

TIKROSIOS VERTĖS METODO TAIKYMO PAGAL TARPTAUTINIUS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTUS PRIVALUMAI IR IŠŠŪKIAI ŽEMĖS ŪKIO SUBJEKTAMS

Greta TUMYNAITĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: greta.tumynaite@vdu.lt

Santrauka

Žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitos veiklos, kurią vykdo verslo vienetai siekiant pelno. Rengiant finansines ataskaitas yra privaloma laikytis tam tikrų nuostatų, teisės aktų ir standartų, todėl žemės ūkio subjektams yra labai aktualus 41-asis tarptautinis apskaitos standartas. Šiame standarte vyrauja tikrosios vertės sąvoka ir pastebimas įpareigojimas žemės ūkio veiklą vykdančiams subjektams biologinį turtą vertinti pagal tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas. Mokslinėje literatūroje vis dažniau pastebima, kad tikrosios vertės svarba finansinėje atskaitomybėje įgauna vis didesnę reikšmę ir pastaruoju metu vykstančios diskusijos yra apie tikrosios vertės atskaitų teikimo tendenciją. Neretai yra susiduriama su iššūkiais taikant šį metodą žemės ūkio sektoriuje, todėl atlikti tyrimai siekia atskleisti tikrosios vertės metodo taikymo privalumus ir trūkumus. Šio metodo taikymas yra ilgas, brangus ir sudėtingas procesas, tačiau, nepaisant to, metodo taikymas leidžia lengviau nustatyti prekybos vertę, padeda subjektams priimti tinkamus finansinius sprendimus ir įvertinti potencialią riziką.

Reikšminiai žodžiai: tikrosios vertės metodas, žemės ūkio subjektai, 41-asis tarptautinis apskaitos standartas.

Įvadas

Žemės ūkis yra svarbus ekonominis sektorius, kuris apima įvairias veiklas, tokias kaip gyvulininkystė, augalininkystė, žuvininkystė ir kt. Žemės ūkio veikla skiriasi nuo kitos veiklos, kurią vykdo verslo vienetai siekiant pelno. Žemės ūkio subjektų veikla yra labai stipriai priklausoma nuo gamtinių ir aplinkos sąlygų, todėl žemės ūkio specializacija yra glaudžiai susijusi su geografine padėtimi. Rengiant finansines ataskaitas yra privaloma laikytis tam tikrų nuostatų, teisės aktų ir standartų, todėl žemės ūkio subjektams yra labai aktualus 41-asis tarptautinis apskaitos standartas. Jame akcentuojamas tikrosios vertės metodas, dėl kurio taikymo kyla įvairių diskusijų ir ginčų. Šis metodas naudojamas kaip vertinimo priemonė, kuri padeda nustatyti realią vertę. Tikrosios vertės metodas žemės ūkio sektoriuje gali būti naudojamas pelningumo analizei siekiant nustatyti, kiek pelno generuoja konkretus žemės ūkio verslas, vertinant investicijas, nustatant žemės ūkio produkcijos vertę, kuri yra pagrindinis žemės ūkio sektoriaus ekonominis rodiklis, bei ekonomikos tvarumo analizei. Metodas remiasi būsimų pinigų srautų diskontavimu į dabartinį momentą ir lyginimu su esančiomis išlaidomis bei investicijomis. Tikrosios vertės metodas leidžia nustatyti, ar tam tikra veikla ar investicija yra pelninga ir ar ji sukuria įmonei vertę. Labai svarbu išanalizuoti metodo taikymo privalumus ir trūkumus, išryškinti pagrindinius iššūkius, kurie kyla taikant šį metodą, kad būtų galima iš žemės ūkio subjektų apskaitoje užregistruotų duomenų suprasti, kokį poveikį daro vieno ar kito metodo taikymas finansinei atskaitomybei ir leistų subjektams priimti tinkamus sprendimus savo verslo veikloje.

Tyrimo tikslas – nustatyti tikrosios vertės metodo taikymo žemės ūkio subjektų apskaitoje privalumus ir trūkumus pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.

Išsikeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Atskleisti tikrosios vertės metodo sampratą, ją siejant su 41-uju tarptautiniu apskaitos standartu.
2. Identifikuoti žemės ūkio subjektų iššūkius, kurie susiję su tikrosios vertės metodo taikymu apskaitoje, teoriniu aspektu.
3. Įvertinti tikrosios vertės metodo taikymo privalumus ir trūkumus pasirinktų žemės ūkio subjektų apskaitoje, kuri remiasi tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais.

Tyrimo objektas – tikrosios vertės metodo taikymas žemės ūkio subjektų apskaitoje.

Metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė, apibendrinimas ir palyginimas, grafinis vizualizavimas, įmonių finansinių atskaitų analizė.

Tikrosios vertės metodo samprata ir sąsaja su 41-uju tarptautiniu apskaitos standartu

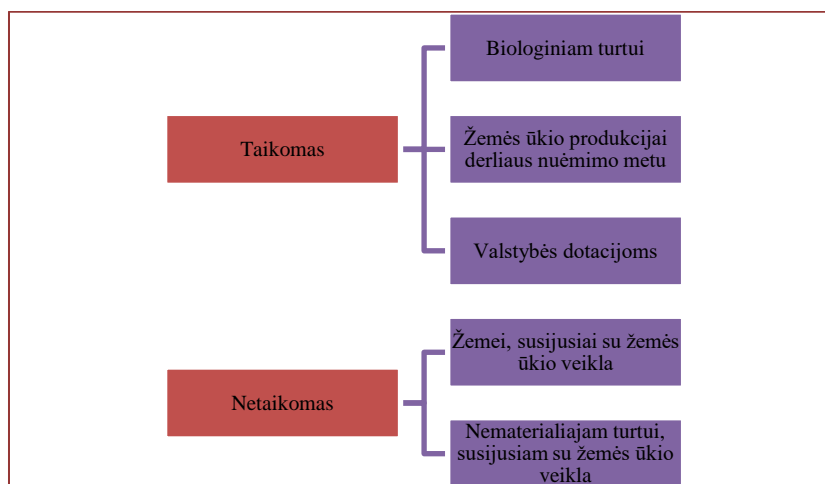
Ilgą laiką apskaitoje visas turtas buvo registruojamas vadovaujantis istorinės savikainos apskaičiavimo metodu. Šis metodas pagrįstas tuo, kad turtas yra vertinamas pagal jo įsigijimo (pirkimo) arba gamybos kainą, o ne pagal turto dabartinę rinkos vertę. Šis metodas neatitinka turto faktinės rinkos vertės, ypač tuo atveju, jeigu rinkos sąlygos sparčiai kinta, todėl buvo pastebėta, kad kai kurioms turto rūšims geriau yra taikyti tikrosios vertės metodą. Tikrosios vertės taikymas finansinėje atskaitomybėje tampa vis reikšmingesnis, o dabartinės diskusijos juda tikrosios vertės atskaitų teikimo kryptimi (Maina, Wingard, 2013). Tikrosios vertės metode vyrauja rinka pagrįstas vertinimas, todėl jis laikomas objektyvesniu, nes atspindi rinkos dinamiką bei pašalina vadovų optimizmo klausimą (Maina, 2010).

Tikroji vertė – tai kaina, už kurią nusimanančios ir norinčios šalys apsikeis turtu ar įsipareigojimais arba atsiskaitys už juos (Jaijairam, 2013). Tikrosios vertės apskaita yra turto ar įsipareigojimų vertės deklaravimo praktika ir, kaip teigia Jaijairam, pagal tikrosios vertės apskaitą įmonė kas ketvirtį iš naujo nustato tam tikro turto kainas savo balanse, kad

atspindėtų rinkos kainos pokyčius. Europos Komisijos reglamente Nr. 1126/2008 (2008) galima rasti kiek kitokį tikrosios vertės apibrėžimą: „Tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu tarp nesusijusių šalių, ketinančių pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą“.

Sedláček (2010) teigimu, lyginant su kitomis ūkio šakomis, žemės ūkio veikla yra specifinė sritis, kuriai reikalingas tinkamas apskaitos tvarkymas ir reglamentavimas. Žemės ūkio veiklos pobūdis sukuria neapibrėžtumą ir sudėtingumą taikant tradicinius apskaitos metodus. Tokių metodų, kaip pagrįstą istorine savikaina, taikymas iš esmės neatspindi biologinio turto tikrosios vertės. Kadangi žemės ūkio subjektų apskaita yra specifinė sritis, todėl ją reglamentuoja atskiras 41-asis tarptautinis apskaitos standartas (TAS) „Žemės ūkis“, kurio tikslas – nustatyti su žemės ūkio veikla susijusios apskaitos tvarką ir informacijos atskleidimą (Europos Komisijos reglamentas, 2018).

Šiame standarte vyrauja tikrosios vertės sąvoka ir pastebimas įpareigojimas žemės ūkio veiklą vykdančioms subjektams biologinį turtą vertinti pagal tikrąją vertę, atėmus pardavimo išlaidas. Siekiant dar labiau reglamentuoti šio standarto taikymą, yra išskiriami 3 aspektai, kada apskaitoje reikia taikyti 41-ąjį TAS, kai registruojamas turtas yra susijęs su žemės ūkio veikla, ir akcentuojamos 2 sritys, kai standartas yra netaikomas (žr. 1 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Europos Komisijos reglamentą (2018)
Source: according to European Commission regulation (2018)

1 pav. 41-ojo TAS taikymo atvejai
Fig. 1. Cases of application of IAS 41

Remiantis 41-uju TAS, biologinis turtas ne tik pirminio pripažinimo metu, bet ir vėlesnio vertinimo metu turi būti vertinamas tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas. Gali būti daroma prielaida, kad biologinio turto tikrąją vertę galima patikimai nustatyti visada, išskyrus tuomet, kai pirmąjį kartą apskaitoje registruojamas toks biologinis turtas, kurio aktyvios rinkos kainų nėra ir kurio alternatyviai apskaičiuotos tikrosios vertės pasitvirtina kaip neabejotinai nepatikimos. Minėtu atveju yra leidžiama biologinį turtą registruoti įsigijimo savikaina, tačiau privaloma iškart pereiti prie tikrosios vertės metodo, kai tik atsiranda aktyvi tokio turto rinka. Šio standarto principas yra tas, kad vertės padidėjimas pripažįstamas turtui augant, o ne tik nuimant derlių ar jį parduodant ir pan. (Siahaan, 2021).

Svarbu paminėti, kad šiame standarte yra nurodyta atvejai, kaip nustatyti tikrąją vertę, kai nėra aktyviosios rinkos, tačiau praktikoje standartas dažniausiai yra taikomas esant aktyviai rinkai. Ji egzistuoja tik jeigu yra tenkinamos šios sąlygos:

- Rinkoje parduodami vienetai yra vienu metu.
- Pirkėjus ir pardavėjus galima nesunkiai rasti bet kuriuo metu.
- Informacija apie kainas prieinama visuomenei (Europos Komisijos reglamentas, 2018).

Tikrosios vertės metodas yra naudojamas nustatant ir atvaizduojant turto, įsipareigojimų ir kitų finansinių elementų vertę finansinėse ataskaitose. Šis metodas yra pagrįstas turto ar įsipareigojimų rinkos verte, t. y. suma, už kurią turtas galėtų būti parduotas rinkoje, laikantis rinkos dalyvių tarpusavio sandorių sąlygų, o 41-asis TAS nustato, kaip turėtų būti apskaičiuojamas ir atvaizduojamas žemės ūkio subjektų valdomas biologinis turtas ir iš jo gauta žemės ūkio produkcija finansinėse ataskaitose. Tikrosios vertės metodas yra svarbus taikant 41-ąjį TAS, kadangi jis leidžia atvaizduoti žemės ūkio subjektų turtą finansinėse ataskaitose, atsižvelgiant į rinkos sąlygas, t. y. tikrąją vertę.

Tikrosios vertės metodo taikymo iššūkiai teoriniu aspektu žemės ūkio subjektų apskaitoje

Mokslinėje literatūroje vis dažniau yra rašoma, kad tikrosios vertės svarba finansinėje atskaitomybėje įgauna vis didesnę postūmį ir pastaruju metu vykstančios diskusijos yra apie tikrosios vertės atskaitų teikimo tendenciją. Perėjimas prie tokių atskaitų teikimo standartų sukelia įvairių iššūkių įvairioms grupėms, pavyzdžiui, ne tik rengėjams, bet ir auditoriams, reguliavimo institucijoms.

Agyemang ir kt. (2018) atliko tyrimą, kurio pagrindinis tikslas buvo nustatyti tikrosios vertės įgyvendinimo iššūkius, su kuriais susiduriama žemės ūkio sektoriuje. Atliktas tyrimas parodė, kad trūksta metodologinio ryšio tarp galiojančių vietos įstatymų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS). Taip pat pastebėta, kad reguliavimo

institucijos visiškai nedalyvauja finansinės atskaitomybės standartų kūrimo. Mokslininkai akcentuoja, kad kuriant standartus visgi reikėtų įtraukti reguliavimo institucijas kuriant, o tvirtinant TFAS – reikėtų labiau atsižvelgti į galiojančius vietos įstatymus. Tyrime išskirtos trys iššūkių kategorijos: instituciniai, vykdymo ir techniniai iššūkiai (žr. 2 pav.).

INSTITUCINIAI IŠŠŪKIAI <ul style="list-style-type: none">• Jungtinių Tautų prekybos ir plėtros konferencijoje Jungtinės Tautos pripažino iškilusius iššūkius, susijusius su TFAS, kaip įmonių valdymo elemento, įvedimu bet kurioje jurisdikcijoje, kur jau egzistuoja įstatymai ir teisės aktai.• Dėl TFAS priėmimo gali atsirasti skirtumų, susijusių su TFAS reikalavimais finansinei atskaitomybei ir esamiems įstatymams.
VYKDYMO IŠŠŪKIAI <ul style="list-style-type: none">• Yra sudėtinga taikyti TFAS, kadangi iškyla iššūkis diegiant priemones, skirtas sustiprinti TFAS įgyvendinimą šalyse.• Šalyse, kuriose taikomi TFAS, apskaitos organizacijos turi būti atsakingos už vykdymo procesą.• Kai kurioje šalyse TFAS įgyvendinimą palaikė vertybinių popierių biržos komisijos, bankų ir draudimo priežiūros institucijos, kapitalo rinkų institucijos.
TECHNINIAI IŠŠŪKIAI <ul style="list-style-type: none">• Susiduriama su kvalifikuotų buhalterių (techninių pajėgumų), kurie būtų pakankamai išsilavinę taikyti TFAS, trūkumu.

Šaltinis: sudaryta pagal Agyemang ir kt. (2018)
Source: according to Agyemang et al. (2018)

2 pav. TFAS taikymo iššūkiai

Fig. 2. Challenges of applying IFRS

Kaip jau minėta anksčiau, tikrosios vertės metodas turi stiprią sąsają su apskaitos standartais, todėl ir šie mokslininkų atskleisti TFAS taikymo iššūkiai siejasi su tikrosios vertės metodo taikymu apskaitoje. Pastebima, kad kyla nemažai iššūkių taikant TFAS nuostatas subjektų apskaitoje, o žvelgiant giliau – tikrosios vertės metodas yra dar sudėtingesnis.

Mokslinėje literatūroje galima rasti nuostatų, kad tikrosios vertės ataskaitų teikimas susidūrė su daugybe iššūkių ir prieštaravimų bei buvo plačiai kritikuojamas dėl to, kad panaikino galimybę patikrinti finansines ataskaitas (Elad, 2007). Vadovaujantis šia nuostata galima paaiškinti, kodėl, nepaisant skelbiamo tikrosios vertės ataskaitų teikimo paprastumo, dauguma ūkininkų, jeigu tik jiems būtų suteikta galimybė rinktis, kokį vertės skaičiavimo metodą naudoti, pirmenybę teiktų istorinei savikainai, o ne tikrajai vertei (Maina, Wingard, 2013). Labai svarbus iššūkis – kaip suvaldyti žemės ūkio produkcijos kainų nepastovumą bei pagerinti patekimą į rinkas. Daugiausia diskusijos dėl tikrosios vertės metodo taikymo buvo susijusios su finansinėmis priemonėmis, kuriomis prekiaujama nusistovėjusiose finansų rinkose. Daugelyje besivystančių šalių žemės ūkio prekių rinkos iš esmės tebėra nepakankamai išvystytos ir neskaidrios, o tai ir yra didžiausias iššūkis taikant tikrąją vertę biologiniam turtui (Wahome, 2009). Labai didelis iššūkis tikrosios vertės įvertinimui yra ir žaliavų kainų svyravimai. Maina ir Wingard (2013) teigia, kad rinkose vyrauja didelė korupcija, o tai kelia abejonių dėl rinkos nustatytų kainų vientisumo.

Elad (2007) pabrėžia 41-ojo TAS naudą, kad tikrosios vertės apskaita gali būti paprastesnė ir tinkamesnė, kai yra aktyvi biologinio turto rinka: pavyzdžiui, kai auginami augalai. Finansinių ataskaitų naudotojams, priešingai nei praktikams ir rengėjams, gali būti lengviau suprasti rinkos vertės apskaitą tam tikrose situacijose, kai gali būti sunku nustatyti įsigijimo kainą: pavyzdžiui, buhalteriai būtų labai sunku nustatyti istorines išlaidas, kurios tiksliai atspindi ką tik gimusio ėriuko ar nukultų kviečių vertę. Rinkos vertės apskaitos šalininkai teigia, kad tokiais atvejais taikyti istorinę savikainą būtų brangu, sudėtinga ir neišvengiamai būtų gaunami abejotinos reikšmės skaičiai. Tačiau, nepaisant mokslininko išskirtos 41-ojo TAS naudos, jis pabrėžia pagrindinius iššūkius, kurie kyla taikant tikrosios vertės metodą žemės ūkio subjektų apskaitoje:

- 1) 41-ajame TAS nustatytas pajamų vertinimo metodas yra pagrįstas prielaida, kad biologinio turto tikroji vertė gali būti patikimai nustatyta. Iš esmės vienas iš pagrindinių standarto trūkumų yra tai, kad nors jame reikalaujama naudoti istorinę savikainą tik tais atvejais, kai tikrosios vertės arba jų įvertinimų negalima patikimai nustatyti, jis neleidžia naudoti istorinės savikainos tais atvejais, kai tikroji vertė gali būti nustatyta tik esant per didelėms išlaidoms. Specialistai, nustatydami tikrąją vertę (lyginant panašaus turto rinkos kainą arba grynąsias dabartines vertes), naudojami subjektyviu vertinimu, o tai gali lemti skirtingus rezultatus, kurie vėlesniais laikotarpiais trukdo duomenų palyginimui ir suderinimui.
- 2) Reikalavimas kasmet perkainoti biologinį turtą tikrąja verte gali būti sudėtingas ir brangus, ypač mažiau išsivysčiusiose šalyse. Teigiama, kad praktikuojantiems 41-ajame TAS numatytą tikrosios vertės metodą, yra sunkiau suprasti ir įvertinti informaciją, nei naudojant pragmatiškesnį istorinės savikainos metodą.

Žemės ūkio subjektų apskaitoje taikomas tikrosios vertės metodas yra svarbus vertinant ūkinę veiklą, kadangi naudojant šį metodą įvertinama ne tik materialinės vertybės, bet ir faktinės vertės, kurias sukuria žemės ūkio subjektas.

Svarbu paminėti, kad tikrosios vertės metodo taikymo metu žemės ūkio subjektams gali kilti problemų dėl nepastovumo ir neapibrėžtumo. Nepastovumas yra susijęs su nežinomu pasėlių derlingumu, kainų svyravimais, klimato sąlygų pokyčiais ir pan., o neapibrėžtumas susijęs su nežinomu dėl ateities sprendimų ir rinkos pokyčių. Šiuolaikinėje žemės ūkio politikoje vis didesnis dėmesys yra skiriamas tvarumui. Tikrosios vertės metodas turi būti pritaikytas įvertinant tvaraus žemės ūkio aspektus, kurie ne visada gali būti lengvai išmatuojami ir vertinami. Aktualiausia yra tai, kad šis metodas gali būti labai subjektyvus, nes jame dažnai reikia įvertinti ne tik objektyvias vertybes, bet ir subjektyvias nuomones – tai kelia abejonų dėl vertės nustatymo ir patikimumo.

Nepaisant šių minėtų iššūkių, žemės ūkio subjektų apskaitoje naudojamas tikrosios vertės metodas gali būti naudingas įrankis vertinant žemės ūkio veiklą ir prisidedantis prie gilesnio suvokimo apie žemės ūkio subjektų ekonominę vertę bei įtaką visuomenei ir aplinkai. Svarbu akcentuoti, kad atsižvelgiant į pateiktus iššūkius, reikia naudotis ir derinti įvairius metodus, gilintis į taikymo sritis, norint gauti kuo tikslesnį ir išsamesnį galutinį rezultatą – patikimą informaciją finansinėse ataskaitose.

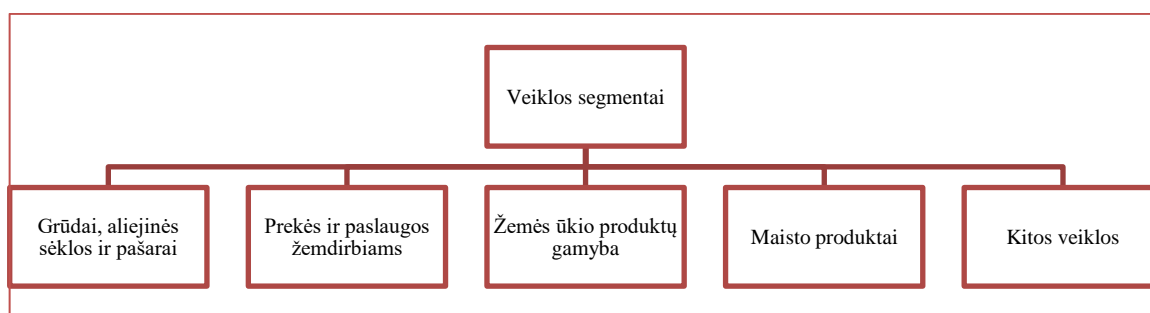
Tikrosios vertės metodo taikymo privalumai ir trūkumai pasirinktose įmonėse

Siekiant atskleisti tikrosios vertės metodo taikymo privalumus ir trūkumus, pasirinktos dvi įmonės (grupės), kurios užsiima žemės ūkio veikla Lietuvoje:

- „Linus Agro Group“, AB;
- „AUGA Group“, AB.

Šių įmonių yra viešai skelbiamos finansinės ataskaitos, kurios yra labai reikalingos, norint išanalizuoti, kaip žemės ūkio subjektų apskaitoje yra taikomas tikrosios vertės metodas ir kaip vadovaujamosi TFAS. Analizei pasirinktos 2021–2022 m. finansinės ataskaitos – vienerių metų atskaitinis laikotarpis, tačiau skirtingose įmonėse finansiniai metai prasideda skirtingu laiku, todėl finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais.

„Linus Agro Group“, AB kartu su tiesiogiai ir netiesiogiai kontroliuojamomis valdomomis įmonėmis sudaro didžiausią Baltijos šalių žemės ūkio ir maisto gamybos įmonių grupę, vykdančią veiklą visoje maisto gamybos grandinėje. Bendrovės valdomos įmonės gamina, ruošia ir parduoda žemės ūkio ir maisto produktus, tiekia prekes ir paslaugas žemdirbiams. Grupės veikla yra skirstoma į penkis veiklos segmentus (žr. 3 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal AB „Linus Agro Group“ konsoliduotąjį pranešimą ir konsoliduotas bei patronuojančios bendrovės finansines ataskaitas už 2022 m. birželio 30 d. pasibaigusius finansinius metus

Source: according to consolidated report of AB "Linus Agro Group" and the financial statements of the consolidated and parent company for 2022 June 30 ended financial year

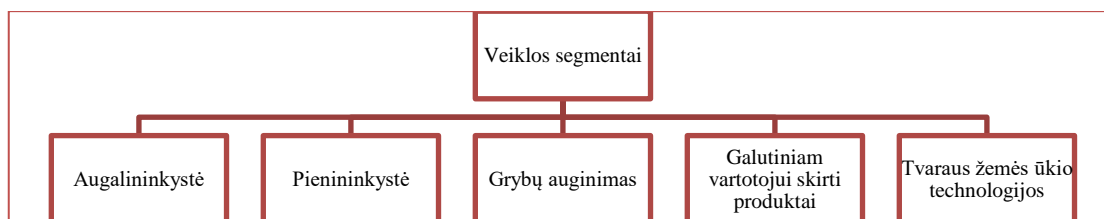
3 pav. Linus Agro Group, AB veiklos segmentai

Fig. 3. Activity segments of Linus Agro Group, AB

Šios įmonės finansiniai metai prasideda kalendorinių metų liepos 1 d. ir baigiasi kitų kalendorinių metų birželio 30 d. Įmonė deklaruoja, kad finansines ataskaitas rengia pagal TFAS, priimtus taikyti Europos Sąjungoje (ES). Konsoliduotame pranešime teigiama, kad biologinio turto, naudojamo šios įmonės (grupės) veikloje (galvijai, paukščiai, pasėliai), pokyčio rizika yra susijusi su netinkama biologinio turto priežiūra, galimais ligų protrūkiais, kitais veiksniais, galinčiais sukelti tokio turto praradimą. Siekiant minimizuoti galimus nuostolius, pasireiškus turto pokyčio rizikai, įmonės darbuotojai stebi dirvožemio situaciją, naudoja augalų apsaugos priemones, kontroliuoja pašarų kokybę, todėl 2021–2022 finansiniais metais ši rizika įmonėje nepasireiškė. Biologinio turto vertė 2022-06-30 d. sudarė 50 757 tūkst. Eur, o 2021-06-30 d. vertė siekė tik 32 202 tūkst. Eur. Biologinio turto vertės pokyčio pelnas 2022-06-30 d. sudarė 12 732 tūkst. Eur, tai yra tikrai didelės sumos, kurios daro didelę įtaką įmonės veiklos rezultatams. Labai svarbu teisingai nustatyti tokio turto tikrąją vertę, kad galutinėse ataskaitose atsispindėtų tikrasis įmonės vaizdas. Įmonė biologinį turtą apskaito tikrąja verte, atėmus pardavimo išlaidas, galima teigti, kad šio subjekto apskaitoje yra svarbus 41-asis TAS. Tikrąją vertę įmonė nustato pati, remdamasi daugeliu metodų, pavyzdžiui, diskontuoto pinigų srauto metodas taikomas nustatant galvijų vertę, rinkos kainų metodas taikomas pasėlių vertei nustatyti atsižvelgiant į tikėtiną derlingumą, arba perinčių vištų – pagal būsimąją kiaušinių vertę, atėmus vištų išlaikymo iki jų produktyvumo laikotarpio pabaigos ir skerdimo sąnaudas. Audito ataskaitoje atskleidžiama, kad biologinio turto tikrosios vertės įvertinimas įmonėje reikalauja reikšmingų sprendimų ir sudėtingų prielaidų.

„AUGA Group“, AB veiklą vykdo Lietuvoje. Tai yra didžiausia Europoje vertikalčiai integruota ekologiško maisto gamintoja ir tvarių žemės ūkio technologijų kūrėja. Grupė ekologiškai sertifikuotose žemėse plėtoja tvary, naujomis

technologijomis paremtą žemės ūkio modelį. 2022 m. pabaigoje įvykdyti struktūriniai pokyčiai ir perskirstyti veiklos segmentai (žr. 4 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Konsoliduotą metinį pranešimą už metus, pasibaigusius 2022 m. gruodžio 31 d.
 Source: according to Consolidated annual report for the year ending 2022 December 31

4 pav. AUGA Group, AB veiklos segmentai
Fig. 4. Activity segments of AUGA Group, AB

Šio subjekto finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais. Finansinės ataskaitos rengiamos taip pat vadovaujantis TFAS, priimtais ES. Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos yra rengiamos istorinės įsigijimo savikainos principu, išskyrus žemę ilgalaikiame materialiajame turte, kuri apskaitoma perkainota verte, biologinį turtą (galvijus ir pasėlius) bei palūkanų normos apskaitos sandorius, kurie apskaitomi tikrąja verte – kaip ir numato 41-as TAS dėl biologinio turto apskaitos. Biologinis turtas pirminio pripažinimo metu ir balanso sudarymo dieną apskaitomas tikrąja verte, atėmus įvertintas pardavimo išlaidas. Iš viso 2022 m. gruodžio 31 d. įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje pelnas dėl biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimo siekė 2,701 mln. Eur. Iš augalininkystės veiklos ataskaitiniais metais įmonė pripažino beveik 4,8 mln. Eur pelno, o pienininkystės sektoriuje patyrė šiek tiek daugiau nei 2 mln. Eur nuostolių. 2021 m. ir pienininkystės, ir augalininkystės segmentuose įmonė pripažino tikrosios vertės sumažėjimą, todėl nuostoliai dėl biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimo siekė net 5,9238 mln. Eur. Pastebima, kad vertės nustatymas turi didelę įtaką finansiniams rezultatams. Jeigu egzistuoja aktyvi biologinio turto (pavyzdžiui, galvijų) ar žemės ūkio produkcijos rinka, tos rinkos skelbiama kaina yra tinkamas dydis nustatant tikrąją turto vertę. Jeigu tokia rinka neegzistuoja, tikroji vertė nustatoma pagal artimiausio rinkos sandorio kainą, su sąlyga, kad ekonominės sąlygos reikšmingai nepasikeitė nuo tokio sandorio dienos iki balanso parengimo dienos. Įsigijimo savikaina yra naudojama tikrosios vertės nustatymui tik tada, kai nuo sąnaudų, susijusių su šiuo biologiniu turtu, patyrimo dienos biologinis turtas kito nežymiai (pavyzdžiui, praėjus trumpam laikotarpiui po augalų ar grybų sėjos). Daroma išvada, kad tikrosios vertės nustatymas reikalauja labai daug nuoseklaus ir atidaus darbo, o tai įmonei sukelia papildomus kaštus. Pavyzdžiui, dėl žemės ūkio produktų savitumo kartais labai sunku nustatyti melžiamų karvių tikrąją vertę naudojant palyginamųjų rinkos kainų metodą, kadangi tokiu biologiniu turtu neprekiuojama aktyvioje rinkoje tose vietose, kur analizuojamas subjektas vykdo veiklą, kas leistų taikyti rinkos vertę. Todėl tikroji pieninių karvių vertė yra nustatoma remiantis diskontuotų pinigų srautų metodu. Metodas naudoja prognozuojamas pajamas iš pieno pardavimo per likusį naudingąjį gyvulio tarnavimo laiką, naudojant pieno kainos prielaidą.

Išanalizavus pasirinktų žemės ūkio subjektų finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją, auditorių komentarus ir prisiminus prieš tai analizuotą mokslinę literatūrą, galima daryti išvadą, kad tikrosios vertės metodo taikymas žemės ūkio subjektų apskaitoje turi tam tikrų privalumų ir trūkumų. Gonçalves ir kt. (2017) savo moksliniame darbe išryškina ir pateikia tikrosios vertės metodo taikymo privalumus ir trūkumus (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Tikrosios vertės metodo taikymo privalumai ir trūkumai
Table 1. Advantages and disadvantages of using the fair value method

PRIVALUMAI	TRŪKUMAI
<ul style="list-style-type: none"> Tikrosios vertės metodas leidžia atsižvelgti į konkrečią įmonės situaciją ir jos unikalumą. Tikrosios vertės metodas gali padėti atsižvelgti į ateities prognozes ir galimybes. Galima įvertinti žemės ūkio produkcijos gamybos augimo galimybes, rinkos tendencijas ir kitus veiksnius, kurie gali turėti įtakos įmonės vertei. Tikrosios vertės metodas leidžia įvertinti ne tik fizinį turtą, bet ir tokį turtą, kaip žinias, klientų ryšius, kurie gali būti svarbūs žemės ūkio sektoriuje. 	<ul style="list-style-type: none"> Tikrosios vertės metodo taikymas gali būti sudėtingas ir daug laiko reikalaujantis procesas. Tikrosios vertės metodas gali būti jautrus įvairiems rinkoje kintantiems veiksniams, tokiems kaip kainų svyravimai, orų sąlygos. Tai gali padaryti vertės nepastoviomis arba netiksliomis. Tikrosios vertės metodas gali neįvertinti įmonės potencialo ateityje, ypač jeigu įmonė planuoja didinti produkcijos apimtį arba plėsti veiklą.

Šaltinis: sudaryta pagal Gonçalves ir kt. (2017)
 Source: according to Gonçalves et al. (2017)

Apibendrinant išanalizuotą informaciją, galima teigti, kad tikrosios vertės metodas yra labai sudėtingas, tačiau Lietuvos žemės ūkio subjektų apskaitoje – taikytinas. Tikrosios vertės metodas yra vienas iš naudingų vertinimo būdų, tačiau reikia atidžiai įvertinti jo privalumus ir trūkumus bei atsižvelgti į konkrečius verslo veiksnius.

Išvados

1. Tikroji vertė – tai turto ar įsipareigojimų vertė rinkoje egzistuojančiomis kainomis. Šis metodas leidžia įvertinti turtą ir įsipareigojimus remiantis faktine rinkos verte, o ne įsigijimo kaina ar kitais istoriniais kriterijais. Tai yra ypatingai svarbu žemės ūkio subjektams, kurių apskaitoje vyrauja biologinis turtas, kurio apskaitą reglamentuoja 41-asis TAS.

Daugelio žemės ūkio subjektų valdomo turto, tokio kaip gyvulių, augalų, žemės ūkio produkcijos, vertė nuolat kinta ir stipriai koreliuoja su rinkos sąlygomis.

2. Nors tikrosios vertės metodas teikia subjektams naudą, norint jį teisingai taikyti apskaitoje, susiduriama su nemažai iššūkių. Pirmasis iškyla tarpinstitucinis iššūkis, kadangi neretai vieni teisės aktai yra nesuderinti su priimtais standartais, o naudojant tikrosios vertės metodą reikia laikytis tam tikrų TAS reikalavimų, kurių įgyvendinimas yra iššūkis ypač mažiems žemės ūkio subjektams. Diegiant naujas priemones ir siekiant efektyviau taikyti šį metodą – atsiranda vykdymo iššūkis. Dažniausiai susiduriama su kompetentingų darbuotojų stoka, kadangi šis metodas reikalauja daug žinių ir išmanymo. Tikroji vertė yra subjektyvi ir priklauso nuo vertintojo nuomonės bei žinių apie rinką – dėl šio iššūkio kyla daugiausiai ginčų ir svarstymų. Taip pat rinkos vertės nuolat kinta ir tai reiškia, kad vertinimo procesas turi būti reguliarus, kas gali sukelti papildomų išlaidų. Tikrosios vertės metodo taikymas yra ilgas ir brangus procesas subjektų apskaitoje.

3. Tikrosios vertės metodo taikymas neišvengiamai turi ir privalumų, ir trūkumų. Išanalizavus tikrosios vertės metodo taikymo aspektus „Linas Agro Group“, AB ir „AUGA Group“, AB apskaitoje, pastebėta, kad tikrosios vertės metodas leidžia žemės ūkio subjektams tiksliau įvertinti savo turto vertę rinkos kainomis, o tai yra ypatingai svarbu turint įvairių žemės ūkio produkcijos rūšių, gyvulių. Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad šis metodas leidžia lengviau nustatyti prekybos vertes, atsižvelgiant į ateities prognozes, nes tai yra pagrįsta faktinėmis rinkos kainomis, o ne subjektyviais vertinimais bei padeda žemės ūkio subjektams priimti tinkamus finansinius sprendimus, tiksliau įvertinus savo turto vertę ir potencialias rizikas. Pagrindinis metodo taikymo trūkumas, kuris yra išryškintas analizuotų žemės ūkio subjektų finansinėse ataskaitose, kad tai yra ilgas, brangus ir sudėtingas procesas, kuriam reikalingi kompetentingi specialistai. Taip pat svarbu paminėti ir tai, kad metodas yra jautrus rinkos kintamiems veiksniams, kurie nepriklauso nuo subjektų sprendimų (oro sąlygos, derlingumas ir pan.).

Literatūra

1. AB „Linas Agro Group“. 2022. Konsoliduotasis pranešimas ir konsoliduotos bei patrunuojančios bendrovės finansinės ataskaitos už 2022 m. birželio 30 d. pasibaigusius finansinius metus, parengtos pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, priimtus taikyti Europos Sąjungoje, pateikiamos kartu su nepriklausomo auditoriaus išvada. Prieiga per internetą: https://www.linasagrogroup.lt/wp-content/uploads/2013/03/LNA_2021-2022_metiniu_ataskaitu-rinkinys_su_audito_isvada_eRK.pdf (žiūrėta 2024-01-20).
2. Agyemang, J. K., Acheampong, O., Akenten, W. N. 2018. Fair value accounting: Implementation challenges facing Small and Medium-sized entities in the agricultural sector. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 8, iss. 4, p. 60–81. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v8i4.13643>.
3. AUGA group, AB. 2023. AUGA group, AB konsoliduotasis metinis pranešimas, konsoliduotosios bei atskirosios finansinės ataskaitos ir nepriklausomo auditoriaus išvada už metus, pasibaigusius 2022 m. gruodžio 31 d. Prieiga per internetą: https://nasdaqbaltic.com/market/upload/reports/aug/2022_ar_lt_eur_con_ias.pdf (žiūrėta 2024-01-29).
4. Elad, C. 2007. Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard No. 41 in social conflict. *Socio-Economic Review*. Vol. 5, iss. 4, p. 755–777. <https://doi.org/10.1093/ser/mwm013>.
5. Gonçalves, R., Lopes, P., Craig, R. 2017. Value relevance of biological assets under IFRS. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, Vol. 29, p. 118–126. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2017.10.001>.
6. Jaijairam, P. 2013. Fair value accounting vs. historical cost accounting. *Review of Business Information Systems (RBIS)*. Vol. 17, iss. 1, p. 1–6. <https://doi.org/10.19030/rbis.v17i1.7579>.
7. Maina, P. N. 2010. *Fair value reporting challenges facing small and medium-sized entities in the agricultural sector in Kenya* (Doctoral dissertation, University of South Africa).
8. Maina, P. N., Wingard, H. C. 2013. Small and medium-sized entities in the agricultural sector: Fair value reporting challenges. *Agrekon*. Vol. 52, iss. 2, p. 52–74. <https://doi.org/10.1080/03031853.2013.798064>.
9. Sedláček, J. 2010. The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics–Czech*. Vol. 56, p. 59–66.
10. Siahaan, A. M. 2021. Measurement Palm Oil As Biological Assets Using PSAK 69 That Adopt IAS 41. *Accounting and Business Journal*. Vol. 3, iss. 1, p. 30–36.
11. Wahome, M. 2009. Blurred roles in coffee marketing destabilise system. *Daily Nation* 28th.
12. 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimantis tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (Tekstas svarbus EEE). Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32008R1126> (žiūrėta 2024-02-01).

ADVANTAGES AND CHALLENGES OF APPLYING THE FAIR VALUE METHOD ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR AGRICULTURAL ENTITIES

Summary

Agricultural activities are different from other activities undertaken by business units for profit. When preparing financial statements, it is mandatory to comply with certain regulations, legal acts and standards, so the IAS 41 Agriculture is very relevant for agricultural entities. The concept of fair value prevails in this standard and there is a notable obligation for agricultural entities to value biological assets at fair value less costs of sale. The importance of fair value in financial

reporting is increasingly being noticed in the scientific literature and the recent debate is about the trend of fair value reporting. Challenges are often encountered in the application of this method in the agricultural sector, therefore, the conducted research seeks to reveal the advantages and disadvantages of applying the fair value method. The application of this method is a long, expensive and complex process, but, nevertheless, the application of the method makes it easier to determine the value of the trade, helps entities to make appropriate financial decisions and assess potential risks.

Keywords: fair value method, agricultural entities, IAS 41 Agriculture.