

Ekonomika
Economics
Экономика

Biologinio turto įkainojimo problemos

**Danutė Zinkevičienė,
Neringa Stončiuvienė**

*Lietuvos žemės ūkio universitetas,
Universiteto g. 10,
Akademija, LT-53355 Kauno rajonas,
el. paštas danutez@info.lzua.lt,
el. paštas neringas@eko.lzua.lt*

Straipsnyje apibūdinta biologinio turto esmė ir biologinių pokyčių įtaka šio turto įvertinimui. Išanalizuotas biologinio turto įkainojimo metodų taikymas, atskleisti įvertinimo savikaina ir tikraja verte, atėmus pardavimo vietas išlaidas, metodų privalumai ir trūkumai, nustatyta minėtų įkainojimo metodų įtaka įmonės veiklos rezultatui.

Raktažodžiai: biologinis turtas, biologiniai pokyčiai, įkainojimas, savikaina, tikroji vertė, grynoji galimo realizavimo vertė

IVADAS

2003 m. sausio 1 d. įsigaliojo 41 tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas *Žemės ūkis*, kuriame įteisinta biologinio turto sąvoka ir šio turto įkainojimo metodika.

Kadangi Lietuvoje šiuo metu biologinio turto sąvoka nevertinama, tai ekonominėje literatūroje atskirai analizuojamas gyvulių bei kitų gyvūnų ir žemės ūkio produkcijos įkainojimas. Auginami augalai, suaugę produktyvieji gyvuliai bei jų prieauglis ir gauta žemės ūkio produkcija dabar apskaitoje registruojami kaip trumpalaikis turtas, o daugiamečiai sodiniai ir darbiniai gyvuliai – ilgalaikis turtas. Taigi didžioji biologinio turto dalis sudaro įmonių atsargas. Nuo minėtų atsargų tikslaus ir laiku įvertinimo priklauso įmonėje priimami valdymo sprendimai, lemiantys jos žinioje esančio biologinio turto apimtį, kokybę ar nomenklatūrą bei turintys įtakos įmonės galimybėms ateityje uždirbti pajamas. Tačiau biologinio turto vertė nėra pastovus dydis. Tai nuo biologinių pokyčių, išorinių rinkos pokyčių bei kitų veiksnių priklausantis dydis. Dėl šių priežasčių biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos įkainojimui ypač daug dėmesio turi skirti tiek įmonės valdytojai, tiek išoriniai finansinės informacijos vartotojai, analizuojantys įmonės finansinę būklę.

Pagrindiniu informacijos šaltiniu, susijusiu su įmonės žinioje esančiu biologiniu turtu, yra finansinėje atskaitomybėje formuojama informacija. Finansinės apskaitos teorijai ir praktikai būdinga gana plati įvairovė atsargų įkainojimo metodų, iš kurių tinkamiausią turi pasirinkti pati įmonė, atsižvelgdama į vykdomos veiklos specifiką. Atsargų įkainojimas savikaina yra gana išplėtotas ir nagrinėjamas bei tobulinamas daugelio tyrinėtojų [1, 2, 4, 8–10, 15]. Tačiau biologinio turto įkainojimas tikraja verte iki šiol nuodugniau neanalizuotas.

Šio darbo tikslas – išanalizuoti biologinio turto įkainojimo metodus ir įvertinti jų reikšmę formuojant apskaitos informaciją, atskleisti įkainojimo savikaina trūkumus bei parengti įkainojimo tikraja verte algoritmą.

Tyrimo objektu pasirinktas biologinio turto įkainojimas pasigaminimo savikaina ir tikraja verte.

TYRIMŲ SĄLYGOS IR METODIKA

Pagrindinis tyrimo metodas – mokslinės literatūros loginė analizė, apimanti teorinių teiginių palyginimą ir apibendrinimą.

Tyrimų metu, siekiant išaiškinti biologinio turto įkainojimo metodų reikšmę apskaitos informacijai formuoti bei norint pagrįsti tikrosios vertės nustatymo nuoseklumą, buvo būtina:

- išaiškinti biologinio turto sąvokos esmę;
- išanalizuoti nacionalinius ir tarptautinius reglamentus, apibūdinančius biologinio turto įkainojimą;
- ištirti tikrosios vertės nustatymo ypatumus ir praktines galimybes;

• nustatyti biologinio turto įkainojimo metodų įtaką įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatui.

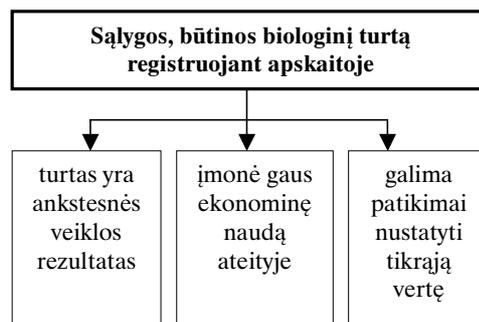
Naudojant anketinę apklausą, tyrimo metu išanalizuota žemės ūkio bendrovių patirtis biologinio turto įkainojimui taikant nagrinėjamus metodus, ištirtos kiekvieno metodo taikymo galimybės, jų privalumai ir trūkumai. Pagrindiniai informacijos šaltiniai, panaudoti atliekant tyrimą, buvo tarptautiniai ir nacionaliniai finansinės apskaitos reglamentai bei mokslininkų, nagrinėjančių biologinio turto ir atsargų įkainojimo metodų teorinius ir praktinius aspektus, darbai, Statistikos departamento bei žemės ūkio įmonių duomenys apie biologinį turta, pajamas, sąnaudas bei veiklos rezultatus.

Darbo mokslinis naujumas ir praktinė nauda tai, kad teoriškai pagrįstas biologinio turto įkainojimo tikrąja verte tikslingumas ir parengtas tikrosios vertės nustatymo algoritmas.

TYRIMŲ REZULTATAI IR JŲ APTARIMAS

Svarbiausias rodiklis, apibūdinantis žemės ūkio veiklą, yra bendroji žemės ūkio produkcija.

Nors 2002 m., palyginti su 2001 m., Lietuvoje bendrosios žemės ūkio produkcijos apimtis padidėjo 8,0%, tačiau pastaraisiais metais ji turėjo tendenciją mažėti. Be to, žemės ūkyje, medžioklėje ir miškininkystėje sukuriami pridėtinė vertė sudaro vis mažesnę šalies bendrosios pridėtinės vertės dalį. 1997 m. žemės ūkyje, žemės ūkio aptarnavimo veikloje ir medžioklėje sukurta pridėtinė vertė sudarė 10,8% šalies visos bendrosios pridėtinės vertės, tuo tarpu 2002 m., negalutiniais duomenimis, ši dalis siekė tik 6,3%. Palyginus su kitomis šalimis, pastebėta, kad žemės ūkyje, miškininkystėje ir žuvininkystėje sukurta bendroji pridėtinė vertė 2000 m. Lietuvoje sudarė 7,8% šalies visos bendrosios pridėtinės vertės, tuo tarpu Eu-



1 pav. Biologinio turto pripažinimas apskaitoje

ropos Sąjungos šalyse ši dalis siekė tik 2,0%, o Centrinės ir Rytų Europos šalyse – 5,1% [5].

Vykdam žemės ūkio veiklą viena pagrindinių ir svarbiausių turto rūšių, tiesiogiai dalyvaujančių sukuriant pajamas, yra įmonės valdomas biologinis turtas. Biologinis turtas – tai gyvi gyvūnai ir augalai [3]. TAS 41 Žemės ūkis nurodyta, kad įmonės finansinėje apskaitoje biologinis turtas ar iš jo gauta žemės ūkio produkcija gali būti registruojama tik tuomet, jeigu tenkinamos visos 1 paveiksle nurodytos sąlygos.

Registruojant turta apskaitoje, būtina nustatyti jo vertę. Ekonominėje literatūroje ir finansinės apskaitos praktikoje galima išvelgti gana didelę biologinio turto įkainojimo metodų įvairovę. Išanalizavus tarptautinius ir nacionalinius finansinės apskaitos reglamentus [3, 4, 12, 13], sudaryta biologinio turto įkainojimo metodų palyginimo 1 lentelė.

1 lentelė. Biologinio turto įkainojimo metodai

Įkainojimas	TFAS 2 Atsargos	VAS 9 Atsargos	Turto įvertinimo taisyklės 1994 03 08	TFAS 41 Žemės ūkis
Finansinėje apskaitoje	Įsigijimo savikaina		Pasigaminimo savikaina	
	Pirkimo kaina atskaičius nuolaidas (nukainojimus)	Negrąžinami mokesčiai Pristatymo išlaidos	Tiesioginės gamybos išlaidos Netiesioginės gamybos išlaidos	Tikrąja verte, atskaičius pardavimo vietos išlaidas
Finansinėje atskaitomybėje	Įvertinama mažesniąja verte: įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte		Įvertinama mažesniąja verte: įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba LCM metodu, taikant dabartinę atsargų atstatymo savikainą	Tikrąja verte, atskaičius pardavimo vietos išlaidas

Galima daryti išvadą, jog įkainojant atsargas dažniausiai vadovaujama įkainojimo principu, pagrįstu turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Biologinio turto vertės nustatymas jį registruojant apskaitoje yra tik momentinis vaizdas. Kadangi biologinis turtas gali keistis biologiškai, jo vertė nuolat keičiasi.

Išanalizavus žemės ūkio bendrovių praktinę patirtį, galima daryti išvadą, jog biologinio turto įkainojimas faktine gamybos savikaina yra pakankamai sudėtingas, be to, ši savikaina neatspindi biologinio turto naudingumo. Faktinės gamybos savikainos nustatymo sudėtingumas yra tai, kad dėl biologinio turto transformacinių savybių iš vienos augalų ar gyvulių rūšies dažnai gaunama ne vienos, o kelių rūšių produkcija.

Skaiciuojant žemės ūkio produkcijos faktinę gamybos savikainą būtina pasirinkti atitinkamus kompleksinės gamybos išlaidų paskirstymo būdus, kuriuos kiekviena įmonė renkasi savarankiškai.

Dar sudėtingiau yra nustatyti įmonėje auginamų gyvūnų savikainą. Kai kurie gyvūnai gali būti pirkti, kiti gimę įmonėje, todėl jų atsiradimo įmonėje momentu bus skirtingai įkainoti. Vėliau, dėl įvykusių biologinių pokyčių, tiek pirktų, tiek įmonėje gimusių gyvūnų vertė pasikeičia. Todėl mėsos ir veislinėje gyvulininkystėje šiuo metu skaičiuojama gyvulių priesvorio ir viso (gyvojo) svorio savikaina. Pervedus gyvulius į produktyviųjų ar veislinių gyvulių grupę, jie įkainojami faktine to laikotarpio gyvojo svorio savikaina. Šiuos gyvulius laikant ir gaunant iš jų produkciją, vėliau jų priesvoris neskaičiuojamas ir įkainojimas nekeičiamas. Tačiau produktyviųjų ir veislinių gyvulių naudingumas ir vertė dėl biologinių pokyčių kinta, todėl neteisinga finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje palikti tą pačią gyvulių vertę per visą jų naudojimo laiką. Dar 1934 m. V. Gaigalatis [15] rašė, jog produktyviųjų ir veislinių gyvulių nudėvimą vertę reikia amortizuoti nuo antrojo jų auginimo periodo pabaigos.

Pagal šiuo metu galiojančią tvarką darbui naudojamų gyvulių įsigijimo (užauginimo) savikaina palaipsniui nudėvima per visą įmonėje nustatytą jų naudojimo laiką. V. Gaigalačio nuomone [15], amortizuoti darbinių gyvulių vertę tikslinga pradėdant pirmojo periodo pabaigą, nes pirmajame periode gyvulių vertė didėja.

Įvertinus įkainojimo savikaina trūkumus, pastebėta, jog kai kurių užsienio šalių, pavyzdžiui, Vokietijos įmonėse biologinio turto ir iš jo gautos produkcijos įkainojimui faktinė gamybos savikaina neskaičiuojama ir šis turtas įkainojamas nustatytomis standartinėmis kainomis [8]. Mūsų Respublikos ūkininkų ūkiams, tvarkantiems apskaitą dvejybine sistema, taip pat rekomenduota biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją įkainoti Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos nustatytomis normatyvinėmis

kainomis. Šios kainos nustatomos atsižvelgiant į rinkos kainas ir todėl realiau atspindi įmonės finansinę būklę bei sumažina rinkos kainų pasikeitimo įtaką įmonės veiklos rezultatui.

Pažymėtina, kad šiuo metu galiojančiuose nacionaliniuose teisės aktuose bei tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose numatyta galimybė atsiriboti nuo atsargų įkainojimo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir sudarant atskaitomybę jas perkainoti. Perkainojama tuomet, kai sumažėja nauda, kurios tikimasi pardavus ar sunaudojus šį turtą. Iš 1 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad tiek pagal tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS), tiek pagal Lietuvos Respublikos verslo apskaitos standartų (VAS) reikalavimus sudarant finansinę atskaitomybę, atsargos įkainojamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė [13]. Grynoji galimo realizavimo vertė yra įvertinta pardavimo kaina, atskaičius įvertintas gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas. Tačiau 2004 01 01 įsigaliojusiame 9 verslo apskaitos standarte *Atsargos* [13] neregamentuojama biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos įkainojimo. Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos įkainojimą ateityje reglamentuos atskiras verslo apskaitos standartas, kurio projektas iš esmės atitinka 41 tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto *Žemės ūkis* nuostatas. Šis standartas reikalauja biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas [3]. Šia verte biologinis turtas turi būti vertinamas jo atsiradimo momentu ir kiekviena kartą, kai sudaromas balansas. Žemės ūkio produkcija, gauta iš įmonės valdomo biologinio turto, tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, vertinama derliaus nuėmimo momentu.

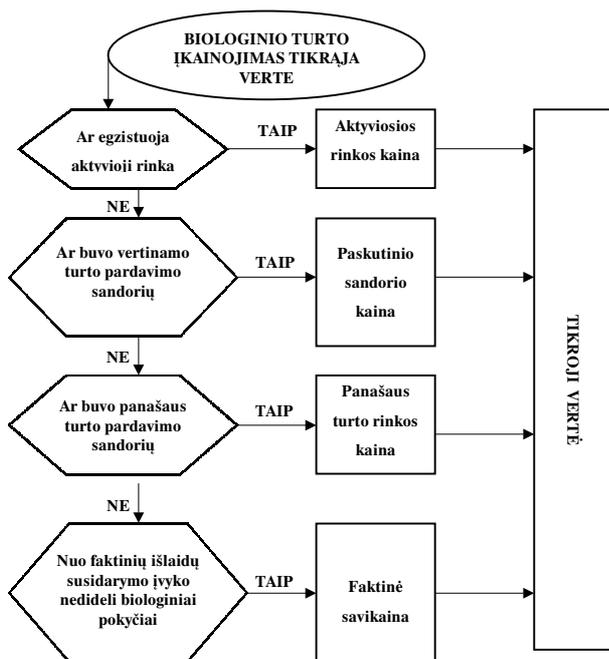
Tikroji vertė yra suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria gali būti užskaityta tarpusavio skola tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio skolą. Pardavimo vietos išlaidos apima mokėjimus tarpininkams, vertintojams, prekybos agentams ir mokesčius bei rinkliavas. Į šias išlaidas neįeina transporto ir kitos išlaidos, patiriamos pateikiant turtą į rinką. Tikrosios vertės nustatymo nuoseklumo algoritmas paivaizduotas 2 paveiksle.

Nustatant biologinio turto tikrąją vertę, reikia:

- atsižvelgti į jo buvimo vietą ir būklę;

- sugrupuoti šį turtą pagal reikšmingus požymius, pvz., gyvulius – pagal amžių ar svorį; produkciją – pagal kokybę.

41 tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas teigia, jog patikimiausias biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo matas yra aktyviosios rinkos kaina [3].



2 pav. Tikrosios vertės nustatymo algoritmas

Aktyviąja vadinama tokia rinka, kuri atitinka visas šias sąlygas:

- prekės, kuriomis prekiaujama tokioje rinkoje, yra vienas ar keli;
- visuomet yra suinteresuotų pirkėjų ir pardavėjų;
- kainos yra prieinamos suinteresuotoms šalims.

Jeigu įmonė yra susijusi su keliomis skirtingomis aktyviosiomis rinkomis, kainą ji pasirinks tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti. Tačiau Lietuvoje, kalbant apie biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos pardavimą, gana dažnai teigiama, kad aktyvioji rinka šiam turtui neegzistuoja. Manoma, jog ši nuostata nėra pagrįsta bei daugeliui biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos rūšių tikrąją vertę galima nustatyti pagal aktyviosios rinkos kainas.

Jei tam tikroms minėto turto rūšims įkainojimo momentu aktyvioji rinka neegzistuoja, tikrąją vertę galima nustatyti atsižvelgiant bent į vieną iš veiksnių, pateiktų 2 paveiksle.

Tais atvejais, kai tikroji turto vertė, nustatyta pagal paskutinio sandorio kainą, gerokai skiriasi nuo vertės, nustatytos pagal panašaus turto rinkos kainą, būtina įvertinti tokių skirtumų priežastis bei aplinkybes ir tikrosios vertės nustatymui taikyti tą veiksnį, kuris patikimesnis.

Tuomet, kai rinkos kaina ar nustatytoji vertė neatitinka esamos biologinio turto būklės, naudojama diskontuota laukiamojo grynųjų pinigų srauto iš to turto vertė. Laukiamojo grynųjų pinigų srauto iš turto esamosios vertės apskaičiavimo tikslas – nustatyti esamos būklės biologinio turto tikrąją vertę dabar-

tinėje vietoje. Vertinant esamą biologinio turto būklę neatsižvelgiama į jokių vertės padidėjimus dėl papildomų biologinių pokyčių ir būsimos įmonės veiklos, susijusios su tikėtiniu derliumi ar pardavimais ateityje.

Išanalizavus tarptautinius ir nacionalinius teisės aktus, galima daryti išvadą, jog pastaruosiu metu vis labiau ryškėja tendencija, jog įmonių turto balansinė vertė neturi būti didesnė už sumą, kurią tikimasi gauti pardavus arba sunaudojus šį turtą. Todėl įmonės skatinamos pateikti balanse tikrąją turto vertę, atsiribojant nuo turto įkainojimo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Palyginus grynosios galimo realizavimo vertės ir tikrosios vertės apibūdinimus, galima teigti, jog tai savo turiniu vienareikšmės sąvokos, kurios pagrįstos dabartine rinkos kaina. Tačiau atsargų įkainojimas grynąja galimo realizavimo verte ir tikrąja verte turi visiškai skirtingą ekonominę prasmę. Atsargų įkainojimas grynąja galimo realizavimo verte siejamas su jų naudingumu ateityje uždirbti pajamas. Atsargos grynąja galimo realizavimo verte vertinamos tik tuomet, kai jos nukainojamos, t. y. kai savikaina yra didesnė už grynąją galimo realizavimo vertę. Šiuo nukainojimu siekiama išvengti turto ir pelno pervertinimo. Tikroji vertė, atėmus pardavimo vietos išlaidas, skirtingai nei grynoji galimo realizavimo vertė taikoma registruojant apskaitoje biologinį turtą jo atsiradimo momentu ir kiekvieną kartą, kai sudaromas balansas. Todėl jau pirminio pripažinimo apskaitoje momentu biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertė siejama su ateityje uždirbtinų pajamų suma. Jeigu šis naudingumas nekompensuoja pradinio turto įsigijimo ar pasigaminimo išlaidų arba jei gerokai jas viršija, tai netekimai ar pajamos, atsiradę sumažinus ar padidinus biologinio turto įkainojimą, turi būti užregistruoti tą laikotarpį, kada biologinis turtas ar žemės ūkio produkcija buvo gauti. Taigi, vertinant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją tikrąja verte, atskaičius pardavimo vietos išlaidas, bendrasis pelnas ar nuostolis pripažįstamas šiam turtui atsiradus, nelaukiant pardavimo momento.

Siekiant išsiaiškinti, kokią įtaką įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatui turi biologinio turto įkainojimas pasigaminimo savikaina ir tikrąja verte, iliustruojame tai modeliu. Jame naudojame N žemės ūkio įmonės, kurioje gaminama augalininkystės ir gyvulininkystės produkcija, duomenis. 2002 m. iš įmonės valdomo biologinio turto gauta žemės ūkio produkcija bei metų pabaigoje turimi gyvuliai ir augalininkystės nebaigtoji gamyba įvertinami tikrąja verte. Žemės ūkio produkcijos tikroji vertė nustatyta anketuojant ir stebint pagal N įmonės 2002 m. paskutinių sandorių pardavimo kainas, o nebaigtosios gamybos vertė – pagal faktines išlaidas, nes nuo žiemkenčių sėjos iki jų tikrosios vertės nustatymo

2 lentelė. Biologinio turto įkainojimas N žemės ūkio įmonės atskaitomybėje taikant skirtingus įkainojimo metodus				
Balansas				
Turtas	Biologinį turtą vertinant savikaina		Biologinį turtą vertinant tikrąja verte	
	2002 12 31	2001 12 31	2002 12 31	2001 12 31*
Produkcija	278975	259582	375433	259582
Gyvuliai	547393	506983	382300	506983
Nebaigtoji gamyba	133828	132235	133828	132235
Pelno (nuostolių) ataskaita				
Rodiklis	2003 12 31	2002 01 01–2002 12 31	2003 12 31	2002 01 01–2002 12 31
Pardavimų pajamos	757733	784667	757733	784667
Žemės ūkio produkcijos vertės pokytis	(278975)	19393	(375433)	115851
Gyvulių vertės pokytis	(547393)	40410	(382300)	(124683)
Nebaigtosios gamybos vertės pokytis	(133828)	1593	(133828)	1593
Ūkio viduje suvartota produkcija	–	377172	–	377172
Bendroji produkcija	(202463)	1223235	(133828)	1154600
Kintamosios sąnaudos	–	1060577	–	1060577
Bendrasis gamybinis pelnas (nuostolis)	(202463)	162658	(133828)	94023
* Įkainota faktine savikaina.				

metų pabaigoje įvyko nežymūs biologiniai pokyčiai, kurie neturi esminės įtakos tikrosios vertės pokyčiui.

2 lentelėje pateiktas pavyzdys iliustruoja, jog 2002 m. įkainojus biologinį turtą tikrąja verte, bendrasis pelnas sumažėjo 68635 Lt dėl 96458 Lt padidėjusio žemės ūkio produkcijos įkainojimo ir 165093 Lt sumažėjusios gyvulių vertės, nes įvertinus turtą tikrąja verte bendrasis pelnas ir nuostolis pripažįstamas ne laukiant pardavimo momento.

Darome prielaidą, jog kitais, t. y. 2003, metais žemės ūkio įmonė nutraukia savo veiklą, o metų pradžioje turėtus produkcijos ir gyvulių likučius parduoda tokiomis kainomis, kurios buvo naudojamos nustatant tikrąją vertę. Apskaičiavus N žemės ūkio įmonės bendrą 2002 ir 2003 m. veiklos rezultatą galima daryti išvadą, kad biologinį turtą įkainojant tiek savikaina, tiek tikrąja verte šio laikotarpio rezultatas vienodas, t. y. įmonė patirtų 39805 Lt nuostolį. Biologinio turto įkainojimui taikant skirtingus būdus, didesnė nei savikaina tikroji vertė turi įtakos, kad ataskaitinį laikotarpį ūkininkavimo rezultatas padidinamas, o kita, esant nepakitusiai tikrajai vertei, sumažinamas. Biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją įvertinus tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, finansinėse ataskaitose atspindima tokia įmonės finansinė būklė ir ūkininkavimo rezultatas, kuris susietas su šio turto naudingumu.

IŠVADOS

1. Išanalizavus ekonominę literatūrą, tarptautinius ir nacionalinius reglamentus atsargų įkainojimo klausiu-

mu, galima teigti, jog atsargos dažniausiai įkainojamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

2. Dėl biologinio turto transformacinių savybių iš vienos augalų ar gyvulių rūšies dažnai gaunama ne viena, o kelios produkcijos rūšys, todėl faktinės išauginimo savikainos nustatymas yra gana sudėtingas. Be to, pagal šiuo metu galiojančią tvarką pervedus gyvulius į produktyviųjų ar veislinių gyvulių grupę, jie įkainojami faktine to laikotarpio gyvojo svorio savikaina ir vėliau jų įkainojimas nekeičiamas. Tačiau produktyviųjų ir veislinių gyvulių naudingumas ir vertė dėl biologinių pokyčių kinta, todėl neteisinga finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje palikti tą pačią gyvulių vertę per visą jų naudojimo laiką.

3. Siekiant kuo tiksliau atspindėti biologinių pokyčių įtaką biologinio turto vertei ir biologinio turto įkainojimą susieti su jo naudingumu, tikslinga biologinį turtą įkainoti tikrąja verte, atskaičius pardavimo vietos išlaidas.

4. Tikroji vertė nustatoma kaip tikėtina biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo kaina, šį turtą parduodant įprastu įmonei būdu. Patikimiausias biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrosios vertės nustatymo matas yra aktyviosios rinkos kaina. Biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę nustatyti lengviau, sugrupavus šį turtą pagal reikšmingus požymius.

5. Esminis biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos įvertinimo tikrąja verte skirtumas nuo įkainojimo savikaina yra tai, jog įkainojant biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją tikrąja verte, atskaičius par-

davimo vietos išlaidas, vertinamas šio turto naudingumas (t. y. galimybė ateityje uždirbti pajamas) jo atsiradimo momentu ir todėl bendrasis pelnas ar nuostolis pripažįstamas šiam turtui atsiradus, nelaukiant pardavimo momento. Kai tikroji vertė didesnė už pasigaminimo savikainą, pelnas bei turtas finansinėje atskaitomybėje bus pervertinti, o tai prieštarauja atsargumo principui, kuris numato turtą įvertinti mažesne verte.

6. Bendras, per tam tikrą laikotarpį sudėtas, įmonės veiklos rezultatas gaunamas vienodas tiek biologinį turtą įkainojant tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, tiek pasigaminimo savikaina. Tačiau turtą įvertinus tikrąja verte, finansinėje atskaitomybėje pateikiama realesnė įmonės finansinė būklė, kuri atspindi to turto galimybę ateityje uždirbti pajamas.

Gauta
2003 11 10

Literatūra

- Chasteen L. G., Flaherty R. E., O'Connor M. C. Intermediate Accounting. McGraw – Hill. 1995. 1201 p.
- Hornngren Ch. T., Harison W. T., Robinson M. A. Accounting. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995. 1188 p.
- International Accounting Standard 41 *Agriculture*. London: IASC, 2000. 61 p.
- Juškauskas G. Atsargų perkainojimo galimybės ir būdai // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. 2001. Nr. 18. P. 27–37.
- Lietuvos žemės ūkis 2002. Vilnius, 2003. 114 p.
- Navickaitė A., Stončiuvienė N., Zinkevičienė D. Biologinis turtas ir jo įvertinimo problemos // Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą: Tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga. Akademijs, 2002. P. 106–111.
- Parts V., Visberg A. E. Agricultural Accounting in Estonia: the Present Situation and the Future // Vagos: LŽŪU mokslo darbai. Akademijs, 2001. Nr. 51(4). P. 74–78.
- Schmaunz F. Buchführung in der Landwirtschaft. Stuttgart (Hohenheim): Verlag Eugen Ulmer GmbH, 2003. 243 S.
- Smith J. M., Skousen K. F. Intermediate accounting: standart volume. Cincinnati: South-Western, 1992. 928 p.
- Stickney C. P., Weil R. L. Financial accounting: an introduction to concepts, methods, an uses. Fort Worth: Harcourt College Publishers, 2000. 956 p.
- Tilvikaitė N. Atsargų įkainojimo problemos // Ekonomika ir vadyba-2001: Tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga. KTU, 2001. P. 272–279.
- Turto įvertinimo metinėje finansinėje atskaitomybėje taisyklės // Buhalterio žinybas. Vilnius: Pačiolio leidykla, 2000. 734 p.
- Verslo apskaitos standartas 9 Atsargos. <http://www.apskaitosinstitutas.lt>.
- Zakalskienė R. Atsargų perkainojimo finansinė apskaita ir mokesčių koregavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2001. Nr. 12. P. 28–33.
- Žemės ūkio vadovas. T. V. Žemės ūkio ekonomija. Kaunas: Akc. „Varpo“ bendr. spaustuvė, 1934. 479 p.

Danutė Zinkevičienė, Neringa Stončiuvienė

THE PROBLEMS OF BIOLOGICAL ASSETS EVALUATION

S u m m a r y

The paper describes the essence of biological assets and the influence of biological changes on the value of these assets. Analysis of pricing of biological assets according to their cost price and fair value minus the estimated point-of-sale costs, an essential difference between these evaluation methods has been established. When assets are priced by their fair value minus the estimated point-of-sale costs, the usefulness of this asset (*i.e.* the possibility to earn income in future) at the moment of its origin is evaluated, therefore gross profit and loss are recognized before the moment of sales. When the fair value exceeds the cost price of manufacturing, the profit and the assets are overestimated in the financial statement, and this contradicts the principle of precaution, which provides for evaluation of assets by a lower value.

Key words: biological assets, biological changes, evaluation, cost price, fair value, net realizable value

Дануте Зинквичене, Неринга Стопчювене

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКОГО ИМУЩЕСТВА

Р е з ю м е

В статье обоснованы суть биологического имущества и влияние биологических изменений на стоимость этого имущества. В результате анализа оценки биологического имущества по себестоимости и по справедливой стоимости минус расходы на место продажи определено, что основная разница между этими методами оценки состоит в том, что при оценке имущества по справедливой стоимости уже в момент возникновения имущества оценивается его выгодность (т. е. возможность в будущем получить определенную выгоду) и поэтому прибыль или убыток признается в момент возникновения имущества не ожидая его продажи. Если справедливая стоимость превышает фактическую себестоимость, то прибыль и стоимость имущества в финансовой отчетности превышаются, а это противоречит принципу осторожности, который предусматривает оценку имущества по меньшей стоимости.

Ключевые слова: биологическое имущество, биологические изменения, оценка, себестоимость, справедливая стоимость, чистая реализационная стоимость