

Miškų ūkio pajamų ir sąnaudų apskaita

Pranciška Danusevičienė

mokslinė bendradarbė
Lietuvos miškų instituto Miško resursų
ir ekonomikos skyrius
Girionys 1 4312 Kauno raj.
tel. (370 7) 54 72 91, faks. 54 74 46
el. p. ekonsk@mi.lt

Stasys Mizaras

sociolinių mokslų daktaras
Lietuvos miškų instituto Miško resursų
ir ekonomikos skyrius
Girionys 1 4312 Kauno raj.
tel. (370 7) 54 72 91, faks. 54 74 46
el p. ekonsk@mi.lt

Tyrimo tikslas – išanalizuoti esamą miškų ūrėdijų buhalterinės apskaitos būklę ir sukurti bendrą kompleksinę apskaitos sistemą, atitinkančią finansinės apskaitos reikalavimus ir informacinius miškų ūrėdijų poreikius. Straipsnyje aptariama miškų ūrėdijų pajamų ir sąnaudų šioms pajamoms uždirbti struktūra, siūlomas jų grupavimo atliekant apskaitą modelis.

Raktiniai žodžiai: miškų ūrėdijos, apskaita, pajamos, sąnaudos, efektyvumas

Įvadas

Miškų ūkio veikla yra specifinė, nes miškas kartu yra sukurtas jo auginimo veiklos produktas ir kapitalas, naudojamas pajamoms gauti. Investicijų į mišką nauda pasireiškia po keliolikos ar keliasdešimties metų. Be to, miškininkystės nauda ne visada gali būti išreiškia ekonominiiais rodikliais, nes miškas turi ne vien ekonominę, bet ir ekologinę bei socialinę reikšmę. Tačiau rinkos ekonomikos sąlygomis visi ištekliai turi būti naudojami efektyviai. Miškų valdytojai turi žinoti, ar jų valdomi ištekliai naudojami efektyviai. Negalima efektyviai šių išteklių valdyti nežinant jų naudojimo pajamų ir sąnaudų šioms pajamoms uždirbti. Ši informacija turi būti fiksuojama pirminiuose dokumentuose ir buhalterinėje apskaitoje. Kad ji bū-

tų patikima ir palyginama tarp atskirų įmonių, siūloma vienoda apskaitos metodika. Pagrindinius apskaitos principus nustatė Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas (1992), tačiau kiekviena veikla turi savo specifiką. Miškų ūkio veikla susijusi ne tik su išteklių naudojimu pajamoms uždirbti, bet ir su miškų atkūrimu, auginimu ir apsauga. Todėl apskaitoje pateikiama informacija ne tik apie gaunamas pajamas ir sąnaudas šioms pajamoms uždirbti, bet ir sąnaudas konkrečioms miško ūkinėms priemonėms. Daugelis miško ūkinių priemonių nėra griežtai atribotos, todėl jų sąnaudų apskaitai reikia tam tikro metodinio susitarimo. Produkcija taip pat įvairi ir apskaitoje turi būti grupuojama vienodai visose miškų ūrėdijose.

1. Problemos būklė

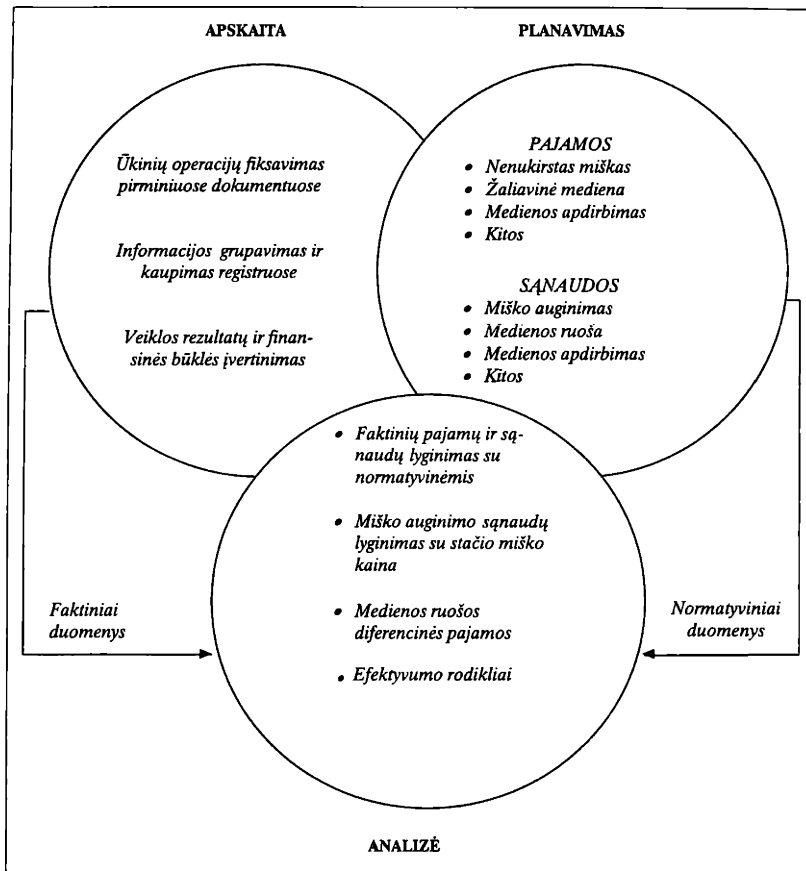
Rinkos ekonomikoje daugiau dėmesio skiriama miškų valdymui ir ekonominiam investicijų į mišką pagrindimui. Miškus valdančioms institucijoms ir įmonėms, vykdančioms juose ūkinę veiklą, reikia žinoti savo veiklos efektyvumą. Investicijas į mišką reikia ekonomiškai pagrįsti ir miškininkystė turi tapti komercine. Investicijų projektai apbruojami ir nauja skaičiuojama lyginant su alternatyviais projektais. Investicijos į mišką gali būti kasmetinės miško auginimo išlaidos arba kapitalo investicijos ilgalaikiam turtui ir naujoms technologijoms įsigyti, mokslui ir mokymui. Vienas iš pagrindinių veiklos efektyvumo analizės aspektų yra pajamų ir sąnaudų apskaita. Ji teikia informaciją miškų valdytojams biudžeto planavimui, stačio miško ir miško produkcijos kainodarai, veiklos efektyvumui įvertinti (C. Kao, Y. Yong, 1991, L. Plotkowski; 1996, A. Пиргов, 1996). Ši informacija parodo gaminamos produkcijos pelningumą, leidžia mažinti sąnaudas, maksimizuoti gaunamą pelną. Ji glaudžiai susijusi su veiklos planavimu ir analize (1 pav.). Be to, informacija apie miško išteklių pasikeitimus dėl ūkinės veiklos, apie veiklos sąnaudas ir pajamas reikalinga šalies miškų ūkiui valdyti ir tarptautinėms miškų tyrimo organizacijoms.

Kad būtų patikima informacija fiksuojama pirminiuose dokumentuose ir apskaitoma buhalterinėje apskaitoje. Pagrindinius buhalterinės apskaitos principus nustatė 1992 metų Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. Jie yra privalomi visoms įmonėms, neatsižvelgiant į nuosavybės formą ar veiklos pobūdį. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1993 m. patvirtino Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarką, kurioje apibrėžti pajamų ir sąnaudų kaupimo ir palyginimo principai, privalomi visoms verslo įmonėms. Tačiau šie norminiai dokumentai suteikė įmonėms ir teisę,

atsižvelgiant į veiklos specifiką, pasirinkti savikainos skaičiavimo metodiką.

Panaikinus biudžetinį miškų ūkio veiklos finansavimą, miškų urėdijos visas sąnaudas dengia iš savo veiklos pajamų. Miškų įstatymas (1995) suteikė miškų urėdijoms valstybės miškus valdančių ir naudojančių institucijų statusą. Dauguma (apie 80 proc.) miškų urėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos ypatumus. Nevienodai suprantamas Miško fondas: mokesčių institucijų – tam tikra dalis lėšų, skirtų miškui auginti, miškininkų – veiklos rūšis, disponuojanti tam tikra turto dalimi ir darbo ištekliais.

Ieškant optimalaus ekonominio miškų urėdijų modelio, kelis kartus buvo keičiami ekonominio reguliavimo principai. Tačiau kartu nesprenžiant apskaitos klausimų, miškų urėdijoms iškilo pajamų ir sąnaudų apskaitos metodinių neaiškumų. Be to, daugelis miškų urėdijų apskaitai dar naudojo seną sąskaitų planą. Todėl atskaitomybėje ne visada buvo pateikiama tiksli informacija (P. Danusevičienė, S. Mizaras, 1996). Rengiamose apskaitos metodikose daugiausia dėmesio buvo skiriama verslo įmonių apskaitai. Atskirai išskiriama iš valstybės biudžeto išlaikomų įmonių apskaita, kuri skiriasi nuo verslo įmonių apskaitos. Jos pagrindas yra biudžetai (sąmatos) ir jų vykdymo apskaita (J. Mackevičius, 1994). Tačiau miškų urėdijoms, nors jos ir naudoja valstybės turtą – mišką, šių principų taikyti negalima, nes veiklos lėšų jos užsidirba iš savo gaminamos produkcijos ir paslaugų pajamų. Tik nedidelė jų dalis yra perskirstoma miškų



1 pav. Miškų urėdijų pajamų ir sąnaudų apskaita, planavimas ir analizė

urėdijoms diferencinės rentos pagrindu. Griežtas išlaidų reglamentavimas pagal sąmatos straipsnius dirbant gamtinėmis sąlygomis nepasiteisino ir buvus biudžetiniam šios veiklos finansavimui planinėje ekonomikoje.

Kaip matome, apskaita priklauso ir nuo konkrečios veiklos ūkininkavimo sąlygų ir šių

veiklą reglamentuojančių norminių nuostatų. Turi išlikti Vyriausybės patvirtinti bendrieji finansinės apskaitos ir atskaitomybės principai, o vidinė apskaita šakos lygiu gali būti reguliuojama metodinėmis nuostatomis. Ji turi būti paprasta ir lengvai pritaikoma kiekvienoje miškų urėdijoje.

2. Tyrimo objektas ir metodai

Tyrimo objektas – informacijos poreikis miškų ūkio valstybiniam ir ūkiniam valdymui, veiklos ypatumai ir jos rezultatų apskaita ir atskaitomybė.

Miškų ūrėdijų bendrai apskaitos sistemai parengti buvo sudaryta darbo grupė iš apskaitos mokslo specialistų ir miškų ūrėdijų apskaitos darbuotojų. Išanalizuotos kitų šalių miškų ūkio sistemoje taikomos apskaitos metodikos (J. Hakkarainen, 1997; A. Hyder, 1994; J. Hoffren, 1997; K. Openshaw, 1980), Lietuvoje priimtos įstatymų ir metodinės nuostatos apskaitos ir atskaitomybės klausimais ir kitų autorių (A. Meškeliėnės, 1997; K. Valužio, 1997, 1996; D. Zenkevičiūtės, 1997) darbai. Įvertinta esama miškų ūrėdijų buhalterinės apskaitos būklė ir miškų ūkio valdymo informacijos poreikis.

Sudarant miškų ūrėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos modelį vadovautasi nuostata, kad miškų ūrėdija yra valstybės įmonė, valdanti ir naudojanti valstybės jai patikėtą turtą – mišką. Jai galioja visos valstybės įmonių įstatymų nuostatos. Pajamos ir sąnaudos apskaitomos vadovaujantis jų kaupimo ir palyginimo principais.

Miškų ūrėdijų produkcija ir teikiama nauja gana įvairi. Ji gali būti prekinė (mediena, antriniai ir šalutiniai miško produktai, medžioklės produkcija, rekreacinės paslaugos) ir neprekinė (miškų apsauginė, ekologinė ir socialinė reikšmė). Dalį savo pagamintos medienos miškų ūrėdijos perdirba į paklausą turinčius gaminius lėtpjūvėse ir medienos perdirbimo cechuose. Apskaitoje gaunamomis pajamomis įvertinama tik prekinė produkcija ir paslaugos. Neprekinės produkcijos vertės nustatymas dar nėra metodiškai pagrįstas, skaičiavimai imlūs darbui ir gaunami tik

apytiksliai rezultatai. Tačiau kai kuriose Vakarų rinkos šalyse jau aptariami apskaitos modeliai, kuriuose siūloma balanse apskaityti miško vertę ir jos pasikeitimus dėl ūkinių priemonių. Nauda skaičiuojama įvertinant ne tik medieną ar kitą miško prekinę produkciją, bet ir rekreacines ir ekologines funkcijas (J. Hoffren, 1997).

Kadangi miškų ūrėdijos valstybinius miškus valdo patikėjimo teise, apskaitoje ir atskaitomybėje miškas pinigine išraiška neapskaitomas kaip turtas ir kapitalas. Išskirtinę svarbą miškų ūrėdijų veikloje turi miško auginimo sąnaudos, tiesiogiai pajamų duodančios tik po daugelio dešimtmečių. Tačiau susieti jų su tolimų ateinančių laikotarpių pajamomis kapitalizuojant šias sąnaudas nėra galimybių, nes miško vertė kaip turtas neapskaitoma. Todėl vadovaujantis šalyje patvirtintos Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarkos (1995) 5.4 punktu, miško auginimo sąnaudos prilyginamos to laikotarpio, kada jos išleidžiamos, sąnaudoms. Priimant dėmesin, kad miško auginimo sąnaudų tikslas yra įveisti ir išauginti mišką, jos siejamos su ataskaitinio laikotarpio miškų ūrėdijų iškirstų ir parduotų biržių stačio miško verte. Ši sąsaja reikalinga kontrolei, kad naudodami ankstesnių kartų išaugintą mišką, atitinkamą dalį iš einamųjų ir kapitalinių investicijų grąžintume ateities kartoms.

Miškų ūrėdijų iškirstų ir parduotų biržių stačio miško vertė vadinama tikslinėmis pajamomis. Iškertamų biržių stačio miško vertė įskaitoma į medienos ruošos savikainą. Apskaitoje šios sąnaudos pagal kirtimo biliete nurodytą stačio miško kainą fiksuojamos, kai iškertamos biržės. Kartu apskaitoje parodomos ir tikslinės pajamos kaip miško auginimo veiklos finansavimo šaltinis.

3. Rezultatai

Siūlomas pajamų ir sąnaudų apskaitos modelis pateikiamas 2 paveiksle.

Šis modelis geriausiai funkcionuotų esant normaliai miško amžiaus struktūrai ir tolygiam jo naudojimui. Tačiau miškas – ne tik mediena, todėl jo auginimo investicijoms užtikrinti reikia iš miško paimti kiek galima daugiau jo teikiamos prekinės produkcijos. O ir Vyriausybė turėtų finansuoti ekologinėms ir socialinėms miško funkcijoms užtikrinti reikalingų miško ūkinių priemonių sąnaudas.

Galimi ir kiti miškų ūrėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos modeliai. Vienas iš jų – miško auginimo sąnaudų priskyrimas žaliavinės medienos pajamoms uždirbti. Šiuo atveju į žaliavinės medienos ruošos sąnaudas įskaitoma ne kertamos medienos stačio miško kaina, o per ataskaitinį laikotarpį patirtos miško auginimo sąnaudos. Šiuo atveju apskaitoje nelieka svarbios informacijos apie paimamų iš miško pajamų stačio miško kainos pavidalą ir grąžinamų miškui jo auginimo sąnaudų santykį. Nesant šios kontrolės ir siekiant gauti didesnę žaliavinės medienos ruošos pelną, gali būti nepagrįstai mažinamos miško auginimo sąnaudos. Tai gali turėti neigiamą poveikį atities miškams.

Galimas pajamų ir sąnaudų apskaitos modelis, kai į žaliavinės medienos ruošos sąnaudas neįskaitoma nei kertamų biržių stačio miško kaina, nei miško auginimo sąnaudos. Pastarosios šiuo atveju būtų finansuojamos iš miško ruošos pelno kaip investicijos į mišką. Pagal dabartinės Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, pelnas investicijoms apmokestinamas nuliniu tarifu. Šiame modelyje neigiamą yra tai, kad dėl objektyvių ar subjektyvių ūkininkavimo padarinių nesant pelno, būtų nepagrįstai sumažintos ir miško auginimo sąnaudos.

Atsižvelgiant į prieš tai pateiktas prielaidas, priimtinausias dabar 2 paveiksle pateiktas miškų ūrėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos modelis.

Visos pajamos miškų ūrėdijose apskaitomos 5 sąskaitų plano klasėje pagal šias grupes:

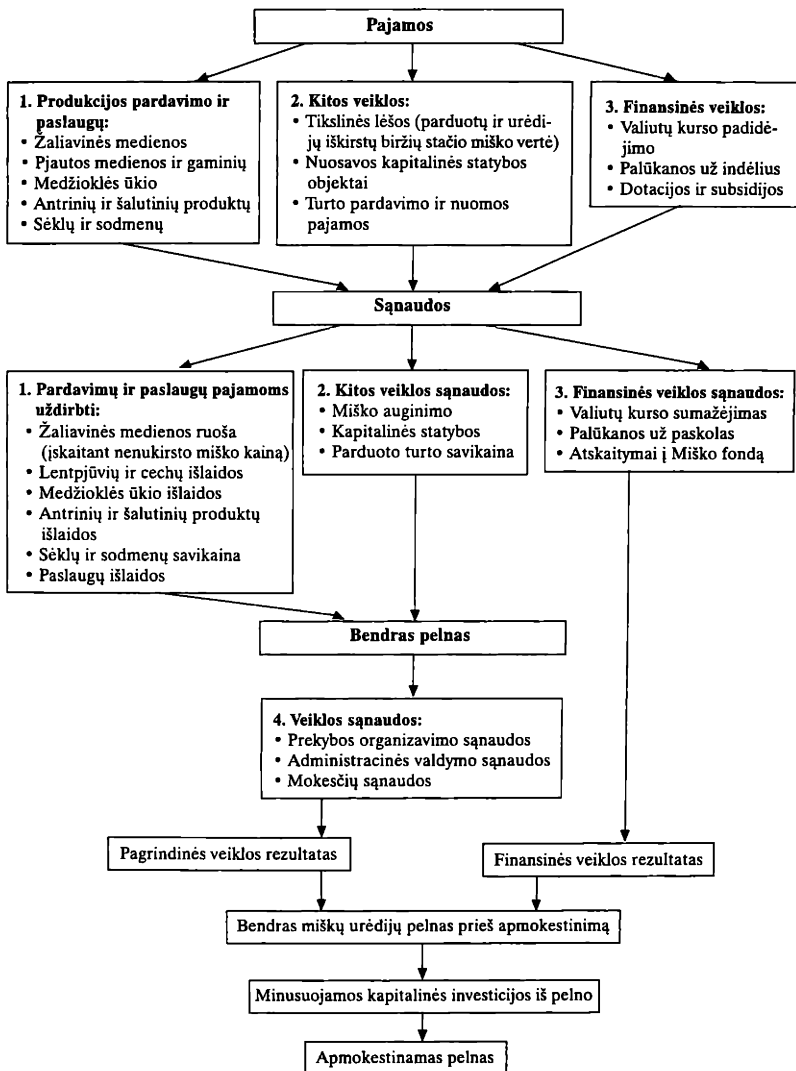
Produkcijos pardavimo ir paslaugų pajamos: už žaliavinę medieną, lentpjūvių ir medienos cechų produkciją; medžioklės ūkio pajamos; žemės ūkio produkcija; šalutinę ir antrinę miško produkciją; miško sėklas ir sodmenis; suteiktas paslaugas.

Kitos veiklos pajamos: turto pardavimas ir nuoma; tikslinės lėšos (iškertamų ir parduodamų biržių stačio miško vertė); surenkamos baudos už miško pažeidas.

Finansinės ir investicinės veiklos pajamos: valiutų kurso padidėjimas; palūkanos už indėlius ir kitas investicijas; dotacijos ir subsidijos.

Pagautė: nurašyto turto sumų grąžinimas; atidėjimų grąžinimas; kitos ypatingosios pajamos.

Sąnaudų apskaitos metodiniai pagrindai parengti atsižvelgiant į miškų ūrėdijų sudaromą finansinę ir statistinę atskaitomybę bei informacijos poreikius miškų ūrėdijų veiklos efektyvumo analizei. Jos apskaitomos 6 sąskaitų plano klasėje pagal pajamų grupavimą. Miškų ūrėdijos gamybinės įmonės ir dalis miško ruošos išlaidų lieka nebaigtoje gamyboje. Siūloma gamybinės išlaidas apskaityti 2 (turto) sąskaitų plano klasės 202 sąskaitoje. Išlaidų dalis, tenkanti baigtai gaminti produkcijai, apskaitoma 203 šios klasės sąskaitoje, kredituojant atitinkamai 202 sąskaitą. Parduotai produkcijai tenkančios sąnaudos apskaitomos 6 sąskaitų plano klasėje, atitinkamai kredituojant 203 sąskaitą. 6 klasės sąskaitos uždaromos su 39 pajamų ir sąnaudų apskaitos sąskaita, o pastaroji su pelno (nuos-



2 pav. Miškų urėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos schema

tolių) sąskaita. Tokia gamybinių išlaidų apskaitos tvarka miškų urėdijose tiksliau parodo sąnaudų pajamoms uždirbti apskaitą, nes miškų urėdijose pagaminamos medienos kiekis nuolat apskaitomas visomis gamybos fazėmis. Tiesiogiai 6 klasėje apskaitomos su visa miškų urėdijų veikla susijusios administracinės valdymo ir prekybos organizavimo bei miško auginimo sąnaudos.

Apskaitoje miškų urėdijų sąnaudos nekirstomos pagal veiklos rūšis, o tik pagal pajamų uždirbimo paskirtį.

Miškų urėdijų išlaidas siūloma apskaityti pagal šias grupes:

Parduotos produkcijos ir atliktų darbų sąnaudos: žaliavinės medienos ruošą; lėntpjūvių ir medienos cechų produkcijos gamyba; medžioklės ūkio sąnaudos; žemės ūkio produkcijos ruošą; šalutinio ir antrinio naudojimo produkcijos ruošą; parduotų sėklų ir sodmenų sąnaudos; atliktų paslaugų sąnaudos.

Veiklos sąnaudos: pardavimų organizavimas; administracinis veiklos valdymas.

Kitos veiklos sąnaudos: savo gamybos turto savikaina; miško auginimo sąnaudos.

Miško auginimo sąnaudos apskaitoje detalizuojamos pagal miško ūkio priemones šitaip: miško ūkio darbai; sėklų ruošą ir sodmenų išauginimas; miško želdimas; želdinių priežiūra; jaunuolynų ugdymas; sanitarinė miškų apsauga; priešgaisrinė miškų apsauga; sausinamojo tinklo įrengimas; sausinamojo tinklo remontas ir priežiūra; kelių tiesimas; kelių remontas ir priežiūra; gamtosauginės priemonės ir regioninių parkų išlaikymas; biotechninės ir rekreacinės priemonės; šalutinio ir antrinio miško naudojimo priemonės; miškų tvarkymas ir privatizavimas (privačių miškų apsauga, miško savininkų konsultavimas); specialios priemonės; kitos miško ūkinės priemonės ir bendrosios gamybinės sąnaudos; miško sargyba.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos: valiutos kursų neigiamas pasikeitimas; palūkanos už kreditus; atskaitymai į centralizuotus fondus.

Netekimai: pardavimų diskontai ir produkcijos nuostoliai; abejotinų skolų nurašymas.

Darbų priskyrimas prie apskaitomų išlaidų grupių

Žaliavinės medienos ruošą: nukirsto miško kaina; plotų paruošimas kirsti; miško ruošos sąnaudos (medžių pjovimas, sortimentų ruošimas, ištraukimas (išvežimas) į medienos pardavimo vietas); medienos sandėlių įrengimas ir eksploatavimas; laikinų statinių biržėse įrengimas ir priežiūra; medienos žievinimas ir rūšiavimas bei apdorojimas chemikalais sandėliuose; darbininkų atvežimas į darbą ir išvežimas, miško ruošos darbų darbo saugos priemonės; biržių sutvarkymas po kirtimų; miško kelių į kertamas biržes priežiūra ir remontas; miško ruošos darbininkų prastovų apmokėjimas; papildomas miško ruošos darbininkų atlyginimas; miško ruošos darbininkų socialinis draudimas; miško ruošos darbininkų rengimas ir kvalifikacijos kėlimas; paskirstomųjų išlaidų dalis, tenkanti miško ruošos darbams: remonto, mechaninių dirbtuvių ir sandėlių ūkio eksploatacija; miškovežių, traktorių, arklių ir kraunamųjų mechanizmų darbo sąnaudos; samdomų miško ruošos paslaugų apmokėjimas; kitos miško ruošos sąnaudos (miško ruošos technologijų įsigijimas, miško ruošos darbininkų nedarbingumo lapelių apmokėjimas, medienos nuostoliai miške ir tarpiniuose sandėliuose ir kt.).

Medienos vežimas pirkėjams į kiemą iš sandėlių prie kelkraščių yra medienos pervežimas ir į žaliavinės medienos ruošos išlaidas neįtraukiamas, o įskaitomas į transporto paslaugų sąnaudas.

Pirminis medienos perdirtimas: lėntpjūvių patalpų ir mechanizmų eksploatavimas (su-

sidėvėjimas, apšildymas, apšvietimas); žaliavos, medžiagų ir energijos kaina; darbininkų darbo užmokestis ir socialinis draudimas; lėtpjūvės sandėlių ir vandens baseinų priežiūra; medienos džiovinimas; žaliavos ir medienos perdirbimo produkcijos sandėliavimas ir apsauga; kitos paskirstomosios sąnaudos (remonto mechaninio cecho, garažų, sandėlių ūkio, ūkinio transporto, medienos kraunamųjų mechanizmų); kitų įmonių paslaugos lėtpjūvėms.

Medienos perdirbimo prekių gamyba (cechuose): cechų pastatų ir įrengimų eksploatavimas (susidėvėjimas, apšvietimas, apšildymas); žaliavos, medžiagų, degalų ir energijos sąnaudos; darbininkų darbo užmokestis ir socialinis draudimas; prekių ir žaliavos sandėliavimas; kitos medienos perdirbimo cechų gamybinės sąnaudos; kitos paskirstomosios sąnaudos (remonto mechaninio cecho, garažų, sandėlių ūkio, ūkio transporto, medienos kraunamųjų mechanizmų); kitų įmonių paslaugos medienos perdirbimo cechui.

Nebaigtos gamybos sąnaudos medienos gaminių gamyboje neapskaitomos. Priimama tik baigta gaminti produkcija. Miškų ūrėdijose, kur pirminis medienos perdirbimas (lėtpjūvės) neatskirtos nuo medienos perdirbimo cechų, šių abiejų grupių sąnaudos, prisiderinant prie pajamų apskaitos, gali būti apskaitomos kartu. Tačiau analizės tikslams visada naudinga turėti informaciją apie atskirų rūšių gaminamos produkcijos rentabilitumą.

Medžioklės ūkis. Čia apskaitomos tos medžioklės ūkio sąnaudos, kurios davė medžioklės ūkio pajamų. Į šias sąnaudas įtraukiama: komercinei medžioklei naudojamų pastatų ir ryšių priemonių eksploatavimas; komercinių medžioklių organizavimas; atskaitymai į medžioklės fondą; kitos su medžioklės produkcijos ruošimu susijusios sąnaudos. Nebaigta gamyba medžioklės ūkyje neapskaitoma.

Žemės ūkis. Čia apskaitomos sąnaudos, susijusios su žemės ūkio produkcijos gamyba: dirvos dirbimas, mechanizmų darbo sąnaudos, sėklų sąnaudos, žemės ūkio pastatų ir technikos priežiūra ir kt. Jos gali būti detalizuojamos šitaip: pašarai; grūdinės kultūros; arklinė kystė (arklių prieauglis); bitininkystė. Jeigu žemės ūkio produkcija sunaudojama vidaus poreikiams (arkliams išlaikyti), sąnaudos gali būti apskaitomos arklių priežiūros pozicijoje. Esant prekynei žemės ūkio produkcijai, jei tenkanti išlaidų dalis apskaitoma užpajamuojant šią produkciją. Parduodant ją, proporcingai parduotos produkcijos kiekiui, išlaidos nurašomos žemės ūkio pajamoms uždirbti.

Šalutinių ir antrinių miško produktų ruošimas: sėklų, kelmų ir jų produktų ruošimas; šluotų, vantų, kalėdinių egļučių ir kitų prekių miško išteklių bazėje gamyba; uogų, grybų, vaistažolių ruošimas; šalutinių ir antrinių miško produktų perdirbimas; kitos šalutinio miško naudojimo sąnaudos. Nebaigtos gamybos sąnaudos šalutinio ir antrinio naudojimo produkcijai neapskaitomos. Parduodant produkciją, sąnaudos šioms pajamoms uždirbti nustatomos pagal parduotos produkcijos kieki.

Miško sėklos: miško medžių ir krūmų sėklų ruošimas, perdirbimas (aižymas) ir išlaikymas. Parduodant sėklas, išlaidų dalis, atitinkantį parduodą jų kiekį nurašoma į išlaidas miško sėklų pajamoms uždirbti. Sunaudotų savo gamyboje sėklų sąnaudos pagal sunaudotą jų kiekį nurašomos į miško auginimo (sėklų ir sodmenų) sąnaudas. Visos išlaidos, susijusios su sėklinės bazės sukūrimu ir išlaikymu, apskaitomos miško auginimo sąnaudose.

Remonto mechaninis cechas, garažų ir sandėlių ūkis: mechaninių remonto dirbtuvių ir garažų eksploatavimas (pastatų ir įrengimų susidėvėjimas, apšvietimas, apšildymas, apsauga); degalinių įrengimas, remontas ir eksploatavimas; centralizuotų materialų ver-

tybių sandėlių eksploatavimas; remonto darbininkų atlyginimas ir socialinis draudimas; kitos remonto mechaninio cecho ir sandėlių ūkio sąnaudos.

Pasibaigus mėnesiui šios sąnaudos nurašomos miško ruošos, medienos perdirbimo, miško auginimo bendrosioms išlaidoms, veiklos ir kitoms pajamas uždirbančioms sąnaudoms proporcingai darbo užmokesčiui.

Autotransporto eksploatavimo sąnaudos: miškų urėdijų krovinio transporto eksploatavimo sąnaudos pagal transporto rūšis (miškovežės, savikrovės, krovininės, lengvosios automašinos, autobusai): susidėvėjimas, degalų ir tepalų sąnaudos, atsarginės dalys, remontas ir priežiūra, draudimas ir kitos sąnaudos. Vairuotojų atlyginimas ir socialinio draudimo atskaitymai įskaitomi į tiesiogines tų darbų, kuriuos jie dirbo, sąnaudas. Esant kompiuterizuotai apskaitai, autotransporto eksploatavimo sąnaudos miškų urėdijose gali būti apskaitomos ir pagal transporto priemonės (inventorinius numerius). Autotransporto sąnaudos pasibaigus mėnesiui paskirstomos pagal jų darbo laiką.

Arklių priežiūros sąnaudos: (amortizacija, pašarai) pasibaigus mėnesiui paskirstomos miško ūkinėms priemonėms, medienos ruošai, bendroms ūkinėms išlaidoms pagal darbo laiką.

Traktorių eksploatavimas: žemės ir miškų ūkio bei medienos traukimo traktorių susidėvėjimas, remontas ir priežiūra, degalai ir tepalai, atsarginės dalys, draudimas ir kitos eksploatavimo sąnaudos. Traktorininkų darbo užmokestis ir socialinio draudimo atskaitymai įskaitomi į tiesiogines darbų, kuriuos jie dirbo, sąnaudas. Pasibaigus mėnesiui jos nurašomos į miško ruošos, konkrečių miško ūkinių priemonių arba miško auginimo bendras gamybos sąnaudas, proporcingai jų darbo laiko sąnaudoms.

Medienos kraunamųjų mechanizmų eksploatavimas. Šioje pozicijoje apskaitomos kraunamųjų mechanizmų, kurie naudojami medieną ruošiant, perdirbant ir teikiant paslaugas kitiems vartotojams, eksploatavimo sąnaudos: susidėvėjimas, degalai ir tepalai, atsarginės dalys, remontas, draudimas ir kitos. Pasibaigus mėnesiui jos paskirstomos proporcingai jų darbo laiko sąnaudoms. Medienos kraunamųjų mechanizmų, naudojamų tik miško ruošos darbams, eksploatavimo sąnaudos gali būti įskaitomos tiesiogiai į šių darbų sąnaudas.

Bendrabučių ir butų ūkio priežiūra. Šioje pozicijoje apskaitomos miškų urėdijų bendrabučių ir butų ūkio sąnaudos tuo atveju, kai miškų urėdija turi nuomojamą butų ūkį, gamina šiluminę energiją, eksploatuoja vandens gręžinius, dujų ir kitus buitinius įrenginius. Į sąnaudas įskaitoma: pastatų ir įrenginių susidėvėjimas, transporto sąnaudos, kuro ir energijos kaina, personalo išlaikymo, remonto ir kitos sąnaudos. Jos paskirstomos mokamoms paslaugoms ir miškų urėdijų valdymo išlaidoms proporcingai plotui ir išteklių sąnaudoms. Ten, kur nėra nuomojamo butų ūkio, šios sąnaudos apskaitomos miškų urėdijų valdymo sąnaudose.

Savo gamybos ilgalaikio turto savikaina: ūkio būdu vykdomų kapitalinės statybos objektų projektavimas; statybos darbų tiesioginės sąnaudos (medžiagos, darbas, atskaitymai socialiniam draudimui ir kitos); mechanizmų darbo sąnaudos; statomų objektų rangos darbų apmokėjimas. Apskaitoma pagal objektus ir finansavimo šaltinius (tikslinės lėšos, veiklos pelnas, biudžetinis finansavimas).

Paslaugų sąnaudos. Čia apskaitomos sąnaudos paslaugoms uždirbti: mechanizmų ir įrengimų eksploatavimo sąnaudos proporcingai jų darbo laiko sąnaudoms, komunalinio buto ūkio paslaugos, mokamos specialistų paslaugos privatiems miškų savininkams.

Veiklos sąnaudos. Jos yra susijusios su visa tipine miškų urėdijų veikla ir įskaitomos į to laikotarpio, kada jos išleistos, pajamų uždirbimo sąnaudas. Į pagamintos ir parduotos per ataskaitinį laikotarpį produkcijos ir atliktų darbų savikainą jos neįskaitomos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos atskiru straipsniu.

Apskaitoje jos skirstomos šitaip:

- bendrosios pardavimų organizavimo sąnaudos: licencijų įsigijimas; aukcionų organizavimo sąnaudos; prekių žinovų ir brokerių bei maklerių išlaikymo sąnaudos (atlyginimas, socialinio draudimo atskaitymai, komandiruotės); mažmeninės miško produkcijos prekybos parduotuvių išlaikymas; medienos pardavimo nuostoliai ir baudos; medienos saugojimo prekybos aikštelėse sąnaudos; medienos pakrovimo aikštelių ir patalpų nuoma; kitos su produkcijos pardavimu susijusios sąnaudos;

- miškų urėdijų administracinės valdymo sąnaudos (susijusios su visa miškų urėdijų veikla): valstybinės miškų tarnybos personalo išlaikymas (darbo užmokestis, socialinis draudimas, kompensacijos, socialinė parama, pašalpos, premijos ir priedai, nedarbingumo lapelių apmokėjimas ir kt.). Šiam personalui priskiriamos pareigybės pagal LR Vyriausybės patvirtintą Valstybinės miškų tarnybos pareigybių sąrašą, išskyrus miškų sargybos personalą, kurio išlaikymo sąnaudos apskaitomos miško auginimo sąnaudose; kito miškų urėdijų personalo išlaikymas (darbo užmokestis, socialinis draudimas, kompensacijos, parama, pašalpos, premijos ir priedai, nedarbingumo lapelių apmokėjimas ir kt.); administracinių pastatų priežiūra (apšvietimas, apšildymas, apsauga, susidėvėjimas, remontas, nuoma); kanceliarinės prekės, ryšių paslaugos, skaičiavimo ir dauginimo technikos eksploatavimas;

medžiagos ir smulkus inventorių; literatūra, spauda, apskaitos blankai ir normatyvinė informacija; tarnautojų rengimas ir kvalifikacijos kėlimas; lengvojo ir keleivinio transporto eksploatavimas; komandiruotės; konsultacijų, audito ir informacinių paslaugų apmokėjimas; ryšys su užsienio specialistais; pastatų nuoma; tarnautojų darbo apsaugos priemonės; priešgaisrinė pastatų apsauga; lengvatinėmis sąlygomis išduodamų uniformų išlaidų padengimas (išskyrus miško sargybai teikiamas lengvatas); ginklai, šaudmenys ir kitos pareigūnų apsaugos priemonės (išskyrus miško sargybos aprūpinimą); reprezentacinės sąnaudos; kitų įmonių informacinės paslaugos; kitos sąnaudos, susijusios su veiklos valdymu. Iš veiklos sąnaudų atimamos sąnaudos, kurios davė miškų ūkio specialistų teikiamą privatiems miškų savininkams paslaugų pajamas. Jos įtraukiamos į sąnaudas paslaugų pajamoms uždirbti.

Miško auginimo sąnaudos. *Miškų ūkio darbai:* biržių atrėžimas kirtimams; užšlamštintų plotų valymas, kai gaunama nelikvidinė mediena; kvartalinių linijų valymas ir priežiūra, kai gaunama nelikvidinė mediena. *Sėklų ir sodmenų sąnaudos:* sėklinės bazės išlaikymas (sėklinių plantacijų įveisimas ir priežiūra, sėklinių draustinių priežiūra, sėklų sandėliavimo ir transportavimo sąnaudos); naujų miško sėklinių plantacijų įveisimas ir priežiūra; daigynų, medelynų priežiūra ir išlaikymas (sėklų ir sodmenų sąnaudos, trąšos, chemikalai, mechanizmų sąnaudos); kovos su ligomis ir kenkėjais daigynuose ir medelynuose priemonės; kitos sąnaudos (laistymo sistemos įrengimas ir priežiūra, šiltnamių priežiūra ir kt.); naujų daigynų ir medelynų įrengimas. *Miško želdinimas:* plotų dirbtiniam želdinimui paruošimas; želdinių įveisimas (sėjimas, sodinimas, sodmenų įsigijimas (pirkimas, išaugini-

mas, transportavimas); parama savaiminiam atžėlimui, menkaverčių medynų rekonstrukcija; cheminis sodmenų apdorojimas. *Želdinių priežiūra*: aptvėrimas; piktžolių naikinimas; šviesinimas ir trėšimas; želdinių papildymas. *Jaunuolynų ugdymas*: biržių atrėžimas jaunuolynui ugdyti; šviesinimas; valymas; šiuose kirtimuose paruoštos medienos ištraukimas ar išvežimas į medienos sandėlius prie kelkraščio. *Miškų sanitarinė apsauga*: miško želdinių purškimas ir dulkinimas chemikalais; medienos apdorojimas chemikalais tarpiniuose sandėliuose ir biržėse; kenkėjais užkrėstos dirvos tyrimas; vabzdžiagaudžių medžių ir gaudyklių išdėstymas, duobių ir griovėlių kasimas; nektaringų augalų sodinimas ir priežiūra; skruzdėlynų priežiūra; miško patologiniai tyrimai; vabzdžių rinkimas ir jaukų išdėstymas; vėjavartų, sniegalaužų ir vėjalaužų likvidavimas, kai gaunama nelikvidinė mediena; patalogų paslaugų apmokėjimas; kiti sanitarinės miško apsaugos darbai. *Miškų priešgaisrinė apsauga*: priešgaisrinių sargų išlaikymas; priešgaisrinio inventoriaus įsigijimas ir priežiūra; priešgaisrinių bokštų priežiūra ir remontas; priešgaisrinių transporto priemonių eksploatavimas; mineralizuotų juostų ir priešgaisrinių barjerų įrengimas ir priežiūra; gaisrų gesinimo sąnaudos; priešgaisrinė propaganda; gaisraviečių valymas, kai valant gaunama nelikvidinė mediena (kai gaunama likvidinė mediena, gaisraviečių valymo darbai priskiriami atitinkamo amžiaus kirtimams); kitų įmonių priešgaisrinės apsaugos ir gaisrų gesinimo darbų paslaugų apmokėjimas; kitos priešgaisrinės apsaugos sąnaudos. *Sausinamojo tinklo įrengimas*: sausinamojo tinklo projektavimo darbai; sausinamojo tinklo įrengimas rangos būdu; sausinimo ūkio būdu sąnaudos. *Sausinamojo tinklo priežiūra ir remontas*: pagriovių šienavimas ir krūmų iškirtimas; pralaidų remontas ir valymas; dumblo valymas iš griovių; šlaitų priežiūra ir remontas;

kiti sausinamojo tinklo priežiūros darbai. *Kelių tiesimas*: plotų paruošimas keliams tiesti; kelių tiesimo įmonių paslaugų apmokėjimas; miškų urėdijų kelių tiesimo sąnaudos (darbo, mechanizmų, medžiagų sąnaudos). *Kelių remontas ir priežiūra*: važiuojamosios kelio dalies remontas; pakelių šienavimas ir priežiūra; sniego ir ledo valymas nuo kelių; tiltų remontas; kiti kelių remonto ir priežiūros darbai. *Biotechninės ir rekreacinės priemonės*: pašarų ir ėdžių ruošimas žvėrimis ir jų šėrimas; pašarų aikštelių įrengimas; medžių aptepimas repelentais; medžioklės žinovų ir jėgerių išlaikymas; žvėrių padarytos žalos atlyginimas; rekreacinių objektų ir poilsio aikštelių įrengimas. *Šalutinio ir antrinio miško naudojimo priemonės*: medynų rekonstrukcija turint tikslą gausinti uogų ir grybų bei vaistažolių išteklius; leidimų ir kitos informacinės šalutinių miško produktų naudojimo literatūros spausdinimo sąnaudos; šalutinio ir antrinio naudojimo kontrolės sąnaudos. *Gamtosauginės priemonės ir regioninių parkų priežiūra*: gamtosauginė propaganda ir parama jaunesiems miško bičiuliams; saugomų objektų ir teritorijų priežiūra; regioninių parkų priežiūros sąnaudos (pastatų išlaikymas, transportas, kanceliarinės ir ūkio sąnaudos); kitos gamtosauginių priemonių sąnaudos. *Miškų tvarkymas, privatizavimas ir specialios priemonės*: apmokėjimas už darbą, jeigu miškų urėdijos darbuotojai dirba miškų tvarkymo ir privatizavimo darbus; socialinio draudimo atskaitymai; sunaudotos dirbant šiuos darbus medžiagos; privačių miškų apsauga; privačių miško savininkų konsultavimas; konsultantų išlaikymas; girininkų ir kitų specialistų darbo sąnaudos; sodmenys, išduoti privatiems miškų savininkams nemokamai. Girininkų ir kitų specialistų darbo sąnaudos privatiems miškams paskirstomos pagal valstybinių ir privačių miškų plotą. Šios sąnaudos atimamos iš veiklos sąnaudų. *Kitos specialiosios sąnaudos*: stichi-

nių nelaimių likvidavimas; mokslo tiriamieji darbai; kompensacijos už valstybės išperkama ūrėdijos teritorijoje žemę. *Kitos miškų ūkio gamybos sąnaudos*: kadrų rengimas ir ne miško ruošos darbininkų kvalifikacijos kėlimas; išradyba ir racionalizacija; bendrosios darbo saugos priemonės, specialioji apranga; ūkio transporto sąnaudos medžiagoms atvežti; darbinų arklių, naudojamų transportui, ir arklių prieauglio priežiūra; paskirstomosios mechaninio cecho ir sandėlių ūkio eksploatavimo sąnaudos; darbo laiko nuostoliai ir prastovų bei nedarbingumo lapelių apmokėjimas miško auginimo darbininkams; darbininkų socialinės būtinės sąnaudos (poilsio ir kultūros renginių organizavimas, lengvatinis kuro įsigijimas, pašalpos, parama miško auginimo darbininkams); kitos nepaskirstytos miško ūkinėms priemonėms sąnaudos. *Miško sargyba*: eigulių išlaikymas (darbo užmokestis, socialinis draudimas, lengvatinis uniformų įsigijimas, apsaugos priemonės); eiguvių pastatų priežiūra; eiguvių transporto sąnaudos; eiguvių kanceliariinės ir ūkio sąnaudos.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos: neigiamas valiutų kurso pasikeitimas; palūkanos, komisiniai ir kitos sąnaudos, susijusios su palūkanomis; atskaitymai į centra-

lizuotą miško fondo dalį; abejotinų skolų nurašymas; nuostolis dėl finansinio turto ir investicijų perleidimo; kitos finansinės sąnaudos.

Netekimai: pardavimų diskontai ir produkcijos nuostoliai; abejotinų skolų nurašymas ir kitos atsitiktinės sąnaudos.

Išvados

- Miškų ūrėdijų veiklos specifika sudaro prielaidas labiau metodinių nuostatų reglamentuotai buhalterinei apskaitai negu kitų verslo įmonių.

- Dabar miškų ūrėdijose nėra metodinio pajamų ir išlaidų apskaitos vienodumo, todėl pateikiama atskaitomybės informacija nėra tiksli ir analizuojant miškų ūrėdijų veiklą negalima daryti pagrįstų išvadų.

- Parengtas miškų ūrėdijų pajamų ir sąnaudų apskaitos modelis yra metodinė medžiaga ir gali būti naudojama pereinant prie naujos buhalterinės apskaitos miškų ūrėdijose pagal LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo ir poįstatyminių aktų nuostatas.

Miško auginimo sąnaudos priskiriamos tam laikotarpiui, kada jos išleidžiamos, ir apskaitoje siejamos su to laikotarpio iškirstų ir parduotų biržių stačio miško kaina.

Literatūra

1. Danusevičienė P., Mizaras S. Miško fondo naudojimas 1995 m. // Mūsų girios. 1996. Nr. 8.
2. Hakkarainen J. Financial accounting model applied to nonindustrial private forestry // Scandinavian forest economics. 1997. N 36. P. 43–59.
3. Hyder A. Outline of accounting for nonindustrial private woodlots // Silva Fenica 28 (2). 1994. P. 115–137.
4. Hoffer J. Finnish forest resource accounting and ecological sustainability. Helsinki, 1997. 132 p.
5. Kao C., Yong Y. Measuring the efficiency of forest management // Forest science. 1991. Vol. 37. N 5. P. 1239–1252.
6. Mackevičius J. Apskaita. Vilnius, 1994. P. 216–232.
7. Meškeliėnė A. Išlaidų sąvokos vartojimo apskaitoje problemos // Ekonomika. 1997. Nr. 42. P. 128–140.

8. Openshaw K. Cost and financial accounting in forestry. London, 1980. 138 p.

9. Plotkowski L. Ekonomiczne kryteria oceny dzialalnosci nadlesictwa w plane urzadzania lasu. Silwan, 1996. N 9. P. 49–61.

10. Valužis K. Naujojo sąskaitų plano taikymas praktikoje. Vilnius, 1994. 238 p.

11. Valužis K. Apskaita, mokesčiai, atskaitomybė. Vilnius, 1996. 373 p.

12. Zinkevičiūtė D. Gamybos išlaidų apskaita // Ekonomika. 1997. Nr. 42. P. 171–178.

13. Петров А. П. Платежи за ресурсы в системе финансирования лесного хозяйства // Лесное хозяйство. 1996. N 1. С. 21–23.

Income and Expense Account in Forestry

Summary

Activities in forestry are specific, for forest is both a product obtained in the process of growing and a capital providing income. Investments in forestry yield profit only after many years. Besides, profit in forestry is not always expressible by economic indices, because forest has not only economy, but also ecological and social significance. However, under the conditions of market economy all resources have to be used in a most effective way. Managing personnel should be aware of the efficiency of resources they own. Proper management is impossible without adequate knowledge on income and expenses in order to obtain this income. This information should be registered in primary and book – keeping documentation. To make it valid and comparable among separate enterprises, a standard account methodics is suggested. The main accounting principles were

set by the Accounting Law (1992). However, each activity its specific sides. Activities in forestry deal not only with utilizing resources to yield income, but also with the recreation, growing and protection of these resources. Therefore, accounting should provide information not only on income and expenses, but also on costs for certain forest management measures. Most silvicultural measures are not strictly separated, thus a methodical agreement is needed to account for expenditure on them. Production is also very diverse and its grouping should be uniform in all forest enterprises. The paper discusses the structure of income and expenses and suggests their grouping model.

Keywords: forest enterprises, accounting, income, expenses, efficiency.

Įteikta 1998 m. kovo mėn.