

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

Irma Jurkevičiūtė

BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO METODIKA

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas doc. dr. Šviesa Leitonienė

KAUNAS, 2017

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO METODIKA

Apskaita ir auditas (621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Studentė.....

Irma Jurkevičiūtė, VMA-5 gr.

2017 m. gegužės 10 d.

Vadovė

Doc. dr. Šviesa Leitoniė

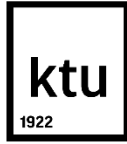
2017 m. gegužės 10 d.

Recenzentas

Prof. dr. Alfreda Šapkauskienė

2017 m. gegužės 10 d.

KAUNAS, 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Irma Jurkevičiūtė

Apskaita ir auditas, 621N40002

Baigiamojo magistro darbo „Biologinio turto vertinimo metodika“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

2017 m. gegužės 10 d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano, **Irmos Jurkevičiūtės**, baigiamasis magistro darbas tema „Biologinio turto vertinimo metodika“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(Vardas, pavardė)

(Parašas)

SUMMARY

Irma, Jurkevičiūtė. Valuation of Biological Assets. Master's Final Thesis in Accounting and Audit/ supervisor doc. dr. Šviesa Leitonienė. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Science: 03 S Management and Administration

Key words: agricultural, biological assets, fair value, conceptual methodology of biological assets valuation.

Kaunas, 2017. 63 p.

Relevance of the topic. These days, activity of agricultural enterprises is difficult not only because agricultural risk determinants, such as climatic conditions, specific production processes, a variety of technological novelties, pests or diseases, but also because of the quite unique financial accounting of owned and managed biological assets.

Biological assets are objects of agricultural companies, such as living plants or animals, which have untypical transformation features. The features include but are not limited to biological assets' growth, reproduction and aging as well as harvesting of agricultural production. In order to more accurately reflect the biological impact of changes in the value of biological assets, the company should use one of a few available biological asset valuation methods, which are governed by international or national accounting standards. It is the acquisition (production) cost or fair value. Which one of biological assets' valuation methods is used has a significant impact not only towards current, but also for the future performance results of the company.

The aim of this paper. After analyzing theoretical aspects of biological assets' valuation and assessment of their significance in shaping the accounting information, the fair value methodology will be presented for a biological assets' valuation.

The object of this paper. UAB Paukštynas fair value of biological assets.

Main tasks:

1. Examine accounting problems encountered in the biological asset valuation.
2. Analyze theoretical solutions of biological assets' valuation and evaluation methods in order to reveal the pros and cons.
3. Develop price assessment methodology of a specific biological asset - pullets and laying hens.
4. Check the biological assets' valuation methodology in UAB Paukštynas case by developing biological assets' fair value spreadsheet for pullets and laying hens.

Main findings.

After performing the analysis of the biological assets' valuation problems, the biological assets' valuation theoretical solutions are presented. Then, according to the earlier findings, a conceptual

methodology of biological assets valuation is created, which would help to assess the fair value of pullets and laying hens. Finally, biological assets' assessment study is performed of the company UAB Paukštynas. By applying analyzed biological assets valuation methods and theoretical solutions, the biological assets' evaluation methodology is developed along with a spreadsheet to visualize the results.

TURINYS

Paveikslų sąrašas.....	6
Lentelių sąrašas.....	7
ĮVADAS	8
1. BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO PROBLEMOS ANALIZĖ.....	10
2. BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI	17
2.2. Biologinio turto esmė, reikšmė ir ypatumai.....	17
2.2. Biologinio turto vertinimas	19
2.2.1. Biologinio turto vertinimas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.....	21
2.2.2. Biologinio turto vertinimas tikrąja verte	23
2.3. Biologinio turto nuvertėjimas ir jo nustatymas.....	27
3. BIOLOGINIO TURTO TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMO METODIKA	29
4. UAB „PAUKŠTYNAS“ BIOLOGINIO TURTO VERTINIMAS	34
4.1. UAB „Paukštynas“ veiklos apibūdinimas.....	34
4.2. UAB „Paukštynas“ finansinių ataskaitų dinamikos ir struktūros analizė	34
4.3. UAB „Paukštynas“ finansinių santykinų rodiklių analizė	39
4.3.1. Pelningumo analizė	39
4.3.2. Mokumo analizė	41
4.3.3. Apyvartumo analizė.....	42
4.4. UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimas.....	43
4.4.1. UAB „Paukštynas“ biologinio turto apibūdinimas.....	43
4.4.2. UAB „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių vertinimas	43
4.4.3. UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo jautrumo analizė.....	49
4.5. UAB „Paukštynas“ finansinių santykinų rodiklių analizė po biologinio turto vertinimo tikrąja verte.....	51
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	55
LITERATŪRA	57
PRIEDAI.....	64

Paveikslų sąrašas

1 pav. Biologinio turto pokyčiai	11
2 pav. Žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės veikiančių ūkio subjektų dinamika 2015 – 2017 m.....	15
3 pav. Žemės ūkio produktų ir biologinio turto bazės schema	18
4 pav. Biologinio turto vertinimo būdai ir informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje. .	20
5 pav. Tikrosios vertės nustatymo algoritmas	25
6 pav. Biologinio turto – vištų dedeklių vertinimo metodika	29
7 pav. UAB „Paukštynas“ turto dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų	35
8 pav. UAB „Paukštynas“ biologinio turto dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų.....	35
9 pav. UAB „Paukštynas“ nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dinamika, tūkst. eurų	36
10 pav. UAB „Paukštynas“ turto struktūra 2013 – 2016 m., proc.....	37
11 pav. UAB „Paukštynas“ biologinio turto struktūra 2013 – 2016 m., proc.	37
12 pav. UAB „Paukštynas“ nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų struktūra 2013 – 2016 m., proc. .	38
13 pav. UAB „Paukštynas“ pardavimų, savikainos, bendrojo ir grynojo pelno (nuostolių) dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų	38
15 pav. Vištų kiaušinių pardavimų ir kainų Lietuvos vidaus rinkoje dinamika 2012 – 2016 m. .	47
16 pav. UAB „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių tikroji vertė	49
17 pav. UAB „Paukštynas“ 2016 m. pelningumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinimo metodikos	51
18 pav. UAB „Paukštynas“ 2016 m. mokumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinimo metodikos	52

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Biologinio turto vertės nustatymo problemos	14
2 lentelė. Biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir jos perdirbimo rezultatų pavyzdžiai	18
3 lentelė. Turto įkainojimo savikaina būdo privalumai ir trūkumai	22
4 lentelė. Turto įkainojimo tikrąja verte būdo privalumai ir trūkumai	26
5 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos pelningumo rodiklių dinamika 2013–2016 m..	40
6 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos mokumo rodiklių dinamika 2013 – 2016 m. ...	41
7 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos apyvartumo rodiklių dinamika 2013–2016 m.	42
8 lentelė. UAB „Paukštynas“ vištaitės auginimo savikaina	44
9 lentelė. UAB „Paukštynas“ vartojami pašarai	44
10 lentelė. UAB „Paukštynas“ likusių padėti kiaušinių ir nusidėvėjimo skaičiavimas pagal paukštides	45
11 lentelė. UAB „Paukštynas“ 2016 m. faktinis kiaušinio pelningumas (1 alternatyva)	46
12 lentelė. UAB „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių tikroji vertė	48
13 lentelė. UAB „Paukštynas“ biologinio turto jautrumo analizė – 1 alternatyva	50
14 lentelė. UAB „Paukštynas“ biologinio turto jautrumo analizė – 2 alternatyva	50
15 lentelė. UAB „Paukštynas“ 2016 m. apyvartumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinimo metodikos.....	53

IVADAS

Temos aktualumas. Šiomis dienomis žemės ūkio verslo subjektų veikla yra sudėtinga ne tik dėl žemės ūkio riziką lemiančių veiksnių – klimato sąlygų, gamybos ypatumų, įvairių technologinių pokyčių, kenkėjų ar ligų – bet ir dėl specifinės finansinės apskaitos, t. y. turimo ir valdomo biologinio turto.

Biologinis turtas – tai gyvas žemės ūkio įmonių objektas (augalai, gyvūnai), kuris turi tik šiai turto rūšiai būdingų transformacijos bruožų. Biologinio turto pokyčiai pasireiškia biologinio turto augimu, dauginimusi ar senėjimu bei žemės ūkio produkcijos gavimu. Siekiant kuo tiksliau atspindėti biologinių pokyčių įtaką biologinio turto vertei, įmonės turėtų naudoti vieną iš galimų biologinio turto vertinimo metodų, reglamentuojamų tarptautiniuose ar nacionaliniuose apskaitos standartuose – įsigijimo (pasigaminimo) savikainos arba tikrosios vertės. Biologinio turto vertinimo metodikos pasirinkimas turi reikšmingos įtakos ne tik einamiems, bet ir būsimiems įmonės veiklos rezultatams.

Problema. Nei viena žemės ūkio įmonė negali funkcionuoti be biologinio turto. Biologinio turto vertinimo problemas nagrinėjo šie Lietuvos bei užsienio mokslininkai: Ivanauskienė A., 2016; Pileckienė B., 2016; Cretu R. C., Cretu R. F., Muscanescu A., 2014; Hinke J., Starova M., 2014; Klychova G. S., Kulikova L. I., Mavliena L. M., Klychova A. S., 2014; Gabriel N. C., Stefea P., 2013; Bohušova H., Svoboda P., 2011; Nerudova D., 2012; Elad C. Ir Herbohn K., 2011; Domeika P., 2009; Zinkevičienė D., 2009; Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008 ir kt. Kaip viena pagrindinių žemės ūkio verslo subjektų apskaitos problemų yra tai, kad biologinis turtas nuolat kinta ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Dėl šios priežasties biologinio turto vertinimas yra subjektyvios vertintojo nuomonės momentinis atitinkamo ataskaitinio laikotarpio vaizdas. Taigi, nuo biologinio turto vertinimo metodikos priklauso žemės ūkio įmonių finansinė būklė, veiklos rezultatai ir priimami verslo sprendimai, todėl biologinio turto vertinimui turi būti skiriamas ypatingas dėmesys: kaip tiksliai ir teisingai vertinti turimą ir valdomą įmonės biologinį turtą?

Darbo tikslas – išanalizavus biologinio turto vertinimo teorinius aspektus ir įvertinus jų reikšmę formuojant apskaitos informaciją, parengti biologinio turto vertinimo tikraja verte metodiką.

Darbo objektas – UAB „Paukštynas“ biologinio turto tikroji vertė.

Darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti biologinio turto vertinimo apskaitoje problematiką.
2. Išanalizuoti biologinio turto vertinimo teorinius sprendimus ir atskleisti vertinimo metodų privalumus ir trūkumus.
3. Parengti biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – vertinimo metodiką.
4. Patikrinti biologinio turto vertinimo metodiką UAB „Paukštynas“ pavyzdžiu, parengiant biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – tikrosios vertės vertinimo skaičiuoklę.

Darbo metodai: Lietuvoje bei užsienyje atliktų mokslinių tyrimų, mokslinės literatūros šaltinių analizavimas, palyginimas, sisteminimas ir apibendrinimas. Finansinių ataskaitų dinamikos ir struktūros analizė, santykinų finansinių rodiklių analizė, gautų duomenų palyginimas, grafinis vaizdavimas, finansiniai kompiuteriniai skaičiavimai.

Darbo struktūra:

1-oje darbo dalyje, remiantis atliktais Lietuvos bei užsienio moksliniais tyrimais, mokslinės literatūros analize bei statistiniais duomenimis, buvo atlikta biologinio turto vertinimo problematikos analizė.

2-oje darbo dalyje išnagrinėjus biologinio turto vertinimo problematiką, pateikiami biologinio turto vertinimo teoriniai sprendimai.

3-oje darbo dalyje, apibendrinus sudaryta koncepcinė biologinio turto vertinimo metodika, kuri padės įvertinti biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – tikrąją vertę.

4-oje dalyje atliktas analizuojamos įmonės „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo tyrimas. Pritaikant išanalizuotus biologinio turto vertinimo teorinius sprendimus ir parengtą vertinimo metodiką sudaryta UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo skaičiuoklė.

1. BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO PROBLEMOS ANALIZĖ

Remiantis Lietuvoje bei užsienyje atliktų mokslinių tyrimų rezultatais, mokslinės literatūros analize bei statistiniais duomenimis, šiame skyriuje bus atlikta biologinio turto vertinimo problemos analizė, pabrėžianti toliau darbe analizuojamų biologinio turto vertinimo teorinių sprendimų bei empirinių tyrimų poreikį.

Tarptautiniuose ir nacionaliniuose apskaitos standartuose nustatyta, kad įmonė gali pripažinti ir apskaitoje registruoti biologinį turtą ir žemės ūkio produktus tik tuomet, kai:

1. įmonė šį turtą valdo, naudoja ir (arba) juo disponuoja dėl praeities įvykių;
2. pagrįstai tikėtina, kad ateityje įmonė iš to turto gaus ekonominės naudos;
3. įmonė gali patikimai nustatyti biologinio turto ir žemės ūkio produkto vertę.

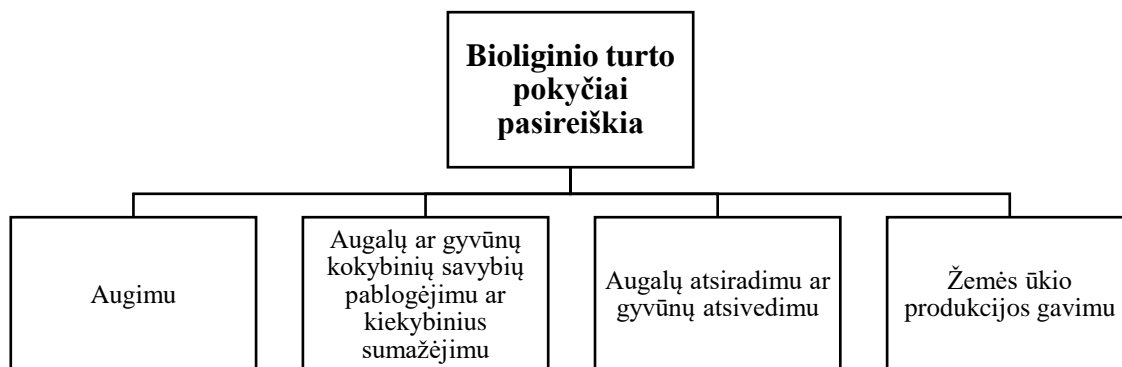
Pirmieji du kriterijai yra aiškūs ir konkretūs, tačiau paskutinysis kriterijus lankstus, kuris nurodo, kad biologinio turto vertė turi būti nustatyta tikrąja verte arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Dėl šios priežasties žemės ūkio įmonėms atsiranda poreikis nagrinėti biologinio turto įvertinimo reikalavimus, pritaikomumą bei problemas.

Viena iš labiausiai šiuo metu aptarinėjamų biologinio turto vertinimo apskaitos problemų yra vadinamoji kūrybinė apskaita. Verslo subjektai iš tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų, įstatymų ar kituose reglamentuose esančių apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirenka tuos, kurie parodo ne tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, tačiau atitinkamai reikiamus geresnius ar blogesnius rezultatus pagal finansinės informacijos vartotojų poreikius (Ivanauskienė A., 2016).

Pasak Hinke J., Starova M. (2014), biologinio turto vertinimo metodas turi reikšmingos įtakos įmonės finansiniams rezultatams ir jos vertei, t. y. investuotojų, kreditorių, pirkėjų ir tiekėjų sprendimams bei žemės ūkio sektoriaus statistiniams duomenims.

Žemės ūkio verslo subjektų veikla yra labai priklausoma nuo klimato, įvairių ligų ar kitų galimų natūralių pavojų, todėl svarbu žinoti apie jų pobūdį, paplitimą ir einamą situaciją, kad būtų galima prognozuoti įmonės veiklos rezultatus (Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008).

Pileckienė B. (2016) teigia, kad žemės ūkio įmonės susiduria su didesniu veiklos rizikingumu nei įprastas verslo subjektas, nes yra priklausomos nuo biologinio turto būklės ir gerovės. Viena pagrindinių žemės ūkio įmonių apskaitos problemų, susijusių su biologiniu turtu, yra tai, kad jis nuolat kinta tiek kokybiškai, tiek ir kiekybiškai (žr. 1 pav.). Dėl šios priežasties biologinio turto vertės nustatymas finansinėje apskaitoje yra tik momentinis to laikotarpio vaizdas (Zinkevičienė D., Stončiuvienė N., 2004). Praktikoje pasitaiko, kad dalis žemės ūkio produktų gali būti realizuojami ne per tą patį ataskaitinį laikotarpį kai yra pagaminami, todėl dėl aktyvios rinkos kainos gali nesutapti nei dydžio, nei laiko prasme.



1 pav. Biologinio turto pokyčiai (sudaryta autorės pagal Pileckiene B., 2016)

Pasak Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D. (2012), biologinio turto tikrosios vertės pokyčiai gali būti apskaityti šiais būdais:

- ✓ kaip laikotarpio pelno arba nuostolių sudėtinė dalis;
- ✓ kaip nuosavybės dalis, kol turtas bus parduotas arba suvartotas, o kai turtas likviduotas – laikotarpio pelno ar nuostolių sudėtinė dalis;
- ✓ kaip nuosavybės dalis, iki tada, kai iš biologinio turto bus gauti žemės ūkio produktai, o po to – laikotarpio pelno ar nuostolių dalis;
- ✓ kaip fiziniai biologiniai turto pokyčiai, traktuojami kaip pelno ar nuostolių dalis, o kainų pokyčiai – nuosavybės dalis, kol šis turtas bus parduotas ar suvartotas;
- ✓ kaip visi pokyčiai, pateikiami kaip nuosavybė, nepavaizduojant kaip laikotarpio pelno ar nuostolių dalis.

41-asis tarptautinis apskaitos standartas „Žemės ūkis“ nurodo, kad biologinio turto vertės pokytį reikia pateikti įmonės finansinėje atskaitomybėje kaip pelno arba nuostolių sudėtinę dalį. Tuo tarpu 17-ame verslo apskaitos standarte „Biologinis turtas“ tik pabrėžiama, kad biologinis turtas turi būti parodamas atskirame staipsnyje tarp ilgalaikio ir trumpalaikio turto straipsnių, o aiškinamajame rašte turi būti pateikiama visa informacija, susijusi su biologinio turto pokyčiais per ataskaitinį laikotarpį.

Žemės ūkio veikla – tai ūkio verslo subjekto vykdoma veikla, kuri yra susijusi su pardavimui skirtų augalų ar gyvūnų (biologinio turto) biologine transformacija į žemės ūkio produkciją ar į papildomą biologinį turtą. Žemės ūkio veikla nelaikoma maisto produktų gamyba ne iš savo ūkyje užaugintų ir apdorotų žemės ūkio produktų ir šių produktų realizavimas.

Biologinis turtas – gyvūnai arba augalai, kurie nuolat kinta tiek kiekybiškai, tiek ir kokybiškai. Šiuos biologinio turto pokyčius apima auginimo, senėjimo, gamybos ir dauginimosi procesai.

Žemės ūkio produkcija – iš ūkio subjekto turimo ir valdomo biologinio turto gauti produktai.

Cretu R. C., Cretu R. F., Muscanescu A. (2014) teigia, jog biologinio turto vertinimas tikraja verte paprastai yra pagrįstas šališka vertintojo nuomone. Be to, tai komplikuoja analizę apie įmonės veiklos rezultatus, t. y. didina pajamų nepastovumą. Gabriel N. C., Stefea P. (2013) pateikia konkretų pavyzdį,

kai biologinio turto vertės padidėjimas gerina konkretaus ataskaitinio laikotarpio organizacijos pelną, tačiau pilnai užauginus žemės ūkio produktus paskaičiuojamas kaip nuostolis, nors bendrai paėmus įmonės žemės ūkio veikla yra sėkminga.

Tikroji vertė – tai suma, už kurią gali būti apsiukeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti/ parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimus.

Taip pat Bohušova H., Svoboda P. (2011) pabrėžia, kad biologinio turto ir žemės ūkio produktų vertinimo tikrąją verte problema yra ne pradinis jų vertinimas, bet pagrinde informacijos pateikimas vartotojams finansinėse ataskaitose.

Užsienio autorių Klychova G. S., Kulikova L. I., Mavliena L. M., Klychova A. S., Hinke J., Starova M. (2014) nuomone, įmonės finansinės informacijos vartotojams – analitikams, akcininkams ir investuotojams, reikia labai specialybinių žinių apie biologinio turto apskaitą. Todėl dažniausiai investuotojai prašo įmonės finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikti visą informaciją, susijusią su biologinio turto vertės pokyčiais, kad galėtų eliminuoti susidariusį papildomą pelną arba nuostolius.

2017 metų pradžioje Apskaitos, audito, vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos atliktas Lietuvos įmonių finansinių ataskaitų kokybės tyrimas parodė, kad net 52 proc. tyrime dalyvavusių įmonių aiškinamuosiuose raštuose neteikė pagal 6-ojo verslo apskaitos standarto „Aiškinamasis raštas“ nuostatus reikalaujamų duomenų, o pateiktų duomenų kokybė buvo įvertinta 50 proc. Taigi, galime daryti išvadas, kad kartu galėjo būti nepateikta ir informacija susijusi su biologinio turto vertės pokyčiais.

Zinkevičienė D. (2009) kaip vieną pagrindinių biologinio turto vertinimo problemų atskleidžia tai, kad biologiniui turtui ir iš jo gautai žemės ūkio produkcijai vertinti tiek finansinėje, tiek ir mokestinėje apskaitoje taikomi įvairūs būdai. Autorė nori atkreipti dėmesį, kad biologinio turto įvertinimo metodikos parinkimas turi įtakos ne tik einamiems, bet ir būsimiems verslo subjekto veiklos rezultatams ir apmokestinamajam pelnui. Taigi, šių dienų konkurencinėmis rinkos sąlygomis, siekiant patenkinti finansinės informacijos vartotojų lūkesčius, įmonėms atsiranda poreikis apskaičiuoti įmonės rezultatus įvairiais biologinio turto vertinimo metodais.

Buzienė I. (2014) teigia, kad biologinio turto vertinimo apskaitoje reglamentavimo tyrimai atskleidė, kad įsigijimo savikainos ar tikrosios vertės biologinio turto vertinimo metodai leidžia įmonėms pateikti vienodo patikimumo informaciją finansinėje atskaitomybėje, bet esant užtikrintoms aktyvios rinkos kainomis, tikrosios vertės būdas yra efektyvesnis.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – tai mokėtina pinigų ar kito mainais atiduoto su sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turtą, vertė.

Martirosianienės L., Stončiuvienės N., Zinkevičienės D. (2016) nuomone, pats tikrosios vertės nustatymas yra viena pagrindinių problemų vertinant biologinį turtą tikrąja verte, nes tai vidinė, išoriniams finansinės informacijos vartotojams nepasiekiamą informaciją. Nėra galimybių palyginti

tarpusavyje žemės ūkio įmonių teikiamą informaciją apie biologinį turtą, nes gali skirtis ne tik vertinimo būdas, bet ir pvz. nevienodų biologinio turto grupių tikroji vertė ar skirtinga geografinė vieta.

Aiškinantis biologinio turto vertinimo metodikos parinkimo galimybes yra išskiriama viena specifinė problema dėl informacijos palyginamumo (Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D., 2012). Užsienio autorių nuomone, biologinio turto vertinimas tikrąja verte nesuteikia palyginamumo tarptautiniu mastu.

Domeika P. (2009) teigia, kad biologinio turto vertinimo metodika turi reikšmingos įtakos biologinio turto informacinių technologijų kūrimui, o tai svarbu įmonės specialistams, kad galėtų operatyviai ir efektyviai priimti ekonominius sprendimus.

Elad C. Ir Herbohn K. 2011 metais atliktas tyrimas parodė, kad biologinio turto tikrosios vertės skaičiavimo kaštai nusveria tikrosios vertės vertinimo privalumus. Įmonės gali turėti paskatą, kad tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta, jeigu stebėsenos kaštai ir aktyvios rinkos kainų pokyčiai viršija suvokiamą naudą.

Biologinį turtą vertinant tikrosios vertės metodu atsiranda galimybė pagerinti įmonės finansines ataskaitas padidint faktiškai uždirbamas pajamas. Ypatingai tai pasireiškia, kai neegzistuoja aktyvi rinka, todėl įmonės vadovybė gali vadovautis asmenine, dalinai pagrįdžiama, nuomone biologinio turto vertinime (Stankutė J., 2016).

2014 m. Lietuvos Audito ir apskaitos tarnyba (nuo 2016 m. – Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba) atliko apklausą dėl tikrosios vertės nustatymo, kurios tikslas buvo išsiaiškinti, kaip Lietuvos Respublikos įmonės nustato turto ir įsipareigojimų tikrąją vertę. Tyrime dalyvavo 44 Lietuvos įmonės. Apklausos duomenys parodė, jog tik trečdalis apklausoje dalyvavusių įmonių biologinį turtą vertino tikrąja verte. Tuo tarpu likę du trečdaliai įmonių savo biologinį turtą vertino kitais metodais, o ne tikrąja verte. Kito šios tarnybos atlikto tyrimo „Dėl žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos formos“ metu, buvo nustatyta, kad tik 11 proc. apklausoje dalyvavusių įmonių biologinį turtą ir žemės ūkio produktus vertina tikrąja verte, o net 76 proc. – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Tačiau paaiškėjo ir tai, kad 11 proc. iš apklausoje dalyvavusių 151 žemės ūkio verslo subjektų nesivadovauja 17-ojo VAS nuostatomis. Remiantis apklausos duomenimis, galime daryti išvadą, kad dauguma Lietuvos žemės ūkio įmonių savo valdomam biologiniam turtui įvertinti naudodoja įsigijimo (pasigaminimo) savikainos metodą, tačiau to priežastis yra tiksliai neiširta. Svarbu atkreipti dėmesį, kad Lietuvoje yra tokių įmonių, kurios savo turimą biologinį turtą vertina neaiškia metodika, nes nesivadovauja 17-ojo verslo apskaitos standarto „Biologinis turtas“ reikalavimais.

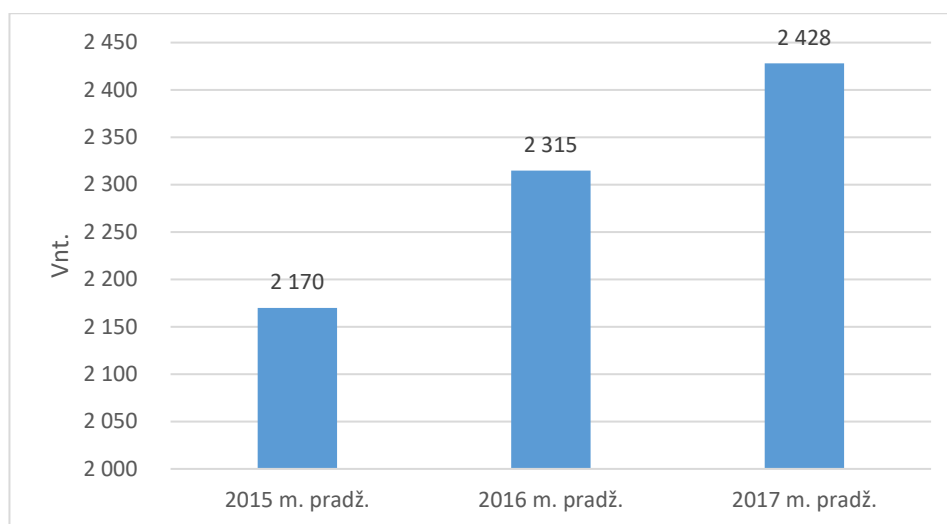
Išanalizavus lietuvių ir užsienio mokslininkų atliktus tyrimus bei atlikus mokslinės literatūros analizę, galime išskirti 1 lentelėje pateiktas pagrindines biologinio turto vertės nustatymo problemas.

1 lentelė. Biologinio turto vertės nustatymo problemos (sudaryta autorės)

Informacijos šaltinis	Biologinio turto vertės nustatymo problemos
Pileckienė B. (2016)	Biologinio turto vertės nustatymo metodo parinkimas priklauso nuo turimo ir valdomo biologinio turto rūšies polinkio transformuotis
Cretu R. C., Cretu R. F., Muscanescu A. (2014)	Biologinio turto vertinimas yra subjektyvios vertintojo nuomonės išreiškimas
Hinke J., Starova M. (2014)	Įmonės taikomas biologinio turto vertinimo metodas turi reikšmingos įtakos apskaitoje turi reikšmingos įtakos finansinės informacijos vartotojams
Klychova G. S., Kulikova L. I., Mavliena L. M., Klychova A. S. (2014)	Susidariusio papildomo pelno ar nuostolių eliminavimas dėl biologinio turto vertinimo pokyčių iš įmonės veiklos rezultatų
Gabriel N. C., Stefea P. (2013)	Biologinio turto vertinimo pokyčiai neparodo tikslaus įmonės sugeneruoto rezultato
Bohušova H., Svoboda P. (2011)	Biologinio turto vertinimo problema yra ne pradinis jo vertinimas, bet susijusios informacijos su vertinimu pateikimas
Elad C. Ir Herbohn K. (2011)	Dideli biologinio turto vertinimo kaštai
Domeika P. (2009)	Biologinio turto valdymo informacinių technologijų kūrimas priklauso nuo biologinio turto vertinimo metodikos
Zinkevičienė D. (2009)	Biologinio turto vertinimas turi įtakos ne tik einamiems, bet ir būsimiems žemės ūkio verslo subjekto rezultatams
Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008)	Nuo biologinio turto vertinimo metodo pritaikymo priklauso įmonės veiklos rezultatų prognozės
Zinkevičienė D., Stončiuvienė N. (2004)	Dėl biologinio turto pokyčių biologinio turto vertės nustatymas yra tik momentinis ataskaitinio laikotarpio vaizdas

Taigi, galime teigti, kad biologinio turto vertinimo problema yra plačiai paplitusi tarp žemės ūkio verslo subjektų.

Remiantis Lietuvos statistikos departamento pateikiama informacija matome, kad nuo 2015 m. iki 2017 m. pradžios žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės veikiančių ūkio įmonių skaičius padidėjo 258 verslo subjektais, t. y. 11,89 proc. (žr. 2 pav.).



2 pav. Žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės veikiančių ūkio subjektų dinamika 2015 – 2017 m. (sudarytas autorės remiantis Lietuvos statistiko departamento duomenimis)

Jeigu taip ir toliau kas metus žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės verslo subjektų skaičius kas metus didės virš 100 vienetų, tai vis didėjantis žemės ūkio sektoriaus įmonių skaičius atkreipia dėmesį, kad vis daugiau Lietuvos įmonių gali susidurti su biologinio turto vertinimo problemomis.

Tuo tarpu remiantis Žemės ūkio ministerijos duomenimis 2017 m. planuojamas apie 3 proc. didesnis žemės ūkio produkcijos apimtys augimas, o 2018 – 2020 m. bendrosios žemės ūkio produkcijos apimtys augs po 1,1 – 1,4 proc. kas metus. Taip pat 2017 m. numatomas 4 proc. didesnis ir augalininkystės produkcijos augimas, o toliau vidutiniškai apie 1 proc. kas metus. Konkrečiai gyvulininkystės sektoriuje šiais metais numatomas iki 1 proc. gamybos apimtys augimas, o nuo ateinančių metų – po 1,5 – 2 proc. (Finansų ministerija, 2017).

„Euromonitor International“ vyr. pramonės analitiko J. Liuima (2017) teigimu, žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės sektorius toliau sėkmingai augs ir 2017 – 2025 m.

Taigi, dėl stipriai besiplesiančio žemės ūkio svarbu parengti aiškia, suprantamą ir pagrįstą biologinio turto vertinimo metodiką, kad ateityje atliekamų tyrimų ir apklausų rezultatai neberodytų įmonių, kurios nesivadovauja tarptautiniais ar nacionaliniais verslo apskaitos standartais, bet turi aiškia ir suprantamą savo valdomo biologinio turto vertinimo sistema.

Žemės ūkio verslo subjektų finansinės apskaitos politikos formavimas yra labai specifinis dėl žemės ūkio veiklos ypatumų. Viena specifinių žemės ūkio įmonių turto sudedamųjų dalių yra biologinis turtas. Biologinis turtas turi tik šiai turto rūšiai būdingų ypatybių, t. y. auginimo technologinės savybės, nepastovumas bei kiekybiniai ir kokybiniai pokyčiai. Tarptautinių ir nacionalinių apskaitos reglamentų, mokslinės literatūros analizė ir apskaitos praktinė patirtis leidžia daryti išvadą, kad visos šios specifinės biologinio turto savybės turi reikšmingos įtakos įmonės veiklos rezultatams, nes ūkio subjektai turi galimybę pasirinkti vieną iš būdų biologiniam turtui įvertinti – įsigijimo (pasigaminimo) savikainos arba

tikrosios vertės. Biologinio turto vertinimo metodikos pritaikomumą lemia šios priežastys: geopolitinės sąlygos, rinkos ypatumai, biologinio turto panaudojimo tikslai ir kt. Įmonės vadovybė turi galimybę manipuliuoti įmonės veiklos rezultatais ir taip padidinti jos finansinį patrauklumą. Taigi, biologinio turto ir iš jo gautai žemės ūkio produkcijai vertinti taikomas būdas turi reikšmingą poveikį ne tik einamųjų, bet ir būsimųjų laikotarpių įmonės veiklos rezultatams, todėl tai nurodo pagrindinę priežastį toliau nagrinėti biologinio turto vertinimo teorinius aspektus ir parengti vertinimo metodiką.

2. BIOLOGINIO TURTO VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI

Atlikus biologinio turto vertinimo problemos analizę ir nustačius pagrindines žemės ūkio verslo subjektų problemas, toliau darbe bus analizuojamos Lietuvos bei užsienio mokslininkų esamos biologinio turto vertinimo teorijos ir metodai bei pasiūlomi teoriniai ir metodiniai sprendimai biologinio turto vertinimo problemoms spręsti.

2.2. Biologinio turto esmė, reikšmė ir ypatumai

Žemės ūkio verslo subjektų finansinė apskaita turi daug specifinių ypatybių, kurios būdingos tik šiam verslo sektoriui. Visų pirma, tai žemės ūkio veiklos sezoniškumas, bei kitos gamtinės ir technologinės sąlygos. Dodienė V. (2016) išskiria šiuos pagrindinius žemės ūkio riziką lemiančius veiksnius: nuolat besikeičiančios oro sąlygos, technologiniai pokyčiai, netiksli ūkininkavimo strategija, netinkamas gamtinių išteklių panaudojimas ir įvairios ligos bei žemės ūkio kenkėjai.

Girdžiūtė L., Slavickienė A. (2011) teigia, kad žemės ūkis pasižymi specifiškumu, kurį nulemia įmonės turimas ir valdomas biologinis turtas, sezoniškumas bei kt. gamybos ypatumai. Dėl šių priežasčių žemės ūkio verslo subjektai sunkiau prisitaiko prie nuolat besikeičiančių rinkos sąlygų.

Viena pagrindinių žemės ūkio įmonių egzistavimo prielaidų yra biologinis turtas. Biologinis turtas – tai gyvas žemės ūkio verslo subjektų objektas, kuris turi savitų konversijos bruožų. Tam tikros biologinio turto rūšys ne tik auga, senėja, bet yra panaudojamas gamyboje ar net yra naujo biologinio turto vieneto pradžia (Fisher M., Marsh T., 2013; Sedlaček J., 2010).

Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008) patvirtina mintį, kad biologinis turtas yra žemės ūkio pagrindas ir teigia, kad žemės ūkio veikla – tai turimo įmonės biologinio turto, skirto parduoti, naudoti savo reikmėms ar žemės ūkio produkcijai ar kitam biologiniam turtui įgyti, biologiniai pokyčiai. Žemės ūkio veikla apima įvairiapusišką veiklą – galvininkystę, žuvininkystę, miškininkystę, gėlininkystę, sodininkystę bei vienmečių ir daugiamečių pasėlių auginimą.

Biologinis turtas – tai augalai ir gyvūnai, kuriuos verslo subjektas valdo bei naudojami, o biologinio turto produktai – žemės ūkio produkcija (Bikienė J., Pučkienė D., 2012).

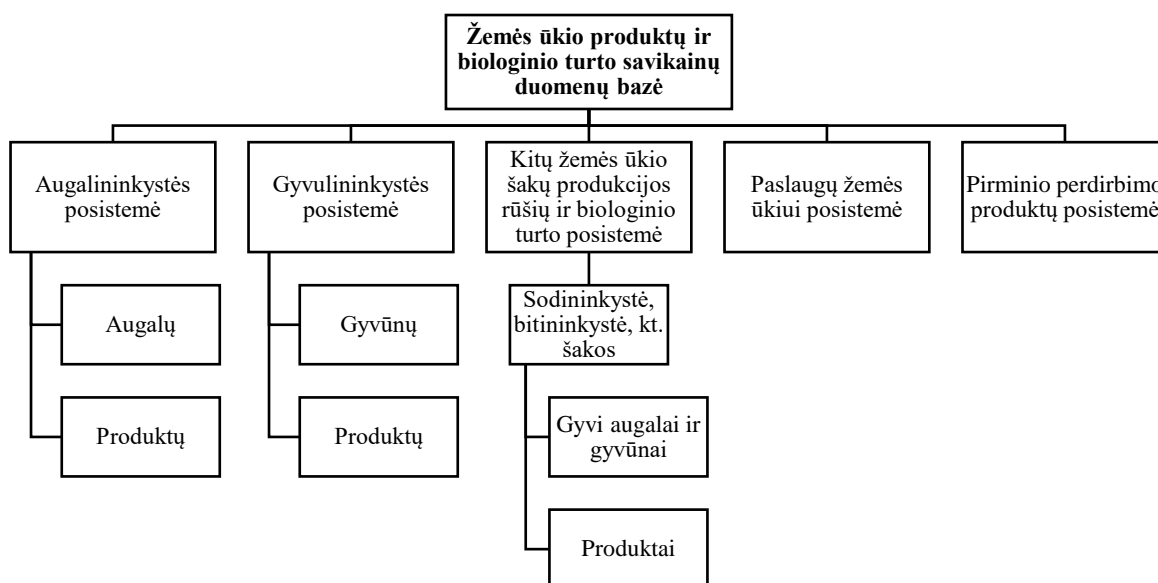
Ivanauskienė A. (2016) teigia, kad biologinis turtas – tai įmonės kitas ilgalaikis turtas, kurio negalima priskirti nematerialaus, materialaus ar finansinio turto rūšiai. Biologinis turtas – gyvūnai ir augalai, kuriuos įmonė valdo, naudoja bei kuriais disponuoja. Autorės teigimu, balanse toks turtas gali būti pateikiamas ilgalaikiame ir trumpalaikiame turte. Biologinio turto straipsniui balanse priskiriami gyvuliai ar kiti gyvūnai, produktyvieji ir darbiniai gyvuliai, daugiamečiai sodiniai, pasėliai.

Tarptautiniuose ir nacionaliniuose apskaitos standartuose pateikiami biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir jos rezultato perdirbimo pavyzdžiai pateikti 2 lentelėje.

2 lentelė. Biologinio turto, žemės ūkio produkcijos ir jos perdirbimo rezultatų pavyzdžiai (sudaryta autorės remiantis 17-uju VAS ir 41-uju TAS)

Biologinis turtas	Žemės ūkio produkcija	Užaugintų produktų perdirbimo rezultatas
Avys	Vilna	Verpakai, kilimai
Miško sodiniai	Rąstai	Mediena
Augalai	Medvilnė	Siūlai, drabužiai
Melžiamos karves	Pienas	Sūris
Vaismedžiai	Nuskinti vaisiai	Perdirbti vaisiai
Kiaulės	Skerdiena	Dešros, rūkyti kumpiai
Javai	Grūdai, šiaudai	Miltai
Bitės	Medus, vaškas	Žvakės, midus

Lakio A., Juškevičienės D., Stalgienės A. (2010) nuomone, žemės ūkio produktų ir biologinio turto bazę galėtų sudaryti šios posistemės: augalininkystės, gyvulininkystės, kitų žemės ūkio šakų, paslaugų žemės ūkiui ir pirminio žemės ūkio produktų perdirbimo produkcija (žr. 3 pav.). Ši schema labai aktuali tais atvejais, kai atskiro produkto vertei apskaičiuoti bus naudojami kelių ūkių duomenys (nauji, neseniai įsigyti augalai ar gyvūnai).



3 pav. Žemės ūkio produktų ir biologinio turto bazės schema (Sudaryta autorės remiantis Lakis A., Juškevičienė D., Stalgienė A., 2010)

Biologinio turto apskaita labai specifinė, nes šis turtas kinta tiek kokybiškai, tiek kiekybiškai. Šie pokyčiai yra išmatuojami, įvertinami ir kontroliuojami. Kokybiniais pokyčiais galime įvardinti tokius pokyčius: genetinės savybės, tankumas bei tam tikri kokybiniai parametrai. Kiekybiniai pokyčiai – tai apimtys pokyčiai, pvz., palikuonių skaičius, svoriai ar tam tikri kiti dydžiai. Kiekybinių pokyčių

vertinimas ir kontrolė, tai įprasta valdymo apskaitos funkcija (Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008). Galime daryti išvadas, kad biologinio turto pokyčiai pasireiškia biologinio turto augimu, augalų ar gyvūnų tiek kokybinių savybių pablogėjimu, tiek kiekybinių sumažėjimu, augalų atsiradimu ar gyvūnų jauniklių atsivedimu ir žemės ūkio produkcijos gavimu. Žemės ūkio veikla palengvina įvardintus pokyčius ir stabilizuoja biologinius procesus.

Mokslinėje literatūroje dažnai vartojamos šios sąvokos: vartojamasis biologinis turtas ir biologinio turto davėjas. Vartojamasis biologinis turtas – tai žemės ūkio produkcija, kuri yra pati suvartojama ar parduodama, o biologinio turto davėjas – biologinės kilmės turtas, kuris ir duoda vartojamą biologinį turtą, tačiau pats nevartojamas. Kaip teigia Huffman A. (2015), vienas svarbiausių skirtumų yra tai, kad biologinio turto davėjas ilgiau teikia ekonominę naudą, nei vartojamasis biologinis turtas.

Tuo tarpu 41-asis tarptautinis apskaitos standartas dar išskiria brandų ir nebrandų biologinį turtą. Brandus biologinis turtas pasižymi reguliarumo savybėmis, o nebrandus – kai jo negalima naudoti arba iš jo gauti vartojamo biologinio turto. Kitaip sakant, toks turtas dar nėra pilnai subrendęs.

Taigi, biologinis turtas, tai viena iš žemės ūkio įmonių turimo ir valdomo turto sudedamųjų. Biologinis turtas turi konversijos bruožų, t. y. gali nuolat kisti tiek kiekybiškai, tiek ir kokybiškai.

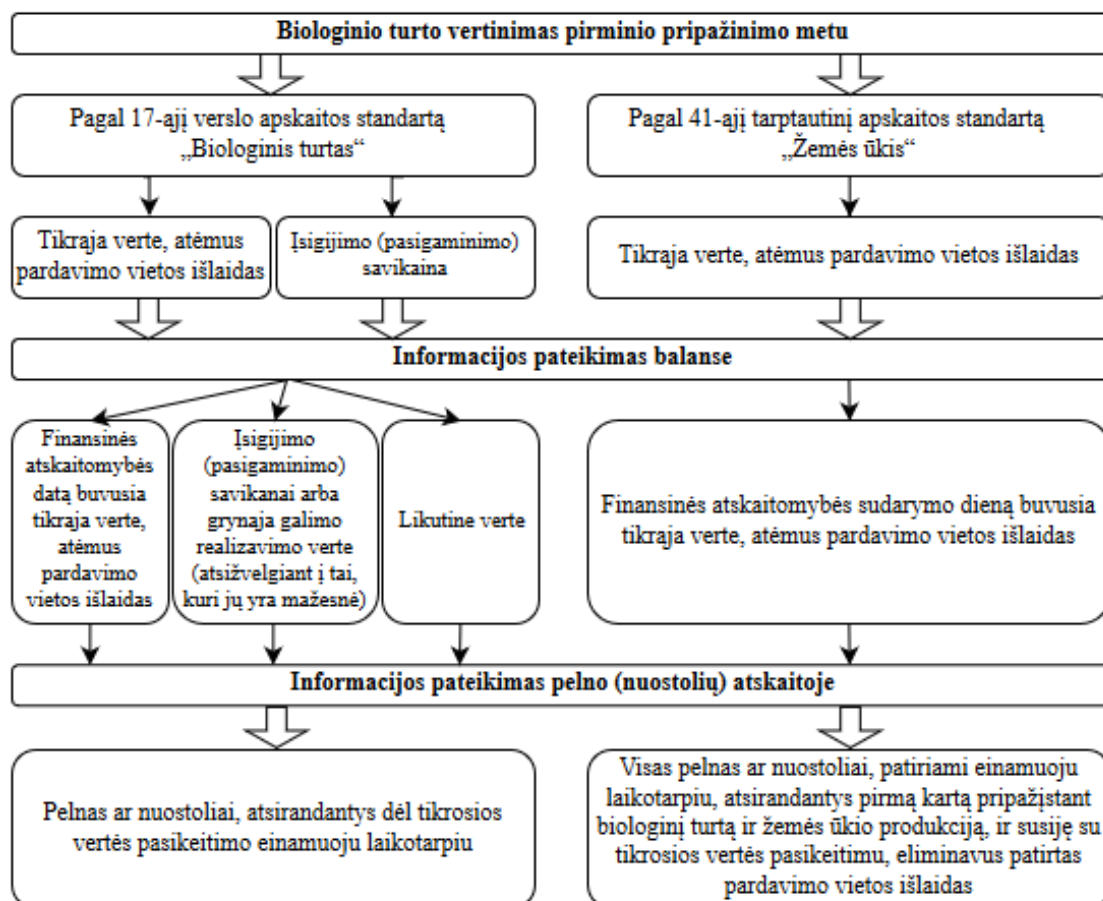
2.2. Biologinio turto vertinimas

Remiantis tarptautinių ir nacionalinių verslo apskaitos standartų taikymo žemės ūkio įmonėse rekomendacijomis, įvardinami keli pagrindiniai kriterijai, kada įmonė gali užregistruoti savo apskaitoje biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją, t. y. kai ji valdo ir naudoja šį turtą ar yra tikėtina, kad ateityje iš šio turto gaus ekonominės naudos bei galima patikimai nustatyti šio turto vertę. Biologinis turtas, fiziškai susietas su žeme, apskaitoje vertinamas atskirai nuo žemės.

Biologinio turto įkainojimas apskaitoje dažniausiai suprantamas kaip tam tikros vertės nustatymo procesas, kuris yra tik momentinis vaizdas. Kitaip tariant vertybių, kuriomis vadovaujasi organizacijos vadovai, tikėdamiesi gauti ekonominę naudą, vertės nustatymas bei jos pateikimas finansinėse ataskaitose (Zinkevičienė D., Stončiuvienė N., 2004). Biologiniam turtui ir iš jo gautai žemės ūkio produkcijai vertinti yra taikomos įvairios metodikos. Šio įvertinimo būdo parinkimas daro poveikį įmonės veiklos rezultatas.

Visam įmonės turimam biologiniam turtui ir iš jo gautai žemės ūkio produkcijai vertinti turi būti taikomas tas pats vienas būdas. Pasirinktas vertinimo būdas turi būti nurodytas įmonės apskaitos politikoje. Svarbu paminėti, kad biologinis turtas įvertinimas pasirinktu būdu, kai jis atsiranda įmonėje ir kiekvieną kartą sudarant finansinę atskaitomybę. Taigi, pirminis biologinio turto vertinimas ir registravimas apskaitoje niekuo nesiskiria nuo vėlesnio įvertinimo (Rudžionienė K., 2009; Budrionytė R. 2016).

Biologinio turto vertinimą apskaitoje ir pateikimą finansinėje atskaitomybėje reglamentuoja 17-asis verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“ ir 41-asis tarptautinis apskaitos standartas „Žemės ūkis“. Biologinis turtas pagal verslo apskaitos standartą finansinėje atskaitomybėje gali būti parodomas dviem būdais: tikrąja verte, atėmus apskaičiuotus pardavimo vietos išlaidas arba įsigijimo savikaina. Tuo tarpu tarptautiniuose verslo apskaitos standartuose reglamentuojams tik vienas įkainojimo būdas – tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Biologinio turto vertinimas bei pateikimas buhalterinėje apskaitoje apibendrintas 4 paveiksle.



4 pav. Biologinio turto vertinimo būdai ir informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje (Sudaryta autorės remiantis 17-uju VAS ir 41-uju TAS)

Išanalizavus biologinio turto vertinimo būdus ir informacijos pateikimą finansinėje atskaitomybėje, galima daryti išvadą, kad neatsižvelgiant į tai, ar biologinis turtas ir žemės ūkio produkcija parduoda ar neparduota, jie finansinėse ataskaitose pateikiami tuo laikotarpiu, kada susidaro. Taip pat galima teigti, kad 17-asis verslo apskaitos standartas yra lankstesnis žemės ūkio įmonėms, kadangi leidžia apskaitos atstovams pasirinkti vieną iš galimų biologinio turto vertinimo metodų. Tačiau nesvarbu kokį biologinio turto vertinimo metodą pasirinks žemės ūkio verslo subjektai, tačiau svarbu, kad aiškinamajame rašte būtų pateikiama visa informacija, susijusi su biologinio turto vertinimo metodika.

2.2.1. Biologinio turto vertinimas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina

Labai mažos įmonės, kurios rengia sutrumpintą finansinę atskaitomybę, pirmą kartą pripažindamos ir paskutinę ataskaitino laikotarpio dieną vertindamos biologinį turtą ar iš jo gautus žemės ūkio produktus, dažniausiai naudoja įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdą.

Jeigu taip nutinka, kad patikimai įvertinti biologinio turto ar žemės ūkio produktų tikrosios vertės yra neįmanoma, rekomenduotina minėtą turtą įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, ypač kai:

- ✓ neįvyko reikšmingų biologinių pokyčių nuo išlaidų susidarymo iki tikrosios vertės nustatymo datos;
- ✓ biologinio pokyčio poveikis kainai yra nereikšmingas;
- ✓ produktai naudojami ūkio reikmėms.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdas plačiai naudojamas visame pasaulyje nuo 1960 m. Šio turto vertinimo būdo pagrindinis tikslas – teisingai įkainoti turtą, priskiriant turto vertei visas su jo įsigijimu bei pasigaminimu susijusias pagrindines išlaidas. Tarptautiniuose apskaitos standartuose (TAS) ir verslo apskaitos standartuose (VAS) įsigijimo savikaina apibūdinama kaip įsigijimo metu sumokėto atlygio tikroji vertė.

Pagrindinė įsigijimo (pasigaminimo) savikainos skaičiavimo formulė pateikta žemiau (Paliulienė L., 2012; Zinkevičienė D., 2009):

$$\text{Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina} = \text{Pirkimo kaina} - \text{Pirkimo nuolada} + \text{Papildomos išlaidos} \quad [1]$$

Papildomis įsigijimo savikainos išlaidomis laikomos tokios išlaidos, kurios susijusios su turto atvežimu į būsimą vietą, pakrovimo, iškrovimo, transportavimo, mokesčių ir kt. išlaidos. Taigi, turtą įkainojant įsigijimo savikaina svarbu atkreipti dėmesį, koku būdu jis įsigijamas, nes nuo to priklausys, kokios išlaidos bus įtrauktos į turto įsigijimo savikainą.

Galima teigti, kad nors savikainas būdas yra paprastas ir gerai visiems suprantamas, tačiau jis ne visada parodo turto tikrąją vertę. Įmonės perspektyva ir būsimų laikotarpių pajamos yra žymiai aktualesnė informacija už istorinę turto vertę.

Išanalizavus ir apibendrinus lietuvių ir užsienio autorių mokslinę literatūrą galima išskirti pagrindinius turto įkainojimo savikaina būdo privalumus ir trūkumus (žr. 3 lentelė).

3 lentelė. Turto įkainojimo savikaina būdo privalumai ir trūkumai (Sudaryta autorės remiantis Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D., 2012; Garcia-Blandon J., Monllau T., 2011; Paliulienė L., 2012; Zinkevičienė D., 2009)

Privalumai	Trūkumai
Yra patikimas būdas, kurį galima patikrinti.	Sudėtingas turto palyginimo procesas.
Nereikalauja papildomų išlaidų.	Turto vertė nuolat kinta, todėl įsigijimo vertė nebeaparo turto tikrosios vertės.
Patys įmonės darbuotojai gali nustatyti vertę pagal pradinis įsigijimo dokumentus.	Kad informacija būtų palyginama būtina užtikrinti savikainos element pastovumą
Parodo sandorio tikrąją įsigijimo vertę.	Naudojant šį metodą klaidingai pateikiami finansiniai rezultatai.
	Neparodo aktualios informacijos įmonės vadovybei, t. y. kiek turtas vertas dabar, o ne kiek jis kainavo.

Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D. (2012) teigia, kad nors įsigijimo (pasigaminimo) savikainos būdas neįvertina biologinių procesų sukuriamos pridėtinės vertės, tačiau šis būdas geriausiai atspindi natūralius šio turto pakitimus visame auginimo cikle.

Vis dėlto, jeigu anksčiau analizuotais būdais sunku įvertinti biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertę, galima taikyti LR žemės ūkio ministerijos patvirtintas normatyvines kainas. Dažniausiai biologinis turtas yra susietas su žemės ūkio paskirties žemes. Toks biologiinis turtas vertinimas atskirai nuo žemės jo tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas. Atskiros su žeme susietos biologinio turto aktyvios rinkos gali nebūti, tačiau tikėtina aktyvi jungtinio turto rinka, tai yra biologinio turto ir žemės kartu. Įmonė gali naudoti jungtinio turto duomenis biologinio turto tikrajai vertei nustatyti (Gipienė G., Rudžionienė K., 2015, p. 48).

Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., Urbonavičienė V. (2006) teigia, kad biologinio turto pasigaminimo savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Biologinio turto pardavimo metu finansinis rezultatas įvertinamas kaip skirtumas tarp šio turto pardavimo pajamų bei įsigijimo (pasigaminimo) savikainos.

Faktinė pasigaminimo savikaina ne visada atspinti realią šio turto būklę, todėl biologinio turto ir iš jo gautos žemės ūkio produkcijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje savikaina gali sąlygoti nevisiškai tikros ir teisingos finansinės būklės atspindėjimą. Tai ypač aktualu apskaitant produktyvuosius ir veislinius gyvulius, kurių įsigijimo ar išaugimo savikaina didelė. Pasirinkus savikainos būdą, biologinio turto vertė apskaitoje nesikeičia per visą gyvūnų augimo ciklą. Nors šie gyvūnai sensta, mažėja jų produktyvumas bei nauda, kurią tikimasi gauti. Siekiant, kad balansinė turto vertė neviršytų naudos, kurią tikimasi gauti iš šio turto ateityje, 2-asis VAS „Balansas“ (2009) numatyta, jog sudarant finansines ataskaitas biologinis turtas, kuris vertinamas savikaina, turi būti pateikiamas

įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, priklausomai nuo to, kuri iš jų yra mažesnė. Tai reiškia, jog sumažėjus biologinio turto naudingumui, jis finansinėje apskaitoje turi būti nuvertintas, užregistruojant turto vertės sumažėjimą bei ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų padidėjimą.

Taigi, biologinį turtą vertinant įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, visą jo buvimo įmonėje laikotarpį finansinis rezultatas neskaičiuojamas, o sužinomas tik pardavus šį turtą.

2.2.2. Biologinio turto vertinimas tikrąja verte

17-ajame verslo apskaitos standarte „Biologinis turtas“, 16-ajame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte „Biologinis turtas ir mineraliniai išteklių“ bei 41-ajame tarptautiniame apskaitos standarte „Žemės ūkis“ yra nurodoma, kad biologinį turtą galima įvertinti tikrosios vertės metodu, atėmus pardavimo išlaidas, išskyrus įvairias transporto susidariusias išlaidas.

Tikroji vertė – tai kaina, kuri būtų gauta parduodant turtą arba mokama perimant įsipareigojimus transakcijos metu tarp rinkos dalyvių (Zyla M. L., 2013).

Rudžionienė K. (200) teigia, kad tikroji vertė – tai suma, už kurią atitinkamos įmonė gali apsikeisti turtu, suteikti viena kitai paslaugas ar užskaityti tarpusavio įsipareigojimus.

Vertinant biologinį turtą tikrosios vertės metodu į pardavimo išlaidas įeina įvairūs mokėjimai tarpininkams, biologinio turto vertintojams, prekybos atstovams bei kt. mokesčiai ar rinkliavos, tačiau negalima traukti transportavimo ar kt. išlaidų, kurios patiriamos gabenant biologinį turtą į pardavimo vietą (Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008).

Kaip teigiama tarptautiniuose ir nacionaliniuose apskaitos standartuose, svarbu paminėti, kad biologinio turto arba žemės ūkio produktų tikrąją vertę galima nustatyti grupuojant turtą pagal tam tikrus esminius požymius, pvz., gyvulius – pagal jų amžių, o žemės ūkio produktus – pagal kokybę (Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008). Toks grupavimas padeda nustatyti vienos rūšies turto grupių tikrąją vertę.

Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008) atkreipia dėmesį, kad nustatant biologinio turto tikrąją vertę reikia atsižvelgti į jo buvimą vietą ir esamą būklę. Taigi, grupuojant biologinį turtą ir žemės ūkio produktus rekomenduotina atkreipti dėmesį į požymius, kurie padeda nustatyti rinkos kainą.

Rudžionienė K. (2010) teigia, kad tikrosios vertės metodas yra tapatinamas su neutralumu, patikimumu bei objektyvu, tačiau visi šie bruožai yra siektini, bet nepasiekiami tikslai apskaitoje.

Daugelis lietuvių ir užsienio autorių teigia, kad siekiant, jog įmonės sandorio vertė būtų laikoma tikrąja verte yra būtinos tam tikros rinkos sąlygos: šalys turi būti viena nuo kito nepriklausomos, sandoris turi būti neprivertstinis, šalys turi turėti visą reikiamą informaciją apie rinkos sąlygas ir kainas bei lygias

pozicijas rinkoje. Svarbu žinoti, kad nors vienos iš išvardintų sąlygų nebuvimas, gali iškreipti įmonės veiklos rezultatus ir turi reikšmingos įtakos turto tikrajai vertei.

Anot autorių Stončiuvienės N., Zinkevičienės D. (2004), patikimiausias biologinio turto tikrosios vertės nustatymo pagrindas yra aktyviosios rinkos kaina, nes ši realiai atspindi iš biologinio turto laukiamą ekonominę naudą. Aktyvioji rinka – tai tokia rinka, kurioje prekiaujama tos pačios rūšies prekėmis ar paslaugomis ir gausu norinčių pirkti ar parduoti dalyvių, kurie gali gauti informacijos apie rinkos kainą.

Taigi, tikroji vertė turi atitikti dabartinės rinkos kainas. Jeigu taip nutinka, kad įmonė gali savo produkciją parduoti keliose skirtingose aktyviosiose rinkose, naudotina tos rinkos, kurioje tikimasi parduoti, kaina. Tuo tarpu, jeigu aktyvios rinkos nėra, įmonėms biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos tikrąją vertę rekomenduotina nustatyti pagal:

- ✓ paskutinių sandorių kainą.
- ✓ įvertinus galimus skirtumus, panašaus turto rinkos kainas.

Jeigu biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimo dieną šio turto aktyvios rinkos nėra ir jo rinkos kaina neaiški, tai 41-ajame tarptautinės apskaitos standarte rekomenduotina naudoti diskontuotą laukiamojo grynujų pinigų srauto iš to turto vertę. Laukiamojo grynujų pinigų srauto iš to turto vertės apskaičiavimo tikslas – nustatyti esamos būklės biologinio turto tikrąją vertę dabartinėje rinkoje. Vertinant esamą biologinio turto būklę neatsižvelgiant į jokių vertės padidėjimus dėl papildomų biologinių pokyčių ir būsimos įmonės veiklos, susijusios su tikėtiniu derliumi ir pardarvimais ateityje.

Tačiau yra lietuvių autorių manančių, kad aktyvios rinkos bruožas išvardyti verslo apskaitos standartuose ir tarptautiniuose apskaitos standartuose ne visada yra pritaikomi Lietuvos rinkai. Akcentuojama, kad aktyvioji rinka realybėje susidaro ganėtinai retai. Todėl tikrajai vertei nustatyti pataria naudoti kitus metodus.

Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., Urbonavičienė V. (2006) atkreipia dėmesį, kad nusipirkto biologinio turto tikroji vertė gali būti įvertinta rinkos pirkimo kainomis. Jeigu nėra papildomų išlaidų, susijusių su biologinio turto pirkimu, negalimas pelnas ar nuostolis.

Įmonėje sukurto ar įsigyto biologinio turto ir pagamintos žemės ūkio produkcijos vertės padidėjimas arba sumažėjimas dėl jų įvertinimo pirminio pripažinimo metu tikrąją vertę, atėmus pardavimo vietos išlaidas, didina arba mažina ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus. Susidaręs pokytis apskaitoje registruojamas kaip įmonės pajamos ar sąnaudos (Čereškaitė V., 2014).

Biologinio turto realizavimo momentu finansinis sandorio rezultatas apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pardavimo pajamų ir paskutinio biologinio turto vertinimo tikrąją vertę. Tikėtina, kad biologinio turto pardavimo rezultatas nėra didelis, nes tarp paskutinio ataskaitinio laikotarpio biologinio turto vertinimo ir pardavimo būna praėjęs gana neilgas tarpsnis, pvz. nepilnas mėnuo. Šis finansinis

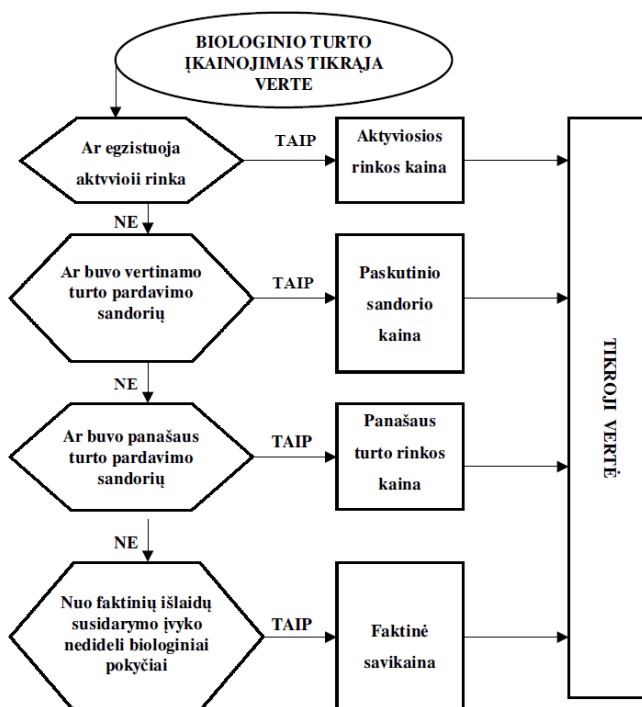
rezultatas atspindi viso biologinio turto egzistavimu įmonėje metu (Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., Urbonavičienė V., 2006).

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

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

Daugelis nagrinėtų autorių atkreipia dėmesį, kad jeigu žemės ūkio įmonės pasirašo išankstines sutartis parduoti biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją, tai ateities sutartyse numatytos kainos gali neatitikti nustatytos tikrosios vertės.

Zinkevičienės D., Stončiuvienės N. (2004) biologinio turto tikrosios vertės nustatymo algoritmas pateiktas 5 paveiksle.



5 pav. Tikrosios vertės nustatymo algoritmas (Sudaryta remiantis Zinkevičienė D., Stončiuvienė N., 2004)

Visoje analizuotoje literatūroje dažniausiai naudojamas 5 pav. pateiktas tikrosios vertės nustatymo algoritmas. Pagal šį algoritmą nustatant turto tikrąją vertę, pirmenybė teikiama aukštesnio (pagal algoritmą) lygio įkainojimo būdams. Tačiau kaip iš tiesų vertinti biologinį turtą vis tiek lieka neaišku.

Andrews R. (2012) teigia, jog kiekvienas ūkio subjektas, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, pagal kurias suteikiama informacija tikrajai vertei nustatyti, taiko jam priimtinas vertinimo metodikas. Turto vertinimo metodikos taikymo tikslas – nustatyti kainą, už kurią vertinimo dieną dabartinėmis rinkos sąlygomis būtų galima tarp rinkos dalyvių parduoti turtą arba perleisti išipareigojimus pagal tvarkingą sandorį.

Išanalizavus lietuvių ir užsienio autorių mokslinę literatūrą galima išskirti tokius pagrindinius turto įkainojimo tikrąja verte metodo privalumus ir trūkumus (žr. 4 lentelė).

4 lentelė. Turto įkainojimo tikrąja verte būdo privalumai ir trūkumai (Sudaryta autorės remiantis Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D., 2012; Garcia-Blandon J., Monllau T., 2011; Paliulienė L., 2012; Zinkevičienė D., 2009)

Privalumai	Trūkumai
Leidžia tiksliau įvertinti turtą.	Nėra konkrečių nurodymų kaip tiksliai nustatyti turto tikrąją vertę.
Padedą nustatyti, kaip efektyviai turtas naudojamas.	Sukelia daug netikslumų, o tai prieštarauja apskaitos atsargumo principui.
Kadangi metodas pagrįstas dabartinės rinkos sąlygomis, tai galima objektyviau įvertinti būsimus pinigų srautus.	Ganėtinai sudėtingas procesas, kai nėra aktyvios rinkos.
Patikimesnis matavimas to biologinio turto, kurio rinka aktyvi	Informacijos apie galimas biologinio turto kainas trūkumas
Leidžia efektyviau nustatyti įmonės vadovų darbą.	Tikrosios vertės metodas reikalauja papildomų išlaidų.
	Galimybė manipuluoti duomenimis, juos pateikiant finansinėse ataskaitose
	Aukštas tikrosios vertės nustatymo subjektyvumo laipsnis, kai tikroji vertė nustatoma alternatyviais būdais

Budrionytės R. (2015) nuomone, apskaitoje taikant tikrosios vertės metodą finansinių ataskaitų informacija tampa žymiai patikimesnė ir tinkamesnė verslo sprendimams. Tačiau kaip ir kiekvienas metodas, taip ir vertinimas tikrąja verte turi trūkumų, iš kurių svarbiausias – jei nėra aktyvios rinkos kainos su viešai prieinamomis kainomis, tai tikroji vertė nustatoma taikant kitus metodus ir informacija praranda patikimumą.

Rekomenduojama biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją finansinėje apskaitoje vertinti tikrąja verte, atėmus pardavimo vietos išlaidas, nes tokiu būdu suvienodinama finansinė ir mokestinė apskaita, o įmonės atskaitomybėje parodomas tikras ir teisingas vaizdas, būtent taip, kaip reikalaujama nacionaliniai ir tarptautiniai apskaitos standartai (Zinkevičienė D., 2009).

Šiomis dienomis visų įmonių buhalterija sprendžia finansinį galvosūkį, kaip teikiamoje atskaitomybėje parodyti tikrą ir teisingą turto vertę ir finansinius rezultatus, kai nuolat keičiasi: darbo užmokestis, išteklių bei prekių kainos ar tam tikros normos. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės

standartai ir pagal juos parengti nacionaliniai Verslo apskaitos standartai bei tam tikri mokesčių įstatymai turto vertinimo problemą siūlo spręsti pasitelkus tikrosios vertės būdą.

Lietuvių autorės Zinkevičienė D., Stončiuvienė N. (2004) teigia, kad biologinį turtą ir žemės ūkio produkciją įkainojant tikrąja verte jau pirminio pripažinimo apskaitoje metu tapatinama su ateityje uždirbtinų pajamų suma. Jeigu ši nauda nekompensuoja pradinio turto įsigijimo ar pasigaminimo išlaidų arba netgi 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 gauta.

Taigi, biologinio turto vertinant tikrosios vertės būdą, finansinis rezultatas – pelnas arba nuostoliai – formuojamas per visą biologinio turto buvimo įmonėje laikotarpį. Tuo tarpu biologinį turtą vertinant įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, visą jo buvimo įmonėje laikotarpį finansinis rezultatas neskaičiuojamas, o sužinomas tik pardavus šį turtą.

Tikroji vertė yra turto vertė verslui. Jeigu įmonė savo planuose ketina parduoti turtą, tai tikroji vertė bus pardavimo sandoryje numatyta turto kaina. Tačiau turto pardavimo sandoris gali būti ir nepatvirtintas, o finansinis rezultatas dėl biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimo tikrąja verte jau bus užfiksuotas finansinėje apskaitoje.

Apibendrinant galima teigti, kad tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai pirmenybę teikia biologinio turto tikrosios vertės būdai, nes jo naudojimas užtikrina patikimesnį ir realesnį turto įkainojimą. Turtą vertinant tikrąja verte balanse būna pateikiama tikslesnė informacija finansinės atskaitomybės sudarymo dieną. Be to, biologinio turto įvertinimas tikrąja verte atitinka apskaitos arsargumo principą ir turi vertingos grįžtamosios informacijos vartotojams.

2.3. Biologinio turto nuvertėjimas ir jo nustatymas

Biologinio turto, kuris vertinamas įsigijimo ar pasigaminimo savikaina, nuvertėjimo apskaičiavimui taikomi tie patys nuvertėjimo požymiai ir įvertinimas kaip ir ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui – išoriniai ir vidiniai turto nuvertėjimo požymiai.

Jeigu biologinis turtas metų pabaigoje atitinką bent vieną įvardintų nuvertėjimo požymių, turi būti įvertinta biologinio turto atsiperkamoji vertė bei palyginama su to turto balansine verte.

Finansų ministerija teigia, jeigu biologinis turtas visiškai negali būti naudojamas ar perleistas, tai jo vertė privalo būti prilyginama nuliui, t. y. jei biologinis turtas buvo užregistruotas įsigijimo savikaina, tai reikia apskaičiuoti ir užregistruoti to turto 100 proc. nuvertėjimą, kuris lygus balansinei vertei, o jei biologinis turtas užregistruotas tikrąją verte – tai vertę reikia sumažinti iki nulio. Šiuo atveju dažnai naudojama sąvoka likutinė vertė. *Likutinė vertė* – suma, kuri gaunama prie ilgalaikio materialiojo ar nematerialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos pridėdant arba atimant visas su turto vertės

pokyčiais susijusias reikšmes ir atimant sukaupto nusidėvėjimo arba amortizacijos sumą. Dažniausiai lutinė vertė skaičiuojamas kaip skirtumas tarp tarp įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir sukaupto nusidėvėjimo (Subačienė R., Budrionytė R., Senkus K., 2012)

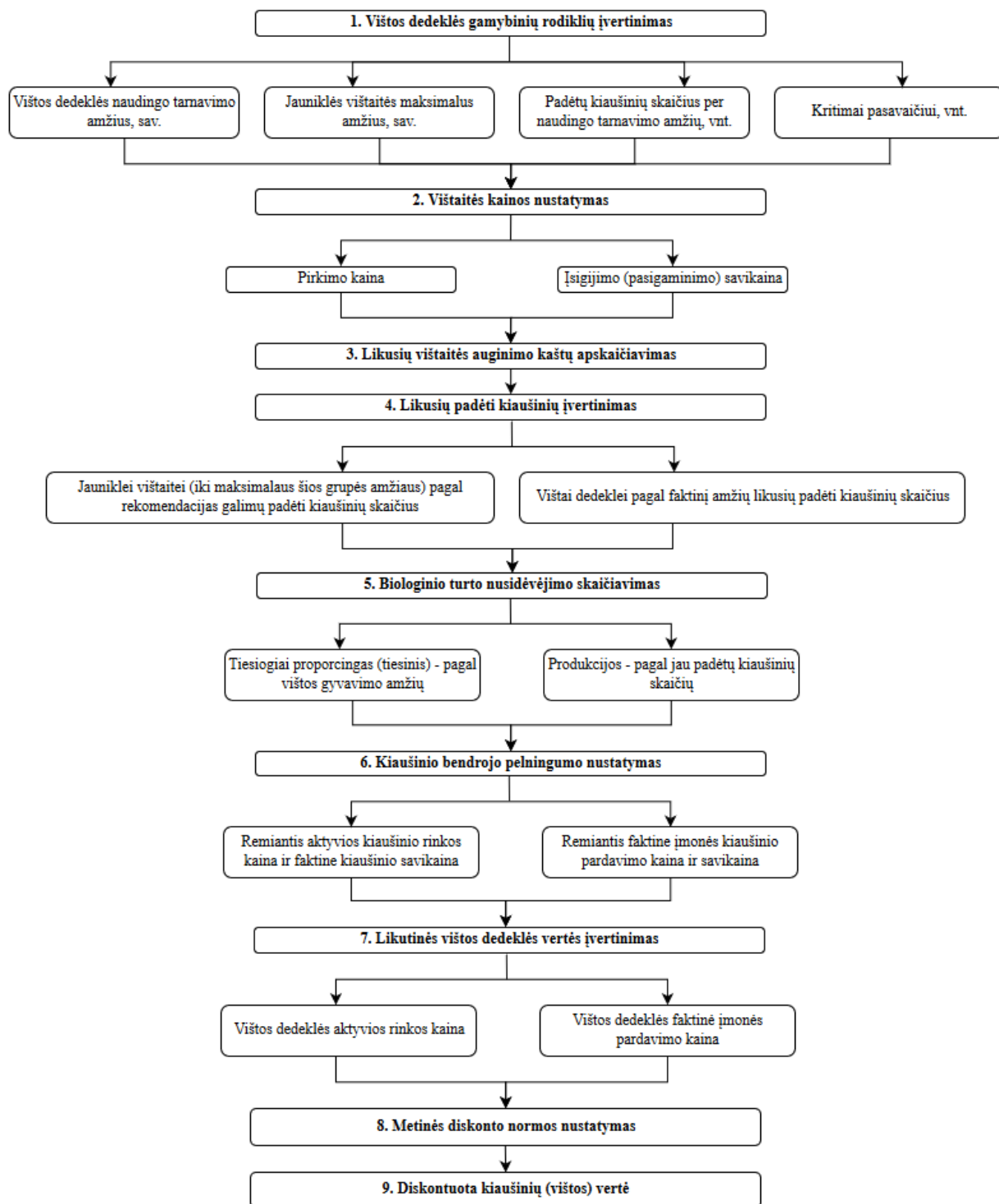
Lietuvių autoriai Subačienė R., Budrionytė R., Senkus K. (2012) ir Ivanauskienė A. (2016). įvardina, kad *nudėvimoji vertė* – tai suma, gaunama iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus numatytą likvidacinę vertę. Likvidacinė vertė – suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui verslo subjektas tikisi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ir perleidimo išlaidas. *Naudingo tarnavimo laikas* – tam tikras laikotarpis, kuriuo įmonė tikisi naudoti, gaminti ar gauti riboto naudojimo turtą, skaičius.

Svarbu, kad verslo subjektas sudarydamas finansinę atskaitomybę nustatytų, ar nebėra prieš tai buvusiais ataskaitiniais laikotarpiais pripažintų biologinio turto nuvertėjimo nuostolių ir ar biologinio turto nuvertėjimas reikšmingai nesumažėjo. Jei tokių savybių yra, tai įmonė perskaičiuoti savo biologinio turto atsiperkamąją vertę.

Apibendrinant nagrinėtą literatūrą galime teigti, kad pagrindinė žemės ūkio verslo subjektų apskaitos problema yra biologinio turto vertinimas. Išsiaiškinta, kad įmonė gali užregistruoti savo apskaitoje biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją – kai ji valdo ir naudoja šį turtą arba yra tikėtina, kad ateityje iš šio turto gaus ekonominės naudos bei galima patikimai nustatyti šio turto vertę. Pagrindiniai biologinio turto vertinimo metodai: vertinimas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir tikraja verte. Pirmasis metodas yra paprastesnis ir visiems suprantamas, tačiau antrasis parodo tikslenę biologinio turto vertę, tačiau vis tiek išlieka subjektyvus vertinimas.

3. BIOLOGINIO TURTO TIKROSIOS VERTĖS NUSTATYMO METODIKA

Išanalizavus Lietuvos ir užsienio mokslininkų atliktus tyrimus apie biologinio turto vertinimo problemą, išnagrinėjus biologinio turto vertinimo mokslinės literatūros teorinius sprendimus bei įvertinus biologinio turto vertinimo metodų svarbą ir reikšmę, bus parengta koncepcinė biologinio turto vertinimo tikraja verte metodika.



6 pav. Biologinio turto – vištų dedeklių vertinimo metodika (sudaryta autorės)

Kadangi tyrimo objektas yra UAB „Paukštynas“ biologinis turtas, o vištos dedeklės sudaro didžiąją dalį šios įmonės biologinio turto, todėl pateikiama būtent vištų dedeklių tikrosios vertės nustatymo metodika (žr. 6 pav.).

Sudaryta biologinio turto vertinimo schema galės naudotis visos žemės ūkio įmonės, kurios užsiima paukštininkystės veikla ir nori įsivertinti savo turimą biologinį turtą – jaunikles vištaites ir (ar) vištas dedekles, tikrąja verte.

Sudarytoje vertinimo metodikoje naudojamos dvi pagrindinės sąvokos:

Jauniklė vištaitė – tai jauna višta pasirinktinai pagal įmonės biologinio turto vertinimo prielaidas nuo 19 iki 21 sav. amžiaus. Jauniklė višta kiaušinius pagal rekomendacijas pradeda dėti tik nuo 19 sav., o 21 sav. amžiaus pasiekia apie 50 proc. dėslumą. Visos su jauniklės vištaitės auginimu susijusios sąnaudos iki 19 ar 21 sav. kaupiamos kaip įmonės turimas turtas.

Višta dedeklė – višta nuo 19 ar 21 sav. iki savo naudingo tarnavimo laikotarpio. Šiai biologinio turto rūšiai pradedamas skaičiuoti nusidėvėjimas.

Visų pirma, norint įvertinti ir apskaičiuoti biologinio turto, konkrečiai – paukščių (vištų), tikrąją vertę, reikia atkreipti dėmesį į turimų paukščių veislę. Nors laukinė višta yra kilusi iš Azijos regionų, tačiau daugiausiai vištų veislių buvo sukurta Europos šalyse – Olandijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje bei Anglijoje. Didžiausi paukščių veisėjai viešai pateikia patvirtintas ne tik vienadienių viščiukų auginimo, bet ir vištų – dedeklių priežiūros, laikymo ir gamybinių rodiklių rekomendacijas. Kiekviena paukščių veislė turi tam tikras individualias rekomendacijas: pašarų sulesimo, dėslumo, kiaušinio svorio, vandens suvartojimo, paukščio svorio, kritimų, dienos šviesos režimo, vakcinavimo ir pan.

Žinomas Vokietijos motininių vištų pulkų ir vištų dedeklių augintojas Lohmann Tierzucht GmbH savo internetiniame puslapyje pateikia net dešimt skirtingų dedeklių veislių auginimo rekomendacijų (http://www.ltz.de/en/downloads/management-guides.php#anchor_0955c6a8_Accordion-1-Cage).

Visos rekomendacijos yra pateikiamos pagal paukščių gyvenimo amžių.

Pagrindiniai rekomendaciniai vištų dedeklių gamybiniai rodikliai, kurie svarbūs biologinio turto tikrąją vertę įvertinti, yra galimų padėti kiaušinių skaičius bei kritimai. Remiantis rekomendacijomis yra žinomas vidutinis paukščių (vištų dedeklių) amžius, bei maksimalus jauniklės vištaitės amžius, kai patampa višta dedekle ir pradeda dėti kiaušinius. Tuomet atitinkamai pagal faktinį dedeklės amžių būna aiškūs ir kiti aktualūs gamybiniai rodikliai.

Jauniklė višta nuo 19 iki 21 savaitės amžiaus yra laikoma dar vištaitė, nes kiaušinius pradeda dėti tik 19 savaičių, o 21 savaitės amžiaus jau pasiekia apie 50 proc. dėslumą. Taigi, pasirinktinai pagal įmonės biologinio turto tikrosios vertės vertinimo metodikos prielaidas, iki 21 vištos auginimo savaitės reikia kaupti visas su jaunos vištos auginimu susijusias sąnaudas ir jas fiksuoti kaip turimą įmonės turtą.

Vištaitės savikainos didžiąją dalį sudaro pašarai, t. y. net apie 50 proc. visos iki 21 sav. amžiaus užaugintos jaunos vištos savikainos. Kitos sudedamosios: vienadienio viščiuko pirkimo kaina,

prižiūrinių paukštinių darbo užmokestis, veterinarinės priemonės, įrangos ir pastatų nusidėvėjimas, šildymo ir kitos su vištaitės auginimu susijusios sąnaudos.

Kadangi vištaitės auginimo rekomendacijos yra pateikiamos pasavaičiui, tai galima tiksliai apskaičiuoti jau sukauptą vištaitės vertę tam tikram laikotarpiui – kiek atitinkamai yra suvartojusi pašarų, kiek išleista veterinarinėms priemonėms pagal vakcinavimo schemas ir pan.

Tačiau galimas variantas, kad įmonė ne pati užsiaugina vištaites, o perka jau pasiruošusias dėti vištas. Tuomet vištaitės pirkimo kaina taip pat fiksuojama kaip įmonės turtas. Taip jauniklės vištaitės kaina gali būti nustatoma aktyvios rinkos kaina.

Remiantis konkrečios paukščių veislės auginimo rekomendacijomis yra aiškus ne tik vištos gyvenimo laikotarpis, bet ir kiek viso gali padėti kiaušinių per savo gyvenimą. Pavyzdžiui, Lohmann Brown – Classic veislės dedeklės rekomenduojama auginti iki 95 savaitės. Teigiama, kad šios veislės paukščiai virš 90 sav. amžiaus dar išlaiko dėslumą virš 60 proc., o viso per savo gyvenimą padeda apie 430 vnt. kiaušinių.

Siekiant apskaičiuoti vištų dedeklių tikrąją vertę svarbu paskaičiuoti ir nusidėvėjimą. Galimi vištų dedeklių nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

1. tiesiogiai proporcingas (tiesinis) – pagal vištos gyvavimo amžių, apskaičiuojamas:

Vištos dedeklės tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimas = (Maksimalus paukščio gyvenimo amžius, sav. – Faktinis paukščio gyvenimo amžius, sav.) / Maksimalaus paukščio gyvenimo amžiaus, sav. x 100 proc. [2].

2. produkcijos – pagal jau padėtų kiaušinių skaičių, apskaičiuojamas:

Vištos dedeklės nusidėvėjimas pagal produkciją = (Maksimalus galimas padėti kiaušinių skaičius, vnt. – Faktinis padėtų kiaušinių skaičius, vnt.) / Maksimalus galimas padėti kiaušinių skaičius, vnt. x 100 proc. [3]

Žinant paukščio faktinį amžių galima įsivertinti ne tik, kiek dar liko padėti kiaušinių, bet ir kokia yra likusių padėti kiaušinių vertė. Norint nustatyti kiaušinio vertę, reikia apskaičiuoti bendrąjį pelną per kiaušinį. Kiaušinio bendrasis pelnas – tai uždirbtas pelnas iš kiaušinio, įvertinant pardavimo pajamų ir savikainos lygį. Kiaušinio bendrasis pelnas apskaičiuojamas remiantis:

1. aktyvios kiaušinio pardavimo rinkos kaina bei faktine savikaina, apskaičiuojamas:

Kiaušinio bendrasis pelnas (aktyvi rinka), Eur/vnt. = Vid. aktyvios kiaušinių rinkos pardavimo kaina, Eur/vnt. - (Visos pagamintų kiaušinių sąnaudos, Eur/ Surinktų kiaušinių sk., vnt.) [4]

2. faktinė įmonės kiaušinio pardavimo kaina ir savikaina, apskaičiuojamas:

Kiaušinio bendrasis pelnas (faktinis), Eur/vnt. = (Visos parduotų kiaušinių pajamos, Eur / Parduotų kiaušinių skaičius, vnt.) - (Visos pagamintų kiaušinių sąnaudos, Eur/ Surinktų kiaušinių sk., vnt.) [5]

Taigi, skaičiuojant kiaušinio bendrąjį pelną pajamos gali būti vertinamos dvejopai:

- ✓ Faktinė įmonės kiaušinio pardavimo kaina – remiantis praėjusių metų vidutine įmonės kiaušinio pardavimo kaina.
- ✓ Rinkos kiaušinio pardavimo kaina – nustatoma remiantis statistikoje pateikiamomis prognozėmis apie vyraujančią kiaušinio pardavimo rinkos kainą.

Tuo tarpu skaičiuojant kiaušinio savikainą reikia remtis faktiniais įmonės duomenimis, nepriklausomai nuo to, kaip kitos įmonės gali pigiau pasigaminti kiaušinį. Pagrindinės kiaušinio savikainos sudedamosios: pašarai, darbuotojų darbo užmokestis, ilgalaikio turto nusidėvėjimas, kiaušinių surinkimo ir rūšiavimo procesas ir kitos vištų auginimo priežiūros sąnaudos.

Taip pat svarbu apskaičiuoti likutinę vištos dedeklės vertę. Biologinio turto likutinė vertė, konkrečiai dedeklės likutinė vertė, nustatoma aktyvioje rinkoje arba remiantis faktine įmonės pardavimo kaina. Dedeklių aktyvioji rinka – tai rinka, kurioje prekiaujama tos pačios veislės paukščiais ir lengvai galima rasti norinčius ar bent ketinančius jas pirkti ar parduoti. Šioje aktyvioje dedeklių rinkoje dalyviai gali gauti informacijos apie kainas.

Taigi, pagrindinės prielaidos naudojamos vištų dedeklių tikrosios vertės nustatymui yra kiaušinio rinkos kaina, kuri yra nustatoma remiantis viešai prieinama vidutine metine rinkos kaina, ir vidutinis vištos dedeklės padėtų kiaušinių kiekis per gyvenimo laikotarpį. Žinant vištos dedeklės faktinį amžių galima įsivertinti, kiek dar liko padėti kiaušinių ir kokia yra likusių padėti kiaušinių vertė. Taip apskaičiuojama diskontuota kiaušinių (vištos) vertė. Metinė diskonto norma rekomenduojama 10 proc., tačiau čia yra įmonės vadovybės sprendimas dėl biologinio turto vertinimo prielaidų. Diskontuotų pinigų srautų metodo pagrindinis tikslas yra nustatyti tam tikroje paukštidėje atitinkamo amžiaus jauniklės vištos ar vištos dedeklės tikrąją vertę. Microsoft Excel skaičiuokle patogų apskaičiuoti diskontuotą kiaušinių (vištos) vertę su „PV“ funkcija, o pagrindiniai funkcijos kintamieji yra metinė diskonto norma, kiaušinio bendrasis pelningumas, likutinė vištos vertė, jauniklės vištaitės maksimalus amžius, vištos dedeklės faktinis ir maksimalus amžius bei likusių padėti kiaušinių vertė.

Įmonės biologinio turto tikroji vertė apskaičiuojama paskutinę mėnesio dieną turimų paukščių skaičių dauginant iš galutinės apskaičiuotos vištos vertės. Finansinėje atskaitomybėje kas mėn. turi atsispindėti tik vištų vertės pokytis pelno (nuostolių) ataskaitoje. Biologinio turto vertės pokytis yra nepiniginės sąnaudos (pajamos), neturinčios tiesioginės įtakos įmonės pinigų srautams.

Svarbu paminėti, kad įvertinimų ir prielaidų naudojimas rengiant finansines ataskaitas yra įmonės vadovybės nuomonė, todėl jeigu pateikiamas ne vienas, o daugiau biologinio turto skaičiavimo modelių, galima nustatyti ir palyginti, kuri modelio konstrukcija yra efektyviausia ir tiksliausia apskaitiniu klausimu. Alternatyvūs biologinio turto tikrosios vertės skaičiavimo modeliai gali būti parengiami keičiant vertinamą objektą ar patį modelį.

4. UAB „PAUKŠTYNAS“ BIOLOGINIO TURTO VERTINIMAS

Šiame skyriuje pritaikant biologinio turto vertinimo teorinius sprendimus ir parengtą koncepcinę biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – tikrosios vertės vertinimo metodiką bus atliktas pasirinktos įmonės „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo tyrimas, t. y. atlikus analizuojamos įmonės finansinių ataskaitų 2013 – 2016 m. dinamikos ir struktūros analizę bei finansinių santykinių rodiklių analizę bus apskaičiuota paukštininkystės turimo biologinio turto vertė. Vėliau atlikta jautrumo analizė ir pakartotina finansinių santykinių rodiklių analizė norint išsiaiškinti biologinio turto vertės pokyčių įtaką įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

4.1. UAB „Paukštynas“ veiklos apibūdinimas

UAB „Paukštynas“ savo veiklą – augalininkystę ir gyvulininkystę, pradėjo daugiau nei prieš dešimt metų. Įmonėje dirba 43 darbuotojai. Pagrindinė įmonės veikla yra paukštininkystė: vištų dedeklių auginimas, kiaušinių gavyba ir jų realizacija. Iš paukštininkystės bendrovė gauna apie 85 % visų uždirbtų pajamų. Vidutiniškai įmonė turi apie 300.000 vištų dedeklių ir per metus surenka apie 86.000.000 kiaušinių. Pakaitiniais paukščiais (vištomis dedeklėmis) įmonė apsirūpina pirkdama vienadienes vištaites iš didžiausių paukščių veisėjų – olandų, švedų ar lenkų. Vištaitės auginamos atskirame vištaičių auginimo ceche.

Šiuo metu įmonė savo produkciją parduota tik Lietuvos rinkoje. Pagrindiniai įmonės pirkėjai – didžiausi Lietuvos prekybos tinklai. Iš augalininkystės produkcijos įmonė augina tik javų kultūras ir didžiąją dalį užauginto derliaus sunaudoja savo pašarų gamyboje.

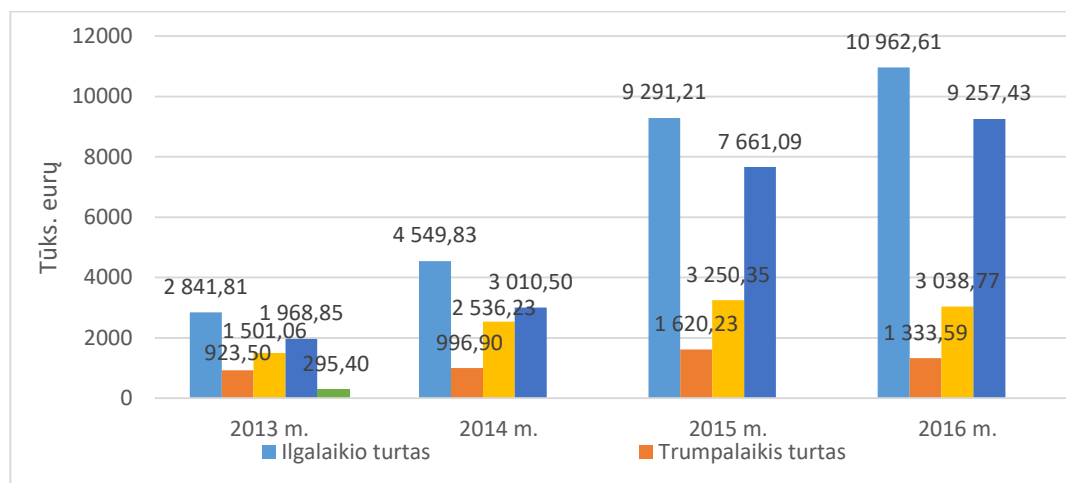
Pagrindiniai įmonės konkurentai yra didieji Lietuvos paukštynai, tačiau įmonė „Paukštynas“ sėkmingai konkuruoja rinkoje teikdama ne tik kokybišką produkciją, bet ir įgyvendinant Europos Sąjungos paukščių gerovės reikalavimus, t. y. gamybiniai padaliniai atitinka visus ES direktyvų reikalavimus.

Artimiausioje ateityje planuojama išplėsti įmonės gamybinius pajėgumus ir to pasekoje auginti virš 700.000 vištų dedeklių.

4.2. UAB „Paukštynas“ finansinių ataskaitų dinamikos ir struktūros analizė

Siekiant išanalizuoti įmonės „Paukštynas“ finansinę veiklą, būtina atlikti balanso sudedamųjų dalių dinamikos ir struktūros analizes. Atlikta 2013 – 2016 m. horizontali balanso analizė padeda nustatyti atitinkamų straipsnių dinamiką (žr. 1 priedas).

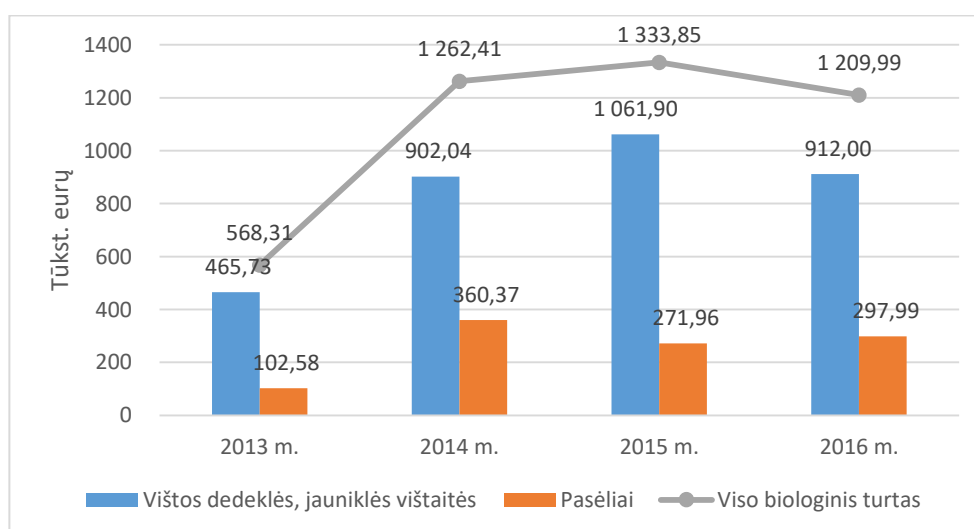
UAB „Paukštynas“ turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dinamika 2013 – 2016 m. pateikta 7 paveiksle.



7 pav. UAB „Paukštynas“ turto dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų (sudaryta autorės pagal 1 priedo duomenis)

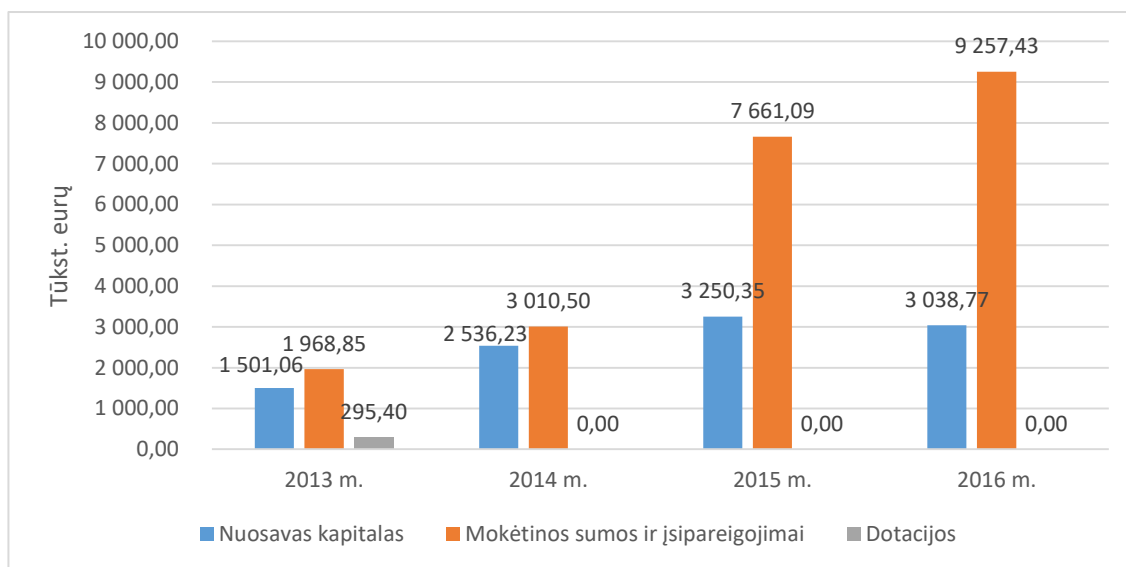
Kaip matome 7 paveiksle, analizuojamu laikotarpiu UAB „Paukštynas“ ilgalaikis turtas išaugo net 8.120,81 tūkst. eurų. Tam didžiausios įtakos turėjo įmonės žemės ūkio plėtra, nes buvo įsigyta papildomų žemių ir pastatų, t. y. lyginant 2016 m. su 2013 m. žemių ir pastatų straipsnis įmonės balanse padidėjo 7.211,55 tūkst. eurų. Taip pat tokiam ilgalaikio turto augimui įtakos turėjo ir biologinio turto apskaitos politikos pakeitimas – 641,68 tūkst. eurų per analizuojamą laikotarpį. Tuo tarpu nors įmonės turimo atsargos sumažėjo, nes 2015 m. pradėjo centralizuotai pardavinėti savo produkciją, tačiau išaugus per vienerius metus gautinoms sumoms bendrai trumpalaikis įmonės turtas 2013 – 2016 m. padidėjo tik 410,08 tūkst. eurų.

Detalesnė analizuojamos įmonės biologinio turto dinamika pateikta 8 paveiksle.



8 pav. UAB „Paukštynas“ biologinio turto dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų (sudaryta autorės pagal 1 priedo duomenis)

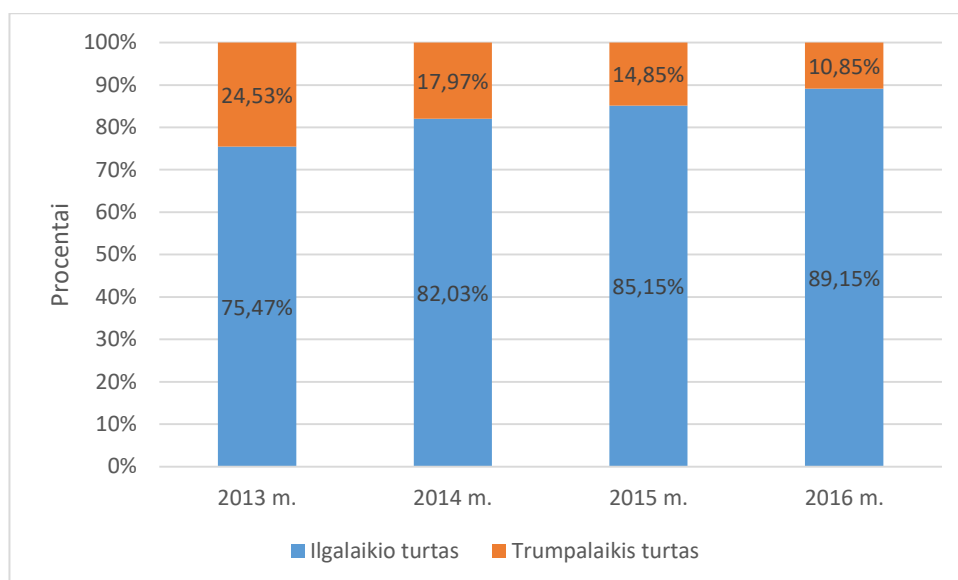
Kaip matome 8 paveiksle, didžiausias biologinio turto augimas buvo 2014 m., t. y. 694,10 tūkst. eurų. Tam įtakos turėjo ne tik padidėjęs turimų paukščių skaičius, tačiau tai, kad nuo 2014 m. liepos mėn. buvo pakeista biologinio turto apskaitos politika. Turtas priklausantis šiai grupei buvo perkainotas tikrąja verte. Nuo 2014 m. matoma vištų dedeklių ir jauniklių vištaičių vertės dinamika yra dėl auginamų paukščių skaičiaus pagal faktines ciklogramas, t. y. dėl kiekybinių biologinio turto pokyčių. Pasėlių vertės dinamika parodo, kiek atitinkamai buvo sukaupta sąnaudų metų pabaigoje būsimo auginamo derliaus. 2016 m. pabaigoje įmonės biologinio turto vertė viso buvo 1.209,99 tūkst. eurų: paukščiai – 912 tūkst. eurų, o pasėliai – 297,99 tūkst. eurų.



9 pav. UAB „Paukštynas“ nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dinamika, tūkst. eurų (sudaryta autorės pagal 1 priedo duomenis)

UAB „Paukštynas“ nuosavas kapitalas 2016 m. lyginant su 2013 m. padidėjo 1.537,71 tūkst. eurų. Pagrindinės šio augimo priežastys – pelninga įmonės veikla ir pakeista įmonės apskaitos politika, kai įmonės turtas buvo įvertintas tikrąja verte. Įmonės mokėtinos sumos ir įsipareigojimai analizuojamu laikotarpiu padidėjo 7.288,59 tūkst. eurų, nes įmonė plėsdama savo veiklą pasiėmė didelę paskolą (žr. 9 pav.).

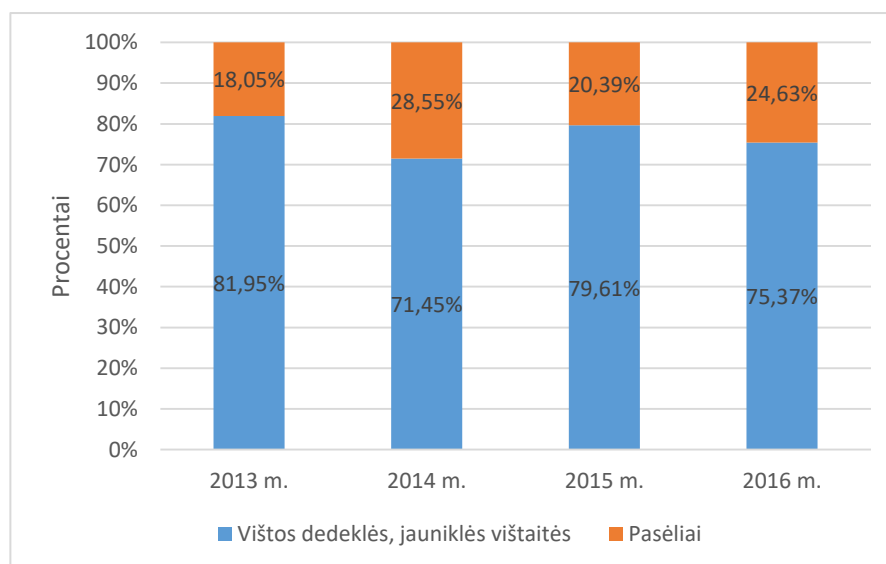
Norint išsiaiškinti, ar įmonė gali garantuoti veiklos tęstinumą ir turi pakankamai tam tikro turto buvo atlikta 2013 – 2016 m. vertikali balanso analizė (žr. 2 priedas).



10 pav. UAB „Paukštynas“ turto struktūra 2013 – 2016 m., proc. (sudaryta autorės pagal 2 priedo duomenis)

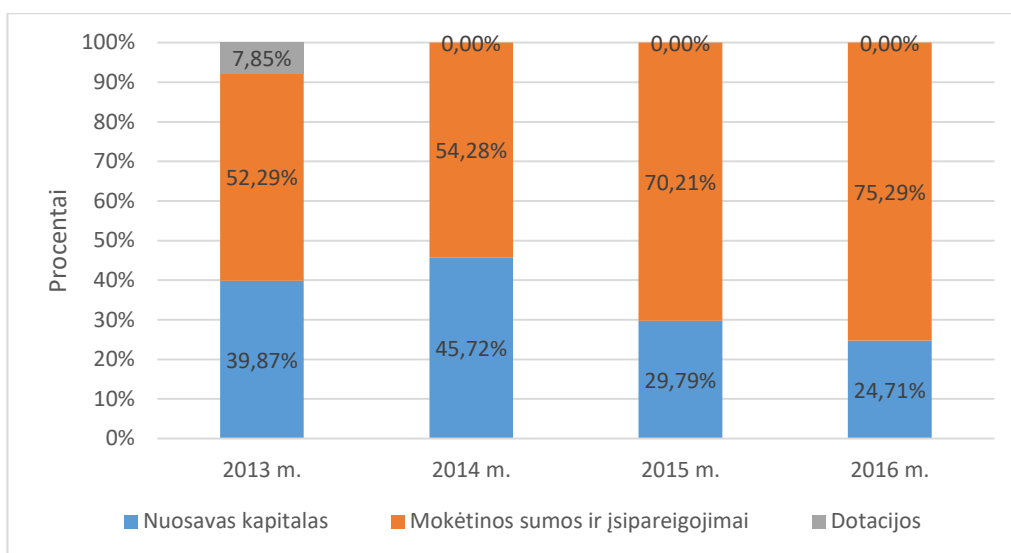
Apskaičiuota, kad didžiąją dalį įmonės turimo turto sudaro ilgalaikis turtas, kuris kas metus didėjo nuo 3 iki beveik 7 procentų. Galima išskirti tris didžiausias UAB „Paukštynas“ ilgalaikio turto sudedamąsias – tai žemė bei pastatai, mašinos bei įrengimai ir biologinis turtas. Tuo tarpu trumpalaikio turto straipsnis įmonės bendrame turte analizuojamu laikotarpiu sumažėjo 13,68 proc. Tam įtakos turėjo pakeista pardavimų specifika, todėl padidėjo atsargų apyvartumas ir sumažėjo trumpalaikis turtas.

Detalesnę biologinio turto struktūra pateikta 11 paveiksle.



11 pav. UAB „Paukštynas“ biologinio turto struktūra 2013 – 2016 m., proc. (sudaryta autorės pagal 2 priedo duomenis)

Didžiąją dalį UAB „Paukštynas“ biologinio turto sudaro vištos dedeklės ir jauniklės vištaitės, t. y. nuo 71,45 iki 81,95 procentų viso valdomo įmonės biologinio turto. Tuo tarpu pasėliai sudaro tik iki 30 proc. (žr. 9 pav.).

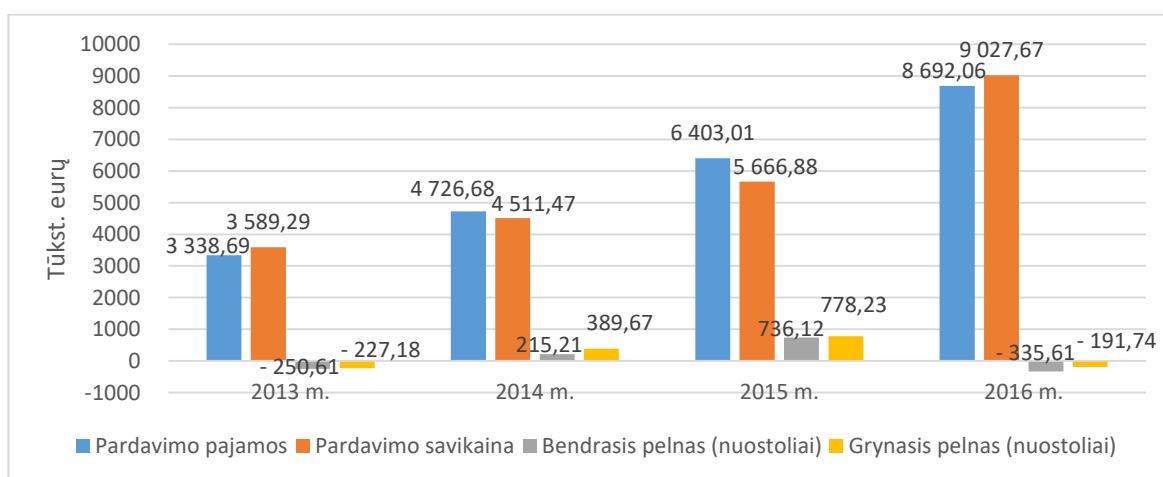


12 pav. UAB „Paukštynas“ nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų struktūra 2013 – 2016 m., proc. (sudaryta autorės pagal 3 priedo duomenis)

Analizuojamos įmonės „Paukštynas“ veikla daugiau nei puse nuosavo kapitalo yra finansuojama skolintu kapitalu. Nuosavo kapitalo didžiąją dalį sudaro rezervas. Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų straipsnis analizuojamu laikotarpiu išaugo ir 2016 m. sudarė 75,29 proc. Įmonei svarbu išlikti mokiai ir laiku atsiskaityti su kreditoriais ir vykdyti kitus finansinius įsipareigojimus (žr. 12 pav.).

Taigi, vertikali UAB „Paukštynas“ turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų analizė parodė, kad didžiąją dalį įmonės turto sudaro ilgalaikis turtas, tačiau įmonei tenka savo veiklą finansuoti skolintu kapitalu, todėl jei taip bus ir ateityje – gali būti sunku vykdyti savo įsipareigojimus.

Pelno (nuostolių) ataskaitos horizontalioji analizė buvo atlikta 3 priede. Atliekant 3 priede horizontaliąją pelno (nuostolių) ataskaitos analizę įvertinamas pajamų bei sąnaudų lygio kitimas, nustatomas įmonės pelno ir jį formuojančių elementų kitimo tendencijos.



13 pav. UAB „Paukštynas“ pardavimų, savikainos, bendrojo ir grynojo pelno (nuostolių) dinamika 2013 – 2016 m., tūkst. eurų (sudaryta autorės pagal 3 priedo duomenis)

Kaip matome 13 paveiksle, didėjant pardavimams, didėjo ir parduotų prekių savikaina. Per analizuojamą laikotarpį įmonės pardavimo pajamos išaugo 5.353,37 tūkst. eurų. Įmonei plečiant savo veiklą kiekvienais metais įmonės pajamos augo virš 35 proc. Tuo tarpu įmonės savikaina padidėjo 5.438,37 tūkst. eurų. 2013 m. ir 2016 m. analizuojama įmonė dirbo nuostolingai ir patyrė neigiamą tiek bendrąją, tiek grynąjį pelną. Tačiau objektyvesniam įmonės vertinimui reikalinga detalesnė pelningumo analizė.

Atlikta 2013 – 2016 m. UAB „Paukštynas“ finansinių ataskaitų dinamikos ir struktūros analizė parodė, kad didžiąją dalį įmonės turimo turto sudaro ilgalaikis turtas, kuris kasmet nuolat auga. Ilgalaikio turto augimą lėmė naujai perkamos žemės savo ūkio veiklai. Plečiant savo veiklą padidėjo ir įmonės mokėtinos sumos ir įsipareigojimai. Įmonė didžiąją dalį savo veiklos finansuoja skolintomis lėšomis. 2016 m. UAB „Paukštynas“ dirbo nuostolingai. Tai lėmė žemės ūkio rizikos veiksniai.

4.3. UAB „Paukštynas“ finansinių santykinų rodiklių analizė

Finansiniai santykiniai rodikliai objektyviau įvertina įmonės būklę, kadangi rezultatai informatyvūs ir lengvai suprantami. Vis dėlto, vien tik finansinių santykinų rodiklių koeficientai nieko nereiškia, juos būtina lyginti. Dažniausiai santykiniai rodikliai lyginami su šakos rodikliais. Šioje analizėje įmonės finansiniai santykiniai rodikliai lyginami su maisto gamybos įmonės rodikliais, kadangi konkrečiai žemės ūkio šakos rodiklių Lietuvos statistikos departamente rasti nepavyko.

Darbe atlikta pagrindinių finansinių santykinų rodiklių analizė: pelningumo, mokumo ir apyvartumo. Santykinų rodiklių analizė paremta 2013 – 2016 m. UAB „Paukštynas“ finansinėmis ataskaitomis.

4.3.1. Pelningumo analizė

Vienas iš pagrindinių rodiklių, kuris atspindi UAB „Paukštynas“ veiklos rezultatyvumą yra pelnas, kurio reikia, kad įmonės veikla būtų sėkminga. Tačiau absoliutus pelno rodiklis neatspindi įmonės veiklos efektyvumo, todėl įmonės veiklos efektyvumo nustatymui visų pirma remsimės pardavimų pelningumo rodikliais. Tuo labiau, kad pardavimų pelningumo rodikliai yra svarbūs ne tik pačiai įmonei, bet ir jai skolinantiems lėšas verslo subjektams.

Kaip matome, 5lentelėje pavaizduota pagrindinių įmonės pelningumo rodiklių dinamikos analizė 2013 – 2016 m. Be to, pelningumo rodikliai palyginti su Statistikos departamente pateikiamais šakos rodikliais.

5 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos pelningumo rodiklių dinamika 2013 – 2016 m. (Sudaryta autorės remiantis X priedu ir Lietuvos statistikos departamentu)

Rodikliai	2013 m.			2014 m.			2015 m.			2016 m.
	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“
Turto pelningumas, proc.	-6,03%	8,60%	-14,63%	7,03%	2,50%	4,53%	7,13%	1,90%	5,23%	-1,56%
Nuosavo kapitalo pelningumas, proc.	-15,13%	13,50%	-28,63%	15,36%	5,60%	9,76%	23,94%	2,80%	21,14%	-6,31%
Bendrasis pelningumas, proc.	-7,51%	13,70%	-21,21%	4,55%	13,60%	-9,05%	11,50%	13,70%	-2,20%	-3,86%
Grynasis pelningumas, proc.	-6,80%	2,60%	-9,40%	8,24%	2,70%	5,54%	12,15%	2,60%	9,55%	-2,21%

Norint sužinoti kaip įmonės vadovai sugeba valdyti turta buvo apskaičiuotas turto pelningumo rodiklis. 2013 m ir 2016 m. analizuojamos įmonės turto pelningumo rodiklis buvo neigiamas. Tam įtakos turėjo sugeneruotas neigiamas rezultatas. Tuo tarpu vertinant pagal Statistikos departamento pateiktus turto pelningumo rodiklius 2014 – 2015 m., matome, kad įmonės turto pelningumas viršijo rekomenduojamą maisto gamybos įmonei. Tačiau 2016 m. įmonės turto grąža buvo neigiama, t. y. -1,56 proc. dėl neigiamo 2016 m. faktinio veiklos rezultato – 191,74 tūks. eurų. Taigi, turto pelningumo lygis priklauso nuo verslo subjekto veiklos ypatumų bei didelę reikšmę turi ilgalaikio turto panaudojimo efektyvumas.

Nuosavo kapitalo pelningumas parodo, kiek eurų grynojo pelno tenka vienam nuosavo kapitalo eurui. Vertinant pagal Statistikos departamento rekomenduojamą vidutinį šakos nuosavo kapitalo rodiklį matome, jog šis rodiklis buvo didesnis tik 2014 – 2015 m. Šio rodiklio reikšmei įtakos turi nuosavo kapitalo didinimo pokyčiai bei ilgalaikio materialaus turto perkainojimas. Kaip matome 2016 m. nuosavo kapitalo pelningumas buvo -6,31 proc., o tai reiškia, kad akcininkų investicijų grąža buvo neigiama.

UAB „Paukštynas“ bendrasis pelningumas analizuojamu laikotarpiu augo iki 2016 m., kai įmonė nesugebėjo uždirbti pelno iš pagrindinės veiklos ir sukontroliuoti pardavimo pajamų ir savikainos lygio, t. y. 2016 m. bendrojo pelningumo rodiklis buvo -3,86 proc. Bendrojo pelningumo lygiui įtakos turi įmonės veiklos pobūdis, sezoniškumas, besikeičiančios oro sąlygos bei kiti technologiniai pokyčiai.

Tikrąjį įmonės pelningumą parodo grynasis pelningumas, nes apskaičiuojamas įvertinus visas įmonės pajamas ir išlaidas. Grynasis pelningumas 2013 – 2016 m. svyravo nuo -6,80 proc. iki 12,15 proc. Mažiausias grynasis įmonės pelningumas buvo 2011 m., kai grynasis įmonės pelnas buvo -227,18 tūkst. eurų.

Pelningumo analizė parodė, kiek pelninga įmonė buvo, yra dabar, bei kokios numatomos įmonės galimos įmonės pelningumo tendencijos.

4.3.2. Mokumo analizė

Kiekvienos įmonės vadovybė turi nuolat stebėti ir vertinti įmonės mokumo būklę, kad uždirbtų ne tik pajamas iš savo veiklos, bet sugebėtų laiku įvykdyti savo įsipareigojimus ir atrodytų patraukli kitiems verslo partneriams. Apie UAB „Paukštynas“ mokumo situaciją galima spręsti iš apskaičiuotų santykinų rodiklių, pagal kuriuos vertinama tiek trumpalaikių, tiek ilgalaikių įsipareigojimų būklė ir pinigų srautų valdymo efektyvumas.

6 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos mokumo rodiklių dinamika 2013 – 2016 m. (Sudaryta autorės remiantis 1, 2 priedu ir Lietuvos statistikos departamentu)

Rodikliai	2013 m.			2014 m.			2015 m.			2016 m.
	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“	Šakos	+ / -	UAB „Paukštynas“
Įsiskolinimo koeficientas	0,523	0,540	-0,017	0,543	0,530	0,013	0,702	0,500	0,202	0,753
Skolos ir turto santykis	0,153	0,250	-0,097	0,144	0,272	-0,128	0,244	0,245	-0,001	0,522
Skolos ir nuosavybės santykis	1,312	1,238	0,073	1,187	1,160	0,027	2,357	1,031	1,326	3,046
Bendrojo mokumo koeficientas	0,762	0,840	-0,078	0,842	0,890	-0,048	0,424	1,000	-0,576	0,328

Įsiskolinimo koeficientas parodo, kokia UAB „Paukštynas“ turto dalis yra įsigyta už skolintas lėšas. Kaip matome 6 lentelėje, 2013 – 2014 m. analizuojamos įmonės įsiskolinimo koeficientas yra labai artimas vidutiniam šakos rodikliui. Tačiau 2015 m. šis rodiklis išauga 40,40 proc. virš rekomenduojamos šakos koeficiento reikšmės, nes įmonė plėsdama savo veiklą paėmė naują ilgalaikę ir trumpalaikę paskolas. Bendrai analizuojamu laikotarpiu šis koeficientas nuolat didėjo, t. y. 2016 m. lyginant su 2013 m. išaugo 43,98 proc. Kuo didesnė įsiskolinimo rodiklio reikšmė, tuo žemesnis yra saugumo lygis. Įmonės vadovybė turėtų atkreipti dėmesį į šį rodiklį, nes jis svarbus kreditoriams, nes parodo, kiek yra apsaugotos jų lėšos.

Skolos ir turto santykis nurodo, kokia suma įmonės tiek ilgalaikių, tiek trumpalaikių įsipareigojimų, susijusių su palūkanų mokėjimais, tenka vienam turimo turto eurui. 2013 – 2014 m. UAB „Paukštynas“ skolos ir turto santykis buvo mažesnis negu šakos, tačiau 2015 m. beveik susivienodina, kai įmonė pasiima naują paskolą. 2016 m. įmonės skolos ir turto santykis buvo 0,522, taigi vis didėjantis rodiklis atskleidžia kreditorių rizikos mastą.

Įmonės skolos (įsipareigojimų) ir nuosavybės santykis 2013 – 2014 m. taip pat kaip ir skolos bei turto santykis buvo artimas vidutiniam Lietuvos statistikos departamente pateikiamam šakos rodikliui, tačiau 2015 m. išaugo iki 2,357, o 2016 m. – 3,046. Taigi, kuo didesnis šis rodiklis, tuo aukštesnis finansinės rizikos laipsnis.

Bendrojo mokumo koeficientas rodo, kokia nuosavo kapitalo suma tenka vienam įmonės įsipareigojimų eurui. Kaip ir kiti mokumo rodikliai, taip ir bendrojo mokumo koeficiento reikšmė 2015

m. buvo mažesnė nei šakos. Kadangi 2016 m. įmonė dirbo nuostolingai, o bendrojo mokumo rodiklis buvo mažiausias visu analizuojamu laikotarpiu ir tikėtina, kad taip pat nesieks šakos vidutinio rodiklio.

Atlikta UAB „Paukštynas“ mokumo analizė parodė, kad įmonė gali susidurti su mokumo problemomis. Kadangi įmonė artimiausiu metu planuoja plėsti veiklą, todėl turėtų atkreipti dėmesį į savo mokumo rodiklius, kad įgytų investuotojų pasitikėjimą.

4.3.3. Apyvartumo analizė

Kita svarbi finansinių santykinių rodiklių grupė yra apyvartumo rodikliai. Svarbu tinkamai analizuoti ir sekti apyvartumo rodiklius, kadangi jie daro didelę įtaką įmonės finansinei būklei. Pagrindiniai apyvartumo rodikliai: atsargų, ilgalaikio, trumpalaikio turto.

7 lentelė. UAB „Paukštynas“ ir vidutiniai šakos apyvartumo rodiklių dinamika 2013 – 2016 m. (Sudaryta autorės remiantis 1, 2 priedu ir Lietuvos statistikos departamentu)

Rodikliai	2013 m.			2014 m.			2015 m.			2016 m.
	UAB „Paukštynas“	Šakos	+/-	UAB „Paukštynas“	Šakos	+/-	UAB „Paukštynas“	Šakos	+/-	UAB „Paukštynas“
Atsargų apyvartumas	7,034	7,766	-0,733	12,523	7,860	4,663	37,980	7,140	30,840	58,563
Ilgalaikio turto apyvartumas	1,175	3,641	-2,466	1,039	3,564	-2,525	0,689	3,269	-2,579	0,793
Trumpalaikio turto apyvartumas	3,615	Nėra informacijos	-	4,741	Nėra informacijos	-	3,952	Nėra informacijos	-	6,518
Turto apyvartumas	0,887		-	0,852		-	0,587		-	0,707

Kaip matome 7 lentelėje, UAB „Paukštynas“ atsargų apyvartumas analizuojamu laikotarpiu nuolat didėjo. Kuo didesnis atsargų apyvartumas, tuo greičiau juda atsargos, t. y. tuo greičiau jos realizuojamos ir sugeneruojami pinigai. Nuo 2014 m. analizuojamos įmonės atsargų apyvartumas viršijo vidutinį šakos rodiklį. Vadinasi, UAB „Paukštynas“ savo atsargas valdo vis efektyviau. Tai lėmė 2015 m. pasikeitusi pardavimų politika, kai kiaušiniai buvo parduodami centralizuotai.

Ilgalaikio turto apyvartumas parodo, kiek vienas ilgalaikio turto litas uždirba pardavimo pajamų. Ilgalaikio turto apyvartumo rodiklis 2013 – 2015 m. ne tik mažėjo, tačiau buvo mažesnis už šakos rodiklį. Tuo tarpu 2016 m. šis rodiklis padidėjo 15,09 proc. lyginant su 2015 m. Didesnė rodiklio reikšmė rodo, kad įmonė pradėjo efektyviau valdyti ilgalaikį turą.

Trumpalaikio turto rodiklis didžiausias buvo 2016 m., t. y. 6,518. Didesnė trumpalaikio turto reikšmė nurodo, kad galbūt įmonė pradėjo geriau valdyti savo turimą trumpalaikį turą. Tam įtakos turėjo ir efektyvus atsargų valdymas.

Bendras įmonės turto rodiklis 2013 – 2016 m. svyravo nuo 0,587 iki 0,887. Turto apyvartumas parodo, kiek vienas turto euras sukuria pardavimo pajamų (žr. 7 lentelė).

Atlikta UAB „Paukštynas“ apyvartumo analizė parodė, kaip įmonė efektyviai valdo savo atsargas. Įmonės vadovybė turėtų atkreipti dėmesį į turto apyvartumo rodiklius, kadangi savo turimą turtą galėtų išnaudoti operatyviau.

4.4. UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimas

Parengta biologinio turto vertinimo metodika, bus pritaikyta konkrečiu UAB „Paukštynas“ pavyzdžiu, parengiant jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių tikrosios vertės vertinimo skaičiuoklę. Taip pat atlikta jautrumo analizė padės suprasti biologinio turto vertinimo skaičiuoklės kintamųjų įtaką biologinio turto vertei.

4.4.1. UAB „Paukštynas“ biologinio turto apibūdinimas

UAB „Paukštynas“ biologinį turtą sudaro gyvūnai – vištos dedeklės, jauniklės vištaitės ir pasėliai (javai). Vidutiniškai per metus įmonė augina apie 300.000 vištų dedeklių kartu su auginamu prieaugliu – jauniklėmis vištaitėmis. Pakaitiniais paukščiais (vištomis dedeklėmis) įmonė apsirūpina pirkdama vienadienes vištaites iš didžiausių paukščių veisėjų. Paukščiai auginami septyniolikoje paukštidžių. Vištos dedeklės yra auginamos kiaušinių gamybai ir laikomos iki 90 savaitės. Per metus įmonė surenka apie 86 mln. kiaušinių.

Iki 2014 m. liepos mėn. visas biologinis turtas buvo apskaitomas įsigijimo verte atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir įvertintus vertės sumažėjimo nuostolius. Nuo 2014 m. liepos mėn. buvo pakeista biologinio turto apskaitos politika. Turtas, priklausantis šiai grupei, buvo perkainotas tikrąja verte. Šis pakeitimas finansinėse ataskaitose buvo atvaizduotas perspektyviai. Paukščiai yra apskaitomi tikrąja verte.

Įmonė per metus užauginta apie 6.000 tonų javų – kukurūzų, kviečių ir rapsų. Pasėliai yra apskaitomi tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Tikroji pasėlių rinkos vertė yra nustatoma palyginamųjų rinkos kainų metodu. Pasėlių tikroji vertė yra artima savikainai finansinių metų pabaigoje.

4.4.2. UAB „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių vertinimas

Įmonė „Paukštynas“ pati užsiaugina pakaitines Lohmann Brown – Classic vištas dedekles. Auginamų jauniklių vištaičių įsigijimo (pasigaminimo) savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos sąnaudos. Pagal nustatytas biologinio turto vertinimo prielaidas visos iki 21 jauniklės vištos auginimo savaitės sukauptos įsigijo (pasigaminimo) sąnaudos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje vertinamos kaip turimas įmonės turtas.

Visa UAB „Paukštynas“ auginamos jauniklės vištaitės savikaina pasavaičiui pateikta 8 lentelėje.

8 lentelė. UAB „Paukštynas“ vištaitės auginimo savikaina (sudaryta autorės)

Vištaitės amžius, sav.	Viščiuko pirkimo kaina, Eur/vnt.	Pašarų suvartojimas vištaite, Eur/sav.	Vakcinos sąnaudos vištaitei, Eur/vnt.	Auginimo sąnaudos vištaitei, Eur/vnt.	Vištaitės savikaina pagal amžių, Eur/vnt.
1	0,35	0,02	0,10	0,05	0,52
2	0,00	0,04	0,08	0,05	0,69
3	0,00	0,05	0,06	0,05	0,85
4	0,00	0,06	0,00	0,05	0,96
5	0,00	0,07	0,00	0,05	1,08
6	0,00	0,08	0,00	0,05	1,21
7	0,00	0,10	0,05	0,05	1,41
8	0,00	0,10	0,00	0,05	1,56
9	0,00	0,08	0,00	0,05	1,70
10	0,00	0,09	0,00	0,05	1,84
11	0,00	0,09	0,05	0,05	2,03
12	0,00	0,10	0,00	0,05	2,18
13	0,00	0,10	0,00	0,05	2,32
14	0,00	0,10	0,00	0,05	2,48
15	0,00	0,11	0,02	0,05	2,65
16	0,00	0,11	0,00	0,05	2,81
17	0,00	0,13	0,00	0,05	2,99
18	0,00	0,14	0,00	0,05	3,18
19	0,00	0,16	0,02	0,05	3,42
20	0,00	0,19	0,00	0,05	3,65
21	0,00	0,19	0,00	0,05	3,89
VISO	0,35	2,11	0,38	1,05	3,89

UAB „Paukštynas“ vienadienius Lohmann Brown – Classic viščiukus perka iš vieno didžiausių Lenkijos tiekėjų. Kadangi pagal sutartį paukštynas sumoka 50 proc. avansą ir vienu metu perka daugiau nei 40.000 vnt. viščiukų, tai pirkimo kaina yra 0,35 Eur už vieną viščiuką. Viščiuko pirkimo kaina sudaro 9 proc. galutinės 21 sav. amžiaus vištaitės savikainos. Tuo tarpu net 54 proc. užaugintos vištaitės savikainos sudaro suvartoti pašarai. Viso per 21 sav. vištaitė sulesia 1,2 kilogramo penkių skirtingų rūšių pašaro, kurio vertė yra 2,11 Eur. Brangiausias jaunikei vištaitei duodamas pašaras yra „Versija 1“, kuris naudojamas nuo pirmos iki trečios viščiuko auginimo savaitės (žr. 9 lentelė).

9 lentelė. UAB „Paukštynas“ vartojami pašarai (sudaryta autorės)

Pašaras	Pašaro naudojimas pagal paukščio amžių, sav.	Vid. sulesimo norma paukščiui, g/d.	Pašaro kaina, Eur/T	Sulesimo norma paukščiui, Eur/d.
Versija 1	1-3 sav.	17	320	0,0054
Versija 2	4-8 sav.	40	292	0,0117
Versija 3	9-16 sav.	64	218	0,0139
Versija 4	17-19 sav.	79	261	0,0206
Versija 5	20-33 sav.	100	267	0,0267
Versija 6	34-40 sav.	115	241	0,0278
Versija 7	41-59 sav.	115	230	0,0265
Versija 8	61-95 sav.	115	217	0,0250

Kita vištaitės savikainos sudedamoji – vakcinavimo sąnaudos. Pagal sudarytą UAB „Paukštynas“ vištaičių vakcinavimo sistemą viso yra septynios vakcinos, kurių bendra suma 0,38 Eur/vištaitei, t. y. 3 pagrindinės vakcinos naudojamos pirmosiomis savaitėmis, o vėliau dar keturios vakcinos kas mėnesį. Ir likę 27 proc. vištaitės savikainos yra kitos auginimo sąnaudos. Į auginimo sąnaudas įtraukiamas

paukštinių darbo užmokestis, pastatų ir įrangos nusidėvėjimas, elektros, šildymo ir kitos sąnaudos, susijusios su vištaitės priežiūra (žr. 8 lentelė).

Vertinant vištai likusius padėti kiaušinius svarbu žinoti faktinį vištos dedeklės amžių, nes paukščių auginimo rekomendacijose pateikiamas likusių padėti kiaušinių skaičius pasavaičiui. Kaip matome 10 lentelėje, UAB „Paukštynas“ 2016 m. gruodžio 31 d. viso turėjo 312.512 paukščių. Vidutinis paukščių amžius 44 savaitės. Metų pabaigoje viena prieauglio paukštidė buvo tuščia. Skaičiuojant vištai dedeklei likusius padėti kiaušinius įvertinamas kiekvienos paukštidės faktinis amžius. Nors auginamos vištų dedeklių veislės veisėjų teikiamose rekomendacijose nurodyta, kad šios veislės paukščiai gali gyventi iki 95 savaičių ir per savo gyvenimą gali padėti 430 kiaušinių, tačiau įmonės vadovybės sprendimas paukščius auginti iki 90 savaičių. Taigi, atitinkamai, pagal kiekvieną paukštidę įvertinta, kiek dar liko padėti kiaušinių joje augančiai vištai dedeklei. 16-oje ir 17-oje paukštidėje auginamas prieauglis, todėl likusių padėti kiaušinių skaičius vertinamas pagal numatytą gyvenimo amžių ir rekomendacijas, t. y. iki 90 savaičių višta gali padėti 408 kiaušinius.

10 lentelė. UAB „Paukštynas“ likusių padėti kiaušinių ir nusidėvėjimo skaičiavimas pagal paukštides (sudaryta autorės)

Paukštidė	Paukščių skaičius, vnt.	Dabartinis amžius, sav.	Skerdimo amžius, sav.	Likęs padėti kiaušinių skaičius, vnt.	Nusidėvėjimas tiesiogiai proporcingas (tiesinis), proc.	Nusidėvėjimas pagal produkciją, proc.
Paukštidė 1	11 950	58	90	166	53,62%	59,4%
Paukštidė 2	15 122	20	90	404	0,00%	1,0%
Paukštidė 3	12 390	55	90	184	49,28%	55,0%
Paukštidė 4	15 982	20	90	404	0,00%	1,0%
Paukštidė 5	15 139	30	90	342	13,04%	16,1%
Paukštidė 6	14 570	78	90	57	82,61%	86,0%
Paukštidė 7	17 218	30	90	342	13,04%	16,1%
Paukštidė 8	15 750	65	90	126	63,77%	69,1%
Paukštidė 9	15 006	55	90	184	49,28%	55,0%
Paukštidė 10	29 199	23	90	388	2,90%	5,0%
Paukštidė 11	20 568	80	90	47	85,51%	88,4%
Paukštidė 12	17 778	78	90	57	82,61%	86,0%
Paukštidė 13	20 733	65	90	126	63,77%	69,1%
Paukštidė 14	19 613	58	90	166	53,62%	59,4%
Paukštidė 15	0	0	90	0	0,00%	0,0%
Paukštidė 16	36 919	19	90	407	0,00%	0,2%
Paukštidė 17	34 577	17	90	408	0,00%	0,0%
VISO	312 512	44			36,06%	39,22%

Valdomo biologinio turto vienas iš nusidėvėjimo skaičiavimo būdų labai susijęs su likusių padėti kiaušinių skaičiumi, t. y. produkcijos metodu. Tai planuojant, kad vištos dedeklės bus auginamos iki 90 savaičių ir gali padėti 408 kiaušinius apskaičiuojamas nusidėvėjimo pagal produkciją procentas. Skaičiuojant nusidėvėjimą tiesiniu būdu įvertinama, kiek procentų savo gyvenimo paukštis nugyveno. Taigi, UAB „Paukštynas“ turimo biologinio turto vidutinis nusidėvėjimo procentas tiesiniu metodu yra 36,06 proc., o produkcijos – 39,22 proc.

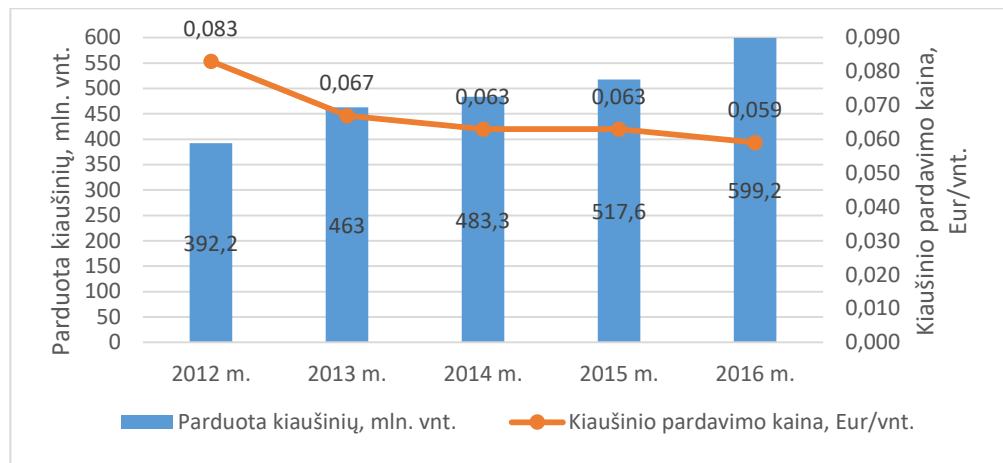
Viena iš pagrindinių prielaidų, naudojamų biologinio turto – vištų dedeklių vertei nustatyti yra bendrasis kiaušinio pelningumas, kuris naudojamas būsimų grynujų įplaukų skaičiavimui (žr. 11 lentelė).

11 lentelė. UAB „Paukštynas“ 2016 m. faktinis kiaušinio pelningumas (1 alternatyva) (sudaryta autorės remiantis 7 priedo duomenimis)

Kiaušinio bendrasis pelningumas	2016 m.
Kiaušinių gamyba, vnt.	86 245 168
Kiaušinių pardavimai, vnt.	86 245 168
Pardavimų suma, EUR	4 609 304
<i>Vid. kiaušinio pardavimo kaina, EUR/vnt.</i>	<i>0,0534</i>
Pašarų savikaina, EUR	2 550 146
<i>Pašarų savikaina, EUR/vnt.</i>	<i>0,0296</i>
Darbo užmokesčio sąnaudos, EUR	253 815
<i>Darbo užmokesčio sąnaudos, EUR/vnt.</i>	<i>0,0029</i>
Nusidėvėjimas, EUR	260 668
<i>Nusidėvėjimas, EUR/vnt.</i>	<i>0,0034</i>
Kita vištų priežiūra, EUR	293 280
<i>Kita vištų priežiūra, EUR/vnt.</i>	<i>0,0030</i>
Rūšiavimo sąnaudos, EUR	106 078
<i>Rūšiavimo sąnaudos, EUR/vnt.</i>	<i>0,0012</i>
Kiaušinio pelningumas, EUR/vnt.	0,0133

Kaip matome 11 lentelėje, 2016 m. UAB „Paukštynas“ viso surinko 86,25 mln. kiaušinių. Visi kiaušiniai buvo parduoti centralizuotai. Pagal 2016 m. galiojusią kainodarą, vidutinė kiaušinio pardavimo kaina buvo 0,0534 Eur/vnt. Tuo tarpu faktinė kiaušinio savikaina – 0,0402 Eur/vnt. Pagrindinės kiaušinio savikainos dedamosios: pašarai, darbo užmokestis, nusidėvėjimas, kitos vištų priežiūros ir rūšiavimo sąnaudos. Didžiausią kiaušinio savikainos dalį sudaro suvartojamas pašaras (73,63 proc). Taigi remiantis 2016 m. faktiniais duomenimis, UAB „Paukštynas“ bendrasis pelnas kiaušiniui buvo 0,0133 Eur/vnt. (1 alternatyva).

Remiantis Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro pateikiama informacija apie 2016 m. Lietuvos vištų kiaušinių pardavimus vidaus rinkoje, matome, kad nuo 2013 m. kiaušinio pardavimų kainos mažėjo (žr. 15 pav.). Tačiau 2016 m. kiaušinio pardavimo kaina buvo 0,059 Eur/vnt., t. y. 10,49 proc. didesnė negu UAB „Paukštynas“ vidutinė 2016 m. faktinė kiaušinio pardavimo kaina – 0,0534 Eur/vnt. Taigi, jei analizuojamos įmonės kiaušinio pelningumą vertintume vadovaujantis Lietuvos vidaus rinkos vidutine pardavimo kaina, tai įmonės „Paukštynas“ kiaušinio pelningumas būtų 0,0188 Eur/vnt. (2 alternatyva).



14 pav. Vištų kiaušinių pardavimų ir kainų Lietuvos vidaus rinkoje dinamika 2012 – 2016 m. (sudaryta autorės remiantis Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centru)

Norint įvertinti likutinę vištos dedeklės vertę taip pat galimos dvi alternatyvos: faktinė įmonės vištos dedeklės pardavimo kaina (1 alternatyva) arba aktyvios rinkos paukščių pardavimo - pirkimo kaina (2 alternatyva). Dažniausiai žemės ūkio įmonės iš anksto pasirašo sutartis dėl biologinio turto ar žemės ūkio produkcijos pardavimo ateityje, taip ir UAB „Paukštynas“ yra sudaręs sutartį su kita Lietuvos įmone dėl paukščių pardavimo. Vidutinė analizuojamos įmonės faktinė vištos dedeklės pardavimo kaina yra 0,550 Eur/vnt. (1 alternatyva). Tačiau pasirašyta kainodara nebūtinai turi atitikti tikrąją vertę. Tuo tarpu aktyvios rinkos kainą galima nustatyti remiantis interneto puslapyje http://www.pluimveebeurs.com/prijsinformatie/NOP_Slactkippen-53 pagal veislę pateikiamomis paukščių rinkos kainomis. UAB „Paukštynas“ vištos dedeklės likutinę rinkos vertę galima įvertinti vadovaujantis „Bruine Kippen“ paukščių veislės kaina. Taigi, vidutinė vištos dedeklės aktyvios rinkos kaina 2016 m. pabaigoje buvo 0,344 Eur/vnt. (2 alternatyva), t. y. 37,46 proc. mažesnė nei faktinė vištos pardavimo kaina. Tikėtina, kad 2017 metų eigoje bus peržiūrėta UAB „Paukštynas“ ir kitos Lietuvos įmonės vištų dedeklių pardavimo - pirkimo sutartis.

UAB „Paukštynas“ vadovybė yra įvertinus, kad metinė diskonto norma, skaičiuojant valdomo biologinio turto tikrąją vertę, turėtų būti 10 proc. Diskonto norma – tai procentinis dydis, naudojamas diskontuotų pinigų srautų metodu perskaičiuojant būsimų pinigų vertę į dabartinę.

Biologinio turto – diskontuota kiaušinių (vištos) tikroji vertė yra apskaičiuojama remiantis žemiau pateiktomis prielaidomis ir informacija:

- ✓ jauniklės vištaitės maksimalus gyvenimo amžius – 21 sav.;
- ✓ jauniklės vištaitės įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – 3,89 eur/vnt.;
- ✓ likę jauniklės vištaitės auginimo kaštai, eur/vnt.;
- ✓ lohmann brown – classic vištų dėslumo rekomendacijos;
- ✓ vištų dedeklių maksimalus gyvenimo amžius – 90 sav.;
- ✓ faktinis paukščių amžius, sav.;

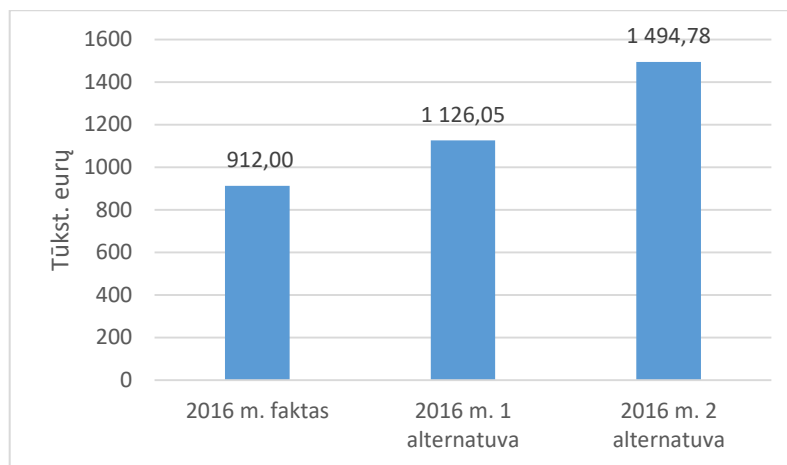
- ✓ likusių padėti kiaušinių skaičius pagal vištos faktinį amžių;
- ✓ faktinis 2016 m. kiaušinio pelningumas – 0,0133 eur/vnt. (1 alternatyva);
- ✓ faktinė 2016 m. likutinė vištos vertė – 0,55 eur/vnt. (1 alternatyva);
- ✓ metinė diskonto norma – 10 proc.

12 lentelė. UAB „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių tikroji vertė (sudaryta autorės)

Paukštidė	Paukščių skaičius, vnt.	Dabartinis amžius, sav.	Skerdimo amžius, sav.	Likę vištaitės auginimo kaštai, EUR	Likęs padėti kiaušinių skaičius, vnt.	Diskontuota kiaušinių (vištos) vertė, EUR	Galutinė vištos vertė, EUR	Vištų vertė, EUR	Vištų vertė (atsižvelgiant į vištaitės), EUR
Paukštidė 1	11 950	58	90	0,00	166	2,65	2,65	31 644	31 644
Paukštidė 2	15 122	20	90	0,24	404	5,50	5,26	83 125	79 546
Paukštidė 3	12 390	55	90	0,00	184	2,87	2,87	35 522	35 522
Paukštidė 4	15 982	20	90	0,24	404	5,50	5,26	87 853	84 071
Paukštidė 5	15 139	30	90	0,00	342	4,78	4,78	72 262	72 262
Paukštidė 6	14 570	78	90	0,00	57	1,29	1,29	18 742	18 742
Paukštidė 7	17 218	30	90	0,00	342	4,78	4,78	82 187	82 187
Paukštidė 8	15 750	65	90	0,00	126	2,16	2,16	33 907	33 907
Paukštidė 9	15 006	55	90	0,00	184	2,87	2,87	43 023	43 023
Paukštidė 10	29 199	23	90	0,00	388	5,31	5,31	154 926	154 926
Paukštidė 11	20 568	80	90	0,00	47	1,16	1,16	23 830	23 830
Paukštidė 12	17 778	78	90	0,00	57	1,29	1,29	22 869	22 869
Paukštidė 13	20 733	65	90	0,00	126	2,16	2,16	44 636	44 636
Paukštidė 14	19 613	58	90	0,00	166	2,65	2,65	51 934	51 934
Paukštidė 15	0	0	90	0,00	0	0,00	0,00		0
Paukštidė 16	36 919	19	90	0,47	407	5,53	5,06	204 205	186 730
Paukštidė 17	34 577	17	90	0,89	408	5,53	4,63	191 161	160 217
VISO	312 512	44						1 181 828	1 126 048

UAB „Paukštynas“ paukštininkystės biologinio turto tikrosios vertės skaičiavimai pateikiami 12 lentelėje (1 alternatyva). Atskirai pagal kiekvieną paukštidę yra įvertinta diskontuota kiaušinių (vištos) vertė, o tada atitinkamai apskaičiuojama ir visos paukštidės tikroji vertė. Skaičiuojant tikrąją vertę svarbu eliminuoti jauniklės vištaitės likusius auginimo kaštus iki 21 sav., nes jie mažina tikrąją turimo ir valdomo biologinio turto vertę. Taigi, įmonės „Paukštynas“ jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių vertė 1.126,05 tūks. eurų (1 alternatyva), t. y. 214,05 tūks. eurų (23,47 proc.) daugiau negu faktinė 2016 m. gruodžio 31 d. šios rūšies biologinio turto vertė.

Tačiau, jeigu UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo tikrąją vertę skaičiavimo modelyje pakeistume dvi pagrindines prielaidas pagal aktyvios rinkos kainas, t. y. kiaušinio pelningumą ir likutinę vištos vertę (2 alternatyva), tai biologinio turto vertė būtų 1.494,78 tūkst. eurų, o teigiamas pokytis lyginant su prieš tai buvusia 1 alternatyva būtų 368,74 tūkst. eurų (32,75 proc.). Tuo tarpu lyginant su faktine įmonės biologinio turto 2016 m. gruodžio 31 d. vertė – 582,78 tūkst. Eurų (63,90 proc.) (žr. 16 pav.).



15 pav. UAB „Paukštynas“ jaunikių vištaičių ir vištų dedeklių tikroji vertė (sudaryta autorės)

Taigi, gauti UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo skaičiuoklės rezultatai parodė, kad 1 alternatyva (remiantis faktiniais įmonės duomenimis) apskaičiuota biologinio turto vertė gali padidėti 214,05 tūkst. eurų, t. y. 23,47 proc. lyginti su faktine 2016 m. paskutinio ataskaitinio laikotarpio nustatyta biologinio turto verte. Tuo tarpu 2 alternatyva (remiantis aktyvios rinkos kainomis) apskaičiuota biologinio turto visai pagrįstai gali padidinti įmonės turimą turtą 582,78 tūkst. (63,90 proc.) eurų lyginant su 2016 m. pabaigoje įvertinta biologinio turto verte. Skirtumas tarp 1 alternatyva apskaičiuotos biologinio turto vertės ir 2 alternatyva yra 368,74 tūkst. eurų.

Objektyviai biologinio turto apskaitos politikai formuoti teisinga būtų leisti biologinio turto įkainojimui pasirinkti tinkamiausią konkrečioms ekonominėms sąlygoms įkainojimo būdą: tikrosios vertės arba savikainos. Informacijos palyginamumą galima būtų užtikrinti, finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikiant informaciją apie balanso sudarymo dieną buvusią biologinio turto tikrąją vertę arba savikainą. Kartu tai būtų papildoma informacija finansinės informacijos vartotojams apie įmonės valdomo biologinio turto vertę rinkoje.

Svarbu paminėti, kad žemės ūkio verslo subjektai vertindami savo turimą ir valdomą biologinį turtą gali pradėti išsamiau nagrinėti tarptautinius ir nacionalinius apskaitos standartus, įstatymus ar kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančius nuostatus siekiant parodyti geresnius ar blogesnius įmonės veiklos rezultatus.

4.4.3. UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo jautrumo analizė

UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimas tikrąja verte yra paremtas tokiomis reikšmėmis, kurios gali pasikeisti per atitinkamą laikotarpį ir turėti reikšmingos įtakos įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams, t. y. kiaušinio bendrasis pelningumas ir vištos likutinė vertė. Siekiant nustatyti šių analizuojamos įmonės biologinio turto vertinimo rodiklių reikšmę įmonės finansinėms ataskaitoms, bus atlikta jautrumo analizė.

Taigi, remiantis parengta UAB „Paukštynas“ biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – skaičiuokle, apskaičiuosime kokia būtų biologinio turto vertė, jeigu 1 alternatyva apskaičiuotą faktinį kiaušinio pelningumą – 0,0133 Eur/vnt. ir likutinę vištos vertę – 0,550 Eur/vnt. padidintume arba sumažintume atitinkamai 1, 2 ar 5 procentais. Visi kiti biologinio turto vertinimo skaičiuoklės kintamieji išlieka fiksuoti (žr. 13 lentelė).

13 lentelė. UAB „Paukštynas“ biologinio turto jautrumo analizė – 1 alternatyva (sudaryta autorės)

Jautrumo analizė	Procentai			1 alternatyva	Procentai		
	-5%	-2%	-1%		1%	2%	5%
Kiaušinio bendrasis pelnas, Eur/vnt.	0,0126	0,0130	0,0131	0,0133	0,0134	0,0135	0,0139
Vištos likutinė vertė, Eur/vnt.	0,5225	0,5390	0,5445	0,5500	0,5555	0,5610	0,5775
Biologinio turto vertė, tūkst. eurų	1 066,96	1 102,41	1 114,23	1 126,05	1 137,87	1 149,68	1 185,14

Kaip matome 13 lentelėje, 2016 m. faktinio kiaušinio bendrojo pelningumo ir likutinės vištų vertės reikšmės sumažinimas iki -5 proc. galėtų sumažinti įmonės biologinio turto straipsnį balanse iki 1.066,96 tūkst. eurų, t. y. 59,09 tūkst. eurų mažesnė lyginat su 1 alternatyva apskaičiuota biologinio turto verte. Šių rodiklių didinimas iki +5 proc. leistų padidinti biologinio turto vertę iki 1.185,14 tūkst. eurų (+59,09 tūkst. eurų).

14 lentelė. UAB „Paukštynas“ biologinio turto jautrumo analizė – 2 alternatyva (sudaryta autorės)

Jautrumo analizė	Procentai			2 alternatyva	Procentai		
	-5%	-2%	-1%		1%	2%	5%
Kiaušinio bendrasis pelnas, Eur/vnt.	0,0179	0,0185	0,0186	0,0188	0,0190	0,0192	0,0198
Vištos likutinė vertė, Eur/vnt.	0,3230	0,3332	0,3366	0,3400	0,3434	0,3468	0,3570
Biologinio turto vertė, tūkst. eurų	1 417,26	1 463,77	1 479,28	1 494,78	1 510,29	1 525,80	1 572,31

Tuo tarpu 2 alternatyva apskaičiuotų UAB „Paukštynas“ kiaušinio pelningumo – 0,0188 Eur/vnt. ir vištos likutinės vertės – 0,340 Eur/vnt. kintamųjų jautrumo analizė parodė, kad biologinio turto vertė galėtų sumažėti iki 1.417,26 tūkst. eurų, t. y. 77,53 tūkst. eurų (iki -5 proc.) lyginant su 2016 m. 2 alternatyva apskaičiuota biologinio turto verte. O analizuojamų kintamųjų padidinimas iki 5 proc. biologinio turto vertę padidintų iki 1.572,31 tūkst. eurų.

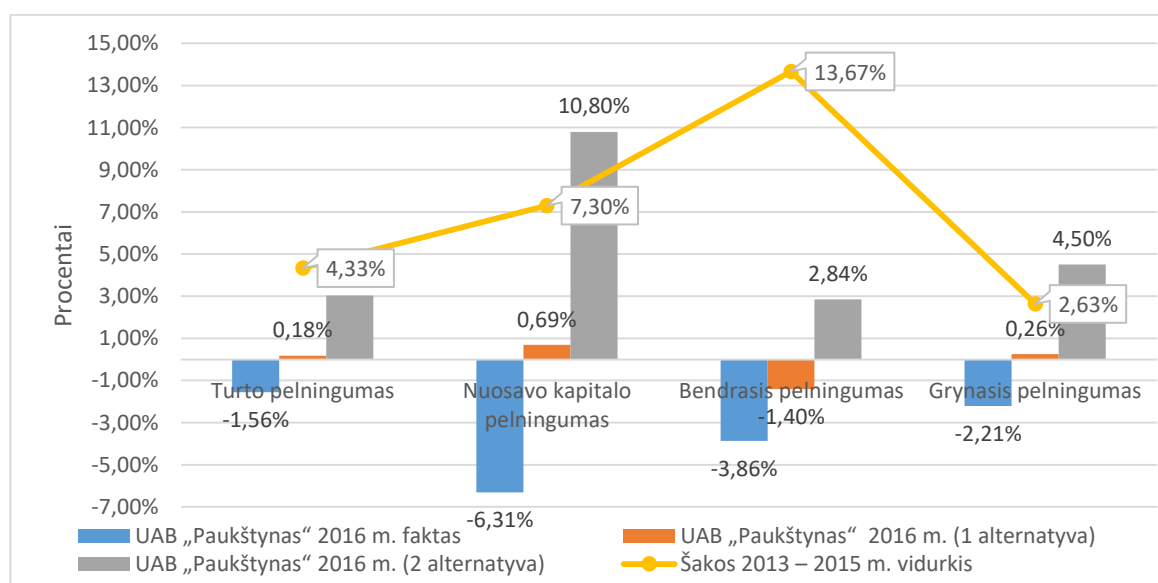
Taigi, atlikta UAB „Paukštynas“ pagrindinių biologinio turto vertinimo skaičiuoklės kintamųjų jautrumo analizė parodė, kad kiaušinio bendrojo pelno ir likutinės vištos dedeklės reikšmės kitimas nuo -5 iki + 5 procentų gali turėti reikšmingos įtakos įmonės veiklos rezultatams, t. y. sumažinti ar padidinti biologinio turto vertę 59,09 tūkst. eurų (1 alternatyva), o 2 alternatyvos atžvilgiu – 77,53 tūkst. eurų.

4.5. UAB „Paukštynas“ finansinių santykinų rodiklių analizė po biologinio turto vertinimo tikrąja verte

Remiantis 1 ir 2 alternatyva apskaičiuotais UAB „Paukštynas“ jauniklių vištų ir vištų dedeklių tikrosios vertės pokyčiais buvo sumodeliuotos naujos analizuojamos įmonės 2016 m. gruodžio 31 d. finansinės ataskaitos. Biologinio turto tikrosios vertės pokyčiai apskaitomi pelno (nuostolių) ataskaitos savikainos straipsnyje ir balanso biologinio turto ir perkainojimo rezervo straipsniuose. Pelno (nuostolių) ataskaitoje teigiamas biologinio turto tikrosios vertės pokytis sumažina faktinę 2016 m. gruodžio 31 d. savikainos sumą, o neigiamas – padidina. Tuo tarpu balanse teigiamas biologinio turto tikrosios vertės pokytis padidina faktinę 2016 m. gruodžio 31 d. biologinio turto ir perkainojimo rezervo straipsnių vertę, o neigiamas – sumažina.

Taigi, galime teigti, kad biologinio turto tikrosios vertės skaičiavimo modelio prielaidų keitimas leidžia manipuluoti įmonės veiklos rezultatais. Siekiant išsiaiškinti, kokią įtaką turi tiek vienu, tiek kitu variantu apskaičiuota biologinio turto vertė, pakartotini buvo apskaičiuoti UAB „Paukštynas“ pelningumo, mokumo ir apyvartumo rodikliai.

Pelningumo analizė



16 pav. UAB „Paukštynas“ 2016 m. pelningumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinimo metodikos (sudaryta autorės)

Kadangi 1 alternatyva įvertinus UAB „Paukštynas“ biologinio turto tikrąja verte įmonės veiklos rezultatas pagerėjo 214,05 tūks. eurų, t. y. grynasis pelnas 22,31 tūkst. eurų, tai įmonės turto pelningumas buvo jau teigiamas ir siekė 0,18 proc. Tuo tarpu remiantis 2 alternatyva apskaičiuoto biologinio turto verte analizuojamos įmonės turto pelningumo rodiklis tik 1,29 proc. punkto atsiliko nuo

rekomenduojamo šio rodiklio šakos 2013 – 2015 m. vidurkio. Taigi, lyginant 1 ir 2 variantu apskaičiuotą turto pelningumą su faktiniu 2016 m. turto pelningumu, atrodytų, kad įmonė vis efektyviau panaudoja savo valdomą turta.

Nuosavo kapitalo pelningumo rodiklius po biologinio turto vertės perskaičiavimo tampa teigiamas, o po 2 alternatyva paskaičiuoto biologinio turto vertės, kai šis straipsnis buvo padidintas 582,78 tūkst. eurų lyginant su 2016 m., tai bet viršijo vidutinį 2013 – 2015 m. šakos rodiklį.

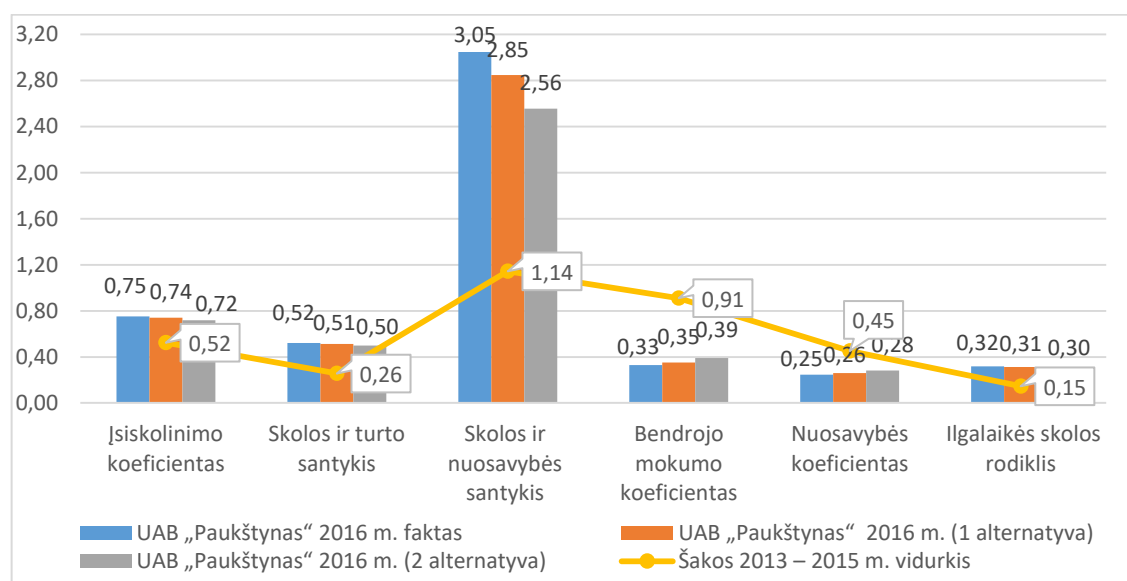
Bendras pelningumas po 1 alternatyva įvertinto biologinio turto vertės vis dar išlieka neigiamas, vadinasi, neužtenka biologinio turto vertę padidinti tik 214,05 tūkst. eurų lyginant su 2016 m. Tačiau, kai biologinio turto verte perskaičiuojama 2 alternatyva ir vertės pasikeitimas yra 582,78 tūkst. eurų, tai įmonės bendras pelningumas išauga iki 2,84 proc. (t. y. 6,7 proc. punkto lyginant su 2016 m. faktu).

Tuo tarpu grynasis pelningumas matomas ir po 1 alternatyva įvertinto biologinio turto, tačiau labai mažas – tik 0,26 proc. Po biologinio turto pervertinimo, kai jo vertė padidėja 582,78 tūkst. eurų, tai grynasis UAB „Paukštynas“ pelningumas viršija vidutinį 3 paskutinių metų pateikiamą šakos rodiklį, o lyginant su faktine 2016 m. šio rodiklio reikšme – padidėja 6,71 proc. punkto (žr. 17 pav.).

Taigi, galime teigti, kad bet koks teigiamas biologinio turto vertės pokytis daro teigiamą įtaką pelningumo rodikliams. UAB „Paukštynas“ pavyzdžiu, kai biologinio turto vertės pokytis 2 alternatyva buvo 582,78 tūkst. eurų lyginant su 2016 m. faktine biologinio turto verte, tai nuosavo kapitalo ir grynasis pelningumas ne tik tapo teigiami, bet ir viršijo vidutinį šakos rodiklį.

Mokumo analizė

Po biologinio turto vertinimo perskaičiavimo pagal sudarytą metodiką apskaičiuoti mokumo rodikliai pateikti 18 paveiksle.



17 pav. UAB „Paukštynas“ 2016 m. mokumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinimo metodikos (sudaryta autorės)

Kaip matome 18 pav., UAB „Paukštynas“ įsiskolinimo rodiklis po biologinio turto vertinimo mažėjo atitinkamai pagal didėjančius biologinio turto vertės pokyčius. Biologinio turto vertės pasikeitimas teigiamai 582,78 tūks. eurų sumažina įsiskolinimo koeficientą 4 proc.

Skolos ir turto santykis bei skolos ir nuosavybės santykis taip pat atitinkamai mažėja pagal biologinio turto vertės teigiamų pokyčių vertę, tačiau didesni pasikeitimai yra pastebimi skolos ir nuosavybės santykio rodiklio dinamikoje, t. y. 2 alternatyva įvertinta biologinio turto vertė leidžia sumažinti šį rodiklį 16,07 proc.

Tuo tarpu bendrojo mokumo ir nuosavybės koeficientai auga, kadangi padidėja įmonės turtas ir nuosavas kapitalas. Bendrojo mokumo koeficientas galėtų padidėti iki 0,39, o nuosavybės koef. – iki 0,28.

Kadangi biologinio turto vertės pokyčiai teigiami, o ta suma padidinama biologinio turto vertė balanse, tai ilgalaikės skolos rodiklis mažėja. Kai biologinio turto vertės pokytis lyginant su 2016 m. faktu yra 582,78 tūkst. eurų, tai ilgalaikės skolos rodiklis vis labiau artėja prie vidutinės šio rodiklio šakos reikšmės.

Taigi, atlikta UAB „Paukštynas“ mokumo analizė po biologinio turto įvertinimo pagal parengtą metodiką parodė, kad bet koks teigiamas biologinio turto vertės pasikeitimas daro teigiamą įtaką įmonės mokumo rodikliams. Tačiau didžiausias apskaičiuotas biologinio turto vertės pasikeitimas 582,78 tūks. eurų (2 alternatyva) dar nepadedą įmonės „Paukštynas“ vadovybei pasiekti vidutinius šakos rodiklius.

Apyvartumo analizė

Siekiant suprasti, kokią įtaką daro UAB „Paukštynas“ apskaičiuoti biologinio turto vertės pasikeitimai įmonės finansinei būklei buvo apskaičiuoti ir apyvartumo rodikliai (žr. 15 lentelė).

15 lentelė. UAB „Paukštynas“ 2016 m. apyvartumo rodikliai po pritaikytos biologinio turto vertinio metodikos (sudaryta autorės)

Apyvartumo analizė	UAB „Paukštynas“ 2016 m. faktas	UAB „Paukštynas“ 2016 m. (1 alternatyva)	UAB „Paukštynas“ 2016 m. (2 alternatyva)	Šakos 2013 – 2015 m. vidurkis
Atsargų apyvartumas	58,56	40,05	38,37	7,59
Ilgalaikio turto apyvartumas	0,79	0,78	0,75	3,49
Trumpalaikio turto apyvartumas	6,52	6,52	6,52	Nėra informacijos
Turto apyvartumas	0,71	0,69	0,67	

Kaip matome 15 lentelėje, kadangi biologinio turto vertės teigiami pokyčiai mažina įmonės savikainą, tai atsargų apyvartumas atitinkamai mažėjo pagal biologinio turto vertės pokyčio dydį. Mažėjantis atsargų apyvartumas parodo, kad įmonė galbūt lėčiau realizuoja savo atsargas. Tačiau tiek viena, tiek kita alternatyva paskaičiuota biologinio turto vertė, nemažina atsargų apyvartumo rodiklio žemiau vidutinės šio rodiklio šakos reikšmės.

Ilgalaikio turto apyvartumo rodiklis mažėja, kai didėja biologinio turto vertė, kadangi, teigiami vertės pasikeitimai turi įtakos tik ilgalaikio turto straipsniui, o pajamos išlieka nepakitusios.

Trumpalaikio turto apyvartumo rodikliai biologinio turto vertės pokyčiai įtakos neturi, nes pelno (nuostolių) ataskaitoje įmonės pajamų straipsnis ir balanse trumpalaikio turto straipsnis išlieka nepakitę. Taigi, visais variantais trumpalaikio turto apyvartumas išlieka 6,52.

Bendras turto apyvartumas nuo didėjančios biologinio turto vertės mažėja, nes didėja turimo turto vertė, o pajamos išlieka nepakitusios. Nors galbūt įmonės turto efektyvumo laipsnis išliko tas pats, tačiau biologinio turto vertės teigiami pokyčiai gali iškreipti tikrą šio rodiklio situaciją.

Taigi, atlikta atsargų, trumpalaikio ir ilgalaikio turto analizė bei viso turto apyvartumo analizė parodė, kad biologinio turto teigiami vertės pasikeitimai turi neigiamos įtakos atsargų, ilgalaikio ir viso turimo turto apyvartumams, t. y. juos mažina.

Apibendrinus atliktą finansinių santykinių rodiklių analizę po UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertės pasikeitimų 1 alternatyva – 214,05 tūkst. eurų ir 2 alternatyva – 582,78 tūkst. eurų, galime teigti, kad teigiami biologinio turto vertės pasikeitimai gerina įmonės pelningumo rodiklius. Didžiausia teigiama įtaka pastebėta nuosavo kapitalo pelningumo rodikliui. Mokumo rodikliams taip pat biologinio turto vertės pasikeitimai daro teigiamą įtaką. Tačiau apyvartumo rodiklius teigiamas vertės pasikeitimas blogina, nes atspindimas tik pelno (nuostolių) ataskaitos savikainos straipsnio mažėjimu ir balanso turto straipsnio didėjimu. Kadangi pajamos išlieka nepakitusios, o turto vertė padidėjus, tai apyvartumo rodikliai mažėja, nors galbūt įmonės turto valdymo efektyvumo laipsnis išliko nepakitęs.

Galime teigti, kad biologinio turto vertinimo neaiškumas skatina įmones pačioms ieškoti vertinimo būdų, tačiau tada galima susidurti su problema, kad bus nukrypstama nuo pagrindinių apskaitos principų. Sunku iš reglamentuojančių teisės aktų leidžiamų apskaitos metodų pasirinkti tuos, kurie leistų pateikti tokius įmonės finansinius rezultatus, kokių norėtų įmonės vadovybė ir kokie parodytų geriausius įmonės veiklos rezultatų aspektus. Įmonės vadovybė siekdama užsibrėžtų finansinių tikslų ieško aukštos kvalifikacijos apskaitos specialistų. Kadangi nėra aiškios biologinio turto vertinimo metodikos, tai žemės ūkio įmonių buhalterija stengiasi tik nepažeisti apskaitos standartuose nurodytų svarbiausių nuostatų, o visa kita yra tik kompetencijos klausimas.

Tačiau vertinant biologinį turtą finansinių rezultatų manipuliavimas gali paskatinti finansinius skandalus, sugadinti įmonės reputaciją ar net sukelti bankrotą, kadangi įmonės vadovybė prarandą tikrą įmonės finansinės būklės supratimą.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Remiantis Lietuvos bei užsienio mokslininkų atliktų tyrimų rezultatais, mokslinės literatūros analize bei statistiniais duomenimis (Lietuvos statistikos departamento, Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro, UAB „Euromonitor International – Eastern Europe“, Žemės ūkio ministerijos), buvo atlikta biologinio turto vertinimo problematikos analizė. Biologinio turto vertinimo problemas nagrinėjo šie Lietuvos bei užsienio mokslininkai: Ivanauskienė A., 2016; Pileckienė B., 2016; Cretu R. C., Cretu R. F., Muscanescu A., 2014; Hinke J., Starova M., 2014; Klychova G. S., Kulikova L. I., Mavliena L. M., Klychova A. S., 2014; Gabriel N. C., Stefea P., 2013; Bohušova H., Svoboda P., 2011; Nerudova D., 2012; Elad C. Ir Herbohn K., 2011; Domeika P., 2009; Zinkevičienė D., 2009; Juočiūnienė D., Stončiuvienė N., 2008 ir kt. Pagrindinė biologinio turto vertinimo problemų priežastis yra ta, kad biologinis turtas nuolat kinta tiek kokybiškai, tiek ir kiekybiškai. Apibendrinant galime teigti, kad dažniausiai pasitaikančios biologinio turto vertinimo problemos yra šios: biologinio turto vertinimas yra subjektyvi nuomonė; biologinio turto vertinimo pokyčiai iškreipia tikrus įmonės rezultatus ir neparodo realios finansinės būklės; biologinio turto vertinimas – tik momentinis to ataskaitinio laikotarpio vaizdas; dideli vertinimo kaštai pinigine išraiška ir laiko sąnaudomis; efektyvus biologinio turto valdymas priklauso nuo jo vertinimo. Atlikta problematikos analizė išryškino žemės ūkio verslo subjektų biologinio turto vertinimo teorinių sprendimų būtinumą.

2. Žemės ūkio verslo subjektų finansinė apskaita turi daug specifinių ypatybių, kurios būdingos tik šiam verslo sektoriui. Viena pagrindinių to priežastis – turimas ir valdomas biologinis turtas. Biologinis turtas – tai gyvas žemės ūkio verslo subjektų objektas, kuris turi savitą transformacijos bruožų: nuolat kinta kokybiškai ir kiekybiškai. Mokslinėje literatūroje išskiriami šie biologinio turto tipai: vartojamasis biologinis turtas, biologinio turto davėjas, brandus ir nebrandus biologinis turtas. Remiantis tarptautinių ir nacionalinių verslo apskaitos standartų taikymo žemės ūkio įmonėse rekomendacijomis, įvardinami keli pagrindiniai kriterijai, kada įmonė gali užregistruoti savo apskaitoje biologinį turtą ar žemės ūkio produkciją – kai ji valdo ir naudoja šį turtą arba yra tikėtina, kad ateityje iš šio turto gaus ekonominės naudos bei galima patikimai nustatyti šio turto vertę. Pagrindiniai biologinio turto vertinimo metodai: vertinimas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir tikrąja verte. Pirmasis metodas yra paprastesnis ir aiškesnis, tačiau antrasis parodo tikslenę biologinio turto vertę, tačiau tai yra subjektyvi vertintojo nuomonė.

3. Išanalizavus mokslinėje literatūroje pateikiamus biologinio turto vertimo teorinius sprendimus, išsiaiškinus jų privalumus ir trūkumus, buvo parengta koncepcinė biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – vertinimo metodika. Biologinio turto vertinimo neaiškumas skatina įmones ieškoti vertinimo būdų, o tada nukrypstama nuo pagrindinio apskaitos tikslo – teikti teisingą, objektyvią, patikimą ir palyginamą finansinę informaciją vartotojams. Sudaryta biologinio turto vertinimo metodika

gali naudotis visos žemės ūkio įmonės, kurios užsiima paukštininkystės verslu, nepriklausomai nuo to ar pačios augina pakaitinius paukščius, ar laiko tik vištas dedekles. Pagrindiniai kintamieji, padėsiantys apskaičiuoti biologinio turto vertę, yra: jauniklės vištaitės įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, naudingo tarnavimo laikas, dėslumas, kiaušinio pelningumas, likutinė dedeklės vertė, diskonto norma. Apskaičiuojant galutinę diskontuotą kiaušinių (vištos) vertę svarbu eliminuoti jauniklės vištaitės auginimo kaštus.

4. Atlikus UAB „Paukštynas“ 2013 – 2016 m. finansinių ataskaitų dinamikos ir struktūros analizę, buvo nustatyta, kad didžiąją dalį įmonės turto sudaro ilgalaikis turtas, kuris plečiant įmonės veiklą nuolat didėja. Tačiau įmonės veikla finansuojama skolintomis lėšomis, todėl atlikta mokumo analizė parodė, kad gali būti nepatraukli kreditoriams ar kitiems verslo partneriams. Patikrinus parengtą biologinio turto vertinimo metodiką analizuojamos įmonės „Paukštynas“ pavydžiu, buvo parengta biologinio turto – jauniklių vištaičių ir vištų dedeklių – tikrosios vertės vertinimo skaičiuoklė. Gauti UAB „Paukštynas“ biologinio turto vertinimo skaičiuoklės rezultatai parodė, kad 1 alternatyva (remiantis faktiniais įmonės duomenimis) apskaičiuota biologinio turto vertė gali padidėti 214,05 tūkst. eurų, t. y. 23,47 proc. lyginant su faktine 2016 m. paskutinio ataskaitinio laikotarpio nustatyta biologinio turto verte. Tuo tarpu 2 alternatyva (remiantis aktyvios rinkos kainomis) apskaičiuotas biologinis turtas visai pagrįstai gali padidinti įmonės turimą turtą 582,78 tūkst. (63,90 proc.) eurų. Po biologinio turto vertinimo atlikta jautrumo ir pakartotinių finansinių santykinių rodiklių analizė parodė, kad teigiami biologinio turto vertės pasikeitimai daro reikšmingą įtaką įmonės pelningumo ir mokumo rodikliams, t. y. juos gerina, tačiau atsargų apyvartumo, ilgalaikio turto ir viso turto apyvartumo rodiklius blogina. Svarbu, kad įmonė suprastų realią finansinę situaciją be biologinio turto vertinimo pokyčių daromos įtakos, nes, priešingu atveju, piktnaudžiaujant, galima prarasti veiklos efektyvumą ir stabilumą.

Rekomendacijos ir siūlymai:

Įmonės „Paukštynas“ vadovybė turėtų periodiškai vertinti biologinio turto (vištų dedeklių) tikrąją vertę, t. y. nustatyti pagrindines reikšmingas prielaidas, remiantis istoriniais vidutiniais įmonės duomenimis ir tiksliausiu galimu aktyvios rinkos įvertinimu finansinių ataskaitų sudarymo dieną. Rekomenduojama, kad naudojamos prielaidos (ypač kurių negalima patikrinti rinkoje) būtų reguliariai peržiūrimos ir atnaujinamos atlikus buvusių tikrosios vertės nustatymo prielaidų testavimą. Tuo tarpu kitos (rinkose stebimos) prielaidos turėtų būti paremtos viešai visiems prieinama informacija – rinkos kainomis. Svarbu, kad UAB „Paukštynas“ vadovybė nuolatos analizuotų susidariusius biologinio turto tikrosios vertės pokyčius ir juos lemiančius veiksnius – išaugintą paukščių kiekį, surinktų kiaušinių apimtį, pardavimų kainas ir kt.

LITERATŪRA

- Aleknevičienė V., Stončiuvienė N., Zinkevičienė D. (2012). Daugiafunkcinio žemės ūkio pinigų srantai ir jų poveikis organizacijos vertei. *Aleksandro Stulginskio universitetas. Nr. 1(8)*, p.13-20. ISSN 2029-1175. Prieiga per internetą: http://afk.asu.lt/file/repository/Mokslo_zurnalas_2012.pdf
- Aliberch A. S., Blandón 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.* Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489112700407>
- Andrews R. (2012). *Fair Value, earnings management and asset impairment: The impact of a change in the regulatory environment.* Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567112000603>
- Argiles J. M., Garcia-Blandon J., Monllau T. (2011). *Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information.* Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489111700292>
- Audito ir apskaitos tarnyba (2014). *Dėl žemės ūkio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos formos. Apklauso apžvalga.* Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Kita-informacija/Apklausos/Apzvalgadel-zemes-ukio-imonems-skirtos-pn-ataskaitos-formos.pdf>
- Audito ir apskaitos tarnyba (2015). *Dėl tikrosios vertės nustatymo. Apklauso apžvalga.* Vilnius. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Kita-informacija/Apklausos/Apzvalgadel-TV-nustatymo.pdf>
- Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba (2017). *Finansinių ataskaitų kokybės tyrimas. Apklauso apžvalga.* Vilnius. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/FA-kokybs-tyrimo-APZVALGA-SVETAINEI.pdf>
- Balabonienė I., Dagilienė L., Mykolaitienė V., Večerskienė G. (2013). Accounting peculiarities of the state-owned land in Lithuania. *Economics and management. Nr. 18 (4)*. ISSN 2029-9338. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2013~1390742931568/datastreams/DS.002.1.01.ARTIC/content>
- Bikienė J., Pučkienė D. (2012). *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika.* Vadovėlis. Vilnius. Mykolo Romerio universitetas. Prieiga per internetą: http://wdn.ipublishcentral.net/association_lithuania_serials/viewinsidehtml/39973806855633

- Bohušova H., Svoboda P. (2011). What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises? *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculture Mendelianae Brunensis*, 59(7), pp. 81-90. Prieiga per internetą: https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2011059070081.pdf
- Bohušova H., Svoboda P. (2016). *Biological assets: In what way should be measured by SMEs?* Prieiga per internetą: http://ac.els-cdn.com/S1877042816305705/1-s2.0-S1877042816305705-main.pdf?_tid=523da686-c883-11e6-8572-00000aacb35f&acdnat=1482437882_a6e2d821ae1d9ba631d63943c0189f14
- Bohušova H., Svoboda P., Nerudova D. (2012). Biological assets reporting: is the increase in value caused by the biological transformation revenue. *Agricultural Economics*. Nr. 58, pp. 520-532. Prieiga per internetą: <http://www.agriculturejournals.cz/publicFiles/78750.pdf>
- Budrionytė R. (2015). Apskaita tikraja verte tarptautinių ir nacionalinių apskaitos standartų kontekste. *International scientific conference. Accounting, audit, analysis: science, studies and business synthesis*. Vilnius. Prieiga per internetą: http://www.3akonferencija.ef.vu.lt/wp-content/uploads/2011/07/3a_Accounting-Audit-Analysis_research-papers.pdf
- Budrionytė R. (2016). Miško klasifikavimo problematika ir praktika privačiose Lietuvos miškininkystės įmonėse apskaitos standartų kontekste. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr. 1. ISSN 2351-5597. Prieiga per internetą: <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:19694448/datastreams/MAIN/content>
- Buzienė I. (2014). Žemės ūkio veikloje naudojamo biologinio turto vertinimas apskaitoje. *11-oji Prof. Vlado Gronskio mokslinė magistrantų ir doktorantų konferencija. Ūkio plėtra: teorija ir praktika*. Kaunas, p. 111-117. Prieiga per internetą: http://www.knf.vu.lt/dokumentai/failai/konferenciju/gronsko2016/VUKHF_Gronsko_leidinys_2014.pdf
- Cretu R. C., Cretu R. F., Muscanescu A. (2014). Comparative analysis of strategic and tactical decisions in agriculture under the IAS 41 Standart. *Bulletin UASVM. Agriculture*, 71 (1), pp. 1641-1646. Prieiga per internetą: http://ac.els-cdn.com/S2212567114006352/1-s2.0-S2212567114006352-main.pdf?_tid=a817c762-2b2f-11e7-9727-00000aacb35e&acdnat=1493287114_43cf1fc0103b890921768db048d9fa14
- Čereškaitė V. (2014). *Biologinio turto apskaita. Mano ūkis*, 2014/02. Prieiga per internetą: <http://manoukis.lt/mano-ukis-zurnalas/agroverslas/3250-biologinio-turto-apskaita>
- Dodienė V. (2016). Produkto rizika: teorinis požiūris. Aleksandro Stulginskio universitetas. *Studentų mokslinė konferencija. Jaunasis mokslininkas*. Akademija, pp. 7-9. Prieiga per internetą: <http://evf.asu.lt/wp-content/uploads/sites/4/2016/04/Jaunasis-mokslininkas-2016.pdf>

- Domeika P. (2009). Įmonės biologinio turto apskaitos informacinės sistemos kūrimas. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*. Nr. 16(1). ISSN 1822-6760. Prieiga per internetą: <http://mts.asu.lt/mtsrbid/article/viewFile/508/534>
- Elad C., Herbohn K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. Prieiga per internetą: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0019/10549/10-Implementing-Fair-Value-Accounting-In-The-Agricultural-Sector-ICAS.pdf
- Finansų ministerija (2017). *Lietuvos ūkio 2017 – 2020 metų perspektyvos*. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/ERS%202017-03-20_paskelbtas.pdf
- Finansų ministerija. *Nuvertėjimo apskaita*. Prieiga per internetą: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1\(72\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1(72).pdf)
- Fisher M., Marsh T. (2013). Biological assets: financial and reporting using US and international accounting guidance. *Journal of Accounting and Finance*, 13(2). Prieiga per internetą: http://www.na-businesspress.com/JAF/FischerM_Web13_2_.pdf
- Fisher R., Mortensen T., Webber D. (2010). Fair value accounting in the agricultural sector: an analysis of financial statement preparers's perceptions before and after the introduction of IAS 41 Agriculture. *Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ) Conference*.
- Gabriel N. C., Stefea P. (2013). International accounting standart 41 (IAS 41) – implication for reporting crop assets. *Facultatea de management agricol. Lucrari Stiintifice*, Seria I., vol. XV (3), pp. 1-6. Prieiga per internetą: <http://www.lsma.ro/index.php/lsma/article/viewFile/42/132>
- Gipienė G., Rudžionienė K. (2015). *Žemės ūkio veiklos apskaitos reglamentavimas*. Metodinė priemonė. Elektroninis išteklius. Vilniaus universitetas. Prieiga per internetą: http://www.khf.vu.lt/dokumentai/failai/katedru/finansu/Gipien%C4%97_Gailut%C4%97_Rud%C5%BEionien%C4%97_Kristina_%C5%BDem%C4%97s_%C5%ABkio_veiklos_apskaitos_reglamentavimas_metodin%C4%97_priemon%C4%97.pdf
- Girdžiūtė L. (2010). *Žemės ūkio rizikos ir jų integruoto vertinimo galimybės*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Nr./ No1 (7). ISSN 2029-1175. Prieiga per internetą: <http://vhost.asu.lt/afk/2010/1-97p.pdf>
- Girdžiūtė L., Slavickienė A. (2011). Žemės ūkio rizikos ir jų vertinimo modeliai. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Nr. 3(27). ISSN 1822-6760. Prieiga per internetą:

<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367176761988/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Hinke J., Starova M. (2014). The fair value model for the measurement of biological assets and agriculture produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 12, pp. 213-220. Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567114003384>

Huffman A. (2015). Matching measurement to asset use: Evidence from IAS 41. *A.B. Freeman School of Business*. Tulane University. Prieiga per internetą: <https://business.lsu.edu/Accounting/Documents/Seminar%20Series/Huffman,%20Adrienna%20-%20LSU%20November.pdf>

Ivanauskienė A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Knyga. Tyto Alba. Vilnius

Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., Urbonavičienė V. (2006). Žemės ūkio įmonių apskaitos politika: patirtis ir problemos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos*. Nr. 1. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367181233010/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008). *Apskaitos tarptautinė reglamentacija*. Mokomoji knyga. Akademija. Prieiga per internetą: http://asu.lt/wp-content/uploads/2015/02/knyga_visa.pdf

Klychova G. S., Kulikova L. I., Mavliena L. M., Klychova A. S. (2014). Organization of accounting in fur farming according to IAS. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(24), pp. 84-90. Prieiga per internetą: <http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/download/4943/4784>

Lakis A., Juškevičienė D., Stalgienė A. (2010). Pagrindinių žemės ūkio produkcijos rūšių ir biologinio turto savikainų duomenų bazės kūrimo metodologiniai aspektai. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*. Lietuvos agrarinės ekonomikos institutas. ISSN 1822-6760. Nr. 22 (3). Research papers. Prieiga per internetą: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0ahUKEwj749Pg25XNAhXCDiwKHRYGAEUQFghDMAY&url=http%3A%2F%2Fwww.laei.lt%2Ffile_download.php%3Fpid%3D310&usg=AFQjCNEVYvGHmwOAJX5tSaTm2QISYamsYg&sig2=NxeD349D0SA039To2fKWLg&cad=rja

Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2008). *16-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“*. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Apskaita_ir_atskaitomyb%C4%97/VSAFAS/16vsafas_lv1.pdf

Lietuvos statistikos departamentas. *Rodiklių duomenų bazė*. Vilnius: Lietuvos statistikos departamentas. Prieiga per internetą: <http://www.stat.gov.lt/>

- Lietuvos žemės ūkio bendrovių asociacija (2011). *Standartų taikymas žemės ūkio įmonėse*. Vilnius. Prieiga per internetą: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=0ahUKEwi0i7SD44DRAhVGWSwKHQzxDOwQFghEMAc&url=http%3A%2F%2Fwww.lzuba.lt%2Fpictures%2Ftvs_kiti_failai%2FVAS%2520taikymo%2520ypatumai%2520%25C5%25BE%25C5%25AB%2520\(dalomoji\).doc&usg=AFQjCNEm_1MovRaHKLQMAdeS77n7qtzbcg&sig2=KyTbVv4gwK_9V6q4kC22UA](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=0ahUKEwi0i7SD44DRAhVGWSwKHQzxDOwQFghEMAc&url=http%3A%2F%2Fwww.lzuba.lt%2Fpictures%2Ftvs_kiti_failai%2FVAS%2520taikymo%2520ypatumai%2520%25C5%25BE%25C5%25AB%2520(dalomoji).doc&usg=AFQjCNEm_1MovRaHKLQMAdeS77n7qtzbcg&sig2=KyTbVv4gwK_9V6q4kC22UA)
- Liuiama J. (2017). Kurios Lietuvos pramonės ir paslaugų sritys bus svarbiausios 2025 metais? *Euromonitor international*. News and resources. Prieiga per internetą: <http://blog.euromonitor.com/2017/01/kurios-lietuvos-pramoses-ir-paslaugu-sritys-bus-svarbiausios-2025-metais.html>
- Lohmann Tierzucht. *Paukščių auginimo rekomendacijos*. Prieiga per internetą: http://www.ltz.de/en/downloads/management-guides.php#anchor_0955c6a8_Accordion-1-Cage
- Martirosianienė L., Stončiuvienė N., Zinkevičienė D. (2016). *Žemės ūkio verslo subjektų apskaitos politikos formavimas siekiant finansinio patrauklumo*. Mokslo monografija. Aleksandro Stulginskio universitetas. Akademija. Prieiga per internetą: http://dspace.lzuu.lt/jspui/bitstream/1/5352/3/MONOGRAFIJA_20170125.pdf
- Paliulienė L. (2012). Turto įkainojimo savikaina ir tikraja verte koncepcijų teorinė bei praktinė analizė. *Aleksandro Stulginskio universitetas*. Nr.1(8). ISSN 2029-1175. Prieiga per internetą: http://afk.asu.lt/file/repository/Mokslo_zurnalas_2012.pdf
- Pileckienė B. (2016). Europos Sąjungos valstybių ūkininkų ūkių efektyvumo tyrimo rizikos – pelningumo požiūriu metodika. *Studentų mokslinė konferencija. Jaunasis mokslininkas*. Aleksandro Stulginskio universitetas. Akademija, p. 99-104. Prieiga per internetą: <http://evf.asu.lt/wp-content/uploads/sites/4/2016/04/Jaunasis-mokslininkas-2016.pdf>
- Rudžionienė K. (2008). Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai Lietuvoje. *Ekonomika ir vadyba* Vilniaus universitetas. Nr. 13. ISSN 1822-6515. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2008~1367161491284/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
- Rudžionienė K. (2009). Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai viešojo ir privataus sektoriaus apskaitoje. *Ekonomika ir vadyba: Aktualijos ir perspektyvos*. Vilniaus universitetas. Nr. 2 (15). ISSN 1648-9098. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367167860038/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

- Rudžionienė K. (2010). Tikrosios vertės samprata Lietuvoje. *Vilniaus universitetas*. Nr. 1 (7). ISSN-2029-1175. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367188042509/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
- Sedlaček J. (2010). The methods of valuation in agricultural accounting. *Faculty of Economics and Administration, Masaryk University, Brno, Czech republic*. Prieiga per internetą: <http://agriculturejournals.cz/publicFiles/16393.pdf>
- Stankutė J. (2016). Teoriniai ilgalaikio turto tikrosios vertės nustatymo finansinėje apskaitoje aspektai. *Studentų mokslinė konferencija. Jaunasis mokslininkas*. Aleksandro Stulginskio universitetas. Akademija, pp. 105-111. Prieiga per internetą: <http://evf.asu.lt/wp-content/uploads/sites/4/2016/04/Jaunasis-mokslininkas-2016.pdf>
- Stončiuvienė N., Zinkevičienė D. (2004). *Biologinio turto tikrosios vertės nustatymo algoritmas. Lietuvos žemės ūkio universitetas*. Prieiga per internetą: <http://vadyba.asu.lt/7/148.pdf>
- Subavičienė R., Budrionytė R., Aenkus K. (2012). *Finansinė apskaita*. Mokomoji knyga. Vilniaus universitetas
- Tarptautinė buhalterijų federacija (2008). *545-asis tarptautinis apskaitos standartas auditui „Tikrosios vertės nustatymų ir atskleidimų auditas“*. Prieiga per internetą: <http://lar.lt/www/new/request.php?1176>
- Tarptautinis 41-asis apskaitos standartas „Žemės ūkis“. Prieiga per internetą: <https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/7c7350c0-b76b-4ce6-9643-ac27889e0dee/IFRS>
- Valstybės įmonė. *Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centras*. Prieiga per internetą: <https://www.vic.lt/?mid=383>
- Vertybinių popierių biržą NASDAQ OMX Vilnius (2010). *Įmonių finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika*. Prieiga per internetą: http://www.nasdaqomxbaltic.com/files/vilnius/leidiniai/Rodikliu_skaiciavimo_metodika-final.pdf
- Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos institutas. (2013). *17-asis Verslo apskaitos standartas „Biologinis turtas“*. Prieiga per internetą: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0ahUKEwiHiKqc5q_NAhVEhSwKHQLTAb8QFghDMAY&url=http%3A%2F%2Fwww.aat.lt%2Fget.php%3Ff.3654&usg=AFQjCNGni_nzu_19eqOwUNdPPkKcdItZsg&sig2=s33ofmHIsP43wkzndk-bfw
- Zyla M. L. (2013). *Fair value measurement*. Practical guidance and implementation. John Wiley and Sons.

- Zinkevičienė D. (2009). Biologinio turto ir žemės ūkio produkcijos vertinimas finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūrų plėtrai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Nr. 19(4). ISSN 1822-6760 Prieiga per internetą: <http://vadyba.asu.lt/19a/93.pdf>
- Zinkevičienė D., Stončiuvienė N. (2004). *Biologinio turto įkainojimo problemos. Žemės ūkio mokslai*. Nr. 3. P. 62-67. Lietuvos mokslų akademija. Prieiga per internetą: <http://www.lmaleidykla.lt/publ/1392-0200/2004/3/Z-62.pdf>

PRIEDAI

UAB „Paukštynas“ balanso horizontalios analizės skaičiavimai 2013-2016 metais

Eil. nr.	Straipsniai	2013 m.	2014 m.	2015 m.	2016 m.	Pokyčiai laike (H analizė)								
						2013-2014 m.	%	2014-2015 m.	%	2015-2016 m.	%	2013-2016 m.	%	
A.	Ilgalaikis turtas													
I.	Ilgalaikis nematerialusis turtas													
II.	Ilgalaikis materialusis turtas													
II.1.	Zemė ir pastatai	945 163	904 300	1 262 946	8 156 708	-40 863	-4,32	2 167 246	239,66	6 893 762	545,85	7 211 545	763,00	
II.2.	Mašinos ir įrenginiai	1 226 212	1 376 422	2 759 427	1 267 453	150 209	12,25	4 135 849	300,48	-1 491 974	-54,07	41 240	3,36	
II.3.	Transporto priemonės	39 960	40 334	26 966	52 490	375	0,94	67 301	166,86	25 524	94,65	12 531	31,36	
II.4.	Kitas materialusis turtas	11 577	23 686	20 566	16 051	12 109	104,60	44 253	186,83	-4 515	-21,95	4 474	38,65	
II.5.	Nebaigta statyba	50 582	119 954	123 345	247 229	69 373	137,15	243 299	202,83	123 884	100,44	196 647	388,77	
II.6.	Įsankstiniai apmokėjimai už ilgalaikį turą	0	0	31 214	507	0		31 214		-30 707	-98,38	507		
II.7.	Investicinis turtas	0	822 722	3 719 005	0	822 722		4 541 727	552,04	-3 719 005	-100,00	0		
	Ilgalaikio materialiojo turto iš viso	2 273 493	3 287 419	7 943 470	9 740 438	1 013 926	44,60	11 230 889	341,63	1 796 969	22,62	7 466 945	328,43	
III.	Suteiktos ilgalaikės paskolos	0	0	13 884	12 186	0		13 884		-1 698	-12,23	12 186		
IV.	Kitas ilgalaikis turtas													
C.	Biologinis turtas													
I.	Auginami bei penimi gyvuliai ir kiti gyvūnai	465 731	902 036	1 061 896	912 000	436 305	93,68	1 963 932	217,72	-149 896	-14,12	446 269	95,82	
II.	Pasėlai	102 583	360 373	271 958	297 990	257 789	251,30	632 330	175,47	26 032	9,57	195 406	190,49	
	Viso biologinio turto	568 314	1 262 409	1 333 854	1 209 990	694 095	122,13	2 596 262	205,66	-123 864	-9,29	641 675	112,91	
	Ilgalaikio turto iš viso	2 841 807	4 549 828	9 291 207	10 962 614	1 708 021	60,10	13 841 035	304,21	1 671 407	17,99	8 120 807	285,76	
B.	Trumpalaikis turtas													
I.	Atsargos, išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys													
I.1.	Atsargos	510 313	210 182	88 232	220 074	-300 131	-58,81	298 414	141,98	131 842	149,43	-290 239	-56,87	
I.2.	Įsankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	18 966	344	54 593	0	-18 622	-98,19	54 937	15 970,00	-54 593	-100,00	-18 966	-100,00	
	Atsargų, išankstinių apmokėjimų ir nebaigtų vykdyti sutarčių iš viso	529 279	210 526	142 825	220 074	-318 753	-60,22	353 350	167,84	77 249	54,09	-309 205	-58,42	
II.	Per vienerius metus gautinos sumos													
II.1.	Iš pirkėjų gautinos sumos	388 756	414 855	315 673	775 058	26 099	6,71	730 528	176,09	459 385	145,53	386 302	99,37	
II.2.	Iš susijusių šalių gautinos sumos	0	198 666	6 820	116 460	198 666		205 486	103,43	109 640	1 607,62	116 460		
II.3.	Suteiktos trumpalaikės paskolos	0	0	836 814	46 268	0		836 814		-790 546	-94,47	46 268		
II.4.	Kitos gautinos sumos	232	114 365	316 860	168 388	114 133	49 259,85	431 225	377,06	-148 472	-46,86	168 156	72 576,26	
	Per vienerius metus gautinų sumų iš viso	388 988	727 886	1 476 166	1 106 174	338 899	87,12	2 204 053	302,80	-369 993	-25,06	717 186	184,37	
III.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	5 237	58 488	1 242	7 341	53 251	1 016,82	59 730	102,12	6 099	491,24	2 104	40,17	
	Trumpalaikio turto iš viso	923 503	996 900	1 620 233	1 333 588	73 397	7,95	2 617 133	262,53	-286 645	-17,69	410 085	44,41	
	Turto iš viso	3 765 311	5 546 728	10 911 440	12 296 202	1 781 417	47,31	16 458 168	296,72	1 384 762	12,69	8 530 891	226,57	
Eil. nr.	Straipsniai	2013 m.	2014 m.	2015 m.	2016 m.	Pokyčiai laike (H analizė)								
						2013-2014 m.	%	2014-2015 m.	%	2015-2016 m.	%	2013-2016 m.	%	
C.	Nuosavas kapitalas													
I.	Kapitalas	134 847	463 392	463 360	463 360	328 545	243,64	926 752	199,99	0	0,00	328 513	243,62	
II.	Perkainojimo rezervas (rezultatai)	0	392 869	349 392	477 558	392 869		742 261	188,93	128 166	36,68	477 558		
III.	Rezervai	1 219 468	1 219 468	1 219 468	1 219 468	0	0,00	2 438 936	200,00	0	0,00	0	0,00	
IV.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	146 748	460 501	1 218 133	878 382	313 753	213,80	1 678 634	364,52	-339 750	-27,89	731 634	498,57	
	Nuosavo kapitalo iš viso	1 501 063	2 536 230	3 250 353	3 038 769	1 035 167	68,96	5 786 582	228,16	-211 584	-6,51	1 537 706	102,44	
D.	Dotacijos	295 402	0	0	0	-295 402	-100,00	0		0		-295 402	-100,00	
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai													
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai													
I.1.	Ilgalaikės paskolos	161 288	669 104	1 301 122	3 902 434	507 816	314,85	1 970 226	294,46	2 601 312	199,93	3 741 147	2 319,55	
I.2.	Lizingo (finansinės nuomos) įsipareigojimai	0	0	0	0	0		0		0		0		
I.3.	Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas	30 681	63 133	87 642	106 634	32 452	105,77	150 775	238,82	18 991	21,67	75 953	247,56	
	Po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų iš viso	191 968	732 237	1 388 765	4 009 068	540 269	281,44	2 121 002	289,66	2 620 303	188,68	3 817 100	1 988,40	
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai													
II.1.	Ilgalaikių paskolų einamųjų metų dalis	335 890	130 896	561 477	1 277 298	-204 994	-61,03	692 373	528,95	715 822	127,49	941 409	280,27	
II.2.	Ilgalaikių lizingo (finansinės nuomos) įsipareigojimų einamųjų metų dalis	0	0	0	0	0		0		0		0		
II.3.	Trumpalaikės paskolos	77 223	0	803 164	1 239 348	-77 223	-100,00	803 164		436 184	54,31	1 162 125	1 504,90	
II.4.	Prekybos skolos	1 263 276	838 708	618 194	1 712 778	-424 568	-33,61	1 456 902	173,71	1 094 584	177,06	449 503	35,58	
II.5.	Susijusioms šalims mokėtinos sumos	0	1 169 540	3 375 114	0	1 169 540		4 544 654	388,58	-3 375 114	-100,00	0		
II.6.	Gauti išankstiniai įsipareigojimai	348	9 419	828 618	952 977	9 072	2 610,22	838 037	8 897,11	124 359	15,01	952 629	274 103,19	
II.7.	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	37 342	112 563	76 618	59 844	75 221	201,44	189 181	168,07	-16 774	-21,89	22 502	60,26	
II.8.	Mokėtinos pelno mokesčio	0	0	7 542	958	0		7 542		-6 584	-87,30	958		
II.9.	Atidėjimai	0	17 135	0	17 135	0		17 135	100,00	0		0		
II.10.	Kitos trumpalaikės mokėtinos sumos	62 800	0	1 596	5 162	-62 800	-100,00	1 596		3 566	223,46	-57 637	-91,78	
	Per vienerius metus mokėtinų sumų ir trumpalaikių įsipareigojimų iš viso	1 776 877	2 278 262	6 272 322	5 248 366	501 384	28,22	8 550 584	375,31	-1 023 957	-16,33	3 471 488	195,37	
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	3 765 311	5 546 728	10 911 440	12 296 202	1 781 417	47,31	16 458 168	296,72	1 384 762	12,69	8 530 891	226,57	

UAB „Paukštynas“ balanso vertikalios analizės skaičiavimai 2013-2016 metais

Eil. nr.	Straipsniai	2013 m.	2014 m.	2015 m.	2016 m.	Struktūros analizė (V analizė)									
						2013 m. %	2014 m. %	2015 m. %	2016 m. %	2013-2014 m. %	2014-2015 m. %	2015-2016 m. %	2013-2016 m. %		
A.	Ilgalaikis turas														
I.	Ilgalaikis nemateriškis turas														
II.	Ilgalaikis materiškis turas														
II.1.	Zemė ir pastatai	945 163	904 300	1 262 946	8 156 708	25,10%	16,30%	11,57%	66,34%	-8,80%	-4,73%		54,76%	41,23%	
II.2.	Mašinos ir įrenginiai	1 226 212	1 376 422	2 759 427	1 267 453	32,57%	24,82%	25,29%	10,31%	-7,75%	0,47%		-14,98%	-22,26%	
II.3.	Transporto priemonės	39 960	40 334	26 966	52 490	1,06%	0,73%	0,25%	0,43%	-0,33%	-0,48%		0,18%	-0,63%	
II.4.	Kitas materialus turas	11 577	23 686	20 566	16 051	0,31%	0,43%	0,19%	0,13%	0,12%	-0,24%		-0,06%	-0,18%	
II.5.	Nebaigta statyba	50 582	119 954	123 345	247 229	1,34%	2,16%	1,13%	2,01%	0,82%	-1,03%		0,88%	0,67%	
II.6.	Išankstiniai apmokėjimai už ilgalaikį turą	0	0	31 214	507	0,00%	0,00%	0,29%	0,00%	0,00%	0,00%		0,29%	0,00%	
II.7.	Investicinis turas	0	822 722	3 719 005	0	0,00%	14,83%	34,08%	0,00%	14,83%	19,25%		-34,08%	0,00%	
	Ilgalaikio materialiojo turto iš viso	2 273 493	3 287 419	7 943 470	9 740 438	60,38%	59,27%	72,80%	79,22%	-1,11%	13,53%		6,42%	18,84%	
III.	Suteiktos ilgalaikės paskolos	0	0	13 884	12 186	0,00%	0,00%	0,13%	0,10%	0,00%	0,13%		-0,03%	0,10%	
IV.	Kitas ilgalaikis turas														
C.	Biologinis turas														
II.	Auginami bei penimi gyvuliai ir kiti gyvūnai	465 731	902 036	1 061 896	912 000	12,37%	16,26%	9,73%	7,42%	3,89%	-6,53%		-2,32%	-4,95%	
II.	Pasėliai	102 583	360 373	271 958	297 990	2,72%	6,50%	2,49%	2,42%	3,77%	-4,00%		-0,07%	-0,30%	
	Viso biologinio turto	568 314	1 262 409	1 333 854	1 209 990	15,09%	22,76%	12,22%	9,84%	7,67%	-10,54%		-2,38%	-5,25%	
	Ilgalaikio turto iš viso	2 841 807	4 549 828	9 291 207	10 962 614	75,47%	82,03%	85,15%	89,15%	6,55%	3,12%		4,00%	13,68%	
B.	Trumpalaikis turas														
I.	Atsargos, išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys														
I.1.	Atsargos	510 313	210 182	88 232	220 074	13,55%	3,79%	0,81%	1,79%	-9,76%	-2,98%		0,98%	-11,76%	
I.2.	Išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys	18 966	344	54 593	0	0,50%	0,01%	0,50%	0,00%	-0,50%	0,49%		-0,50%	-0,50%	
	Per vienerius metus gautinos sumos	529 279	210 526	142 825	220 074	14,06%	3,80%	1,31%	1,79%	-10,26%	-2,49%		0,48%	-12,27%	
II.	Per vienerius metus gautinos sumos														
II.1.	Iš pirkėjų gautinos sumos	388 756	414 855	315 673	775 058	10,32%	7,48%	2,89%	6,30%	-2,85%	-4,59%		3,41%	-4,02%	
II.2.	Iš susijusių šalių gautinos sumos	0	198 066	6 820	116 460	0,00%	3,58%	0,06%	0,95%	3,58%	-3,52%		0,88%	0,95%	
II.3.	Suteiktos trumpalaikės paskolos	0	0	836 814	46 268	0,00%	0,00%	7,67%	0,38%	0,00%	7,67%		-7,29%	0,38%	
II.4.	Kitos gautinos sumos	232	114 365	316 860	168 388	0,01%	2,06%	2,90%	1,37%	2,06%	0,84%		-1,53%	1,36%	
	Per vienerius metus gautinų sumų iš viso	388 988	727 886	1 476 166	1 106 174	10,33%	13,12%	13,53%	9,00%	2,79%	0,41%		-4,53%	-1,33%	
III.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	5 237	58 488	1 242	7 341	0,14%	1,05%	0,01%	0,06%	0,92%	-1,04%		0,05%	-0,08%	
	Trumpalaikio turto iš viso	923 503	996 900	1 620 233	1 333 588	24,53%	17,97%	14,85%	10,85%	-6,55%	-3,12%		-4,00%	-13,68%	
	Turto iš viso	3 765 311	5 546 728	10 911 440	12 296 202	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%		0,00%	0,00%	
Eil. nr.	Straipsniai	2013 m.	2014 m.	2015 m.	2016 m.	Struktūros analizė (V analizė)									
						2013 m. %	2014 m. %	2015 m. %	2016 m. %	2013-2014 m. %	2014-2015 m. %	2015-2016 m. %	2013-2016 m. %		
C.	Nuosavas kapitalas														
I.	Kapitalas														
II.	Perkainojimo rezervas (rezultatai)	134 847	463 392	463 360	463 360	3,58%	8,35%	4,25%	3,77%	4,77%	-4,11%		-0,48%	0,19%	
III.	Rezervai	0	392 869	349 392	477 558	0,00%	7,08%	3,20%	3,88%	7,08%	-3,88%		0,68%	3,88%	
IV.	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 219 468	1 219 468	1 219 468	1 219 468	32,39%	21,99%	11,18%	9,92%	-10,40%	-10,81%		-1,26%	-22,47%	
	Nuosavo kapitalo iš viso	1 501 063	2 536 230	3 250 353	3 038 769	39,87%	45,72%	29,79%	24,71%	5,86%	-15,94%		-5,08%	-15,15%	
D.	Datacijos	295 402	0	0	0	7,85%	0,00%	0,00%	0,00%	-7,85%	0,00%		0,00%	-7,85%	
E.	Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai														
I.	Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai														
I.1.	Ilgalaikės paskolos	161 288	669 104	1 301 122	3 902 434	4,28%	12,06%	11,92%	31,74%	7,78%	-0,14%		19,81%	27,45%	
I.2.	Lizingo (finansinės nuomos) įsipareigojimai	0	0	0	0	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%		0,00%	0,00%	
I.3.	Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas	30 681	63 133	87 642	106 634	0,81%	1,14%	0,80%	0,87%	0,32%	-0,33%		0,06%	0,05%	
	Po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų iš viso	191 969	732 237	1 388 765	4 009 068	5,10%	13,20%	12,73%	32,60%	8,10%	-0,47%		19,88%	27,51%	
II.	Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai														
II.1.	Ilgalaikių paskolų einamųjų metų dalis	335 890	130 896	561 477	1 277 298	8,92%	2,36%	5,15%	10,39%	-6,56%	2,79%		5,24%	1,47%	
II.2.	Ilgalaikių lizingo (finansinės nuomos) įsipareigojimų einamųjų metų dalis	0	0	0	0	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%		0,00%	0,00%	
II.3.	Trumpalaikės paskolos	77 223	0	803 164	1 239 348	2,05%	0,00%	7,36%	10,08%	-2,05%	7,36%		2,72%	8,03%	
II.4.	Prekybos skolos	1 263 276	838 708	618 194	1 712 778	33,55%	15,12%	5,67%	13,93%	-18,43%	-9,46%		8,26%	-19,62%	
II.5.	Susijusioms šalims mokėtinos sumos	0	1 169 540	3 375 114	0	0,00%	21,09%	30,93%	0,00%	21,09%	9,85%		-30,93%	0,00%	
II.6.	Gauti išankstiniai įsipareigojimai	348	9 419	828 618	952 977	0,01%	0,17%	7,59%	7,75%	0,16%	7,42%		0,16%	7,74%	
II.7.	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	37 342	112 563	76 618	59 844	0,99%	2,03%	0,70%	0,49%	1,04%	-1,33%		-0,22%	-0,51%	
II.8.	Mokėtinas pelno mokeskis	0	0	7 542	958	0,00%	0,00%	0,07%	0,01%	0,00%	0,07%		-0,06%	0,01%	
II.9.	Atidėjiniai	0	17 135	0	0	0,00%	0,31%	0,00%	0,00%	0,31%	-0,31%		0,00%	0,00%	
II.10.	Kitos trumpalaikės mokėtinos sumos	62 800	0	1 596	5 162	1,67%	0,00%	0,01%	0,04%	-1,67%	0,01%		0,03%	-1,63%	
	Per vienerius metus mokėtinų sumų ir trumpalaikių įsipareigojimų iš viso	1 776 877	2 278 262	6 272 322	5 248 366	47,19%	41,07%	57,48%	42,68%	-6,12%	16,41%		-14,80%	-4,51%	
	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	3 765 311	5 546 728	10 911 440	12 296 202	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%		0,00%	0,00%	

UAB „Paukštynas“ pelno (nuostolių) ataskaitos horizontalios analizės skaičiavimai 2013-2016 metais

Eil. nr.	Straipsniai	2013 m.	2014 m.	2015 m.	2016 m.	Pokyčiai laike (H analizė)							
						2013-2014 m.	%	2014-2015 m.	%	2015-2016 m.	%	2013-2016 m.	%
I.	Pardavimo pajamos	3 338 688	4 726 679	6 403 006	8 692 057	1 387 991	41,57	1 676 326	35,47	2 289 051	35,75	5 353 368	160,34
II.	Pardavimo savikaina	-3 589 294	-4 511 469	-5 666 882	-9 027 666	-922 175	25,69	-1 155 414	25,61	-3 360 784	59,31	-5 438 372	151,52
III.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	-250 606	215 210	736 123	-335 610	465 816	-185,88	520 913	242,05	-1 071 733	-145,59	-85 004	33,92
IV.	Veiklos sąnaudos	-65 012	-248 878	-598 947	-489 549	-183 867	282,82	-350 069	140,66	109 398	-18,27	-424 537	653,02
V.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	-315 617	-33 668	137 176	-825 158	281 949	-89,33	170 844	-507,44	-962 334	-701,53	-509 541	161,44
VI.	Kitos veiklos pajamos (sąnaudos) – grynasis rezultatas	-63 578	459 166	652 112	621 812	522 744	-822,20	192 946	42,02	-30 300	-4,65	685 390	-1 078,03
VII.	Finansinės ir investicinės veiklos pajamos (sąnaudos) – grynasis rezultatas	152 011	-79 705	-43 094	-71 446	-231 716	-152,43	36 610	-45,93	-28 352	65,79	-223 458	-147,00
VIII.	Iprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	-227 184	345 793	746 194	-274 793	572 977	-252,21	400 401	115,79	-1 020 986	-136,83	-47 608	20,96
IX.	Pagautė	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X.	Netekimai	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
XI.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokesčijimą	-227 184	345 793	746 194	-274 793	572 977	-252,21	400 401	115,79	-1 020 986	-136,83	-47 608	20,96
XII.	Atidėtojo pelno mokesčio pasikeitimas	0	-43 874	-24 497	53 162	-43 874	-	19 378	-44,17	77 658	-317,01	53 162	-
XIII.	Pelno mokesčiai	0	0	-7 542	29 891	0	-	-7 542	-	37 433	-496,35	29 891	-
XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)	-227 184	389 667	778 232	-191 740	616 852	-271,52	388 565	99,72	-969 972	-124,64	35 444	-15,60

Lohmann Brown – Classic jauniklių vištaičių auginimo rekomendacijos (sudaryta autorės pagal <http://www.ltz.de/de-wAssets/docs/management-guides/en/Cage/Brown/LTZ-Management-Guide-LB-Classic-EN.pdf>)

Vištų veislė	Paukščių amžius, sav.	Kritimai, proc.	Vid. paukščio svoris, g.	Pašarų poreikis vištai, g./d.	Naudojamas pašaras, KP
Lohmann Brown - Classic	1	0,3	75	11	Versija 1
Lohmann Brown - Classic	2	0,3	130	17	Versija 1
Lohmann Brown - Classic	3	0,2	195	22	Versija 1
Lohmann Brown - Classic	4	0,3	275	28	Versija 2
Lohmann Brown - Classic	5	0,3	367	35	Versija 2
Lohmann Brown - Classic	6	0,3	475	41	Versija 2
Lohmann Brown - Classic	7	0,3	583	47	Versija 2
Lohmann Brown - Classic	8	0,2	685	51	Versija 2
Lohmann Brown - Classic	9	0,3	782	55	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	10	0,3	874	58	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	11	0,3	961	60	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	12	0,3	1 043	64	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	13	0,3	1 123	65	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	14	0,3	1 197	68	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	15	0,3	1 264	70	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	16	0,3	1 330	71	Versija 3
Lohmann Brown - Classic	17	0,3	1 400	72	Versija 4
Lohmann Brown - Classic	18	0,3	1 475	75	Versija 4
Lohmann Brown - Classic	19	0,3	1 555	90	Versija 4
Lohmann Brown - Classic	20	0,2	1 640	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	21	0,1	1 711	100	Versija 5

**Lohmann Brown – Classic dedeklių auginimo rekomendacijos (sudaryta autorės pagal
<http://www.ltz.de/de-wAssets/docs/management-guides/en/Cage/Brown/LTZ-Management-Guide-LB-Classic-EN.pdf>)**

Vištų veislė	Paukščių amžius, sav.	Kritimai, proc.	Dėslumas, proc.	Padėtų kiaušinių sk., vnt.	Vid. kiaušinių svoris, g.	Vid. paukščio svoris, g.	Pašarų poreikis vištai, g./d.	Naudojamas pašaras, KP
Lohmann Brown - Classic	19	0,1	10,00	1	45,00	1 555	90	Versija 4
Lohmann Brown - Classic	20	0,1	45,00	4	47,50	1 640	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	21	0	65,00	8	50,00	1 711	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	22	0,1	80,00	14	52,50	1 790	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	23	0,1	88,00	20	54,70	1 830	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	24	0,1	91,50	27	56,50	1 870	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	25	0,1	92,50	33	57,90	1 885	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	26	0	93,10	40	58,90	1 900	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	27	0,1	93,50	46	59,70	1 905	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	28	0,1	93,80	53	60,40	1 911	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	29	0,1	94,00	59	61,00	1 915	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	30	0,1	94,10	66	61,40	1 920	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	31	0,1	94,10	72	61,70	1 923	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	32	0,1	94,10	79	62,00	1 925	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	33	0,1	94,00	86	62,30	1 928	100	Versija 5
Lohmann Brown - Classic	34	0,1	93,80	92	62,60	1 931	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	35	0,1	93,60	99	62,90	1 933	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	36	0,1	93,40	105	63,20	1 935	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	37	0,1	93,10	112	63,40	1 938	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	38	0,1	92,70	118	63,70	1 940	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	39	0,1	92,40	125	63,90	1 943	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	40	0,1	92,00	131	64,20	1 945	115	Versija 6
Lohmann Brown - Classic	41	0,1	91,70	138	64,40	1 948	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	42	0,1	91,30	144	64,60	1 951	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	43	0,1	91,00	150	64,70	1 953	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	44	0,2	90,60	157	64,90	1 955	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	45	0,1	90,20	163	65,10	1 958	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	46	0,1	89,80	169	65,30	1 960	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	47	0,1	89,40	176	65,50	1 963	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	48	0,1	89,00	182	65,70	1 965	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	49	0,2	88,60	188	65,80	1 968	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	50	0,1	88,10	194	66,00	1 971	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	51	0,1	87,60	200	66,10	1 973	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	52	0,1	87,10	206	66,30	1 975	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	53	0,1	86,60	212	66,40	1 978	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	54	0,2	86,10	218	66,50	1 980	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	55	0,1	85,60	224	66,60	1 984	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	56	0,1	85,00	230	66,70	1 985	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	57	0,1	84,50	236	66,80	1 989	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	58	0,1	83,90	242	66,90	1 991	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	59	0,2	83,30	248	67,00	1 993	115	Versija 7

6 PRIEDAS

Lohmann Brown – Classic dedeklių auginimo rekomendacijos (tęsinys) (sudaryta autorės pagal <http://www.ltz.de/de-wAssets/docs/management-guides/en/Cage/Brown/LTZ-Management-Guide-LB-Classic-EN.pdf>)

Vištų veislė	Paukščių amžius, sav.	Kritimai, proc.	Dėslumas, proc.	Padėtų kiaušinių sk., vnt.	Vid. kiaušinių svoris, g.	Vid. paukščio svoris, g.	Pašarų poreikis vištai, g./d.	Naudojamas pašaras, KP
Lohmann Brown - Classic	60	0,1	82,70	254	67,10	1 995	115	Versija 7
Lohmann Brown - Classic	61	0,1	82,10	260	67,20	1 998	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	62	0,1	81,50	265	67,30	2 000	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	63	0,1	80,90	271	67,40	2 003	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	64	0,2	80,30	277	67,50	2 005	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	65	0,1	79,70	282	67,60	2 008	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	66	0,1	79,10	288	67,70	2 011	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	67	0,1	78,50	293	67,80	2 013	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	68	0,1	77,90	299	67,90	2 015	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	69	0,2	77,30	304	68,00	2 018	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	70	0,1	76,70	309	68,10	2 020	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	71	0,1	76,10	315	68,20	2 023	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	72	0,1	75,50	320	68,30	2 025	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	73	0,1	74,90	325	68,30	2 028	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	74	0,2	74,30	330	68,40	2 031	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	75	0,1	73,70	336	68,40	2 033	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	76	0,1	73,10	341	68,50	2 035	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	77	0,1	72,50	346	68,50	2 038	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	78	0,1	71,90	351	68,60	2 040	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	79	0,2	71,30	356	68,60	2 043	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	80	0,1	70,70	361	68,70	2 045	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	81	0,1	70,10	366	68,70	2 046	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	82	0,1	69,50	371	68,80	2 047	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	83	0,1	68,90	375	68,80	2 048	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	84	0,1	68,30	380	68,90	2 049	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	85	0,1	67,70	385	68,90	2 050	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	86	0,1	67,10	390	69,00	2 051	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	87	0,1	66,50	394	69,00	2 052	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	88	0,1	65,90	399	69,10	2 053	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	89	0,1	65,30	403	69,10	2 054	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	90	0,1	64,70	408	69,20	2 055	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	91	0,1	64,10	413	69,20	2 056	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	92	0,1	63,50	417	69,30	2 057	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	93	0,1	62,90	421	69,30	2 058	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	94	0,1	62,30	426	69,40	2 059	115	Versija 8
Lohmann Brown - Classic	95	0,1	61,70	430	69,40	2 060	115	Versija 8

UAB „Paukštynas“ kiaušinio bendrasis pelningumas (1 alternatyva) (sudaryta autorės remiantis UAB „Paukštynas“ 2016 m. finansinėmis ataskaitomis)

Kiaušinio bendrasis pelningumas	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016
	Sausis	Vasaris	Kovas	Balandis	Gegužė	Birželis	Liepa	Rugpjūtis	Rugsėjis	Spalis	Lapkritis	Gruodis	VISO
Kiaušinių gamyba, vnt.	7 495 473	6 167 084	5 883 042	6 803 767	7 738 437	6 596 798	7 019 228	6 546 212	7 323 346	8 538 010	8 075 313	8 058 458	86 245 168
Kiaušinių pardavimai, vnt.	7 495 473	6 167 084	5 883 042	6 803 767	7 738 437	6 596 798	7 019 228	6 546 212	7 323 346	8 538 010	8 075 313	8 058 458	86 245 168
Pardavimų suma, EUR	397 272	331 075	316 393	353 739	408 595	354 492	373 375	350 803	387 043	455 519	438 725	442 274	4 609 304
Pašarų savikaina, EUR	217 687	175 142	194 976	216 551	221 036	195 626	210 922	203 110	225 647	234 840	225 157	229 452	2 550 146
Darbo užmokesčio sąnaudos, EUR	20 245	22 059	23 759	19 552	21 365	21 932	22 499	23 519	19 778	19 778	19 665	19 665	253 815
Nusidėvėjimas, EUR	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	24 440	293 280
Kita vištų priežiūra, EUR	19 606	23 944	21 952	19 865	23 768	20 383	30 229	23 144	20 552	19 809	19 800	17 616	260 668
Rūšiavimo sąnaudos, EUR	9 048	9 048	9 048	9 048	8 528	8 528	8 528	8 528	8 944	8 944	8 944	8 944	106 078
<i>Vid. kiaušinio pardavimo kaina, EUR/vnt.</i>	0,0530	0,0537	0,0538	0,0520	0,0528	0,0537	0,0532	0,0536	0,0529	0,0534	0,0543	0,0549	0,0534
<i>Pašarų savikaina, EUR/vnt.</i>	0,0290	0,0284	0,0331	0,0318	0,0286	0,0297	0,0300	0,0310	0,0308	0,0275	0,0279	0,0285	0,0296
<i>Darbo užmokesčio sąnaudos, EUR/vnt.</i>	0,0027	0,0036	0,0040	0,0029	0,0028	0,0033	0,0032	0,0036	0,0027	0,0023	0,0024	0,0024	0,0029
<i>Nusidėvėjimas, EUR/vnt.</i>	0,0033	0,0040	0,0042	0,0036	0,0032	0,0037	0,0035	0,0037	0,0033	0,0029	0,0030	0,0030	0,0034
<i>Kita vištų priežiūra, EUR/vnt.</i>	0,0026	0,0039	0,0037	0,0029	0,0031	0,0031	0,0043	0,0035	0,0028	0,0023	0,0025	0,0022	0,0030
<i>Rūšiavimo sąnaudos, EUR/vnt.</i>	0,0012	0,0015	0,0015	0,0013	0,0011	0,0013	0,0012	0,0013	0,0012	0,0010	0,0011	0,0011	0,0012
Kiaušinio pelningumas, EUR/vnt.	0,0142	0,0124	0,0072	0,0094	0,0141	0,0127	0,0109	0,0104	0,0120	0,0173	0,0174	0,0176	0,0133

UAB „Paukštynas“ biologinio turto tikrosios vertės skaičiuoklė (1 alternatyva) (sudaryta autorės)

Diskonto norma (metinė)	0,10												
Bendrasis pelnas kiaušiniui, EUR/vnt.	0,0133												
Likutinė paukščiuo vertė, EUR/vnt.	0,5500												
Vištaits amžiaus max. sav.	21												
Data	2016-12-31												
Paukščių veislė	Paukštėdė	Paukščių skaičius, vnt.	Užkėlimo data	Dabartinis amžius, sav.	Skerdimo amžius, sav.	Likę vištaitės auginimo kaštai, EUR	Nusidėvėjimas tiesiogiai proporcingas (tiesinis), proc.	Nusidėvėjimas pagal produkciją, proc.	Likę padėti kiaušinių skaičius, vnt.	Diskontuota kiaušinių (vištos) vertė, EUR	Galutinė vištos vertė, EUR	Vištų vertė, EUR	Vištų vertė (atsižvelgiant į vištaites), EUR
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 1	11 950	2015-11-24	58	90	0,00	53,62%	59,4%	166	2,65	2,65	31 644	31 644
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 2	15 122	2016-08-16	20	90	0,24	0,00%	1,0%	404	5,50	5,26	83 125	79 546
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 3	12 390	2015-12-11	55	90	0,00	49,28%	55,0%	184	2,87	2,87	35 522	35 522
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 4	15 982	2016-08-16	20	90	0,24	0,00%	1,0%	404	5,50	5,26	87 853	84 071
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 5	15 139	2016-06-01	30	90	0,00	13,04%	16,1%	342	4,78	4,78	72 262	72 262
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 6	14 570	2015-07-07	78	90	0,00	82,61%	86,0%	57	1,29	1,29	18 742	18 742
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 7	17 218	2016-06-01	30	90	0,00	13,04%	16,1%	342	4,78	4,78	82 187	82 187
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 8	15 750	2015-10-06	65	90	0,00	63,77%	69,1%	126	2,16	2,16	33 907	33 907
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 9	15 006	2015-12-11	55	90	0,00	49,28%	55,0%	184	2,87	2,87	43 023	43 023
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 10	29 199	2016-07-22	23	90	0,00	2,90%	5,0%	388	5,31	5,31	154 926	154 926
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 11	20 568	2015-06-23	80	90	0,00	85,51%	88,4%	47	1,16	1,16	23 830	23 830
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 12	17 778	2015-07-07	78	90	0,00	82,61%	86,0%	57	1,29	1,29	22 869	22 869
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 13	20 733	2015-10-06	65	90	0,00	63,77%	69,1%	126	2,16	2,16	44 636	44 636
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 14	19 613	2015-11-24	58	90	0,00	53,62%	59,4%	166	2,65	2,65	51 934	51 934
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 15	0	2016-12-31	0	90	0,00	0,00%	0,0%	0	0,00	0,00		0
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 16	36 919	2016-08-19	19	90	0,47	0,00%	0,2%	407	5,53	5,06	204 205	186 730
Lohmann Brown - Classic	Paukštėdė 17	34 577	2016-09-01	17	90	0,89	0,00%	0,0%	408	5,53	4,63	191 161	160 217
	VISO	312 512		44			36%	39%				1 181 828	1 126 048

UAB „Paukštynas“ biologinio turto tikrosios vertės skaičiuoklė (2 alternatyva) (sudaryta autorės)

Diskonto norma (metinė)	0,1												
Bendrasis pelnas kiaušiniui, EUR/vnt.	0,0188												
Likutinė paukščiuo vertė, EUR/vnt.	0,3400												
Vištaitės amžiaus max, sav.	21												
Data	2016-12-31												
Paukščių veislė	Paukštidė	Paukščių skaičius, vnt.	Užkėlimo data	Dabartinis amžius, sav.	Skerdimo amžius, sav.	Likę vištaitės auginimo kaštai, EUR	Nusidėvėjimas tiesinis, proc.	Nusidėvėjimas pagal produkciją, proc.	Likęs padėti kiaušinių skaičius, vnt.	Diskontuota kiaušinių (vištos) vertė, EUR	Galutinė vištos vertė, EUR	Vištų vertė, EUR	Vištų vertė (atsižvelgiant į vištaites), EUR
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 1	11 950	2015-11-24	58	90	0,00	53,62%	59,4%	166	3,35	3,35	39 942	39 942
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 2	15 122	2016-08-16	20	90	0,24	0,00%	1,0%	404	7,41	7,18	112 084	108 505
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 3	12 390	2015-12-11	55	90	0,00	49,28%	55,0%	184	3,66	3,66	45 290	45 290
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 4	15 982	2016-08-16	20	90	0,24	0,00%	1,0%	404	7,41	7,18	118 460	114 677
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 5	15 139	2016-06-01	30	90	0,00	13,04%	16,1%	342	6,39	6,39	96 563	96 563
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 6	14 570	2015-07-07	78	90	0,00	82,61%	86,0%	57	1,40	1,40	20 324	20 324
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 7	17 218	2016-06-01	30	90	0,00	13,04%	16,1%	342	6,39	6,39	109 825	109 825
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 8	15 750	2015-10-06	65	90	0,00	63,77%	69,1%	126	2,64	2,64	41 493	41 493
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 9	15 006	2015-12-11	55	90	0,00	49,28%	55,0%	184	3,66	3,66	54 854	54 854
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 10	29 199	2016-07-22	23	90	0,00	2,90%	5,0%	388	7,15	7,15	208 455	208 455
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 11	20 568	2015-06-23	80	90	0,00	85,51%	88,4%	47	1,21	1,21	24 929	24 929
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 12	17 778	2015-07-07	78	90	0,00	82,61%	86,0%	57	1,40	1,40	24 798	24 798
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 13	20 733	2015-10-06	65	90	0,00	63,77%	69,1%	126	2,64	2,64	54 623	54 623
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 14	19 613	2015-11-24	58	90	0,00	53,62%	59,4%	166	3,35	3,35	65 553	65 553
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 15	0	2016-12-31	0	90	0,00	0,00%	0,0%		0,00	0,00		0
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 16	36 919	2016-08-19	19	90	0,47	0,00%	0,2%	407	7,46	6,99	275 461	257 986
Lohmann Brown - Classic	Paukštidė 17	34 577	2016-09-01	17	90	0,89	0,00%	0,0%	408	7,46	6,56	257 910	226 966
	VISO	312 512		44			36%	39%				1 550 564	1 494 784