

MIŠKO KLASIFIKAVIMO PROBLEMATIKA IR PRAKTIKA PRIVAČIOSE LIETUVOS MIŠKININKYSTĖS ĮMONĖSE APSKAITOS STANDARTŲ KONTEKSTE

Ramunė Budrionytė

Vilniaus universitetas, Lietuva

Anotacija

Miškas – svarbiausias miškininkystės įmonių išteklis ir pajamų šaltinis, kuriam būdingos specifinės prigimtinės savybės, lemiančios ilgą jo „gamybos“ ciklą, o tuo pačiu – ekonominės naudos gavimo ypatumus, kas sukelia esminių problemų priskiriant mišką vienai ar kitai turto kategorijai pagal tradicinę apskaitoje naudojamą turto klasifikaciją, kurioje įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. Savo ruožtu miško (medynų) vieta turto klasifikacinėje sistemoje lemia šio turto apskaitos ir vertinimo būdus bei pateikimą finansinėse ataskaitose, o tuo pačiu ir finansinės informacijos palyginamumą.

Tyrimo tikslas – identifikuoti probleminius miško klasifikavimo teorinius bei reglamentavimo apskaitos standartuose aspektus, ištirti miškų (medynų) klasifikavimo praktiką privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse ir pateikti miško klasifikavimo reglamentavimo apskaitos standartuose rekomendacijas.

Ištirus miško klasifikavimo apskaitoje reglamentavimą nustatyta, kad skirtinguose apskaitos standartuose miškas (medynai) klasifikuojamas skirtingai. Atliktas Lietuvos privačių miškininkystės įmonių apskaitos politikos tyrimas parodė, kad miško pripažinimo ir klasifikavimo srityse taip pat yra esminių skirtumų: didžioji dalis įmonių mišką (at)sodinimo išlaidas pripažįsta turtu, tačiau kitos jas priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms; 73 proc. įmonių mišką (medynus) priskiria atsargoms, tačiau kitos įmonės mišką klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą. Tyrimo rezultatai taip pat indikavo nepakankamą miško pripažinimo ir klasifikavimo aspektų reglamentavimą verslo apskaitos standartuose. Siūloma papildyti 17-ojo VAS „Biologinis turtas“ nuostatas, konkretizuojant miško pripažinimo ir klasifikacinius aspektus, o pačius medynus klasifikuoti kaip ilgalaikį biologinį turtą, kuris vėliau perklasifikuojamas į trumpalaikį biologinį turtą, jo apskaitai taikant savikainos arba tikrosios vertės būdus.

Reikšminiai žodžiai: apskaitos standartai, miško (medynų) klasifikavimas apskaitoje, privačios įmonės

JEL kodai: M41.

Įvadas

Miškas – svarbiausias miškininkystės įmonių išteklis, taip pat svarbi šalies ekosistemos sudėtinė dalis, turinti ne tik didelę ekonominę (darbo vietų kūrimas, regioninės ekonomikos skatinimas, mokesčiai valstybės biudžetui), bet ir socialinę (socialinė sąveika ir sanglauda, gyvenimo trukmės ilgėjimas, fizinio aktyvumo didėjimas, fiziologinės ir psichologinės sveikatos gerėjimas), bei aplinkosauginę (klimato reguliavimas, oro kokybės gerinimas, biologinės įvairovės išsaugojimas, nualintos žemės atkūrimas) reikšmę visai visuomenei.

Miškas turi savą ekonominės naudos gavimo specifiką – jis generuoja pajamas ilgalaikėje perspektyvoje: priklausomai nuo medynų rūšies, šalies klimato, juridinių apribojimų ir kitų faktorių, medžių minimalus brandos, o todėl ir kirtimo amžius svyruoja nuo 20 iki 140 metų. Ši ilgalaikė miško ekonominės naudos gavimo perspektyva nulemia neapibrėžtumus nustatant miško vietą turto klasifikacinėje sistemoje, o tuo pačiu ir taikomus apskaitos būdus bei informacijos apie miškus pateikimą finansinėse ataskaitose. Miškui būdingos specifinės prigimtinės savybės nulemia ilgą jo „gamybos“ ciklą ir todėl sunku jį vienareikšmiškai priskirti vienai ar kitai turto kategorijai pagal tradicinę apskaitoje naudojamą turto klasifikaciją, kurioje įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį, nebent pateikiamas atsižvelgiant į jo likvidumą, jei toks pateikimas geriau atskleidžia ūkio subjekto finansinę būklę.

Pagrindinio miškininkystės įmonių ištekliaus – miško klasifikavimo klausimai nėra išspręsti apskaitos reglamentų lygiu nei Lietuvoje, nei pasauliniu mastu: apskaitos standartuose neatsižvelgiama į miško (medynų) specifines savybes, kurios gali nulemti šio miškininkystės įmonių turto vietą turto klasifikacinėje sistemoje, kas savo ruožtu lemia informacijos apie šį turtą pateikimą finansinėse ataskaitose, o tuo pačiu ir finansinės informacijos suprantamumą, palyginamumą bei naudingumą finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams. Vieningo mokslininkų sutarimo šiuo klausimu taip pat nėra: jei vieny autorių manymu miškas (medynai) atitinka trumpalaikio turto kriterijus, tai kiti pasisako už jo pateikimą balanso ilgalaikio turto dalyje.

Sprendžiant miško vietos klasifikacinėje turto sistemoje problemą būtina net tik identifikuoti esminius šio turto priskyrimo ilgalaikiam ar trumpalaikiam aspektus, kurie svarbūs apskaičiuojant ir interpretuojant ūkio subjekto veiklos vertinimui naudojamus finansinius rodiklius, tačiau ir miško priskyrimą vienai ar kitai turto grupei pagal turto pobūdį. Mišką (medynus), remiantis skirtingomis prielaidomis, galima priskirti ilgalaikiam materialiajam, biologiniam turtui, atsargoms ir netgi – investiciniam turtui, o nuo pasirinkto klasifikavimo priklauso galimi medynų apskaitos ir vertinimo būdai, kas gali turėti esminės įtakos įmonės pateikiamai finansinei informacijai, t.y. tiek absoliutiniams, tiek santykininiams finansiniams rodikliams.

Tyrimo tikslas – identifikuoti probleminius miško klasifikavimo teorinius bei reglamentavimo apskaitos standartuose aspektus, ištirti miškų (medynų) klasifikavimo praktiką privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse ir pateikti miško klasifikavimo reglamentavimo apskaitos standartuose rekomendacijas.

Tyrimo objektas – miško klasifikavimas apskaitoje ir finansinėse ataskaitose.

Tiksliui pasiekti suformuluoti šie **uždaviniai**:

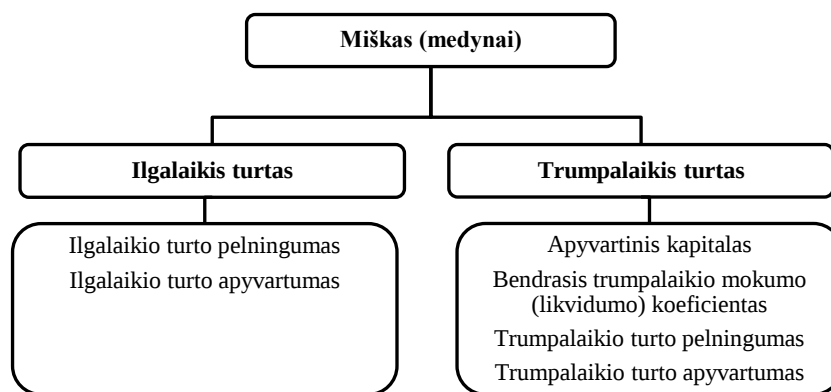
- 1) išanalizuoti medynų klasifikavimo reglamentavimą apskaitos standartuose;
- 2) identifikuoti probleminius teorinius miško klasifikavimo apskaitoje aspektus;
- 3) ištirti privačių miškininkystės įmonių miško (medynų) klasifikavimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose praktiką;
- 4) pateikti miško klasifikavimo reglamentavimo apskaitos standartuose rekomendacijas.

Tyrimo metodai – teisės aktų ir mokslinės literatūros šaltinių analizė, anketinis tyrimas, duomenų grupavimas, sisteminimas ir apibendrinimas, lyginamoji analizė, grafinis metodas.

Miškų klasifikavimo apskaitoje problematikos ir praktikos privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse tyrimo metodika.

Siekiant, jog finansinės ataskaitos parodytų tikrą ir teisingą miškininkystės įmonių vaizdą ir būtų naudingos suinteresuotiesiems asmenims, informaciją apie įmonės valdomus miškus, jų naudojimą ir įtaką įmonės veiklos rezultatams būtina pateikti finansinėse ataskaitose. Ne mažiau svarbu įvardinti ir reglamentuoti vieningus miškų pripažinimo bei klasifikacijos principus – tik tuomet pagal finansinių ataskaitų duomenis galima lyginti skirtingų miškininkystės įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, analizuoti realius šių įmonių finansinius rodiklius, vertinti veiklos efektyvumą ir priimti racionalius ekonominius sprendimus.

Galimybės skirtingai mišką klasifikuoti veikia atitinkamus įmonės finansinių ataskaitų straipsnius, o tuo pačiu ir tam tikrus santykinius finansinius rodiklius, kaip nurodyta 1 paveiksle.



1 pav. Miško klasifikavimo veikiami santykiniai finansiniai rodikliai

(Šaltinis: sudaryta autorės)

Miško priskyrimas ilgalaikio ar trumpalaikio turto kategorijai veikia svarbiausius trumpalaikio mokumo rodiklius – apyvartinį kapitalą bei bendrąjį trumpalaikio mokumo koeficientą, nes šių rodiklių skaičiavimo principas remiasi trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų lyginimu. Todėl akivaizdu, kad įmonė, priskyrusi miškus trumpalaikio turto (atsargų) straipsniui turės aukštesnius minėtus rodiklius ir suinteresuotųjų asmenų bus vertinama palankiau nei įmonė, klasifikuojanti mišką kaip ilgalaikį turtą. Skirtingas klasifikavimas veikia ir turto pelningumo bei apyvartumo rodiklius: priskyrus mišką trumpalaikiam turtui, trumpalaikio turto pelningumo ir apyvartumo rodikliai būtų žemesni, o ilgalaikio turto pelningumo ir apyvartumo – aukštesni, nei priskyrus ilgalaikiam ir atvirkščiai.

Miškai paprastai sudaro labai reikšmingą miškininkystės įmonių turto dalį, todėl skirtingas miško klasifikavimas ir pateikimas finansinėse ataskaitose gali turėti didžiulę įtaką įmonių finansinei informacijai ir 1 pav. nurodytiems santykiniais rodikliams, o tai suponuoja poreikį ištirti miško klasifikavimo teorinius ir reglamentavimo probleminius aspektus bei dabartinę privačių miškininkystės įmonių miškų pripažinimo turtu ir klasifikavimo praktiką, kuri, tikėtina yra skirtinga dėl nepakankamo apskaitos reglamentavimo.

Miško pripažinimo, klasifikavimo ir vėlesnės apskaitos principai ir metodai aprašomi miškininkystės įmonių apskaitos politikoje, kuri formuojama atsižvelgiant į taikomų apskaitos standartų nuostatas. Todėl pirmasis tyrimo etapas – pagrindinių pasaulinių bei Lietuvos verslo įmonių taikomų apskaitos standartų nuostatų, susijusių su miškų klasifikavimu, lyginamoji analizė, siekiant ištirti miško klasifikavimo reglamentavimą ir interpretavimo galimybes tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS), JAV apskaitos standartuose (JAV GAAP) bei nacionaliniuose verslo apskaitos standartuose (VAS). Dėl miškui būdingų specifinių prigimtinių savybių ir ilgalaikės ekonominės naudos gavimo perspektyvos jo negalima vienareikšmiškai ir neginčijamai priskirti vienai ar kitai turto kategorijai pagal tradicinę apskaitoje naudojamą turto klasifikaciją, todėl antrasis tyrimo etapas – ištirti ir apibendrinti mokslines diskusijas ir autorių įžvalgas miško klasifikavimo klausimais bei šiuo pagrindu pateikti argumentuotas rekomendacijas miško klasifikavimo apskaitoje reglamentavimo tobulinimui.

Siekiant identifikuoti miškų pripažinimo ir klasifikavimo praktiką Lietuvos miškininkystės įmonėse bei šių sričių reglamentavimo apskaitoje pakankamumą atliktas empirinis tyrimas, kuriam pasirinktas socialiniuose moksluose

dažnai naudojamas duomenų rinkimo būdas – specialistų (miškininkystės įmonių buhalterių) apklausa, t.y. anketavimas taikant internetinės apklausos metodą, siunčiant anketas respondentams elektroniniu paštu.

Tyrimo populiaciją sudaro miškininkystės veiklą vykdančios įmonės, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis – individualias įmones ir ūkinės bendrijas, kurios pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinio ir todėl taikyti vienų ar kitų apskaitos standartų. Ši populiacija turi baigtinį ir žinomą objektų skaičių: pagal Lietuvos Respublikos Statistikos departamento skelbiamą informaciją 2016 m. pradžioje miškininkystėje ir medienos ruošą (ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus skyrius A2.02) užsiimančių veikiančių įmonių buvo 968, iš jų 238 – individualios įmonės bei 2 – ūkinės bendrijos, kurios neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinių (Oficialiosios statistikos portalas, 2016). Todėl šiame sektoriuje veikiančių įmonių, kurios privalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinius (akcinės ir uždarosios akcinės bendrovės, valstybės įmonės, žemės ūkio ir kooperatinės bendrovės) skaičius būtų 728. Tačiau ne visos šiam EVRK skyriui priskiriamos įmonės tinkamos tyrimui – tik medienos ruošą užsiimančios įmonės gali neturėti miškų, todėl tyrimo populiaciją tikslinga sumažinti iki EVRK A.02.01.1 klasei „Miško medžių auginimas ir kita miškininkystės veikla“ priskiriamų įmonių. Pateikus oficialų užklausimą Statistikos departamentui dėl veikiančių įmonių, priskiriamų šiai EVRK klasei skaičiaus, gautas atsakymas, kad 2016 m. pradžioje miško medžių auginimu ir kita miškininkystės veikla užsiėmė 216 įmonių, iš kurių 25 buvo individualios įmonės. Tačiau dalį šių įmonių sudarė 42 valstybės įmonės miškų urėdijos, kurios tiriant miškininkystės įmonių apskaitos politiką ir analizuojant miško klasifikacijos praktiką buvo eliminuotos, nes pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymo nuostatas miško žemės ir miško vertine išraiška į apskaitą neįtraukia. Todėl tiriant miškų klasifikavimo ir apskaitos praktiką miškininkystės įmonėse 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 bus sprendžiama apie visą populiaciją. Analizuojant imties duomenis daromos išvados apie visos populiacijos požymių skirstinius bei jų ryšius. Svarbu nustatyti minimalų imties dydį (n_{min}), kuris užtikrintų pakankamą tyrimo patikimumą ir gali būti apskaičiuojamas pagal formulę (Martišius, 1997):

$$n_{min} = \frac{z_a^2 N p (1 - p)}{(\Delta p)^2 (N - 1) + z_a^2 p (1 - p)}$$

čia N – populiacijos dydis, 149 privačios miškininkystės įmonės;

z_a – normaliojo skirstinio koeficientas 1,96 (pasirinkus 95 proc. patikimumą);

p – požymio tikimybė 0,5 (pasirenkama, kai požymio tikimybė yra nežinoma);

Δp – požymio dalies paklaida – 10 proc. imties paklaida, kuri tyrimui pasirinkta kaip pakankama.

Pagal formulę nustatyta, kad norint gauti tyrimo rezultatus su 95 proc. tikimybe ir 10 proc. imties paklaida reikia apklausti 59 miškininkystės įmonių specialistus (buhalterius).

Tyrimo metu respondentams buvo pateikti klausimai, kuriais buvo siekiama ištirti balansinio arba nebalansinio miškų apskaitos modelio taikymą tiriamose įmonėse bei įsigyto ir pačios įmonės (at)sodinto miško pripažinimo turtu aspektus: jei pirktas miškas iš esmės atitinka apskaitos standartuose įvardintus turto pripažinimo kriterijus, tai pačios įmonės (at)sodintas miškas dėl neapibrėžtumų ir nepakankamo reglamentavimo turtu gali ir nebūti pripažintas. Miško klasifikacijos klausimai įgalino gauti informacijos apie miško (medynų) ir miško žemės priskyrimo ilgalaikio materialiojo, biologinio turto, atsargų kategorijai arba medynų mišraus klasifikavimo (ilgalaikis materialusis turtas ir atsargos, biologinis turtas ir atsargos) pasiskirstymą populiacijoje. Jei įmonėje taikomas mišrus klasifikavimo būdas, buvo prašoma įvardinti, kuriose turto grupėse registruojami skirtingo brandumo miškai, kas įgalina išsiaiškinti, kuriuo metu medynai iš pvz. ilgalaikio materialiojo turto perkeliama į atsargų kategoriją. Taip pat respondentams buvo pateikti klausimai, susiję su miško pripažinimo turtu ir klasifikavimo aspektų apskaitoje reglamentavimo aiškumu ir pakankamumu.

Anketos buvo išplatintos ir duomenys renkami 2016 m. rugpjūčio – rugsėjo mėn. Išplatintos 98 anketos, gauti 41 respondentų atsakymai, todėl galima teigti, kad tyrimo rezultatus galima interpretuoti su 95 proc. tikimybe ir šiek tiek didesne nei numatyta, t.y. 13 proc. imties paklaida.

Miško vieta turto klasifikacinėje sistemoje: reglamentavimas ir probleminiai klasifikavimo aspektai

Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS) miško (medynų) apskaitos ir pateikimo finansinėse atskaitose principus nusako 41-asis TAS „Žemės ūkis“ (toliau – 41-asis TAS), kurio tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą. Miškas (medynai) pagal 41-ąjį TAS klasifikuojamas kaip *biologinis turtas*, kuris apibrėžiamas kaip augalai ir gyvūnai, naudojami žemės ūkio veikloje, išskyrus derlinius augalus, kuriuos ilgiau nei vienus metus ketinama naudoti žemės ūkio produkcijos gavimo procese (arbatmedžiai, vynmedžiai, alyvpalmės, vaismedžiai ir t.t.) ir kurių neketinama parduoti kaip žemės ūkio produkcijos (nebent kaip likutines atliekas) – jie nuo 2016 m. apskaitomi pagal 16-ąjį TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai“ (Agriculture: Bearer Plants..., 2014). Žemės ūkio veikla 41-ajame TAS apibrėžiama kaip „ūkio subjekto vykdoma veikla, susijusi su parduoti skirtų gyvūnų ir augalų (biologinio turto) biologine kaita į žemės ūkio produkciją ar į papildomą biologinį turtą“, o žemės ūkio veiklai standarto kontekste priskiriama ir miškininkystė. Pagal tokią definiciją miškas (medynai), auginamas tikslu jį parduoti nenukirstą (kaip biologinį turtą) arba nukirstą (kaip žemės ūkio produkciją arba tos produkcijos perdirbimo rezultatą), 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 ir apskaitomas pagal 41-ąją TAS. Standartas taip pat netaikomas biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos perdirstimo bei žemės (tame tarpe ir miško žemės), apskaitai – šiems tikslams turi būti taikomi 2-asis TAS „Atsargos“, 16-asis TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“, arba 40-asis TAS „Investicinis turtas“.

Nors 41-ajame TAS miškas (medynai) identifikuojamas kaip biologinis turtas, vis dėlto standartas nesprendžia miško priskyrimo ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui problemos. Tradicinėje finansinėje apskaitoje turtą klasifikuojant į ilgalaikį ir trumpalaikį esminiu kriterijumi paprastai laikomas to turto naudojimo (laikymo) terminas: turtas, sunaudojamas ekonominės naudos gavimo procese per vienus metus arba vieną veiklos ciklą priskiriamas trumpalaikiam, naudojamas ilgiau nei vienus metus – ilgalaikiam turtui. Panašus požiūris pateikiamas 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, įvardijant detalesnius turto priskyrimo trumpalaikiam kriterijus:

- 1) jis laikomas pirmiausiai pardavimo tikslais;
- 2) tikimasi jį realizuoti per dvylika mėnesių nuo balanso datos;
- 3) ketinama jį parduoti arba sunaudoti per įprastinį ūkio subjekto veiklos ciklą, arba;
- 4) tai yra pinigai arba jų ekvivalentai, nebent mažiausiai dvylika mėnesių yra apribotas jų naudojimas.

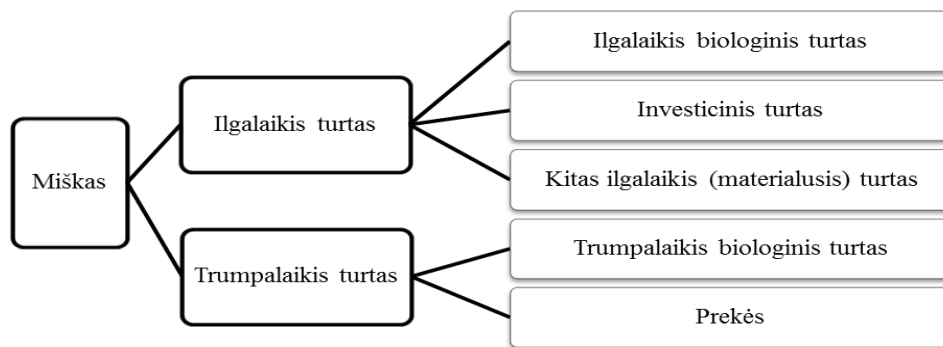
Sprendžiant miško priskyrimo ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui klausimą, derėtų analizuoti kiekvieną, išskyrus ketvirtąjį, kriterijų. Pirmasis ir antrasis trumpalaikio turto kriterijai yra gana plataus taikymo spektro ir tinka tiek gautinų sumų, tiek vertybinių popierių, tiek kai kurių atsargų priskyrimui trumpalaikio turto kategorijai, o miškui (medynams) galėtų būti pritaikyti tik tuo atveju, jei šis įgytas tikslu perparduoti per vienus metus – nukirstą ar nenukirstą, atskirai arba kartu su žeme.

Tuo tarpu trečiasis kriterijus, pagal kurį derėtų spręsti dėl ilgą laiką auginamo miško (medynų) klasifikavimo, kelia abejonių dėl paties kriterijaus tinkamumo šiai specifinei turto kategorijai. Vadovaujantis šiuo kriterijumi galima teigti, kad medynus tikimasi realizuoti per įprastinį miškininkystės įmonės veiklos ciklą, kuris apskaitos standartuose apibrėžiamas kaip „laikotarpis nuo medžiagų, skirtų perdirstimui, įsigijimo iki jų perleidimo už pinigus ar pinigų ekvivalentus“ (1-asis TAS..., 2008). Dėl šios priežasties pagal 1-ajame TAS pateiktą trumpalaikio turto definiciją, auginamą mišką (medynus) reikėtų priskirti *trumpalaikio turto* kategorijai, juo labiau, kad standarte 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) teigimu, miškininkystės įmonių veiklos ciklas paprastai yra gerokai ilgesnis nei vieneri metai ir tuo iš esmės skiriasi nuo kitokią veiklą vykdančių įmonių veiklos ciklo, todėl dėl ypatingai ilgos miško augimo trukmės nemažai TFAS taikančių tarptautinių miškininkystės įmonių (pvz. Sveaskog, Holmen, SCA, Precious Woods ir kt.) jį savo finansinėse ataskaitose klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą, nes tiesiogiai miško apskaitai taikomame 41-ajame TAS „Žemės ūkis“ viena reikšmiškai nurodoma tik tai, kad nukirstas miškas (žaliavinė mediena) turi būti klasifikuojamas kaip atsargos (žemės ūkio produkcija), kurių pirminis pripažinimas ir vertinimas atliekamas pagal 41-ąją TAS, o vėlesnei apskaitai taikomas 2-asis TAS „Atsargos“.

Tarptautinėje praktikoje ne mažiau svarbiuose JAV apskaitos standartuose miškas biologiniam turtui nepriskiriamas, t.y. žemės ūkio įmonių apskaitos standartas ASC 905 „Žemės ūkis“ miškininkystės įmonėms netaikomas. Tačiau miškas pateikiamas įmonės balanse atskirai nuo nekilnojamojo turto, įrenginių ir įrangos, t.y. jį galima būtų traktuoti kaip *kitą ilgalaikį (materialųjį) turtą* (Fischer ir Marsh, 2013).

Nacionaliniai verslo apskaitos standartai miškų klasifikavimo tiesiogiai nereglementuoja: 12-ajame VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 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 „Biologinis turtas“, taikomam žemės ūkio veikloje naudojamam biologinio turto apskaitai, miškai neminimi, o pateiktas žemės ūkio veiklos apibrėžimas miškininkystės veiklos neapima, ką patvirtina ir Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius, kuriame miškininkystė ir žemės ūkio veikla įtrauktos į vieną sekciją, tačiau išskirtos kaip atskiros veiklos rūšys. Tuo tarpu ištyrus 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: tai „turtas, kurį įmonė naudoja ekonominei naudai gauti *ilgiau kaip 12 mėnesių*“.

Miško priskyrimo vienai iš klasikinių turto kategorijų problema - aktualus tiek mokslininkų, tiek apskaitos praktikų ir standartų leidėjų diskusijų objektas. Apskaitos reglamentuose neišspręstą esminę auginamo miško (medynų) klasifikavimo ir tuo pačiu pateikimo įmonių finansinėse ataskaitose problemą kėlė Bright (2001), Iesalnieks (2002), Penttinen ir kt. (2004), Sekot (2007), Jobstl (2009a), Grege-Staltmane (2010) ir kt. Jei miško žemė gana sutartinai priskiriama ilgalaikio materialiojo turto kategorijai, tai medynus dėl nuolatinės biologinės kaitos, ilgo augimo ciklo, veiklos miškuose apribojimų, skirtingais atvejais, remiantis skirtingomis prielaidomis, galima priskirti įvairioms turto grupėms, kaip nurodyta 2 pav., o tokia klasifikacinė įvairovė mažina finansinių ataskaitų informacijos aiškumą ir palyginamumą bei didina manipuliavimo finansine informacija galimybes.



2 pav. Miško (medynų) klasifikavimo galimybės tradicinėje apskaitos sistemoje

(Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 1-uoju VAS, 1-uoju VAS, 41-uoju TAS, Bright (2001), Iesalnieks (2002), Penttinen ir kt. (2004), Sekot (2007), Walner (2009), Jobstl (2009a), Grege-Staltmane (2010))

Iesalnieks (2002), 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. Tačiau Grege-Staltmane (2010) teigimu toks pateikimas kelia rimtų abejonių: mišką pateikus balanso atsargų straipsnyje labai pagerėtų įmonės trumpalaikio mokumo rodikliai, nes padidėtų 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 (Grege-Staltmane, 2010). Jobstl (2009b) taip pat abejoja, kad miško priskyrimas trumpalaikiam turtui atitiktų šio ištekliaus klasifikavimą pagal jo ekonominę prasmę: miškas auginamas ir įmonės finansinėse ataskaitose parodomas ne kelis metus, o keletą dešimtmečių, per šį laikotarpį generuoja tam tikras pajamas dėl atrankinio kirtimo, todėl pagal savo prasmę ne visiškai atitinka trumpalaikio turto definiciją (Jobstl, 2009b). Bright (2001), Penttinen ir kt. (2004), Jobstl (2009b) manymu augantį mišką būtų teisinga priskirti ilgalaikiam turtui, ir tik tą, kurį ketinama kirsti ar parduoti stovintį iškirtimui artimiausiu laikotarpiu, kaip ir nukirstą mišką, derėtų klasifikuoti kaip trumpalaikį turtą.

Sprendžiant miško vietos klasifikacinėje turto sistemoje problemą svarbu analizuoti ne tik miško priskyrimą ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, bet ir klasifikavimą pagal turto pobūdį: kaip nurodyta 3 pav., skirtingi apskaitos standartai ir autoriai siūlo mišką priskirti materialiajam, biologiniam turtui, atsargoms ar netgi investiciniam turtui, o nuo pasirinkto klasifikavimo tiesiogiai priklauso galimi miško apskaitos ir vertinimo būdai. Taip Iesalnieks (2002), siūlo mišką (medynus) pripažinti trumpalaikiu materialiuoju turtu – atsargomis, Sekot (2007) augantį mišką taip pat siūlo klasifikuoti kaip atsargas - nebaigtą gamybą, kuri tampa pagaminta produkcija tuomet, kai miškas iškertamas, t.y. tampa žaliava medienos ruošos pramonei, tuo tarpu Grege-Staltmane (2010) miškininkystės veikloje naudojamą mišką linkusi priskirti ilgalaikio materialiojo turto grupei. Tačiau nemažai autorių, nagrinėjusių miškų apskaitos problemas, pvz. Elad ir Herbohn (2011), Hogg ir Jobstl (2009b), Tzschupke (2009), mano, kad miškininkystės veikloje naudojamą mišką reiktų klasifikuoti kaip biologinį turtą, taip atskiriant jį nuo kito materialiojo turto. Vis dėlto apskaitos standartuose nurodyta biologinio turto definicija tinka tik miškui, kuris naudojamas žemės ūkio (miškininkystės) veikloje ir generuoja ūkio subjektui pajamas jį pardavus nukirstą ar nenukirstą, tačiau kitas miškas negali būti klasifikuojamas kaip toks, t.y. biologinio turto kategorijai negali būti priskiriami Lietuvos ūkio subjektų valdomi ir turtu pripažinti rezervatiniai ir specialiosios paskirties miškai, kurie negali būti naudojami ūkininkavimo tikslais, taip pat miškai, naudojami kitoje nei miškininkystės veikloje (pvz. kaimo turizmui, nuomai, pramogoms ir pan.). Šiuos miškus derėtų klasifikuoti kitaip, tačiau apskaitos reglamentai aiškių nuorodų nepateikia. Įdomų požiūrį į miškininkystės veikloje nenaudojamo turto klasifikavimą pateikė Grege-Staltmane (2010), interpretuodama Latvijos teisės aktus miškų klasifikacijos kontekste: miškas, kurį įmonė ketina parduoti nenukirstą per 1 metus, turėtų būti klasifikuojamas kaip „ilgalaikės investicijos, laikomos pardavimui“, t.y. trumpalaikis turtas, o miškas, kurį valdo ne miškininkystės įmonės – kaip *investicinis turtas*. Tokia klasifikacija nenumatyta apskaitos standartuose, pagal kuriuos investicinis turtas – tai žemė, pastatai (arba žemė kartu su pastatais), laikomas pajamoms iš nuomos gauti, arba turto vertei padidinti, arba abiem tikslais kartu, išskyrus jei turtas naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, arba administraciniais tikslais, arba tokio turto pardavimas yra įprastinė įmonės veikla (Verslo apskaitos standartai..., 2015). Tačiau investicinio turto paskirtis – gauti pajamų iš nuomos ar padidinti turto vertę ilguoju laikotarpiu (arba šie tikslai kartu), todėl iš investicinio turto gaunami pinigų srautai visiškai nepriklauso nuo ūkio subjektui priklausančio kito turto generuojamų pinigų srautų ir tuo investicinis turtas skiriasi nuo savininko reikmėms naudojamo turto, taigi apskaitoje klasifikuojamas ir finansinėse ataskaitose pateikiamas ne kaip „kitas ilgalaikis materialusis turtas“, o kaip atskira turto kategorija – „investicinis turtas“. Be abejo, miškas nėra nei žemė, nei pastatai, tačiau jei ūkio subjektas jį laiko kaip investiciją tik dėl 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 definicijos ekonominę prasmę ir todėl galėtų būti klasifikuojamas kaip toks.

Ištyrus miško klasifikavimo reglamentavimo skirtinguose apskaitos standartuose aspektus bei išanalizavus mokslines diskusijas šia tematika, galima būtų sutikti su dažnai naudojamu teiginiu, kad miškas įgyjamas ir (ar)

uginamas pardavimui ir nors augimo laikas gerokai ilgesnis nei vieneri metai, tačiau tai – vienas ilgas ūkinės veiklos ciklas. Tačiau būtina pabrėžti, kad miško augimo procesas trunka labai ilgai, todėl šio turto priskyrimas trumpalaikiam iškreiptų įmonės finansinių duomenų prasmę. Uginamas miškas – ilgalaikė ūkio subjekto investicija, kuri įmonei teiks ekonominės naudos gerokai vėliau nei po vienerių metų, o ši savybė būdinga būtent ilgalaikiam turtui, todėl, priešingai apskaitos standartuose numatytiems turto klasifikavimo kriterijams, auginamą mišką pirmiausia derėtų klasifikuoti kaip ilgalaikį turtą. Vis dėlto, nepaisant ilgo augimo ciklo, miškininkystės įmonių miškas auginamas *pardavimui*, ir tuo jis skiriasi nuo įmonės veikloje *naudojamo* ilgalaikio turto. Miškas, nors auga ilgai ir ekonominę naudą teiks vėliau nei po vienerių metų (ilgalaikio turto savybės), tačiau auginamas tikslu parduoti (trumpalaikio turto savybė) ir neturi „nuolatinio naudojimo“ požymio, todėl neturėtų būti traktuojamas visiškai taip pat, kaip veikloje naudojamas ilgalaikis (materialusis) turtas. Šiame kontekste verta paminėti specifinį 16-ame VSAFAS „Biologinis turtas ir mineraliniai išteklių“ pateiktą miško traktavimą: 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 ataskaitose. Tačiau toks traktavimas, nors patogus informacijos parengimo ir pateikimo prasme, yra nesuderinamas su svarbių įmonės veiklos vertinimui naudojamų finansinių santykinių rodiklių skaičiavimu bei interpretavimu: kai kurie pagrindiniai santykiniai trumpalaikio ir ilgalaikio mokumo, pelningumo rodikliai gali būti apskaičiuojami ir interpretuojami 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 nėra teisinga jį klasifikuoti kaip tik ilgalaikį arba tik trumpalaikį turtą, o greičiau derėtų traktuoti kaip ilgalaikį turtą, kuris likus metams iki pardavimo (išskirtimo) turi būti perklasifikuojamas į trumpalaikį turtą. Savo prigimtimi miškas (medynai) labiau atitinka ne ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus, kurie tinkami tokiam turtui kaip pastatai, transporto priemonės ar įranga, tačiau biologinio turto apibrėžimą: mišką sudaro medžiai – augalai, kurie naudojami miškininkystės ir medienos ruošos veikloje, todėl pagal ekonominę prasmę miškininkystės veikloje naudojamą mišką teisingiau būtų klasifikuoti kaip biologinį turtą, kuris savo ruožtu turėtų būti skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. Toks požiūris nėra įprastas tradicinėje materialiojo turto apskaitoje, tačiau taikomas perklasifikuojant finansinį turtą bei įsipareigojimus ir teisingai atspindėtų miško ekonominės naudos gavimo perspektyvą bei šio miškininkystės įmonių pagrindinio išteklių įtaką įmonės veiklai ir finansiniams rodikliams.

Miško klasifikavimo praktika Lietuvos miškininkystės įmonėse (tyrimo rezultatai)

Privačios Lietuvos miškininkystės įmonės savo apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti gali pagal tarptautinius arba verslo apskaitos standartus (Lietuvos Respublikos buhalterinės..., 2001). Ištyrus miško (medynų) klasifikavimą apskaitos standartuose nustatyta, kad TFAS šio aspekto reglamentavimas yra nepakankamas, tuo tarpu VAS miško klasifikavimo klausimų iš viso nereglementuoja. Galima nepakankamo reglamentavimo pasekmė – skirtingas miško klasifikavimas, skirtingų apskaitos ir vertinimo būdų taikymas, o todėl ir nepalyginamos informacijos pateikimas privačių miškininkystės įmonių finansinėse ataskaitose. Tai suponavo poreikį ištirti miško klasifikavimo praktiką privačiose miškininkystės įmonėse nepakankamo reglamentavimo kontekste, siekiant nustatyti apskaitos standartų tobulinimo šiuo aspektu poreikį.

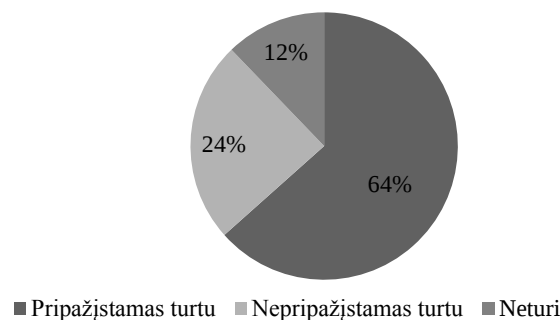
Iš tyrimo dalyvavusių įmonių 4 (9,75 proc.) buvo kooperatinės bendrovės, 36 (87,8 proc.) – akcinės arba uždarnosios akcinės bendrovės, 1 (2,44 proc.) žemės ūkio bendrovė. Visų įmonių apskaita buvo tvarkoma ir finansinės ataskaitos rengiamos pagal nacionalinius - verslo apskaitos standartus.

Už 2015 metus įmonės pateikė sutrumpintą (70,73 proc.) arba nesutrumpintą (26,83 proc.) finansinių ataskaitų rinkinius ir tik viena įmonė rengė žemės ūkio bendrovėms skirtą finansinių ataskaitų rinkinį, kas suponuoja prielaidą, jog didžioji dalis tirtų įmonių neidentifikavo savęs žemės ūkio veikla užsiimančiomis ir todėl netaikė tokioms įmonėms pagrindinio – 17-ojo VAS „Biologinis turtas“ ir miško, priešingai paplitusiai tarptautinei praktikai, nepriskyrė biologiniam turtui.

Didžioji dalis tirtų įmonių pagal nuo 2016 m. Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme numatytą įmonių klasifikaciją priskiriamos mažoms įmonėms (75,61 proc.), t.y. ateityje privalės rengti balansą (arba sutrumpintą balansą), pelno (nuostolių) ataskaitą ir pateikti pakankamai išsamų aiškinamąjį raštą, taip pat turės gana platų apskaitos ir vertinimo būdų pasirinkimo spektrą. 12,19 proc. sudarė labai mažos įmonės, kurios nuo 2016 m. galės pasirinkti rengti trumpų finansinių ataskaitų rinkinius nepateikiant aiškinamojo rašto, tačiau tokiu atveju negalės taikyti vertinimų tikrąja verte, kas iš esmės apriboja miško apskaitos būdų pasirinkimo alternatyvas. Likusius 12,19 proc. sudarė vidutinės miškininkystės įmonės, kurios privalės sudaryti pilnus finansinių ataskaitų rinkinius su plačiais informacijos atskleidimais aiškinamajame rašte.

Visų tirtų įmonių valdomi miškai priskiriami ūkinių miškų kategorijai, tačiau trys įmonės turėjo apsauginių ir po vieną – rezervatinių ir specialiosios paskirties miškų, kas leidžia daryti išvadą, jog tam tikrais atvejais privačioms miškininkystės įmonėms yra aktualus šio tipo miškų, kuriuose ūkininkavimas yra apribotas, pripažinimo turtu ir klasifikavimo problemos.

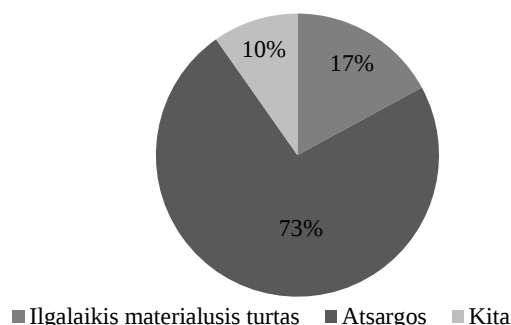
Tyrimo metu nustatyta, kad įgytas (pirktas) miškas visose įmonėse pripažįstamas turtu, kas leidžia teigti, jog Lietuvos privačios miškininkystės įmonės taiko balansinį miško apskaitos modelį, tačiau pačių įmonių pasodintas (atsodintas) miškas traktuojamas skirtingai, kaip nurodyta 3 pav.



3 pav. Miško atsodinimo (pasodinimo) išlaidų pripažinimas privačiose miškininkystės įmonėse

(Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais)

Apklaustų 26 įmonių buhalteriai nurodė, kad įmonės (at)sodinti medynai apskaitoje pripažįstami turtu, penkios įmonės tokio miško neturėjo, tačiau likusių dešimties įmonių buhalteriai pažymėjo, kad (at)sodinto miško turtu nepripažįsta, o patirtas atsodinimo (pasodinimo) išlaidas įtraukia į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas. Tokiu būdu panašių ta pačia veikla užsiimančių įmonių veiklos rezultatai, o tuo pačiu ir finansiniai rodikliai gali gana reikšmingai skirtis dėl skirtingų apskaitos politikos nuostatų taikymo.

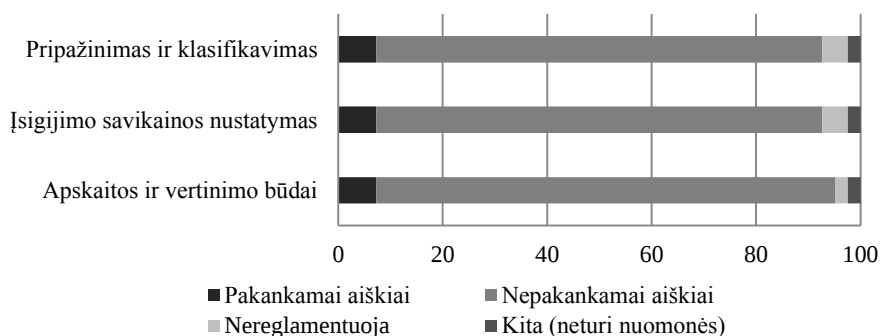


4 pav. Miško (medynų) klasifikavimas privačių Lietuvos miškininkystės įmonių apskaitoje

(Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais)

Kaip nurodyta 4 pav., turtu pripažintas miškas dažniausiai įmonėse priskiriamas atsargų kategorijai, vis dėlto nemaža dalis įmonių jį klasifikavo kaip ilgalaikį materialųjį turtą, o keturios įmonės nurodė atsakymą „kita“ ir nei vienoje įmonėje nebuvo taikytas mišrus medynų klasifikavimas pagal brandumo grupes. Taip pat nei viena įmonė miško (medynų) neklasifikavo kaip biologinio turto. Visi respondentai nurodė, kad įmonės įgytą ar (at)sodintą mišką apskaitoje registruoja įsigijimo savikaina ir vėliau jo apskaitai taiko istorinės savikainos modelį.

Ganėtinai vieningi respondentai buvo atsakydami į klausimus dėl miškų apskaitos reglamentavimo aiškumo ir pakankamumo: net 87,8 proc. pažymėjo, kad apskaitos standartai ir (arba) kiti teisės aktai nepakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoja miško pripažinimą ir klasifikavimą, o 85,4 proc. respondentų teigimu – ir įsigijimo savikainos nustatymo bei apskaitos po pirminio pripažinimo klausimus (žr. 5 pav.). Tik 7,3 proc. respondentų nuomone miško pripažinimo, klasifikavimo ir kiti apskaitos klausimai yra pakankamai aiškiai ir išsamiai reglamentuoti apskaitos standartuose ir (arba) kituose teisės aktuose, tuo tarpu 4,89 proc. respondentų pažymėjo, kad miško įsigijimo savikainos nustatymas, apskaitos bei vertinimo būdai, taip pat miško pripažinimo ir klasifikavimo apskaitoje klausimai (2,45 proc.) apskaitos standartuose ir (arba) kituose teisės aktuose visiškai neregamentuojami.



5 pav. Miško apskaitos reglamentavimo aiškumas ir pakankamumas, %

(Sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais)

Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad miškų apskaita privačiose miškininkystės įmonėse yra gana skirtinga. Nors visos tirtos įmonės taiko tuos pačius apskaitos standartus, dažniausiai valdo ūkinės reikšmės miškus, kurių apskaitai taiko balansinį modelį ir todėl mišką (medynus) pripažįsta turtu, kurį apskaito remiantis išskirtinai istorinės savikainos koncepcija, visgi miško (medynų) pripažinimo ir klasifikavimo srityse identifikuoti esminiai skirtumai, kurie gali reikšmingai pakeisti informacijos apie įmonės veiklą prasmę finansinėse ataskaitose, o finansinius rodiklius padaryti sunkiai palyginamais: didžioji dalis įmonių miško (at)sodinimo išlaidas pripažįsta turtu, tačiau ketvirtadalis jas priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, panašiai 73 proc. įmonių mišką (medynus) priskiria trumpalaikiam turtui – atsargoms, tačiau kitos įmonės mišką klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą. Tyrimo rezultatai taip pat parodė nepakankamą tiek miško pripažinimo, tiek klasifikavimo, tiek kitų miško apskaitos aspektų reglamentavimą apskaitos standartuose.

Išvados ir diskusija

Pagrindinio miškininkystės įmonių ištekliaus – miško (medynų) klasifikavimas ir tuo pačiu galimas pateikimas įmonių finansinėse ataskaitose yra nevienareikšmis dėl nuolatinės biologinės kaitos, ilgo augimo, o tuo pačiu ir ekonominės naudos gavimo ciklo, veiklos miškuose apribojimų, todėl skirtingais atvejais, remiantis skirtingomis prielaidomis, medynus galima būtų priskirti įvairioms turto grupėms: ilgalaikiam materialiajam ar biologiniam turtui, taip pat prekėms, nebaigta gamybai ar trumpalaikiam biologiniam turtui, arba taikyti mišrų klasifikavimo būdą.

Apskaitos standartuose miškas (medynai) klasifikuojami skirtingai: pagal TFAS medynai turi būti pripažįstami biologiniu turtu, nenurodant - ilgalaikiu ar trumpalaikiu; pagal JAV apskaitos standartus – kitu ilgalaikiu (materialiuoju) turtu; pagal VSAFAS - biologiniu turtu, kuris nepriskiriamas nei ilgalaikiam, nei trumpalaikiam, tuo tarpu VAS aiškių nuostatų dėl miško priskyrimo konkrečiai turto kategorijai nėra pateikta.

Atliktas Lietuvos privačių miškininkystės įmonių apskaitos politikos tyrimas parodė, kad nors visos tirtos įmonės taiko tuos pačius apskaitos standartus (VAS) ir mišką (medynus) pripažįsta turtu, kurį apskaito remiantis išskirtinai istorinės savikainos koncepcija, pripažinimo ir klasifikavimo srityse identifikuoti esminiai skirtumai, kurie gali įmonių finansinius rodiklius padaryti sunkiai palyginamais: didžioji dalis įmonių miško (at)sodinimo išlaidas pripažįsta turtu, tačiau ketvirtadalis jas priskiria ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, panašiai 73 proc. įmonių mišką (medynus) priskiria trumpalaikiam turtui – atsargoms, tačiau kitos įmonės mišką klasifikuoja kaip ilgalaikį turtą. Tyrimo rezultatai taip pat indikavo nepakankamą miško pripažinimo ir klasifikavimo aspektų reglamentavimą verslo apskaitos standartuose.

Siekiant finansinėse ataskaitose pateikti tikrą ir teisingą įmonės vaizdą, ekonominiai reiškiniai turi būti parodyti pagal jų esmę ir prasmę. Miškas (medynai) – specifinė turto kategorija, agreguojanti ir ilgalaikio ir trumpalaikio turto požymius, todėl nėra teisinga jį klasifikuoti kaip tik ilgalaikį arba tik trumpalaikį turtą. Visos tyrime dalyvavusios Lietuvos privačios miškininkystės įmonės taikė nacionalinius – verslo apskaitos standartus, todėl siūloma papildyti 17-ojo VAS „Biologinis turtas“ nuostatas, įvardijant mišką biologiniu turtu, detalizuojant miško atsinimo (pasodinimo) išlaidų pripažinimo turtu aspektus, o pačius medynus klasifikuoti kaip ilgalaikį biologinį turtą, kuris likus metams iki numatomo iškirtimo (pardavimo) perklasifikuojamas į trumpalaikį biologinį turtą. Miško, kaip biologinio turto vėlesnei apskaitai būtų taikomas savikainos arba tikrosios vertės būdas, priklausomai nuo įmonės pasirinktos apskaitos politikos.

Literatūra

- 16-asis TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai“. 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. *Europos sąjungos oficialusis leidinys*, 2008, nr. L 320, 72–82.
- 16-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“. Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas. 2008 m. liepos 10 d. Nr. 1K-233. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 82–3276.
- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1274/2008. 2008 m. gruodžio 17 d. *Europos sąjungos oficialusis leidinys*, Nr. L 339, 3–44.
- 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. *Europos sąjungos oficialusis leidinys*, 2008, nr. L 320, 335–341.
- Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41). 2014. *Project Summary and Feedback Statement*. International Accounting Standard Board. Prieiga per <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Bearer-biologicalassets/Documents/FINAL_Agriculture_Bearer%20Plants_JUNE%202014_WEBSITE.pdf>.
- BRIGHT, G. 2001. *Forestry Budgets and Accounts*. CABI Publishing, London.
- ELAD, C.; HERBOHN, K. 2011. *Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Executive Summary*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- FISCHER, M.; MARSH, T. 2013. Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance*, vol. 13, no. 2, 57–74.
- GREGE-STALTMANE, E. 2010. Challenges in Accounting the Forests – A Latvian Case Study. *Annals of Forest Research*, vol. 53, no 1, p. 51–58.
- HOGG, J.N.; JOBSTL, H.A. 2009. Developments in Forestry Business Accounting and Reporting: An International Study. *Contributions to Accounting in Forestry*. Vienna: University of Natural Resources and Applied Life Sciences.
- IESALNIEKS J. 2002. *Meža Ekonomikas pamati (Forest Economic Fundamentals)*. ET CETERA, Rīga.
- JOBSTL, H.A. 2009a. Can Traditional Forestry Accounting Contribute to Measuring the Sustainability of a Forest Enterprise? *Contributions to Accounting in Forestry Reader*. Vienna: University of Natural Resources and Applied Life Sciences.
- JOBSTL, H.A. 2009b. Forest Assets and Environmental Benefits in Management Accounting. *Austrian Journal of Forest Science*, vol. 126, no. 1/2, 5–19.

- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574. Prieiga per <<https://www.etar.lt/portal/lt/legalact/tar.43178aa9832e/hmlyffovxx>>.
- MARTIŠIUS, S. 1997. *Statistinių išvadų teorijos pradmenys*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- PENTTINEN, M.; LATUKKA, A.; MERILAINEN, H.; SALMINEN, O. 2004. IAS Fair Value and Forest Evaluation on Farm Forestry. *Scandinavian Forest Economics: Proceedings of the Biennial Meeting of the Scandinavian Society of Forest Economics*, Vantaa, Finland, 12–15 May, 2004, issue 40, 67–80.
- SEKOT, W. 2007. European Forest Accounting: General Concepts and Austrian Experiences. *European Journal of Forest Research*, vol. 126, 481–494.
- TZSCHUPKE, W. 2009. Forestry Accounting in German State and Municipal Forest Enterprises – Recent Innovations. *Austrian Journal of Forest Science*, vol. 126, no. 1/2, 39–52.
- Verslo apskaitos standartai taikomi nuo 2016 m. sausio 1 d.* 2015. Vilnius: VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba.
- 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*, Lviv, Ukraine, May 17–19, 2007, 167–177.

THE PROBLEMS AND PRACTICE OF FOREST (STANDS) CLASSIFICATION IN LITHUANIAN FORESTRY ENTERPRISES IN THE CONTEXT OF THE ACCOUNTING STANDARDS

Ramunė Budrionytė
Vilnius University, Lithuania

Summary

Forest is the most important resources of any forestry company and the source of its income at the same time. Forest is characterized by specific features, determining the long "production" cycle, herewith economic benefit in the distant future. It makes difficult to classify stands within the traditional accounting assets classification, where company's assets are divided into long-term and short-term assets.

The aim of the article is to identify the problems of forest classification and regulation according to accounting standards and investigate the forest (stands) classification practices in the private forestry companies of Lithuania for the purpose of improving the forest classification regulation.

Investigation of regulation of forest classification in the accounting standards demonstrated the different approach: the stands were classified as biological assets without distinction between long-term and short-term assets according to IFRS, it was classified as long-term assets according to US accounting standards and as biological assets (neither long-term, nor the short-term assets) according to SPSSAFR, but there was no clear classification according to the national BAS. The survey of accounting policy of Lithuanian private forestry companies demonstrated different practice of recognition and classification of stands: majority enterprises recognized forest (re)planting costs as assets, but others attributed them to expenditure; 73 percent of investigated companies classified forest (stand) as inventories, but other classified it as fixed long-term assets. The lack of regulation in the fields of forest recognition and classification were identified according to BAS. Forest (stands) is a specific type of assets, which covers long-term and short-term assets attributes, so the offer of the author is to apply a mixed classification scheme where stands can be classified as long-term biological assets, which can be later reclassified to short-term biological assets.

Keywords: accounting standards, forest (stands) classification in accounting, private enterprises.

JEL Codes: M41.

The article has been reviewed.

Received in September, 2016

Accepted in October, 2016

Contact person:

Ramunė Budrionytė, Vilnius University; Saulėtekio 9 - 610, Vilnius, Lithuania; e-mail: ramune.budrionyte@ef.vu.lt
