiuota χ^2 reikšmė 65,53 yra gerokai didesnė nei $\chi^2_{kr}(0,05; 13) = 22,36$, t.y. patvirtina, kad ekspertų nuomonių negalima laikyti nesuderintomis, o balansinis miškų finansinės apskaitos modelis yra pagrįstas.

Identifikavus modelio tipą ir jo pagrįstumą sekantis loginis žingsnis - patvirtinti miškų finansinės apskaitos modelio struktūros tinkamumą, todėl šeštuoju anketos klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį pateiktam modelio elementų nuoseklumui. Šį teiginį visi ekspertai vertino visiškai vienodai – visi be išimties pažymėjo „visiškai pritariančias“ modelio elementams ir pateiktai jų nuoseklumo schemai ($W=1$), kas įrodo sukurto *modelio struktūros pagrįstumą*. Nei vienas ekspertas nepateikė siūlymų dėl papildomų modelio elementų ar pastabų dėl jų nuoseklumo – tai paaiškinama modelio struktūros atitikimu bendrą apskaitos proceso nuoseklumo logiką.

Suformuoto miškų finansinės apskaitos modelio įeiga – įmonės patiriamos išlaidos miškui, kurios gali būti pripažintos turtu arba ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, atsižvelgiant į taikomus turto pripažinimo kriterijus. Modelyje išskirti du esminiai išlaidų miškui pripažinimo turtu kriterijai: kontrolė ir ekonominė nauda ateityje, kurie realizuojami per kontrolės įgyvendinimo bei ekonominės naudos gavimo iš miško būdų identifikavimą. Todėl septintuoju anketos klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį galimiems pripažinimo kriterijams. Ekspertų vertinimo rezultatai pateikti 42 paveiksle. Ekspertų nuomone, svarbiausias (pirminis) išlaidų miškui pripažinimo turtu kriterijus yra *kontrolė, kuri pasireiškia rizikos prisiėmimu ir teisės gauti potencialią ekonominę naudą gavimu* – šiam kriterijui visi ekspertai skyrė maksimalų galimą 5 balų vertinimą. Gerai įvertintas buvo ir panašus, tačiau siauriau kontrolę apibūdinantis kriterijus „*įmonė išteklius valdo, naudoja ir jais disponuoja*“, vis dėlto šio kriterijaus vidutinis balas buvo žemesnis ir siekė 4,1 balo. Vieno eksperto pastebėjimu, šis kriterijus pagal Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo 10 str. 3 dalį apriboja kontrolės sąvoką, nes valstybės turtas (miškai), valdomas valstybės įmonės patikėjimo teise, negali būti be savininko

(valstybės) sutikimo laisvai perleidžiamas trečiosioms šalims. Reikia pažymėti, kad į šį apribojimą buvo atsižvelgta identifikuojant miško pripažinimo turto kriterijus jau modelio kūrimo eigoje, o ekspertai aukštesnį pritarimą pareiškė būtent modelyje pateiktam kontrolės kriterijui.



42 pav. Miško pripažinimo turto kriterijų tinkamumas.

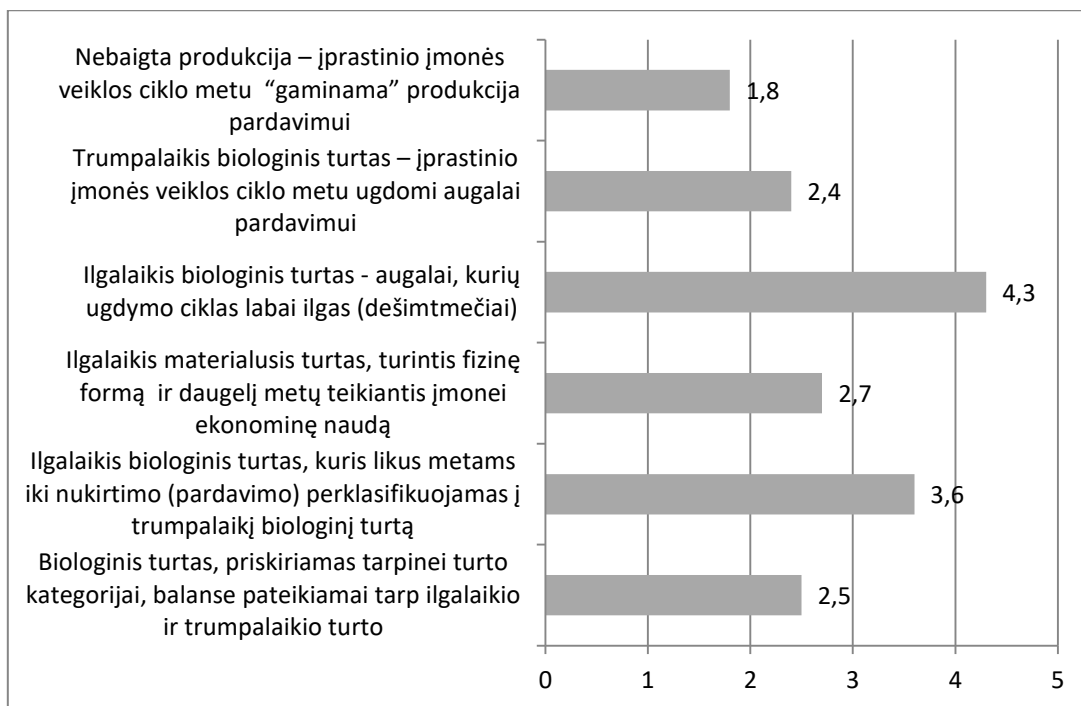
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Antrasis didžiausio ekspertų pritarimo sulaukęs ir į siūlomą miškų finansinės apskaitos modelį įtrauktas turto pripažinimo kriterijus – „*didelė tikimybė, kad ištekliai teiks ekonominę naudą ateityje*“ (vidutinis balas 4,7; moda ir mediana „Visiškai pritariu“), modelyje detalizuotas kriterijų realizacijos srityje. Gana aukštas ekspertų pritarimo lygis nustatytas kriterijui „*gali būti patikimai įvertinta piniginiu mato vienetu*“ (vidutinis balas 4,4; moda ir mediana „Visiškai pritariu“), taigi ekspertų manymu galėtų būti įtrauktas į modelio pripažinimo elemento sritį. Vis dėlto šis kriterijus yra piniginio mato bendrojo apskaitos principo išvestinė, taigi turėtų būti savaime suprantamas. Derėtų taip pat pažymėti, kad šis kriterijus neatsispindi modelyje dėl apibrėžtos jo įeigos: išlaidos miškui savaime suponuoja piniginiu matavimo vienetu išmatuojamą dydį, todėl tokio papildomo pripažinimo kriterijaus įtraukimas „apsunkintų“ modelį. Tačiau šio kriterijaus naudojimas galėtų būti

numatytas detalesnėje miško finansinės apskaitos metodikoje sprendžiant nemokamai gauto miško pripažinimo klausimus. Analizuojant 42 paveikslą matyti, kad gana aukšto pritarimo lygio sulaukė ekspertų vertinimui pateiktas TFAS numatytas papildomas turto pripažinimo kriterijus „iš praeities operacijų (veiklos) gauti ištekliai“ (vidutinis balas 3,5; moda ir mediana „Pritariu“), vis dėl to trys ekspertai išreiškė nepritarimą šiam kriterijui, vieno jų nuomone, įmonė gali patirti išlaidas miškui, tačiau tai nebūtinai reikš tokių (praeities) išlaidų kapitalizavimą, jei netenkinami kiti pripažinimo kriterijai. Galiausiai didžioji dalis (7 iš 10) ekspertų išreiškė nepritarimą VAS įteisintam vienam iš ilgalaikio turto pripažinimo kriterijų – „vertė ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią vertę“ (vidutinis balas 2,4). Šis kriterijus neįtrauktas į verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelį dėl savaiminio reikšmingumo principo taikymo. Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas šio teiginio vertinimo Kendall konkordancijos koeficientas $W=0,61$, o įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė pakilo iki $W_r=0,72$, todėl galima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra gerai suderintos. Apskaičiuota χ^2 reikšmė 36,83 yra gerokai didesnė nei $\chi^2_{kr}(0,05; 6)=12,59$, kas patvirtina, kad ekspertų nuomonių negalima laikyti nesuderintomis, t.y. svarbiausi į miškų finansinės apskaitos modelio pripažinimo sritį įtraukti miško pripažinimo turtu kriterijai yra tinkami.

Vienas esminių probleminių miškų finansinės apskaitos aspektų, keliantis daugiausia diskusijų, nuo kurio iš esmės priklauso vėlesnė miško finansinė apskaita bei informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose – miško klasifikavimas. Todėl aštuntuoju anketos klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti savo pritarimo lygį teiginiams apie galimą miško klasifikaciją. Analizuojant ekspertų nuomones miškininkystės įmonių ugdomų miškų klasifikavimo aspektu (žr. 43 pav.) reikia pabrėžti, kad ekspertai gana vieningai pritarė miškų finansinės apskaitos modelyje pasiūlytam miško, kaip ilgalaikio biologinio turto, klasifikavimui (vidutinis balas 4,3; moda ir mediana „Pritariu“). Vienas ekspertas pažymėjo abejojantis („Nei pritariu, nei nepritariu“) tokiu klasifikavimu ir manantis, kad tinkamesnis variantas būtų

medynus priskirti trumpalaikiam biologiniam turtui, tačiau kiti būtent ilgalaikio biologinio turto kategorijai skyrė aukščiausius vertinimo balus.



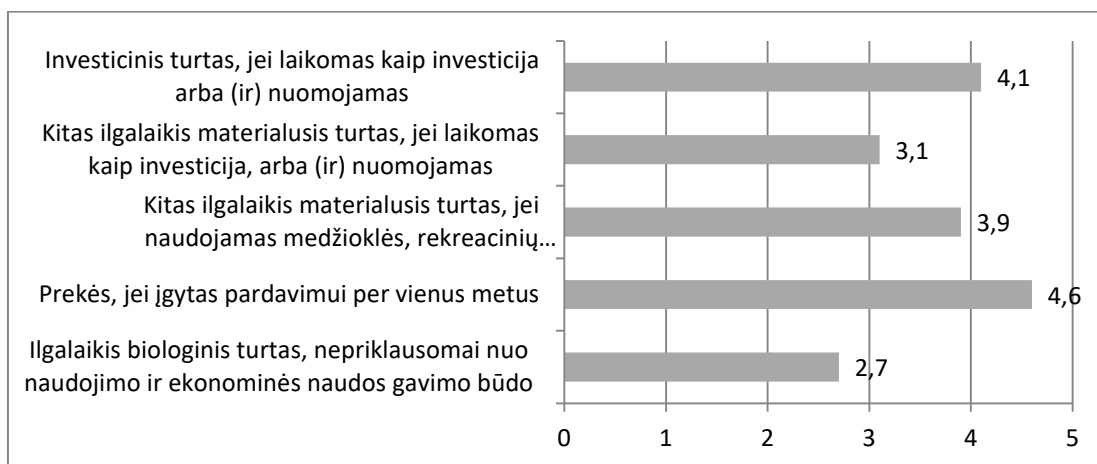
43 pav. Miškininkystės įmonių ugdomų miškų klasifikavimo vertinimas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad ekspertai palankiai vertino ir perklasifikuojamo biologinio turto parinktį (vidutinis balas 3,6; moda „Pritariu“), t.y. pritarė, kad likus metams iki iškirtimo ar numatomo pardavimo medynai galėtų būti perklasifikuojami į trumpalaikį biologinį turtą, vis dėlto du ekspertai kategoriškai nesutiko su šiuo teiginiu. Modelio kūrimo eigoje perklasifikuojamo biologinio turto variantas buvo svarstytas, kaip lygiavertė alternatyva ilgalaikiam biologiniam turtui, vis dėlto pasirinkta pastaroji. Taikant medynų apskaitai savikainos būdą, miško perklasifikavimas būtų suprantamas ir gana nesunkiai įgyvendinamas netgi labai mažų įmonių finansinės apskaitos sistemoje, o vartotojai gautų aktualią informaciją apie aukšto likvidumo turtą - mišką, kurį artimiausiu metu galima parduoti nukirstą ar stačią. Vis dėlto ši alternatyva padidintų manipuliacijų tokiu perklasifikavimu tikimybę, siekiant pateikti kuo didesnę miško vertę trumpalaikio turto kategorijoje, taip pagerinant įmonėms svarbius trumpalaikio

mokumo rodiklius. Savo ruožtu ekspertai atmetė kitas galimas miško klasifikavimo alternatyvas kaip nepagrįstas ir iškreipiančias informaciją apie įmonės veiklą: miškininkystės įmonių ugdomo miško priskyrimui atsargų (nebaigta produkcija) kategorijai nepritarė visi ekspertai, dėl priskyrimo ilgalaikiam materialiajam, trumpalaikiam biologiniam turtui ar tarpinei turto kategorijai ekspertai vieningos nuomonės neturėjo: pritarimo lygis atskiriems teiginiams svyravo nuo „Visiškai nepritariu“ iki „Pritariu“, vis dėlto vidutinis balas nesiekė 3. Tai turėjo įtakos žemesniam nei kitų teiginių suranguotų ekspertų nuomonių suderinamo lygiui - Kendall konkordancijos koeficientas tesiekė $W = 0,5$ (apskaičiuota χ^2 reikšmė 24,14; $\chi^2_{kr}(0,05;5) = 11,07$), tačiau įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė pakilo iki $W_r = 0,58$, t.y. siekia ribą, kuomet ekspertų nuomonės dar vis laikomos gerai suderintomis. Svarbu pabrėžti, kad ekspertai vieningai pritarė miškų finansinės apskaitos modelyje pateiktai miškininkystės įmonių ugdomo miško klasifikacijai: tai augalai, kurių ugdymo ciklas ypatingai ilgas, todėl pagal ekonominę prasmę *medynus tinkamiausia klasifikuoti ir balanse pateikti kaip ilgalaikį biologinį turtą*.

Mišką gali įgyti ne tik miškininkystės, tačiau ir kitokią veiklą vykdančios įmonės: jis gali būti laikomas kaip investicija, siekiant uždirbti pelną iš tikėtino kainų augimo jį pardavus po kelių metų, arba išnuomotas; gali būti įgytas, siekiant perparduoti artimiausiu metu; taip pat gali būti naudojamas teikiant rekreacines ir panašaus pobūdžio paslaugas. Tokiu atveju miškas neatitinka biologinio turto kategorijai – tai augalai, auginami ne tam, kad duotų žemės ūkio produkciją (žaliavinę medieną), o naudojami kitiems įmonės vadovybės numatytiems tikslams. Todėl miškų finansinės apskaitos modelyje tokie medynai klasifikuojami kaip investicinis turtas, ilgalaikis materialusis turtas arba prekės, priklausimai nuo įsigijimo tikslo. Šio modelio aspekto ekspertų vertinimai pateikti 44 paveiksle. Aukščiausio ekspertų pritarimo lygio sulaukė pasirinkimas, kad miškas, įgytas ne ūkininkavimo tikslu, o pardavimui artimiausiu metu, turi būti klasifikuojamas ir balanse pateikiamas kaip *prekės* (vidutinis balas 4,6; moda ir mediana „Visiškai pritariu“).



44 pav. Ne miškininkystės įmonių įgytų miškų klasifikavimo vertinimas.

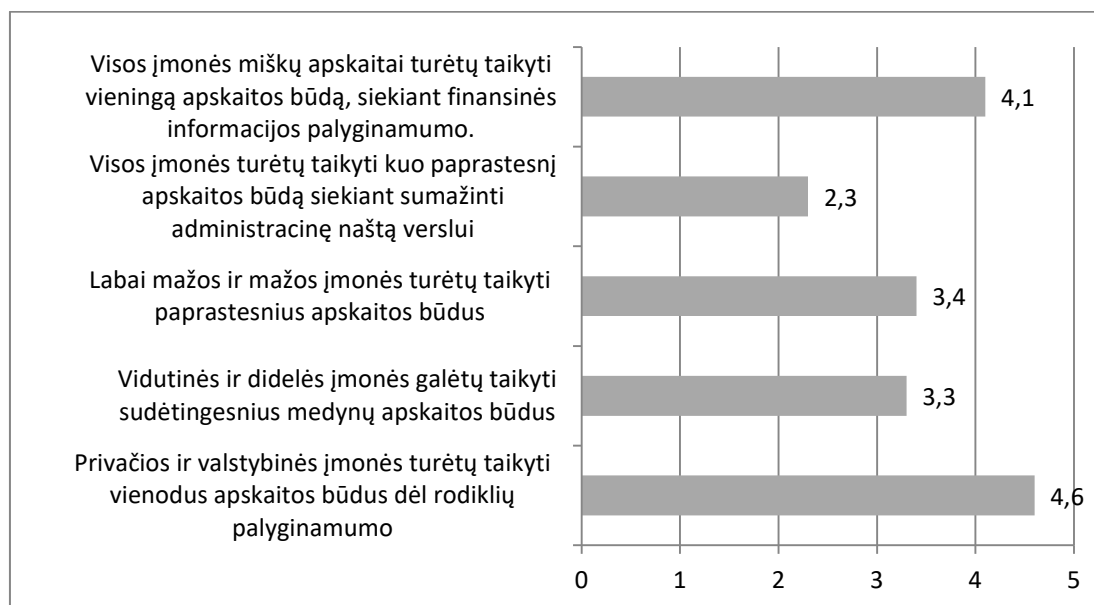
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Taip pat aukštas pritarimo lygis išreikštas *investicinio turto* kategorijai: dauguma ekspertų pritarė, kad miškas, įgytas siekiant parduoti sulaukus kainų pakilimo, arba gauti išskirtinai nuomos (investicines) pajamas, turėtų būti traktuojamas kaip investicinis turtas, nepaisant apskaitos standartuose numatytos kitokios investicinio turto definicijos (vidutinis balas 4,1; moda ir mediana „Visiškai pritariu“). Vis dėlto du ekspertai šiai nuomonei nepritarė pažymėdami, kad tokį mišką reikėtų priskirti „kito ilgalaikio materialiojo turto“ grupei ir reikia pastebėti, kad šis teiginys sulaukė gana aukšto dar penkių ekspertų pritarimo lygio (vidutinis balas 3,1; moda ir mediana „Pritariu“) – tai galima būtų vertinti kaip ganėtinai gerą alternatyvą derinant miškų finansinės apskaitos modelį su apskaitos standartų reikalavimais, nepavykus suderinti investicinio turto apibrėžties pakeitimo. Ekspertai taip pat pažymėjo, kad miškas, įgytas kitai nei miškininkystės veiklai, balanse galėtų būti pateikiamas kaip kitas ilgalaikis materialusis turtas (vidutinis balas 3,9; moda ir mediana „Pritariu“), tuo tarpu tokio miško pateikimas ilgalaikio biologinio turto grupėje buvo įvertintas gana kritiškai (vidutinis balas 2,7; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“): tik vieno eksperto manymu bet koks miškas, nepriklausomai nuo jo naudojimo paskirties, turėtų būti priskirtas ilgalaikio biologinio turto grupei, nes „miškas – netipinis, vis dėlto biologinis turtas, kuriam reikia kitokių priežiūros ir kitokio cikliškumo išlaidų, nei įprastam

materialiajam turtui“. Su tokiu eksperto teiginiu galima iš dalies sutikti, vis dėlto derėtų pastebėti, kad įprastai apskaitos informacijos vartotojai biologinį turtą sieja su žemės ūkio ar panašia veikla ir kitokio pobūdžio veiklą vykdančios įmonės valdomo miško pateikimas ilgalaikio biologinio turto straipsnyje gali klaidinti. Šio teiginio suranguotų ekspertų nuomonių suderinamumą nusakantis Kendall konkordancijos koeficientas $W = 0,42$ (apskaičiuota χ^2 reikšmė 16,88; $\chi^2_{kr}(0,05;4) = 9,48$), tačiau įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė $W_r = 0,52$, t.y. galima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu pakankamai suderintos, o ekspertai išreiškė aiškų pritarimą modelyje pateiktai ne ūkininkavimo tikslais įgyto miško klasifikacijai.

Kiekvienai vienerūšių ūkinių operacijų grupei galima pritaikyti skirtingus apskaitos metodus, kurie skirtingai atspindėtų informaciją apie įmonės veiklą finansinėse ataskaitose. Siekiant užtikrinti apskaitos informacijos aiškumą ir palyginamumą globalios ekonomikos sąlygomis bandoma suderinti apskaitos informacijos formavimo metodus tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiais (Subačienė et al, 2012). Kita vertus, ūkio subjektų veikla darosi vis labiau sudėtingesnė, o jos teisingas atvaizdavimas apskaitoje reikalauja naujų, vis sudėtingesnių apskaitos metodų. Vis dėlto dažniau tai aktualu didelėms, tarptautinėms įmonėms, tuo tarpu mažos įmonės dėl finansinių lėšų, kvalifikacinių pajėgumų trūkumo dažnai negeba *teisingai* pritaikyti sudėtingų metodų, taip tik iškreipdamos savo finansinių ataskaitų duomenis. Kita vertus skirtingų apskaitos metodų taikymas negali būti pateisinamas tik kitokiu įmonės juridiniu statusu, todėl dešimtuoju anketos klausimu buvo siekiama įvertinti ekspertų pritarimo lygį miškų finansinės apskaitos modelyje pateiktam miškų finansinės apskaitos būdų diversifikavimui mažose ir didelėse įmonėse ir unifikavimui privačiose miškininkystės įmonėse ir valstybinėse miškų urėdijose (žr. 45 pav.). Didžiausio ekspertų pritarimo sulaukė teiginys, kad *privačios miškininkystės įmonės ir valstybinės miškų urėdijos medynų apskaitai turėtų taikyti tokius pačius apskaitos būdus*, taip sudarant informacijos vartotojams galimybę palyginti šių verslo subjektų finansinę informaciją

(vidutinis balas 4,5; moda ir mediana „Visiškai pritariu“). Taip pat ekspertai išreiškė gana aukštą pritarimo lygį teiginiui, kad visos įmonės medynų apskaitai turėtų taikyti tokį patį apskaitos būdą (vidutinis balas 4,1; moda ir mediana „Pritariu“), taip pabrėždami finansinės informacijos palyginamumo svarbą.



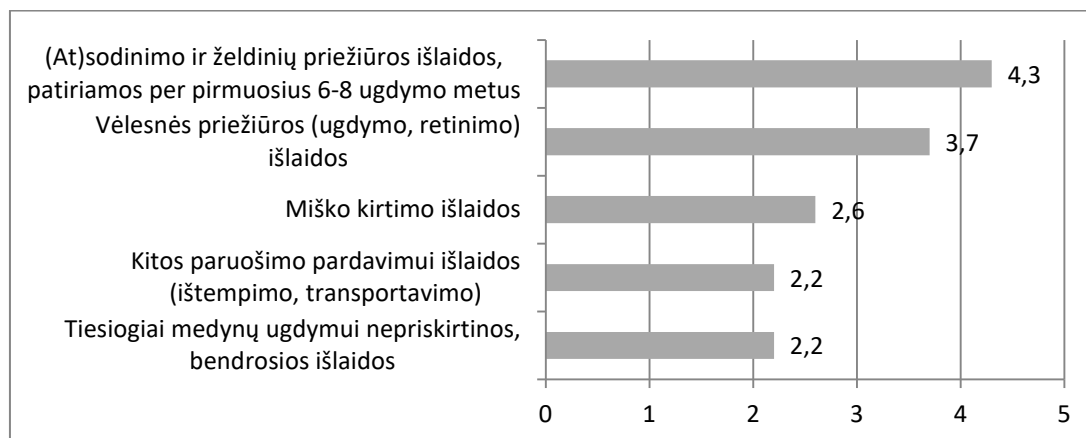
45 pav. Miškų apskaitos būdų unifikavimas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Vis dėlto pakankamai aukštas pritarimo lygis buvo išreikštas ir apskaitos būdų diversifikavimui mažose ir didelėse miškininkystės įmonėse, t.y. pritariama, kad labai mažos ir mažos įmonės turėtų taikyti paprastesnius, o vidutinės ir didelės įmonės – sudėtingesnius apskaitos būdus (vidutinis balas 3,4 ir 3,3 atitinkamai; moda ir mediana „Pritariu“). Nepritarimą šiam požiūriui išreiškė 2 iš 10 ekspertų argumentuodami, kad „tikras ir teisingas“ įmonės vaizdas yra ne tik pačios įmonės, bet ir valstybės bei kreditorių poreikis, o tikrosios vertės metodas kaip tik ir patenkina šį poreikį, be to nėra toks sudėtingas, kad sukurtų papildomą didelę naštą mažoms įmonėms. Vis dėlto derėtų pastebėti, kad tikrosios vertės metodo sudėtingumą nulemia ne pats būdo techninis pritaikymas (įrašai apskaitos registruose), bet patikimas tikrosios vertės nustatymas: tai nėra sudėtinga, jei įmonė valdo tik subrendusį mišką, tačiau tampa dideliu iššūkiu siekiant nustatyti nesubrendusių medynų vertę.

Analizuojant ekspertų nuomones pastebėtas skirtingas jų pasiskirstymas ekspertų grupėse: reglamentuojančias institucijas atstovaujančių ekspertų pritarimo lygis miškų apskaitos būdų diversifikavimui buvo mažesnis, nei auditorių praktikų. Tai leidžia daryti prielaidą, jog tiesiogiai su įvairaus dydžio miškininkystės įmonėmis dirbantys auditoriai turi rimtų abejonių dėl mažų įmonių gebėjimo tinkamai taikyti sudėtingesnius apskaitos būdus. Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas šio teiginio vertinimo Kendall konkordancijos koeficientas $W = 0,48$, tačiau įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė pakilo iki $W_r = 0,74$, todėl galima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra gerai suderintos.

Miškų finansinės apskaitos modelyje labai mažoms ir mažoms įmonėms siūlomo medynų apskaitos savikaina būdo esminiai klausimai susiję su medynų savikainos nustatymu ir vėlesne apskaita. Siekiant verifikuoti modelyje pateiktus šios problemos sprendinius, ekspertams buvo pateikti teiginiai dėl numatytų savikainos būdo taikymo principų tinkamumo (11 ir 12 anketos klausimai). Ekspertų vertinimai medynų savikainos nustatymo aspektu pateikti 46 paveiksle.



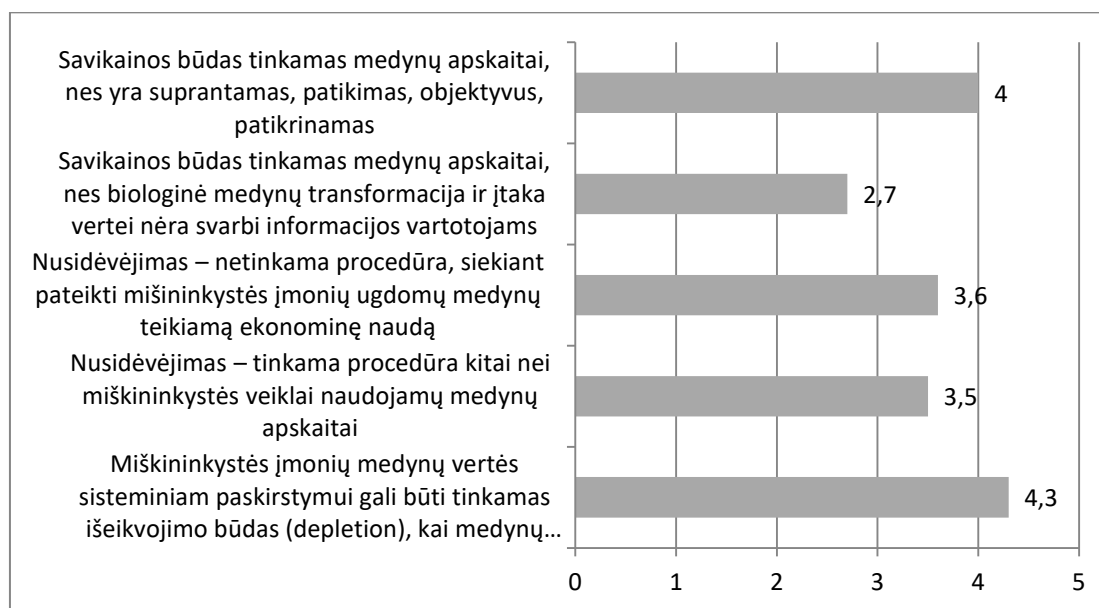
46 pav. Ugdomų medynų savikainos nustatymo principai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai išreiškė aukštą pritarimo lygį ugdomų medynų savikainos nustatymo principams: į medynų savikainą turi būti įskaitomos pirminės pasodinimo ar atsodinimo ir želdinių priežiūros išlaidos (vidutinis balas 4,3),

taip pat ir vėlesnės priežiūros išlaidos (vidutinis balas 3,7, abiem atvejais moda ir mediana „Pritariu“). Vis dėlto reikia pastebėti, kad du ekspertai išreiškė nepritarimą *vėlesnių* ugdymo ir retinimo priežiūros išlaidų kapitalizavimui. Savo ruožtu medynų paruošimo pardavimui, kaip ir įmonės bendrųjų administracinių išlaidų kapitalizavimo galimybei dauguma ekspertų nepritarė (visais atvejais moda ir mediana „Nepritariu“), nors 3 iš 10 ekspertų išreiškė gana aukštą pritarimo lygį dalies medienos ruošos (kirtimo) išlaidų kapitalizavimui. Reikia pastebėti, kad šios išlaidos pasiūlytoje modifikuotos savikainos būdo schemoje įskaitomos ne į medynų, o į medienos produkcijos savikainą. Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas šio teiginio vertinimo Kendall konkordancijos koeficientas $W = 0,63$ (apskaičiuota χ^2 reikšmė 25,38; $\chi^2_{kr}(0,05;4) = 9,48$), o įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė $W_r = 0,83$, todėl galima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra gerai suderintos, t.y. ekspertai patvirtino pateiktus medynų savikainos nustatymo principus.

Miškų finansinės apskaitos modelyje pateiktų medynų savikainos būdo taikymo principų pagrįstumą ekspertai vertino išreiškdami pritarimo lygį būdą nusakantiems teiginiams. Ekspertų vertinimai pateikti 47 paveiksle.



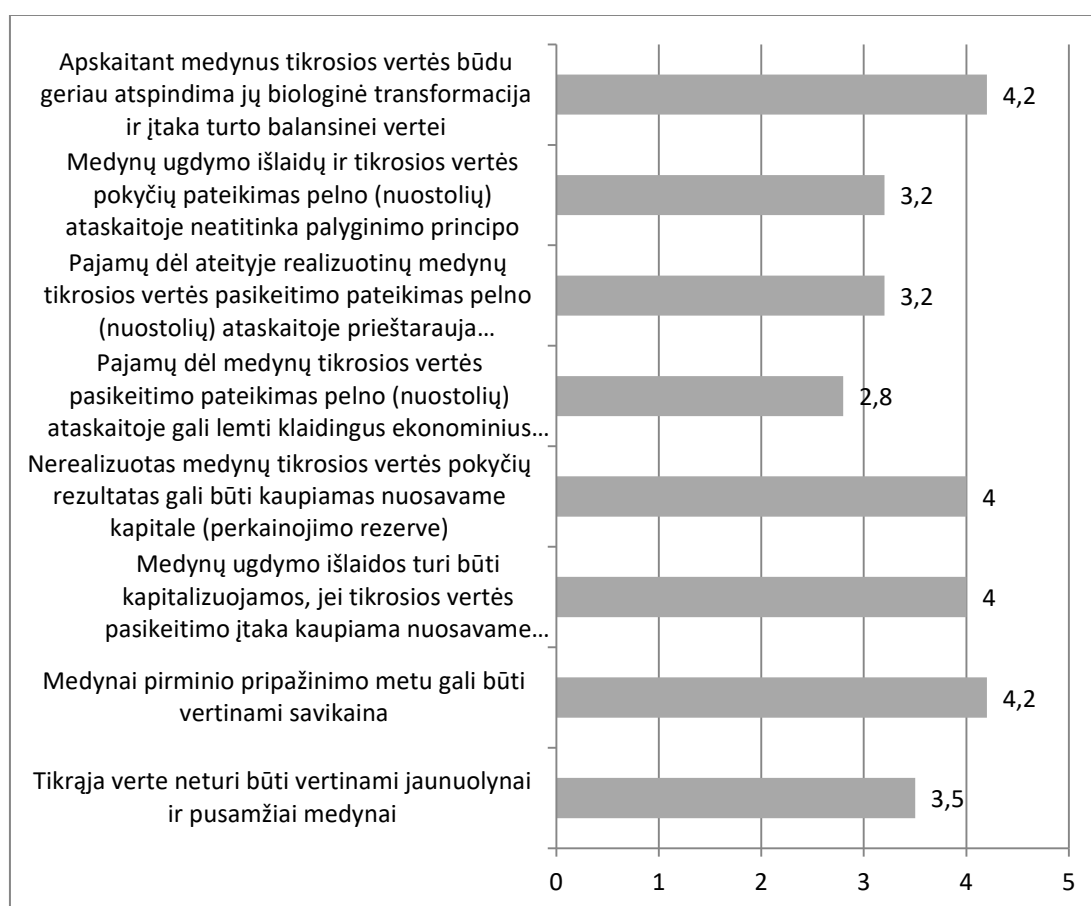
47 pav. Savikainos būdo tinkamumas medynų apskaitai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Teiginiui, kad savikainos būdas tinkamas medynų apskaitai, nes yra *suprantamas, patikimas, objektyvus ir patikrinamas*, ekspertai išreiškė gana aukštą pritarimo lygį (vidutinis balas 4; moda ir mediana „Pritariu“). Vis dėlto vieno eksperto pritarimo lygis buvo žemesnis („Nei pritariu, nei nepritariu“), nes „tikrosios vertės metodo, kurio dėka finansinės ataskaitos rodytų daugiau naudingos informacijos, taikymas yra paprastesnis nei įsigijimo savikainos“. Su tokiu argumentu galima būtų sutikti – išlaidų miškui pateikimas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje gali būti paprastesnis sprendimas nei jų kapitalizavimas ir vėlesnis savikainos skaičiavimas, tačiau su sąlyga, jei nereikėtų nuolat vertinti *ugdomo* miško tikrosios vertės – tai daro šį būdą mažiau patikimu ir patikrinamu, ypač mažose įmonėse. Ekspertai išreiškė žemesnį pritarimo lygį teiginiui, kad savikainos būdas tinkamas miškų apskaitai, nes informacijos vartotojams informacija apie miško biologinę transformaciją nėra svarbi (vidutinis balas 2,7; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“), kas suponuoja prielaidą, jog ekspertai savikainos būdo taikymą toleruoja ne dėl geresnės finansinės informacijos kokybės, o būtent dėl metodo paprastumo. Gana skirtingos ekspertų nuomonės pastebėtos vertinant teiginius, apibūdinančius vėlesnę medynų apskaitą savikainos būdu: pakankamai aukštas pritarimo lygis buvo išreikštas modelyje siūlomam miškų išsekvojimo (*angl. depletion*) metodo taikymui, siekiant sistemiškai paskirstyti ilgalaikio biologinio turto - medynų vertę (vidutinis balas 4,3; moda ir mediana „Visiškai pritariu“), tuo tarpu nusidėvėjimo skaičiavimo medynams klausimu ekspertai vieningos nuomonės neturėjo. Teiginiui, kad nusidėvėjimo skaičiavimas – netinkamas medynų sisteminio paskirstymo metodas pritarė dauguma ekspertų (vidutinis balas 3,6; moda ir mediana „Pritariu“), vis dėlto reglamentuojančias institucijas atstovaujantys ekspertai išreiškė gerokai žemesnį pritarimą. Savo ruožtu teiginiui, kad nusidėvėjimo skaičiavimas – tinkama procedūra atvaizduojant ne miškininkystės veikloje naudojamo miško ekonominės naudos gavimą žemesnį pritarimo lygį išreiškė ekspertai – auditoriai, tačiau bendras vidutinis balas 3,5, o moda ir mediana „Pritariu“. Toks skirtingas nuomonių dėl nusidėvėjimo procedūros tinkamumo medynams

spektras nulėmė žemesnę šio klausimo konkordancijos koeficiento reikšmę, kuri, įvertinus sutampančius rangus buvo $W_r = 0,44$. Visgi galima teigti, kad modelio verifikavimo aspektu svarbūs teiginiai dėl savikainos būdo ir išekvojimo metodo tinkamumo miškų apskaitai, ekspertų buvo patvirtinti.

Siekiant verifikuoti miškų finansinės apskaitos modelį, viena esminių sričių – įvertinti pasiūlyto modifikuoto miškų apskaitos tikraja verte būdo pagrįstumą, todėl tryliktuoju anketos klausimu ekspertų vertinimui buvo pateikti teiginiai, apibūdinantys tikrosios vertės taikymą medynų apskaitai. Ekspertų vertinimas pateiktas 48 paveiksle.



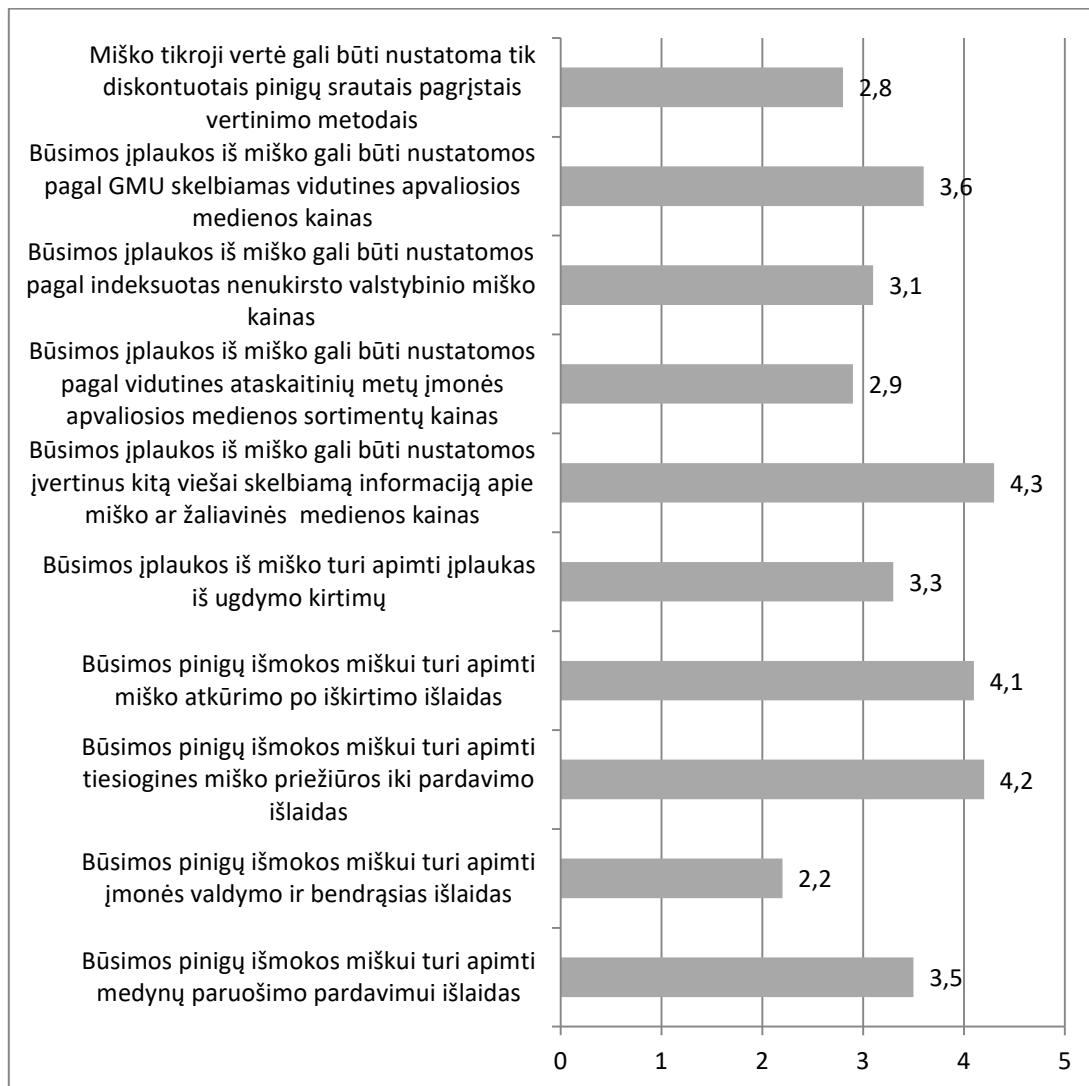
48 pav. Modifikuoto tikrosios vertės būdo pagrįstumas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai išreiškė aukštą pritarimo lygį teiginiui, jog tikrosios vertės būdu finansinėse ataskaitose geriau atspindima miško biologinė transformacija (vidutinis balas 4,2; moda „Pritariu“), vis dėlto vertindami teiginius dėl

tikrosios vertės pokyčių pateikimo ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje ekspertai nebuvo tokie vieningi: ekspertai labiau pritarė teiginiui, kad toks pateikimas neatitinka pajamų ir sąnaudų palyginimo principo ir nulemia duomenų pateikimo asimetriją (vidutinis balas 3,2; moda ir mediana „Pritariu“), o išankstinis pajamų dėl tolimoje ateityje numatomų realizuoti medynų pripažinimas pelno (nuostolių) ataskaitoje prieštarauja atsargumo principui (vidutinis balas 3,2; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“), tačiau kritiškai vertino teiginį, kad tikrosios vertės pokyčių pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje gali nulemti klaidingus ekonominius sprendimus (vidutinis balas 2,8; moda „Nepritariu“; mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“). Reikia pažymėti, kad toks ekspertų vertinimas yra visiškai pagrįstas su viena sąlyga - jei tikrosios vertės pokyčiai pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiami atskirai nuo kitų (realizuotų) įmonės pajamų, nes tik tuomet finansinių ataskaitų informacijos vartotojai turi galimybę eliminuoti tikrosios vertės pokyčio įtaką priimdami dividendų skirstymo ir kitus svarbius ekonominius sprendimus. Nepaisant žemesnio pritarimo lygio priežastims, nulėmusioms tikrosios vertės būdo modifikavimo poreikį, ekspertai išreiškė aukštą pritarimo lygį pačiam būdo modifikavimui: *medynų tikrosios vertės pokyčio nerealizuotas rezultatas gali būti kaupiamas perkainojimo rezerve* (vidutinis balas 4; moda ir mediana „Pritariu“), tokiu atveju *medynų (at)sodinimo išlaidos turi būti kapitalizuojamos* (vidutinis balas 4; moda ir mediana „Pritariu“), o *pirminio pripažinimo metu medynai vertinami savikaina* (vidutinis balas 4,2; moda ir mediana „Pritariu“). Skirtingas ekspertų požiūris į tikrosios vertės būdo modifikavimo *priežastis* lėmė žemesnę konkordancijos koeficiento reikšmę ($W_T = 0,35$).

Taikant tikrosios vertės būdą esminė problema – medynų tikrosios vertės nustatymas, todėl keturioliktuoju anketos klausimu buvo siekiama iširti ekspertų pritarimo lygį miškų tikrosios vertės nustatymo principams. Ekspertų vertinimas pateiktas 49 paveiksle.



49 pav. Miško tikrosios vertės nustatymo principai.

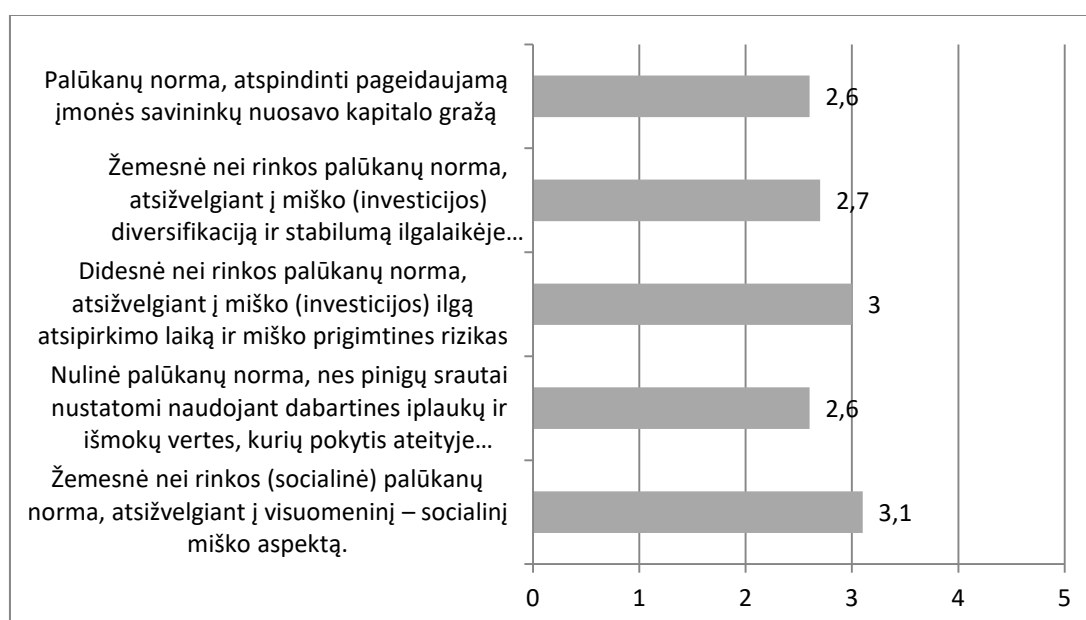
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Reikia pažymėti, kad teiginiui, jog medynų tikroji vertė gali būti nustatoma *tik* taikant diskontuotais pinigų srautais (DPS) pagrįstus vertinimus, t.y. trečiojo patikimumo lygio duomenis, naudojant pajamų metodą pritarė 4 iš 10 ekspertų (vidutinis balas 2,8; moda „Nepritariu“; mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“). Paprašius ekspertų pagrįsti šią nuomonę, dauguma pažymėjo, kad tikroji vertė gali būti nustatoma ne tik naudojant DPS metodus, bet ir kitą aktyvioje rinkoje skelbiamą viešą informaciją apie stačio miško ar medienos kainas, t.y. naudojant antro patikimumo lygio duomenis. Iš tiesų, tokie duomenys – geresnis medynų tikrosios vertės nustatymo pagrindas, vis dėlto gali būti taikomi tik subrendusiems medynams. Savo ruožtu, ekspertai sutiko su

nuostata, kad *ugdomiems brandos nepasiekusiems* medynams vienintelis tinkamas tikrosios vertės nustatymo būdas – DPS pagrindu parengta metodika. Vertinant ekspertų pritarimo lygį pinigų srautų, įtraukiamų į skaičiavimus, kategorijoms, didžiausio ekspertų pritarimo sulaukė teiginiai, kad būsimos įplaukos iš medynų turi būti nustatomos pagal *GMU skelbiamas vidutines apvaliosios medienos sortimentų kainas*, jas perskaičiavus į nenukirto miško vertę (vidutinis balas 3,6; mediana „Pritariu“; moda „Nei pritariu nei nepritariu“), o dar aukštesnis pritarimo lygis išreikštas teiginiui, kad įplaukas reikia identifikuoti *pagal kitą viešai skelbiamą informaciją apie žaliavinės medienos arba nenukirto miško kainas* (vidutinis balas 4,3; moda ir mediana „Pritariu“). Žemesnis pritarimo lygis buvo išreikštas teiginiams, kad įplaukos gali būti nustatomos pagal indeksuotas nenukirto miško kainas, arba pačios įmonės vidutines pakoreguotas apvaliosios medienos pagal asortimentus kainas. Vertinant būsimas miško įplaukas kyla klausimas dėl įplaukų iš ugdomųjų kirtimų įskaitymo: viena vertus, tokių įplaukų įjungimas padidintų skaičiavimų tikslumą, kitą vertus jas dažnai galima vertinti su gana didele paklaida, o pačios įplaukos ne visuomet yra reikšmingos. Tai numatydami ekspertai išreiškė abejonių dėl tokių įplaukų įskaitymo tikslingumo (vidutinis balas 3,3; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“), o vieno eksperto pastebėjimu šias įplaukas reikia vertinti tik tuomet, jei jos yra reikšmingos. Labiau suderinta ekspertų nuomonė stebima numatomų pinigų išmokų aspektu: aukšto pritarimo lygio sulaukė teiginiai dėl visų *tiesioginių miško priežiūros iki kirtimo išlaidų* įtraukimo (vidutinis balas 4,2; moda ir mediana „Pritariu“), taip pat *vėlesnių miško atkūrimo išlaidų* (vidutinis balas 4,1; moda ir mediana „Pritariu“). Žemesnis pritarimo lygis stebimas teiginiui dėl *miško paruošimo pardavimui* (kirtimo, ištraukimo) išlaidų įtraukimo į vertinimus (vidutinis balas 3,5; moda ir mediana „Pritariu“), nors reikia pastebėti - 2 ekspertai išreiškė nepritarimą šiam teiginiui. Vis dėlto labiausiai kritiškai buvo įvertintas teiginys, kad vertinant būsimus pinigų srautus turėtų būti atsižvelgiama į būsimas įmonės valdymo (administracines) ir bendrąsias išlaidas (vidutinis balas 2,2; moda ir mediana „Nepritariu“). Pagal suranguotas ekspertų

nuomones apskaičiuotas šio teiginio vertinimo Kendall konkordancijos koeficientas $W = 0,48$ (apskaičiuota χ^2 reikšmė 43,21; $\chi^2_{kr}(0,05;9) = 9,48$), tačiau įvertinus sutampančius rangus koeficiento reikšmė $W_r = 0,58$, todėl galima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra pakankamai suderintos, o pasiūlyti medynų tikrosios vertės nustatymo principai patvirtinti.

Svarbi tikrosios vertės nustatymo DPS metodu problema – tinkamos diskonto normos parinkimas, dėl kurios ekspertų buvo prašoma pareikšti nuomonę penkioliktuoju anketos klausimu. Ekspertų vertinimo rezultatai pateikti 50 paveiksle.



50 pav. Diskonto normos nustatymo principai.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Būtent šiuo klausimų ekspertų nuomonės buvo skirtingos. Galima būtų teigti, kad aukščiausio pritarimo sulaukė teiginys, dėl diskontavimui naudotinos socialinės palūkanų normos, atsižvelgiant į visuomeninį – socialinį miško aspektą (vidutinis balas 3,1; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“), vis dėlto du ekspertai išreiškė nepritarimą šiam teiginiui, o trys – aiškų pritarimą. Kita vertus, panašiam, tik kita argumentacija pagrįstam teiginiui „žemesnė nei rinkos palūkanų norma, atsižvelgiant į miško (investicijos) diversifikaciją ir stabilumą ilgalaikėje perspektyvoje“ stebimas

pritarimo lygis yra aiškiai žemesnis (vidutinis balas 2,7; mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“, moda „Nepritariu“). Taikoma socialinė palūkanų norma yra žemesnė nei vidutinė rinkos palūkanų norma, taigi atmetus skirtingą teiginių argumentaciją galima teigti, kad tokios normos taikymas galėtų būti priimtinas. Vis dėlto panašiai buvo įvertintas ir visiškai priešingas teiginys – dėl miškui būdingų prigimtinių rizikų kai kurių ekspertų nuomone diskontavimui tinkamesnė būtų aukštesnė nei rinkos palūkanų norma (vidutinis balas 3; moda ir mediana „Nei pritariu, nei nepritariu“). Ištyrus vertinimų pasiskirstymą nustatyta, kad žemesnei palūkanų normai aukštesnį pritarimo lygį išreiškė praktikai – auditoriai, aukštesnei – apskaitą reglamentuojančių institucijų atstovai. Krištiškiausiai ekspertų buvo įvertinti teiginiai dėl nulinės (vidutinis balas 2,6; moda „Nei pritariu, nei nepritariu“; mediana „Nepritariu“) arba savininko reikalaujama graža pagrįstos palūkanų normos naudojimo (vidutinis balas 2,6; moda ir mediana „Nepritariu“). Pagal suranguotas ekspertų nuomones apskaičiuotas šio teiginio vertinimo Kendall konkordancijos koeficientas, įvertinus sutampančius rangus $W_r = 0,1$, todėl negalima teigti, kad ekspertų nuomonės šiuo klausimu yra suderintos – būtina atlikti tolesnius tyrimus diskontavimui tinkamos palūkanų normos pagrindimo srityje.

Pasak Bilevičienės ir Jonušausko (2013) geras konceptualus modelis turėtų aiškiai ir pagrįstai susieti objektą su jį veikiančiais faktoriais, taip pat turi būti naudingas modelio informacijos vartotojams, kurių interesai gali būti skirtingi. Bet koks finansinės apskaitos modelis, kaip ir klasikinės finansinės ataskaitos, negali patenkinti visų apskaitos informacijos vartotojų poreikių, kurie gali būti įvairūs ir kartais specifiniai, todėl stengiamasi orientotis į pagrindinių informacijos vartotojų poreikių patenkinimą ir modelio atitikimą finansinės informacijos fundamentaliosios ir kitoms svarbioms kokybinėms charakteristikoms. Todėl ekspertų buvo paprašyta suranguoti galimus verslo įmonių finansinių ataskaitų ir miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojus nuo svarbiausio iki mažiausiai finansinę informaciją naudojančio (žr. 12 lent.).

12 Lentelė. Miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojai

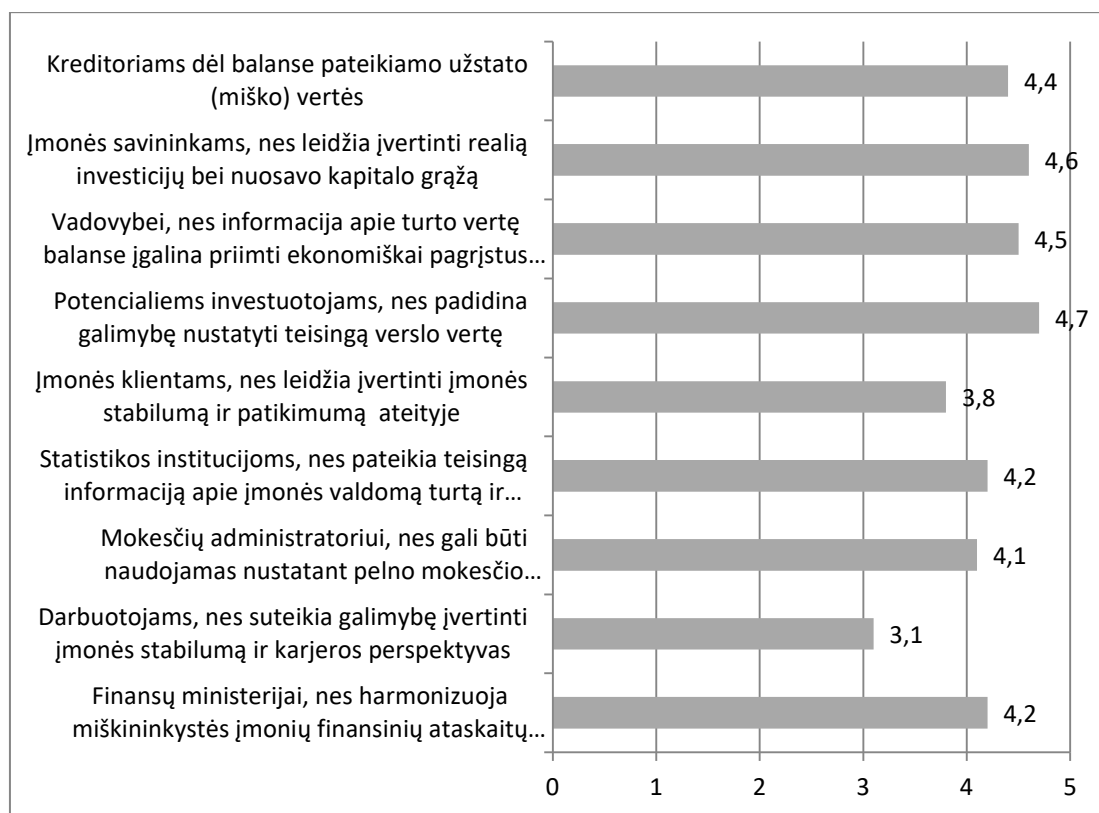
Informacijos vartotojų grupės	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	M	SD	SV
Finansinės institucijos (kreditoriai)	3	4	4	3	2	4	4	3	8	11	4,3	1,95	0,1
Prekių, paslaugų tiekėjai	6	8	5	7	9	11	11	6	9	12	8,4	2,29	0,06
Pirkėjai	12	5	11	8	12	12	12	5	11	4	9,2	3,19	0,06
Įmonės darbuotojai	11	9	13	10	8	10	10	7	6	10	9,8	1,78	0,05
Įmonės savininkai	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1,1	0,3	0,13
Reitingų agentūros	5	13	8	9	7	6	6	9	12	9	8,4	2,46	0,06
Įmonės vadovybė	2	2	3	1	5	2	2	4	2	2	2,5	1,12	0,12
Valstybinės statistikos institucijos	8	6	10	5	4	9	9	8	10	5	7,4	2,11	0,07
Mokesčių administratorius	7	7	6	6	6	5	5	11	3	6	5,9	0,94	0,09
Potencialūs investuotojai	4	3	2	4	3	3	3	2	4	3	3,0	0,63	0,11
Finansų ministerija	9	11	7	12	10	7	7	12	5	7	8,7	2,33	0,06
Vyriausybė	10	12	9	11	11	8	8	10	7	8	9,7	1,55	0,05
Bendruomenė (gyventojai)	13	10	12	13	13	13	13	13	13	13	12,6	0,92	0,02
Kiti informacijos vartotojai	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	0,00	0,01

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Analizuojant 12 lentelės duomenis matyti, kad svarbiausiais miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojais ekspertai įvardijo įmonės savininkus (vidutinis balas 1,1; svoris 0,13), vadovybę (vidutinis balas 2,5; svoris 0,12), potencialius investuotojus (vidutinis balas 3; svoris 0,11), finansines institucijas (vidutinis balas 4,3; svoris 0,1) ir mokesčių administratorių (vidutinis balas 5,9; svoris 0,09). Gana vieningai mažiausiai svarbiomis informacijos vartotojų grupėmis buvo pripažinta vyriausybė (vidutinis balas 9,7; svoris 0,05), bendruomenė (vidutinis balas 12,6; svoris 0,02) ir kiti informacijos vartotojai (vidutinis balas 14; svoris 0,01). Šio

teiginio ekspertų nuomonių suderinamumą apibūdinantis Kendall konkordancijos koeficientas $W = 0,81$ (apskaičiuota χ^2 reikšmė 104,78; $\chi^2_{kr}(0,05;13) = 22,36$), reiškia, kad ekspertų nuomonės gerai suderintos.

Įvardyti pagrindiniai modelio informacijos vartotojai finansinę informaciją apie įmonės valdomus miškus naudoja įvairių ekonominių sprendimų priėmimui, todėl 17 anketos klausimu ekspertų buvo prašoma išreikšti pritarimo lygį teiginiams, nusakantiems modelio informacinį naudingumą vartotojams. Ekspertų vertinimo rezultatai pateikti 51 paveiksle.



51 pav. Modelio informacinis naudingumas.

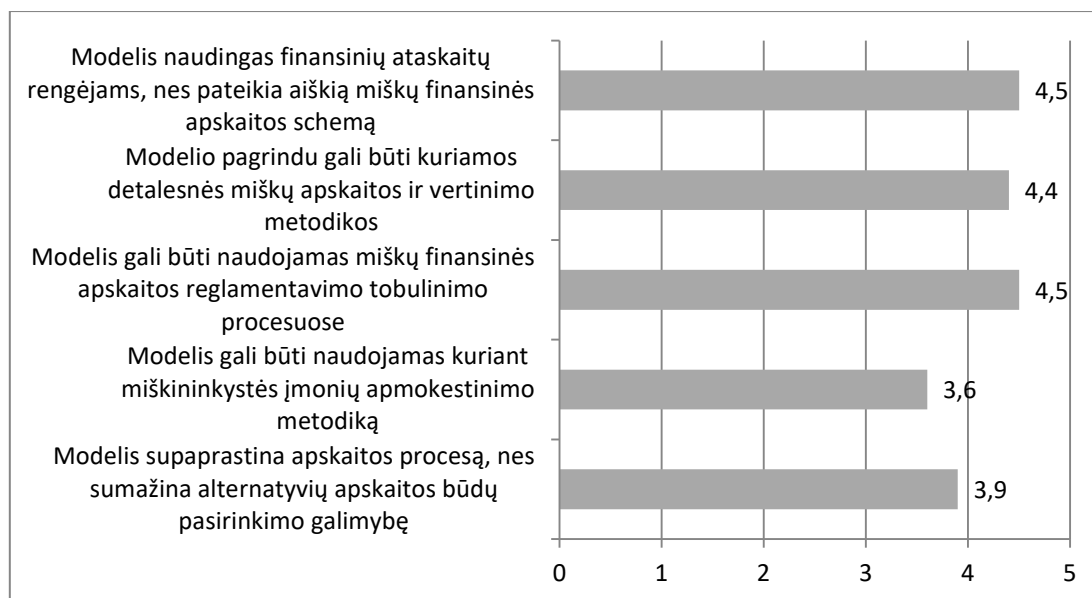
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertų nuomone, modelio informacinis naudingumas didžiausias potencialiems investuotojams, nes miško aktualios vertės pateikimas balanse padidina galimybę nustatyti teisingą verslo vertę ir priimti pagrįstus bei racionalius investicinius sprendimus (vidutinis balas 4,7; moda „Visiškai pritariu“). Naudingas modelis ir kitai svarbiai vartotojų grupei – įmonės savininkams, nes tinkama informacija apie įmonės valdomus miškus leidžia

įvertinti realią savininkų investicijų grąžą, tuo pačiu vadovybės darbo efektyvumą (vidutinis balas 4,6; moda „Visiškai pritariu“). Modelio nauda neabejotina įmonės vadovybei, nes tik teisinga informacija apie verslo subjekto veiklą įgalina priimti efektyvius investicinius ir kitus valdymo sprendimus (vidutinis balas 4,5; moda „Visiškai pritariu“), taip pat ir finansiniams kreditoriams, kurie įmonės balanse gali matyti informaciją apie miško (galimo užstato), vertę (vidutinis balas 4,4; moda „Pritariu“). Kiek žemesnis pritarimo lygis (vidutinis balas 4,2 ir 4,1; moda „Pritariu“) buvo išreikštas teiginiais apie modelio informacinį naudingumą valstybinės valdžios institucijoms: mokesčių administratoriui nustatant pelno mokesčio apskaičiavimo principus, Finansų ministerijai harmonizuojant miškininkystės įmonių apskaitą ir siekiant finansinės informacijos palyginamumo, statistikos institucijoms renkant informaciją apie įmonių turto vertę ir veiklos rezultatus. Kritiškiau ekspertai vertino modelio informacinį naudingumą įmonės klientams (vidutinis balas 3,8; moda „Pritariu“) bei darbuotojams (vidutinis balas 3,1; moda „Nei pritariu, nei nepritariu“), tačiau šios grupės nėra pagrindiniai miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojai, taigi žemesnis pritarimo lygis yra pateisinamas. Aptarto teiginio suranguotų nuomonių, įvertinus sutampančius rangus Kendall konkordancijos koeficientas $W_r = 0,48$, taigi galima teigti, kad ekspertų nuomonės pakankamai suderintos.

Vienas iš teorinių modelių kokybės vertinimo aspektų – modelio pritaikomumas sprendžiant konkrečias praktikoje kylančias problemas, todėl ekspertų buvo prašoma įvertinti miškų finansinės apskaitos modelio praktinio pritaikymo galimybes (žr. 52 pav.) Ekspertų vertinimu, miškų finansinės apskaitos modelis gali būti naudojamas miškų finansinės apskaitos reglamentavimo tobulinimo procesuose (vidutinis balas 4,5; moda „Pritariu“), o jo pagrindu gali būti kuriama detalesnė miškų finansinės apskaitos metodika (vidutinis balas 4,4; moda „Pritariu“), kuri, įteisinus, taptų privaloma miškus valdantiems verslo subjektams. Toks modelis naudingas verslo įmonių finansinių ataskaitų rengėjams (vidutinis balas 4,5; moda „Visiškai pritariu“), nes pateikta aiški ir struktūrizuota miško apskaitos proceso schema sudaro

sąlygas suprasti šio proceso esmę, nuoseklumą ir įtaką finansinėms ataskaitoms, leidžia išvengti subjektyvių interpretacijų ir tuo pačiu harmonizuoja skirtingų įmonių apskaitos politikas.

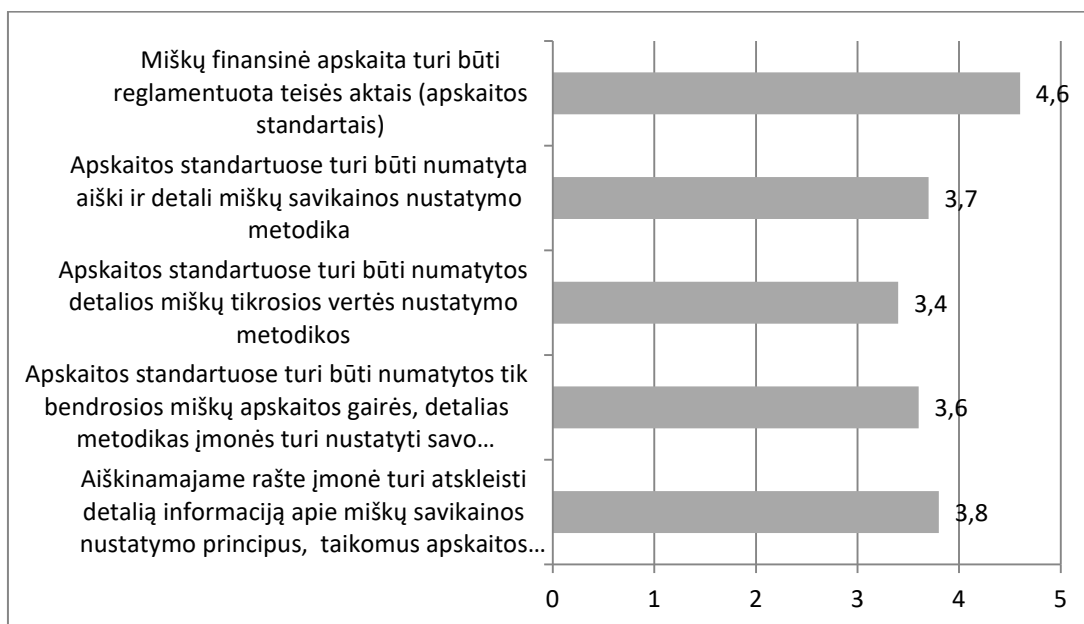


52 pav. Modelio praktinis pritaikomumas.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Žemesnis pritarimo lygis išreikštas teiginiais, kad modelis sumažina alternatyvių apskaitos būdų pasirinkimo galimybę (vidutinis balas 3,9; moda „Pritariu“) ir gali būti naudojamas kuriant miškininkystės įmonių apmokestinimo metodikas (vidutinis balas 3,6; moda „Nei pritariu, nei nepritariu“). Reikia sutikti, kad modelyje neišvengta alternatyvų, visgi jos yra minimizuotos: mažoms ir didelėms įmonėms siūlomi skirtingomis koncepcijomis pagrįsti miškų finansinės apskaitos būdai, tačiau panašaus dydžio įmonės pasirinkimo alternatyvų neturėtų. Alternatyvių apskaitos būdų klausimas aktualizuojamas, nes prieštarauja harmonizavimo idėjai: viena vertus, daugiau alternatyvų sudaro geresnes sąlygas teisingai atspindėti įmonės veiklą, kita vertus tokia įvairovė mažina finansinės informacijos palyginamumą ir padidina manipuliacijų galimybę.

Paprašius įvertinti miškų finansinės apskaitos proceso, o tuo pačiu ir modelio tobulinimo kryptis, ekspertų nuomonės išsiskyrė (žr. 53 pav.).



53 pav. Miškų finansinės apskaitos tobulinimo kryptys.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai vieningai pritarė teiginiui, kad miškų finansinė apskaita turi būti reglamentuota (vidutinis balas 4,6; moda „Visiškai pritariu“), t.y. miškų finansinės apskaitos modelis turi būti įteisintas apskaitos standartais, nes tik tuomet taptų privalomu ir taikomu. Vis dėlto reglamentavimo detalumo klausimu ekspertų nuomonės buvo skirtingos: pusė ekspertų išreiškė aukštesnį pritarimo lygį teiginiams, atspindintiems taisyklėmis pagrįstų apskaitos standartų idėją, t.y. pritarė, kad apskaitos standartuose turėtų būti numatyta detali miškų savikainos ir vertės nustatymo metodika (vidutinis balas 3,6 ir 3,4 atitinkamai; moda ir mediana „Pritariu“). Tačiau kiti pasisakė už principais pagrįstus apskaitos standartus, kuriuose turi būti numatytos tik bendrosios miškų apskaitos gairės, o detalias metodikas įmonės pačios turėtų nustatyti savo apskaitos politikoje (vidutinis balas 3,6; moda „Visiškai pritariu“, mediana „Pritariu“). Šias skirtingas ekspertų nuomones atspindi Kendall konkordancijos koeficientas ($W_r=0,3$), parodantis žemesnį nei kitais klausimais nuomonių suderinamumą ir tuo pačiu šiuolaikinės globalizacijos ir nuolatinių pokyčių sąlygomis naujai išskylančią dešimtmečių senumo klausimą: principais ar taisyklėmis pagrįsti apskaitos standartai yra naudingesni finansinės

informacijos rengėjams, vartotojams, reglamentuojančioms ir administruojančioms institucijoms.

Ekspertinio vertinimo rezultatai atskleidė, kad ekspertai su pakankamu arba aukštu nuomonių suderinamumo lygiu patvirtino pateikto balansinio verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą ir tinkamumą, modelio struktūrą, atskirų elementų kintamuosius (turto pripažinimo kriterijus, medynų klasifikavimo požymius, įsigijimo savikainos nustatymo principus), modifikuotų apskaitos būdų tinkamumą medynų apskaitai, informacinį naudingumą vartotojams ir praktinio pritaikymo galimybes. Nesuderintos ekspertų nuomonės nustatytos dviem klausimais: miškų tikrosios vertės nustatymui naudotinos diskonto normos pasirinkimo principai ir miškų finansinės apskaitos proceso reglamentavimo detalumas. Šie klausimai, kaip ir finansinės informacijos vartotojų papildomų atskleidimų apie ugdomus miškus aiškinamajame rašte poreikio tyrimai bei patikimų miško žemės ir medynų verčių atskyrimo metodų paieška, galėtų tapti tolesnių mokslinių tyrimų kryptimis.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Svarbiausias miškų ūkio ir miškininkystės įmonių išteklius – miškas, skirtingai nei kitas verslo subjektų materialusis turtas, ne visuomet pripažįstamas turtu ir tuomet nepateikiamas vienoje pagrindinių įmonės finansinių ataskaitų – balanse. Tai iškreipia informaciją apie šių įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, todėl ji netinka valdymo, investicinių ir kitų ekonominių sprendimų priėmimui. Pasaulinėje miškų finansinės apskaitos praktikoje galima išskirti du miško apskaitos *modelių tipus*: balansinį, kuriame siekiama pateikti finansinę informaciją apie ugdomus miškus įmonės balanse, ir nebalansinį, kai visos su miško ugdymu susijusios išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Balansinio modelio privalumas – finansinės ataskaitos atspindi realią įmonės situaciją, tačiau trūkumas – specifinė, dviprasmiška miško apskaita, taikomos skirtingos vertinimo metodikos, kas sumažina finansinės informacijos patikimumą ir palyginamumą. Nebalansinis modelis leidžia išvengti miško finansinės apskaitos ir vertinimo, tačiau yra kritikuotinas, nes iškreipia finansinę informaciją apie įmonės veiklą ir neatitinka kai kurių bendrųjų apskaitos principų. Augantis susidomėjimas finansinės apskaitos metodais, kurie atsižvelgia į holistinę vertės kūrimo perspektyvą, lemia vis spartesnę balansinio modelio tipo plėtrą ir suponuoja būtinybę šia kryptimi vystyti miškų finansinės apskaitos teoriją.

2. Kertinė balansinio miškų finansinės apskaitos modelio taikymo sąlyga yra miško pripažinimas turtu ir pateikimas verslo subjektų finansinėse ataskaitose - miškas turi atitikti tradicinėje finansinėje apskaitoje taikomus du esminius turto pripažinimo kriterijus: išteklių *kontrolė* ir galimybė iš jo gauti *ekonominę naudą*. Jei pirmasis kriterijus nesunkiai įgyvendinamas, tai antrasis tam tikrais atvejais gali lemti miško neatitikimą turto definicijai dėl valstybės nustatytų ūkininkavimo ir tuo pačiu ekonominės naudos gavimo apribojimų. Šią problemą išsprendžia pasiūlytas ūkio subjektų valdomų miškų pripažinimo turtu algoritmas, kuriame miško ekonominės naudos potencialas vertinamas

atsižvelgiant į miškų grupę ir miškų valdytojo statusą. Išanalizavus Lietuvos teisės aktuose numatytus miško naudojimo apribojimus nustatyta, kad abejonių kyla tik dėl privačių miškininkystės įmonių valdomų II grupės ekosistemų apsaugos ir rekreacinių miškų atitikimo turto pripažinimo kriterijams, tuo tarpu III ir IV grupių miškų pripažinimas turtu nekvestionuotinas, taigi šie miškai privalo atsispindėti juos valdančių verslo subjektų, *tame tarpe valstybinių miškų urėdijų*, finansinėse ataskaitose.

3. Miško savitos prigimtinės savybės nulemia ilgą jo „gamybos“ ciklą, o tuo pačiu ir ekonominės naudos gavimo ypatumus, kurie sukelia problemų priskiriant mišką vienai ar kitai turto kategorijai pagal tradicinę finansinės apskaitos turto klasifikaciją – tai, savo ruožtu, turi įtakos šio turto apskaitos būdų pasirinkimui, vėlesniam vertinimui bei pateikimui finansinėse ataskaitose. Gana vieningai sutariama dėl vienintelio klasifikavimo aspekto: miško žemė turi būti atskirta nuo medynų ir priskirta ilgalaikiam materialiajam turtui, tuo tarpu medynų klasifikavimo klausimai ir toliau išlieka aktuali mokslinių diskusijų objektu, o praktikoje padidina galimybes manipuluoti finansine informacija priskiriant medynus ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, taip pat skirtingoms pagal turto pobūdį grupėms: biologiniam, ilgalaikiam materialiajam turtui ar atsargoms. Sprendžiant miško klasifikavimo klausimus būtina įvertinti verslo subjekto veiklos aplinkybes, miško įsigijimo ar ugdymo tikslą, valstybės nustatytus miško naudojimo apribojimus, verslo subjekto juridinį statusą. Visa tai atspindi pasiūlytas miško klasifikavimo finansinėje apskaitoje algoritmas, pagal kurį privačių miškininkystės įmonių bei miškų urėdijų ūkininkavimo tikslais ugdomi miškai turėtų būti laikomi ilgalaikiu biologiniu turtu, atsižvelgiant į jų prigimtines savybes ir ilgalaikę ekonominės naudos perspektyvą. Tačiau miškai, kurie negali būti ar nėra naudojami ūkininkavimo tikslais, turėtų būti klasifikuojami kitaip: įgyti kaip investicija, nuomojami miškai turėtų būti pripažinti investiciniu turtu, naudojami ne miškininkystės veikloje (kaimo turizmo, kitų rekreacinių paslaugų teikimui) - kitu ilgalaikiu materialiuoju turtu, įgyti pardavimui artimiausiu metu – atsargomis (prekėmis).

4. Verslo subjektų naudojamų išteklių apskaita ir informacijos apie juos pateikimas finansinėse ataskaitose priklauso nuo taikomų apskaitos ir vertinimo būdų, kurie pagrįsti dvejomis finansinės apskaitos koncepcijomis: apskaita istorine savikaina ir apskaita tikrąja verte, kurios priimtinumas iki šiol yra kontraversiškas. Apskaitos tikrąja verte esminis privalumas – ji teikia aktualesnę (tinkamesnę) informaciją ekonominių sprendimų priėmimui, nes reaguoja į pokyčius rinkoje. Tuo tarpu apskaita istorine savikaina neatspindi infliacijos įtakos, neatsižvelgia į aplinkybių rinkoje pokyčius, todėl vartotojams teikiama informacija, kurios ekonominių sprendimų priėmimui ir koreguojančių veiksmų atlikimui dažnai nepakanka. Pagrindinis apskaitos tikrąja verte trūkumas - jei nėra aktyviosios rinkos su skelbiamomis kainomis, tikroji vertė nustatoma taikant skirtingus metodus ir subjektyvias vertinimo prielaidas, todėl informacija gali tapti nepalyginama ir nepatikima. Miškų apskaitai taikant savikaina pagrįstus apskaitos būdus finansinėse ataskaitose pateikiama patikima ir įrodoma informacija, sumažinama manipuliacijų duomenimis galimybė, be to nereikia atlikti laikui, darbui ir (arba) finansiniams ištekliams imlios procedūros - periodiškai nustatinėti miško tikrosios vertės. Taikant tikrąja verte pagrįstus apskaitos būdus miškai balanse pateikiami tikrąja verte, kuri yra aktualesnė finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ekonominių sprendimų, ypač susijusių su ilgalaikę įmonės perspektyva, priėmimui bei būsimų pinigų srautų prognozavimui ir leidžia atspindėti ne tik miško biologinę transformaciją, bet ir rinkos aplinkybių įtaką.

5. Tradiciškai aiški, suprantama ir lengvai įgyvendinama istorinės savikainos koncepcija miškų atveju yra komplikauta dėl: 1) miško (at)sodinimo, vėlesnių ugdymo išlaidų paskirstymo bei kapitalizavimo pabaigos momento nustatymo ir 2) sisteminio turto nurašymo būdo parinkimo mišką pripažinus ilgalaikiu turtu. Pirmojo neapibrėžtumo priežastis – ilgas miško ugdymo ciklas ir jo metu nuolat patiriamos išlaidos medynams bei tuo pačiu metu uždirbamos periodinės pajamos iš tarpinių kirtimų, taip pat etapais atliekamų pagrindinių kirtimų, tuo tarpu antrasis susijęs su ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimu, kuris neatspindi miško vertės

pokyčių bei ekonominės naudos gavimo proceso dinamikos. Pasiūlytas modifikuotas miško finansinės apskaitos savikaina būdas leidžia minimizuoti šiuos trūkumus: į miško įsigijimo savikainą turėtų būti įskaitomos ne tik miško pradinės, tačiau ir vėlesnės tiesioginės priežiūros išlaidos, būtinos ir patiriamos iki ugdomų medynų kirtimo ar pardavimo, tačiau neturėtų būti įskaitomos su miškų ugdymu netiesiogiai susijusios priežiūros, pardavimo ir bendrosios įmonės išlaidos. Medynų sisteminiam nurašymui siūlomas turto išsekimo (*angl. depletion*) metodas, pagal kurį per miško ugdymo ciklą kapitalizuojamos išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis mišką pardavus stačią ar jo netekus, arba įskaitomos į medienos (produkcijos) savikainą mišką nukirtus. Miškų finansinė apskaita savikainos būdu tinkama labai mažoms ir mažoms įmonėms, kurios paprastai turi menkesnes finansines ir kvalifikacines galimybes, o pačios dėl savo dydžio nėra labai reikšmingos visuomenei ar įdomios investuotojams (ypač instituciniams) ir turi ribotą finansinės informacijos vartotojų ratą.

6. Miško apskaitai taikant tikrosios vertės būdą finansinėse ataskaitose atskleidžiama miško biologinė transformacija ir įtaka jo vertei, nuolat pateikiama informacija apie miško vertės pokyčius, o šie tiesiogiai susiję su būsimos ekonominės naudos prognozėmis. Tačiau tikrosios vertės būdo taikymas miško apskaitai turi du esminius trūkumus: 1) tikrosios vertės pokyčio pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje neatitinka pajamų pripažinimo kriterijų, sukelia pajamų ir sąnaudų pateikimo asimetriją, gali sukelti nepagrįstų lūkesčių dėl dividendų ir nulemti klaidingas ekonominių sprendimų priėmimo prielaidas, 2) dėl aktyviosios rinkos trūkumo miško tikrosios vertės nustatymas tampa subjektyviu procesu, kurį galima sumažinti taikant vieningas vertinimo metodikas, atskleidžiant tikrosios vertės nustatymo metodus ir prielaidas aiškinamajame rašte. Pasiūlytas modifikuotas miško apskaitos tikrąja verte būdas leidžia minimizuoti šiuos trūkumus: medynai apskaitoje galėtų būti registruojami savikaina, vėliau kasmet perkainojami iki tikrosios vertės, nerealizuotą tikrosios vertės pasikeitimo pelną ar nuostolius pateikiant nuosavame kapitale (perkainojimo rezerve), tuo tarpu miško

(at)sodinimo ir vėlesnės ugdymo išlaidos kapitalizuojamos. Vis dėlto modifikuoto tikrosios vertės būdo naudojimas gali būti komplikuoatas dėl kasmetinio miško tikrosios vertės nustatymo, todėl turėtų būti siūlomas vidutinėms ir didelėms lokalioms, o ypač tarptautinėms ir listinguojamoms miškininkystės įmonėms, kurios įprastai yra svarbios visuomenei (bendruomenei), turi didelį finansinių ataskaitų informacijos vartotojų, kuriems vertinimai tikrąja verte dažnai geriau suprantami nei savikaina, ratą, taip pat pakankamai finansinių ir (ar) intelektinių resursų tinkamam šio būdo įgyvendinimui.

7. Miško tikroji vertė - kaina, už kurią vertinimo dieną būtų parduotas miškas pagrindinėje rinkoje, o jei jos nėra - kitoje panašioje (palankiausioje) rinkoje, nepriklausomai nuo to, ar ši kaina viešai skelbiama, ar nustatoma taikant kitą vertinimo metodą, atsižvelgiant į rinkos dalyvių gebėjimą panaudoti šį turtą pačiu geriausiu būdu. Miško tikrosios vertės nustatymui tinkamiausios - pajamų būdo metodikos, kuomet būsiami turto grynieji pinigų srautai perskaičiuojami į vieną dabartinę vertę, naudojant antrojo arba trečiojo patikimumo lygio duomenis. Didžioji dalis Lietuvos ir užsienio autorių siūlomų miško vertės nustatymo metodų pagrįsti Faustmann (1849) žemės vertės nustatymo formule, kuri modifikuojama ir tobulinama, tačiau visoms vėliau sukurtoms metodikoms būdingi tam tikri neapibrėžtumai prognozuojant dešimtmečių pinigų srautus, taip pat nustatant diskonto normą, kuri turi milžinišką poveikį vertinant ilgo laikotarpio pinigų srautų dabartinę vertę. Vis dėlto išnagrinėtos miškų ekonominio vertinimo metodikos neatitinka tikrosios vertės nustatymo kriterijų, todėl pasiūlytas miško tikrosios vertės nustatymo metodas, implikuojantis prognozuojamų būsimų grynujų pinigų srautų iš miško dabartinę vertę, atsižvelgiant į istorinį miško pajamų ir išlaidų medynams augimo tempą, naudojant trečio patikimumo lygio duomenimis, tačiau maksimaliai remiantis aktyvioje rinkoje skelbiama informacija.

8. Atlikto Lietuvos privačių miškininkystės įmonių miškų finansinės apskaitos politikos ir praktikos empirinio tyrimo rezultatai atskleidė, kad miškų finansinė apskaita privačiose miškininkystės įmonėse yra skirtinga, todėl

teikiama finansinė informacija *nepalyginama*. Nors visos tirtos įmonės taiko nacionalinius apskaitos standartus (VAS), valdo ūkinius miškus, išigytų miškų apskaitai taiko balansinį modelį, o miškus apskaito išskirtinai savikainos būdu, visgi kitose srityse identifikuoti esminiai skirtumai, kurie gali reikšmingai pakeisti informacijos apie įmonės veiklą prasmę finansinėse ataskaitose. Nustatyta, kad didžioji dalis įmonių atsodinto (pasodinto) miško išlaidas kapitalizuoja, tačiau reikšminga dalis priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, kas sumažina finansinės informacijos *patikimumą* ir kelia abejonių dėl “tikro ir teisingo įmonės vaizdo” finansinėse ataskaitose. Identifikuoti reikšmingi skirtumai miško įsigijimo savikainos nustatymo, medynų klasifikavimo, taip pat priežiūros ir atkūrimo išlaidų apskaitos srityse. Neapibrėžto apskaitos proceso reglamentavimo sąlygomis svarbu pateikti papildomą informaciją vartotojams, tačiau daugiau nei pusė tirtų įmonių papildomos informacijos apie miškus aiškinamajame rašte nepateikia, t.y. finansinė informacija gali būti *nesuprantama* vartotojams. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad įmonės nesinaudoja galimybe taikyti pasaulinėje praktikoje adaptuotus apskaitos tikrąja verte būdus, siekiant finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pateikti *aktualesnę* informaciją.

9. Parengtas ekonomine logika bei bendraisiais apskaitos principais pagrįstas konceptualusis miškų finansinės apskaitos modelis remiasi istorinės savikainos ir tikrosios vertės koncepcijomis ir gali būti taikomas mažose, vidutinėse ir didelėse miškininkystės ar kitą veiklą vykdančiose miškus valdančiose verslo įmonėse. Miškų finansinės apskaitos modelis suformuotas kaip atvira įeigos – proceso – rezultato sistema, atspindinti priežastinius ryšius tarp veiksmų, kurie yra reikšmingi nagrinėjamam objektui ir kurios struktūra atitinka finansinių ataskaitų elementų apskaitos proceso nuoseklumo schemą. Pateikto modelio įeiga – išlaidos miškui (medynams), kurios atsižvelgiant į pripažinimo kriterijus ir jų realizaciją pripažįstamos turtu, kurio klasifikaciją lemia numatomas miško įsigijimo ir naudojimo tikslas. Pirminio pripažinimo metu turtas vertinamas savikaina, vėlesni miško apskaitos būdai diversifikuoti atsižvelgiant į turto pobūdį ir (ar) įmonės dydį. Modelio rezultatas – finansinė

informacija apie ugdomus miškus finansinėse ataskaitose, naudinga finansinės informacijos vartotojams, priimantiems ekonominius sprendimus, susijusius su įmone ir todėl veikiančius tolesnę įmonės veiklą.

10. Finansinė informacija turi atitikti fundamentaliąsias ir kitas svarbias kokybines charakteristikas, kad būtų naudinga apskaitos informacijos vartotojams. Miškų finansinės apskaitos modelis sudaro sąlygas teikti *aktualią* informaciją apie verslo subjektų veiklą, nes atspindi įmonės pagrindinio išteklių – miško vertę balanse ir realius veiklos rezultatus pelno (nuostolių) ataskaitoje bei leidžia įvertinti galimybes gauti ekonominę naudą ateityje. Modelis užtikrina *patikimą* informaciją, nes atitinka atsargumo principą pajamų pripažinimo aspektu ir pagrįstas aiškia vertinimo metodika. Taikant vieningą miškų finansinės apskaitos modelį privačioms miškininkystės įmonėms ir miškų urėdijoms, apskaitos informacijos vartotojams suteikiama galimybė *lyginti* ne tik skirtingų laikotarpių, tačiau ir skirtingo statuso (valstybinių ir privačių) miškų valdytojų finansinę informaciją, siekiant įvertinti jų veiklos efektyvumą ir priimti valdymo, finansavimo ir kitus ekonominius sprendimus. Aiškus duomenų apie miškus pateikimas balanse ir papildomi atskleidimai aiškinamajame rašte užtikrina, kad vartotojai geriau *supras* įmonės veiklą ir jos finansinius rodiklius. Miškų finansinės apskaitos modelio vartotojais gali būti visi suinteresuotieji asmenys, tačiau informacine prasme modelis naudingiausias įmonės vadovybei, savininkams, potencialiems investuotojams, kreditoriams bei mokesčių administratoriui. Atliktas ekspertinis modelio vertinimas parodė, kad ekspertai su pakankamu arba aukštu nuomonių suderinamumo lygiu patvirtino pateikto verslo įmonių valdomų miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą ir tinkamumą, modelio struktūrą, atskirų elementų kintamuosius, informacinį naudingumą vartotojams ir praktinio pritaikymo galimybes.

LITERATŪRA

1. 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1274/2008. 2008 m. gruodžio 17 d. Europos sąjungos oficialusis leidinys Nr. L 339. p. 3 – 44.
2. 13 –asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1255/2012. 2012 m. gruodžio 11 d. Europos sąjungos oficialusis leidinys Nr. L 360. p. 87 – 113.
3. 16 –asis TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“. Komisijos reglamentas (EB) priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. 2008 m. lapkričio 3 d., Nr. 1126/2008. 2008. Europos sąjungos oficialusis leidinys Nr. L 320. p. 72 – 82.
4. 16-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Biologinis turtas ir mineraliniai išteklių“. Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas. 2008 m. liepos 10 d. Nr. 1K-233. Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3276.
5. 1-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“. Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas. 2009 m. gruodžio 24 d. Nr. 1K-476. Valstybės žinios, 2009, Nr. 157-7103.
6. 32-ojo verslo apskaitos standarto „Tikrosios vertės nustatymas“ metodinės rekomendacijos. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr. V2-18. [žiūrėta 2017 m. sausio 15 d.] Prieiga per internetą: <http://avnt.lt/assets/Veiklos-sritis/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/2016/32-VAS-MR1-redakcijasvetainei.pdf>
7. 41-asis TAS „Žemės ūkis“. Komisijos reglamentas (EB) priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. 2008 m. lapkričio 3 d., Nr.

- 1126/2008. 2008. Europos sąjungos oficialusis leidinys Nr. L 320. p. 335 – 341.
8. Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41). Project Summary and Feedback Statement (2014). International Accounting Standard Board. [žiūrėta 2015 m. liepos 2 d.] Prieiga per internetą: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Bearer-biological-assets/Documents/FINAL_Agriculture_Bearer%20Plants_JUNE%202014_WEBSITE.pdf
 9. Aleknavičius, A (2008). Nekilnojamojo turto vertinimas. Lietuvos žemės ūkio universitetas, Kaunas. Ardiva, 186 p.
 10. Aleknevičienė, V. (2011). Įmonės finansų valdymas. Kaunas: VŠĮ „Spalvų kraitė“, 432 p.
 11. Alexander, D., Fasiello, R. (2014). Valore reale, fair value and the business model: was besta best after all? Proceedings of the international conference accounting and management information system AMIS, 2014,p. 703-723.
 12. Allen F., Carletti, E, (2008) Mark-to-market accounting and cash-in-the-market pricing, Journal of Accounting and Economics No. 45, p. 358-378.
 13. Amelevič, A. (2013) Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimas: teorinis aspektas. Jaunasis mokslininkas 2013. ASU, studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys, p. 124 - 130.
 14. Argiles, J. M., Aliberch, A. S., & Blandon, J. G. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad*, 15(1), 109–142. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S1138-4891\(12\)70040-7](http://dx.doi.org/10.1016/S1138-4891(12)70040-7)
 15. Argiles, J. M., Garcia-Blandon J. G., Monllau T. (2011). Fair value versus historic cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*. Vol. 14, Issue 2, p. 87-113.

16. Aryanto, Y.H. (2011). Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture. SSRN Electronic Journal. DOI: 10.2139/ssrn.1808413
17. Augustinaitis, A., Rudzkienė, V., Petrauskas, R.A., Dagtė, I., Martinaitytė E., Leichteris E., Malinauskienė E., Višnevskā V., Žilionienė I. (2009) Lietuvos e. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas. Monografija. Vilnius: MRU, 352 p.
18. Baležentis, A., Žalimaitė, M. (2011) Ekspertinių vertinimų taikymas inovacijų plėtros veiksnių analizėje: Lietuvos inovatyvių įmonių vertinimas. Management theory and studies for rural business and infrastructure development. Research papers. Nr. 3 (27), p. 23-31.
19. Baranauskienė, J.; Aleknevičienė, V. (2014) Socialinės diskonto normos įtaka viešųjų projektų investiciniams sprendimams. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Mokslo žurnalas Nr. 1 (9), p. 11-17.
20. Barth, M. E., Beaver, W. H, Landsman, W. R. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view. Journal of Accounting and Economics 31, 77- 104.
21. Barth, M.E. (2010). Why It's Not Fair to Blame Fair Value. IESE-Insight Magazine, Fourth Quarter, Issue 7, p. 48-53
22. Beatty, A., Scott, L., Weber, J. (2010). The effect of private information and monitoring on the role of accounting quality in investment decisions. Contemporary Accounting Research, Vol. 27, No. 1, p. 17-47.
23. Benston, G. J. (2008). The Shortcomings of Fair-Value Accounting Described in SFAS 157. Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 27, No. 2, p. 101-114.
24. Bhattacharjee, A. (2012) Social Science Research: Principles, Methods, and Practices. Second edition. University of South Florida Scholar Commons. Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported License. 159 p.
25. Bigsby, H. (2004). Forest valuation in New Zealand. Journal of Forestry, Vol. 102, No. 8, p. 32–38.

26. Bilevičienė, T., Jonušauskas, S. (2013) Atvirojo kodo programų taikymas rinkos tyrimuose. V.: MRU, 302 p. Prieiga internetu: <http://ebooks.mruni.eu/reader/atvirojo-kodo-program-taikymas-rinkos-tyrimuose/41>
27. Binkley, C. S. (2009). The sensitivity of the value of timberland assets to changes in the discount rate [žiūrėta 2016-02-26]. Prieiga per internetą: <http://greenwoodresources.com/wp-content/uploads/2014/06/TheSensitivityoftheValueofTimberlandAssets.pdf>
28. Bohušová, H., Svoboda, P. (2016) Biological Assets: In What Way should be Measured by SMEs? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Volume 220, No. 31, p. 62–69. doi: 10.1016/j.sbspro.2016.05.469
29. Bohušová, H., Svoboda, P., Nerudová, D. (2012) Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? *Agricultural Economics (AGRICECON)* No. 58(11), p. 520-532
30. Bolivar, M. P., Galera, N.A. (2007). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences* 73 (473), p. 473 – 502.
31. Bolivar, M. P., Galera, N.A. (2012). The role of fair value accounting in promoting government accountability. *ABACUS. A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. Vol. 48, No. 3, p. 348-386. doi: 10.1111/j.1467-6281.2011.00352.x
32. Bonaci, C. G., Strouhal, J. (2011). Fair value accounting and the regulation of corporate reporting. *Economics and Management*, No. 16, p. 14-21.
33. Borchers, J. (1997). Thoughts on the future of the forestry accounting system. *Accounting and managerial economics for an environmentally friendly forest*. Institut national de la recherche agronomique. P. 123-133. [.https://books.google.lt/books?id=NXEKdhP_LxAC&pg=PA131&lpg=P](https://books.google.lt/books?id=NXEKdhP_LxAC&pg=PA131&lpg=P)

A131&dq=Lemmel++Abetz+Brabander&source=bl&ots=xphfXCe_Ik&sig=SkTJ37CMCTK_LVNLasKKX-pMc7o&hl=lt&sa=X&ved=0ahUKEwi3loumq7DUAhVGLVAKHWdYAkAQ6AEIJDA#v=onepage&q=Lemmel%20%20Abetz%20Brabander&f=false

34. Bostwick, E., Fahnestock, R. (2011) Fair Value Accounting and the Conceptual Framework. *ASBBS Annual Conference: Las Vegas, February 2011.* [žiūrėta 2015 m. liepos 2 d.] Prieiga per internetą: http://www.academia.edu/958410/FAIR_VALUE_ACCOUNTING_AND_THE_CONCEPTUAL_FRAMEWORK
35. Bright, G. (2001). *Forestry Budgets and Accounts.* CABI Publishing, London, 380 p.
36. Brînză, D.; Bădoi, M. (2013) Evaluation in Accounting. The Fair Value: Past, Present and Future. *Lucrări Stiintifice Management Agricol. Vol. 15 No.3, p. 59-63.*
37. Brukas, V., Thorse, B.J; Helles, F.; Tarp, P. (2001) Discount rates and harvest policy: implications for Baltic forestry. *Forest Policy and Economics, Vol. 2, Issue 2, p. 143-156*
38. Bružauskas, V. (2013). Kaip registruoti apskaitoje valstybinių miškų vertę? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 17 (739).*
39. Budrionytė, R. (2014) Informacijos apie įmonės socialinę atsakomybę pateikimas finansinėse ataskaitose: nauda ir galimybės. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, Nr. 15, p. 63–75.*
40. Budrionytė, R. (2015). Apskaita tikraja verte tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų kontekste. *Accounting, audit, analysis: science, studies and business synthesis : international scientific conference research papers. p. 47-60. Prieiga internetu: http://www.3akonferencija.ef.vu.lt/wp-content/uploads/2011/07/3a_Accounting-Audit-Analysis_research-papers.pdf*

41. Budrionytė, R., Kazlauskienė, L., Subačienė, R. (2012). Lietuvos miškų urėdijų miškų finansinė apskaita: aktualijos ir perspektyvos. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Mokslo žurnalas Nr. 1 (8), p. 36 – 43.
42. Bunea-Bontas, C.A. (2013) Valuation Techniques Used In Fair Value Measurement. *Management Strategies Journal*. Vol 22, p. 97-104
43. Buongiorno, J. (2001). Generalization of Faustmans Formula for Stochastic Forest Growth and Prices with Markov Decision Process Models. *Forest Science* 47 (4), p. 466-474.
44. Burns, N., Grove, S.K. (2010) *Understanding Nursing Research, Building and Evidence-based Practice*. 5th edition, Elsevier Health Sciences, 592 p.
45. Chambers, R. J. (1964). Measurement and objectivity in accounting. *The Accounting Review* 39 (2). P. 264–74.
46. Chang, S.J. (2013) Forest valuation under the generalized Faustmann formula. *For. Res.* 44, p. 56–63 DOI: dx.doi.org/10.1139/cjfr-2013-0298.
47. Chapman, H.H. (1915) *Forest Valuation*. 1st edition. John Willey & Sons, Inc. 265 p.
48. Christensen, H., Nikolaev, V. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*, 18(3), p. 734-775. DOI:10.1007/s11142-013-9232-0
49. Collier, P. M. (2009). *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-Making*. 3rd ed. John Wiley & Sons, Inc. 552 p.
50. Commission Regulation (EU) 2015/2231 of 2 December 2015 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Accounting Standards 16 and 38. *Official Journal of the European Union*. 3.12.2015 L317, p. 19-23.
51. *Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010*. [Žiūrėta 2016 m. gegužės 18 d.] Prieiga internetu: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>

52. Conceptual Framework for Financial Reporting. Exposure Draft ED/2015/3. IFRS Foundation. [žiūrėta 2017 m. sausio 15 d.] Prieiga internetu: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf
53. Conceptual Framework Round Table Meeting. Asset and liability definitions, recognition and derecognition (2013). IFRS, Staff paper. [žiūrėta 2015 m. birželio 24 d.] Prieiga per internetą: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/AP3%20London-%20asset%20and%20liability%20definitions%20recognition%20and%20derecognition.pdf>
54. Corporate Reporting (International and UK Stream). (2012) ACCA Paper P2. BPP Learning Media, 624 p.
55. Curtis, J.W. (Eds.). (2009). Mark to market and fair value accounting: an examination. New York: Nova Science Publishers, Inc., 249 p. ISBN: 9781614702153
56. Černius, V. (2016) Diskonto normos ir specifinės rizikos premijos nustatymo vertinant verslą Lietuvoje problemos. Šalies turtas ekonominėje politikoje – turto ekonomikos ir vadybos aspektai 2016. LTVA, LTVVA, VU EF konferencijos mokslo darbai, p. 45-55
57. Činga, G.; Deltuvas, R.; Laurinavičius, E. (2001). Duomenų gaubtumo analizės metodo taikymas miško išteklių naudojimo efektyvumui įvertinti. Aplinkos tyrimai, inžinerija ir vadyba Nr. 1(15), p. 30 – 38.
58. Činga, G.; Deltuvas, R.; Mažeika, J. (2002). Miškų urėdijų dydžio optimizavimas. Mūsų girios Nr. 2, p. 2 – 4.
59. Damian, M.I., Mănoiu, S.M., Bonaci, C.G., Strouhal, J. (2014) Bearer plants: Stakeholders' view on the appropriate measurement model. Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 4, p. 719–738.

60. Danbolt, J., Rees, W. (2008). An Experiment in Fair Value Accounting: UK Investment Vehicles. *European Accounting Review*. Vol. 17, Issue 2, p. 271-303.
61. Davy, A. R. (1987). Accounting of forestry activities in New Zealand. *Research Bulletin R-117*. Wellington: New Zealand Society of Accountants, 48 p.
62. Dėl 32 – ojo verslo apskaitos standarto „Tikrosios vertės nustatymas“ tvirtinimo. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2014 m. gruodžio 18 d. įsakymas Nr. VAS-36. [žiūrėta 2015 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/79c99bf089b111e4a98a9f2247652cf4>
63. Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 1998 m. rugsėjo 30 d. įsakymo Nr. 194 „Dėl nenukirsto valstybinio miško kainų“ pakeitimo. Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas. 2015 m. sausio 21 d. Nr. D1-58. [interaktyvus] Žiūrėta 2016 m. birželio 6 d. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/685199b0a55c11e4a82d9548fb36f682>
64. Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2010 m. sausio 27 d. įsakymo Nr. D1-79 „Dėl miško kirtimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas 2015 m. rugsėjo 30 d. Nr. D1-690. [žiūrėta 2015 m. spalio 2 d.] Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/9903de00674511e58e1ab2c84776483b/HMyLmIkItZ>
65. Dėl nekilnojamojo ir kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo. Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti nutarimas. 2007 m. rugpjūčio 1 d. [interaktyvus] Žiūrėta 2016 m. birželio 6 d. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9285CD45A380>
66. Dėl žemės įvertinimo tvarkos. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas, 1999 m. vasario 24 d. Nr. 205. [interaktyvus] Žiūrėta 2016 m.

- birželio 2 d. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.AC2A82F8157F/tSYWAwGpgc>
67. Deltuvus, R. (2006). Privatizuoti Lietuvos valstybinius miškus netikslinga. Mūsų girios. Nr. 1, p. 6 – 7.
 68. Depletion. Publication 535 (2007). The Internal Revenue Service. [žiūrėta 2015 m. gruodžio 8 d.] Prieiga per internetą <https://www.irs.gov/publications/p535/ch09.html>
 69. Domarkas, V., Varapnickas, A. (2006). Miškininkystės vystymo Europos Sąjungoje tendencijos ir Lietuvos miškų ūkio valdymo aktualijos. Viešoji politika ir administravimas Nr.16, p. 41 – 56.
 70. Dvořáková, D (2007). Application of Fair Value Measurement Model in Accounting of Agricultural Enterprises. The 3rd International Scientific Conference on Rural Development, Vol. 3 Book 1, p. 49-55.
 71. Dvořáková, D. (2009) Historical Costs versus Fair Value Measurement in Financial Accounting. European Financial and Accounting Journal, Vol. 4, No. 3, p. 6-18
 72. Dvořáková, D. (2011a) Fair Value Measurement in Financial Reporting. European Financial and Accounting Journal, Vol. 6, No. 1, p. 60-75
 73. Dvořáková, D. (2011b) Relevant Measurement and Accounting Models in Forestry. The fifth international scientific conference Rural development 2011. Proceedings, Vol 5, book 1, p. 105-110. http://dspace.lzuu.lt/jspui/bitstream/1/2902/1/rural_developmen_2011_book1.pdf#page=106
 74. Edwards, E.O., Bell, P.W. (1961) The Theory and Measurement of Business Income. University of California Press, Berkeley, 323 p. Prieiga internetu: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=2cIUy5Ch4WYC&oi=fnd&pg=PA1&ots=2OTiklth0c&sig=Kr1HxeYCqQWg6Nu49I5sopXEhKs&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false . Žiūrėta 2015-08-29

75. Elad, C. (2004). Fair value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization. *European Accounting Review* 31, p. 621 – 641
76. Elad, C., Herbohn, K. (2011). Implementing fair value accounting in the agricultural sector: executive summary. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 155 p.
77. Epstein, B.J., Jermakowicz, E.K. (2010) Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. Wiley
78. Fair Value Measurement. Applying IFRS. November, 2012. Ernst&Young. 197 p.
79. Faustmann M. (1849) Berechnung des Werthes, welchen Waldboden, sowie noch nicht haubare Holzbestnde für die Waldwirtschaft besitzen. *AFJZ*. Vol. 15(12). p. 441–455.
80. Ferguson, I., Leech, J. (2007) Forest valuation and AASB 141. *Australian Forestry* 70, 126-134 125-133, DOI: 10.1080/00049158.2007.10675011
81. Fischer M., Marsh T. (2013). Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance* vol. 13(2) p. 57-74.
82. Forest Industry: Application Review of IAS 41, Agriculture. The Fair Value of Standing Timber. (2009) Forest, Paper & Packaging PricewaterhouseCoopers, 26 p.
83. Gabriel, N., Stefea, P. (2013). International accounting standard 41 (IAS 41) -- implication for reporting crop assets. *Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol*, 15(3), p. 100-105.
84. Gaižauskaitė I., Mikėnė S. (2014). Socialinių tyrimų metodai: apklausa. *MRU*, p. 285.
85. Gaižutis, A., Kurtinaitienė, J. (2007). Lietuvos miškų sektoriaus raidos galimybės: esami konkurenciniai pranašumai ir prioritetinės raidos kryptys. *Ekonomika* Nr. 79, p. 50 – 63.
86. Galinienė, B., Gaižutis, A., Deveikis, S., Tumelionis, A., Kučinskienė I. (2012). Miškų vertinimo praktika ir kiti miškų ūkio valdymo aspektai.

Viešieji ir privatūs aktyvai: transformacijų, efektyvaus naudojimo ir vertinimo aspektai: konferencijos, vykusios Vilniuje, Vilniaus universitete 2012 m. spalio 19 d. mokslo darbai. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 31- 44.

87. Gintalas, A. (2011), Metodo ir metodologijos samprata. Socialinių mokslų studijos/Societal Studies, p. 983-996
88. Gonçalves, R., Lopes, P. (2015) Accounting in Agriculture: Measurement Practices of Listed Firms. FEP-UP, School of Economics and Management, University of Porto. Research work in progress, 37 p. Prieiga internetu: <http://www.fep.up.pt/investigacao/workingpapers/wp557.pdf>
89. Goncalves, R., Lopes, P. (2014). Firm-specific determinants of agricultural financial reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, No. 110, p. 470 – 481.
90. Goncharov, I., Riedl, E. J., Sellhorn, T. (2014). Fair value and audit fees. *Review of Accounting Studies*, Vol 19, Issue 1, p. 210–241. doi:10.1007/s11142-013-9248-5
91. Grainger, M.B. (1968). Problems, Affecting the Use of Faustmann's Formula as a Valuation Tool. *New Zeland Journal of Forestry*, 8 (5) p. 786-792
92. Grege – Staltmane, E. (2009). Forest accounting in an enterprise. *Secțiunea Silvicultură*. No. 2 p. 79-90.
93. Grege – Staltmane, E. (2010). Challenges in accounting the forests - a Latvian case study. *Annals of Forest Research*. 53 (1), p. 51-58.
94. Grege-Staltmane E., Tuherm H. (2010) Importance of discount rate in Latvian forest valuation. *Baltic Forestry*. Vol. 16. No. 2. P. 303–311.
95. Guogis, A. (2002) Modeliavimo reikšmė socialiniame moksle. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 3, p. 94-98.
96. Hendriksen, E.,S. (1991) *Accounting Theory*. 5 th edition. Irwin Professional Publishing, 905 p.

97. Hepburn, C.J.; Koundouri, P. (2007) Recent advances in discounting: implication for forest economics. *Journal of Forest Economics*, vol 13, p. 169-189.
98. Herbohn, K. (2009). A preliminary investigation of the reporting of forest assets under International Financial Reporting Standards. *Austrian Journal of Forest Science*. 126 (1/2), p. 21 – 37.
99. Herbohn, K., Herbohn, J. (2006). International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets? *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*. 5(2), p. 175-189.
100. Hyder A.S., Lönnstedt L., Penttinen M. (1999). Accounting as a management tool for non-industrial private forestry. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, Issue 2, p. 173-191. [http://dx.doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00019-0](http://dx.doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00019-0)
101. Hinke J., Stárová, M. (2014) The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, No. 12, p. 213 – 220
102. Hodder L, Hopkins, P., Schipper, K (2014). Fair Value Measurement in Financial Reporting. *Foundations and Trends in Accounting*: Vol. 8: No. 3-4, p. 143-270. <http://dx.doi.org/10.1561/14000000030>
103. Hogg, J.N., Jöbstl, H.A. (2009 a). Developments in Forestry Business Accounting and Reporting: an International Study. *Contributions to Accounting in Forestry*. Wien: Universitat fur Bodenkultur. p. 12 - 30.
104. Hogg, J.N., Jöbstl, H.A. (2009 b). State, Development and Determinants of Forestry Business Accounting from an International perspective. *Managerial Economics and Accounting in an Evolving Paradigm of Forest Management*. Proceedings of an International Symposium, organized by IUFRO. Second edition, p. 117-143.
105. Iacob, I. (2014) Fair-Value Accounting – Between Innovation and Need. *The Yearbook of The “Gh. Zane” Institute Of Economic Researches*, vol. 23, issue 1, p. 91-98.

106. Iesalnieks, J. (2002). *Meža Ekonomikas pamati* (Forest economic fundamentals). ET CETERA, Rīga, 89 p.
107. Ignat, G., Iatco K., Ungureanu, G, Costuleanu, C., Athes, H (2014) Aspects Regarding the International Accounting Standard IAS. 41 – Agriculture. *Agronomy Series of Scientific Research / Lucrari Stiintifice Seria Agronomie*. 2014, Vol. 57 Issue 2, p 257-260.
108. International GAAP 2011. (2011) *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Ernst & Young. Wiley, Volume 2, 3274 p.
109. Yousuf, M.I. (2007) Using Experts' Opinions Through Delphi Technique. *Practical Assesment, Research & Evaluation*. Vol. 12, No. 4, p. 1-8, Žiūrėta 2016-11-12. Prieiga internetu: <http://pareonline.net/getvn.asp?v=12&n=4>
110. Išvada dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto 2011 metais ataskaitos. 2012 m. lapkričio 28 d. Nr. FA-P-60-2-61. [interaktyvus]. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Prieiga per internetą: http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/Valstybes_kontroles_ismada_2011.pdf
111. Jabes, L. P. (2005) Species associations: the Kendall coefficient of concordance revisited. *Journal of Agricultural, Biological, and Environmental Statistics*, No. 10, p. 226 -245. doi:10.1198/108571105X46642
112. Jöbstl, H.A., Merlo M. (2009). From theory to practice – gaps and solutions in managerial economics and accounting in forestry. In: Jöbstl H.A. (ed.): *Contributions to Accounting in Forestry*. Vienna, University of Natural Resources and Life Sciences, p. 110–113.
113. Jöbstl, H. A., (2009 (a)). Can traditional forestry accounting contribute to measuring the sustainability of a forest enterprise? *Contributions to Accounting in Forestry*. Wien: Universitat fur Bodenkultur. p. 101-109.

114. Jöbstl, H. A., (2009 (b)). Forest assets and environmental benefits in management accounting. *Austrian Journal of Forest Science* 126, 1/2, p. 5 – 19.
115. Jones, S., Wolnizer, P.W. (2003). Harmonization and the Conceptual Framework: An International Perspective. *Abacus*, Vol. 39, No. 3, p. 375–387.
116. Kaya, C. T. (2013). Fair value versus historical cost: which is actually more „fair“? *Journal of Accounting & Finance*, Issue 60, p. 127-137.
117. Kanišauskas, S. (2013) Filosofinės socialinio modeliavimo problemos: teorija, praktika, siekiai, vertybės. Monografija. Mykolo Romerio universiteto leidyba, Vilnius, 246 p.
118. Kardelis, K (2016) Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras, 487 p.
119. Kastickaitė, J. (2014) Kai kurie metodologiniai modeliavimo aspektai. Lietuvos matematikos rinkinys Lietuvos matematikų draugijos darbai. Ser B, 55 t., 2014, p. 45–49.
120. Kavaliauskas, M. 2012. Valstybinių miškų urėdijų veiklos daugiadrodiklė išteklių ir rezultatų sąveika. Daktaro disertacijos santrauka. Žemės ūkio mokslai, miškotyra. Kaunas. [interaktyvus] Žiūrėta 2013 m. kovo 26 d. Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:E.02~2012~D_20130107_134827-06265/DS.005.1.01.ETD.
121. Kavaliauskas, M; Deltuvus R.; Činga G. (2011). Ūkinės veiklos rodiklių vertinimo aspektai valstybinėse miškų urėdijose. *Žemės ūkio mokslai* Nr. 4, p 152 – 161.
122. Katutytė, S. (2017) Finansinių ataskaitų kokybės vertinimo metodų pasirinkimas: teorinis aspektas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos (Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives)*, Vol. 11, no 1, p. 24-31. DOI: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2017.03>
123. King, A. M. (2006), *Fair Value for Financial Reporting*. John Willey & Sons.

124. Kline, R.B. (2011) Principles and Practice of Structural Equation Modeling. Third edition. The Guilford Press, 427 p.
125. Krakauskaitė, E. (2012) Įvertinimas tikraja verte apskaitoje. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika / Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. t. 11. p. 18-27. ISSN 1822-8682.
126. Kurniawan, R., Mulawarman, A. D., Kamayanti, A.(2014). Biological assets valuation reconstruction: a critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 164, pp. 68-75.
127. Lambert, R. (2010). Discussion of Implications for GAAP from Ananalysis of positive research in accounting. Journal of Accounting and Economics, No. 50 (2–3), p.287– 295.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.006>
128. Landsman, W. R. (2007). Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. Accounting and Business Research (Special Issue) International Accounting Policy Forum p. 19-30.
129. Leech J.; Ferguson, I. (2009). An Australian Accounting Standard for Valuing Commercial Forest. Version 2.0.1. [interaktyvus] Prieiga per internetą:
http://www.consultingforesters.org.au/Valuation%20Standard%20V2_0_1_%20090408%20Final.pdf [žiūrėta 2013 m. kovo 28 d.]
130. Legenzova, R. (2016) A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective. Economics and Business, vol. 28, issue 1, p. 33–37. Doi: 10.1515/eb-2016-0005
131. Libby, R., Blashfield, K.R. (1978). Performance of a Composite as a Function of a Number of Judges. Organizational Behavior and Human performance, Vol. 21, Issue 2, p. 121-129. DOI:
[http://dx.doi.org/10.1016/0030-5073\(78\)90044-2](http://dx.doi.org/10.1016/0030-5073(78)90044-2)
132. Lietuvos miškų ūkio statistika 2011. [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos [žiūrėta 2013 m. vasario 20 d.].

- http://www.amvmt.lt/images/veikla/stat/miskustatistika/2010/11%20Misku%20ukio%20statistika%202010_m.pdf
133. Lietuvos miškų ūkio statistika 2012. [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos [žiūrėta 2013 m. vasario 20 d.] <http://www.amvmt.lt/2012/ST2012.aspx?&MID=0&AMID=731>.
 134. Lietuvos miškų ūkio statistika 2013. [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos [žiūrėta 2015 m. spalio 5 d.] <http://www.amvmt.lt/2013/ST2013.aspx?&MID=0&AMID=790>
 135. Lietuvos miškų ūkio statistika 2014. [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos [žiūrėta 2015 m. spalio 5 d.] <http://www.amvmt.lt/2014/ST2014.aspx?&MID=0&AMID=863>.
 136. Lietuvos miškų ūkio statistika 2015. [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos [žiūrėta 2016 m. gegužės 04 d.] http://www.amvmt.lt/Images/Veikla/STAT/MiskuStatistika/2015/Metrastis_2015_CD.pdf
 137. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. 1999 m. Birželio 15 d. Nr. VIII-1227. Prieiga internetu: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9845F775C518/SkpxSiPIJf> Žiūrėta 2016-12-20
 138. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574. Prieiga internetu: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9845F775C518/SkpxSiPIJf>. ŽIŪRĖTA 2017-01-05
 139. Lietuvos Respublikos miškų įstatymas. 2001 balandžio 10 d. Nr. IX-240. Valstybės žinios, 2001, Nr. 35-1161.
 140. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas. 1998 m. gegužės 12 d. Nr. VIII-729 [interaktyvus] Lietuvos Respublikos Seimas. [žiūrėta 2015 m. liepos 6 d.] <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.D5496D69DF98/tIRGMcxZyX>

141. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo Nr. X-1212 4 straipsnio pakeitimo įstatymas. 2016 m. birželio 30 d. Nr. XII-2585. [žiūrėta 2016-02-26]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/12d2f3b04a7611e6b5d09300a16a686c>
142. Lietuvos valstybės valdomų įmonių veikla 2012 m., 2013, 2014, 2015 . Tarpinė ataskaita sausis –gruodis. 2012. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos ūkio ministerija [žiūrėta 2016 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą: <http://vkc.vtf.lt/index.php?r=document/view&id=2361>
143. Live web presentation on proposed changes to the Conceptual Framework June 2015. [žiūrėta 2015 m. liepos 1 d.] Prieiga per internetą: <http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/Live-web-presentation-on-proposed-changes-to-the-Conceptual-Framework-June-2015.aspx>
144. Lukason, O, Lukason, T, Varblane, U. (2016). Firm Failure Causes in the Forest Sector: An Analysis of Bankrupted Estonian Firms. *Baltic Forestry*, No. 22(1), p. 175-180.
145. Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Selbst, E., Chamboko, R., Colyvas, B., Hanekom, B. (2014). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 11th Ed. New York, John Wiley & Sons, Inc.: 1055 p.
146. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimai*. Vilnius: TEV, 389 p.
147. Mackevičius, J. , Valkauskas R. (2010). Integruota įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų analizės metodika. *Verslas: teorija ir praktika*, 11 (3): 213–221.
148. Magnan, M.L. (2009). Fair Value Accounting and the Financial Crisis: Messenger or Contributor??. *Accounting Perspective*, 8 (3), p. 189-213
149. Manley B., (2016) Discount rates used for forest valuation - results of the 2015 survey. *New Zealand Journal of Forestry* 61(2), p. 28–35
150. Manley, B; Bare, B.B. (2003) Equivalence of the expectation and cost compounding methods of forest valuation – Faustmann revisited. *New Zealand Journal of Forestry*, 48 (1) p. 25-31

151. Marongiu, S., Cesaro, L., Florian, D., Tarasconi, L. (2012) The use of FADN accounting system to measure the profitability of forestry sector. *L'Italia Forestale e Montana / Italian Journal of Forest and Mountain Environments* 67 (3), p. 253-261. doi: 10.4129/ifm.2012.3.03
152. Martirosianienė, L., Stončiuvienė, N., Zinkevičienė, D. (2016). Žemės ūkio verslo subjektų apskaitos politikos formavimas siekiant finansinio patrauklumo. Mokslo monografija. Akademija. 199 p. ASU elektroninė talpykla: <http://dspace.lzuu.lt/handle/1/5352>
153. Miller, P., Bahnson P. (2009). It's not just academics who see value in fair value accounting. *Accounting Today* 23 (12): 16-17.
154. Miškų vertė [interaktyvus] Valstybinė miškų tarnyba prie Aplinkos ministerijos. [žiūrėta 2015 m. spalio 10 d., 2016 m. rugpjūčio 26 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.amvmt.lt/index.php/misku-verte>
155. Mizaras, S, Lukminė, D (2016) Nominalių kainų tinkamumo Lietuvos miškų tikrajai vertei nustatyti vertinimas. *Žemės ūkio mokslai* T.23, Nr. 2, p. 89-102.
156. Mizaras, S. (2013) Kaip įvertinti medienos produkciją bei mišką. Turto vertinimo teorijos ir praktikos apybraižos, elektroninis mokslo darbų leidinys. Vilnius, 2013, p. 31–37;
157. Mizaras, S.(2006). Lietuvos miškų metinės naudos bendroji ekonominė vertė. *Miškininkystė* Nr. 2 (60), p. 27 – 34.
158. Mizaras, S., (2012). Miškų ūkio ekonominio efektyvumo didinimas Nacionalinės miškų ūkio sektoriaus plėtros programos kontekste [interaktyvus] [žiūrėta 2013 m. kovo 28 d.] Prieiga per internetą: http://www.forest.lt/popup2.php?ru=bS9tX2FydGljbGUvZmlsZXMvdI9hcnRpY2xlX3ByaW50LnBocA==&tmpl_name=m_article_print_view&article_id=3742
159. Mizaras, S., Kavaliauskas, M., Činga, G. (2013). Daugiafunkcinio miško vertinimas pajamų kapitalizavimo metodu. *Žemės ūkio mokslai*. T. 20., Nr. 2. p. 100–110.

160. Mizaras, S., Mizaraitė D. (2014) Miškų tvarkymo darnumo ekonominis ir socialinis vertinimas. *Žemės ūkio mokslai* T.21, Nr. 2, p. 96-108.
161. Moog, M., Bösch, M. (2013) Interest rates in the German forest valuation literature of the early nineteenth century. *Forest Policy and Economics*, Volume 30, May p. 1–5. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.forpol.2013.03.004>
162. Muhammad, K. (2014). A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal. *Journal of Agricultural Studies*, 2(1), p. 16-26. DOI:10.5296/jas.v2i1.4630
163. Müller, J. (2014) An accounting revolution? The financialisation of standard setting. *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 25, Issue 7, p. 539–557. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.006>
164. Navarro, G.A (2007). Distorsiones de la teoria de la economia clasica en relacion al calculo del valor del activo foresral y la escogencia de rotaciones optimas. *Tierra Tropical* No. 3(2), p. 177-187.
165. Navarro, G.A. (2003) Re-examining the theories supporting the so-called Faustmann formula. *Recent Accomplishments in Applied Forest Economics Research*. p. 19-38
166. Newman, I., Benz, C. (1998) *Qualitative-quantitative Research Methodology: Exploring the Interactive Continuum*. SIU Press, 218 p.
167. Nissim, D., Penman, S. (2008) Principles for the application of fair value accounting. Columbia Business School CEASA. <https://www.sec.gov/comments/4-573/4573-105.pdf>
168. Nobes, Ch., Parker, R. (2016) *Comparative International Accounting*. 13th edition. Pearson education Ltd. 611 p.
169. Non-legally binding instrument on all types of forests (2008) [interaktyvus] UN Resolution adopted by the GA, No. A/RES/62/98. [žiūrėta 2016 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internet: <http://www.un.org/en/ga/62/resolutions.shtml>
170. Ohlin, B. (1995) Concerning the question of the rotation period. *Journal of Forest Economics*, No.1, p. 89-114.

171. Openshaw, K. (1980). Cost and financial accounting in forestry: a practical manual. Oxford: Pergamon Press 188p.
172. Palea, V. (2014) Fair value accounting and its usefulness to financial statement users. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 12 Issue: 2, p.102-116. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2013-0021>
173. Palea, V. (2017) Whither accounting research? A European view. *Critical Perspectives on Accounting* 42, p. 59–73. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.03.002>
174. Paliulienė, L. (2012) Turto įkainojimo savikaina ir tikraja verte koncepcijų teorinė bei praktinė analizė. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos = Science and studies of accounting and finances: problems and perspectives: mokslo žurnalas. Nr. 1 (8), p. 180-185. DOI: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.25>
175. Penttinen, M. (1992). Applicability of profit and cost accounting models to jointly-owned forests. (in Finish, Summary in English). *Folia Forestalia*, 799, p. 1—60.
176. Penttinen, M., Latukka, A., Merilainen, H., Salminen, O. (2004). IAS fair value and forest evaluation on farm forestry. *Proceedings of the Biennial Meeting of the Scandinavian Society of Forest Economics*, Vantaa, Finland, 12 th- 15 th May. *Scandinavian Forest Economics* 40, p. 67 – 80.
177. Plantin, G., Sapra, H., Shin, H (2008). Marking-to-market: Panacea or Pandora's box? *Journal of Accounting Research*, No. 46, p. 435-460.
178. Podvezko, V. (2005) Ekspertų įverčių suderinamumas. Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas,/ *Technological and Economic Development of Economy*. Vol XI, No 2, p. 101-1
179. Podvezko, V. (2006) Neapibrėžtumų įtaka daugiakriteriniams vertinimams. *Verslas: teorija ir praktika*. Vol 7, No.2, p.81-88.
180. Price, C. (2005) How sustainable is discounting. *Sustainability, Economics, and Natural Resources*. *Economics of Sustainable Forest Management*. Vol. 1, p. 105-135. DOI: [10.1007/1-4020-3518-7_6](https://doi.org/10.1007/1-4020-3518-7_6)

181. Pridotkienė, J. , Pridotkas, R. (2012) Reikšmingų nefinansinių rodiklių nustatymas vertinant eksporto prekinio kredito riziką. *Economics and management*, No. 17 (3), p. 1016-1020. DOI: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.3.2112>
182. Quiggin, J. (1997) Discount rates and sustainability. *International Journal of Social Economics*, Vol. 24, Issue 1/2/3, p.65 – 90. <http://dx.doi.org/10.1108/03068299710764305>
183. Ramanna, K (2008). The Implications of Unverifiable Fair-value Accounting: Evidence from the Political Economy of Goodwill Accounting." *Journal of Accounting & Economics* 45, p. 253–281.
184. Ramanna, K., Watts, R.L. (2012). Evidence on the use of unverifiable estimates in required goodwill impairment. *Review of Accounting Studies*, Vo. 17, Issue 4, p. 749– 780. DOI: 10.1007/s11142-012-9188-5
185. Riahi – Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. Thomson, University of Illinois, 608 p.
186. Ristea, M., Jianu, I. (2010). Dynamics of the fair value in accounting. *Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi - Stiinte Economice*, 2010(SE), p. 69-83
187. Rozentāle S., Ore M. (2013) Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol. 9, No. 1, p. 57-67
188. Rudzkienė V. (2005) *Socialinė statistika*. MRU leidybos centras, Vilnius 260 p.
189. Rudžionienė, K. (2008). Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai Lietuvoje. *Ekonomika ir vadyba*. Nr. 13, p. 56 – 61.
190. Rudžionienė, K. (2009). Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai viešojo ir privataus sektoriaus apskaitoje. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr. 2(15), p. 227 – 236.
191. Rudžionienė, K. (2012) *Finansinės apskaitos teorijos*. Monografija. Vilniaus universitetas, 343 p.

192. Samuelson, P.A. (1976) Economics of forestry in envolving sociaty. *Economic Inquiry*, No. 14, p. 466-492.
193. Schroeder, R. G.; Clark, M. W.; Cathey J. M. (2011). *Financial Accounting: Theory and Analysis*. 7th ed. John Wiley & Sons, Inc. 612 p.
194. Secot, W. (2011) Improving the International Compatibility of Accountancy Data: The 'DACH-Initiative'. *Small-scale Forestry*, No.10, p. 255–269. DOI 10.1007/s11842-010-9134-y
195. Sekot, W. (2007). European forest accounting: general concepts and Austrian experiences. *European Journal of Forest Research*, Vol. 126, p. 481–494. DOI 10.1007/s10342-007-0170-x
196. Šėrikovienė, S. (2013) Mokomųjų objektų daugkartinio panaudojamumo kokybės vertinimo metodų taikymo tyrimas. *Daktaro disertacija*, Vilnius: VU leidykla, 150 p.
197. Simtion, D. (2014). Agrarian accountancy in the visual cone of international accounting standards. *Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*, Vol. 14, Issue 1, p. 329-332
198. Stárová, M., Čermáková, H., Hlavsa, T., Vostrovská, H., Levá, M. (2016) Evaluation of applicability of IAS 41 – Agriculture to the valuation of growing forest stands and their accounting treatment in the Czech Republic. *Journal of Forest Science*, 62 (9), p. 429–440, doi: 10.17221/59/2016-JFS.
199. Staubus, G. J. (1961). *A Theory of Accounting to Investors*. Berkeley: University of California Press.
200. Sterling, R. R. (1970). *The theory of the measurement of enterprise income*. Lawrence: The University Press of Kansas.
201. Stonciuviene N., Zinkeviciene D., Martirosianiene L. (2016) Principle-Based Agricultural Business Accounting Policy Formation. In: Bilgin M., Danis H., Demir E., Can U. (eds) *Business Challenges in the Changing Economic Landscape - Vol. 1*. Eurasian Studies in Business

- and Economics, vol 2/1. Springer, Cham, p. 37-58. DOI: 10.1007/978-3-319-22596-8_4
202. Stončiuvienė, N., Zinkevičienė, D. (2006). Biologinio turto tikrosios vertės nustatymo algoritmas. *Management Theory & Studies for Rural Business & Infrastructure Development*. Nr. 7, p. 148 – 151.
 203. Subačienė R., Mačerinskienė A., Budrionytė R. (2012). Apskaitos standartų harmonizavimas. *Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste. Mokslo darbai 2 t.*, p. 713–722.
 204. Subačiene, R.; Villis, L.(2010). A System of Analysis of the Total Liabilities to Total Assets Ratio. *Ekonomika*, Vol. 89(2), p. 120-129.
 205. Taplin, R., Yuan, W., Brown, A. (2014).The use of fair value and historical cost. *Accounting for investment properties in China. Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(1), p. 101-113.
 206. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) 2007, apimantys tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ir jų aiškinimus, galiojančius 2007 m. sausio 1 d. *Tarptautinių Apskaitos Standartų Komiteto Fondas*. 2513 p.
 207. Tarptautiniai vertinimo standartai 2013 (2014). *Tarptautinė vertinimo standartų taryba. Turto vertinimo priežiūros tarnyba, vertimas į lietuvių k.*, 96 p.
 208. Thorsen, B.J. (1998) Spatial integration in the Nordic timber market: long-run equilibria and short-run Dynamics. *Scandinavian Journal of Forest Research*, No. 13, p. 488-498.
 209. Turner, R. K., Paavola, J., Cooper, P., Farber ,S., Jessamy, V., Georgiou, S. (2003). Valuing nature: lessons learned and future research directions. *Ecological Economics*. Vol. 46. P. 493–510.\
 210. Tzschupke, W. 2009 (a). Comparison a different methods for the valuation of forest assets. *Managerial Economics and Accounting in an Evolving Paradigm of Forest Management. Proceedings, second edition*, p. 253 - 261.

211. Tzschupke, W. 2009 (b). Forestry accounting in German state and municipal forest enterprises - recent innovations. *Austrian Journal of Forest Science*. 126 (1/2), p. 39 – 52.
212. Ungerböck, E., Sekot, W., Toscani, P. (2015). Looking beyond timber: Empirical evidence for the diversification of forest enterprises and the profitability of auxiliary activities in Austria. *Forest Policy and Economics*, Vol. 54, p. 18–25. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.forpol.2014.12.013>.
213. Valackienė, A. (2004) Sociologinis tyrimas. Kauno technologijos universitetas, 147 p.
214. Valkauskas, R. (2013). Assessment of the financial position of a company: theoretical aspect. *Ekonomika*, Vol 92 (3), p. 166-180.
215. Valstybinės reikšmės miškų (miško žemės ir medynų) vertės nustatymo ir registravimo VĮ miškų urėdijų apskaitoje metodika (2012). LAMMC filialas Miškų institutas Miško išteklių, ekonomikos ir politikos skyrius. Rankraštis. Darbo grupės vadovė dr. L. Sadauskienė. 45 p.
216. Valstybinio audito ataskaita. Valstybinių miškų ūkio veikla. 2010 m. kovo 31 d. Nr. VA-P-20-1-7. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Prieiga per internetą: www.vkontrolė.lt
217. Verslo apskaitos standartai ir metodinės rekomendacijos taikomi nuo 2011 m. sausio 1 d. 2010. Vilnius: VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba, 1859 p.
218. Verslo apskaitos standartai ir metodinės rekomendacijos taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d. 2015. Vilnius: VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba, 472 p.
219. Wallner, K. (2009) Fair Value Accounting of Biological Assets Regarding to IAS 41 and Emission Reduction Revenues Obtained by Silvicultural Assets: the Case of Precious Wood Groups. Building Insights of Managerial Economics and Accounting Towards Sustainable Forest Management. Proceedings of the International Symposium in Lviv, Ukraine, May 17-19, 2007, p. 167 – 177.

220. Whittington, G. (2008) Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. *Abacus*, Vol. 44, Issue 2, p. 139–168. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x
221. Whittington, G. (2015) Measurement in Financial reporting: Half a Century of Research and Practice. *Abacus*, Vol. 51, No. 4, p. 549 – 571, DOI: 10.1111/abac.12061
222. Zamula, I.V., Shavurska, O.V. (2015) Accounting of forest resources in the framework of sustainable development. *Visnik Žitomir's'kogo Deržavnogo Tehnologičnogo Unìversitetu. Ekonomičnì Nauki*, No. 3 (73), p. 18-21
223. Zyla, M. L. (2010), *Fair Value Measurements: Practical Guidance and Implementation*. John Willey & Sons.
224. Zinkevičienė, D. (2009). Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimas finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*. Nr. 19 (4). p. 93 – 102.
225. Zinkevičienė, D., Stončiuvienė, N. (2004). Biologinio turto įkainojimo problemos. *Žemės ūkio mokslai*. Nr.3, p. 62 – 67.
226. Žalioji knyga. Europos Sąjungos miškų apsauga ir informavimas apie juos. Miškų rengimas klimato kaitai. Briuselis, 2010 m. kovo 01 d. [interaktyvus] Žiūrėta 2013 m. kovo 27d. Prieiga per internetą: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0066_/com_com\(2010\)0066_lt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0066_/com_com(2010)0066_lt.pdf)
227. Будрионите, Р., Субачиене Р. (2013). Проблемы регламентации финансового учета лесов в Литве. Материалы международной научно – практической конференции «Современные проблемы учета, анализа и аудита в условиях трансформации учетной системы корпоративного и государственного сектора». Харьков: Харьковский институт финансов, с. 24 – 31.

Tikrosios vertės koncepcijos vystymosi retrospektyva

Tikrosios vertės koncepcija pasaulinėje apskaitoje įsivyravo prieš daugiau nei du dešimtmečius ir faktiškai pakeitė šimtmečių tradiciją apskaitoje registruoti ir finansinėse ataskaitose pateikti turtą ir įsipareigojimus tik istorine savikaina. Visgi Magnan (2009), Curtis (2009), Hodder et al. (2014) pažymi, kad tikrosios vertės koncepcija nėra nei neįprasta, nei labai nauja: jau XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje JAV įmonėse buvo įprasta tam tikrą turtą vertinti tikrąja verte (finansinėms priemonėms buvo taikomos rinkos kainos, tuo tarpu nefinansinis turtas vertinamas atstatymo verte), o dauguma ankstyvųjų ekonomistų manė, kad turto pardavimo kaina rinkoje yra pats geriausias vertinimo būdas sudarant finansines ataskaitas. 1920 – 1930 m. periodu nuolatinis turto perkainojimas apskaitoje, siekiant atvaizduoti aktualią jo vertę balanse, buvo įprastinė JAV įmonių praktika. Tuo metu JAV ekonomika kilo, o augančios akcijų kainos atspindėjo šį pakilimą. Niujorko vertybinių popierių biržoje klestėjo bankinės spekuliacijos: akcijų kainų augimas didino investuotojų turtą, bankai išdavinėjo kreditus, užstatu priimdami pervertintas akcijas, o už gautus kreditus vėl buvo perkamos akcijos, kas dar labiau kėlė jų kainas. Tai tęsėsi iki 1929 spalio 24 d. – dienos, kuri įvardijama kaip Volstryto griūtis ir Didžiosios depresijos pradžia: vertybinių popierių biržoje prasidėjo didysis akcijų išpardavimas, kuris baigėsi investuotojų bei indėlininkų pinigų ir pasitikėjimo finansine sistema praradimu ir visos šalies ekonomikos nuosmikiu. Apskaita tikrąją verte taip pat buvo kaltinama prisidėjusi prie šios griūties dėl tam tikrų abejotinų vertinimo praktikų. Kai kurių įmonių vadovų piktnaudžiavimas tokiais vertinimais nulėmė, kad oficialios apskaitos taisyklės buvo sugriežtintos (Magnan, 2009; Hodder et al., 2014).

1934 m. įsteigta JAV Vertybinių popierių ir biržos komisija (SEC), siekdama atgrasyti įmones nuo vertinimų tikrąja verte, kurie, anot to meto apskaitą reguliuojančių institucijų, skatino įmones siekti trumpalaikės spekuliatyvinės naudos, pareikalavo iš įmonių, kurių vertybiniais popieriais buvo prekiaujama arba ketinama prekiauti viešai, teikti papildomą informaciją apie turto perkainojimą, taip uždeliant vertybinių popierių registravimo procesą. Todėl dauguma įmonių pradėjo vertinti

savo turtą savikaina, kuri skatino įmones orientuotis į ilgalaikius tikslus ir vertės kūrimą (Curtis, 2009). Tokiu būdu iki 1970-ųjų vertinimai tikrąja verte faktiškai buvo uždrausti JAV Vertybinių popierių ir biržos komisijos ir istorinės savikainos koncepcija įsivyravo kaip dominuojanti praktika (Ramanna, 2008, Hodder et al., 2014). Vis dėlto apskaita tikrąja verte išliko patraukli daugeliui apskaitos teoretikų: Staubus (1961), Chambers (1964), Sterling (1970) pasisakė už įmonės turto vertinimą ir pateikimą finansinėse ataskaitose turto pardavimo kaina (grynąja galimo realizavimo verte), Edwards ir Bell (1961) siūlė turtą vertinti rinkos kaina, arba atstatomąja verte, tačiau tokių vertinimų įtaką pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje atskirai nuo pelno (nuostolių) iš įprastinės veiklos. Tačiau tik po 1970-ųjų požiūris į tikrosios vertės naudojimą apskaitoje pradėjo keistis, tam tikrais atvejais suteikiant galimybę įmonėms naudoti vertinimus, panašius į tikrąją vertę (pvz. LCM metodas). Didele dalimi šiuos pokyčius nulėmė nerimas, kad istorinė savikaina neatspindi infliacijos įtakos įmonių finansinėms ataskaitoms. Taip nuo 1970-ųjų vidurio apskaitos standartų leidėjai pradėjo keisti požiūrį į apskaitą tikrąja verte ir nuo apskaitos tik istorine savikaina pereiti prie dalinio tam tikro turto ir įsipareigojimų vertinimo tikrąja verte, taip sukuriant mišrią apskaitos sistemą, kurioje tik tam tikras turtas, o dar rečiau - įsipareigojimai vertinami tikrąja verte, tačiau kitas turtas ir įsipareigojimai vertinami savikaina (Curtis, 2009). Pirmieji apskaitos standartai, kuriuose buvo paminėtas vertinimas tikrąja verte buvo JAV SFAS 33 „Finansinė atskaitomybė ir kintančios kainos“ 1979 m., 16-asis TAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 1981 m., 18-asis TAS „Pajamos iš pagrindinės veiklos“ ir 20-asis TAS „Dotacijos“ 1982 m. (Ristea ir Jianu, 2010; Hodder et al., 2014). Vėliau vertinimai tikrąja verte atsirado ir kituose apskaitos standartuose.

Tikrosios vertės populiarumo augimą galima paaiškinti finansų teorija, pagal kurią finansų rinkos yra veiksmingos (efektyvios), todėl jose nustatomos kainos yra patikimas tikrosios vertės matas. Ši idėja paplito dėl 1980 – 1990 m. atliktų mokslinių tyrimų ir smarkiai pakeitė nuomonę apie tikrosios vertės ir istorinės savikainos santykinę naudą apskaitoje (Ramanna, 2008). Šios teorijos įsitvirtinimui įtakos turėjo ir 1980 m. JAV indėlių ir paskolų krizė, dėl kurios iš dalies buvo kaltinama ir apskaita istorine savikaina, kurios dėka galima buvo „paslėpti“ probleminių finansinių turtą, tuo tarpu tikrosios vertės naudojimas šią problemą būtų sušvelninęs (Curtis, 2009). 2006 m. JAV FASB išleido finansinės apskaitos standartą Nr. 157, kuris

apibrėžė vieningą tikrosios vertės definiciją, jos nustatymo hierarchiją ir taikymą tam tikro turto ir įsipareigojimų vertinimui ir pateikimui balanse, taip galutinai įteisindamas apskaitos tikrąją vertę koncepcijos tinkamumą finansinių ataskaitų sudarymui. Analogiškas Tarptautinių apskaitos standartų valdybos išleistas 13-asis TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“ įsigaliojo nuo 2013 m., lietuviškas 32-asis VAS „Tikrosios vertės nustatymas“ – nuo 2016 m.

Vis dėlto apskaitos tikrąją vertę koncepcijos priimtumas iki šiol yra kontraversiškas ir priklauso nuo istoriškai šalyje susiklosčiusio apskaitos modelio. Bendrosios teisės (*common law*) šalyse, besilaikančiose anglosaksų apskaitos modelio, tikrosios vertės koncepcija susilaukia gerokai daugiau palaikymo nei kodekso teisės (*code law*) šalyse, kuriose taikomas kontinentinės Europos apskaitos modelis. Taip Prancūzijos įmonės nefinansinį turtą vertina išskirtinai istorine savikaina argumentuodamos, kad vertinimai tikrąją vertę yra nepatikimi. Priešingai, Jungtinės Karalystės ir Australijos įmonės tokį turtą linkę vertinti tikrąją vertę, netgi pasitelkdami turto vertintojus (Gonçalves ir Lopes, 2015).

2 priedas. Miškininkystės įmonių vyr buhalterių apklausos anketa

MIŠKININKYSTĖS ĮMONIŲ VYR BUHALTERIŲ (BUHALTERIŲ) APKLAUSOS ANKETA

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto doktorantė Ramunė Budrionytė atlieka tyrimą, kuriuo siekia įvertinti miškų apskaitos praktiką Lietuvos miškininkystės įmonėse, sukurti miškų apskaitos modelį bei įvertinti jo praktinį pritaikomumą.

Surinktų duomenų anonimiškumas garantuojamas, gauti duomenys bus naudojami tik šio tyrimo tikslais ir analizuojami apibendrintai. Prašyčiau atsakyti į anketos klausimus pažymint tinkamą atsakymą (atsakymus), arba (ir) įrašyti atsakymą tam skirtoje vietoje.

Nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.

1. Kokia Jūsų įmonės teisinė forma?

- Akcinė arba uždaroji akcinė bendrovė
- Kooperatinė bendrovė
- Mažoji bendrija
- Žemės ūkio bendrovė
- Kita (nurodykite)_____

2. Pagal kokius apskaitos standartus Jūsų įmonė tvarko apskaitą ir sudaro finansines ataskaitas?

- Verslo apskaitos standartai (VAS).
- Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS).

3. Kokį finansinių ataskaitų rinkinį Jūsų įmonė rengė už 2015 finansinius metus?

- Sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį.
- Nesutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį.
- Žemės ūkio įmonių finansinių ataskaitų rinkinį.
- Mažųjų bendrijų finansinių ataskaitų rinkinį.

4. Kuriai įmonių kategorijai pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą Jūsų įmonė priskiriama nuo 2016 m. sausio 1 d.?

- Labai maža įmonė.
- Maža įmonė.
- Vidutinė įmonė.
- Didelė įmonė.

- Viešojo intereso įmonė.

5. Ar įmonė turi, arba ankstesniais metais turėjo miško (medynų)? (Atsakius į šį klausimą „ne“, pereikite prie 27 klausimo).

- Taip.
- Ne.

6. Kiek hektarų miško įmonė turi šiuo metu?

- Iki 100 ha.
- Nuo 101 iki 500 ha.
- Nuo 501 iki 1000 ha.
- Daugiau kaip 1000 ha.

7. Įmonės valdomi miškai priskiriami (galimi keli atsakymų variantai):

- Ūkiniams miškams.
- Apsauginiams miškams.
- Specialiosios paskirties miškams.
- Rezervatiniams miškams.

8. Ar pačios įmonės pasodintas (atsodintas) miškas (medynai) apskaitoje pripažįstamas turtu?

- Taip.
- Ne.
- Įmonė tokio miško neturi.

9. Ar įgytas (pirktas) miškas (medynai) įmonės apskaitoje pripažįstamas turtu?

(Atsakius į 8 ir 9 klausimus „ne“, pereikite prie 25 klausimo).

- Taip.
- Ne.
- Įmonė tokio miško neturi.

10. Kokiai turto grupei (grupėms) priskiriate įmonės miškus (medynus)? (Galimi keli atsakymų variantai).

- Ilgalaikis materialusis turtas.
- Biologinis turtas.
- Atsargos.
- Kita (nurodykite) _____.

11. Ar medynus įmonės apskaitoje klasifikuojate pagal brandumo grupes?

(Atsakius į šį klausimą „ne“, pereikite prie 13 klausimo).

- Taip.
- Ne.

12. Kokioje turto grupėje apskaitomi:

Jaunuolynai	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis materialusis turtas • Atsargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Biologinis turtas • Kita _____
Pusamžiai medynai	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis materialusis turtas • Atsargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Biologinis turtas • Kita _____
Pribreštantys medynai	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis materialusis turtas • Atsargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Biologinis turtas • Kita _____
Brandūs medynai	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis materialusis turtas • Atsargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Biologinis turtas • Kita _____
Perbrendę medynai	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikis materialusis turtas • Atsargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Biologinis turtas • Kita _____

13. Kokiai turto grupei priskirate įmonės valdomą miško žemę?

- Ilgalaikis materialusis turtas (žemė).
- Kitas ilgalaikis materialusis turtas.
- Atsargos.
- Kita (nurodykite) _____.

14. Ar apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai reglamentuoja miško pripažinimą ir klasifikavimą apskaitoje?

- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško pripažinimo ir klasifikavimo apskaitoje klausimus.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai nepakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško pripažinimo ir klasifikavimo apskaitoje klausimų.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai išvis nereglamentuoja miško pripažinimo ir klasifikavimo apskaitoje klausimų.
- Kita (nurodykite) _____.

15. Kokios įmonės patirtos išlaidos įskaitomos į medynų įsigijimo savikainą?

(Galimi keli atsakymų variantai):

- Miško (medynų) pirkimo kaina.
- Su miško įsigijimu susiję registravimo ir panašūs mokesčiai.
- Miško žemės kaina.
- Želdavietės paruošimo išlaidos.
- Miško sėjinukų ar sodinukų įsigijimo savikaina.
- Želdinimo darbų išlaidos.
- Iki medynų brandos amžiaus patirtos miško priežiūros išlaidos.
- Iki medynų kirtimo/pardavimo patirtos miško priežiūros išlaidos
- Kitos išlaidos (nurodykite) _____.

16. Ar apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai reglamentuoja miško įsigijimo savikainos nustatymą?

- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško įsigijimo savikainos nustatymo klausimus.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės nepakankamai aiškiai reglamentuoja miško įsigijimo savikainos nustatymo klausimų.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai išvis nereglamentuoja miško įsigijimo savikainos nustatymo klausimų.
- Kita (nurodykite) _____.

17. Įvardinkite problemines miško (medynų) įsigijimo savikainos nustatymo sritis.

(Galimi keli atsakymų variantai).

- Miško žemės ir medynų verčių atskyrimas perkant mišką už bendrą kainą.
- Su miško pirkimu susijusių išlaidų priskyrimas miško (medynų) savikainai ar įmonės sąnaudoms.
- Su miško (at)sodinimu susijusių išlaidų priskyrimas miško (medynų) savikainai ar įmonės sąnaudoms.
- Kita (nurodykite) _____

18. Kokia verte medynai yra parodomi įmonės balanse?

- Įsigijimo savikaina.
- Įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte – ta, kuri mažesnė.
- Likutine verte (įsigijimo savikaina, atėmus nusidėvėjimą).

- Tikraja verte.
- Perkainota verte, atėmus nusidėvėjimą.
- Kita (nurodykite) _____.

19. Jeigu medynus apskaitote savikainos, arba perkainotos vertės būdu, nuo kada pradėdote skaičiuoti medynų nusidėvėjimą?

- Nuo kito mėnesio 1 d. po miško įsigijimo.
- Kai miškas pasiekia brandos amžių.
- Nusidėvėjimas miškui neskaičiuojamas.
- Kita (nurodykite) _____.

20. Jeigu mišką (medynus) apskaitote tikrąja arba perkainota verte, koku būdu nustatote miško tikrąją vertę? (Galimi keli atsakymų variantai):

- Pagal aktyviosios rinkos kainą (lyginant su analogiškų objektų kaina rinkoje).
- Pagal panašaus turto rinkos kainas, patikslintas atsižvelgiant į galimus skirtumus.
- Diskontuotų grynujų pinigų srautų metodu .
- Turto vertę nustato nepriklausomi turto vertintojai.
- Kita (nurodykite) _____ .

21. Kokiose apskaitos sąskaitose registruojate miško atkūrimo išlaidas?

- Ilgalaikio turto sąskaitose.
- Atsargų sąskaitose.
- Biologinio turto sąskaitose.
- Nurašoma į sąnaudas.
- Kita (nurodykite) _____ .

22. Kokiose apskaitos sąskaitose registruojate miško priežiūros išlaidas?

- Ilgalaikio turto sąskaitose.
- Atsargų sąskaitose.
- Biologinio turto sąskaitose.
- Nurašoma į sąnaudas.
- Kita (nurodykite) _____ .

23. Ar apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai reglamentuoja miško apskaitos ir vertinimo būdus?

- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško apskaitos ir vertinimo būdus.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės nepakankamai aiškiai reglamentuoja miško apskaitos ir vertinimo būdų.
- Apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai išvis nereglamentuoja miško apskaitos ir vertinimo būdų.
- Kita _____.

24. Įvardinkite problemines miško (medynų) apskaitos po pirminio pripažinimo sritis. (Galimi keli atsakymų variantai)

- Miško atkūrimo išlaidų apskaita.
- Miško priežiūros išlaidų apskaita.
- Miško tikrosios vertės nustatymas.
- Miško grynosios galimo realizavimo vertės nustatymas.
- Medynų nusidėvėjimo skaičiavimas.
- Nuostolių dėl išvartų, kenkėjų, gaisro ir kitų natūralių netekčių įvertinimas.
- Nukirsto ir (arba) parduoto nenukirsto miško savikainos nustatymas.
- Kita (nurodykite) _____.

25. Kokia informacija apie valdomus miškus atskleidžiama įmonės aiškinamajame rašte ?

- Tik informacija, kurios reikalauja apskaitos standartai.
- Informacija, kurios reikalauja apskaitos standartai, taip pat papildoma informacija, kuri reikalinga siekiant geriau suprasti finansines ataskaitas.
- Informacija apie miškus aiškinamajame rašte nepateikiama.

26. Ar susiduriate su miškų apskaitos nuostatų ir mokesčių taisyklių neatitikimais?

(Atsakius į šį klausimą „ne“, pereikite prie 28 klausimo)

- Taip.
- Ne.

27. Kuriose srityse miškų apskaita skiriasi nuo mokesčių taisyklių? (Galimi keli atsakymų variantai. Atsakymus pakomentuokite.):

Miško pripažinimas turtu
Miško įsigijimo savikainos nustatymas

Miško priežiūros išlaidų apskaita
Miško atkūrimo išlaidų apskaita
Taikomi miško apskaitos būdai ir vertinimas po pirminio pripažinimo
Nukirsto ir (arba) parduoto nenukirsto miško savikainos nustatymas
Kita

28. Ar reikalingas vieningas miškų apskaitos modelis, aiškiai apibrėžiantis miškų (medynų) klasifikavimo, įvertinimo ir registravimo apskaitoje principus?

- Taip.
- Ne.
- Kita (nurodykite) _____.

29. Ar miškų apskaitos nuostatos turi būti vienodos labai mažoms, mažoms, vidutinėms ir didelėms miškininkystės įmonėms? (Atsakymus pagrįskite)

- Taip, nes _____.
- Ne, nes _____.
- Kita _____.

30. Ar miškų apskaitos nuostatos turi būti vienodos privačioms miškininkystės įmonėms ir valstybės įmonėms - miškų urėdijoms? (Atsakymus pagrįskite)

- Taip, nes _____.
- Ne, nes _____.
- Kita _____.

31. Kokia Jūsų patirtis tvarkant miškininkystės įmonių apskaitą?

- Iki 2 metų.
- Nuo 2 iki 10 metų.
- Daugiau nei 10 metų.

Ačiū už atsakymus. Jei turite papildomų pastabų dėl nagrinėjamos temos, labai prašyčiau jas pateikti.

.....

Užpildytą anketą siųskite el. paštu: ramune.budrionyte@ef.vu.lt

EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime. Atliekamas tyrimas yra daktaro disertacijos empirinio tyrimo apie verslo subjektų valdomų miškų finansinę apskaitą, dalis. Šio tyrimo tikslas – įvertinti verslo subjektų miškų finansinės apskaitos modelio pagrįstumą, tinkamumą, praktinio pritaikymo galimybes ir tobulinimo kryptis. Apklausoje pateikiama klausimų apie miškų finansinės apskaitos modelio struktūrą, atskiriems modelio elementams įtakos turinčius veiksnius, kas lemia modelio pagrįstumą ir informacinį naudingumą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams.

Tyrimo rezultatai gali tapti svarbiais vystant šiuo metu Lietuvoje nereglamentuotą verslo subjektų valdomų miškų finansinę apskaitą ir pateikimą įmonių finansinėse ataskaitose, tobulinant nacionalinius verslo apskaitos standartus ir harmonizuojant miškų finansinės apskaitos praktiką.

Dėl to, kad dalyvaujate verslo subjektų finansinės apskaitos reglamentavimo kūrimo procesuose, ir (arba) turite praktinės miškininkystės įmonių audito patirties bei šio verslo finansinės apskaitos specifikos išmanymo, Jūs esate pasirinktas kaip tinkamas ekspertas tyrimo problematikai nagrinėti

Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniais tikslais, o ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be atskiro ekspertų sutikimo.

Maloniai prašau Jūsų atsakyti į toliau pateiktus klausimus, pasirenkant Jums tinkamiausius atsakymus ar pateikiant atskirąją nuomonę.

Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.

Doktorantė Ramunė Budrionytė

Vilniaus universitetas

Ekonomikos fakultetas

Apskaitos ir audito katedra

Kontaktinė informacija

ramune.budrionyte@ef.vu.lt

I. BENDROJI DALIS**1. Jūs atstovaujate (tinkamus atsakymus pažymėkite “+”):**

Instituciją, atsakingą už verslo subjektų finansinės apskaitos reglamentavimą Lietuvoje (Finansų ministerija)	
Patariamąją institucijos, atsakingos už verslo subjektų finansinės apskaitos reglamentavimą Lietuvoje, organą (Verslo apskaitos standartų komitetas)	
Įmonę, kuri per paskutinius penkis metus yra atlikusi miškininkystės veiklą vykdančių įmonių auditą	
Instituciją, kurioje vykdomi moksliniai tyrimai finansinės apskaitos srityje	

2. Jūsų pareigybinis/profesinis statusas yra (tinkamus atsakymus pažymėkite “+”):

Už verslo subjektų apskaitos reglamentų parengimą atsakingo padalinio vadovas/vadovė	
Už verslo subjektų apskaitos reglamentų parengimą atsakingo padalinio specialistas/specialistė	
Auditorius (verslo subjektų apskaitos specialistas praktikas)	
Socialinių mokslų daktaras/habilituotas daktaras (verslo subjektų apskaitos specialistas mokslininkas)	

3. Jūsų patirtis verslo subjektų finansinės apskaitos, finansinių ataskaitų sudarymo ar audito srityje yra (tinkamą atsakymą pažymėkite “x”):

Laikotarpis		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Iki 5 m.		
Nuo 5 iki 10 m.		
Nuo 10 iki 15 m.		
Virš 15 m.		

II. MIŠKŲ FINANSINĖS APSKAITOS MODELIO PAGRĮSTUMAS IR PRITAIKOMUMAS

4. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl verslo subjektų valdomų miškų finansinės apskaitos modelio tipo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miškų finansinės apskaitos modelio tipo pagrįstumas.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Miškas turi būti pripažįstamas turtu <i>privatų miškininkystės įmonių</i> finansinės apskaitos sistemoje (balansinis modelis)					
Miškas turi būti pripažįstamas turtu <i>miškų urėdijų</i> finansinės apskaitos sistemoje (balansinis modelis)					
Miško (at)sodinimo ir priežiūros išlaidos turi būti pripažįstamos <i>privatų miškininkystės įmonių</i>					

ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (nebalansinis modelis)					
Miško (at)sodinimo ir priežiūros išlaidos turi būti pripažįstamos <i>miškų urėdijų</i> ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (nebalansinis modelis).					
Miško pradinės pasodinimo ir priežiūros išlaidos turi būti pripažįstamos <i>privatinių miškininkystės įmonių turtu</i> , vėlesnės atkūrimo išlaidos - ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (mišrus modelis)					
Miško pradinės pasodinimo ir priežiūros išlaidos turi būti pripažįstamos <i>miškų urėdijų</i> turtu, vėlesnės atkūrimo išlaidos - ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis (mišrus modelis)					

Kita nuomonė _____

5. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl balansinio miškų finansinės apskaitos modelio taikymo pagrįstumo verslo subjektams. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Balansinis miškų finansinės apskaitos modelis:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
užtikrina realios informacijos apie įmonės finansinę būklę pateikimą					
yra tinkamas prognozuojant įmonės būsimus pinigų srautus					
užtikrina teisingos informacijos apie įmonės veiklos rezultatus atspindėjimą					
atitinka "tikro ir teisingo vaizdo" paradigmą					
atitinka bendruosius apskaitos principus (įmonės, veiklos tęstinumo, kaupimo,					

palyginimo, turinio viršenybės prieš formą)					
sudaro galimybę vertinti realius įmonės finansinius rodiklius					
padidina galimybę priimti efektyvius valdymo sprendimus					
užtikrina aktualios informacijos pateikimą informacijos vartotojams					
padidina finansinių ataskaitų informacijos palyginamumą					
sudaro galimybę nustatyti įmonės vertę					
per finansinių rodiklių sistemą iš anksto signalizuoja apie grėsmes įmonei					
sudaro sąlygas teisingam apmokestinimui					
paspartina finansinių išteklių paieškos ir gavimo procesus					
užtikrina efektyvią įmonės turto kontrolę					

Kita nuomonė _____

6. Miškų finansinės apskaitos procesą galima pavaizduoti schema, kurią sudaro susiję elementai. Ar sutinkate, kad šioje schemoje turi būti nurodyti šie elementai pateiktu nuoseklumu? Sutikimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- nepritariu, 5 – visiškai pritariu.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miškų finansinės apskaitos modelio elementų nuoseklumas	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
1. Miško pirminis pripažinimas					
2. Miško žemės ir medynų klasifikavimas					
3. Miško pirminis įvertinimas					
4. Miško apskaitos būdai ir vėlesnio vertinimo metodai					
5. Miško pripažinimo nutraukimas (nurašymas)					

Kokie, Jūsų manymu, papildomi elementai ir koku nuoseklumu galėtų būti įtraukti į miškų finansinės apskaitos modelį? _____

7. Siekiant pripažinti įmonės išteklius turtu, jie turi atitikti turtui būdingus kriterijus. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl kriterijų, kuriais remiantis miškai turi būti pripažįstami turtu įmonės finansinės apskaitos sistemoje. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miškai pripažįstami įmonės turtu, jei:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
įmonė juos valdo, naudoja ir jais disponuoja					
jie priklauso įmonei nuosavybės arba patikėjimo teise, arba valdomi pagal finansinio lizingo sutartis					
įmonė juos kontroliuoja, t.y. prisiima visą riziką, susijusią su šiuo turtu ir gauna didžiąją (ar visą) to turto teikiamos ekonominės naudos dalį					
yra didelė tikimybė, kad jie teiks ekonominę naudą ateityje					
tai iš praeities operacijų (veiklos) gauti ištekliai					
jie gali būti patikimai įvertinti piniginiu matavimo vienetu					
jų vertė ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio turto vertę					

Kokie, Jūsų manymu, kiti kriterijai būtų svarbūs miško pripažinimo turtu procese? _____

8. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl miškininkystės įmonių ugdomų medynų klasifikavimo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miškininkystės įmonės ugdomi medynai turi būti priskiriami:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
nebaigta produkcijai, nes tai – įprastinio įmonės veiklos					

ciklo metu auginama ("gaminama") produkcija pardavimui.					
trumpalaikiam biologiniam turtui, nes tai – įprastinio įmonės veiklos ciklo metu auginami augalai pardavimui.					
ilgalaikiam biologiniam turtui, nes tai - augalai, kurių augimo ciklas labai ilgas, t.y. dešimtmečiai.					
ilgalaikiam materialiajam turtui, nes tai – materialus turtas, daugelį metų teikiantis įmonei ekonominę naudą.					
ilgalaikiam biologiniam turtui, kuris likus metams iki jo nukirtimo perklasifikuojamas į trumpalaikį biologinį turtą.					
biologiniam turtui, kuris turi ilgalaikio ir trumpalaikio turto savybių, todėl priskiriamas tarpinei (mišriai) turto kategorijai, balanse pateikiamai atskirai					

Kita nuomonė _____

9. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl medynų, ugdomų kitai nei miškininkystė veiklai, klasifikavimo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Ne miškininkystės veikloje naudojami medynai turėtų būti priskiriami:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
investiciniam turtui, jei įgyti/ugdomi ne miškininkystės įmonės ir laikomi kaip investicija arba (ir) nuomojami					
kitam ilgalaikiam materialiajam turtui, jei įgyti ne miškininkystės įmonės ir laikomi kaip investicija, arba (ir) nuomojami					

kitam ilgalaikiam materialiajam turtui, jei laikomi medžioklės, rekreacinių paslaugų teikimui, nemedieninių produktų pardavimui					
prekėms, jei įgyti pardavimui per vienus metus					
ilgalaikiam biologiniam turtui, nepriklausomai nuo jų naudojimo ir ekonominės naudos gavimo būdo					

Kita nuomonė _____

10. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl miškų apskaitos būdų unifikavimo skirtingo tipo įmonėse. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Medynų apskaitos būdų unifikavimas	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Visos miškininkystės įmonės miškų finansinei apskaitai turėtų taikyti tokį patį (vieningą) apskaitos būdą, siekiant finansinių ataskaitų informacijos palyginamumo.					
Visos miškininkystės įmonės medynų apskaitai turėtų taikyti kuo paprastesnį apskaitos būdą, siekiant sumažinti administracinę našą verslui, netgi jei tai neparodytų "tikro ir teisingo įmonės vaizdo"					
Labai mažos ir mažos įmonės medynų apskaitai turėtų taikyti paprastesnius apskaitos būdus dėl ribotų kvalifikacinių bei finansinių galimybių					
Vidutinės ir didelės įmonės galėtų taikyti sudėtingesnius medynų apskaitos būdus, jei tai teisingiau atskleidžia įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus					

Privačios įmonės ir miškų urėdijos medynų apskaitai turėtų taikyti tokius pačius apskaitos būdus, siekiant finansinių rodiklių palyginamumo					
---	--	--	--	--	--

Kita nuomonė _____

11. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl medynų savikainos nustatymo principų. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Į medynų įsigijimo (ugdymo) savikainą turi būti įskaitomos:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
pirminės (at)sodinimo ir želdinių priežiūros išlaidos, patiriamos per pirmuosius 6-8 ugdymo metus					
vėlesnės priežiūros (ugdymo, retinimo) išlaidos					
kirtimų išlaidos					
kitos paruošimo pardavimui išlaidos (ištempimo, transportavimo, pardavimo)					
tiesiogiai medynų ugdymui nepriskirtinos, bendrosios įmonės išlaidos (miško kelių tiesimo, priešgaisrinės apsaugos išlaidos, miškų valdymo personalo darbo užmokestis)					

Kita nuomonė _____

12. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl savikainos būdo tinkamumo miškininkystės įmonių ugdomų medynų apskaitai. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Savikainos būdas tinkamai atspindi medynų ugdymo procesą.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Savikainos būdas tinkamas medynų apskaitai, nes yra suprantamas, patikimas,					

objektyvus, patikrinamas					
Savikainos būdas tinkamas medynų apskaitai, nes biologinė medynų transformacija ir įtaka balansinei vertei nėra svarbi informacijos vartotojams					
Nusidėvėjimo skaičiavimas – netinkama procedūra, siekiant pateikti miškininkystės veikloje ugdomų medynų teikiamą ekonominę naudą					
Nusidėvėjimo skaičiavimas – tinkama procedūra kitai nei miškininkystės veiklai naudojamų medynų apskaitai					
Miškininkystės įmonių medynų vertės sisteminiams paskirstymui gali būti tinkamas “išsekvojimo” būdas (<i>depletion</i>), kai medynų vertė sąnaudomis pripažįstama atsižvelgiant į per ataskaitinį laikotarpį parduotą (prarastą) jų kiekį					

Kita nuomonė _____

13. Tikrosios vertės būdo taikymas medynų apskaitai kelia abejonių dėl ilgo medynų augimo ciklo ir pajamų bei sąnaudų asimetrijos. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl medynų apskaitai tinkamo tikrosios vertės būdo modifikavimo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Medynų apskaitai gali būti taikomas modifikuotas tikrosios vertės būdas.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Apskaitant medynus tikrosios vertės būdu geriau atspindima jų biologinė transformacija ir įtaka turto balansinei vertei.					
Medynų ugdymo išlaidų ir tikrosios vertės pasikeitimo rezultatų pateikimas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje neatitinka pajamų ir sąnaudų					

palyginimo principo (pateikimo asimetrija).					
Pajamų dėl tolimoje ateityje realizuotinių medynų tikrosios vertės pasikeitimo pateikimas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje prieštarauja atsargumo principui.					
Pajamų dėl medynų tikrosios vertės pasikeitimo pateikimas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje gali sukelti nepagrįstų lūkesčių ir nulemti klaidingas ekonominių sprendimų priėmimo prielaidas.					
Nerealizuotas medynų tikrosios vertės pasikeitimo rezultatas gali būti kaupiamas nuosavame kapitale (perkainojimo rezerve).					
Medynų ugdymo išlaidos turi būti kapitalizuojamos, jei tikrosios vertės pasikeitimo įtaka kaupiama nuosavame kapitale.					
Medynai pirminio pripažinimo metu gali būti vertinami savikaina					
Tikrąją vertę neturi būti vertinami jaunuolynai ir pusamžiai medynai					

Kita nuomonė _____

14. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl miško tikrosios vertės nustatymo principų. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miško tikrosios vertės nustatymo principai.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Miško tikroji vertė gali būti nustatoma tik taikant diskontuotais pinigų srautais pagrįstus vertinimo metodus.					

Būsimos įplaukos iš miško gali būti nustatomos pagal Generalinės miškų urėdijos skelbiamas vidutinės apvaliosios medienos sortimentų kainas.					
Būsimos įplaukos iš miško gali būti nustatomos pagal indeksuotas nenukirsto valstybinio miško kainas.					
Būsimos įplaukos iš miško gali būti nustatomos pagal vidutinės ataskaitinių metų įmonės apvaliosios medienos sortimentų kainas.					
Būsimos įplaukos iš miško gali būti nustatomos įvertinus kitą viešai skelbiamą informaciją apie miško, arba apvaliosios medienos sortimentų kainas.					
Vertinant būsimas įplaukas iš miško turi būti atsižvelgiama į įplaukas iš ugdymo kirtimų.					
Būsimos pinigų išmokos miškui turi apimti miško atkūrimo po iškirtimo išlaidas.					
Būsimos pinigų išmokos miškui turi apimti tiesiogines miško priežiūros iki nukirtimo/pardavimo išlaidas.					
Būsimos pinigų išmokos miškui turi apimti įmonės valdymo ir administracines išlaidas.					
Būsimos pinigų išmokos miškui turi apimti miško paruošimo pardavimui (kirtimo, ištraukimo) išlaidas.					

Kita nuomonė _____

15. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl palūkanų normos, taikomos diskontuojant būsimus miškų pinigų srautus, nustatymo principų. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys:	1	2	3	4	5
Diskontavimui taikomos palūkanų normos nustatymo principai.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Būsimų miško grynųjų pinigų srautų diskontavimui turi būti taikoma palūkanų norma, atspindinti pageidaujama įmonės savininkų nuosavo kapitalo grąžą.					
Būsimų miško grynųjų pinigų srautų diskontavimui gali būti naudojama žemesnė nei rinkos palūkanų norma, atsižvelgiant į miško (investicijos) diversifikaciją ir stabilumą ilgalaikėje perspektyvoje.					
Būsimų miško grynųjų pinigų srautų diskontavimui turi būti naudojama didesnė nei rinkos palūkanų norma, atsižvelgiant į miško (investicijos) ilgą atsipirkimo laiką ir miško prigimtines rizikas.					
Būsimų miško grynųjų pinigų srautų diskontavimui gali būti taikoma nulinė palūkanų norma, nes pinigų srautai nustatomi naudojant dabartines įplaukų ir išmokų vertes, kurių pokytis ateityje kompensuos pinigų laiko vertės įtaką.					
Pinigų srautų diskontavimui gali būti naudojama žemesnė nei rinkos (socialinė) palūkanų norma, atsižvelgiant į visuomeninį – socialinį miško aspektą.					

Kita nuomonė _____

16. Išvardinkite pagrindinius miškininkystės įmonių finansinių ataskaitų ir miškų finansinės apskaitos modelio informacijos vartotojus. Informaciją suranguokite nuo pagrindinio (svarbiausio (1) iki mažiausiai informaciją naudojančio (14).

Finansinės institucijos (kreditoriai)	
Prekių, paslaugų tiekėjai	
Pirkėjai	
Įmonės darbuotojai	
Įmonės savininkai	
Reitingų agentūros	
Įmonės vadovybė	
Valstybinės statistikos institucijos	
Mokesčių administratorius	
Potencialūs investuotojai	
Finansų ministerija	
Vyriausybė	
Bendruomenė (gyventojai)	
Kiti informacijos vartotojai (detalizuokite)	

17. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl verslo subjektų balansinio miškų finansinės apskaitos modelio informacinio naudingumo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Balansinis miškų finansinės apskaitos modelis naudingas:	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
kreditoriams dėl balanse pateikiamo užstato (miško) vertės.					
įmonės savininkams, nes leidžia įvertinti realią investicijų bei nuosavo kapitalo grąžą.					
vadovybei, nes informacija apie turto vertę balanse įgalina priimti ekonomiškai pagrįstus investicijų ir kitus valdymo sprendimus.					
potencialiems investuotojams, nes padidina galimybę nustatyti teisingą verslo vertę.					
įmonės klientams, nes leidžia įvertinti įmonės stabilumą ir patikimumą ateityje.					
statistikos institucijoms, nes pateikia teisingą informaciją apie įmonės valdomą turtą ir veiklos rezultatus.					
mokesčių administratoriui,					

nes gali būti naudojamas nustatant pelno mokesčio apskaičiavimo principus.					
darbuotojams, nes suteikia galimybę įvertinti įmonės stabilumą ir karjeros perspektyvas.					
Finansų ministerijai, nes harmonizuoja miškininkystės įmonių finansinių ataskaitų informaciją ir teikia palyginamus duomenis.					

Kita nuomonė _____

18. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl verslo subjektų miškų finansinės apskaitos modelio praktinio pritaikomumo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
Miškų finansinės apskaitos modelio praktinis pritaikomumas.	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Modelis naudingas finansinių ataskaitų rengėjams, nes pateikia aiškią ir logiškai struktūrizuotą miškų finansinės apskaitos principinę schema.					
Modelio pagrindu gali būti kuriamos detalesnės miškų apskaitos ir vertinimo metodikos.					
Modelis gali būti naudojamas miškų finansinės apskaitos reglamentavimo tobulinimo procesuose.					
Modelis gali būti naudojamas kuriant miškininkystės įmonių apmokestinimo metodiką.					
Modelis supaprastina apskaitos procesą, nes sumažina alternatyvių apskaitos būdų pasirinkimo galimybę.					

Kita nuomonė _____

III. BAIGIAMOJI DALIS

19. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl miškų finansinės apskaitos proceso tobulinimo. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1- visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

	1	2	3	4	5
Teiginys. Miškų finansinės apskaitos modelio tobulinimo kryptys	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nei pritariu, nei nepritariu	Pritariu	Visiškai pritariu
Miškų finansinė apskaita turi būti reglamentuota teisės aktais (apskaitos standartais).					
Apskaitos standartuose turi būti numatyta aiški ir detali miškų savikainos nustatymo metodika.					
Apskaitos standartuose turi būti numatytos detalios miškų tikrosios vertės nustatymo metodikos.					
Apskaitos standartuose turi būti numatytos tik bendrosios miškų apskaitos gairės, detalias metodikas įmonės turi nustatyti savo apskaitos politikoje.					
Aiškinamajame rašte įmonė turi atskleisti detalią informaciją apie miškų savikainos nustatymo principus, taikomus apskaitos būdus ir vertinimo metodus.					

20. Gal turite kitų pastabų ar pasiūlymų dėl miškų finansinės apskaitos tobulinimo kryptių? _____

21. Jei pageidaujate gauti tyrimo rezultatų santrauką, toliau įrašykite savo elektroninio pašto adresą.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Suvestinė redakcija nuo 2017-03-01

Įstatymas paskelbtas: Žin. 2001, Nr. [99-3516](#), i. k. 1011010ISTA00IX-575

Nauja redakcija nuo 2015-07-01:

Nr. [XII-1696](#), 2015-05-14, paskelbta TAR 2015-05-27, i. k. 2015-08160

**LIETUVOS RESPUBLIKOS
ĮMONIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS
ĮSTATYMAS**

2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575

Vilnius

Ištrauka

**ANTRASIS SKIRSNIS
ĮMONIŲ KATEGORIJS**

4 straipsnis. Labai mažos, mažos, vidutinės ir didelės įmonės

1. Labai mažos įmonės – įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių:

1) balanse nurodyto turto vertė – 350 000 eurų;

2) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 700 000 eurų;

3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 10 darbuotojų.

2. Mažos įmonės – įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių:

1) balanse nurodyto turto vertė – 4 000 000 eurų;

2) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 8 000 000 eurų;

3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50 darbuotojų.

3. Vidutinės įmonės – įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių:

1) balanse nurodyto turto vertė – 20 000 000 eurų;

2) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 40 000 000 eurų;

3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 250 darbuotojų.

4. Didelės įmonės – įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija dydžius, nurodytus šio straipsnio 3 dalyje.

5. Pardavimo grynąsias pajamas sudaro ataskaitiniais finansiniais metais pardavus prekes ir paslaugas uždirbtos pajamos, iš kurių atimtos grąžintų prekių pardavimo, nukainojimo, nuolaidų sumos.

6. Vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą apskaičiuojamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka.

7. Įmonė priskiriama kitai įmonių kategorijai tuo atveju, kai šio straipsnio 1–4 dalyse nurodyti rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršijami ar pradedami viršyti dvejus iš eilės finansinius metus.

8. Kai labai maža įmonė nepasirenka taikyti išimčių, leidžiamų labai mažoms įmonėms, nustatytų šio įstatymo 20, 22 ir 23 straipsniuose, jai taikomi tokie patys reikalavimai kaip mažoms įmonėms. Labai mažoms įmonėms leidžiamos išimties netaikomos finansų kontroliuojančiosioms įmonėms, taip pat akcinėms bendrovėms ir uždarosioms akcinėms bendrovėms, kurių prekių (paslaugų) kainos reguliuojamos įstatymų nustatyta tvarka.

9. Viešojo intereso įmonėms visais atvejais taikomi tokie patys reikalavimai kaip ir didelėms įmonėms.

Straipsnio dalies pakeitimai:

Nr. [XIII-100](#), 2016-12-15, paskelbta TAR 2016-12-23, i. k. 2016-29412

10. Šio straipsnio 7 dalies nuostata netaikoma rengiant šio įstatymo 23 straipsnio 3 dalyje nurodytą bendrovių valdymo ataskaitą, šio įstatymo 23 straipsnio 4 dalyje nurodytą socialinės atsakomybės ataskaitą, šio įstatymo 29 straipsnyje nurodytą mokėjimų valdžios institucijoms ataskaitą ir Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo 15 straipsnyje nurodytą konsoliduotąją mokėjimų valdžios institucijoms ataskaitą.

TAR pastaba. 10 dalis taikoma rengiant 2017 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių įmonės metinius pranešimus.

Papildyta straipsnio dalimi:

Nr. [XIII-94](#), 2016-12-15, paskelbta TAR 2016-12-23, i. k. 2016-29406

5 priedas. Medynų tūrio įkainiai

Žemės įvertinimo metodikos
8 priedas
(Lietuvos Respublikos
Vyriausybės
2014 m. lapkričio 19 d.
nutarimo Nr. 1286 redakcija)

MEDYNŲ TŪRIO ĮKAINIŲ LENTELĖ

Vidutinis medynų skersmuo (cm)	Medžių rūšys (Eur. už kub. metrą)					
	pušys, maumedžiai	eglės	ąžuolai, uosiai	beržai, juodalksniai	drebulės	baltalksniai
4	0,55	0,46	0,67	0,26	0,17	0,14
8	1,1	0,98	1,3	0,52	0,35	0,26
12	1,65	1,48	1,97	0,75	0,52	0,35
16	2,11	1,91	2,61	1,04	0,61	0,38
20	2,43	2,17	2,98	1,3	0,67	0,43
24	2,75	2,37	3,42	1,48	0,7	0,46
28	2,98	2,52	3,79	1,65	0,75	–
32	3,19	2,66	4	1,74	0,78	–
36	3,33	2,78	4,14	–	0,81	–
40	3,42	2,81	4,2	–	–	–
44	–	–	4,23	–	–	–
48	–	–	4,26	–	–	–

Pastabos: 1. Iki 4 cm skersmens medynai nevertinami.

2. Kitų, nenurodytų šiame priede, rūšių medžiams taikomas beržų ir juodalksnių įkainis.

Nenukirsto valstybinio miško kainos pagal 2015 m. sausio 21 d. Nr. D1-58 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymą Nr. 194 “Dėl nenukirsto valstybinio miško kainų“

Eur/m³

Medžių rūšys	Stambi	Vidutinė	Smulki*	Malkinė
Pušis, maumedis	33,88	23,74	4,92	1,15
Eglė	25,19	17,66	2,60	0,86
Ąžuolas	66,90	57,34	14,48	1,73
Uosis, klevas	50,10	35,62	9,55	1,73
Beržas	22,01	12,16	8,39	1,44
Juodalksnis, liepa, guoba, skroblas	12,45	4,92	1,15	1,15
Drebulė	9,55	5,79	0,57	0,57
Baltalksnis, blindė	5,79	0,86	0,57	0,57

*Smulkios padarinės medienos pušies, eglės, beržo kainos Joniškio, Jurbarko, Kretingos, Kuršėnų, Mažeikių, Pakruojo, Panevėžio, Plungės, Radviliškio, Raseinių, Rietavo, Šiaulių, Šilutės, Tauragės, Telšių, Tytuvėnų miškų urėdijose ir Žemaitijos nacionaliniame parke didinamos 0,86 Eur/m³, Alytaus, Druskininkų, Ignalinos, Nemenčinės, Šalčininkų, Švenčionių, Trakų, Utenos, Valkininkų, Varėnos, Veisiejų, Vilniaus, Zarasų miškų urėdijose, Dzūkijos ir Aukštaitijos nacionaliniuose parkuose mažinamos 0,86 Eur/m³.

Neplynų kirtimų tūrio kaina mažinama 1,73 Eur/m³.

Visų medžių rūšių likvidinės šakos ir kelmai parduodami po 0,14 Eur/ m³.

IV ir žemesnio aukštumo pušynų stambios ir vidutinės padarinės medienos kainos mažinamos 15 proc.

Ugdymo ir sanitarinių kirtimų stambios ir vidutinės padarinės medienos kainos mažinamos 20 proc.

Stačiojo miško kaina nustatoma remiantis apvaliosios medienos (pagal kokybės grupes) kelkraštyje kaina:

$$r=t+e+(t+e) p/100,$$

$$r=(t+e) (1+p/100),$$

$$t=(r/ (1+p/100))-e,$$

čia: r – apvaliosios medienos rinkos kaina;

t – medienos stačiojo miško kaina;

e – medienos ruošos išlaidos;

p – medienos ruošos pelno procentas.