

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

Dovilė Ivanauskaitė

KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE

**MAGISTRO DARBAS**

**Darbo vadovė: Prof. Dr. Lina Dagilienė**

**KAUNAS, 2016**

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMAS VIEŠAJAME SEKTORIUJE**

**Apskaita ir auditas (kodas 621N40002)**

**MAGISTRO DARBAS**

**Vadovas**

**Prof. Dr. Lina Dagilienė**

**2016m. 05 mėn. .... d.**

**Darbą atliko**

**VMA-4 Dovilė Ivanauskaitė**

**2016m. 05 mėn. 09d.**

**Recenzentas**

**Doc. Šviesa Leitonienė**

**2016m. 05 mėn. .... d.**

**KAUNAS, 2016**



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Dovilė Ivanauskaitė

Apskaita ir auditas, 621N40002

Baigiamojo magistro darbo „Kultūros vertybių vertinimas viešajame sektoriuje“

**AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA**

2016 m. Gegužės 9 d.  
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Dovilės Ivanauskaitės** baigiamasis magistro darbas tema „Kultūros vertybių vertinimas viešajame sektoriuje“ 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.

\_\_\_\_\_  
(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

\_\_\_\_\_  
(parašas)

Ivanauskaitė, Dovilė. Evaluation of Cultural Property in the Public Sector. Master's Final Thesis in Accounting and Auditing / supervisor prof. dr. Lina Dagilienė. Department of Accounting, the School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: Management and Administration

Key words: cultural property, public sector, evaluation, fair value.

Kaunas, 2016. 103p.

## **SUMMARY**

The main aim of this Master Degree Thesis is to study the problem items of fair value of cultural values at the public sector and to assess the way of implementation cultural values evaluation order in Lithuania. .

Subject Matter - cultural values evaluation.

Objectives: the problem items of net evaluation of cultural values at the state-managed property accounting, installing the public sector accounting reform; to study the problems of fair value of cultural values, considering theory and practice, applied at cultural values evaluation process; to form the methodology of fair value of cultural values; to study implementation order of fair value of cultural values in museums, to perform case-study of the chosen museum.

The first part identifies the problem items of net evaluation of cultural values at the state-managed property accounting, installing the public sector accounting reform; studies the problems of fair value of cultural values, considering theory and practice, applied at cultural values evaluation process.

The second part presents the analysis of academic publication of Lithuanian and foreign authors, the legal acts of the Republic of Lithuania, strategic plans, reports, international standards, also Internet sources; systemizes them and forms the methodology of fair value of cultural values.

The third part analyses data, received from depth interview, involving experts from five museums: one from the national museum and two from the regional and municipal museums (from each). The respondents have answered the presented questions, related to fair value of cultural values in museums. In order to identify the part of tangible cultural values at united state-managed property, the analysis of long-term property structure and dynamics of the state and the chosen museum. The results have revealed that

2015 Order "On approval of methodology of net evaluation of tangible cultural values in museums" simplifies museum employees' work partly, but the problem remains: the same values are evaluated differently by different museums as the formed methodology offers to consider the total sum. The results of the empiric research have revealed that the aim of top state bodies to know the fair value has some contradictions: however all values will be evaluated, it should be a number, but not the fair value. In order to identify the latter even approximately, the state should appoint additional funds for evaluation, as it is very difficult to do it with actual human resources.

## TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	7
PAVEIKSLĖLIŲ SĄRAŠAS .....	8
PRIEDŲ SĄRAŠAS .....	9
ĮVADAS.....	10
1. VALSTYBĖS VALDOMO TURTO TIKRAJĄ VERTE APSKAITYMO PROBLEMAS .....	13
1.1. Turto tikrosios vertės samprata ir taikymas.....	13
1.2. Valstybės turto ir kultūros vertybių klasifikavimas.....	19
1.3. Valstybės tikrosios vertės apskaitymo problema įdiegus viešojo sektoriaus apskaitos reformą.....	24
2. KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO METODIKA.....	27
2.1. Kultūros vertybių apskaitos ypatumai .....	27
2.1.1. Kultūros vertybių priskyrimas atskirai turto klasei.....	28
2.1.2. Dabartiniai kultūros vertybių apskaitos metodai .....	30
2.1.3. Kultūros vertybių vertinimo problemos: užsienio šalių patirtis.....	37
2.2. Kultūros vertybių apskaitos vertinimas Lietuvoje.....	39
2.2.1. Kultūros vertybių tikrosios vertės registravimas apskaitoje .....	48
2.3. Kultūros vertybių vertinimo tyrimo metodikos sudarymas .....	50
2.5.1. Tyrimo imtis.....	53
2.5.2. Tyrimo instrumentas .....	54
2.5.3. Tyrimo duomenų analizės metodai .....	56
3. KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMO TVARKOS LIETUVOJE TYRIMŲ REZULTATAI .....	57
3.1. Giluminio interviu rezultatai .....	57
3.1. Kilnojamųjų kultūros vertybių lyginamoji analizė: pasirinkto muziejaus atveju.....	67
IŠVADOS.....	77
REKOMENDACIJOS.....	79
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	80
PRIEDAI.....	87

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Tikrosios vertės apibrėžimai apskaitos standartuose.....	13
2 lentelė. Mokslininkų nuomonė apie tikrosios vertės vertinimo metodą.....	16
3 lentelė. Tikrosios vertės metodo privalumai ir trūkumai .....	18
4 lentelė. Kultūros vertybių klasifikacija .....	22
5 lentelė. Per metus įvertintų eksponatų skaičius.....	43
6 lentelė. Likučių perkėlimo buhalteriniai įrašai.....	48
7 lentelė. Muziejinių vertybių vertės pokyčio buhalteriniai įrašai .....	49
8 lentelė. Muziejinių vertybių nuvertėjimo buhalteriniai įrašai .....	49
9 lentelė. Muziejuose saugomų ir įvertintų eksponatų skaičius .....	59
10 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu pasirinkto muziejaus atveju .....	68
11 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizė pasirinkto muziejaus atveju.....	69
12 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė pasirinkto muziejaus atveju .....	71
13 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu valstybės valdomo turto atveju.....	72
14 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizė valstybės valdomo turto atveju .....	74
15 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė valstybės valdomo turto atveju.....	76

## PAVEIKSLĖLIŲ SĄRAŠAS

1 pav. Tikrosios vertės nustatymo algoritmas.....	15
2 pav. Valstybės turto klasifikacija .....	21
3 pav. Kultūros vertybių valdyme ir priežiūroje dalyvaujantys subjektai.....	23
4 pav. Kultūros vertybių apskaitos metodai .....	30
5 pav. Kultūros vertybių apskaitos metodas.....	35
6 pav. Kultūros vertybių vertinimo metodinės rekomendacijos nuo 2015 m. ....	42
7 pav. 2010-2014 metais tikrosios vertės nustatymui naudojami metodai .....	44
8 pav. Tyrimo etapai.....	51
9 pav. Empirinio tyrimo blokinė schema .....	55
10 pav. 2014m. Muziejų rinkiniuose saugomų eksponatų skaičius .....	57
11 pav. Muziejuose tikraja verte įvertintų eksponatų dalis, proc.....	66
12 pav. Ilgalaikio materialiojo turto dalies palyginimas su visu turtu .....	73
13 pav. Kilnojamųjų kultūros vertybių santykis su IMT .....	75



## PRIEDŲ SĄRAŠAS

1 PRIEDAS. Valstybės turto klasifikacija .....	87
2 PRIEDAS. Turto elementų įvertinimas.....	88
3 PRIEDAS. Apskaitos reformos privalumai ir trūkumai.....	89
4 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų inventorinė knyga .....	90
5 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų inventorinė knyga .....	91
6 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knyga.....	92
7 PRIEDAS. Ilgalaikio materialiojo turto vertės pokyčio pažymos forma.....	93
8 PRIEDAS. Pusiau standartizuoto interviu scenarijus .....	94
9 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2010 metų finansinės būklės ataskaita .....	95
10 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2012 metų finansinės būklės .....	96
11 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2013 metų finansinės būklės ataskaita .....	97
12 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2014 metų finansinės būklės ataskaita .....	99
13 PRIEDAS. 2012 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita .....	101
14 PRIEDAS. 2013 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita .....	102
15 PRIEDAS. 2014 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita .....	103

## IVADAS

Globalūs socialiniai - ekonominiai reiškiniai ir jų pasekmės sąlygoja naujų reikalavimų viešojo valdymo struktūroje formavimąsi visame pasaulyje. Nuo viešųjų organizacijų gebėjimo planuoti, efektyviai parengti ir priimti sprendimus, koordinuoti jų įgyvendinimą telkiant išteklius ir galimybes priklauso visuomenės ekonominė situacija, plėtros galimybės, valstybės pajėgumas ir įvaizdis integracijos procesuose, galimybė naudotis pasaulio politinių ir finansinių institucijų parama (Raipa ir kt., 2004).

**Temos aktualumas ir naujumas.** Jau daugelį metų Lietuvos viešajame sektoriuje vykdoma eilė reformų – žemės ūkio, sveikatos priežiūros, švietimo ir kitose valstybės valdymo srityse. Viešajame sektoriuje vykdomos reformos turi poveikį kiekvienam mokesčių mokėtojui, nes bendri reformų tikslai – taupyti valstybės išteklius, pagerinti žmonių gyvenimo kokybę. Todėl svarbu, kad reformos tikslai būtų pasiekti. Naujųjų apskaitos standartų taikymas yra susijęs su viešojo sektoriaus reformomis. Lietuva yra ne išimtis, per pastarąjį dešimtmetį Lietuva sėkmingai pradėjo taikyti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą. Daujotaitė (2009), analizuodama viešojo sektoriaus veiklos administravimo efektyvumą, nurodo, kad „keičiantis socialinei, politinei, ekonominei aplinkai, vyksta viešojo administravimo paradigmos kaita ir kartu formuojasi nauji šio sektoriaus veiklos priežiūros bei kontrolės metodai. Klasikinės priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios tik finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, nebegali atitikti naujų reikalavimų“ (p. 38). Todėl 2005 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerija pradėjo viešojo sektoriaus, apimančio biudžetines įstaigas, valstybės socialinės apsaugos fondus, kitus išteklių fondus, mokesčių fondus, kontroliuojamas sveikatos priežiūros viešąsias įstaigas, valstybę ir savivaldybes, kaip atskirus juridinius asmenis, buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą (VSAFAS reforma). Šios reformos tikslas pateikti vartotojams teisingą informaciją apie turtą, išsipareigojimus, grynąjį turtą, pajamas ir sąnaudas t.y. pereiti prie buhalterinės apskaitos tvarkymo, taikant kaupimo principą. Vienas iš svarbiausių viešojo sektoriaus ir finansinės atskaitomybės reformos klausimų yra ilgalaikio materialiojo turto [IMT] apskaita. Pagrindinė šio turto apskaitos problema yra ta, kad dalis turto (biologinis turtas, žemė, kilnojamasis ir nekilnojamasis kultūros vertybės) neištraukiama į apskaitą ir finansines ataskaitas, arba ištraukiama neteisingai, vienur IMT rodomas indeksuota verte, kitur - įsigijimo verte. Po reformos visas ilgalaikis materialusis turtas turi būti parodytas jį valdančio, naudojančio ir juo disponuojančio nuosavybės arba patikėjimo teise subjekto finansinės būklės ataskaitoje, tikrąja verte.

Viešojo sektoriaus apskaitos klausimus nagrinėja daugelis autorių: Bikienė (2011), Svorobovičienė (2008), Kazlauskienė (2012), Bagdžiūnienė (2011) ir kiti. Tačiau pasigendama kultūros vertybių apskaitos ypatumų analizavimo, teorinės analizės ir praktinių tyrimų vertinimo tikrąja verte kontekste, kuriuos analizuoja tik užsienio mokslininkai: Hassan A. G. Ouda (2014), Illingworth C. (2007), Stanford (2005) ir kiti. Todėl darbo tema yra ne tik aktuali, bet ir nauja. Šiuo darbu bus siekiama atskleisti kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte specifiką, bei problemas.

**Problema.** Nuo 2010 metų pradėjus apskaitą tvarkyti pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus, kultūros vertybės yra apskaitomos tikrąja verte, įsigijimo savikaina arba simboline vieno euro (anksčiau vieno lito) kaina. Kaip teigia Laužikas (2009) kultūros vertybė yra vienintelė vertybė, turinti du skirtingus (neretai visiškai tarpusavyje nesusijusius) vertės apibūdinimus – mokslinę vertę ir kainą. Pavyzdžiui, etnologinės ekspedicijos rankraščio rinkos kaina gali būti minimali (trys popieriaus lapai, prirašyti šratinuku), tačiau jame užrašytų mokslinių duomenų vertė – neįkainojama. Dėl to dauguma kultūros vertybių yra labai sunkiai įkainojamos pinigais. Taip pat sunki užduotis perkainuoti eksponatus, kurie buvo pirkti auksiniais, tarpukario litais, reichsmarkėmis ar rubliais. Todėl neišvengiamai muziejuose dalis vertybių, apskaitomos pagal galiojančius teisės aktus, o dalis – neįvertintos, todėl vis tiek neturime visos informacijos apie kultūros vertybių finansinį įvertinimą. *Darbe formuluojama problema, kaip tinkamai įvertinti kultūros vertybes tikrąja verte, atsižvelgiant į kultūros vertybės specifines charakteristikas ir užtikrinant teisingą informacijos atskleidimą apie valstybės turtą.*

**Tyrimo objektas** – kultūros vertybių vertinimas.

**Darbo tikslas** – ištirti kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte problematiką viešajame sektoriuje ir įvertinti, kaip yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tvarka Lietuvoje.

**Uždaviniai:**

- 1) Identifikuoti tikrosios vertės apskaitymo problemas valstybės valdomo turto apskaitoje, įdiegus viešojo sektoriaus apskaitos reformą;
- 2) ištirti kultūros vertybių apskaitos tikrąja verte problemas, bei apžvelgti teorinius tyrimus ir praktikas, taikomas kultūros vertybių vertinime;
- 3) sudaryti kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte tyrimo metodiką;
- 4) ištirti, kaip yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte tvarka muziejuose, bei atlikti atvejo analizę pasirinktame muziejuje.

**Tyrimo metodai:**

Mokslinės literatūros, dokumentų, mokslų straipsnių, Lietuvos Respublikos teisės aktų, tarptautinių standartų analizė taikyta, siekiant apibrėžti tyrimo sampratą bei metodus.

Kokybiniame tyrime – taikytas pusiau struktūrizuoto interviu metodas. Kokybiniam tyrimui buvo pasirinkti penki ekspertai dirbantys Lietuvos muziejuose. Gauti duomenys apdoroti atliekant kokybinę turinio analizę. Interviu duomenys apdoroti vadovaujantis duomenų analizės būdu, duomenis apibendrinant, sisteminant, identifikuojant tapačius bruožus, ryšius, atsakymų panašumus ir skirtumus tarp užsibrėžtų tyrimo sričių, interpretuojant remiantis įžvalgomis ir idėjomis.

Atvejo analizės metu naudojama duomenų vertikalioji ir horizontalioji finansinių ataskaitų analizė. Gauti duomenys analizuojami, taikant palyginimo metodą.

# 1. VALSTYBĖS VALDOMO TURTO TIKRAJĄ VERTE APSKAITYMO PROBLEMAS

Nuo 2010 metų pradėjus apskaitą tvarkyti pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartus [VSAFAS], visas turtas turi būti apskaitomas naudojant tikrosios vertės metodą. Tikrosios vertės metodo taikymas – tai galimybė teisingai nustatyti tam tikrų finansinių ataskaitų straipsnių vertę. Tačiau šio metodo taikymas jau vien savo pakankamai sudėtinga esme, įvertinimo metodų bei teorijų gausa ir sudėtingumu, kelia klausimus tiek finansinių ataskaitų rengėjams, tiek šios informacijos vartotojams.

## 1.1. Turto tikrosios vertės samprata ir taikymas

Tikroji vertė – „suma, už kurią gali būti pasikeista turtu ar paslaugomis“ (2-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės Standartas, 2003, p.22). Turto vertinimas tikraja verte padeda organizacijoms prisitaikyti prie besikeičiančių rinkos sąlygų, kad būtų įmanoma pasinaudoti atsiveriančiomis galimybėmis. Tarptautiniuose apskaitos standartuose, tikrajai vertei apibrėžti vartojamas angliškas terminas „fair value“. Žodis „fair“ reiškia - teisingas, nešališkas (Balabonienė, Dagilienė, Mykolaitienė, Večerskienė, 2013). Toks terminas, tiksliau nei lietuviškasis, apibrėžia tikrosios vertės esmę. Įvairiuose standartuose pateikiami skirtingi tikrosios vertės apibrėžimai (žr. 1 lent.):

1 lentelė. Tikrosios vertės apibrėžimai apskaitos standartuose

Tikroji vertė	
Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS - Sąvokų žodynelis, 2007)	Tikroji vertė – „suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą“ (p.3).
Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai (TVSAS - Apibrėžtų terminų žodynelis, 2001)	Tikroji vertė – „suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp išmanančių nesusijusių šalių, ketinančių pirkti / parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą“ (p.6).

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Tarptautiniai vertinimo standartai (TVS – TVS apibrėžtys, 2013)	Tikroji vertė – „įvertinta kaina, už kurią dvi nusimanančios, sąmoningai ir laisva valia veikiančios šalys gali apsikeisti turtu ar įsipareigojimu ir kuri rodo atitinkamas toms šalims priklausantis turto dalis“ (p.9).
Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS - Sąvokų apibrėžimai, 2004)	Tikroji vertė yra „suma, už kurią gali būti pasikeista turtu ar padengtas įsipareigojimas arba pasikeista suteikta nuosavybės priemonė tarp nusimanančių, ketinančių dalyvauti tam tikrame sandoryje ir nesusijusių šalių“ (p.22).

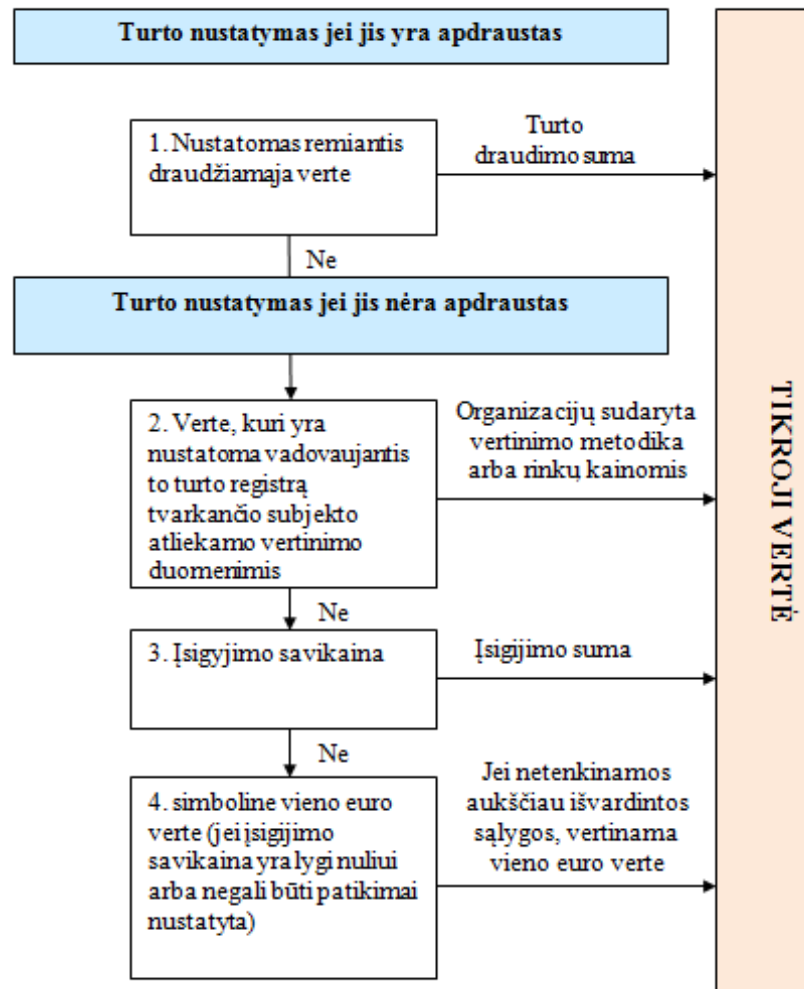
Iš atliktų terminų analizės matoma, kad tam pačiam vertinimo būdai - tikrajai vertei apibrėžti vartojama keletas skirtingų terminų. Taip atsitiko greičiausiai dėl to, kad skirtingus standartus, skirtingu laikotarpiu, išleido ir toliau tobulina skirtingos institucijos. Rudžionienės (2011) teigimu, „valstybėje turi būti apibrėžti pagrindiniai konceptualūs apskaitos sistemos joje terminai ir teisingai, t.y. sukurtas Terminų bankas, kuriame įrašytas terminas turi būti vienodai vartotojams tiek viešajame sektoriuje, tiek privačiajame vienodai, taip pat pagrindiniuose apskaitą reglamentuojančiuose įstatymuose“ (p.14). Taip pat turėtų būti nustatyti esminiai apskaitos reglamentavimo reikalavimai, nuo kurių negali nukrypti standartus leidžiančios institucijos.

Tikrosios vertės sąvoka yra svarbi, nes ja, įvertinant organizacijos turtą yra atskleidžiama reali rinkos situacija apie turimą turtą, įsipareigojimus, o ne - įsigijimo vertė, kuri dažniausiai neatspindi realios situacijos ir gali būti ženkliai nutolusi nuo realios situacijos. Tai svarbu rengiant finansinių ataskaitų rinkinius, nes tik įsigijimo vertės metodo naudojimas gali lemti finansinių ataskaitų netikslumus ir gali iškraipyti organizacijos finansines ataskaitas.

Be privalomų sąlygų tikrajai vertei nustatyti būtina aptarti ir tikrosios vertės nustatymo algoritmą. Rimšausko teigimu (2011), tikroji vertė nustatoma „laikantis šių vertinimo patikimumo lygių:

1. vertinama pagal aktyvioje rinkoje skelbiamas to turto ar įsipareigojimo kainas;
2. vertinama pagal šioje ar kitoje rinkoje skelbiamas panašaus turto kainas ar kitus aktyviosios rinkos rodiklius arba apskaičiuojama remiantis šiais rodikliais, jeigu aktyviojoje rinkoje to turto ar įsipareigojimo kainos neskelbiamos;
3. rinkose neprekaujamo turto ar įsipareigojimo tikroji vertė nustatoma pagal kitokius ekonominius rodiklius ar informaciją, jeigu jos neįmanoma patikimai nustatyti pagal pirmiau nurodytas sąlygas“ (p.23).

Tačiau tikrosios vertės nustatymo algoritmai yra apibrėžiami ir standartų sistemose, pvz. 12-ąjį VSAFAS (2010) „Ilgalaikis materialusis turtas“, 63 – 64 straipsniuose. Pagal 3 paveiksle pateiktą algoritmą, tikroji vertė nustatoma remiantis draudžiamąja kaina, jei šis turtas yra apdraustas, jei turtas nėra apdraustas, „jų tikroji vertė nustatoma vadovaujantis to turto registrą tvarkančio subjekto atliekamo vertinimo duomenimis; įsigijimo savikaina, jei ji gali būti patikimai nustatyta; simboline vieno euro verte (jei įsigijimo savikaina yra lygi nuliui arba negali būti patikimai nustatyta)“ (12-asis VSAFAS, 2008, p.11) (žr.1pav.).



**1 pav. Tikrosios vertės nustatymo algoritmas (sudaryta pagal 12-ąjį VSAFAS)**

Pagal 12-ąjį VSAFAS, turto tikroji vertė yra nustatoma remiantis draudžiamąja verte. Tačiau jeigu turtas nėra apdraustas, organizacijos vertindamos turtą vadovaujasi registro duomenimis, dažniausiai tikroji vertė nustatoma remiantis panašaus turto aktyviosios į kurią organizacija gali laisvai patekti, kaina.

Lyginant turtą aktyvioje rinkoje, svarbu, kad lyginamasis turtas atitiktų tą pačią funkciją ir poreikius su aktyviojoje rinkoje esančiu turtu. Kaina, kuri yra pateikta aktyviojoje rinkoje yra viena iš patikimiausių tikrosios vertės įrodymų. Todėl jei yra žinoma rinkos kaina, ji gali būti naudojama turto tikrajai vertei nustatyti. be jokių, jeigu panašaus turto aktyviosios rinkos nustatyti negalima, turto tikroji vertė nustatoma remiantis įsigijimo savikaina. *Tačiau toks būdas naudojamas tik neseniai įsigytam turtui.* Jeigu netenkinamos anksčiau išvardintos sąlygos, turtas yra vertinamas simboline vieno euro verte.

Toliau analizuojant turto vertinimą tikrąja verte literatūrą 2 lentelėje pateikiami lietuvių ir užsienio autorių nuomonė, kodėl yra naudinga taikyti tikrosios vertės vertinimo metodą.

**2 lentelė. Mokslininkų nuomonė apie tikrosios vertės vertinimo metodą**

<b>Autoriai</b>	<b>Teiginiai</b>
Herrmann; Shahrokh; Wayne (2005)	Vertinant nekilnojamą turtą tikrosios vertės būdas yra pranašesnis už įsigijimo savikainos būdą. Nes tikroji vertė atitinka realią vertę, atskaitomybės sudarymo dieną.
Juočiūnienė; Stončiuvienė (2008)	Tikrosios vertės būdas kaip teigia autorė atitinka apskaitos atsargumo ir teisėtumo principus kaip yra apibūdinamą. Taikant šį būdą finansinėje atskaitomybėje, pateikiama atnaujinta informacija apie turto vertės pasikeitimus.
Beiga (2006)	Tikrosios vertės būdas sudėtingesnis, tačiau tikslesnis, jį taikant siekiama, kad organizacijos apskaita atspindėtų tikrąją jos būklę ir leistų apskaičiuoti realius finansinius organizacijos veiklos rodiklius.
Charles (2007)	Vertinant turtą tikrosios vertės metodu, turto pokyčiai per tam tikrą laiką atsispindi finansinėje atskaitomybėje. Taikant savikainos metodą turto vertė, laikui bėgant, nesikeičia. Tikrosios vertės metodas suteikti vertingos grįžtamosios informacijos vartotojams, nes turto įkainojimas atliekamas remiantis dabartinėmis ekonomikos sąlygomis.
Day (2000)	Turto tikrosios vertės įvertinimas turi būti patikimas ir aiškus. Be to neturėtų būti pamirštas ir įsigijimo savikainos metodas ypač jei gali reikšmingai pakeisti veiklos rezultatus.
Anagnostopoulo; Buckland (2005)	Turto vertinimas tikrąja verte, gali sukurti didesnę socialinę gerovę, nei vertinant įsigijimo savikainos būdu. Taip pat, ataskaitos parengtos remiantis tikrosios vertės metodu yra naudingesnės vertinant organizacijų rezultatus.

Apibendrinant 2 lentelės duomenis, galima teigti, kad tikroji vertė garantuoja patikimesnį, realesnį ir efektyvesnį turto įvertinimą. Tačiau didelė dalis mokslininkų kritikuoja tikrosios vertės vertinimo metodą. Katz (2008) teigimu, tikrosios vertės metodo naudojimas, ypač finansinėse institucijose, prisidėjo, prie 2007 – 2009 metų įvykusios ekonominė krizės.



Anot King (2006), tikrosios vertės principas, įteisintas TFAS, jau gana seniai yra profesionalių vertintojų tyrimų objektas, o tikroji vertė dar dažnai vadinama – tikrąja rinkos verte. Tikroji vertė nurodo, už kiek būtų galima parduoti tam tikrą turą, jei jis būtų pasiūlytas atviroje aktyvioje rinkoje. Tačiau vis dažniau aukščiausi valdymo organai nori žinoti tikrąją turto ar įsipareigojimų vertę be bandymų juos parduoti rinkoje, todėl specialistų darbas – tiksliai ir teisingai įvertinti konkrečius finansinės atskaitomybės straipsnius tikrąja jų verte. Rogers (2006) tikrosios vertės metodą apibūdina, kaip apsidraudimo priemonių vertinimui būdingą metodą, ir pabrėžia, kad sandoriai vyksta skirtingose rinkose, kurios konkrečioms turto vienetams priskiria skirtingas vertes. King (2006) pabrėžia, specialistų, kurie nustato galimą tikrąją vertę, nuomonės negali būti visada teisingos – visada išlieka  $\pm 10\%$  paklaida, nes skiriasi vertinimo aplinkybės, rinkos situacijos ir įvairūs kiti rodikliai. Ši paklaida nėra laikoma vienareikšmiu trūkumu, nes paprasčiausias vertės nustatymas pagal į atitinkamą formulę sudėliotus duomenis yra lengvai įgyvendinamas, bet neapimantis svarbių prielaidų, kurios matematinės išraiškos neturi. Be to, vertintojai, kurie nustato turto vertę, būtų visiškai nereikalingi, kaip savo profesijos atstovai, jei tikrosios vertės nustatymas būtų tik matematinis veiksmas.

Rudžionienė (2011) teigia, kad ekonomikoje vyrauja netobula rinka – „prekių pirkimas ir pardavimas yra neišvengiamai susijęs su papildomomis išlaidomis, rinkos dalyviai moka skirtingus mokesčius, taip pat turi skirtingus lūkesčius ir galimybes investuoti ir skolintis kapitalą“ (p.14). Šiandieninės rinkos sąlygomis nei rinkos pusiausvyra, nei objektyvi rinkos vertė neegzistuoja, o tikroji vertė gali būti apibrėžta ne kaip konkreti, o kaip apytikslė turto vertė (Rudžionienės, 2011).

Abdel-Khalik (2011) pabrėžia, kad tikrosios vertės žinojimas negali, finansuotojams, padėti susidaryti teisingą vaizdą apie organizacijos finansinę padėtį. Todėl siekiant įvertinti finansinę padėtį, finansuotojams, reikia žinoti ne tik tikrąją vertę bet ir įsigijimo savikainą.

Anot Bergmann (2009), tikrosios vertės būdas ne visada tinkamas naudoti, siekiant įvertinti turą. *Šį metodą sunku panaudoti, kai trūksta žinių apie turto rinkos kainą, o tuo pačiu ir apie tikrąją vertę.*

Freedman (2008) teigia, kad tikrosios vertės metodui būdingas nepastovumas, kuris atspindi nepastovią rinką ir tokiu būdu įtakoja organizacijų finansines ataskaitas. Taigi akivaizdu, iš mokesčių mokėtojo, ir iš vyriausybės pozicijos, kad mokesčių įstatymai yra jautrūs kintančiai finansinei apskaitai. Be to, mokestinė apskaita yra nuolat įtakojama vyriausybės veiksnių, kadangi naudojantis mokesčių sistema, stengiamasi sulaikyti ar paskatinti tam tikrus veiksmus, kovoti su vengimu mokėti mokesčius, arba siekiama tam tikrų visuomeninės politikos tikslų.

Cascini, Delfavero (2011), teigia, kad šis metodas padidina pelno (nuostolių) ataskaitos kintamumą, sukuria pajamų mirażą ir ne visada būna tikrasis pardavimo kainos rodiklis. Taip pat Cascini, Delfavero (2011) teigimu, kai neegzistuoja aktyvi rinka, vertintojai remiasi savo nuomone ir priima subjektyvius sprendimus, todėl nustatyta vertė yra mažiau patikima.

Argiles, Garcia-Blandon, Monllau (2011) nuomone, naudojant tikrosios vertės metodą, iškyla pavojus pagrindiniams apskaitos principams, nes šio metodo taikymas yra pagrįstas rinkos informacija, kuri yra dažnai kintanti, o tai sudaro galimybę vykdyti manipuliacijas. Kadangi skirtingi vertintojai, nustatydami tikrąją vertę, naudoja skirtingas prielaidas ir procedūras, dėl to gali sumažėti palyginimo galimybė, o tai sąlygoja, jos netinkamumą turtui ir įsipareigojimams vertinti.

Atsižvelgiant į keliamus reikalavimus tikrosios vertės koncepcijai, įvairių autorių nuomonės yra gana panašios. Pagrindinis reikalavimas bet kokiam finansinės atskaitomybės straipsniui yra teisingos ir tikslios organizacijų finansinių ataskaitų informacijos, finansinės būklės ar rezultatų pateikimas. Anot Andersen ir Baertelsen (2001), teisingo ir tikslaus organizacijos rezultatų vaizdo reikalavimas yra abstraktus, nes kiekvienam finansinės informacijos vartotojui atskiras finansinės atskaitomybės straipsnis gali būti nevisiškai aiškus.

Išanalizavus lietuvių ir užsienio autorių mokslinę literatūrą išskiriami tokie pagrindiniai turto įkainojimo tikrąją vertę būdo trūkumai bei privalumai (žr. 3 lent.).

**3 lentelė. Tikrosios vertės metodo privalumai ir trūkumai**

<b>Tikrosios vertės metodas</b>	
<b>Privalumai</b>	<b>Trūkumai</b>
Sudaro sąlygas objektyviau įvertinti būsimus pinigų srautus, nes pagrįsta dabartinės rinkos informacija.	Sudėtingas nustatymas, kai nėra aktyvios turto rinkos.
Leidžia geriau palyginti turtą ir todėl sudaro geresnes sąlygas analizuoti.	Tokio būdo taikymas reikalauja didelių papildomų išlaidų, skirtų vertintojams apmokėti, rinkti informaciją analizei, analitikams apmokėti.
Finansinėje atskaitomybėje atspindima realesnė organizacijos finansinė būklė.	Organizacijos dydis gali įtakoti tikrosios vertės poveikio svarbą ir patikimumą finansinėje atskaitomybėje.
Leidžia tiksliau įvertinti vadovų darbą, nes greičiau parodo organizacijos veiklos rezultatus, atskirtus nuo rinkos poveikio.	Palankus pelno ir nuostolių slėpimui.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Leidžia geriau įvertinti, ar efektyviai turtas yra naudojamas.	Tikroji vertė, kurią nustato vadovybė, vertės nustatymo ekspertai ar ekonomistai, yra tik prognozės.
Tarptautiniu mastu taikant, padidina organizacijų finansinės informacijos palyginamumą.	Finansinės apskaitos reglamentuose nėra konkrečių nurodymų, kaip patikimai nustatyti šią vertę.
Sustiprina valdymo funkciją teikiant atitinkamą informaciją suinteresuotosioms šalims, taip mažina socialinį konfliktą.	Nusistovėjusios tikrosios vertės nustatymo praktikos dar nėra nei Lietuvoje, nei tarptautinėje praktikoje. Todėl organizacijos pačios savo apskaitos politikoje turi numatyti tikrosios vertės nustatymo metodus.
Leidžia geriau įvertinti, ar efektyviai turtas yra naudojamas.	Tikroji vertė, kurią nustato vadovybė, vertės nustatymo ekspertai ar ekonomistai, yra tik prognozės.

Apibendrinat 3 lentelės duomenis galima teigti, jog nors tikrosios vertės būdas turi daug privalumų, tačiau kartu nemažai ir trūkumų. Pastarieji organizacijai gali sudaryti rimtų ir neigiamų pasekmių. Nepaisant to, tikroji vertė garantuoja patikimesnę ir realesnę turto vertinimą, balanse pateikiamas turtas įvertintas tikrąja verte atitinka realią turto vertę atskaitomybės sudarymo dieną, taip pat įkainojimas tikrąja verte turi vertingos grįžtamosios informacijos vartotojams.

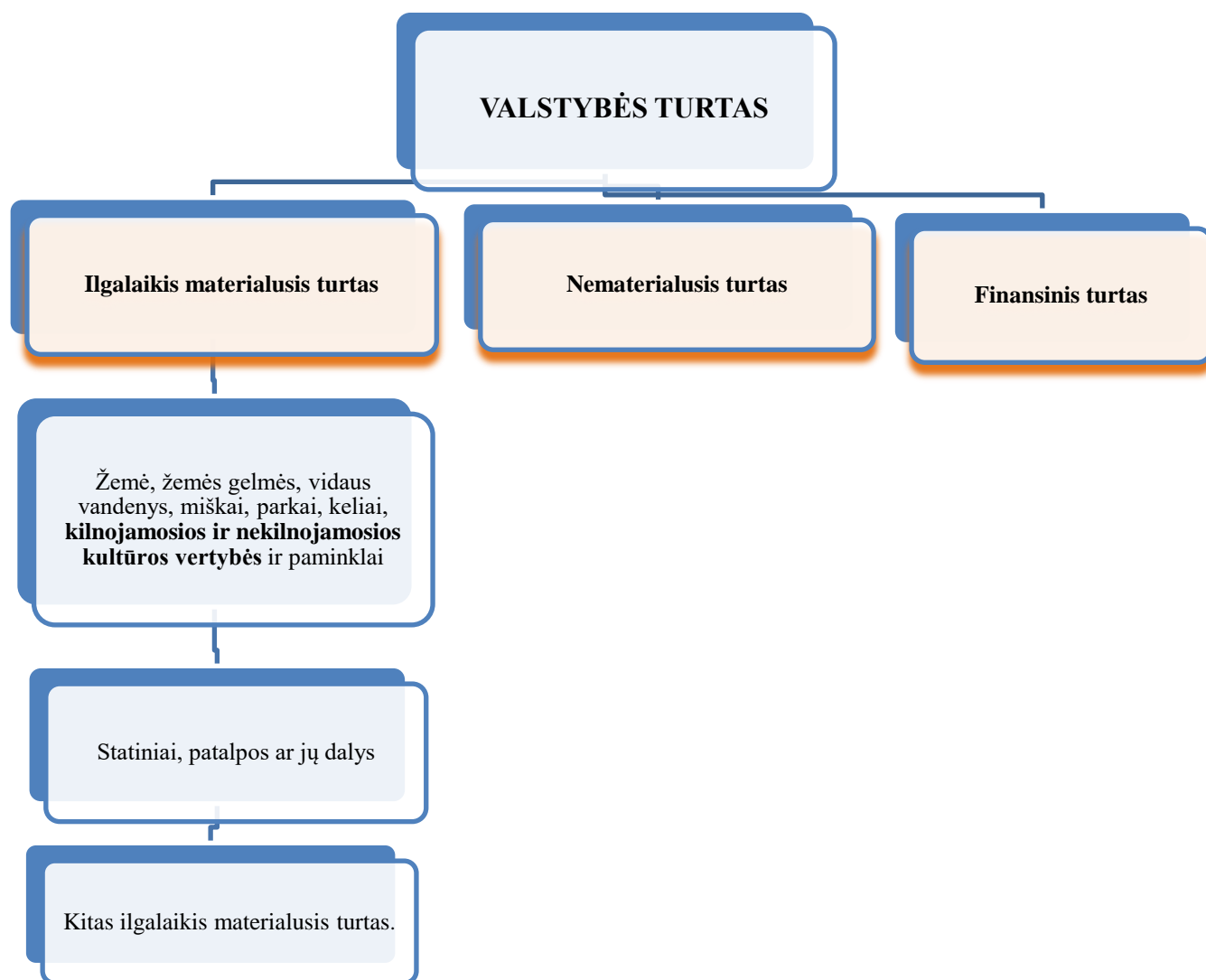
## 1.2. Valstybės turto ir kultūros vertybių klasifikavimas

Turtas yra vienas iš valstybės egzistavimo ir ekonominio vystymosi pagrindų, todėl yra svarbu suprasti ir pačią "turto" sąvoką. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo (1998) 2 straipsnyje turto sąvoka apibrėžiama kaip – „materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės“. Svarbu ne tik turto sąvokos tikslingumas, bet ir jo atskirų rūšių (kaip ilgalaikis ar trumpalaikis materialusis turtas) sąvokų pateikimo tikslingumas ir būtinumas. Ragauskienės (2011a) teigimu, „Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatyme (1998), ypač atsižvelgiant į tai, kad valstybei nuosavybės teise priklausantis turtas turi būti apskaitomas vadovaujantis buhalterinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais, kurie vienodai taikomi visiems juridiniams asmenims, tame tarpe ir valstybei“ (p. 43.)

Valstybės turto valdymas yra sudėtingas procesas, susidedantis iš valdančiųjų ir valdomųjų sistemos bei gausybės veiksnių ir procesų, apimančių turto apskaitą, auditą, kontrolę, turto naudojimą, disponavimą

turtu ir kt. Valstybės turto valdymo sudėtingumą lemia ir gana sudėtingas teisinis reglamentavimas, gausybė specialiųjų valstybės atskirų turto rūšių valdymo įstatymų ir poįstatyminių aktų, kurie dažnai nesuderinti tarpusavyje, neišvengiama prieštaravimų. Kaip teigia Ragauskienė (2011b), „valstybės turto valdymo sudėtingumą lemia ir pati valstybės turto struktūra, kurios kiekviena iš dedamųjų reikalauja skirtingų valdymo technologijų. Turto valdymo sudėtingumas siejamas ir su susiformavusiu skirtingu atskirų turto rūšių decentralizavimo / centralizavimo laipsniu, didele valstybės institucijų, dalyvaujančių reglamentuojant valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo funkcijų įvairove, jų persipynimu ir dubliavimu (p. 104). Valstybės turtas pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą (1998) yra klasifikuojamas tris kriterijus: ilgalaikį materialųjį turtą, nematerialųjį turtą ir į finansinį turtą (žr. 1 priedą).

Ilgalaikis materialusis turtas dažniausiai sudaro didžiausią lyginamąją viso organizacijos, ir be jokios abejonės, viso Valstybės turto dalį. Valstybės ilgalaikiam materialiajam turtui, priskiriami: žemė, vidaus vandenys, miškai, parkai, žemės gelmės, valstybinės reikšmės vidaus vandenys, keliai, kilnojamos ir nekilnojamos kultūros vertybės ir paminklai, pastatai ar jų dalys, statiniai ir įrenginiai (žr. 1 pav.). 1 paveiksle pateikta valstybės turto struktūra apima turtą plačiąja prasme, t. y. ilgalaikį materialųjį turtą, nematerialųjį turtą, finansinį turtą. Pastebėtina, kad valstybės turtą sudaro skirtingos komponentinės dalys, kas sąlygoja, kad „išmatuoti“ turtą yra sudėtinga, kadangi kai kurios komponentės yra sunkiai įvertinamos ir apskaitomos pavyzdžiui: žemė, žemės gelmės, vidaus vandenys, miškai, parkai, keliai, kilnojamosios ir nekilnojamosios kultūros vertybės ir paminklai.



**2 pav. Valstybės turto klasifikacija (sudaryta pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą)**

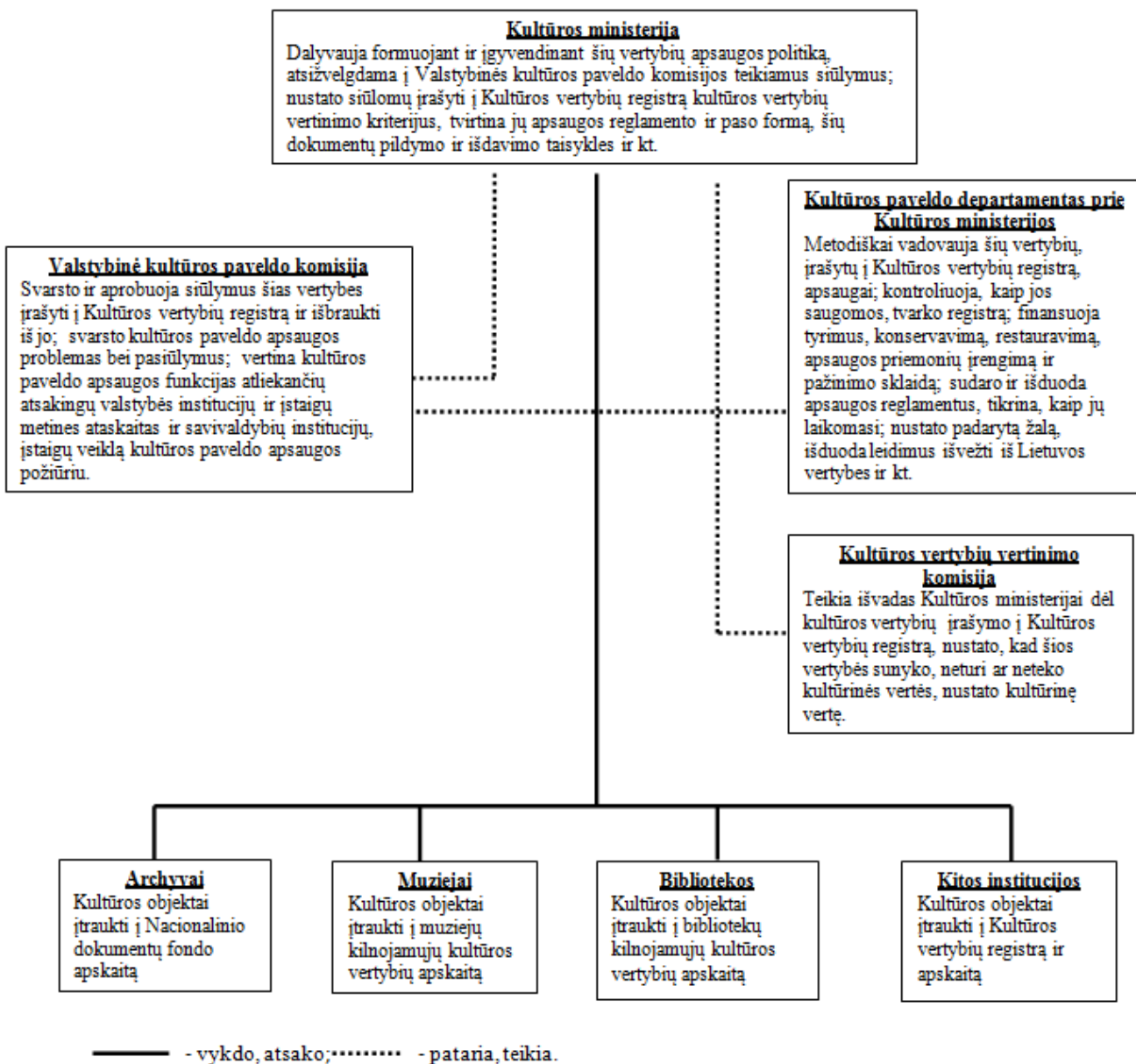
Kaip nurodyta Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo (1998) 3 str. 2 d. 2 punkte, valstybės ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriama „valstybinės reikšmės kilnojamosios ir nekilnojamosios kultūros vertybės ir paminklai“. Darbe pateikiama integruota kultūros vertybių klasifikacija ( žr. 4 lent.).

**4 lentelė. Kultūros vertybių klasifikacija (sudaryta pagal Lietuvos Respublikos kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatymą, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo kultūros paveldo apsaugos įstatymą)**

<b>Kultūros vertybės</b>	
<b>Kilnojamoms kultūros vertybėms</b>	<b>Nekilnojamoms kultūros vertybėms</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• archeologiniai radiniai;</li> <li>• etninės kultūros medžiaginiai pavyzdžiai;</li> <li>• daiktai, susiję su istoriniais įvykiais;</li> <li>• šaunamieji ir nešaunamieji ginklai;</li> <li>• meno vertybės;</li> <li>• muzikos instrumentai;</li> <li>• inkunabulai ir rankraščiai; žemėlapiai bei muzikos natos; knygos ir kiti leidiniai;</li> <li>• daiktai, turintys numizmatinę, sfragistinę, heraldinę ar filatelinę vertę, ordinais ir medaliai;</li> <li>• mokslo, technikos ar technologijos istoriją apibūdinantys daiktai;</li> <li>• prieš 50 metų ir anksčiau sukurti dokumentai;</li> <li>• kolekcijos, rinkiniai, komplektai ar kitokie dariniai, turintys kultūrinę vertę;</li> <li>• fotografijos ir kino juostos, jų negatyvai;</li> <li>• kiti daiktai, sukurti prieš 50 metų ir anksčiau.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• archeologiniai objektai;</li> <li>• povandeniniai objektai;</li> <li>• mitologiniai objektai;</li> <li>• etnokultūrinės vietovės;</li> <li>• architektūriniai statiniai;</li> <li>• urbanistinės vietovės;</li> <li>• želdynai;</li> <li>• inžineriniai statiniai;</li> <li>• istoriniai objektai;</li> <li>• memorialiniai objektai;</li> <li>• dailės kūriniai;</li> <li>• sakraliniai objektai;</li> <li>• kultūrinės raiškos.</li> </ul>

Materialinės kultūros vertybės sąlygiškai skirstomas į kilnojamąjį ir nekilnojamąjį. Nekilnojamoms kultūros vertybėms sudaro objektai, jų grupės ir ansambliai bei su šiais objektais susijusios vietos, turintys archeologinę, etnologinę, mitologinę, memorialinę, religinę, architektūrinę, techninę ir technologinę, urbanistinę, istorinę, meninę ir mokslinę vertę. Kultūros objektuose – statiniuose – esančios kilnojamosios istorinės ar meninės vertybės yra priskiriamos nekilnojamoms vertybėms.

Taip pat vertėtų paminėti, kad kultūros vertybių reguliavime dalyvauja daug subjektų t.y. Nacionalinę kultūros vertybių politiką formuoja Seimas, Vyriausybė ir Kultūros ministerija, Valstybinė kultūros paveldo komisija dalyvauja šią politiką formuojant, o įgyvendina ją Kultūros paveldo departamentas, muziejai, bibliotekos, archyvai ir kitos institucijos (žr. 3 pav.).



**3 pav. Kultūros vertybių valdyme ir priežiūroje dalyvaujantys subjektai (sudaryta pagal Valstybinio audito ataskaitą "Kaip tvarkomos ir priežiūrimos kilnojamosios kultūros vertybės", 2013)**

Tik iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad tokio turto apskaita nesudėtinga. Dokumentuose toks turtas gali atrodyti vienaip, o realiai, tai lengva nustatyti dėl jo materialios substancijos, - visiškai kitaip. Kiekviena organizacija turi tiksliai žinoti, kokio dydžio turtu ji disponuoja. „norint tiksliai žinoti optimalų ilgalaikio turto dydį bei struktūrą, reikia kruopščiai tvarkyti organizacijos ilgalaikio turto apskaitą. Apskaitos pagrindiniai uždaviniai, šiuo atveju yra, nuolat teikti informaciją apie turimą ilgalaikį materialųjį

turtą, jo buvimo vietą, judėjimą, naudojimą pagal paskirtį, nusidėvėjimą, remonto išlaidas, likvidavimo rezultatus“ (Lakis, 2001, p.33).

Apibendrinant šią darbo dalį galima teigti, kad valstybės turto reikšmė yra neginčytina, nes turtas savo esme jau sudaro prielaidas ekonominei gerovei, socialiniam saugumui, politiniam stabilumui ir plėtrai. Tačiau lygiagreti sąlyga yra turto naudojimo efektyvumas. Neįgyvendinus šios sąlygos, turtas lieka tik prielaida ekonominės gerovės didinimui ir plėtrai.

### **1.3. Valstybės tikrosios vertės apskaitymo problema įdiegus viešojo sektoriaus apskaitos reformą**

Lietuva - Europos Sąjungos narė, o tai reiškia, kad mes esame unikalios politinės ir ekonominės 28 Europos valstybių narių šeimos dalis. Dabartiniame ekonomikos raidos etape, kaip teigia Bikienė (2011), viešojo sektoriaus finansai yra glaudžiai susiję su visų rinkos dalyvių piniginiiais srautais ir šalies ekonominis vystymasis tiesiogiai priklauso nuo užsienio valstybių ekonominės plėtros bei integracijos į nacionalinę ekonomiką, susiformavo finansinės informacijos vartotojų poreikis rasti būdą, kaip palyginti skirtingų šalių finansinės būklės ataskaitas vienodu lygmeniu. Kitaip tariant, reikėjo taip standartizuoti buhalterinės apskaitos, gautų ir panaudotų biudžeto asignavimų finansinę informaciją, kad nepriklausomai nuo informacijos vartotojo nacionalinės kalbos, finansinio išsilavinimo ir kitų subjektyvių veiksnių pagrindinė informacija būtų suprantama ir lygiavertė jo įprastiniam apskaitos suvokimui. Lietuva privalėjo prisitaikyti prie globaliu mastu besikeičiančių informacijos pateikimo finansinės būklės ataskaitose reikalavimų ir pačios finansinės informacijos vartotojų struktūros kokybinio šuolio.

2010 metai - pirmieji VSAFAS diegimo Lietuvoje metai. Šios reformos tikslas – keisti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, kad būtų gaunama patikima ir objektyvi informacija, kurios reikia ekonominiams sprendimams priimti. „Ji turi prisidėti prie veiksmingesnio valstybės išteklių valdymo visais lygiais ir skaidresnio jų naudojimo“ (LR Vyriausybės nutarimas „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“, 2005, p.3). Valstybės pradėjusios vykdyti apskaitos reformas turėjo pereiti nuo apskaitos tvarkymo taikant pinigų principą, prie kaupimo principų paremtos apskaitos (Tikk and Almann, 2011). Kaupimo principo naudojimas nėra nauja idėja, jau šimtmetį yra diskutuojama dėl jo naudojimo viešajame sektoriuje (Wynne, 2007). Marti (2006) teigia, kad



įgyvendinus kaupimo principą, bus padidinta vyriausybinių organizacijų atskaitomybė ir skaidrumas rengiant finansines ataskaitas. Pagal kaupimo principą – „ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į organizacijos apskaitą traukiami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų atskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą. Kaupimo principo pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos - tada, kai jos patiriamos (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001).

Bikienė (2011) teigia, kad „iki reformos naudotas apskaitos būdas ir metodai sistemino tik su biudžeto veikla susijusius duomenis, kurie atspindėjo biudžetinių asignavimų gavimą ir naudojimą. Atkreiptinas dėmesys, kad taikomas piniginiu principu ūkinių operacijų duomenų tvarkymas neleido įvertinti rizikos, su kuria susiduria dabartinis viešasis sektorius“ (p.133). Taip pat viešajame sektoriuje susidarė situacija, kai „kiekvienas ūkio subjektas pagal valstybės jam pavestas funkcijas, ūkines operacijas ir biudžeto asignavimų apskaitą tvarkė pagal savo nustatytus tvarkos aprašus ir formas. Valstybės valdomas turtas buvo apskaitomas verte, kuri labai skyrėsi nuo jo vertės rinkoje, susikaupę įsipareigojimai neatskirti pagal vykdymo datą. Tapo neaiškus finansinis piniginių srautų judėjimas“ (Bikienė, 2011, p.133). Montvydienės (2009) teigimu, valdančiajam organui prireikus tikslių duomenų apie valstybės valdomą turtą, viešasis sektorius pradėjo taikyti apskaitos metodą paremtą kaupimo principu, kuris leidžia įvertinti realias sąnaudas, bei didinti efektyvumą. Taikant kaupimo principą, ilgalaikio materialiojo turto vienetai, apskaitomi naudojant tikrosios vertės metodą. 2 priede pateikiama kaip keitėsi turto pripažinimas įgyvendinus Viešojo sektoriaus apskaitos reformą.

Tikrosios vertės būdas vertinant nekilnojamąjį turtą yra pranašesnis už įsigijimo savikainos būdą. Nes kai turtas, kurio rinkos vertė dažniausiai kyla (pavyzdžiui, nekilnojamas turtas), vertinamas įsigijimo savikaina, balanse pateikta turto vertė nevisiškai atitinka jo realią vertę atskaitomybės sudarymo dieną. Todėl „kaupimo principo taikymas visuose viešojo sektoriaus subjektuose pagerina valstybės išteklių valdymą ir naudojimą, sudaro sąlygas efektyviau įgyvendinti finansų kontrolę visais valdymo lygiais“ (Mackevičius, 2010, p.67).

Olbrich (2008) nuomone, finansinės atskaitomybės rengimas, paremtas straipsnių įvertinimu tikrąja verte, siekia supažindinti finansinės informacijos vartotojus su informacija, kuri yra daug naudingesnė priimant finansinius sprendimus, nei informacija, paremta istorinių kainų duomenimis (cit. iš Krakauskaitė ir Rudžionienė, 2012).

Daugelis autorių suabejojo dėl kaupimo principo naudos ir tvirtino, kad kaupimo apskaita vykdoma siekiant užmegzti ir stiprinti organizacinį teisėtumą, o ne pagerinti efektyvumą (Miller, 1994). Nepaisant to

kaupimo principas tapo vienas iš svarbiausių konceptualių laisvosios rinkos apskaitos nuostatų. Jis reiškia, kad ūkinės operacijos ir įvykiai apskaitoje registruojami tada, kai jie atsiranda ir pateikiami to laikotarpio finansinėje atskaitomybėje, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą. Pagal kaupimo principą parengtos finansinės atskaitos informuoja vartotojus ne tik apie praeities sandorius, kai sumokami ar gaunami pinigai, bet ir apie įsipareigojimus sumokėt pinigų ateityje, ir apie išteklius, kuriuos sudaro ateityje gautini pinigai.

Bagdžiūnienė (2011) atliko apskaitos reformos privalumų ir trūkumų tyrimą (žr. 3 priedą.), kaip privalumą mokslininkė nustatė, kad finansinių ataskaitų straipsnių vertė teisingesnė nei anksčiau taikyti vertinimo būdai. Kaip pagrindinius trūkumus, susijusius su tikrosios vertės vertinimu viešajame sektoriuje, įvardino: tikrosios vertės nustatymas yra subjektyvus, nes pagrįstas prielaidomis, o ne faktais; rinkos įtaka atskleidžiama kartu su objekto veiklos rezultatais, nes nuvertėjimo sąnaudų suma iš esmės priklauso nuo rinkos pokyčių, o ne nuo subjekto veiklos, o tai atskleidžiama vienoje veiklos rezultatų atskaitoje.

Nors ir Viešojo sektoriaus apskaitos reforma turi trūkumų, tačiau, tik kaupimo principo taikymas pagerina valstybės išteklių valdymą ir naudojimą, teikia išsamesnę ir objektyvesnę informaciją jos vartotojams, o tai leidžia užtikrinti priimamų ekonominių sprendimų pagrįstumą ir kokybę, sudaro sąlygas efektyviau atlikti finansų kontrolę visais valdymo lygiais.

Viešojo sektoriaus apskaitos reforma apima visus viešojo sektoriaus subjektus, nepriklausomai nuo jų veiklos srities. Labiausiai ši reforma paliečia biudžetines įstaigas, kadangi reikalavimai biudžetinių įstaigų buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms rengti keičiami iš esmės – pereinama nuo vieno principo (pinigų) prie kito (kaupimo). Esminis reformos bruožas tai, kad taikant kaupimo principą, ilgalaikio materialiojo turto vienetai, žemė ir kilnojamosios bei nekilnojamosios kultūros vertybės, apskaitomi naudojant tikrosios vertės metodą.

Jei kalbame apie siekius turimą valdyti efektyviai, turime disponuoti pilnaverte informacija, nes valdoma gali būti tai, apie ką turime visapusišką informaciją. Todėl didžiausias galvos skausmas tinkamai įvertinti kultūros vertybes, taikant tikrosios vertės metodą. Tačiau viešajame sektoriuje sudėtinga nustatyti kultūros vertybių tikrąją vertę, kai nėra aktyvios turto rinkos. Taip pat pažymėtina, kad nėra susistemintos literatūros ar mokslinių darbų, kuriuose būtų kompleksiskai analizuojama kultūros vertybių apskaitos ypatumai bei problemos. Todėl sekančiame skyrelyje bus apžvelgiamos problemos susijusios su kultūros vertybių vertinimu tikrąja verte, bei sudaryta kultūros vertybių vertinimo viešajame sektoriuje tyrimo metodika.

## **2. KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO METODIKA**

Valstybės turto vertinimo, efektyvaus naudojimo ir valdymo problemos akcentuojama jau daugelį metų, tačiau ji iki šiol išlieka. Pabrėžtina, kad valstybės turto tikrosios vertės žinojimas yra aktualus kiekvienai šaliai jos politinio, ekonominio, socialinio vystymosi procese. Tik žinant savo tikruosius turtinius resursus, galimas protingas, apgalvotas, suplanuotas ir maksimaliai ekonomiškai efektyvus valstybės turto valdymas. Atsižvelgiant į tai, kad darbo objektas yra kultūros vertybių vertinimas ir tuo tikslu išanalizavus tikrosios vertės sampratą, valstybės turto klasifikavimo ypatumus, turto apskaitymo specifiką įdiegus viešojo sektoriaus apskaitos reformą, svarbu išnagrinėti esamus kultūros vertybių apskaitos metodus, apžvelgti kultūros vertybių vertinimą Lietuvoje, bei sudaryti kultūros vertybių vertinimo tyrimo metodiką.

### **2.1. Kultūros vertybių apskaitos ypatumai**

Kultūros vertybė - tai „pagal paskirtį ir prigimtį kilnojamieji visuomenės ir žmogaus veiklos medžiaginiai kūriniai ir kiti daiktai, turintys didelę kultūrinę vertę, tai yra reikšmingi etniniu, archeologiniu, istoriniu, meniniu, moksliniu, techniniu, religiniu ir kitokiais požiūriais, taip pat tuo, kad apibūdina tipiškus bei specifinius nacionalinio gyvenimo reiškinius“ (LR kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatymas, 1996). Kultūros vertybės kaip teigia Barton (2000), yra turtas, prižiūrimas ir kontroliuojamas vyriausybės, istorijos ir kultūros tikslais, o ne siekiant gauti pajamų. Kultūros vertybės gali būti istoriniai pastatai ir paminklai, archeologinės vietos, draustiniai ir natūralūs rezervai bei dailės darbai. Šis turtas turi būti saugomas ir išlaikytas geros būklės, tokiu būdu užtikrinant ilgą jų gyvavimo trukmę. Taip pat šis turtas yra laikomas viešosiomis gėrybėmis ir prieinamas visuomenei, gali būti finansuojamas mokesčių mokėtojų ar privačių rėmėjų lėšomis (Barton, 2005).

Pagal 17-ąjį TVSAS (1998) vykdant kultūros vertybių apskaitą svarbu nustatyti kultūros charakteristikos svarbą:

1. kultūriniu ir istoriniu požiūriu turto vertė ne visiškai atitinka finansinę vertę, kuri nustatoma tik pagal rinkos kainą;
2. pagal teisinius arba įstatymų nustatytus įsipareigojimus gali būti draudžiama arba griežtai ribojama perleisti šį turtą;

3. turtas dažniausiai yra nepakeičiamas ir jo vertė gali padidėti per tam tikrą laikotarpį, net jei jo fizinės savybės pablogėja;
4. gali būti sudėtinga nustatyti tokio turto naudingo tarnavimo laiką, kuris kartais gali būti net keli šimtai metų

Apskaitos literatūra nurodo, kad yra skirtingi požiūriai ar kultūros vertybės atitinka turto apibrėžimą. Pagal 17-ąjį TVSAS (1998, p.7) ilgalaikis materialus turtas turi būti pripažįstamas turtu, kai „tikėtina, kad ūkio subjektas būsimaisiais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos ar paslaugų ir ūkio subjektas gali patikimais nustatyti turto įsigijimo savikainą ar tikrąją vertę“. Stanfordas (2005) teigia, kad ilgalaikio turto pripažinimas, pasirodo, gana platus ir apima daugelį dalykų. Kita vertus, jei objekto neketina naudoti turto veiklos tikslais tik dėl kultūrinių ar švietimo tikslų, tokiu atveju, abejotina, ar toks turtas gali sukelti potencialią paslaugą ir ar reikia jį pripažinti ir vertinti tikrosios vertės metodu. Kitokią nuomonę pateikia, Jungtinės Karalystės apskaitos standartų vadyba, išleisdama finansinės atskaitomybės standartus "FRS 30 - Heritage Assets". Šis standartas numato, kad kultūros vertybės yra priskiriamos prie turto, nes be tokio turto jokia galerija ar muziejai negalėtų funkcionuoti. Muziejai gali realizuoti pinigus ir gali generuoti pajamas netiesiogiai per lankymo, eksponavimo mokesčius. FRS 30 standartas nurodo, kad norint pasiekti būsimą ekonominę naudą, gaunamą per mokesčius, reikia pirmiausia atsižvelgti į jo paslaugų potencialą, o ne pinigų srautų formą. Standartas teigia, kad pagal paslaugų potencialą kultūros vertybės atitinka turto apibrėžimą.

Remiantis šiais ypatumais, kultūros vertybės, atrodo, labai skiriasi nuo kito valstybės turto (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų, infrastruktūros turto, karinių išteklių ir t.t.) bei privataus sektoriaus turto, bet nepaisant to, kultūros vertybės atitinka turto apibrėžimą ir gali teikti ekonominę naudą ateityje.

### **2.1.1. Kultūros vertybių priskyrimas atskirai turto klasei**

Kultūros vertybės yra vienas iš viešojo sektoriaus turto, kuris pasižymi sąvokų, terminologijos ir klasifikacijos įvairove, sudedamųjų dalių. Kai kurie autoriai kultūros vertybes vadina bendruomenės turtu. Iš esmės bendruomenės turtas yra platus terminas, todėl yra būtina atskirti šį turtą, nes pastarasis gali būti parduodamas ir naudojamas įvairiems ūkio tikslams. Kultūros vertybių objektai gali būti miesto parkai, sporto aikštelės, nacionaliniai parkai, viešųjų kelių ir geležinkelių sistemos. Pavyzdžiui, daugelis

nacionalinių parkų, esančių Egipte, yra naudojami ne pagal paskirtį, juose yra įsikūrusios įvairiausios jaunimo organizacijos. Todėl svarbu išskirti kultūros vertybes, nes šis turtas dėl teisinių, socialinių ir kultūrinių apribojimų negali būti parduotas ar naudojamas ne pagal paskirtį. Taigi galima teigti, kad kultūros vertybės turi daug apribojimų ir šis turtas yra laikomas kaip apriboto naudojimo turtas.

Kai kurie autoriai (Barton, 2000) kultūros vertybes įvardija kaip viešąją gėrybę, tačiau ši sąvoka taip pat yra gana plati. Pavyzdžiui, viešoji gėrybė gali būti keliai ir archeologiniai radiniai, nors keliai naudojami ekonominei paskirčiai, t.y. palengvinti kasdieninį gyvenimą, o kultūros vertybių tikslas -indėlis į žmonijos kultūrą. Be to, viešieji keliai gali būti pakeisti ar panaikinti dėl infrastruktūros.

Be to, dauguma autorių pamiršta vieną esminį dalyką, t.y. laikotarpį, kuris turi praeiti, kad turtą būtų galima laikyti kultūros vertybe. Norint turtą laikyti kultūros objektu, dauguma šalių yra nustačiusios keletą laiko sąlygų. Pavyzdžiui, Egipto vyriausybė visuomenės turtą laiko kultūros objektu, jei jis egzistuoja daugiau nei 100 metų. Pagal 1983 m. Egipto įstatymą nr. 117 apibrėžta, kad bet koks nekilnojamas arba kilnojamas turtas yra laikomas senoviniu, jei atitinka toliau nurodytas sąlygas (Hassan A. G. Ouda, 2014):

1) Egipto ar kitų civilizacijų produktas arba Egipto žemėse priešistoriniais ir po jųėjusiais laikotarpiais, bet ne anksčiau nei prieš 100 metų, sukurtas meno, mokslo, literatūros ar religijos kūrinys.

2) Pasižymi archeologine arba menine verte arba istorine svarba, kaip Egipto civilizacijų arba bet kokios kitos, Egipto žemėse egzistavusios, civilizacijos įvairių aspektų dalis.

3) Buvo sukurta ir egzistavo Egipto žemėse, yra istoriškai su jomis susiję, o žmonių mumijos ir į juos panašios būtybės yra laikomos senovinėmis, kaip ir bet kuris senovinis objektas, įregistruotas pagal šį įstatymą.

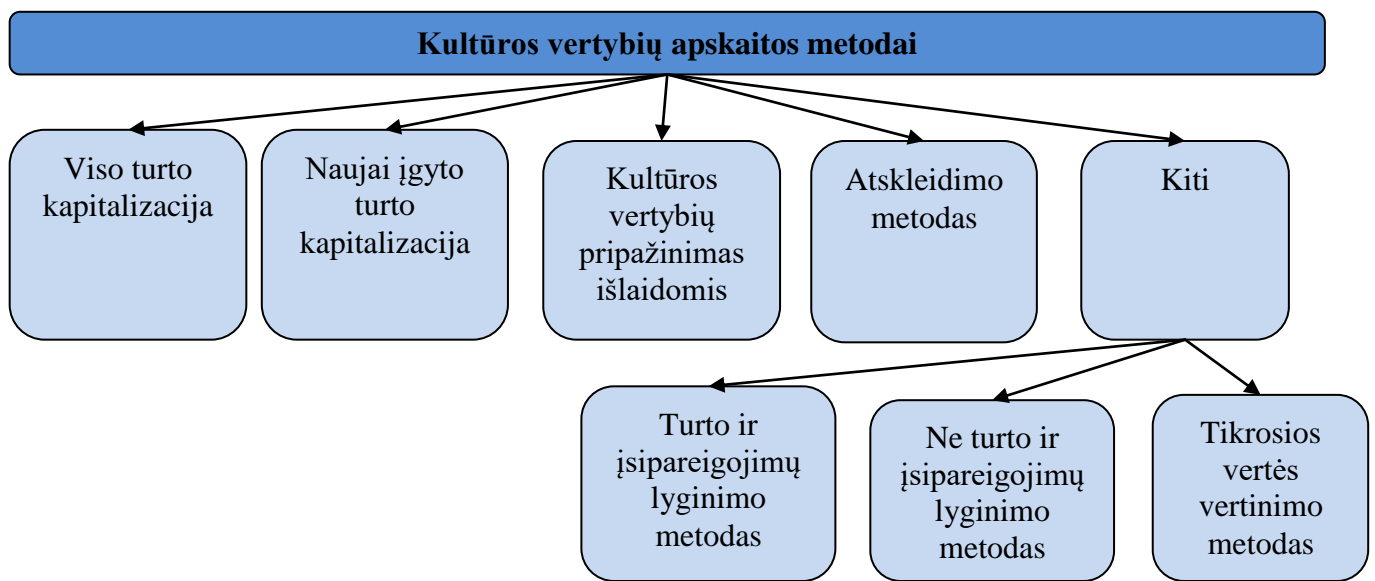
*Tiesą sakant, minėtųjų trijų sąlygų pakanka, kad kultūros vertybių objektai būtų išskiriami į atskirą vertingų dalykų klasę, iš nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasės. Kultūros vertybės turėtų būti laikomos šalies civilizacijos produktais, esančiais šalies žemėje ir egzistuojančiais daugiau nei 100 metų. Jie privalo turėti archeologinę arba meninę vertę arba istorinę svarbą ir būti sukurti bei egzistuoti šalies žemėje. Be to, galima teigti, kad daugumos vertingų dalykų, egzistavusių daugiau nei prieš 100 metų, vertė jau yra nusidėvėjusi. Todėl, kai šie vertingi dalykai yra priskiriami kultūroms vertybėms, jie neturėtų turėti jokios buhalterinės vertės, kadangi jų vertė per pastaruosius 100 metų jau yra nusidėvėjusi. Taip pat dauguma apskaitos standartų kūrėjų yra aptarę daugybę konkrečių savybių, kuriomis galima pagrįsti minėtąjį argumentą, siekiant kultūros vertybes priskirti atskirai vertingo turto klasei, atskirai nuo nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių klasės (Hassan A. G. Ouda, 2014):*

- jie nėra pakeičiami ir jų vertė laikui bėgant gali didėti, net jei jų fizinei būkle ir blogėja;
- jie yra prižiūrimi ir saugomi;
- gali būti sunku įvertinti jų naudingo tarnavimo laikotarpį, kuris kai kuriais atvejais gali būti keli šimtai metų, taip pat siekiant jas išsaugoti gali būti patiriamos didelės išlaidos;
- vertinant rinkos kaina yra mažai tikėtina, kad bus visapusiškai atsižvelgta į kultūros, aplinkos, švietimo ir istorijos vertę;
- dėl teisinių ir socialinių kliūčių už juos retai gaunamos piniginės įplaukos ar pardavimo pajamos.

Kultūros vertybes galima priskirti atskirai ilgalaikio turto klasei. Tačiau vertėtų nepamiršti, kad daugumos vertybių amžius yra daugiau nei 100 metų ir žiūrint iš ilgalaikio turto apskaitos pusės, toks turtas yra nusidėvėjęs. Todėl, kai kultūros vertybės yra priskiriamos prie ilgalaikio turto, jos turėtų neturėti jokios buhalterinės vertės, kadangi jų vertė per pastaruosius 100 metų jau yra nusidėvėjusi.

### 2.1.2. Dabartiniai kultūros vertybių apskaitos metodai

Vadovaujantis kaupiamosios apskaitos principu kultūros vertybių apskaitos literatūroje siūloma keletas skirtingų apskaitos būdų, tokių kaip: 1) viso turto kapitalizacija; 2) naujai įgyto turto kapitalizacija, nepripažįstant įgytų kultūros vertybių iki kaupiamosios apskaitos principo priėmimo; 3) kultūros vertybių pripažinimas išlaidomis; 4) atskleidimo metodas; 5) kiti (žr. 4 pav.).



4 pav. Kultūros vertybių apskaitos metodai

*1) Viso turto kapitalizacija (Full Capitalization of both new acquisition and retrospectively acquired items)*

Kapitalizavimo metodas vartojamas tada, kai turtas vertinamas ne kaip įvairaus turto suma, bet kaip organizacijos objektas, duodantis pelną. Šis metodas taikomas tikintis, kad vertinamo turto naudojimo vertė objektyviausiai atspindės turto vertę rinkoje (Lietuvos Respublikos turto ir vertinimo pagrindų įstatymas, 1991). Kitaip tariant kapitalizacija – tai pajamų pavertimas verte.

Pagal kapitalizacijos požiūrį, kai subjektas gali gauti tiksliausią turto vertę, viskas turi būti atspindėta organizacijos balanso ir pelno nuostolio ataskaitoje. Kaip teigia Hassan A. G. Ouda (2014), požiūris reikalauja, kad kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas pripažintų ir išnaudotų kultūros vertybes. Šio metodo privalumas yra tas, kad užtikrinama nuosekli apskaitos tvarka tiek anksčiau, tiek naujai įsigyto ar gauto turto. Taip pat kultūros vertybių kapitalizacija padeda informuoti finansuotojus ir finansinius rėmėjus apie turimo turto vertę ir apie tai, ar ištekliai yra naudojami tinkamai. Be to, jei turtas nėra kapitalizuojamas, balanse nebus pateiktas išsamus vaizdas apie ūkio subjekto finansinę padėtį. Kaip teigia Illingworth C. (2007), geriausiai finansinės atskaitomybė pasiekama, kai kultūros vertybės pripažįstamos kaip materialusis turtas, o ne kaip vertybė. Todėl dabartinis vertinimas, kai kultūros vertybės yra vertinamos tikrąja verte, yra labiau naudingas nei istorinė savikaina. Iš tiesų, dauguma apskaitos standartų rengėjų nori, kad kultūros vertybių turtas būtų pripažintas dabartine verte, o ne istorine savikaina. Taip yra dėl to, kad daugelis kultūros vertybių buvo įgytos praeityje, laikui bėgant atsiranda rinkos pokyčių, kurie gali būti nuspėjami, tai reiškia, kad kultūros vertybių vertė gali keistis ir įsigijimo savikaina finansinėse ataskaitose nebus naudinga ir svarbi.

Kaip teigia Hassan A. G. Ouda (2014), siekiant aptarti minėtą poveikį, turime atsižvelgti į keletą faktų: tautų istorija ir kultūra nėra parduodama, kultūros vertybių apimtis priklauso nuo kiekvienos šalies, todėl turėtų būti atsižvelgta į poveikį grynajai vertei, apskaitos teikiamus tikslumus suinteresuotosioms šalims. Be to informacija apie šį turtą turi būti prieinama visuomenei. Atsižvelgiant į minėtus dalykus, kyla diskusija, kaip pastarieji gali daryti įtaką tos šalies grynąją vertę. Kaip pavyzdį galima pateikti Egipto valstybę, kuri yra šeimininkė skirtingų kultūros vertybių, tokių kaip:

- faraonų kultūros vertybės;
- graikų-romėnų kultūros vertybės;
- islamo kultūros vertybės;
- naujųjų laikų kultūros vertybės.

Egipto miestas Luksoras (*angl. Luxor*) tarsi didžiulis muziejus po atviru dangumi. Iš 12-os žymiausių faraonų laikus menančių istorijos paminklų Luksore yra net 8, o kalbant apie viso Egipto, t.y. faraonų, graikų-romėnų, islamo, naujųjų laikų, kultūros vertybes, tai jos sudarytų maždaug apie du trečdalius viso pasaulio kultūros vertybių. Darant prielaidą, kad yra prieinama informacija apie vertę arba įsigijimo kainą, galima įsivaizduoti, kad šis turtas gali siekti net ne milijonines, bet trilijonines sumas. Taigi jei kultūros vertybės būtų kapitalizuotos ir atsispindėtų Egipto vyriausybės balanse, tai sunku būtų įsivaizduoti, kokia būtų grynosios vertės apimtis. Todėl vertinant tikrąją vertę visas kultūros vertybes, Egipto valstybės grynoji vertė būtų tokia didelė, jog sukurtų iliuziją, kad ši šalis yra viena iš ekonomiškai stipriausių valstybių. Nors iš tiesų, tai būtų netiesa, priešingai, Egiptas kenčia nuo didelių valstybės skolų ir biudžeto deficito.

Darant prielaidą, kad informacija apie kultūros vertybių kainą arba vertę yra prieinama, vyriausybė gali disponuoti, parduoti, naudoti juos, kad atitiktų įsipareigojimus, nors tautos istorija ir kultūra negali būti parduodama. Todėl kyla klausimas, kokia yra kultūros vertybių nauda, jei jos negali būti naudojamos, t.y. gražinti skolas arba padengti biudžeto deficitą? Be to, kokia nauda iš šios informacijos yra suinteresuotosiems šalims? Taigi šios informacijos įtraukimas gali suklaidinti finansinės būklės patikimumą.

Taigi galima daryti išvadą, kad nors informacija apie kultūros vertybių kainą ir vertę patenkina turto apibrėžimą, šio turto įtraukimas į balansą yra apribojimas, o tai prieštarauja esminiams apskaitos reikalavimams: ataskaitoje pateikta informacija turėtų atspindėti kokybinių savybių tinkamumą, patikimumą, nuoseklumą, palyginamumą ir patikrą.

2) *Naujai įgyto turto kapitalizacija, nepripažįstant įgytų kultūros vertybių iki kaupiamosios apskaitos principo priėmimo (Capitalization of new acquisitions with no recognition of heritage assets acquired before the adoption of accrual accounting).*

Remiantis šio metodo nuostatomis, naujai įsigytos kultūros vertybės, priskirtos turtui, yra kapitalizuojamos (paverčiamas kapitalu). Kita vertus, jau esantis (iki apskaitos metodo patvirtinimo įsigytas) turtas, atvirkščiai, nėra kapitalizuojamas. Toks metodas dar vadinamas mišriuoju metodu. Kaip teigia Hassan A. G. Ouda (2014), šis metodas turi tam tikrų praktinių privalumų, pvz., jau naujiems pirkėjams paruošta patikima informacija apie kainą, taip pat nėra reikalavimo retrospektyviai vertinti, ar informacija yra patikima. Kita vertus, yra tam tikrų trūkumų, pvz., netolygus panašaus turto vertinimas, t.y. tos pačios turto klasės daiktams taikomos skirtingos apskaitos strategijos (kapitalizavimo ir nekapitalizavimo). Tarkime, galerija ar muziejus turi tą patį kultūros vertybėms priskirtą turtą. Vienas buvo



įsigytas anksčiau, todėl balanse nėra kapitalizuojamas, o kitas, naujai įsigytas, kapitalizuojamas rinko verte. Skirtingi apskaitos metodai gali įnešti neaiškumų finansinėse ataskaitose bei galerijos ar muziejaus finansiniam funkcionavimui. Taip pat susiduriama su einamųjų išlaidų problema t.y. nevienodas apskaitos tvarkymas gali turėti įtakos skirtingam einamųjų išlaidų vertinimui, pvz., restauravimo, kuris pratęstų istorinio pastato gyvavimo laiką, išlaidos turi būti kapitalizuojamos. Kita vertus, jei tokios išlaidos, susijusios su nekapitalizuotu istoriniu pastatu, jos vertinamos kaip išekvotos. Toks nevienodas apskaitos tvarkymas lėmė, kad to paties turto vertės traktuojamos skirtingai. Pagaliau, vieno turto kapitalizavimas, o kito nekapitalizavimas užkerta kelią surinkti reikiamą finansinę informaciją, todėl tokio apskaitos metodo patvirtinimas turės įtakos atsirasti įvairioms finansinės apskaitos problemoms ir tikrai nepadės spręsti kultūros vertybių apskaitos dilemos.

3) *Kultūros vertybių pripažinimas išlaidomis (A non-capitalization approach and expensing of heritage items).*

Šiuo metodu viešojo sektoriaus įstaigoms neleidžiama kapitalizuoti kultūros vertybių nepriklausomai nuo jos įsigijimo laiko. Tokiu metodu būtų užtikrinamas apskaitos politikos tolygumas bei būtų užkirstas kelias aukščiau minėtų problemų atsiradimui (dėl mišriojo metodo taikymo). Kita vertus, kaip teigia Hassan A. G. Ouda (2014), svarbiausia šio metodo taikymo problema yra duomenų iškraipymas ataskaitose, kadangi kultūros vertybių įsigijimas bus vertinamas kaip išlaidos. Taigi nors daiktas bus įsigytas ir nesunaudotas, sandorio esmė bus vertinama klaidingai. Toks duomenų iškraipymas taip pat tiksliai neatspindėtų realaus funkcionavimo. Maža to, kultūros vertybių disponavimas įvardijamas kaip pajamos, ir tai neatitinka tikrovės. Tam, kad išvengtume tokio duomenų iškraipymo, siūloma kad turto įsigijimas ir disponavimas būtų atspindėtas atskirai nuo finansinės ataskaitos.

4) *Atskleidimo metodas (Provision of extensive information through disclosure).*

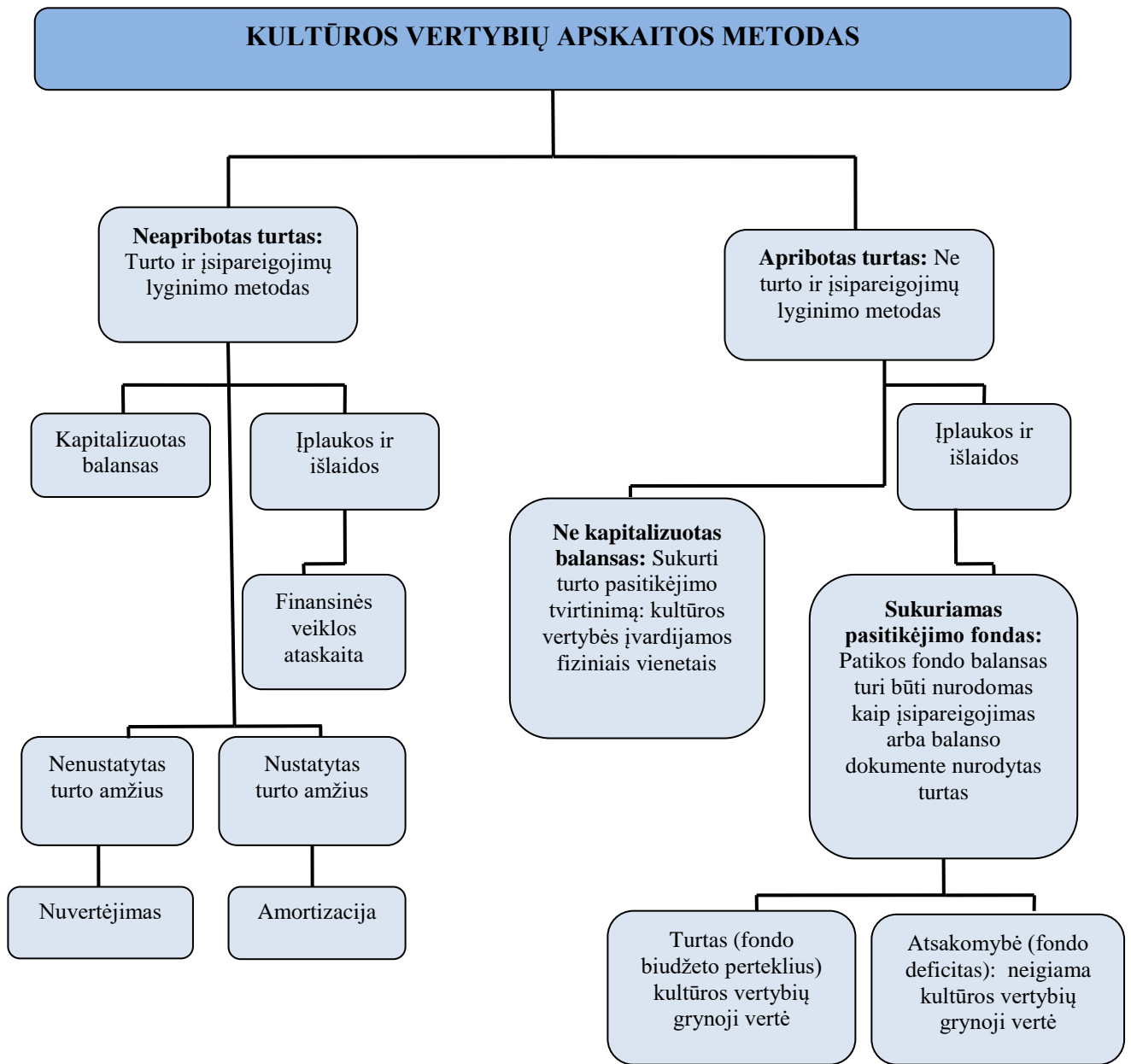
Atskleidimo metodas neprieštaruja, kad viešosios įstaigos nekapitalizuoja anksčiau įsigyto ar šiuo metu įsigyjamo turto. Užuoat atskleisdamos priežastis, kodėl netaiko kapitalizavimo metodo, jos nurodo turto kilmę, dydį, saugojimo tikslus ir finansinę informaciją, susijusią su įsigijimais ir disponavimu per ataskaitinį laikotarpį (Hassan A. G. Ouda, 2014). Kaip teigia Stanford (2005), šiuo būdu rekomenduojama atskirti kultūros vertybių sandorius (jų įsigijimo, disponavimo ir pagrindines restauravimo išlaidas) per ataskaitinį laikotarpį. Įsigijimo sandorių atspindėjimas išlaidų eilutėje būtų netikslus, nes turtas yra įsigyjamas, bet nesunaudojamas. Tokiu būdu būtų iškreipti duomenys apie išlaidas, o tai turėtų įtakos finansinių ataskaitų netikslumui. Todėl sandorius, susijusius su kultūros vertybėmis, siūloma žymėti

atskiroje ataskaitoje ir aiškiai atskirti nuo finansinės ataskaitos. Manoma, kad šis metodas padės vartotojams sudaryti aiškesnį vaizdą apie kultūros vertybių sandorius per ataskaitinį laikotarpį.

#### 5) *Kiti.*

Įvairūs apskaitos metodai paskatino nenuoseklų kultūros vertybių apskaitos vertinimą, dėl kurio yra iškraipomos finansinės ataskaitos. Todėl, siekiant pagerinti valstybinių organizacijų finansinės atskaitomybės kokybę, reikia neatidėliotinai sukurti naują apskaitos metodą, kuriuo dėmesys sutelkiamas į nuoseklų ir skaidrų kultūros vertybių, kaip turto, atskleidimą. Hassan A. G. Ouda (2014), pateikia praktinį kultūros vertybių apskaitos metodą, kuris susideda iš dviejų blokų: Turto ir įsipareigojimų lyginimo metodas ir Ne turto ir įsipareigojimų lyginimo metodas.

Turto ir įsipareigojimų lyginimo metodas (Assets-Liabilities Matching Approach). Pagal šį metodą, kultūros vertybės yra laikomos teisiškai, kultūriškai ir socialiai neribojamu turtu. Tuomet yra nurodoma jų savikainos arba tikrosios vertės informacija, kuri gali būti naudojama siekiant ją palyginti su įsipareigojimais. Atitinkamai, jie turėtų būti kapitalizuojami balanso dokumente dabartine verte. Egipte, akivaizdžiu kultūros vertybių pavyzdžiu gali būti Prezidento rūmai. Dėl atsiradusių finansinių problemų po sausio 25-osios revoliucijos dauguma Egipto ekonomistų teigė, jog šios problemos galėtų būti išspręstos perleidus Egipto prezidento rūmus, kurie tuo metu nebuvo naudojami. Iš esmės, toks metodas jau buvo taikytas Tunise 2012 m. bandant išspręsti finansines problemas, kilusias po šalies revoliucijos. Norint taikyti Turto ir įsipareigojimų lyginimo metodą, visiškai nauji apskaitos standartai nėra reikalingi. Iš tiesų, jau yra sukurti skirtingi apskaitos standartai, kurie gali būti naudojami šiam tikslui, pavyzdžiui, 11-asis, 15-asis ir 30-asis Jungtinės Karalystės Apskaitos standartų valdybos Finansinės atskaitomybės standartai. Tačiau tam, kad šie apskaitos standartai atitiktų praktinius metodus, juose turėtų būti padaryti pakeitimai. Pavyzdžiui, 30-ame Jungtinės Karalystės Apskaitos standartų valdybos Finansinės atskaitomybės standarte reikalaujama, kad kultūros vertybės būtų nurodytos balanso dokumente, kuriame būtų nurodyta įsigyjimo kaina arba tikroji vertė. Šis reikalavimas taip pat tinka Turto ir įsipareigojimų lyginimo metodui. Be to, perleidžiant kultūros vertybes, turėtų būti aiškiai nurodoma, jog nėra jokių juos saistančių teisinių, kultūrinių ir/arba socialinių apribojimų, todėl jie gali būti naudojami, siekiant juos lyginti su įsipareigojimais. Atlikus šį pakeitimą, šis metodas gali tikti taikant minėtus Apskaitos standartus. Remiantis 30-uoju Finansinės atskaitomybės standartu (FRS), ūkio subjektas, pranešdamas apie kultūros vertybes, jas turėtų įvardyti kaip materialųjį turtą ir pripažinti/įvertinti pagal 15-ąjį Finansinės atskaitomybės standartą (FRS). Ilgalaikiam materialiajam turtui yra taikomi (30-ojo Finansinės atskaitomybės standarto) 19–25 skirsniuose nurodyti reikalavimai (žr. 5 pav.).



**5 pav. Kultūros vertybių apskaitos metodas (sudaryta pagal Hassan A. G. Ouda, 2014)**

Ne turto ir įsipareigojimų lyginimo metodas (Non- Assets-Liabilities Matching Approach). Remiantis šiuo metodu, kultūros vertybės yra laikomos teisiškai, kultūriškai ir socialiai ribojamu turtu, kuris negali būti kapitalizuojamas balanso dokumente, todėl su jais turi būti elgiama kaip su saugomu turtu (žr. 4 pav.). Šiuo metodu pritariama Barton (2005), teigiant, kad vyriausybė kultūros vertybes laiko

dabarties ir ateities kartoms bei yra įsipareigojusi jas ginti ir saugoti. Jų saugojimo ir išlaikymo sąnaudas turėtų padengti kiekviena karta, kadangi ji iš jų gauna naudą. Tam galima būtų naudoti patikos fondą. Šis fondas nevykdo jokios komercinės veiklos. Taip pat reikėtų pažymėt, kad fondo veiklai bei turtui nėra taikomi mokesčiai, jei tai nėra susiję su prekyba arba verslu. Kaip patikos turtas, kultūros vertybės neturėtų būti įtrauktos į valstybės turto ir įsipareigojimų ataskaitą. Jos neturėtų būti laikomos valstybės finansinės būklės dalimi, naudojama norint įvykdyti savo finansinius įsipareigojimus. Patikos fondo apskaitoje patikėtinis įsipareigoja laikyti patikos turtą atskirai nuo savo asmeninio turto ir apie jį pranešti atskirai. Tai reiškia, kad kultūros vertybės nepatenka į valstybės finansinės būklės ribas. Dėl šios priežasties kiekviena šalis turėtų sukurti tarpininko/patikos turto ataskaitą, kurioje kultūros vertybės būtų įvardijami fiziniaisiais vienetais, o ne finansine verte. Patikos turto ataskaitą turėtų sudaryti pagrindinių kategorijų (rūšių) aprašymas, per metus pridėti ir panaikinti fiziniai vienetai bei jų įsigijimo ir panaikinimo būdų aprašymas. Be to, prie patikos turto ataskaitos turėtų būti pridėtas aiškinamasis (informacijos atskleidimo) raštas. Informacijos atskleidimo rašte, susijusiame su kultūros vertybėmis, turėtų būti nurodyti duomenys. Kultūros vertybių kiekis turėtų būti išreikštas fiziniaisiais vienetais. Kiekvienoje pagrindinėje (aukščiau aprašytoje) kultūros vertybių kategorijoje turėtų būti nurodyta ši informacija:

- trumpa ataskaita, paaiškinanti, kaip jie yra susiję su subjekto misija;
- trumpas subjekto valdymo politikos aprašymas;
- trumpas kultūros vertybių kategorijos aprašymas;
- kultūros vertybės turėtų būti kiekybiškai apskaičiuotos, kalbant apie fizinius vienetus. Ir apie tai turėtų būti pranešta:
  1. pagrindinėje kategorijoje esančių fizinių vienetų skaičius;
  2. pagrindinėje kategorijoje per ataskaitinį laikotarpį įsigytų ir panaikintų fizinių vienetų skaičius;
  3. pagrindinių kultūros vertybių įsigijimo ir panaikinimo būdų, naudotų per ataskaitinį laikotarpį, aprašymas. Rašte turėtų būti nurodytas ūkio subjektui perleistas ir iš jo perimtas fizinių vienetų skaičius bei fizinių vienetų skaičius, įgytas dovanojant. Be to, turėtų būti nurodyta per ataskaitinį laikotarpį įgytų ar dovanotų kultūros vertybių tikroji vertė, jei ji yra žinoma ir svarbi.

Patikos fonde turimos kultūros vertybės gali netiesiogiai uždirbti pajamas, taikant įėjimo mokesčius ir pridaryti restauravimo ir priežiūros išlaidų. Šis fondas turi būti sudarytas iš visų pajamų ir išlaidų, susijusių su toje šalyje esančiais kultūros vertybių turtu. Patikos fondo balansas turi būti nurodomas kaip

įsipareigojimas arba balanso dokumente nurodytas turtas. Jei šis balansas bus teigiamas, tuomet jis bus laikomas turtu (fondo perteklius), o didėjanti grynoji vertė bus laikoma teigiama kultūros vertybių verte. Kita vertus, jei balansas bus neigiamas (fondo deficitas), tuomet jis bus laikomas įsipareigojimu, o mažėjanti grynoji vertė bus laikoma neigiama kultūros vertybių verte.

Tikrosios vertės vertinimo metodas yra lengviausias ir dažniausiai naudojamas kultūros vertybių apskaitoje. Pirmiausia nustatoma kultūros vertybių tikroji vertė. Nustatant tikrąją turto vertę, remiamasi visa žinoma informacija: organizacijos apskaitos dokumentais, katalogais, statistiniais leidiniais, internetu, spauda ir kt. Toks kultūros vertybių apskaitos metodas yra taikomas ir Lietuvoje.

### **2.1.3. Kultūros vertybių vertinimo problemos: užsienio šalių patirtis**

Tradicinė apskaita, kurią praktikuoja privatus sektorius, orientuota į kiekybinius ir finansinius duomenis, kuriais yra skatinama atsakomybė. Tokių organizacijų tikslas ir sėkmė yra neatsiejama nuo finansinių rezultatų. Tačiau toks požiūris yra problemiškas viešojo sektoriaus institucijose, tokiose kaip muziejai, bibliotekos ir kiti ne pelno subjektai, kurių tikslai yra ne tik finansinio pobūdžio. Viešosios bibliotekos, muziejai yra atsakingi už išteklių kaupimą ir išsaugojimą ateities kartoms. Paradoksalu, tačiau skatinama, kad viešojo sektoriaus atsakomybė apimtų ne tik nefinansinius, bet ir finansinius veiksmus. Dėl šių skatinimų tenka susidurti su sunkiomis problemomis, kurios perdeda ar iškreipia kultūros vertybių vertę.

Konkretūs kultūros objektai dažnai yra unikalūs ir nepakeičiami, ypač kai jų reikšmė kyla iš istorinių įvykių ir kultūrinės aplinkos. Puikus pavyzdys yra Balarato (*angl. Ballarat*) miestas Australijoje, kurio simbolis yra "Eureka" vėliava. Po 1850 metų aukso kalnakasių sukilimo ši vėliava tapo ne tik šio miesto simboliu, bet ir visos Australijos simboliu. Jos tikroji vertė siekia 10 milijonų dolerių. Tačiau Balarato miesto meras pripažino, kad tikroji vėliavos vertė negali būti registruojama pinigine išraiška, nes ją sunku įkainoti dėl skirtingų interesų. Vieniems tai istorijos dalis, kitiems tai eilinis sugalvotas simbolis, neturintis reikšmės. Nepaisant 10 milijonų JAV dolerių vertės, "Eureka" vėliava finansinėje miesto ataskaitoje nebuvo pripažinta kaip turtas. Finansinės ataskaitos aiškinamajame rašte buvo teigiama, kad "abejojama vėliavos apskaitinės vertės tinkamumu atsižvelgiant į unikalų šio turto pobūdį ir vertės rinkose nebuvimą (Danaher, 2000).

Vadovaujantis kaupiamosios apskaitos principais, Naujosios Zelandijos Nacionalinės bibliotekos kultūros vertybės buvo vertinamos finansinės atskaitomybės tikslais. Pagrindinė bibliotekos funkcija

skatinti švietimą ir savo bendruomenės intelektualinę gerovę, tačiau nepaisant šių dviejų dalykų ji taip pat funkcionuoja kaip istorinių rankraščių saugotoja. Šios šalies valdantysis organas tvirtina, kad finansinė atskaitomybė tokio turto teikia informaciją, susijusią su viešojo sektoriaus turto tvarkymu, prižiūrėjimu ir vertinu, per tam tikrą laiką. Kitaip tariant, finansinės kultūros objektų atskaitos yra naudingos, siekiant skatinti viešojo sektoriaus vadovų atskaitomybę. Naujosios Zelandijos Nacionalinės bibliotekos kultūros vertybės buvo įvertintas 522 000 000 dolerių. Tačiau įvertinus turtą ir tai viešai paskelbus finansinėse ataskaitose, iškilo problema. Pažymėtina, kad pagal veikiančius įstatymus, biblioteka privalo susimokėti kapitalo mokesį nuo 522 000 000 dolerių sumos. Akivaizdu, kad Naujosios Zelandijos Nacionalinės bibliotekos atveju yra prieštaravimas tarp kaupiamosios apskaitos taikymo principų ir kultūros vertybių vertinimo gairių. Realiai biblioteka neturi tokio didelio finansinio turto, ji tik atsakinga už bibliotekos kultūros vertybių priežiūrą ir naudojimą. Nors turto apibrėžimas ir reikalauja, kad turtas būtų kontroliuojamas, tačiau toks turto perkėlimas į apskaitos knygą yra problemiškas, norit kontroliuoti tokius išteklius (Carnegie, G., West, B., 2005).

Pietų Velso biblioteka, esanti pietryčių Australijoje, vertindama savo kolekciją, finansų ataskaitų teikimo tikslais pirmą kartą, 1991 metais, kolekciją įvertino 2 084 000 000 dolerių, nors kai kurios kolekcijos dalys nebuvo vertinamos, nes biblioteka negalėjo patikimai nustatyti turto vertės. Finansinių ataskaitų rašte nurodyta, kad vertinimas buvo gana konservatyvus, nes vertybės buvo vertinamos pirmą kartą. Tačiau atsižvelgiant į minėtas aplinkybes, jaučiamas organizacijos perdėtas pasididžiavimas turimu turtu. Savo finansinėse ataskaitose vadovybė pareiškė: „Šis vertinimas patvirtina, kad Pietų Velso bibliotekos kolekcija yra vertingiausia visoje Australijoje“. Šis teiginys, kuris yra minimas, yra iškreiptas, turint omenyje, kad bibliotekos kolekcijų vertė yra matuojama kultūros ir istorine reikšme visuomenei. Tai pavyzdys, kaip finansinė vertė, nors ir neišsami ir nepagrįsta, gali išstumti nefinansinių vertybių sąvokas, kurios turi didesnę aktualumą viešojo sektoriaus organizacijose (Carnegie, G., West, B., 2005).

Tradicinės apskaitos, kurią praktikuoja privataus sektoriaus organizacijos, siekis - pelno didinimas, orientuotas į kiekybinių ir finansinių duomenų rodiklius. Taip pat šis siekis yra viena iš atsakomybės skatinimo priemonių. Tai yra todėl, nes šių organizacijų tikslas yra neatsiejamas nuo finansinių rezultatų. Tačiau toks dėmesys yra problemiškas viešojo sektoriaus institucijose, pavyzdžiui, muziejuose, bibliotekose ir kitose ne pelno siekiančiose organizacijose, kurių tikslai nėra susiję su finansiniu pobūdžiu. Viešosios bibliotekos ir muziejai paprastai yra atsakingi už išteklių kaupimą ir laikymą ateities kartoms. Paradoksalu, tačiau viešojo sektoriaus ir ne pelno siekiančiose organizacijose atsakomybė turi būti išplėsta ir apimti ne tik nefinansinius, bet ir finansinius veiksmus.

## 2.2. Kultūros vertybių apskaitos vertinimas Lietuvoje

Kultūros apsauga ir vertinimas labai dažnai priklauso nuo šalies ekonominių ir politinių faktorių. Sovietmečiu, tuometinės ideologijos neatitinkantys kultūros objektai, buvo palikti likimo valiai arba tiesiog naikinami, tokiu būdu daugelis svarbių ir vertingų kultūros vertybių buvo negrįžtamai prarasta. Po Sovietmečio, atgavus Nepriklausomybę, Lietuvoje bandoma sekti Europos Sąjungoje vyraujančiais kultūros vertybių politikos principais, pripažįstami analogiški inventorizavimo tikslai: informacijos, skirtos moksliniams tyrimams surinkimas; informacijos kaupimas ir perdavimas būsimoms kartoms; visuomenės švietimas; kultūros vertybių įtraukimas į apskaitą.

Nuo Nepriklausomybės atgavimo iki VSAFAS įgyvendinimo, visos į muziejų patekusios (dovanotos, nupirktos, surinktos ekspedicijų metu, perduotos ar kitaip perleistos fizinių ar juridinių asmenų) vertybės privalo būti įtrauktos į muziejaus apskaitą ir apskaitomos fiziniais vienetais. Pagrindiniai muziejaus eksponatų apskaitos dokumentai yra:

- priėmimo–perdavimo aktai;
- muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygos (žr. 6 priedą);
- inventorinės knygos (žr. 4-5 priedus).

Inventoriaus knyga yra pats *išsamiausias muziejinės apskaitos dokumentas*. Joje eksponatas aprašomas kuo smulkiau, nurodomi visi su jo klasifikavimu ir tyrinėjimu susiję duomenys” (Lietuvos Respublikos kultūros ministro įsakymas „Dėl muziejuose esančių rinkinių apsaugos, apskaitos ir saugojimo instrukcijos patvirtinimo“, 2005).

Visi pagrindiniai nuolat saugoti priimtų eksponatų akto duomenys apie eksponatą privalo būti įrašyti į muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygas, turinčias savo šifrą. Prieš pradėdant pildyti muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygas, jų lapai sunumeruojami. Įrašytos į muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygą muziejinės vertybės įgyja eksponato pirminės apskaitos knygos šifrą ir apskaitos numerį, kurie užrašomi ant eksponato ir įrašomi į eksponato priėmimo nuolat saugoti aktą. Muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygoje eksponatai aprašomi trumpai, bet aiškiai ir suprantamai. Nurodomi pagrindiniai, patys charakteringiausi eksponato duomenys, padedantys atskirti vienas kitą eksponatus vieną nuo kito ir palengvinantys juos rasti jiems dingus. Baigus pildyti muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygą, paskutiniame lape įgaliojtas muziejaus darbuotojas įrašo apskaitos numerių (eksponatų) ir saugojimo vienetų skaičių bei pastebėtus netikslumus (pasikartojimai, praleidimai, taisymai) ir pasirašo.

Parašas tvirtinamas muziejaus antspaudu. (Lietuvos Respublikos kultūros ministro įsakymas „Dėl muziejuose esančių rinkinių apsaugos, apskaitos ir saugojimo instrukcijos patvirtinimo“, 2005).

Tačiau pastaraisiais metais kultūros ir bendruomenės finansinė atskaitomybė tapo labai problematiška visose viešojo sektoriaus organizacijose, nes pagal kaupimo apskaitos modelį visas turimas turtas turi būti įvertinamas tikraja verte.

Nuo 2010 m. kilnojamosios kultūros vertybės buvo vertinamos tikraja verte, pagal LR ministro "Dėl muziejinių vertybių (ekspонатų) vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo" įsakymą ir "Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ąjį" standartą. Kadangi dauguma kilnojamųjų kultūros vertybių yra saugomos nacionaliniuose, respublikiniuose savivaldybių ir kituose (viešosiose įstaigose, privačiuose, visuomeniniuose, mokyklų) muziejuose, todėl vertybių vertinimo metodinės rekomendacijos yra skirtos šioms organizacijoms. Taip pat tos pačios metodinės rekomendacijos, kurių pagalba yra nustatoma tikroji vertė, galioja ir bibliotekose, archyvuose saugomoms kultūros vertybėms.

Iki kaupiamosios apskaitos pradžios muziejuose, tikraja verte, įvertinta 345 416 (5,5%) kilnojamųjų vertybių ([www.lrkmlrv.lt/lt/veikla/kulturos-statistika/muzieju-statistika](http://www.lrkmlrv.lt/lt/veikla/kulturos-statistika/muzieju-statistika)). Daugiausia tikraja verte buvo vertinamos tos kultūros vertybės kurios buvo įsigytos ir jų įsigijimo suma buvo patikimai nustatoma ir taip pat paskolinant jas kitiems muziejams, kurie yra už Lietuvos Respublikos ribų. Vadovaujantis teisės aktais, visos į užsienį vežamos vertybės turi būti apdraudžiamos. Valstybinio audito metu nustatyta, kad draudimų įmonių atstovai susidurdavo su kultūros vertybių tikrosios vertės nustatymo problemomis. Draudimo įstaigos turėjo ieškoti vertinimo ekspertų, nes muziejai, drausdami minėtas vertybes, dažniausiai pateikdavo ne jų tikrąją, o įsigijimo vertę. Draudikų teigimu, muziejai turėtų aktyviau įvertinti vertybes tikraja verte, nes tam tikrais atvejais vertės nustatymas samdant ekspertus kainuoja daugiau negu jos draudimas. Draudimo įmonės susiduria su aiškių kriterijų nustatant kilnojamosios kultūros vertybės vertę nebuvimu: samdomi privatūs ekspertai remiasi aukcionuose už analogiškas vertybes sumokėta kaina, o muziejų ekspertai nenurodo, kokiais šaltiniais vadovaujasi nustatydami vertę.

Visais kitais atvejais kultūros vertybės buvo vertinamos simboliškai vieno lito verte, o tai reiškia, kad ši vertė netinkamai atspindi tokio turto kainą. Muziejuose nuo 2010 m. pradėjus vykdyti tikrosios vertės nustatymą, vertybės įtrauktos į apskaitą, iki kaupiamosios apskaitos pradžios, simboliškai vieno lito verte, turi būti patikimai įvertinamos ir nustatoma jų tikroji vertė.

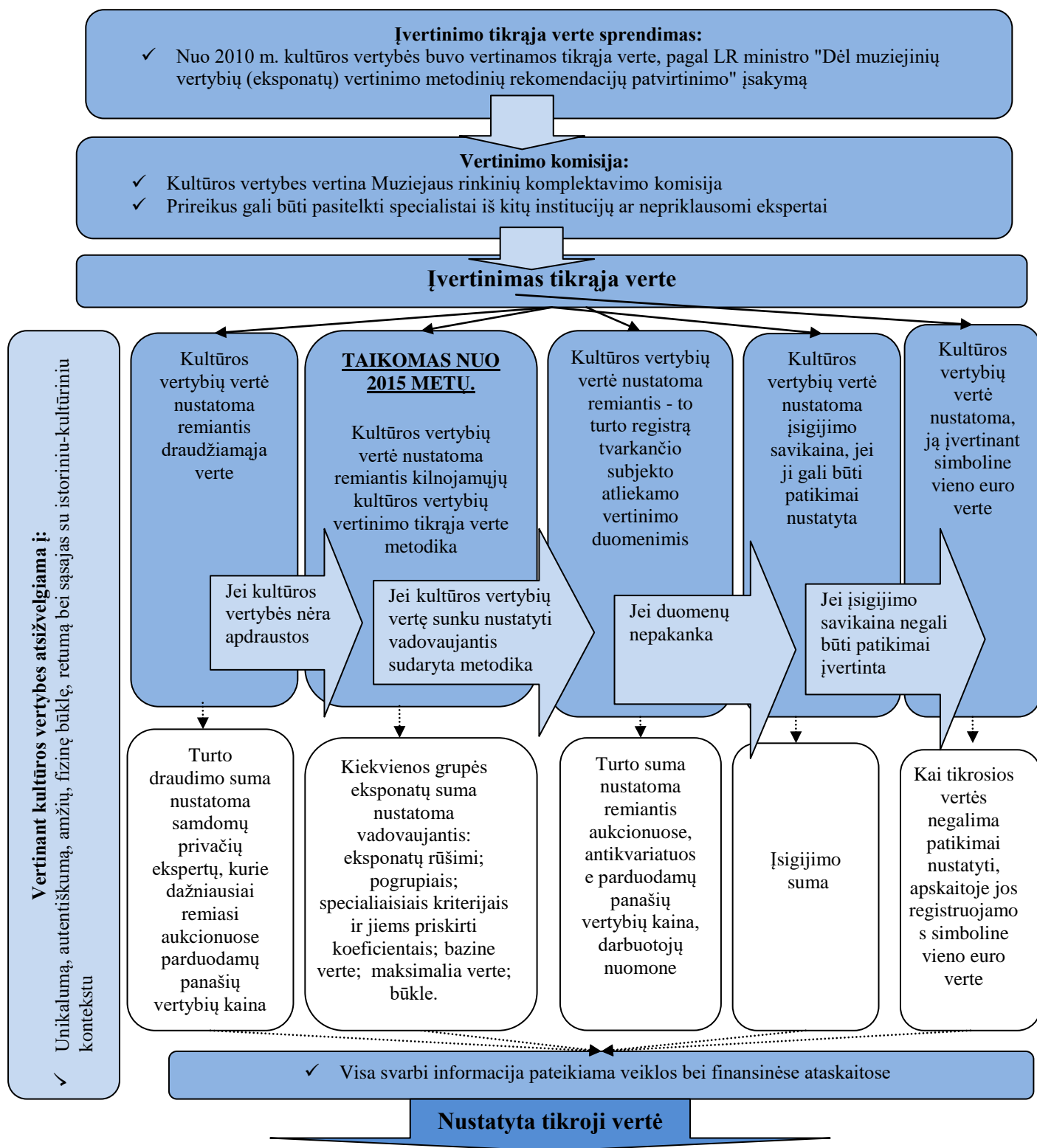
Kultūros ministerija nuo 2010 metų rekomendavo (Lietuvos Respublikos įsakymas „Dėl muziejinių vertybių vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo“, 2010) muziejų atstovams įvertinti turimas kilnojamasias kultūros vertybes tikraja verte. Iki tol dauguma jų ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje,



pirminio pripažinimo metu, buvo registruojamos simboline vieno lito verte. Kultūros ministerija, metodinėse rekomendacijose, nurodė vertinimą pradėti nuo nuolatinėse ekspozicijose esančių, parodose planuojamų eksponuoti, didžiausią istorinę ir kultūrinę vertę turinčių eksponatų. Eksponatų vertinimą atlieka muziejaus Rinkinių komplektavimo komisija. Komisijos pirmininku skiriamas muziejaus direktoriaus pavaduotojas – vyriausiasis fondų saugotojas. Komisijos nariais skiriami muziejaus darbuotojai – rinkinių saugotojai ar tyrinėtojai, dažniausiai turintys menotyrininko arba istoriko išsilavinimą. Reikalui esant, „komisija gali pasitelkti specialistus iš kitų institucijų ar nepriklausomus ekspertus. Komisijos sprendimai protokoluojami. Komisijos posėdžio protokolo išrašas, kuriame nurodomas eksponatų, kurių tikroji vertė posėdyje buvo patikslinta, bendras skaičius ir bendra patikslinta vertė, perduodami muziejaus buhalterijai. Vadovaudamasi išrašu, muziejaus buhalterija tikslina anksčiau registruotus įrašus apie eksponatų tikrąją vertę ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje“ (Lietuvos Respublikos įsakymas „Dėl muziejinių vertybių vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo“, 2010).

1-ojo VSAFAS 42 punktas numato, kad kilnojamosios kultūros ir kitos vertybės po pirminio pripažinimo finansinėse ataskaitose yra rodomos tikrąja verte, t.y. taikomas tikrosios vertės metodas. Todėl būtina įvertinti kultūros vertybių tikrąją vertę, renkantis vieną iš būdų, nurodytų 12-ojo VSAFAS 63-64 punktuose. Esminis iš jų – tikrąja verte yra laikoma kultūros vertybių draudžiamoji vertė, jei tos vertybės yra apdraustos. Jei vertybės nėra apdraustos, taikomi šie tikrosios vertės nustatymo būdai:

1. tikroji vertė nustatoma vadovaujantis to turto registrą tvarkančio subjekto atliekamo vertinimo duomenimis;
2. tikrąja verte laikoma įsigijimo savikaina, jei ji gali būti patikimai nustatyta ir nėra duomenų apie turto vertę iš registro tvarkančio subjekto;
3. tikrąja verte yra laikoma simbolinė vieno euro (anksčiau vieno lito) vertė, jei įsigijimo savikaina lygi nuliui arba negali būti patikimai nustatyta, arba nėra duomenų apie turto vertę iš registrą tvarkančio subjekto (žr. 6 pav.).



**6 pav. Kultūros vertybių vertinimo metodinės rekomendacijos nuo 2015 m. (sudaryta pagal LR kultūros ministro įsakymą "Dėl muziejinių vertybių (ekspонатų) vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimą", 2010, "Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ąjį" standartą, 2011, ir LR kultūros ministro įsakymą "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikraja verte metodikos patvirtinimo", 2015)**

Muziejų atstovų teigimu, kad vertindami vertybes, iki 2015 metų, teko remtis skirtingais vertės nustatymo kriterijais (aukcionuose, antikvariatuose parduodamų panašių vertybių kaina, darbuotojų nuomone ir kt.) ir metodais, todėl vertės nustatymas buvo skirtingas ir tolimas tikrajai vertei. Pavyzdžiui, panašaus laikotarpio arba to paties autoriaus sukurtos kilnojamosios kultūros vertybės kiekvienoje įstaigoje gali būti įvertintos skirtingai, nes „Muziejinių vertybių (ekspонатų) vertinimo metodinėse rekomendacijose“, nebuvo pateikiama konkreti vertinimo metodika, tik patariama: „vertinant atsižvelgti į vertybės unikalumą, autentiškumą, amžių, fizinę būklę, retumą bei sąsajas su istoriniu-kultūriniu kontekstu“ (Valstybinio audito ataskaita „Kaip tvarkomos ir prižiūrimos kilnojamosios kultūros vertybės“, 2013).

Lietuvos muziejų rinkiniuose 2014 m. buvo saugomos 7 038 477 kultūros vertybės - archeologiniu, istoriniu, meniniu, etniniu, religiniu, mokslo, memorialiniu ir kitais požiūriais vertingi eksponatai. Lyginant su 2013 m. (6 827 379 vertybės), skaičius išaugo beveik 211,1 tūkst. vertybių, t.y. 3,1 proc., o lyginant su 2012 m. – 5,4 proc. (žr. 5 lent.).

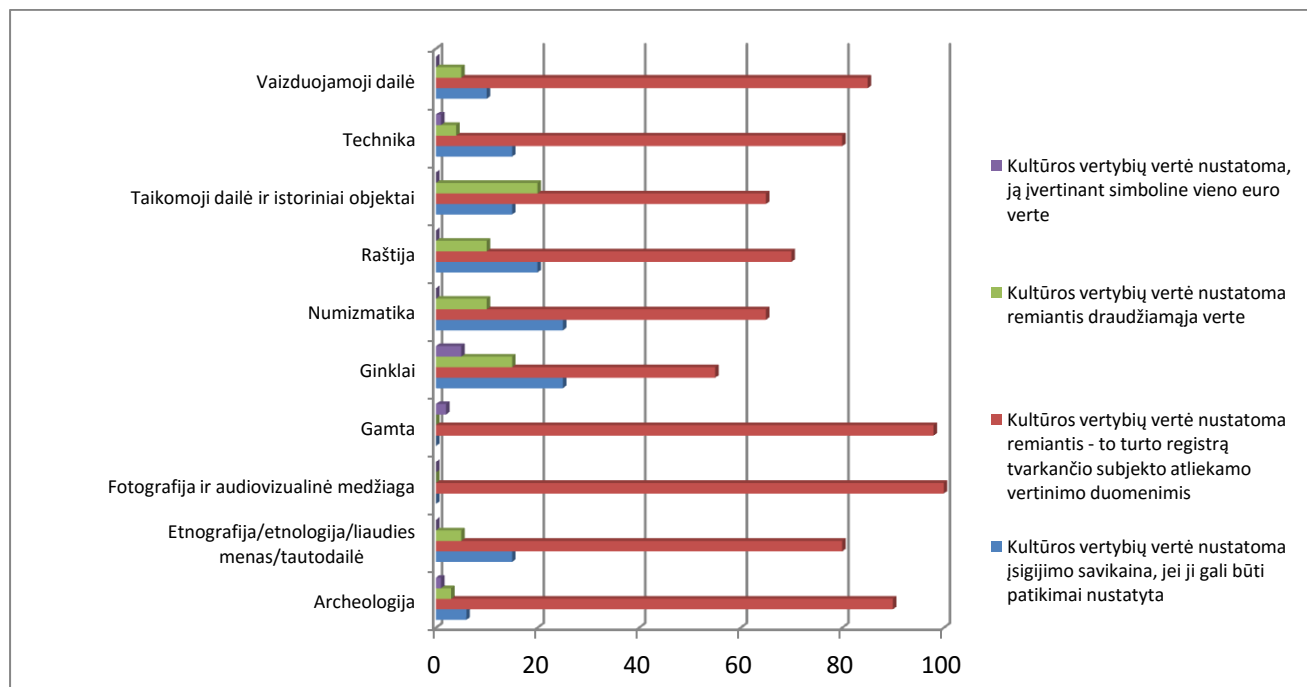
**5 lentelė. Per metus įvertintų eksponatų skaičius (sudaryta pagal Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos pateiktą informaciją)**

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Muziejuose saugomų eksponatų skaičius (vnt.)</b>	6 323 760	6 521 501	6 677 212	8 167 205	7 038 477
<b>Per metus įvertintų eksponatų skaičius (vnt.)</b>	115 951 (1,8%)	187 944 (2,9%)	232 355 (3,5%)	192 751 (2,4%)	261 210 (3,7%)

Tikraja verte, iki 2013 m., įvertinta 13,7 proc. (į šį skaičių taip pat įeina vertybės įvertintos tikraja verte iki 2010 metų – 5,5 %) visų kilnojamųjų kultūros vertybių. Kaip matome iš pateiktos lentelės duomenų (žr. 5 lent.), kultūros vertybių vertinimo procesas vyksta lėtai, vidutiniškai per metus yra

įvertinama apie 198 042 vnt. arba 2.8% visų muziejuose saugomų kilnojamųjų vertybių. Nors muziejų atstovai laikosi Kultūros vertybių vertinimo metodinių rekomendacijų, per metus įvertinti ne mažiau kaip 1000 vertybių, tačiau vertinimo procesas vis tiek yra pakankamai lėtas. Muziejų atstovai nurodė, kad vertinimo problema – didžiulė. Ji iškilo visiems muziejams, bet ypač – didiesiems. Vertės nustatymas – didžiulių laiko sąnaudų reikalaujantis darbas, nes kiekvieną eksponatą reikia nuodugniai apžiūrinėti. Be to, muziejų atstovų teigimu rinkinių saugotojai negali užsiimti vien vertinimu – jie turi ir prižiūrėti eksponatus, juos aprašyti, tikrinti jų būklę, rengti mokslinius straipsnius, parodas. Taip pat kultūros vertybių vertinimo sudėtingumą lemia ir nežinojimas kokiais kriterijais vadovautis nustatant konkrečios kilnojamosios kultūros vertybės kainą, kainų ribą, kaip vertinti pagalbiniame fonde esančias vertybes ir kt.

Kad kilnojamosios kultūros vertybės būtų tinkamai saugomos, būtina žinoti jų tikrąją vertę. Šiuo metu muziejuose saugomos vertybės suskirstytos į dešimt grupių ir visos jos turi būti įvertintos tikrąja verte. Iš 7 paveiksle pateiktų duomenų matyti, kad 2010-2014 metais kilnojamosios kultūros vertybės daugiausiai buvo vertinamos remiantis aukcionų ir antikvariatų duomenimis paremti vertinimo metodai, beveik dvigubai mažiau – nustatant įsigijimo savikaina (žr. 7 pav.).



**7 pav. 2010-2014 metais tikrosios vertės nustatymui naudojami metodai (sudaryta pagal Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos pateiktą informaciją)**

Kadangi tikrosios vertės nustatymas yra sudėtingas procesas, viešojo sektoriaus organizacijose iki 2015 m. tikrosios vertės nustatymo pagrindas buvo aukcionų ir antikvariatų duomenimis paremti vertinimo metodai. Rinkose paskelbta informacija buvo patikimiausia informacija padedanti nustatyti turto tikrąją vertę. Jeigu nebuvo galimybių, remiantis rinkos duomenimis, nustatyti tikrąją kultūros vertybių vertę, jos buvo vertinamos simboline vieno lito, o vėliau vieno euro verte. Pastarasis metodas neatspindi kultūros vertybių tikrosios vertės.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė 2013 m. atlikusi auditą, taip pat pateikia įžvalgą, kad vertinimas tikraja verte vyksta lėtai. Kultūros ministerijos rekomendacija, vertinimą baigti iki 2020-12-31, gali būti neįgyvendinta, nes, esant tokiems tempams, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės skaičiavimais tikraja verte visos vertybės galės būti įvertintos per 18 metų, t. y. ne anksčiau kaip 2030 metais (Valstybinio audito ataskaita „Kaip tvarkomos ir prižiūrimos kilnojamosios kultūros vertybės“, 2013). Todėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, atsižvelgdama į muziejų atstovų nuomonę ir Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2013 m. gruodžio 5 d. atlikto valstybinio audito rekomendacijas, Lietuvos Respublikos Kultūros ministerija sudarė ir 2015 m. sausio 7 d. išleido įsakymą "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikraja verte metodikos patvirtinimo". Pagal pateiktas metodikas muziejinės vertybės yra vertinamos tikraja verte (žr. 6 pav.).

Nuo 2015 metų Lietuvos Respublikos Kultūros ministerijai išleidus ir patvirtinus vertinimo tikraja verte metodiką, ši turėtų žymiai palengvinti rinkinių komplektavimo komisijos darbą. Vertinant kultūros vertybę tikraja verte, kiekvienos grupės eksponatui įvertinti vadovaujamosi prie metodikos pridedamais priedais: eksponatų vertinimo lentelėmis, kuriose išskirtos eksponatų rūšys, pogrupiai, specialieji kriterijai ir jiems priskirti koeficientai, nustatyta eksponato bazinė ir maksimali vertė. Eksponatai skirstomi į šias grupes (LR kultūros ministro įsakymas „Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikraja verte metodikos patvirtinimo“, 2015):

1. archeologija;
2. etnografija/etnologija/liaudies menas/tautodailė;
3. fotografija ir audiovizualinė medžiaga;
4. gamta;
5. ginklai;
6. numizmatika;
7. raštija;
8. taikomoji dailė ir istoriniai objektai;

9. technika;

10. vaizduojamoji dailė.

Eksponato tikroji vertė apskaičiuojama ir tikslinama pagal formulę:

$$BV \times (K1+K2+K3+K4+K5+...) : B.$$

Formulėje vartojamos reikšmės:

- BV – eksponato bazinė vertė;
- K1, K2, K3, K4, K5... – specialiųjų kriterijų koeficientų reikšmės;
- B – eksponato būklė

Pasak muziejininkų Kultūros ministerijai neseniai patvirtinus vertinimo metodiką, ji iš dalies palengvino darbą, tačiau ir toliau kainos nustatymas lieka labai subjektyvus, nes tą patį daiktą skirtingi muziejai gali įvertinti labai skirtingai.

Taip pat vertinimą apsunkina ir tai, kad viešojo sektoriaus subjektai privalo patikrinti tikrąją vertę kiekvienų finansinių metų pabaigoje, prieš rengdamas metines finansines ataskaitas. Tikroji vertė taip pat turi būti koreguojama per ataskaitinį laikotarpį, jei viešojo sektoriaus subjektas gavo naujos informacijos, kuria remiantis tikrosios vertės pasikeitimas yra reikšmingas. Tikrosios vertės pokytis apskaitoje registruojamas tiesiogiai grynojo turto, tikrosios vertės rezervo sąskaitoje. Muziejų atstovai teigia, kad kultūros vertybių patikrinimas yra nevykdomas dėl laiko stokos.

Kita problema, su kuria susiduriama vertinant eksponatus – ekspertų stoka. Ypač ji pasireiškia kaip vertybės yra pripažįstamos išskirtinėmis. Rinkinių saugotojais, kurie dabar vertina eksponatus, dažniausiai dirba menotyrininkai. Bet menotyrininkas negali nustatyti kainos. Lietuvoje nėra profesionalių vertintojų-ekspertų, kurie įprasti turtingose Vakarų valstybėse su išplėtotu meno rinka. Kainos nustatymas yra visai kas kita nei menotyrinis vertinimas. *Neturint ekspertų, objektyviai nustatyti vertės neįmanoma.* O rinkos vertė, kuria dažnai tenka kliautis, nėra pastovi. Rinkinių saugotojas paprastai pateikia preliminarią sumą, kuria siūloma įkainoti meno kūrinį. Galutinę vertę nustato muziejaus direktoriaus įsakymu sudaryta rinkinių komplektavimo komisija. Muziejų atstovai teigia, kad norint sužinoti tikrąją kultūros lobyno vertę, reikia pasitelkti nepriklausomų ekspertų, ne tik muziejaus darbuotojus. Nepriklausomų ekspertų įtraukimas į vertinimo procesą turėtų būti finansuojamas valstybės, nes siekiant įsivertinti ir žinoti realią padėtį, toks darbas turi būti atliktas profesionaliai.

Nors Kultūros ministerija sudarė ir 2015 m. sausio 7 d. išleido įsakymą "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodikos patvirtinimo", tačiau būtina pabrėžti ir tai, kad eksponatų vertybinis grupavimas pagal kultūrinę ir mokslinę vertę nesietinas su buhalterine jų apskaita,

o dabar galiojantį eksponatų vertinimą turime laikyti visišku nesusipratimu. Lietuvos Respublikos muziejų įstatyme (1995) apibrėžta, kad: „Muziejinė vertybė – archeologiniu, istoriniu, meniniu, etniniu, religiniu, mokslo, memorialiniu arba kitokiu kultūros požiūriu vertingas daiktas, muziejų kaupimo, saugojimo, tyrimo ir eksponavimo objektas“. Panašiai kultūrinė vertė apibrėžta ir Lietuvos Respublikos kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatyme (1996): „Kilnojamojo daikto ar jo dalies savybė, vertinga etniniu, archeologiniu, istoriniu, meniniu, moksliniu, techniniu, religiniu, estetiniu, memorialiniu ar kitu požiūriu“. Kaip teigia Laužikas (2012), *pamatiniuose Lietuvos ir tarptautiniuose kilnojamųjų kultūros vertybių išsaugojimo ir vertinimo dokumentuose nėra įvesta materialinės vertės sąvoka.*

*Kai kurios muziejinės vertybės (pvz., archeologiniai radiniai) apskritai nevertinamos pinigais, nes prekyba jomis yra iš esmės uždrausta pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnį, bei Europos archeologinio paveldo apsaugos konvencija (1992), kurią yra ratifikavusi ir Lietuva.* Laužikas (2009) teigia, „pradėję pinigais vertinti archeologinius radinius, ne tik taptume Konstitucijos pažeidėjais, tačiau ir labai paskatintumėme archeologinių paminklų plėšikus – kiekvienas kaimo girtuoklėlis žinotų, kiek litų verta slapta kapinyne iškasta segė“ (p. 6).

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 6 straipsnyje nurodyta: „apskaitos metodų visumą, nustatytą teisės aktuose, kuriais reglamentuojamas apskaitos tvarkymas ir finansinių ataskaitų sudarymas, lemia ūkio subjekto teisinė forma, ūkio subjekto dydis, *veiklos pobūdis* ir nuosavybės forma“. Kaip teigia Laužikas (2009), „muziejai yra specifinės biudžetinės įstaigos, todėl jų eksponatų apskaitai taikomos kitokios apskaitos sąlygos“ (p. 6). Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 4 straipsnyje taip pat nurodyta, kad „ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: tinkama, objektyvi ir palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Taigi informacija, esanti muziejų eksponatų apskaitos inventorinėse knygos, puikiai atitinka minėtus įstatymo reikalavimus. Kaip teigia Laužikas (2009), „inventorinės knygos atitinka ir valstybinio registro reikalavimus“ (p. 6).

Kultūros ministro 2005 m. gruodžio 16 d. įsakymas „Dėl muziejuose esančių rinkinių apsaugos, apskaitos ir saugojimo instrukcijos patvirtinimo“, 120 straipsnyje, nurodoma: „įrašytos į muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knygą muziejinės vertybės įgyja eksponato pirminės apskaitos knygos šifrą ir apskaitos numerį, kurie užrašomi ant eksponato ir įrašomi į eksponato priėmimo nuolat saugoti aktą“ . Remiantis pateiktomis nuostatomis, galima teigti, kad naudingiau tikrąja verte vertinti tuos eksponatus, kurie yra perkami ir tikroji vertė nustatoma, kaip įsigijimo savikaina. Jau esamus ir ne pirkimo būdu

įsigytus eksponatus, reikėtų į apskaitą įtraukti tik fiziniais vienetais t.y. taikant tik pirminės apskaitos metodą, kaip teigia Laužikas (2009), tokia tvarka yra taikoma Jungtinėje Karalystėje.

Suprantama, kad eksponatus galima įvertinti pinigais. Tačiau taip daroma tik suvokiant, kad tai yra ne daugiau kaip labai simbolinė, tik šios dienos ar net šios minutės eksponato kaina, ir tik tada, kai eksponatai muziejui perkami arba kai reikia apdrausti pervežamus eksponatus. Kitais atvejais finansinis vertinimas yra tik nereikalingas resursų švaistymas, nes vadinamoji „tikroji vertė“ nuolat kinta. Ji gali būti nustatyta tik labai brangiu (laikui ir lėšoms imliu) ekspertinio vertinimo būdu, be to, nuolat turi būti perskaičiuojama tuo pačiu resursų reikalaujančiu būdu.

### 2.2.1. Kultūros vertybių tikrosios vertės registravimas apskaitoje

Pradėjus apskaitą tvarkyti pagal viešojo sektoriaus ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus, buvo būtina įvertinti kai kuriuos apskaitos pokyčius. Vienas jų kilnojamųjų kultūros vertybių apskaita. Perkiant likučius pagal VSAFAS reikalavimus nuo 2010 m. Sausio 1 d. Reikėjo įvertinti ir 12-ojo VSAFAS 61 punkto nuostatas, kad kultūros vertybėms nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Todėl, perkiant likučius, buvo būtina panaikinti sukauptas nusidėvėjimo sumas (žr.6 lent.)

**6 lentelė. Likučių perkėlimo buhalteriniai įrašai**

Operacijos turinys	Detali apskaitos operacija	Debetuojama sąskaita	Kredituojama sąskaita
Įkeliami likučiai pagal naująjį sąskaitų planą	Likučių perkėlimas	1207101 Muziejinių vertybių įsigijimo savikaina	1207104 Muziejinių vertybių sukauptas nusidėvėjimas(-)  42X1101Finansavimo sumos (gautos)

Kultūros vertybės yra neriboto naudojimo laiko yra, todėl jų nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Kultūros vertybių nusidėvėjimas skaičiuojamas tik tuo atveju, jei jos buvo konservuotos ar restauruotos ir dėl to buvo padidinta jų vertė, ir buvo užregistruotas atskiras (papildomas) ilgalaikio materialiojo turto vienetas.

Toliau nustatant kultūros vertybių tikrąją vertę, reikia vertinti, ar tikroji turto vertė yra didesnė, ar mažesnė už turto įsigijimo savikainą. Atlikus kultūros ir kitų vertybių vertės koregavimą, tikrosios vertės rezervas didinamas ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo suma, kai turto vertė, įvertinus jo tikrąją vertę, nustatoma didesnė. Tikrosios vertės rezervas mažinamas kai: kai tikroji vertė sumažėja; tikraja verte



įvertintas turtas nurašomas; tikraja verte įvertintas turtas paleidžiamas, t.y. perduodamas ar neatlygintinai perduodamas kitam subjektui (žr. 7 lent.).

**7 lentelė. Muziejinių vertybių vertės pokyčio buhalteriniai įrašai**

Operacijos turinys	Detali apskaitos operacija	Debetuojama sąskaita	Kredituojama sąskaita	
Muziejinių vertybių vertės pokytis	Registruojamas vertės pokytis	1207101 Muziejinių vertybių įsigijimo savikaina	3210001 Tikrosios vertės rezervas	Pažyma dėl turto vertės pokyčio (žr. 7 Priedą)

Išskirtiniais atvejais kultūros vertybės gali nuvertėti. Toki atvejai pasitaiko gana retai, tai nelaimingi atsitikimai per kuriuos kultūros vertybė yra visiškai suniokojama ir netenka vertės. Tik tokiu atveju gali būti taikomas vertybių nuvertėjimas, tačiau būtina apie įvykį informuoti kultūros ministrą ir jam sutikus, kultūros vertybėms gali būti registruojamas kultūros vertybių nuvertėjimas (žr. 8 pav.).

**8 lentelė. Muziejinių vertybių nuvertėjimo buhalteriniai įrašai**

Operacijos turinys	Detali apskaitos operacija	Debetuojama sąskaita	Kredituojama sąskaita
Registruojamas muziejinių vertybių nuvertėjimas	Registruojamas muziejinių vertybių nuvertėjimas	8709XXX Nuvertėjimo ir nurašytų sumų sąnaudos	1207103 Muziejinių vertybių nuvertėjimas(-)
	Pripažįstamos finansavimo pajamos (jei muziejinėms vertybėms įsigyta iš finansavimo sumų)	42X1101Finansavimo sumos (gautos)	701XXXX Panaudotų finansavimo sumų nepiniginiam turtui įsigyti pajamos

Įvertinimo procese svarbūs tikslaus ir teisingo įvertinimo kriterijai – svarbumas, patikimumas, palyginamumas bei suprantamumas. Informacija bei faktai (panašaus turto kainos, sandorių vertės ir kt.), pagal kuriuos nustatoma tikroji vertė, turi būti objektyvūs, lengvai suprantami, palyginami, patikimi. Baigiamasis įvertinimo tikraja verte modelio etapas apima naudoto įvertinimo metodo įtraukimą į organizacijos apskaitos politiką bei suinteresuotų asmenų informavimą apie finansinių ataskaitų straipsnių vertės pokyčius. Organizacija, įsivertinusi atitinkamus turto, įsipareigojimų, pajamų ar kt. straipsnius,

naudotą įkainojimo metodą įsitraukia į savo apskaitos politiką, o finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte pateikia visą būtiną informaciją tikrosios vertės pokyčiams bei vertinimo metodams pagrįsti.

Iš tikrųjų, ilgalaikio turto viešajame sektoriuje identifikavimas, vertinimas ir pripažinimas nėra lengva užduotis, nes šis turtas egzistavo dešimtmečius ar net šimtmečius ir buvo įsigytas skirtingais būdais. Lietuva šiuo metu žengia tik pirmuosius žingsnius vertindama kultūros vertybių turtą, tačiau kitų šalių praktika rodo, kad šio turto vertinimas yra ne tik ilgas, brangiai kainuojantis procesas, tačiau turintis ir nemažai probleminių klausimų, kurių valdžios organai, prieš rengdami kaupiamosios apskaitos metodo pritaikomumą, neįžvelgė.

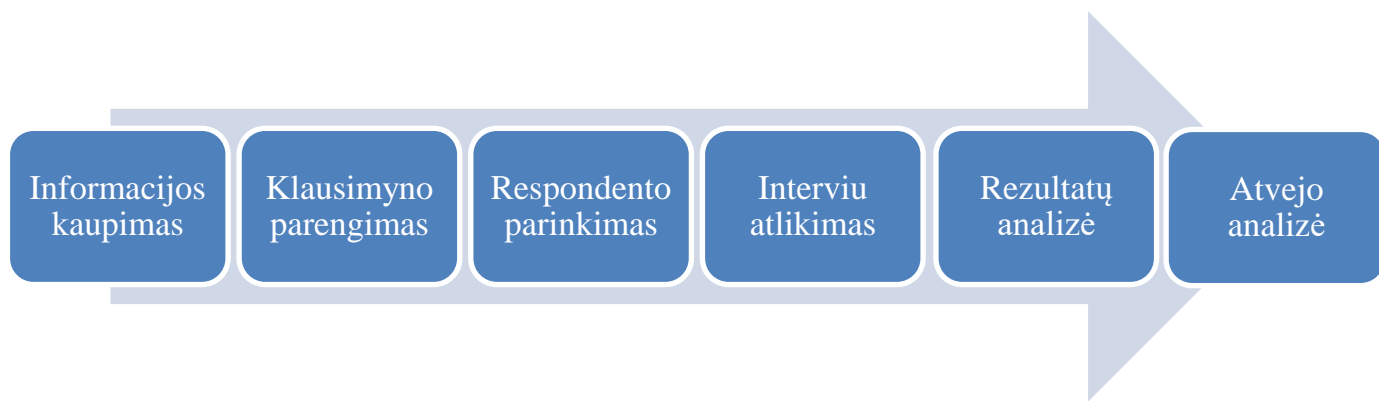
### **2.3. Kultūros vertybių vertinimo tyrimo metodikos sudarymas**

Nuo 2010 metų pradėjus apskaitą tvarkyti pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus, kultūros vertybės yra apskaitomos tikrąja verte, įsigijimo savikaina arba simboline vieno euro (anksčiau vieno lito) kaina. Kultūros vertybės yra vienintelės vertybės, turinčios du skirtingus vertės apibūdinimus – kultūrinę vertę ir kainą. Dėl to dauguma kultūros vertybių yra labai sunkiai įkainojamos pinigais. Todėl viešojo sektoriaus atstovai susiduria su **problema**, kaip tinkamai įvertinti kultūros vertybes tikrąja verte, atsižvelgiant į kultūros vertybės specifines charakteristikas ir užtikrinant teisingą informacijos atskleidimą apie valstybės turtą.

**Tyrimo tikslas** - ištirti, kaip yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte tvarka muziejuose, bei atlikti atvejo analizę pasirinktame muziejuje.

Siekiant tyrimo tikslo ir uždavinių sprendimo, darbe analizuojami mokslinės literatūros šaltiniai, dokumentai bei kiti šaltiniai, susiję su kultūros vertybių tikrosios vertės nustatymo tvarka. Tokiu būdu siekiama atskleisti kultūros vertybių sampratą bei pagrindinius aspektus, susijusius su muziejuose saugomų kultūros vertybių vertinimu tikrąja verte.

Prieš atliekant tyrimą, svarbu jam tinkamai pasiruošti todėl tyrimas atliekamas pagal sekančius etapus (žr. 8 pav.). Informacijos kaupimo metu renkama teorinė nagrinėjamos temos dalis, antrajame etape - sudaromas klausimynas; trečiajame parenkami respondentai; ketvirtajame – interviu atlikimas; penktajame – gautų atsakymų analizavimas, aprašymas; šeštajame – pasirinkto muziejaus atvejo analizė.



### 8 pav. Tyrimo etapai

Empirinio tyrimo uždaviniams pasiekti buvo pasirinktas kokybinis tyrimas. „Kokybiniam tyrimams apibūdinti dažnai vartojama sąvoka *atvejo tyrimas*, kuri akcentuoja, kad tyrimas remiasi atskirų atvejų studijomis. Dar kitur jie vadinami kaip *interpretaciniai tyrimai*, pabrėžiantys tyrėjų siekį interpretuoti reiškinius tomis prasmėmis, kurias jiems suteikia tiriami žmonės“ (Kardelis, 2007, p.271). Kitaip tariant kokybiniai tyrimai apibūdinami kaip sistemingi situacijos ar individų grupės tyrimai natūralioje aplinkoje, siekiant suprasti tiriamuosius reiškinius bei pateikti interpretacinį jų paaiškinimą. Kokybinis tyrimas anot Tidikio (2003) ypatingas tuo, kad „individas nagrinėjamas ne kaip priklausomas nuo bendrų socialinių dėsnų, kurio kryptingumą iš išorės lemia socialinės normos ir tradicijos, bet kaip unikali asmenybė, savaip suvokianti socialinę tikrovę, turinti savimonę ir per ją atspindinti šią tikrovę, suteikianti jai tam tikrą prasmę, išreiškiamą jo samprotavimais ir elgesiu“ (p. 358). Kitaip tariant mokslininkas siekia atskleisti unikalios asmenybės suvokiamą sukonstruotą socialinę tikrovę, per jo savimonę, samprotavimus ir veiksmus, tokiu būdu siekiama pažvelgti į giluminę prasmę.

Renkantis kokybinio tyrimo strategiją, pasirinkta - induktyviai grindžiamoji teorija. Būtent šia teorija remiamasi atliekant kokybinius tyrimus. Kaip teigia Bitinas ir kt.,(2008), „šią strategiją taikantis tyrėjas nėra suformulavęs tyrimo objektą apibūdinančių išankstinių teiginių (hipotezių), o ieško, remdamasis pirminiais duomenimis, teorinio lygmens teiginiais“ (p. 129).

Šio empirinio tyrimo tikslams pasiekti, kaip duomenų rinkimo metodas, buvo pasirinktas – giluminis interviu. Giluminį interviu, „tyrėjas pasitelkia siekdamas gauti informacijos, kuri padėtų jam visapusiškai suprasti informanto požiūrį arba situaciją ir rasti naujų įdomių sričių“ (Rupšienė, 2007, p.70). Kaip teigia Rupšienė (2007), „interview atliekant kokybinį tyrimą kartu yra ir stebėjimas: tyrėjas ne tik girdi,

ką respondentas sako, bet ir mato, kaip jis kalba, kaip tuo metu elgiasi. Vis dėlto pagrindinius duomenis interviu metu tyrėjas gauna iš informantų pasisakymų. Interviu metodo taikymas suteikia visai kitų galimybių, negu stebėjimas. Svarbiausia, kad padeda tyrėjui suvokti informantų požiūrius, nuomones, įsitikinimus“ (p. 63). R. Tidikis (2003) teigia, kad „interviu, kaip ir pokalbis, yra vienas iš efektyviausių kokybinio tyrimo metodų. Reikiamos žodinės informacijos gaunama tiesioginiu kryptingu interviu su respondentu. [...] Tai individualus pokalbis, garantuojantis didesnę patikimumą negu anketinis metodas ar kiti apklausos būdai (pvz.: apklausa raštu, laikraščiniai klausimynai ir kt.)“ (p.465). „Tai yra viena įtaigiausių žmonių tarpusavio supratimo priemonių. Norint suprasti, kaip kiti asmenys aiškina nagrinėjamos situacijos esmę, turėtume jų paklausti taip, kad jie galėtų papasakoti savo terminais (žodžiais), o ne tomis tiksliomis kategorijomis, kurias pateikiame mes, leisti respondentams atsiskleisti taip, kad atsiskleistų jų reikšmių esmė“ (Tidikis, 2003, p.465).

Šiame tyrime naudojamas pusiau standartizuotas interviu. Jis yra pats veiksmingiausias, kai „siekiama sumažinti tiriamųjų šališkumą [...]; kai siekiama palyginti informantų atsakymus; kai tyrėjas yra nepatyręs arba kai tyrimo metu gautų duomenų analizei skiriama mažai laiko ir pinigų“ (Rupšienė, 2007, p. 68). Standartizuotas interviu gali būti klasifikuojamas pagal apklaustųjų tipą t.y. atsakingų asmenų interviu ir ekspertų interviu. Šiuo atveju buvo pasirinktas ekspertų interviu. Kaip teigia R. Tidikis (2003) ekspertų interviu – „tai asmenys, kurie dėl savo profesinės ir gyvenimo patirties turi didžiausią kompetenciją ir patikimiausią bei pakankamai išsamią informaciją apie tiriamą problemą. Iš jų tyrėjas gali gauti maksimalią ir detalią informaciją apie tiriamą objektą, įvertinti įvairias tyrimo metodikas, susidaryti tikslesnę tyrimo proceso programą“ (Tidikis, 2003, p. 467).

Siekiant ištirti kaip yra įgyvendinama kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo, tvarka, trečiajame skyriuje, remiantis finansinėmis ataskaitomis, atlikta, šalies ir pasirinkto muziejaus, ilgalaikio materialiojo turto, pokyčių analizė, t.y. atlikta vertikalioji ir horizontalioji finansinių ataskaitų analizė. Kilnojamosios kultūros vertybės yra priskiriamos prie ilgalaikio materialiojo turto, todėl šio turto pokyčiai, puikiai atspindi, kaip yra įgyvendinama vertinimo tvarka. Horizontalioji analizė, „kai ataskaitų duomenys lyginami su praėjusių laikotarpių ar biudžetų duomenimis, o nuokrypis išreiškiamas santykiniais dydžiais, kurie rodo rodiklių pokytį laiko atžvilgiu, jo dinamiką“ (Juozaitienė, 2000, p.19). Kaip teigia Bagdžiūnienė (2011), vertikalioji analizė „rodo analizuojamo objekto struktūrą. Ji atliekama kiekvieną rodiklį lyginant su bendruoju baziniu rodikliu, o gautas dydis – lyginamasis svoris – išreiškiamas procentais. Atliekant keleto metų rodiklių analizę, galima nustatyti rodiklių kitimų priežastis“ (p. 19). Taigi horizontalioji analizė

padeda nustatyti rodiklių dinamiką absoliučiais dydžiais ir procentais bei nukrypimus nuo bazinių rodiklių, o vertikalioji analizė – tam tikro rodiklio dalį procentais tarp kitų visumos rodiklių.

### 2.5.1. Tyrimo imtis

Kokybiniuose tyrimuose kaip teigia Kardelis (2007), „tiriamųjų grupės formuojamos laikantis atsitiktinumo principų. Be abejo, taip suformuotos grupės ne visiškai atspindi populiaciją, tačiau, kita vertus, tai paprasčiau ir pigiau. Be to, ir tokių tyrimų rezultatai gali būti pakankamai patikimi, jeigu tik tyrėjas neketina jų ekstrapoliuoti visai populiacijai, tai yra transformuoti už tiriamosios grupės ribų“ (p.325). Taip dažniausiai parenkamos grupės, atliekant kokybinį tyrimą.

Kokybinių tyrimų metodologijoje dažniausiai remiasi M.Patton siūlomais kokybinio tyrimo imties sudarymo būdais (Rupšienė, 2007, p.26). Kaip teigia Rupšienė (2007), „kiekviename tyrime imties dydis ir konkretūs tyrimui pasirinkti imties vienetai iš esmės priklauso nuo tyrimo tikslų“ (p.26). Empiriniame tyrime taikomas vienas iš tikslinės imties sudarymo būdų - kritinė atranka. Taikant kritinės atrankos būdą, „imties vienetai atrenkami pagal tam tikrą tyrėjo nustatytą kriterijų (-us). Būdas veiksmingas, nes padeda surinkti kokybiškų duomenų“ (Rupšienė, 2007, p.32).

Pasirinkus giluminį interviu, kaip duomenų rinkimo metodą, siūlomas imties dydis – nuo 5 iki 30 žmonių (Rupšienė, 2007, p.35). Nielsen (2003) siūlo penkis, nes, jo manymu, teorija, kuri paaiškina 85% tiriamo objekto problemą, gali būti sukurta net turint mažesnę negu penkių dalyvių imtį. Tyrimui buvo pasirinkta ekspertų imtis, kurią sudarė penki asmenys, turintys darbo patirties bei galintys kompetentingai vertinti tyrimo objektą ir jo požymius. Kaip teigia Bitinas (2006), ekspertas tai – asmuo, turintis specialų išsilavinimą ir gerą veiklos patirtį, todėl palyginti gerai yra „pasirengęs spręsti tos srities veiklos uždavinius, kurie kyla neapibrėžtose situacijose net tada, kai nėra pakankamai duomenų. Tikrovės objektų vertinimas, [...] pasitelkus ekspertus yra taikomas daugelyje mokslinio pažinimo ir pertvarkymo sričių tada, kai kiti metodai neįmanomi ir netikslingi“ (p. 162). Todėl darbo autorė orientavosi į respondentų ekspertiškumą ir jų profesines charakteristikas.

Laikantis tyrimo etikos principų, prieš interviu apklausos vykdymą, telefonu buvo susisiekiama institucijų vadovams, kuriais prašoma leidimo apklausti institucijos specialistus – tiriamos srities ekspertus. Institucijos vadovams leidus ir informantams sutikus dalyvauti tyrime, susitikimo laikas buvo derintas individualiai, atsižvelgiant į informantų užimtumą. Analizuojant susitikimo metu surinktus duomenis, kai

kurie faktai ir pastebėjimai buvo patikslinti paskambinus informantams telefonu. Siekiant išsaugoti informantų anonimiškumą, informantų vardai ir pavardės tyrimo medžiagoje neatskleidžiami.

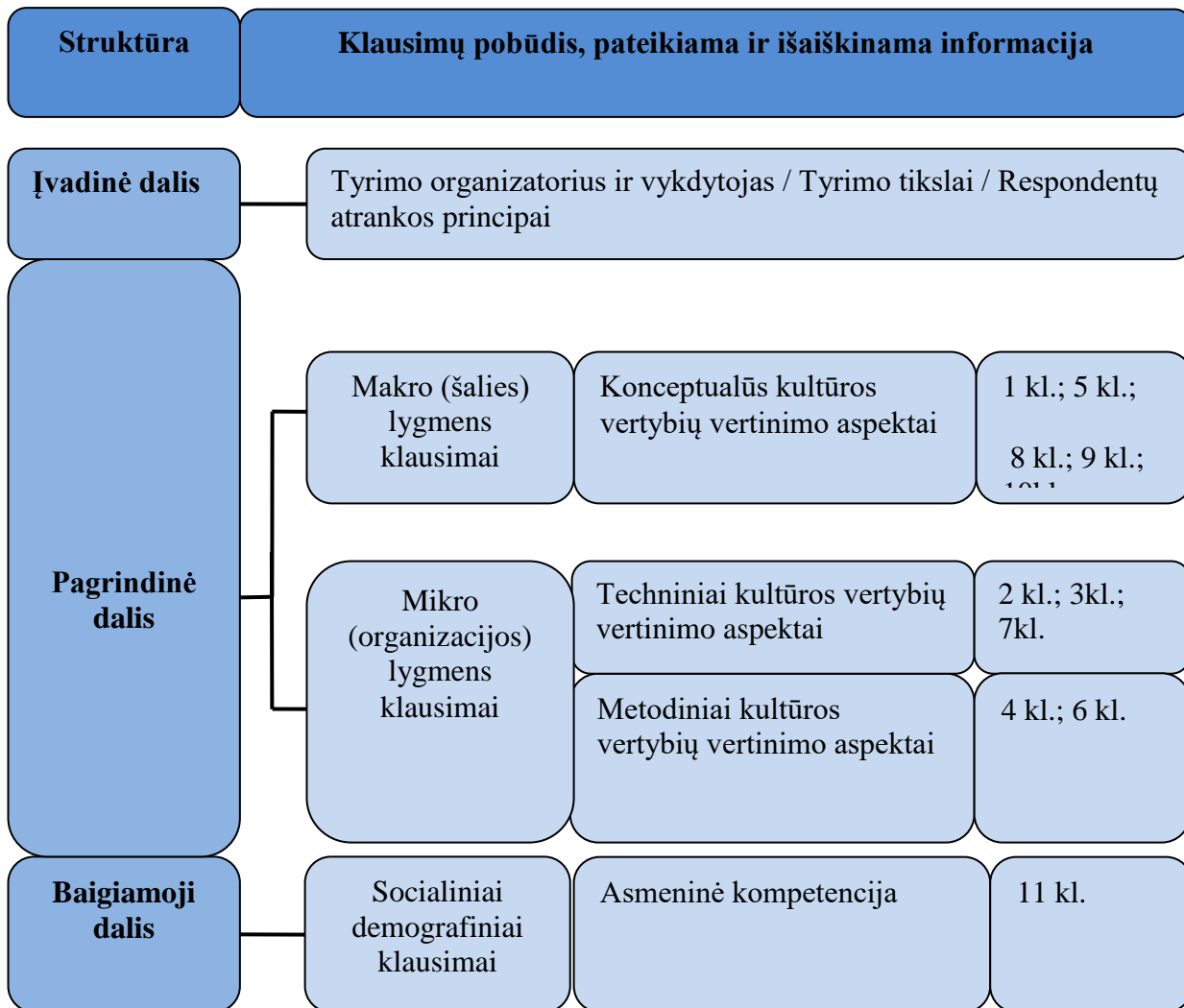
Atvejo analizės metu naudojami penkerių metų (2010-2014) m. finansinių ataskaitų duomenys.

### **2.5.2. Tyrimo instrumentas**

Žinant tyrimo tikslą ir imtį, sudarytas klausimynas. Sudarant klausimyną, vykdamas interviu bei apdorojant duomenis, remtasi Rupšienės (2007), Tidikio (2003), Kardelio (2007) mokslinių tyrimų organizavimo metodologija. Kaip teigia Tidikis (2003), „interview, kaip pokalbis, yra vienas iš efektyvių kokybinio tyrimo metodų. Reikiamos žodinės informacijos gaunama tiesioginiu kryptingu interviu su respondentu“ (p. 465). Interview atliktas prieš tai išanalizavus mokslinę literatūrą ir suformulavus pagrindines išvadas, todėl gauta informacija analizuota motyvuotai ir kryptingai.

Klausimynas pradedamas įžanga, kurioje kreipiamasi į respondentą, pristatoma tyrėja (vardas, institucija, tyrimas), trumpai paaiškinamas tyrimo tikslas. Įžangoje prašoma, kad respondentas nuoširdžiai atsakytų į klausimus, ir užtikrinama, jog gauta informacija yra konfidenciali, atsakymai bus apdorojami ir pateikti tik apibendrinta forma ir tik mokslo tikslams. Be to, respondentas patikinamas, kad visi atsakymai yra tinkami – nėra nei teisingų, nei klaidingų.

Interview apklausos protokole pateikiami 11 klausimų (interview protokolo pavyzdys pateikiamas 8 priede). Tyrimo sandara atspindėta 9 paveiksle.



**9 pav. Empirinio tyrimo blokinė schema**

Pagrindinę klausimyno dalį sudaro makro ir mikro lygmens klausimai. Makro lygmenyje užduodami klausimai siekiant išsiaiškinti ekspertų nuomonę, apie kultūros vertybių apibrėžimą, ar verta kultūros vertybes įtraukti į finansines ataskaitas, kaip tikrosios vertės metodika palengvina vertinimą, bei ko turėtų imtis šalies centrinė valdžia, kad vertinimas būtų atliekamas sėkmingai.

Mikro lygmenyje pateikiami klausimai siekiant atskleisti techninius ir metodinius kultūros vertybių vertinimo aspektus konkrečiose organizacijose.

Formuluojant interviu klausimus stengtasi gauti kuo daugiau kokybiškesnės ir išsamesnės informacijos apie tai kaip yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte tvarka

Analizuojant kilnojamųjų kultūros vertybių, ilgalaikio materialiojo turto kontekste, naudojami 2010-2014 metų finansinių ataskaitų duomenys. Kaip teigia Subačienė ir kt. (2012), „remiantis finansinės apskaitos informacija priimami svarbūs sprendimai, tiek organizacijos, tiek valstybės lygiu“ (p. 16), todėl finansinės ataskaitos yra pagrindinis informacijos apie organizaciją šaltinis.

### **2.5.3. Tyrimo duomenų analizės metodai**

Kokybinių duomenų analizės tikslas yra „suformuluoti temas apie žmogaus patirtis, analizės procesas tęsiasi, lyginant kiekvieną naują interviu tekstą, kol visi duomenų tekstai palyginami tarpusavyje“ (Bitinas, 2008, p. 64). Apklauskos duomenys apdoroti vadovaujantis duomenų analizės būdu, duomenis apibendrinant, sisteminant, identifikuojant tapačius bruožus, ryšius, atsakymų panašumus ir skirtumus tarp užsibrėžtų tyrimo sričių, interpretuojant remiantis įžvalgomis ir idėjomis.

Kaip teigia Creswell (2009), duomenų analizės tikslas iš surinktų duomenų atskirti pagrindines mintis ir duomenis. Ji apima duomenų paruošimą gilesnei analizei ir duomenų supratimui. Kardelis (2007) teigia, kad kokybinė duomenų analizė remiasi faktų visuma ir duomenys apdorojami juos išryškinant, koncentruojantis ties esminiais dalykais ir grupuojant atskirus faktus. Pasirinktas rezultatų analizės būdas padėjo kokybiškai įvertinti tyrime dalyvavusių viešojo sektoriaus specialistų – ekspertų nuomonę, įžvelgti kultūros vertybių vertinimo tikrąją vertę problemas.

Atvejo analizės metu naudojamas duomenų palyginimo metodas. Kaip teigia Šlekienė ir kt. (2000), „tai vienas iš pagrindinių analizės metodų, nes tik lygindami mes galime darytas išvadas. Tačiau lyginti taip pat reikia kvalifikuotai, t.y. pasirinkti tinkamą organizacijų, su kuriomis lyginsime, grupę, užtikrinti, kad visi skaičiavimai būtų atlikti remiantis adekvačia informacija“ (p.14). Duomenų, turinio analizė, lyginimas ir interpretavimas pateikiami teksto, lentelių, paveikslų forma.

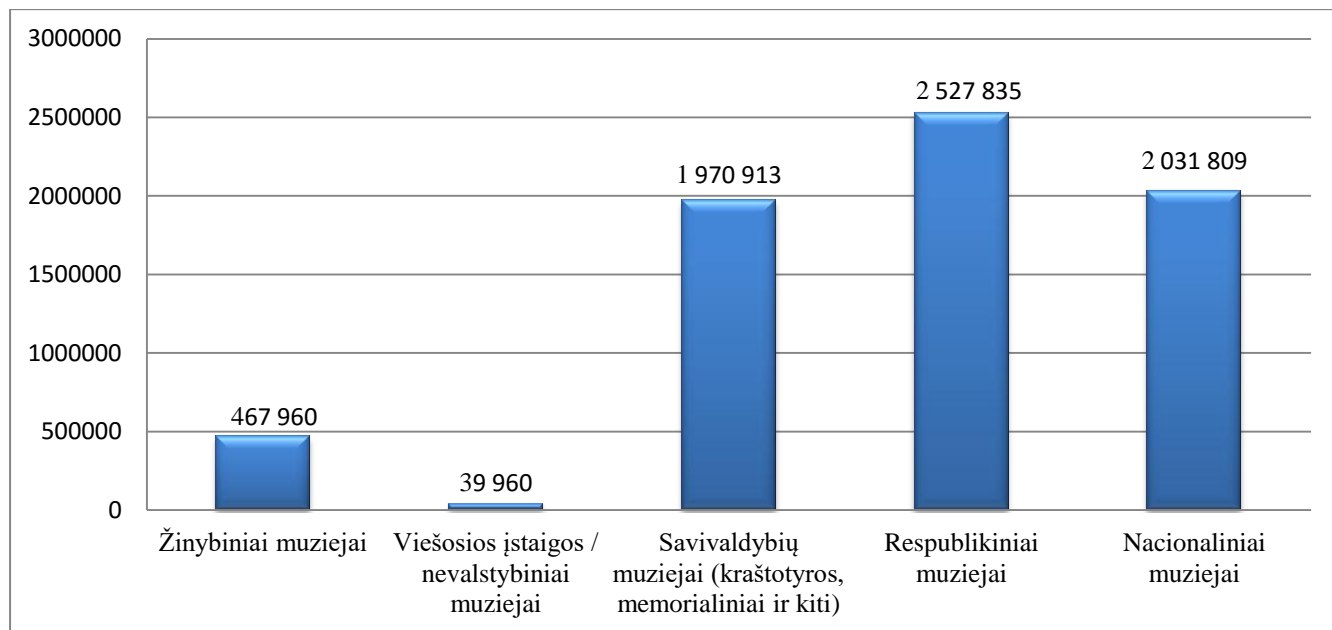


### 3. KULTŪROS VERTYBIŲ VERTINIMO TVARKOS LIETUVOJE TYRIMŲ REZULTATAI

Siekiant nustatyti kaip yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tvarka, buvo pasitelkta su kultūros vertybių vertinimo ypatumais susijusių specialistų apklausa, taikant giluminio interviu metodą. Tyrimo rezultatų analizė struktūrizuojama pagal empirinio tyrimo blokinę schemą (žr. 9 pav.). Kiekvienos srities analizė pradedama nuo gautų duomenų bendrosios charakteristikos pagal tiriamąsias institucijas.

#### 3.1. Giluminio interviu rezultatai

Lietuvos muziejuose 2014 m. buvo saugoma apie 7 mln. kilnojamųjų kultūros vertybių ir veikė 104 muziejai (4 nacionaliniai, 15 respublikinių, 56 savivaldybių, 22 žinybiniai, 7 viešosios įstaigos/nevalstybiniai muziejai). Iš 10 paveiksle pateiktos informacijos matome, kad daugiausiai kilnojamųjų kultūros vertybių yra saugoma respublikiniuose ir nacionaliniuose muziejuose, o tai sudaro daugiau nei pusę (~65%) muziejuose saugomų kilnojamųjų vertybių.



10 pav. 2014m. Muziejų rinkiniuose saugomų eksponatų skaičius (sudaryta pagal [www.old.lrk.lt/muziejai/lt/titulinis\\_svetaineje\\_pateiktus\\_duomenis](http://www.old.lrk.lt/muziejai/lt/titulinis_svetaineje_pateiktus_duomenis))

Darbo tyrimu siekiama nustatyti, kaip yra įgyvendinama kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo, tikraja verte, tvarka. Daugiausiai kilnojamųjų kultūros vertybių yra saugoma *nacionaliniuose, respublikiniuose ir savivaldybių muziejuose* (žr. 10 pav.), todėl šių muziejų ekspertai gali pateikti realesnę vaizdą, kaip ištikrųjų yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tvarka. Todėl tyrimui buvo pasirinkti penki muziejai:

- *1 nacionalinis* - Nacionalinis M.K.Čiurlionio dailės muziejus;
- *2 respublikiniai* - Trakų istorijos muziejus ir IX forto muziejus;
- *2 savivaldybių* - Marijampolės kraštotyros muziejus ir Kauno miesto muziejus.

*Nacionalinis M.K.Čiurlionio dailės muziejus* buvo pasirinktas dėl to, kad tai antras pagal dydį muziejus saugojantis daugiausiai kilnojamųjų vertybių. Trakų ir IX forto muziejai pasirinkti norinti išsiaiškinti, kaip kultūros vertybių vertinimo tvarka vykdoma didesniuose ir mažesniuose *respublikiniuose* muziejuose (2014 m. Trakų istorijos muziejuje saugoma 358712 kilnojamųjų vertybių, Kauno IX forto muziejuje -74867 kilnojamųjų vertybių). Marijampolės kraštotyros ir Kauno miesto muziejai pasirinkti, siekiant nustatyti, kaip vyksta kultūros vertybių vertinimas, kai šių muziejų priežiūra pavesta *savivaldybėms*.

Pateiktoje lentelėje matoma penkių pasirinktų muziejų 2012-2014 metų eksponatų skaičiaus ir per ataskaitinius metus pervertintų eksponatų skaičiaus dinamiką. Iš 9 lentelės matyti, kad Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejus per metus tikraja verte įvertina daugiausiai eksponatų iš tyrime dalyvavusių muziejų. Tačiau tokiuose muziejuose, kaip Kauno miesto muziejus ir Marijampolės kraštotyros muziejus, kurių kontrolė pavesta savivaldybėms, vertinimas tikraja verte vyksta labai lėta. Kauno miesto muziejus kultūros vertybes vertinti tikraja verte pradėjo tik nuo 2013 metų, tuo tarpu Marijampolės kraštotyros muziejus, iki 2014 metų, eksponatų tikraja verte vertinti dar nepradėjęs (žr. 9 pav.).

**9 lentelė. Muziejuose saugomų ir įvertintų eksponatų skaičius (sudaryta pagal  
www.old.lrk.lt/muziejai/lt/titulinis\_svetaineje\_pateiktus\_duomenis)**

Įstaigos pavadinimas	NACIONALINIAI MUZIEJAI			RESPUBLIKINIAI MUZIEJAI						SAVIVALDYBIŲ MUZIEJAI					
	Nacionalinis M.K.Čiurlionio dailės muziejus			Trakų istorijos muziejus			Kauno IX forto muziejus			Marijampolės kraštotyros muziejus			Kauno miesto muziejus		
Metai	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Muziejaus rinkiniuose saugomų eksponatų skaičius iš viso	454855	455768	456942	336410	347720	358712	73002	73932	74867	37871	38538	38941	13571	63243	68338
Per ataskaitinius metus pervertintų tikrąja verte eksponatų skaičius	6415	12260	6213	5690	2000	2015	3727	3010	2012	0	0	0	0	1965	4495

Tekste pateikiami konceptualūs kultūros vertybių vertinimo aspektai, todėl pirmuoju klausimu buvo siekiama išsiaiškinti ar valstybės užmojis nustatyti kultūros vertybių materialinę vertę yra teisingas. Remiantis atliktos analizės duomenimis, kultūros vertybės atitinka turto apibrėžimą ir gali teikti ekonominę naudą ateityje. Tačiau dauguma mokslininkų nepitaria, kad šios vertybės būtų vertinamos pinigine išraiška ir taip pat pažymi, kad Lietuvos Respublikos įstatymuose neužsimenama apie materialinę jų vertę. Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus eksperto nuomone:

*„Kultūros vertybių vertinimas yra bergždžias reikalas. Jei vyriausybė sudarytų sąlygas tinkamai organizuoti vertinimo procesą, tada matyčiau prasmę viso šito vertinimo, tačiau kaip sąlygų nėra, tai tiesiog nereikalingas resursų švaistymas“.*

Panašios nuomonės laikosi ir Kauno miesto muziejaus ekspertas:

*„Mums Rinkinių saugotojams ir menotyrininkams patiems sunku pripažinti, kad kultūros vertybės turi būti vertinamos materialine verte. Vien tik žodis vertybė asocijuojasi su moralinėmis nuostatomis. Tad bandymas vertybes įvertinti pinigine išraiška yra amoralus reiškinys“.*

Marijampolės kraštotyros muziejaus ekspertas įsitikinęs kad:

*„Kultūros vertybės ir liks vertybėmis, o ne turtu. Nors ir bus įvertintos visos vertybės, tai tik bus skaičius, bet ne tikroji vertė“.*

Trakų istorijos muziejaus eksperto nuomonė taip pat yra panaši:

*„Sunku patikėti, kad valstybė užsimojo įvertinti to ko negalima vadinti turtu. Juk turtas per tam tikrą laiką nusidėvi ir yra nurašomas, atvirksčiai nei kultūros vertybės, jas mes tausojame ir prižiūrime, kad ateities kartos turėtų galimybę susipažinti su savo istorija“.*

IX forto muziejaus atstovas mano, kad:

*„Viską vertinti pinigais yra neprotinga, tuo labiau tokį turtą kaip kultūrinės vertybes. Juk įvertinę savo gyvenamąjį būstą, neskubame vertinti ir jame gyvenančių šeimos narių. Nors šeima yra didžiausias turtas kurį turime, tačiau skirtingais matais juos vertiname. Taip yra ir su kultūros vertybėmis, jos yra mūsų protėvių palikimas ir pinigine išraiška jos yra neįkainojamos“.*

Taigi tiek ekspertų, tiek mokslininkų nuomonės sutampa, kultūros vertybės galima priskirti prie turto, tačiau tokio turto kainos, pinigine išraiška, nustatyti neįmanoma.

Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, atsižvelgdama į muziejų atstovų nuomonę ir Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2013 m. gruodžio 5 d. atlikto valstybinio audito rekomendacijas, sudarė ir 2015 m. sausio 7 d. išleido įsakymą "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodikos patvirtinimo". Visi muziejų atstovai sutiko, kad kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodika palengviną vertinimo procesą. Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas taip pat palankiai vertino kultūros ministro patvirtintą muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodiką:

*„Sudaryta metodika nustatyto konkrečius dalykus, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant vertybes t.y. į autorių, amžių, atlikimo techniką, dydį, istoriškumą, retumą, būklę ir pan. Ši metodika, patvirtintos eksponatų vertinimo lentelės šiek tiek palengvina darbą, tačiau laikotarpis, skirtas visiems eksponatams įvertinti, nors ir sudaryta pakankamai aiški metodika - nerealus“.*

Panašios nuomonės buvo ir Kauno miesto muziejaus atstovas:

*„Metodika šiek tiek palengvino darbą, galima orientuotis kainų ribose, tačiau vis tiek unikalias vertybes, kurios yra saugomos mūsų muziejuose, įvertinti vis dar sunku“.*

Panašu, kad sudaryta metodika paspartino vertybių vertinimą, kaip teigia Marijampolės kraštotyros muziejaus ekspertas:

*„Mūsų muziejus vertybes vertinti pradėjo tik nuo 2015 metų, kai buvo patvirtinta vertinimo metodika. Anksčiau nevertinome, nes nežinojome kuo konkrečiai remiantis atlikti vertinimą. Metodika palengvina darbą, tačiau tą patį daiktą, kaip pvz., senovinį lygintuvą, skirtingi muziejai gali įvertinti skirtingai. Sudarytoje metodikoje taip pat nėra nurodymų, kaip vertinti, archeologijos metu rastus*

*žmogaus griaučius, ar jų dalis, o taip pat ir urnas. Visame pasaulyje archeologiniai radiniai nėra vertinami, todėl ir aktyvios rinkos, kuria remiantis galime nustatyti, šių vertybių kainą, taip pat nėra“.*

Trakų istorijos muziejaus eksperto pabrėžė:

*„Metodika šiek tiek palengvina darbą, o ypač tų vertybių, kurios buvo naudojamos buityje, tačiau taikomosios dailės kūrinius, pagal metodikos reikalavimus, įvertinti tikrąja verte yra sunku“.*

Sudarytą metodiką, taip pat teigiamai vertina ir IX forto muziejaus ekspertas:

*„Patvirtintose metodikose yra įvardinta suma „nuo iki“, todėl atsižvelgiant į eksponatui būdingas savybes, lengviau nustatyti jo materialinę vertę“.*

Kultūros vertybėms yra taikomi įvairūs apribojimai, kaip draudimas parduoti. Taip pat šis turtas yra neriboto naudojimo, todėl tokio turto negalima nurašyti. Todėl muziejų ekspertų buvo prašoma pateikti nuomonę, ar tokio turto įtraukimas į apskaitą yra naudingas ir ar tai neiškreipia finansinių ataskaitų duomenų. Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas pasidalino savo įžvalgomis:

*„Muziejuje saugomi kūriniai yra valstybės turtas. Mes suprantame, kad valstybė nori žinoti, kiek turto ji turi, bet vertinimo problema – didžiulė. Jei valstybė surastų papildomų lėšų ekspertams samdyti, tada gal bent apytikriai žinosime, kokios vertybės yra saugomos visuose muziejuose. Nors iš kitos pusės, nemanau, kad tai duos mums kokios nors naudos, nes šio turto specifika yra visai kitokia, nei kito ilgalaikio materialinio turto“.*

Kauno miesto muziejus ekspertas teigia:

*„Manau, kad vertybių vertinimas apsunkina ne tik mūsų muziejininkų kasdieninę veiklą, tačiau ir muziejuose dirbančių buhalterių, kurie visą gautą informaciją turi suvesti į sistemą. Šių darbuotojų darbo krūvis taip pat yra milžiniškas. Valstybė turėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad jei norima žinoti tikslią kultūros vertybių vertę, tai neturim stokoti ir žmogiškųjų išteklių“.*

Marijampolės kraštotyros muziejaus atstovas visiškai pritaria teiginiui:

*„Mes jau tvarkome apskaitą, kiekviena vertybė yra aprašoma, jai suteikiamas numeris, tačiau suteikti piniginę išraišką ir įtraukti į finansines ataskaitas, mano manymu yra nereikalinga“.*

Trakų istorijos muziejaus ekspertas taip pat neigiamai vertina kultūros vertybių įtraukimą į finansines ataskaitas:

*„Nemanau, kad valstybė suskaičiavusi ir nustačiusi vertybių kainą, žinos jų tikrąją vertę, žinosime tik skaičius, kurie realiai nieko nereiškia“.*

IX forto muziejaus atstovas teigia:

*„Nors šalies centrinė valdžia tvirtina, kad finansinė atskaitomybė teikia informaciją, susijusią su viešojo sektoriaus turto tvarkymu, prižiūrėjimu ir vertinimu, tačiau kultūros vertybių vertinimas atima daug laiko ir dėl šios priežasties kultūros vertybės yra prasčiau prižiūrimos ir tvarkomos“.*

Visi tyrime dalyvaujantys ekspertai vieningai tvirtina, kad valstybės užmojis kultūros vertybes įtraukti į finansines ataskaitas, tik pridėjo papildomo darbo, tačiau realios naudos tiek muziejų darbuotojams, tiek finansinių ataskaitų skaitytojams nebus, nes vertė kurią nustatė yra laikina, todėl dėl šio turto specifiškumo, niekada tiksliai nežinosime kokį kultūros vertybių turtą Lietuva yra sukaupusi.

Išanalizavus kultūros vertybių metodo vertinimo problemas, ekspertų buvo klausama kaip jie siūlytų vertinti kultūros vertybes. Visų ekspertų nuomonės sutapo, visi vieningai teigė, kad vertinimas pinigine išraiška, niekada nebus objektyvus, nes tai yra turtas, kuris materialine išraiška sunkiai išmatuojamas. Galbūt galima nustatyti jo materialinę vertę, tačiau ta vertė gali keistis į metus net pora kartų. Todėl dauguma ekspertų siūlo palikti tik pirminę apskaitą, kai kultūros vertybės yra tik aprašomos ir suskaitmeninamos.

Pasidomėjus kokių priemonių turėtų imtis Lietuvos centrinė valdžia, bei vietos valdžia, kad kultūros vertybių vertinimas būtų sėkmingai atliekamas, visi tyrime dalyvaujantys ekspertai teigė, kad valstybė turėtų skirti lėšų nepriklausomiems ekspertams samdyti. Taip kultūros vertybių vertinimas vyktų ne tik greičiau, bet ir būtų kokybiškesnis.

Siekiant atskleisti techninius kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo aspektus, buvo užduodamas klausimas, kurio tikslas - sužinoti kas ekspertų organizacijose sudaro vertinimo komisiją ir ar vertinant kultūros vertybes pasitelkiama ekspertų iš šalies. Jų nuomonė šiuo klausimu buvo pakankamai vieninga, visuose muziejuose vertinimo komisija buvo sudaroma remiantis Lietuvos Respublikos kultūros ministro 2010 m. rugpjūčio 20 d. įsakymu "Dėl muziejinių vertybių (eksponatų) vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo. Nei viename muziejuje atliekant vertinimą nebuvo pasitelkta ekspertų grupė. Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas teigia:

*„Rinkinių saugotojais, kurie dabar vertina eksponatus, dažniausiai dirba menotyrininkai. Bet menotyrininkas negali nustatyti kainos. Lietuvoje neturime profesionalių vertintojų-ekspertų, kurie įprasti turtingose Vakarų valstybėse su išplėtota meno rinka. Kainos nustatymas yra visai kas kita nei menotyrinis vertinimas. Neturint ekspertų, objektyviai nustatyti vertės neįmanoma. O rinkos vertė, kuria dažnai tenka kliautis, nėra pastovi“.*

Kauno miesto muziejus ekspertas įsitikinęs, kad:

*„Lietuvoje nėra meno vertybių rinkos, taip pat ir profesionalių ekspertų. Yra tik menotyrininkų, muziejininkų ir bibliotekininkų, kurie gali nustatyti kūrinio autorių ir, atsižvelgdami į rinką, pasakyti apytikslę kainą. Taip pat verta pažymėti, kad muziejininkams uždrausta dalyvauti antikvarinių daiktų rinkoje, taigi kaip jie gali vertinti daiktus, jeigu neturi tokio darbo patirties“.*

Trakų istorijos muziejaus eksperto sutiko, kad:

*„Ekspertai iš šalies pagreitintų vertinimo procesą, tačiau norint juos samdyti reikalingos papildomos lėšos, kurių aukščiausi šalies organai, nesiruošia skirti“.*

IX forto muziejaus atstovas mano, kad:

*„Ekspertų profesionalų Lietuvoje ko gero ir nėra. Mes bendradarbiaujame su Kultūros paveldo departamentu Vilniuje. Visos vežamos į užsieny kultūros vertybės, šioje įstaigoje, yra užregistruojamos, todėl jie labiau orientuojasi kainų ribose ir gali tiksliau nustatyti kainą. Taip pat sunku surasti draudimo įmonę, kuri sutiktų mūsų eksponatus apdrausti, nes vertinimo komisijos nustatyta kaina jie nelabai nori pasikliauti“.*

Paklausus kokioms vertybėms vertinant, tikrąja verte, teikiamas pirmumas dauguma informantų nurodė, kad pirmiausiai yra vertinami naujai gauti ir ekspozicijose esantys eksponatai, visiškai taip pat kaip nurodyta Lietuvos Respublikos ministro įsakyme: „pagrindinio fondo vertinimą rekomenduojama atlikti šia tvarka: įvertinti nuolatinėse ekspozicijose esančius, parodose planuojamus eksponuoti, kitiems muziejams skolinamus bei didžiausią istorinę ir kultūrinę vertę turinčius eksponatus“ (Lietuvos Respublikos ministro įsakymas „Dėl muziejinių vertybių vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo, 2010). Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas pažymėjo:

*„Pirmiausiai vertiname naujai gautus ir ekspozicijose esančius eksponatus ir vadinamuosius „aukso fondu“, kurie turi didžiausią vertę mūsų istorijai. Taip pat ir tuos kuriuos ruošiamės skolinti. Tačiau jei matome, kad nespėsime įvertinti nustatyto skaičiaus eksponatų, tada vertiname vertybes iš saugomų fondų, kurių vertę yra lengviau nustatyti, pvz: tautinius rūbus“.*

Panašiai teigė ir Marijampolės kraštotyros muziejaus ekspertas:

*„Pirmiausiai vertiname naujai gautas vertybes, tačiau dėl žmogiškųjų išteklių trūkumo, nespėjame jų visų įvertinti“.*

IX forto muziejaus atstovas taip pat panašiai teigia:

*„Mūsų muziejus pastaruoju metu nemažai vertybių įsigyja arba gauna dovanų, tai pirmiausiai vertiname šias vertybes, o vėliau tas, kurios yra nuolatinėse ekspozicijose“.*

Viešojo sektoriaus subjektai privalo patikrinti tikrąją vertę kiekvienų finansinių metų pabaigoje, prieš rengdamas metines finansines ataskaitas. Tikroji vertė taip pat turi būti koreguojama per ataskaitinį laikotarpį, jei viešojo sektoriaus subjektas gavo naujos informacijos, kuria remiantis tikrosios vertės pasikeitimas yra reikšmingas. Tačiau tikrosios vertės patikrinimas atliekamas labai retai, kaip teigia Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas:

*„Kultūros vertybių perkainojimas yra atliekamas tik tuo atveju, jei yra gaunama patikima informacija apie kultūros vertybių vertės sumažėjimą ar padidėjimą. Įdiegus standartą nuo 2010 iki 2015 pasitaikė tik du atvejai, kai buvo atliekamas vertybių perkainojimas“.*

Kauno miesto muziejus ekspertas teigia:

*„Kol nėra atliktas visas kultūros vertybių vertinimas, dėl laiko trūkumo perkainojimas, ataskaitinių metų pabaigoje, nėra atliekamas“.*

Marijampolės kraštotyros muziejaus atstovas teigia:

*„Vertinti kultūros vertybes pradėjome tik nuo 2014 metų, todėl informacija yra gana nauja, todėl perkainoti vertybes per naują – nematome prasmės“.*

Iš empiriniame tyrime dalyvavusių muziejų, tik Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejus teigė, kad buvo tik du atvejai, kai buvo atliekamas vertybių perkainojimas. Visi kiti muziejai vienareikšmiškai teigė, kad vertybių perkainojimas ataskaitinių metų pabaigoje nėra atliekamas, dėl laiko trūkumo.

Paskutinį, pagrindinės dalies, klausimų bloką, sudarė metodiniai kilnojamųjų kultūros vertybių klausimai. Pirmuoju, šio klausimų bloko, klausimu siekiama nustatyti, koku metodu dažniausiai naudojamosi nustatant kultūros vertybių tikrąją vertę. Iš atliktos analizės, antrame skyriuje, galima teigti, kad iki 2015 m. tikrosios vertės nustatymo pagrindas buvo aukcionų ir antikvariatų duomenimis paremti vertinimo metodai. Rinkose paskelbta informacija buvo patikimiausia informacija padedanti nustatyti turto tikrąją vertę. Kaip teigia Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas:

*„Bendros visiems muziejams eksponatų vertinimo metodikos, kuria galėtume vadovautis, iki šiol nėra. Mūsų įstaigoje yra saugomi unikalūs eksponatai, juos vertinome remdamiesi mūsų pačių susikurta metodika. Darbas vyksta labai lėtai, nes reikia tikrinti informaciją užsienio aukcionuose internete. Nustatant kūrinio vertę, turime palyginti jį su to paties autoriaus ar panašaus laiko kito autoriaus kūriniais“.*

Panašiai teigia ir Kauno miesto muziejus ekspertas:

*„Dažniausiai lyginame kiek analogiškos vertybės kainuoja rinkoje ir aukcionuose“.*

Marijampolės kraštotyros muziejaus ekspertas pažymėjo:



*„Vertybes vertiname, pagal 2015 metais sudarytą metodiką, tačiau pritrūkus informacijos apie kainą, jos ieškome aukcionuose“.*

Trakų istorijos muziejaus eksperto nuomonė taip pat buvo panaši:

*“Vertindami kultūrinės vertybes, vadovaujamės daugiausia užsienio aukcionuose pateikta panašių vertybių kaina“.*

IX forto muziejaus atstovo nuomonė taip pat panaši su kitų tyrime dalyvavusių informantų nuomone:

*„Kadangi paskutiniu metu daug vertybių įsigyjame tai tikroji vertė registruojama kaip įsigijimo kaina. Tačiau jei vertiname ekspozicijose esančias kultūros vertybes, jų tikrąją vertę nustatome remiantis rinkoje panašaus parduodamo daikto kaina“.*

Kad vertinimas tikrąja verte vyksta lėtai, įsitikinome iš aukščiau sudarytos lentelės duomenų. Lentelė buvo sudaryta remiantis Lietuvos kultūros ministerijos internetiniame puslapyje pateikta informacija ([www.old.lrkmlt/muziejai](http://www.old.lrkmlt/muziejai)). Norint įsitikinti, kad informacija sutampa, ekspertų buvo klausiama koks procentas vertybių, jų organizacijoje, yra įvertintas tikrąja verte. Nacionalinio M.K. Čiurlionio dailės muziejaus ekspertas teigia:

*“Šiuo metu įvertinta tik apie 6 proc. visų vertybių“.*

Trakų istorijos muziejus ekspertas nurodo:

*„Nors per metus įvertiname nemažai vertybių, tačiau bendrai įvertintų vertybių skaičius nedžiugina, iki šiol įvertiname tik 4-5 proc. visų saugomų vertybių“.*

Kauno miesto muziejaus atstovo teigimu:

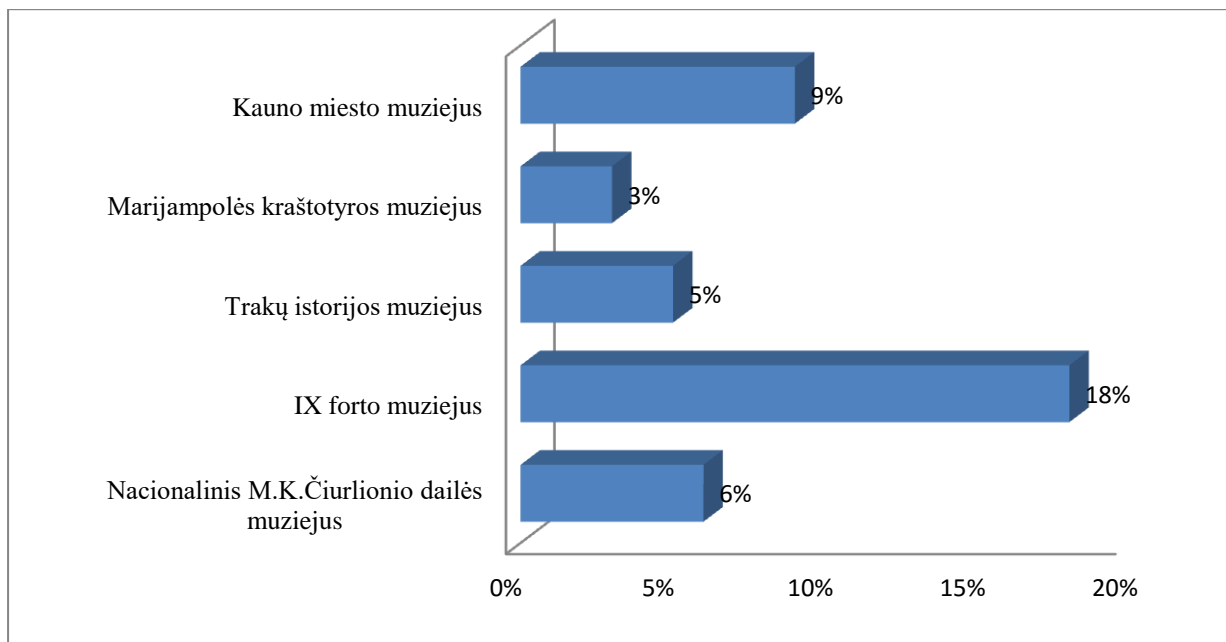
*„Tikrąja verte yra įvertinta tik apie 9 proc., visų turimų vertybių“.*

Tuo tarpu Marijampolės kraštotyros muziejaus ekspertas pažymėjo:

*„Kadangi vertinti vertybes pradėjome nuo 2014 metų, tai šiuo metu įvertinta yra tik apie 3 proc. vertybių“.*

Iš visų tyrime dalyvavusių muziejų išsiskyrė IX forto muziejus, šio muziejaus ekspertas teigia,:

*„Mūsų muziejuose šio metu yra pervertinta apie 18 proc. visų turimų vertybių“ (žr. 11 pav.).*



**11 pav. Muziejuose tikrąja verte įvertintų eksponatų dalis, proc.**

Duomenys pateikti Lietuvos kultūros ministerijos internetiniame puslapyje sutampa su tyrime dalyvavusių ekspertų duomenimis. Pastebima, kad IX forto muziejuje, vertybių įvertinta tikrąja verte, yra daugiausiai iš visų tyrime dalyvavusių muziejų. Tai gali sąlygoti keli faktai, kaip teigia ekspertas, muziejus pastaruoju metu nemažai įsigyja vertybių, todėl tikrąja verte, jie nustato vadovaudamiesi įsigijimo kaina. Taip pat toks spartus vertinimas neįvyktų, be žmogiškųjų išteklių, galima daryti išvadą, kad kiekvienas darbuotojas atsakingai vykdo jam pavestas užduotis.

Apklausus informantus paaiškėjo, kad interviu dalyvaujantys ekspertai turi nemažą darbo stažą (nuo 10 iki 35 metų) bei yra užimantys atitinkamas pareigas, todėl galima daryti išvadą, kad apklausoje dalyvavo savo sritį išmanantys, kompetentingi specialistai.

Empirinio tyrimo metu nustatyta, kad aukščiausių šalies organų siekis žinoti kultūros vertybių tikrąją vertę yra vertinamas prieštaringai. Ekspertai teigė, kad jei siekiama žinoti, bent apytiksle kilnojamųjų vertybių vertę, valstybė, turėtų skirti papildomų lėšų, jų įvertinimui. Nes su turimais žmogiškaisiais ištekliais tai padaryti yra labai sunku.

Taip pat tyrimo metu nustatyta, kad muziejų darbuotojai vertindami vertybes, remiasi skirtingais vertės nustatymo kriterijais (aukcionuose, antikvariatuose parduodamų panašių vertybių kaina, darbuotojų nuomone ir kt.), Nors 2015 metais Lietuvos Respublikos Kultūros ministerijai išleidus ir patvirtinus vertinimo tikrąja verte metodiką, iš dalies ji palengvino muziejinių darbą, tačiau vis tiek išlieka

problema, nes tas pačias vertybes atskiri muziejai vertina skirtingai. Taip pat sudaryta, tikrosios vertės vertinimo, metodika visiškai netinka vertinti unikalias vertybes pvz., kaip kompozitoriaus ir dailininko Mikalojus Konstantino Čiurlionio tapytus paveikslus ar Jono Basanavičiaus megztinį. Europos rinkoje kai kurios vertybės yra vertos vos kelių eurų, tačiau mūsų šalies lygmeniu, tai istorinis palikimas, kuris vertas daug daugiau. Kultūros darbuotojai tikina, kad vienodų metodikų, kaip nustatyti kultūros vertybės kainą, nėra nei Lietuvoje, nei pasaulyje.

Atlikus tyrimą pastebėta, kad muziejus, kuriuos kontroliuoja Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, vertinimas vyksta greičiau. Tačiau tokius muziejus kaip Kauno miesto muziejus ir Marijampolės kraštotyros muziejus, kurių kontrolė pavesta savivaldybėms, vertinimas tikraja verte vyksta labai lėtai. Todėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, turėtų į tai atsižvelgti.

Nors ir bus įvertintos visos kilnojamos kultūros vertybės, tačiau niekada nežinosime tikrosios jų vertės, nes toks turtas materialine išraiška yra sunkiai išmatuojamas.

### **3.1. Kilnojamųjų kultūros vertybių lyginamoji analizė: pasirinkto muziejaus atveju**

Tiksliui pasiekti buvo naudojamas empirinis tyrimas, kurį atlikus, nustatyta, kad kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimas vyksta lėtai. Kadangi kilnojamosios kultūros vertybės yra priskiriamos prie ilgalaikio materialiojo turto, todėl yra naudinga apžvelgti, kaip keitėsi šis turtas ir kokią dalį kilnojamos kultūros vertybės sudaro bendrame valstybės valdomam turte.

Norint apžvelgti turto pokyčius, analizuojamos pasirinkto muziejaus 2010-2014 metų finansinės būklės ataskaitos (žr. 8-9 priedus).

Finansinė būklės ataskaitos teikia gana daug išsamios informacijos, kurią suinteresuotieji gali naudoti įvairiems tikslams. Šiam tikslui vizualiai tikrinami finansinės būklės rodikliai: tarpinės ir bendrosios sumos, jų tarpusavio ryšiai ir kt. Kadangi nagrinėjama organizacija yra viešojo sektoriaus, labai svarbu išanalizuoti kiek ir kokią ilgalaikį turtą ji turi, o ypač kokią dalį sudaro kilnojamųjų kultūros vertybių turtas, kuris nuo 2010 metų yra vertinamas tikraja verte ir yra įtraukiamas į apskaitą.

2010 metais įdiegus viešojo sektoriaus apskaitos reformą, visos viešosios įstaigos privalėjo parengti finansines ataskaitas pagal VSAFAS reikalavimus. Iki 2010 metų finansinės ataskaitos nebuvo rengiamos

(žr. 8 priedą). Taigi šio standarto įsigalėjimas leidžia, kiekvienam suinteresuotajam, analizuoti ir lyginti viešojo sektoriaus subjektų finansinę būklę.

Lietuvoje nacionaliniai muziejai turi sukaupę daugiausiai kilnojamųjų kultūros vertybių, todėl atsižvelgiant į tai, kad šių organizacijų kultūros vertybių vertinimas tikrąja verte, labiausiai įtakoja, valstybės valdomo, ilgalaikio materialiojo turto dalį, analizei pasirinktas vienas iš keturių nacionalinių muziejų. Pasirinkto muziejaus turtas suskirstytas į tokias grupes: ilgalaikis turtas, biologinis turtas ir trumpalaikis. 10 lentelėje pateikti viso turto apibendrinti duomenys iš 2010 – 2014 m. iš finansinės būklės ataskaitų ir jais remiantis apskaičiuoti organizacijos IMT turto santykis (proc.) su visu turimu turtu.

**10 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turtu pasirinkto muziejaus atveju (sudaryta pagal pasirinkto muziejaus 2010-2014 m. Finansinės būklės ataskaitas)**

	2010	IMT dalis visame 2010 m. turte, %	2011	IMT dalis visame 2011 m. turte, %	2012	IMT dalis visame 2012 m. turte, %	2013	IMT dalis visame 2013 m. turte, %	2014	IMT dalis visame 2014 m. turte, %
ILGALAIKIS TURTAS	34867761	96,49%	36615792,78	96,71%	162702635,4	99,28%	186395462,5	99,16%	198212564,8	99,02%
Nematerialusis turtas	5024		18229,16		10372,78		598,13		19556,58	
<b>Materialusis turtas</b>	<b>34862737</b>		<b>36597563,62</b>		<b>162692262,6</b>		<b>186394864,3</b>		<b>198193008,2</b>	
Finansinis turtas	0		0		0		0		0	
Kitas ilgalaikis turtas	0		0		0		0		0	
BIOLOGINIS TURTAS	100		100		100		100		100	
TRUMPALAIKIS TURTAS	1268095		1246623,06		1177328,01		1586583,52		1955290,24	
Atsargos	473904		535948,12		530689,14		550600,09		583074,89	
Išankstiniai apmokėjimai	24960		0		0		0		0	
Per vienerius metus gautinos sumos	639751		561467,73		544120,7		954223,45		1284831,71	
Trumpalaikės investicijos	0		0		0		0		0	
P pinigai ir pinigų ekvivalentai	129480		149207,21		102518,17		81759,98		87383,64	
<b>IŠ VISO TURTO:</b>	<b>36135956</b>		<b>37862515,84</b>		<b>163880063,4</b>		<b>187982146</b>		<b>200167955</b>	

Iš 10 lentelės matyti, kad ilgalaikis materialusis turtas 2010 metais sudarė 96,49 proc., 2011 – 96,71 proc., 2012 – 99,28 proc., 2013 - 99,16 proc., 2014 – 99,02 proc. lyginant su visu organizacijoje esančiu

turtu. Pastebėta, kad nuo 2012 metų ilgalaikis materialusis turtas padidėjo, net 2,7 proc., todėl tikslinga atlikti ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizę ir išsiaiškinti ar kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimas tikraja verte įtakojo šio turto padidėjimą.

Pasirinktas muziejus turi šias ilgalaikio materialiojo turto grupes: pastatai, infrastruktūros ir kiti statiniai, nekilnojamosios kultūros vertybės, mašinos ir įrenginiai (apsaugos įranga, filmavimo, fotografavimo, mobiliojo telefono ryšio įrenginiai, kitos mašinos ir įrenginiai) transporto priemonės (automobiliai), kilnojamos kultūros vertybės (muziejinės vertybės), baldai ir biuro įranga (baldai, kompiuteriai ir jų įranga, kopijavimo ir dokumentų dauginimo priemonės), kitas ilgalaikis materialusis turtas (muzikos instrumentai, šaldytuvai, kilimai, gobelenai ir kitos interjero detalės) bei nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai (žr.11 lent.).

**11 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizė pasirinkto muziejaus atveju (sudaryta pagal pasirinkto muziejaus 2010-2014 m. Finansinės būklės ataskaitas)**

	Lyginamieji svoriai					Pasikeitimai			
	2010	2011	2012	2013	2014	2011 m. palyginti su 2010 m.	2012 m. palyginti su 2011 m.	2013 m. palyginti su 2012 m.	2014 m. palyginti su 2013 m.
<b>ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS</b>	34862637	36597564	162692262,6	186394864,3	198193008,2				
	100%	100%	100%	100%	100%				
<b>Žemė</b>	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%
	0%	0%	0%	0%	0%				
<b>Pastatai</b>	18111670	17762230	17412790,4	17063350,4	16713910,4	-3,42%	-37,83%	-1,55%	-0,72%
	51,95%	48,53%	10,70%	9,15%	8,43%				
<b>Infrastruktūros ir kiti pastatai</b>	0	0	0	0	0	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	0%	0%	0%	0%	0%				
<b>Nekilnojamosios kultūros vertybės</b>	8364949	6416141,1	6339441,04	12672600	6543300	-6,46%	-13,64%	2,90%	-3,49%
	23,99%	17,53%	3,89%	6,79%	3,30%				
<b>Mašinos ir įrenginiai</b>	78845	66520,98	56384,26	48238,49	35602,97	-0,04%	-0,15%	-0,01%	-0,01%
	0,22%	0,18%	0,03%	0,02%	0,01%				
<b>Transporto priemonės</b>	45795	38974,84	32155	125039,16	103971,6	-0,03%	-0,09%	0,05%	-0,01%
	0,13%	0,10%	0,01%	0,06%	0,05%				
<b>Kilnojamosios kultūros vertybės</b>	<b>2519343</b>	<b>3044673,3</b>	<b>126608510,1</b>	<b>154712206,4</b>	<b>173090871,3</b>	<b>1,09%</b>	<b>69,51%</b>	<b>5,18%</b>	<b>4,33%</b>
	<b>7,22%</b>	<b>8,31%</b>	<b>77,82%</b>	<b>83,00%</b>	<b>87,33%</b>				
<b>Baldai ir biuro įranga</b>	1212639	1371936,4	1258873,1	1234751,92	1129430,34	0,27%	-2,97%	-0,11%	-0,09%
	3,47%	3,74%	0,77%	0,66%	0,57%				
<b>Kitas ilgalaikis materialusis turtas</b>	425517	483207,17	513990,15	538677,94	575921,6	0,10%	-1,01%	-0,03%	0,01%
	1,22%	1,32%	0,31%	0,28%	0,29%				
<b>Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai</b>	4103879	7413879,4	10470118,61	0	0	8,48%	-13,82%	-6,43%	0,00%
	11,77%	20,25%	6,43%	0%	0%				

Iš 11 lentelės matome, kad nuo 2010 metų ilgalaikis materialusis turtas turi tendenciją didėti, kaip ir kilnojamosios kultūros vertybės, 2010 metais sudarė 7,2 proc., 2011 – 8,3 proc., 2012 – 77,8 proc., 2013 – 83proc., 2014 – 87,3 proc. lyginant su ilgalaikiu materialiuoju turtu. Tai reiškia, kad kilnojamųjų kultūros vertybių įvertinimas tikrąja verte ir jų įtraukimas į apskaita, didina ilgalaikį materialųjį turtą viso turto kontekste. Taip pat pastebėta, kad kitų ilgalaikio materialiojo turto grupių svyruoja t.y. vienais metais mažėja, kitais – daugėja, tačiau kilnojamųjų kultūros vertybių vertė kyla. Tai gali sąlygoti keli faktai: kultūros vertybių vertinimas tikrąja verte ir tai kad šiam turtui nėra taikomas nusidėvėjimas ir tik išskirtiniais atvejais taikomas nuvertėjimas, todėl tokio turto vertė nemažėja arba yra mažėja nedidele dalimi.

Pateiktoje 11lentelėje matyti, kad ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje didžiausią lyginamąją svorį nuo 2012 metų sudarė kilnojamosios kultūros vertybės, o 2014 m. – net 87,33 proc. viso IMT. Kad šis turtas sudaro didžiausią lyginamąjį svorį paaiškina tai, kad nuo 2010 metų, visos kilnojamosios kultūros vertybės turi būti įvertinamos tikrąja verte ir vertinimo procesas vyksta vis greitesniu tempu.

12 lentelėje yra pateikta ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė pasirinkto muziejaus atveju. Šios analizės metu yra lyginami penkių finansinių ataskaitų duomenys. Taip pat ši analizė padeda nustatyti atitinkamų rodiklių dinamiką, kuri išreiškiama absoliučiais dydžiais arba procentais. Išnagrinėjus pasirinkto muziejaus penkių metų (2010 – 2014) finansinius duomenis, matyti, jog ilgalaikio turto vertė organizacijoje, kiekvienais metais vis didėja (žr. 12 lent.).

**12 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė pasirinkto muziejaus atveju (sudaryta pagal pasirinkto muziejaus 2010-2014 m. Finansinės būklės ataskaitas)**

	2010	2011	2012	2013	2014	Pasikeitimai (-;+)			
						2011 m. palyginti su 2010 m.	2012 m. palyginti su 2011 m.	2013 m. palyginti su 2012 m.	2014 m. palyginti su 2013 m.
ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS	34862637	36597564	162692262,6	186394864,3	198193008,2	1734926,62 (4,98%)	126094699 (344,54%)	23702601,72 (14,57 %)	11798143,8 (6,33%)
Žemė	0	0	0	0	0	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)
Pastatai	18111670	17762230	17412790,4	17063350,4	16713910,4	-349439,6 (-1,93%)	-349440 (-1,97%)	-349440 (-2,01%)	-349440 (-2,05%)
Infrastruktūros ir kiti pastatai	0	0	0	0	0	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)
Nekilnojamosios kultūros vertybės	8364949	6416141,1	6339441,04	12672600	6543300	-1948807,88 (- 23,30 %)	-76700,08 (-1,20%)	6333158,96 (99,90%)	-6129300 (-48,37%)
Mašinos ir įrenginiai	78845	66520,98	56384,26	48238,49	35602,97	-12324,02 (-15,63%)	-10136,72 (-15,24 %)	-8145,77 (- 14,45%)	-12635,52 (-26,19 %)
Transporto priemonės	45795	38974,84	32155	125039,16	103971,6	-6820,16 (-14,89 %)	-6819,84 (-17,50 %)	92884,16 (288,86%)	-21067,56 (-16,85 %)
<b>Kilnojamosios kultūros vertybės</b>	<b>2519343</b>	<b>3044673,3</b>	<b>126608510,1</b>	<b>154712206,4</b>	<b>173090871,3</b>	<b>525330,31 (20,85%)</b>	<b>123563836,8 (4 058,36%)</b>	<b>28103696,37 (22,20%)</b>	<b>18378664,8 (11,88 %)</b>
Baldai ir biuro įranga	1212639	1371936,4	1258873,1	1234751,92	1129430,34	159297,43 (13,14%)	-113063,33 (-8,24%)	-24121,18 (-1,92 %)	-105321,58 (-8,53 %)
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	425517	483207,17	513990,15	538677,94	575921,6	57690,17 (13,56 %)	30782,98 (6,37%)	24687,79 (4,80%)	37243,66 (6,91%)
Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai	4103879	7413879,4	10470118,61	0	0	3310000,37 (80,66%)	3056239,24 (41,22%)	-10470118,61 (-100,00 %)	(0%)

Išnagrinėjus pasirinkto muziejaus penkerių metų duomenis matyti, kad ilgalaikis materialusis turtas 2011 m. padidėjo 4,98 proc., 2012 m. padidėjo 344,54 proc., 2013 m. padidėjo 14,57 proc., ir 2014 m. padidėjo 6,33 procentais. Kadangi kilnojamosios kultūros vertybės ilgalaikio materialiojo turto struktūroje sudaro didžiausią dalį, galima teigti, kad šis turtas tiesiogiai įtakoja ne tik materialiojo turto didėjimą, tačiau didina ir bendrą pasirinkto muziejaus turą.

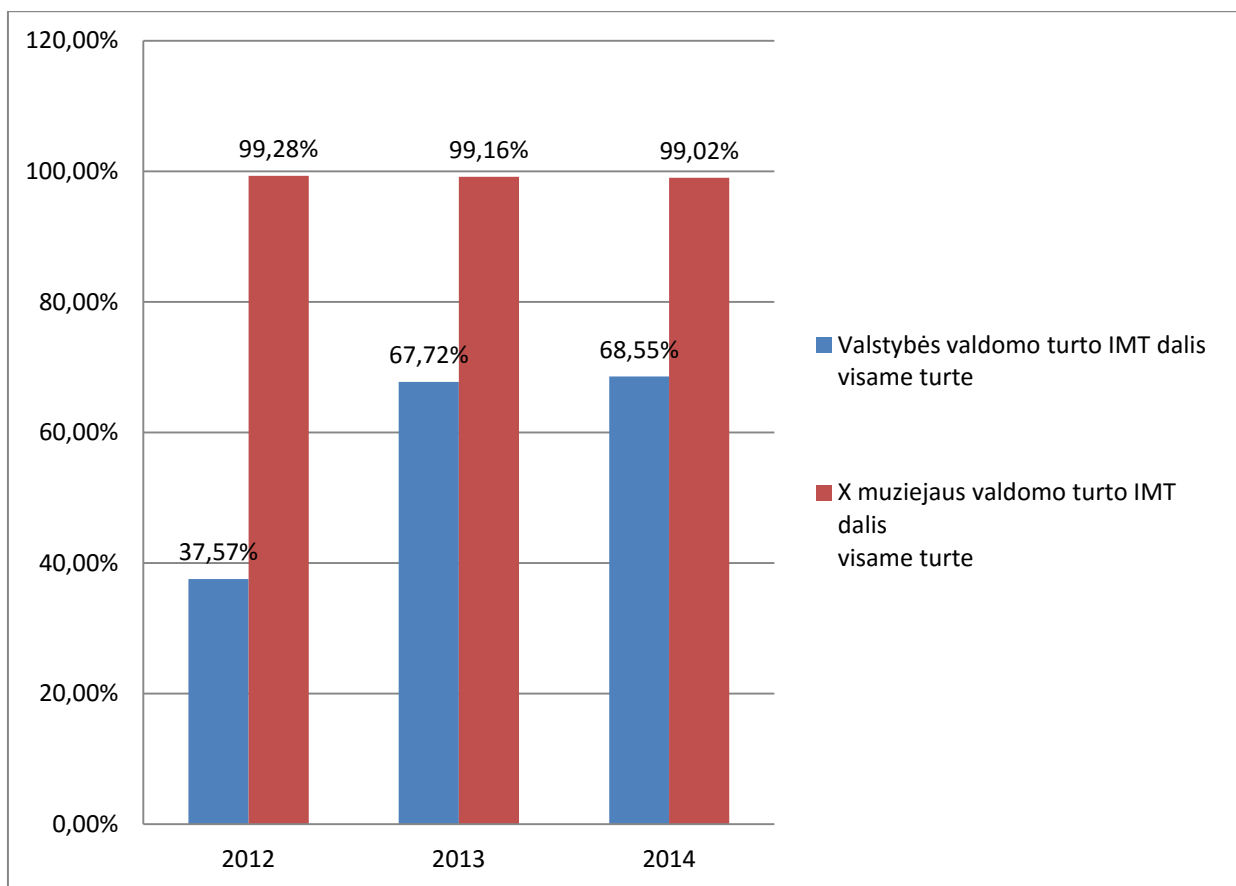
Atlikus pasirinkto muziejaus ilgalaikio materialinio turto analizę, pastebėta, kad šis turtas sudaro didžiausią dalį ilgalaikiame materialine turte, o taip pat ir bendrame turte. Tačiau tai duomenys tik vieno iš keturių nacionalinių muziejų, todėl siekiant susidaryti realų vaizdą, kokią dalį kilnojamosios kultūros vertybės sudaro šalies mastu, yra naudinga atlikti valstybės valdomo turto analizę. Taigi valstybės turtas suskirstytas į tokias grupes: ilgalaikis turtas, biologinis turtas ir trumpalaikis. 13 lentelėje pateikti viso turto apibendrinti duomenys iš 2012 – 2014 m. iš nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio (žr. 13-15 priedus) ir jais remiantis apskaičiuoti valstybės IMT turto santykis (proc.) su visu turimu turto.

**13 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto santykis su visu turto valstybės valdomo turto atveju (sudaryta pagal nacionalinio finansinio ataskaitų rinkinio 2012-2014 m finansinės būklės ataskaitas)**

	2012	IMT dalis visame 2012 m. turte, %	2013	IMT dalis visame 2013 m. turte, %	2014	IMT dalis visame 2014 m. turte, %
<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>	165735106,05	37,57%	157868155,01	67,72%	152551149,41	68,55%
Nematerialusis turtas	379444,43		415446,76		491603,66	
<b>Materialusis turtas</b>	<b>68253115,26</b>		<b>116487984,23</b>		<b>117615739,82</b>	
Finansinis turtas	33341295,79		34300082,94		32540229,49	
Mineraliniai ištekliai ir kitas ilgalaikis turtas	63761250,57		6664641,08		190357644	
<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	41391,83		41404,42		44235,16	
<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>	15901306,06		14102297,23		18977758,40	
Atsargos	1136431,90		1220659,34		1047934,94	
Išankstiniai apmokėjimai	509780,51		482441,55		473862,12	
Per vienerius metus gautinos sumos	7437098,87		7540380,78		7283723,00	
Trumpalaikės investicijos	51277,59		277885,09		1006239,31	
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	6766717,17		4580930,47		9165999,04	
<b>IŠ VISO TURTO:</b>	181677803,93		172011856,66		171573142,98	

Iš 13 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad ilgalaikis materialusis turtas 2012 metais sudarė 37,57 proc., 2013 – 67,72 proc., 2014 – 68,55 proc., lyginant su visu šalyje esančiu turto. Tačiau pastebėta, kad pasirinkto muziejaus ir šalies valdomo turto IMT dalis visame turte skiriasi (žr. 12 pav.).





**12 pav. Ilgalaikio materialiojo turto dalies palyginimas su visu turtu**

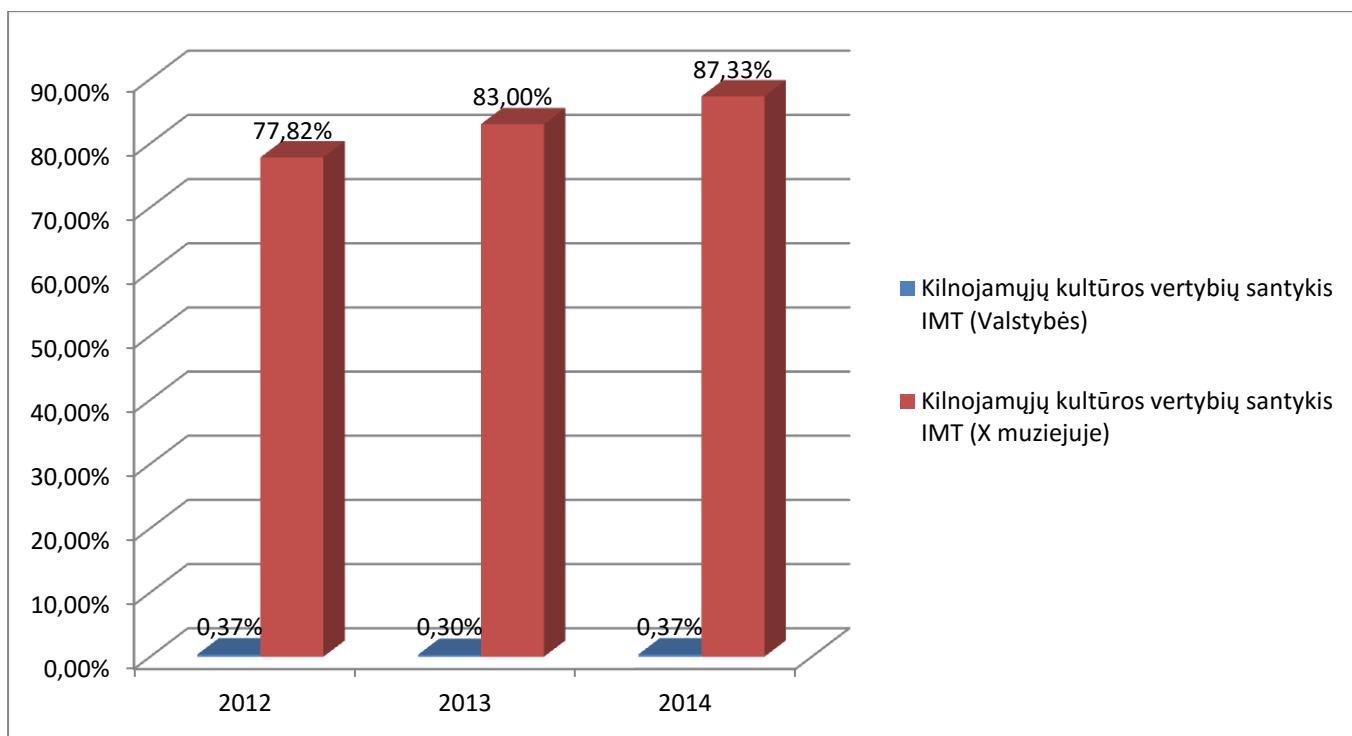
12 paveiksle pavaizduoti duomenys atskleidžia, kad ilgalaikio materialiojo turto dalis visame turte didesnė pasirinktame muziejuje, vidutiniškai sudaro net 99 proc., tuo tarpu valstybės – 58 proc. (lyginant 2012-2014 metus) Taip pat pastebėta, kad 2013 metais šalies ilgalaikis materialusis turtas padidėjo, net 30,15 proc., todėl tikslinga atlikti ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizę ir išsiaiškinti kas įtakojo šio turto padidėjimą.

Ilgalaikio materialiojo turto sudėtis (grupės) pateikta nacionaliniame finansinių ataskaitų rinkinyje (žr. 13-15 priedus). Jame turtas suskirstytas į tokias pačias grupes kaip ir pasirinkto muziejaus finansinėse ataskaitose (žr. 14 lent.).

**14 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto struktūros analizė valstybės valdomo turto atveju (sudaryta pagal nacionalinio finansinio ataskaitų rinkinio 2012-2014 m finansinės būklės ataskaitas)**

	2012	2013	2014	Lyginamieji svoriai			Pasikeitimai	
				2012	2013	2014	2013-2012	2014-2013
ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS	68253115,26	116487984,23	117615739,82	100%	100%	100%	-	
Žemė	39662678,43	86244472,4	85480126,91	58,11%	74,04%	72,68%	15,93%	-1,36%
Pastatai	11684426,15	12276919,1	12796967,39	17,12%	10,54%	10,88%	- 6,58%	0,34%
Infrastruktūros ir kiti pastatai	6951556,39	7365812,45	8579820,37	10,18%	6,32%	7,29%	- 3,86%	0,97%
Nekilnojamosios kultūros vertybės	1372764,56	1445446,55	1636407,52	2,01%	1,24%	1,39%	- 0,77%	0,15%
Mašinos ir įrenginiai	1996538,64	2019034,93	1910291,97	2,93%	1,73%	1,62%	- 1,19%	-0,11%
Transporto priemonės	691822,6	666336,22	611436,21	1,01%	0,57%	0,52%	-0,44%	-0,05%
<b>Kilnojamosios kultūros vertybės</b>	<b>255176,52</b>	<b>352231,59</b>	<b>440629,03</b>	<b>0,37%</b>	<b>0,30%</b>	<b>0,37%</b>	<b>-0,07%</b>	<b>0,07%</b>
Baldai ir biuro įranga	540154,1	520852,48	526728,21	0,79%	0,45%	0,45%	- 0,34%	0,00%
kitas ilgalaikis materialusis turtas	676968,74	715568,78	811215,75	0,99%	0,61%	0,69%	-0,38%	0,08%
Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai	4421029,13	4881309,73	4822116,48	6,48%	4,19%	4,10%	-2,29%	-0,09%

Iš 14 lentelės duomenų matyti, valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje didžiausią lyginamąjį svorį sudaro žemė, tuo tarpu kilnojamo kultūros vertybės sudaro mažiausią lyginamąjį svorį valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje 2012 m. 0,37 proc., 2013 m. 0,30 proc., 2014 m. 0,37 proc. Tačiau nereikėtų pamiršti, kad iki 2014 metų įvertinta tik maža dalis visų kilnojamųjų vertybių – apie 13 proc. 10 paveiksle pavaizduota kilnojamųjų kultūros vertybių lyginamasis svoris viso ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje ir jų kitimas trijų metų laikotarpyje (žr. 13 pav.).



**13 pav. Kilnojamųjų kultūros vertybių santykis su IMT**

Išnagrinėjus pasirinkto muziejaus ir valstybės valdomo turto trijų metų (2012 – 2014) finansinius duomenis, pastebėta, kad valstybės materialiojo turto sudėtyje didžiausią lyginamąjį svorį sudaro žemė, o pasirinkto muziejaus – kilnojamosios kultūros vertybės. Iki 2014 metų įvertinta – apie 13 proc. visų kilnojamųjų vertybių, o tai sudaro tik 0,37 proc. valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje. Jei būtų įvertintos visos kilnojamosios kultūros vertybės, tai sudarytų apie 3 proc., valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje.

Toliau atliekama materialiojo turto dinamikos analizė valstybės valdomo atveju. Šios analizės metu yra lyginami trijų finansinių ataskaitų duomenys. Kaip matyti iš 15 lentelės duomenų ilgalaikis materialusis turtas turi tendenciją didėti, lyginant 2013 m. su 2012m. padidėjo 70,67 proc., o 2014 m. su 2013 m. tik 0,97 proc. (žr. 15 lent.).

**15 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto dinamikos analizė valstybės valdomo turto atveju (sudaryta pagal nacionalinio finansinio ataskaitų rinkinio 2012-2014 m finansinės būklės ataskaitas)**

	2012	2013	2014	Lyginamieji svoriai		Pasikeitimai	
				2013-2012	2014-2013	2013-2012	2014-2013
<b>ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS</b>	68253115,26	116487984,2	117615739,8	48234868,97	1127755,59	70,67%	0,97%
Žemė	39662678,43	86244472,4	85480126,91	46581793,97	-764345,49	121,61%	-0,89%
Pastatai	11684426,15	12276919,1	12796967,39	592492,95	520048,29	5,07%	4,24%
Infrastruktūros ir kiti pastatai	6951556,39	7365812,45	8579820,37	414256,06	1214007,92	5,96%	16,48%
Nekilnojamosios kultūros vertybės	1372764,56	1445446,55	1636407,52	72681,99	190960,97	5,29%	13,21%
Mašinos ir įrenginiai	1996538,64	2019034,93	1910291,97	22496,29	-108742,96	1,13%	-5,39%
Transporto priemonės	691822,6	666336,22	611436,21	-25486,38	-54900,01	-3,68%	-8,24%
<b>Kilnojamosios kultūros vertybės</b>	<b>255176,52</b>	<b>352231,59</b>	<b>440629,03</b>	<b>97055,07</b>	<b>88397,44</b>	<b>38,03%</b>	<b>25,10%</b>
Baldai ir biuro įranga	540154,1	520852,48	526728,21	-19301,62	5875,73	-3,57%	1,13%
kitas ilgalaikis materialusis turtas	676968,74	715568,78	811215,75	38600,04	95646,97	5,70%	13,37%
Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai	4421029,13	4881309,73	4822116,48	460280,60	-59193,25	10,41%	-1,21%

Iš pateiktos lentelės domenų matyti, kad didžiausią įtaką ilgalaikio materialiojo turto padidėjimui 2013 m. turėjo žemės vertės padidėjimas net 121,61 proc., ir kilnojamosios kultūros vertybės 38,03 proc. Pastebėta, kad kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimas visos šalies mastu vis dėl to sparčiai vyksta, nes šio turto vertė per metus vidutiniškai padidėja apie 30 proc.

Kilnojamųjų kultūros vertybių lyginamosios analizės metu nustatyta, kad kilnojamosios kultūros vertybės sudaro 87,3 proc. lyginant su pasirinkto muziejaus ilgalaikiu materialiuoju turtu, o tai reiškia, kad kilnojamosios kultūros vertybės ilgalaikio materialiojo turto struktūroje sudaro didžiausią dalį ir galima teigti, kad šis turtas tiesiogiai įtakoja ne tik materialiojo turto didėjimą, tačiau didina ir bendrą pasirinkto muziejaus turtą. Taip pat nustatyta, kad iki 2014 įvertinta apie 13 proc. visų kilnojamųjų vertybių, o tai sudaro tik 0,37 proc. valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje. Todėl galima teigti, nors ir bus įvertinto visos kilnojamos kultūros vertybės, tačiau ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje, didelės įtakos turtui tai neturės.

## IŠVADOS

- 1) Turtas yra vienas iš valstybės egzistavimo ir ekonominio vystymosi pagrindų, todėl gebėjimas įvertinti turtą (tikrąja verte) yra vienas iš efektyvaus viešojo sektoriaus valdymo požymių. Tikroji vertė parodo, už kiek būtų galima parduoti tam tikrą turtą, jei jis būtų pasiūlytas atviroje aktyvioje rinkoje, todėl vertintojų tikslas – tiksliai ir teisingai įvertinti konkrečius finansinės atskaitomybės straipsnius tikrąja jų verte. Tačiau viešajame sektoriuje sudėtinga nustatyti kultūros vertybių tikrąją vertę, kai nėra aktyvios turto rinkos.
- 2) Kultūros vertybės labai skiriasi nuo kito valstybės turto, bei privataus sektoriaus turto, bet nepaisant to, kultūros vertybės atitinka turto apibrėžimą ir gali teikti ekonominę naudą ateityje. Tačiau egzistuoja neatitikimai tarp skirtingų teisės aktų:
  - kultūros vertybes galima priskirti atskirai ilgalaikio turto klasei. Tačiau vertėtų nepamiršti, kad daugumos vertybių amžius yra daugiau nei 100 metų ir žiūrint iš ilgalaikio turto apskaitos pusės, toks turtas yra nusidėvėjęs ir neturėtų turėti jokios buhalterinės vertės, kadangi jų vertė per pastaruosius metus jau yra nusidėvėjusi;
  - kai kurios kultūros vertybės, kaip archeologiniai radiniai, nevertinamos pinigais, nes prekyba jomis yra uždrausta pagal LR Konstitucijos 47 straipsnį bei Europos archeologinio paveldo apsaugos konvenciją (1992), kurią yra ratifikavusi ir Lietuva. Todėl galima teigti, kad archeologinių radinių vertinimas tikrąja verte, pažeidžia Konstituciją;
  - kultūros vertybės labai skiriasi nuo kito valstybės turto, bei privataus sektoriaus turto, ir pamatiniuose Lietuvos ir tarptautiniuose kilnojamųjų kultūros vertybių išsaugojimo ir vertinimo dokumentuose nenurodoma jų materialinė vertė. Nepaisant to, kultūros vertybės yra priskiriamos prie ilgalaikio materialiojo turto ir nuo 2010 metų kultūros vertybės vertinamos tikrąja verte, pagal LR ministro "Dėl muziejinių vertybių (eksponatų) vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo" įsakymą ir "Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ąjį" standartą;
  - Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2007) 4 straipsnyje nurodyta, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: tinkama, objektyvi ir palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Taigi informacija, esanti muziejų eksponatų apskaitos inventorinėse knygose, puikiai atitinka minėtus įstatymo reikalavimus.

3) Empirinio tyrimo tikslams pasiekti, kaip duomenų rinkimo metodas, buvo pasirinktas – giluminis interviu. Kadangi daugiausiai kilnojamųjų kultūros vertybių yra saugoma nacionaliniuose, respublikiniuose ir savivaldybių muziejuose, todėl šių muziejų ekspertai gali pateikti realesnę vaizdą, kaip ištikrųjų yra įgyvendinama kultūros vertybių vertinimo tvarka. Todėl interviu metu buvo apklausiami penki muziejų ekspertai: vienas iš nacionalinio muziejaus ir po du iš respublikinių ir savivaldybių muziejų. Respondentai atsakė į pateiktus klausimus susijusius su kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte tvarka muziejuose. Siekiant nustatyti, kokią dalį kilnojamosios kultūros vertybės sudaro bendrame valstybės valdomam turte, buvo atlikta valstybės ir pasirinkto muziejaus ilgalaikio materialiojo turto struktūros ir dinamikos analizė.

4) Tyrimo metu nustatyta:

- 2015 m. išleistas įsakymas "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodikos patvirtinimo" iš dalies palengvina muziejininkų darbą, tačiau vis tiek išlieka problema - tas pačias vertybes atskiri muziejai vertina skirtingai, nes sudarytoje metodikoje siūloma vadovautis „nuo...iki“ suma;
- sudaryta, tikrosios vertės vertinimo, metodika visiškai netinka vertinti unikalias kilnojamąsias kultūros vertybes.
- aukščiausių šalies organų siekis žinoti kultūros vertybių tikrąją vertę yra vertinamas prieštaringai, nors ir bus įvertintos visos vertybės, tačiau tai tik bus skaičius, bet ne tikroji vertė;
- Nors finansinė atskaitomybė teikia informaciją, susijusią su viešojo sektoriaus turto tvarkymu, prižiūrėjimu ir vertinimu, tačiau kultūros vertybių vertinimas atima daug laiko ir dėl šios priežasties kultūros vertybės yra prasčiau prižiūrimos ir tvarkomos;
- kultūros ministerijos kontroliuojamos įstaigos spartina sudėtingą kilnojamųjų kultūros vertybių tikrosios vertės nustatymą, tačiau nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio duomenys vis dar nenurodo tikros ir teisingos finansinės būklės;
- 2014 įvertinta apie 13 proc. visų kilnojamųjų vertybių, o tai sudaro tik 0,37 proc. valstybės ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje. Nors ir bus įvertinto visos kilnojamos kultūros vertybės, tačiau ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje, didelės įtakos turtui tai neturės.

## REKOMENDACIJOS

- 1) Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnyje teigiama, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Muziejai yra specifinės biudžetinės įstaigos, todėl jų eksponatų apskaitai taikomos kitokios apskaitos sąlygos todėl galima teigti, kad pirminė apskaita, kuri buvo vykdoma muziejuose puikiai atitiko minėtus įstatymo reikalavimus. Atsižvelgiant į minėtus įstatymus, pasaulines praktikas ir empirinio tyrimo duomenis, rekomenduojama į apskaitą įtraukti tik tas kultūros vertybes, kuriuos yra apdraustos.
- 2) Vis dėlto, jei aukščiausi šalies organai siekia, kad kultūros vertybės būtų įvertintos materialine išraiška, rekomenduojama:
  - Lietuvos Respublikos muziejų įstatyme (1995), Lietuvos Respublikos kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatyme (1996) ir 12-ajame VSAFAS, koreguoti apibrėžimus ir įvesti materialinės kultūros vertybių vertės sąvoka.
  - siekiant žinoti, bent apytikslę kilnojamųjų vertybių vertę, valstybė, turėtų skirti papildomų lėšų, jų įvertinimui. Nes su turimais žmogiškaisiais ištekliais tai padaryti yra labai sunku. Atlikus empirinį tyrimą pastebėta, kad muziejus, kuriuos kontroliuoja Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, vertinimas vyksta greičiau. Tačiau tokiuose muziejus, kaip Kauno miesto muziejus ir Marijampolės kraštotyros muziejus, kurių kontrolė pavesta savivaldybėms, vertinimas tikrąja verte vyksta labai lėtai. Todėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerija, turėtų į tai atsižvelgti, užtikrinti kontrolę.
  - siūloma, Lietuvos Respublikos kultūros ministro įsakymą „Dėl Muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodikos patvirtinimo“ (2015), papildyti. Eksponatų grupės įvertinimo metodikos 1-ajame priede „archeologija“, į eksponatų vertinimo lentelę nėra įtraukti kriterijai, kaip vertinti, tikrąja verte, archeologinio kasinėjimo metu, rastus žmogaus kaulų griaučius ar jų liekanas, urnas. Darbuotojams sunku nustatyti specifinių archeologinių radinių tikrąja verte, kai, visame pasaulyje šios vertybės nėra vertinamos pinigais, todėl ir rinkos, kurios duomenimis galima nustatyti tikrąją vertę – nėra. Sudaryta šios rūšies vertinimo metodika palengvintų muziejaus darbuotojų darbą.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 17-asis TVSAS – Ilgalaikis materialusis turtas (1998). [žiūrėta 2015-01-25]. Prieiga per internetą [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitos\\_reforma/TVSAS/17\\_TV\\_SAS\\_Il\\_galaikis\\_materialusis\\_turtas\\_2\\_redakcija.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitos_reforma/TVSAS/17_TV_SAS_Il_galaikis_materialusis_turtas_2_redakcija.pdf)>.
2. Abdel-Khalik, A. R. (2011). Fair Value Accounting and Stewardship. University of Illinois, vol.9, no. 4, p. 256-269. [žiūrėta 2015-03-03]. Prieiga per internetą <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1911-3838.2010.00013.x/abstract>
3. Andersen, J. V., Baertelsen, P. P. (2001). Application of the Fair Value Principle to the Banks' Financial Statements. *Monetary review*. [žiūrėta 2015-09-16]. Prieiga per internetą [http://www.nationalbanken.dk/C1256BE9004F6416/side/Monetary\\_Review\\_3\\_Quarter\\_2001/\\$file/nb02.htm](http://www.nationalbanken.dk/C1256BE9004F6416/side/Monetary_Review_3_Quarter_2001/$file/nb02.htm)
4. Anagnostopoulos, Y., Buckland, R. (2005). Historical Cost Versus Fair Value Accounting in Banking: Implications for Supervision, Provisioning, Financial Reporting and Market Discipline. *Journal of Banking Regulation* Vol. 6 (2).
5. Argiles, J., Garcia – Blandon, J., Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*. Vol. 14 Issue 2, p. 87 – 113.
6. Danaher, C. (2010). Symbol of Eureka given \$10 m price tag by Council. [žiūrėta 2015-10-15]. Prieiga per internet <http://www.thecourier.com.au/story/547900/eureka-flag-works-to-cost-up-to-100000>
7. Bagdžiūnienė, V. (2011). Finansinės ataskaitos pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės askaitomybės standartus. Vilnius. Conto litera leidykla.
8. Balabonienė, I., Dagilienė. L., Mykolaitienė. V., Večerskienė, G. (2013). Accounting peculiarities of the state-owned land in Lithuania. *Ekonomika ir vadyba*. ISSN 1822-6515. Vol. 18, no. 4.
9. Barton, A.D. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13 No. 2, pp. 219-35.
10. Barton, A.D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18 No. 3, 2005, pp. 434-440.
11. Beiga, D. (2006). Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, nr.1 (6).



12. Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. Harlow: Pearson Education. [žiūrėta 2015-03-16]. Prieiga per internetą <http://www.cefims.ac.uk/documents/sample-30.pdf>
13. Bikienė, J. (2011). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimo praktikoje problematika. *Verslas: teorija ir praktika*. ISSN 1822-4202.
14. Bitinas, B. (2006). *Edukologinis tyrimas: sistema ir procesas*. Vilnius: Kronta.
15. Bitinas, B., Rupšienė, L., Žydzūnaitė, V. (2008). *Kokybinių tyrimų metodologija. Vadovėlis vadybos ir administravimo studentams*. Klaipėda.
16. Carnegie, G. and West, B. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical perspectives on Accounting*. 16, 905-928.
17. Cascini, K. T., Delfavero A. (2011). An Evaluation Of The Implementation Of Fair Value Accounting: Impact On Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research*. Vol. 9, No. 1, p. 1 – 16.
18. Charles, E. (2007). Fair Value Accounting and Fair Trade: An Analysis of the Role of International Accounting Standard [žiūrėta 2015-03-03]. Prieiga per internetą <http://ser.oxfordjournals.org/content/5/4/755.short>
19. Creswell, J. W. (2009) *Research Design. Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. Third edition. University of Nebraska – Lincoln. Sage Publications, Inc. [žiūrėta 2016-01-15]. Prieiga per internet [http://isites.harvard.edu/fs/docs/icb.topic1334586.files/2003\\_Creswell\\_A%20Framework%20for%20Design.pdf](http://isites.harvard.edu/fs/docs/icb.topic1334586.files/2003_Creswell_A%20Framework%20for%20Design.pdf)
20. Day, J.M. (2000). Fair Value Accounting – Let's Work Together and Get It Done! [žiūrėta 2015-03-16]. Prieiga per internetą Peržiūrėta <http://www.pdfqueen.com/html/aHR0cDovL3d3dy5pYXNwbHVzLmNvbS9yZXNvdXJjZS8wMDEyZGF5LnBkZg==>
21. Daujotaitė, D. (2009). Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. *Viešoji politika ir administravimas* 28: 29–39.
22. Europos archeologijos paveldo apsaugos konvencija . 1992 m. sausio 16 d. [žiūrėta 2016-04-15]. Prieiga per internetą [http://www.heritage.lt/t\\_aktai/konvencijos/acheologijos\\_paveldo.htm](http://www.heritage.lt/t_aktai/konvencijos/acheologijos_paveldo.htm)
23. Financial Reporting Standard "30 Heritage Assets". (2009). [žiūrėta 2016-07-15]. Prieiga per internetą [http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf)

24. Freedman, J. (2008). Financial and tax accounting: Transparency and 'Truth'. [žiūrėta 2016-03-15]. Prieiga per internetą [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1085862](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1085862)
25. Hassan, A. G. Ouda (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2, No. 2, 19-33.
26. Herrmann, D., Shahrokh, M., Wayne B. (2005). The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1157711##](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1157711##)
27. Illingworth, C. (2007). Financial reporting for heritage assets. [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCIQFjAAahUKEwj7jd6IjZPJAhVIjCwKHVM2Ah4&url=http%3A%2F%2Fwww.christies.com%2Fmedia-library%2Fhta%2F2007%2Fsummer%2Ffinancial-reporting-for-heritage-assets-claire-illingworth-taxplanning.ashx&usg=AFQjCNEMwcSIXHyArw9yL6qNkUoDDTWyg&bvm=bv.107467506,d.bGg>
28. Juočinienė, D., Stončiuvienė, N. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto metodologiniai neatitikimai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai: mokslo darbai*. Akademija: LŽU leidybos centras.
29. Juozaitienė, L. (2000). Įmonės finansai: analizė ir valdymas. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla
30. Kardelis, K. (2007). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Šiauliai: Lucilijus.
31. Katz, D. M. (2008). Fair value caused the crisis. [žiūrėta 2015-02-25]. Prieiga per internetą [http://www.cfo.com/article.cfm/12502908?f=members\\_110508](http://www.cfo.com/article.cfm/12502908?f=members_110508)
32. Kazlauskienė, V. (2012). Viešojo sektoriaus subjekto finansinės būklės analizės rodiklių sistema. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 4 (28). 168–176
33. King, A. M. (2006). Fair Value For Financial Accounting: Meeting the new FASB requirements. John Wiley & Sons, Inc.: Hoboken, New Jersey. ISBN-13:978-0-471-77184-5.
34. Krakauskaitė, E., Rudžionienė, Kristina. (2012). Įvertinimas tikrąja verte apskaitoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. ISSN 1822-8682. 2012, t. 11, p. 18-27.
35. Lakis, V. (2001). Apskaita ir įmonės valdymas. *Ekonomika: mokslo darbai*, 53, p. 33-42.

36. Laužikas, R. (2009). Muziejų eksponatų buhalterinė apskaita. *Lietuvos muziejai*. [žiūrėta 2015-02-25]. Prieiga per internetą [http://www.museums.lt/zurnalas/2009\\_03/Eksponatu\\_buhalterija.pdf](http://www.museums.lt/zurnalas/2009_03/Eksponatu_buhalterija.pdf)
37. Laužikas, R. (2012). Lietuvos muziejai 1991–2011 metais: Pagrindiniai kiekybiniai veiklos rodikliai, rezultatai ir problemos. [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCAQFjAAahUKEwjmn93-j5PJAhVCBiwKHZwIATY&url=http%3A%2F%2Fwww.zurnalai.vu.lt%2Ffacta-museologicalithuanica%2Farticle%2Fdownload%2F5337%2F3491&usg=AFQjCNEaI7h6Fvdje5YfYp5GeSVJmLxKmQ>
38. Lietuvos Respublikos Seimas (2001). Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/qtOzwogBZo>
39. Lietuvos Respublikos Seimas (2008). Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 lapkričio 6d. žin., Nr. 79-3098.) [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=324382](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324382)
40. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. Referendume. Žin., Nr. 33-1014. [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <http://www3.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm>
41. Lietuvos Respublikos Vyriausybė (2005). „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ (2005 m. birželio 29 d. nutarimas Nr. 718). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <https://e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.9B7AEBC5504D>
42. Lietuvos Respublikos Seimas (1991). Lietuvos Respublikos turto ir vertinimo pagrindų įstatymas. (1991 gegužės 25 d. Nr. VIII-1202). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=209969](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=209969)
43. Lietuvos Respublikos Seimas (1998). Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas. (1998 m. gegužės 12 d. Nr. VIII-729). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/dcec0410bb3611e38766a859941f6073>
44. Lietuvos Respublikos Seimas (1996). Lietuvos Respublikos kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatymas (1996 m. sausio 23 d. Nr. I-1179). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=423934](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=423934)

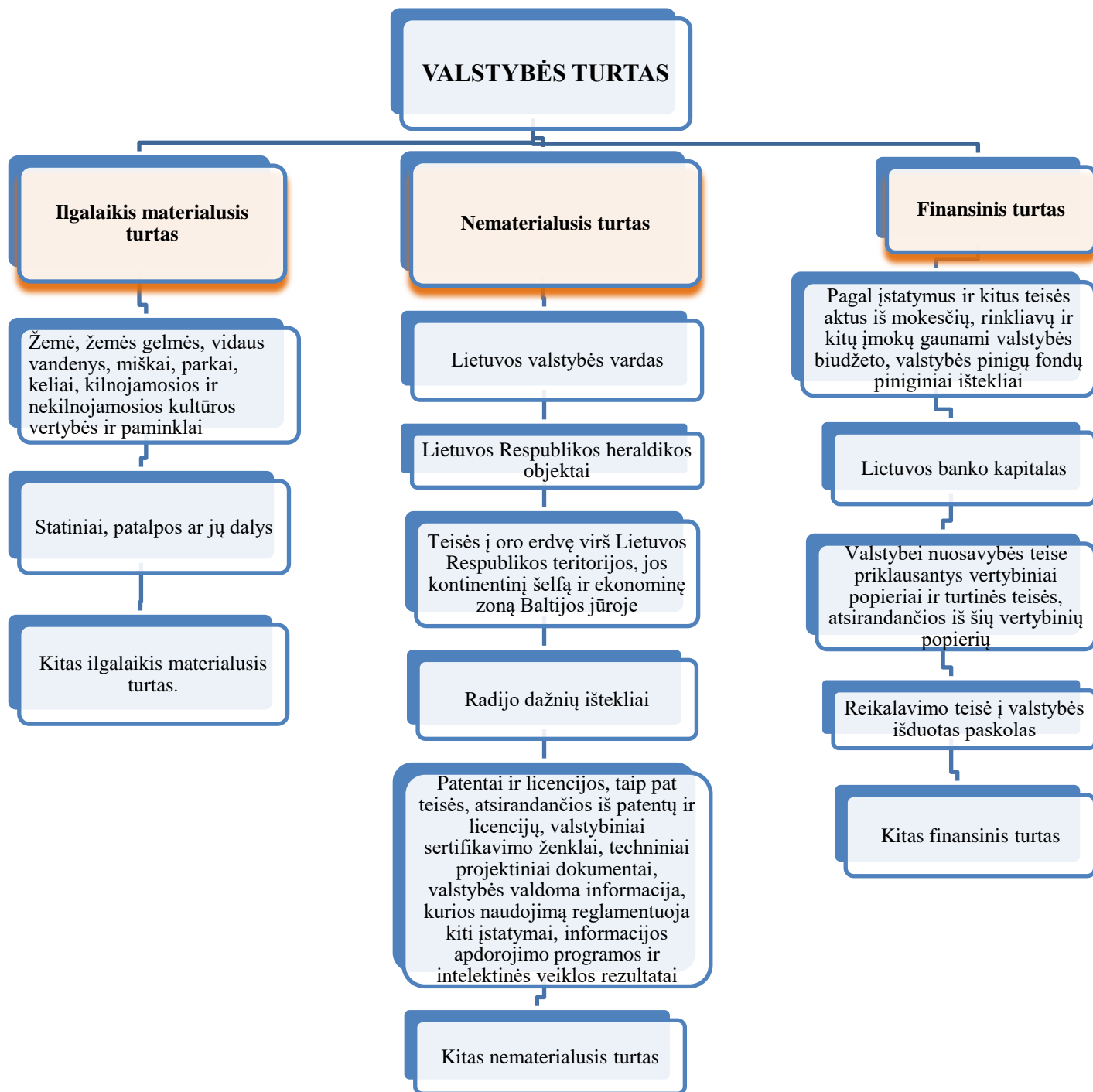
45. Lietuvos Respublikos Seimas (1995). Lietuvos Respublikos muziejų įstatymas (1995 birželio 8 d. Nr. I-930). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.863886C4199F/TAIS\\_464341](https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.863886C4199F/TAIS_464341)
46. Lietuvos Respublikos Seimas (1994). Lietuvos Respublikos nekilnojamojo kultūros paveldo apsaugos įstatymas (1994 m. gruodžio 22 d. Nr. I-733). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=320782](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=320782)
47. Lietuvos Respublikos kultūros ministerija (2005). „Dėl muziejuose esančių rinkinių apsaugos, apskaitos ir saugojimo instrukcijos patvirtinimo“ (2005 m. gruodžio 16 d. įsakymas Nr. ĮV-716). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=268789](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=268789)
48. Lietuvos Respublikos kultūros ministerija 2010 "Dėl muziejinių vertybių (ekspонатų) vertinimo metodinių rekomendacijų patvirtinimo" (2010 m. rugpjūčio 20 d. įsakymas Nr. ĮV-446). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [http://www.muziejai.lt/Teises\\_aktai/images/2010\\_08\\_20\\_del\\_muz\\_vert\\_vertinimo\\_metod\\_rekomen d.pdf](http://www.muziejai.lt/Teises_aktai/images/2010_08_20_del_muz_vert_vertinimo_metod_rekomen d.pdf)
49. Lietuvos Respublikos kultūros ministerija (2015). "Dėl muziejuose saugomų kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo tikrąja verte metodikos patvirtinimo" (2015 m. sausio 7 d. Nr. ĮV-3). [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internet <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/1d14deb09bf411e48dcdae4eb2005eaf>
50. Marti, C. (2006). Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting & Finance*. Vol 26 Issue 2.
- Mackevičius, J. (2010). Viešasis sektorius Lietuvoje: buhalterinės apskaitos sistema. *Viešasis administravimas*. 1-2, 65-75.
51. Montvydienė, O. (2009). Viešojo sektoriaus reformas bus tęsiama. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 17 (545).
52. Miller, P. (1994). Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction. *Accounting as Social and Institutional Practice* (Cambridge University Press, New York), pp. 1–39.
53. Muziejų statistika. [žiūrėta 2016-03-25]. Prieiga per internetą <https://lrkm.lrv.lt/lt/veikla/kulturos-statistika/muzieju-statistika>
54. Muziejų veiklos statistinių rodiklių informacinė sistema. [žiūrėta 2016-03-25]. Prieiga per internetą <http://www.old.lrkm.lt/muziejai/lt/titulinis.html>

55. Nielsen, J. (2003) Recruiting Test Participants for Usability Studies. [žiūrėta 2016-03-25]. Prieiga per [www.useit.com/alertbox/20030120.html](http://www.useit.com/alertbox/20030120.html)
56. Olbrich, M. (2008). Some critical comments on the diverse approaches to fair value measurement in IFRS. [žiūrėta 2015-03-25]. Prieiga per internetą [http://www.google.lt/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=2&ved=0CAsQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.tu-ilmenau.de%2Ffakww%2Fuploads%2Fmedia%2FVeroeffentlichungen-2007-0318.pdf&ei=4A77SvXuBp2qmwPwqPW3Cg&usg=AFQjCNG62URx\\_EpEBga0GIVZV0VLFVYIQ&sig2=e2GcDcJbxSR51E91\\_VXUxA](http://www.google.lt/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=2&ved=0CAsQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.tu-ilmenau.de%2Ffakww%2Fuploads%2Fmedia%2FVeroeffentlichungen-2007-0318.pdf&ei=4A77SvXuBp2qmwPwqPW3Cg&usg=AFQjCNG62URx_EpEBga0GIVZV0VLFVYIQ&sig2=e2GcDcJbxSR51E91_VXUxA)
57. Ragauskienė, E. (2011a). Valstybės turto ekonominė analizė ir valdymo transformacija: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, sociologija (05 S) Vilnius: Vilniaus universitetas.
58. Ragauskienė, E. (2011b). Tikrosios vertės samprata Lietuvoje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 33 (657).
59. Raipa, A., Bučinskas A., Staponkienė J. (2004). Viešosios programos naujojo viešojo valdymo struktūroje. [žiūrėta 2015-02-25]. Prieiga per internetą <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2004~1367181899704/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
60. Rimušauskas, S. (2011). Tikrosios vertės metodo taikymas apskaitoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 7-8, p.22-25.
61. Rogers, D. Y. (2006). Fair Value Concepts. *Society Of Actuaries Spring Meeting: session 15TS* [žiūrėta 2015-10-25]. Prieiga per internetą [www.soa.org/files/pdf/015bk\\_rev-life06.pdf](http://www.soa.org/files/pdf/015bk_rev-life06.pdf)
62. Rudžionienė, K. (2011). Tikrosios vertės samprata Lietuvoje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr.33 (657).
63. Rupšienė, L. (2007) Kokybinių tyrimo duomenų rinkimo metodologija. Metodinė knyga. Klaipėda.
64. Stanford, J. (2005). Accounting for heritage assets: Devising a variable way forward. *Paper presented at 10th CIGAR Comparative International Governmental Accounting Research*.
65. Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K. (2012). Finansinė apskaita. Vilnius.
66. Svorobovičienė, P. (2008). Kaupimo principo taikymas viešajame sektoriuje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 14(494):24.
67. Šlekienė, D., Klimavičienė, J. (1999). Įmonės veiklos įvertinimas. Kaunas: Technologija.
68. Tarptautiniai Finansinės Atskaitomybės Standartai (TFAS) (2008) [žiūrėta 2015-03-25]. Prieiga per internetą [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/arc/ifrs2/ifrs2\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/ifrs2/ifrs2_lt.pdf)

69. Tarptautiniai vertinimo standartai (2013). [žiūrėta 2015-01-25]. Prieiga per internetą [http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjABahUKEwj7\\_ZSg1IjJAhWGWxQKHVLDA1w&url=http%3A%2F%2Fwww.atvi.lt%2Fuploads%2Ffiles%2Fdir23%2Fdir1%2F8\\_0.php&usg=AFQjCNGI4kM3TP3Su4fu9LKVMX-p50KZxw&sig2=AfCBJ-UzixJAm4zozXN59A](http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCQQFjABahUKEwj7_ZSg1IjJAhWGWxQKHVLDA1w&url=http%3A%2F%2Fwww.atvi.lt%2Fuploads%2Ffiles%2Fdir23%2Fdir1%2F8_0.php&usg=AFQjCNGI4kM3TP3Su4fu9LKVMX-p50KZxw&sig2=AfCBJ-UzixJAm4zozXN59A)
70. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai. [žiūrėta 2015-03-25]. Prieiga per internetą [http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma/tvsas](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma/tvsas)
71. Tidikis, R. (2003). Socialinių mokslų tyrimų metodologija: vadovėlis. Vilnius.
72. Tikk, J., Almann, A. (2010). Developments in Public Sector Financial Management in Estonia. Business: Theory and Practice. ISSN 1822-4202.
73. Valstybinio audito ataskaita (2013) „Kaip tvarkomos ir prižiūrimos kilnojamosios kultūros vertybės“ (2013m. gruodžio 5 d. Nr. VA-P-50-1-20). [žiūrėta 2015-04-25]. Prieiga per internetą [https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjPq3MzMAhUBCSwKHfaKBB8QFggaMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.vkontrole.lt%2Ffailas.aspx%3Fid%3D3084&usg=AFQjCNGkzqYLS-Y8\\_nP-JEdkDM-FztuA6A](https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjPq3MzMAhUBCSwKHfaKBB8QFggaMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.vkontrole.lt%2Ffailas.aspx%3Fid%3D3084&usg=AFQjCNGkzqYLS-Y8_nP-JEdkDM-FztuA6A)
74. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (2010). [žiūrėta 2015-01-25]. Prieiga per internetą <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-ir-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-apskaita-ir-atsakomybe/finansine-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-apskaitos-ir-finansines-atskaitomybes-standartai-vsafas>
75. Wynne, A. (2007). Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? Public Fund Digest VI(1): 25–38.

# PRIEDAI

## 1 PRIEDAS. Valstybės turto klasifikacija (sudaryta pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą, 1998)



## 2 PRIEDAS. Turto elementų įvertinimas

Elementas arba jo sudėtinė dalis	Pripažinimo būdai	
	Pripažinimas iki 2010 metų	Pripažinimas nuo 2010 metų
Ilgalaikis nematerialusis turtas	Įsigijimo savikaina, dabartine verte (kai apmokama ilgiau nei 12 mėn.), nemokamai gautas - tikraja verte	Įsigijimo savikaina
Ilgalaikis materialusis turtas		
Žemė, kilnojamasis, nekilnojamasis kultūros vertybės ir kitos vertybės	Įsigijimo savikaina	Tikraja verte
Finansinis turtas, laikomas parduoti	Įsigijimo savikaina	Tikraja verte
Finansinis turtas, laikomas iki išpirkimo termino		Ilgalaikis (-ės) - amortizuota savikaina, trumpalaikis (-ės), įsigijimo savikaina
Suteiktos paskolos ir gautinos sumos		
Biologinis turtas (naudojamas ne žemės ūkio veikloje)	Tikraja verte	
Biologinis turtas (naudojamas žemės ūkio veikloje)	Tikraja verte arba įsigijimo savikaina	



### 3 PRIEDAS. Apskaitos reformos privalumai ir trūkumai (sudaryta pagal Bagdžiūnienė, 2011)

Apskaitos reformos privalumai ir trūkumai	
Privalumai	Trūkumai
Visų ES valstybių vienodo pagrindu parengtas finansines ataskaitas galima lyginti, analizuoti, o to reikia siekiant priimti valdymo sprendimus.	Pernelyg apibendrinti, sudėtinga surasti reikalingas konkrečias nuostatas konkrečioje situacijoje.
Galima plačiau taikyti praktikoje naujus pažangius apskaitos mokslo ir technikos pasiekimus, padidėja kompiuterinių apskaitos programų pasirinkimo galimybės.	Norint pasirinkti leidžiamus apskaitos standartų variantus, būtina juos visus gerai žinoti, reikia gilių apskaitos teorijos žinių.
Bendrasis apskaitos kaupimo principas geriau atskleidžia laukiamą būklę nei bendrasis pinigų apskaitos principas, nes geriau parodo perspektyvą.	Tikrosios vertės nustatymas subjektyvus, nes pagrįstas prielaidomis, o ne faktais.
Tikroji finansinių ataskaitų straipsnių vertė teisingesnė nei anksčiau taikyti vertinimo būdai.	Rinkos įtaka atskleidžia kartu su subjekto veiklos rezultatais, nes nuvertėjimo sąnaudų suma iš esmės priklauso nuo rinkos pokyčių, o ne nuo subjekto veiklos, o tačiau atskleidžiama vienoje veiklos rezultatų ataskaitoje.

#### 4 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų inventorinė knyga (meno muziejams)

Įrašo data	Eilės Nr.	Autorius arba epocha, mokykla	Eksponato aprašymas (pavadinimas ir aprašymas, parašas, data, įrašai ir t.t.)	Medžiaga ir technika
1	2	3	4	5

Matmenys, svoris	Būklė	Ekspnato gavimo dokumentas	Kaina	Pirminės apskaitos Nr.	Fotonegatyvo Nr.	Senas inventorinis Nr.	Pastabos
6	7	8	9	10	11	12	13

**5 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų inventorinė knyga (kultūros istorijos ir gamtos muziejams)**

Mokslinio inventoriaus šifras ir Nr.	Pirminės apskaitos Nr.	Įrašo data, darbuotojo pavardė, pareigos	Iš ko, koku būdu ir pagal kokius dokumentus eksponatas gautas, akto data ir Nr.	Eksponato pavadinimas ir aprašymas	Eksponatų kiekis
1	2	3	4	5	6

Medžiaga ir technika	Matmenys, svoris (tauriesiems metalams ir brangakmeniems)	Būklė (tvirtinama aprašančio asmens parašu)	Kaina (perkant), pirkimo komisijos akto Nr.	Pastabos. Daikto buvimo vieta (įrašas pieštuku). Laikino perdavimo, nurašymo aktas ar kitas dokumentas, jo data ir Nr.
7	8	9	10	11

## 6 PRIEDAS. Muziejaus eksponatų pirminės apskaitos knyga

Eilės Nr.	Įrašo data	Iš ko, koku būdu ir pagal kokius dokumentus eksponatas gautas, akto data ir Nr.	Eksponato pavadinimas ir trumpas aprašymas (autorius, pavadinimas, data, kilmės vieta, įrašai, parašai ir kt.)	Eksponatų kiekis
1	2	3	4	5

Medžiaga ir technika	Matmenys, svoris (tauriems metalams ir brangakmeniams)	Būklė	Kaina	Skyriaus arba rinkinio pavadinimas	Inventoriaus Nr.	Pastabos. (Eksponato saugojimo vieta, nurašymo, perdavimo nuolat saugoti įsakymo ar akto data ir Nr. bei kiti įrašai.) (Rašoma tik pieštuku)
6	7	8	9	10	11	12

## 7 PRIEDAS. Ilgalaikio materialiojo turto vertės pokyčio pažymos forma

\_\_\_\_\_  
(Istaigos pavadinimas)

TVIRTINU:

\_\_\_\_\_  
(pareigų pavadinimas)

\_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_\_\_  
(vardas, pavardė)

\_\_\_\_\_  
(data)

### ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO VERTES POKYCIO PAZYMA

\_\_\_\_\_  
Nr.

\_\_\_\_\_  
(data)

\_\_\_\_\_  
(sudarymo vieta)

Eil. Nr.	Inventoriaus Nr.	Pavadinimas	Įsigijimo data	Įsigijimo savikaina, Lt	Vertės pokytis, Lt	Galutinė vertė, Lt	Vertės pokyčio priežastis
<b>Iš viso:</b>							

Komisijos pirmininkas

\_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_\_\_  
(vardas, pavardė)

Nariai:

\_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_\_\_  
(vardas, pavardė)

\_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_\_\_  
(vardas, pavardė)

Apskaitoje užregistravo:

\_\_\_\_\_  
(pareigų pavadinimas)

\_\_\_\_\_  
(parašas)

\_\_\_\_\_  
(vardas, pavardė)

\_\_\_\_\_  
(data)

## 8 PRIEDAS. Pusiau standartizuoto interviu scenarijus

Esu Kauno technologijos universiteto, apskaitos ir audito programos, magistrantūros studijų studentė Dovilė Ivanauskaitė. Šiuo metu atlieku tyrimą apie kilnojamųjų kultūros vertybių vertinimo problematiką muziejuose. Prašau Jūsų skirti ~ 60 min., laiko ir atsakyti į klausimus. Mūsų pokalbis nebus įrašinėjamas, visi atsakymai bus fiksuojami protokole, gauti duomenys bus naudojami tik šio konkretaus tyrimo analizei, jūsų nuomonė bus pateikta kartu su kitų respondentų atsakymais. Atsakydami į klausimus nuomonę galite reikšti laisvai, čia nėra teisingų ar neteisingų atsakymų. Svarbi kiekviena jūsų išsakyta mintis. Atlikdama tyrimą, laikausi tyrimo etikos kodekso nuostatų. Iš anksto dėkoju už Jūsų atsakymus.

- 1) Lietuvos Respublikos kilnojamųjų kultūros vertybių apsaugos įstatyme (1996), kultūrinė vertybė apibrėžiama: „kilnojamojo daikto ar jo dalies savybė, vertinga etniniu, archeologiniu, istoriniu, meniniu, moksliniu, techniniu, religiniu, estetiniu, memorialiniu ar kitu požiūriu“, tačiau neužsimenama apie materialinę tokio turto vertę. Kaip manote ar valstybės užmojis nustatyti kultūros vertybių materialinę vertę yra teisingas? Ar tai tik nereikalingas resursų švaistymas?
- 2) Kas Jūsų organizacijoje sudaro vertinimo komisiją? Ar vertinant vertybes pasitelkiama ekspertų grupė? Jei yra ekspertu iš šalies, kokios yra jų kainų ribos?
- 3) Jūsų organizacijoje kokios vertybės yra vertinamos pirmiausiai?
- 4) Koks metodas, Jūsų organizacijoje, dažniausiai naudojamas vertinant kultūros vertybes? Ar daug vertybių yra įvertinta simboline vieno 1 euro verte?
- 5) Jūsų manymu, 2015 metais Lietuvos Respublikos Kultūros ministerijai išleidus ir patvirtinus vertinimo tikrąją vertę metodiką, ši palengvino vertintojų darbą?
- 6) Koks procentas vertybių yra įvertintas tikrąją verte?
- 7) Ar Jūsų organizacijoje, kiekvienų finansinių metų pabaigoje, atliekamas kultūros vertybių perkainojimas?
- 8) Kultūros vertybėms yra taikomi įvairūs apribojimai, kaip draudimas parduoti. Taip pat šis turtas yra neriboto naudojimo laiko, todėl tokio turto negalima nurašyti. Jūsų nuomone ar verta tokį turtą traukti į apskaitą? Ar tai neiškreipia finansinių ataskaitų duomenų?
- 9) Jūsų nuomone, kokių priemonių turėtų imtis Lietuvos centrinė valdžia bei vietos valdžia, kad toks svarbus dalykas, kaip kultūros vertybių vertinimas būtų sėkmingai atliekamas?
- 10) Kaip siūlytumėte vertinti kultūros vertybes?
- 11) Kiek metų dirbate dabartinėje įstaigoje?

## 9 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2010 metų finansinės būklės ataskaita

2011-03-15 Nr.  
(466)

Pavaldumo turėtojai ir valdytojai: Inga ir Arba Stikonaitės Jotė

ER. Nr.	Struktūriniai	Pastabos Nr.	Paskaitoje atskaitytinis laikotarpis diena	Paskaitoje pristojis atskaitytinis laikotarpis diena
<b>A.</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		34867561	
I.	Neatnaujintas turas	Nr.1	5024	
I.1	Plotas darbas			
I.2	Programos įrangos ir priemonės		5024	
I.3	Kiti neatnaujinti turai			
I.4	Neįvykę projektai ir darbai bei mokymai			
I.5	Pasivaizdai			
II	Ilgalaikis atnaujintas turas	Nr.2	34862717	
II.1	Zemės			
II.2	Pastatai		18111670	
II.3	Infrastruktūra ir kiti statiniai			
II.4	Neatnaujintose knaibose vertybės		8354940	
II.5	Molines ir senoviniai		78849	
II.6	Transporto priemonės		45795	
II.7	Kolekciniai kultūrinės vertybės		2519143	
II.8	Dabūs ir būvų fragmentai		1212630	
II.9	Kiti ilgalaikio atnaujinto turas		425517	
II.10	Neįvykę projektai ir darbai bei mokymai		4105879	
III	Ilgalaikis finansinis turas			
IV	Kiti ilgalaikio turas			
<b>B.</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>		190	
<b>C.</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		1268095	
I	Atsirgus	Nr.3	478994	
I.1	Struktūros ir techniniai atnaujinimai			
I.2	Mokymai, kelionės ir kitos investicijos		291513	
I.3	Neįvykę projektai, produkcija ir kultūrinės vertybės neturintys			
I.4	Pasirinkta produkcija, atnaujinimai, kitos produkcijos (paslaugos)		142240	
I.5	Įvykdyti mokymai ir biologinis turas, kitos paslaugos			
II	Bankiniai sąskaitavieniai	Nr.4	24960	
III	Prekybiniai sąskaitų sąskaitos sąrašas		639751	
III.1	Gyvatų išnaikinimo finansiniai išlaidos			
III.2	Gyvatų išnaikinimo ir apsaugos išlaidos			
III.3	Gyvatų išnaikinimo sąrašas			
III.4	Gyvatų sąrašas už turto išnaikinimo, paruošimo, turtas, išnaikinimo	Nr.5	19855	
III.5	Sukauptas mokymų sąrašas	Nr.6	619094	
III.6	Kiti mokymų sąrašas			
IV	Trumpalaikis finansinis turas			
V	Pajamos ir pinigų atskaitovė	Nr.7	170400	
<b>D.</b>	<b>FINANSAVIMO SUMŲS</b>		36138856	
I	II sąrašas bei išlaidos	Nr.8	14175101	
II	II sąrašas bei išlaidos		12011638	
III	II sąrašas bei išlaidos ir finansiniai išlaidos			
IV	II sąrašas bei išlaidos		2247463	
<b>E.</b>	<b>INSPARIGIJIMAI</b>		769554	
I	Įvykdyti finansiniai išlaidos			
I.1	Įvykdyti finansiniai išlaidos ir pajamos			
I.2	Įvykdyti mokymai			
I.3	Kiti įvykdyti mokymai			
II	Trumpalaikis finansinis turas		769554	
II.1	Įvykdyti mokymai ir finansiniai išlaidos ir finansiniai mokymai			
II.2	Įvykdyti mokymai ir finansiniai išlaidos ir finansiniai mokymai			
II.3	Trumpalaikis finansinis turas ir finansiniai mokymai			
II.4	Mokymų sąrašas, išlaidos ir finansiniai mokymai			
II.5	Mokymų sąrašas ir finansiniai mokymai bei išlaidos			
II.6	Mokymų sąrašas ir finansiniai mokymai	Nr.9	1173	
II.6.1	Gyvatų išnaikinimo sąrašas			
II.6.2	Kiti mokymų sąrašas bei išlaidos		1173	
II.7	Mokymų mokymai išlaidos	Nr.10		
II.8	Gyvatų išnaikinimo mokymai ir finansiniai mokymai			
II.9	Turto išnaikinimo mokymai	Nr.11	429420	
II.10	II sąrašas mokymai ir finansiniai mokymai			
II.11	Mokymų mokymai sąrašas	Nr.12	232232	
II.12	Kiti mokymai ir finansiniai mokymai	Nr.13	26720	
<b>F.</b>	<b>GRYNASIS TURTAS</b>			
I	Dabūs bei pajamos			
II	Rezervai			
II.1	Tikėtose vėlavėse rezervas			
II.2	Kiti rezervai			
III	Neatnaujintas mokymų turas			
IV	Sukauptas mokymai ir finansiniai mokymai	Nr.14	1051201	
IV.1	Finansiniai mokymai ir finansiniai mokymai		-81137	
IV.2	Archievų mokymai ir finansiniai mokymai		1099338	
<b>G.</b>	<b>MAŽUMOS DALIS</b>			
<b>IS VISO FINANSAVIMO SUMŲS, INSPARIGIJIMŲ, GRYNOSIO TURTO IR MAŽUMOS DALIES</b>			36138856	

# 10 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2012 metų finansinės būklės

## FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA PAGAL 2012 M. Gruodžio 31 D. DUOMENIS

2013-03-08 Nr. 1  
(data)

Pateiktose valiutose ir tikslumas: litais arba užklausiantis litų

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastaba Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
<b>A.</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>162702635.40</b>	<b>36615792.78</b>
I.	Nematerialusis turtas	Nr.1	10372.78	18229.16
I.1	Pietros darbai			
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos		10372.78	18229.16
I.3	Kitas nematerialusis turtas			
I.4	Nebaigti projektai ir finansiniai mokėjimai			
I.5	Prezidiumas			
II.	Ilgalaikis materialusis turtas	Nr.2	162692262.62	36597563.62
II.1	Zemė			
II.2	Pastatai		17412790.40	17762230.40
II.3	Infrastruktūra ir kiti statiniai			
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		6339441.04	6416141.12
II.5	Mašinos ir įrenginiai		56384.26	66520.98
II.6	Transporto priemonės		32155.00	38974.84
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		126608510.06	3044673.31
II.8	Baldai ir biuro įranga		1258873.10	1371936.43
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		413990.15	483207.17
II.10	Nebaigta statyba ir finansiniai mokėjimai		10470118.61	7413879.37
III.	Ilgalaikis finansinis turtas			
IV.	Mineraliniai išteklių ir kitas ilgalaikis turtas			
<b>B.</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>		<b>100.00</b>	<b>100.00</b>
<b>C.</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>117378.01</b>	<b>1246623.06</b>
I.	Atsargos	Nr.3	530689.14	515948.12
I.1	Strateginės ir nekilnojamosios atsargos			
I.2	Medžiagos, žaliavos ir likvidūs investiciniai		91579.08	53875.34
I.3	Nebaigta gaminti produkcija ir nebaigtos vykdyti sutartys			
I.4	Pagaminta produkcija, atsargos, skintos paruošti (parduoti)		439110.06	482072.78
I.5	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti			
II.	Finansiniai įsipareigojimai			
III.	Per vienus metus gautinės sumos		544120.70	461467.73
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos			
III.2	Gautini mokėjimai ir socialinės įmokos			
III.3	Gautinos finansavimo sumos			
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas preces, turto, gaulausas	Nr.4	26078.10	23729.77
III.5	Sukauptos gautinos sumos	Nr.5	518047.60	536677.46
III.6	Kitos gautinos sumos			1060.50
IV.	Trumpalaikės investicijos			
V.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	Nr.6	102518.17	149207.21
	<b>IS VISO TURTO:</b>		<b>163880063.41</b>	<b>37862515.84</b>
<b>D.</b>	<b>FINANSAVIMO SUMOS</b>	Nr.7	<b>36465738.50</b>	<b>37644080.95</b>
I.	Iš valstybės biudžeto		33808067.88	31172220.69
II.	Iš savivaldybės biudžeto			
III.	Iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų		37246.38	9987.15
IV.	Iš kitų šaltinių		2620424.24	1461878.11
<b>E.</b>	<b>ĮSIPAREIGOJIMAI</b>		<b>724355.13</b>	<b>579621.76</b>
I.	Ilgalaikiai įsipareigojimai			
I.1	Ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
I.2	Ilgalaikiai atidėjimai			
I.3	Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai			
II.	Trumpalaikiai įsipareigojimai	Nr.8	724355.13	579621.76
II.1	Ilgalaikių atidėjimų einamųjų metų dalis ir trumpalaikiai atidėjimai			
II.2	Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis			
II.3	Trumpalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
II.4	Mokėtinos subsidijos, dotacijos ir finansavimo sumos			
II.5	Mokėtinos sumos į Europos Sąjungos biudžetą			
II.6	Mokėtinos sumos į biudžetą ir fondus		2962.61	878.14
II.6.1	Gryžintinos finansavimo sumos			
II.6.2	Kitos mokėtinos sumos biudžetui		2962.61	878.14
II.7	Mokėtinos socialinės įmokos			
II.8	Gryžintini mokėjimai, įmokos ir jų permokos			
II.9	Tiekėjams mokėtinos sumos	Nr.9	334398.97	123032.16
II.10	Šu darbe sustovėjusiuose įsipareigojimai		245.24	940.87
II.11	Sukauptos mokėtinos sumos	Nr.10	346918.58	470376.52
II.12	Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	Nr.11	39829.73	34394.07
<b>F.</b>	<b>GRYNASIS TURTAS</b>		<b>126689969.78</b>	<b>4638813.13</b>
I.	Dalinis kapitalas			
II.	Rezervai		124173899.41	1943347.41
II.1	Tūkstosios vertės rezervas		124173899.41	1943347.41
II.2	Kiti rezervai			
III.	Nuosaivos bei metodo įtaka			
IV.	Sukauptas perviršis ar deficitas	Nr.12	2516070.37	2694665.72
IV.1	Einamųjų metų perviršis ar deficitas		-179395.35	1644264.72
IV.2	Ankstesnių metų perviršis ar deficitas		2695465.72	1051201.00
<b>G.</b>	<b>MAŽUMOS DALIS</b>		<b>163880063.41</b>	<b>37862515.84</b>
	<b>IS VISO FINANSAVIMO SUMŲ, ĮSIPAREIGOJIMŲ, GRYNOJO TURTO IR MAŽUMOS DALIES:</b>		<b>163880063.41</b>	<b>37862515.84</b>



## 11 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2013 metų finansinės būklės ataskaita

### FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA PAGAL 2013 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS

\_\_\_\_\_  
(data) Nr. \_\_\_\_\_

*Pateikimo valiuta ir tikslumas: litais*

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>A</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>186.395.462,47</b>	<b>162.702.635,40</b>
I	Nematerialusis turtas	P03	598,13	10.372,78
I.1	Pletros darbai			
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos		598,13	10.372,78
I.3	Kitas nematerialusis turtas			
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai			
I.5	Prestižas			
II	Ilgalaikis materialusis turtas	P04	186.394.864,34	162.692.262,62
II.1	Žeme			
II.2	Pastatai		17.063.350,40	17.412.790,40
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai			
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		12.672.600,00	6.339.441,04
II.5	Mašinos ir įrenginiai		48.238,49	56.384,26
II.6	Transporto priemonės		125.039,16	32.155,00
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		154.712.206,43	126.608.510,06
II.8	Baldai ir biuro įranga		1.234.751,92	1.258.873,10
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		538.677,94	513.990,15
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai		0,00	10.470.118,61
III	Ilgalaikis finansinis turtas			
IV	Mineraliniai išteklių ir kitas ilgalaikis turtas			
<b>B</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	P07	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>C</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>1.586.583,52</b>	<b>1.177.328,01</b>
I	Atsargos	P08	550.600,09	530.689,14
I.1	Strateginės ir neliečiamosios atsargos			
I.2	Medžiagos, žaliavos ir ūkinis inventorių		37.496,20	91.579,08
I.3	Nebaigta gaminti produkcija ir nebaigtos vykdyti sutartys			
I.4	Pagaminta produkcija, atsargos, skirtos parduoti (perduoti)		513.103,89	439.110,06
I.5	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti			
II	Išankstiniai apmokėjimai			
III	Per vienerius metus gautinos sumos	P10	954.223,45	544.120,70
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos			
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos			
III.3	Gautinos finansavimo sumos			
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turą, paslaugas	P10	34.640,84	26.078,10
III.5	Sukauptos gautinos sumos		919.236,61	518.042,60
III.6	Kitos gautinos sumos		346,00	
IV	Trumpalaikės investicijos			
V	P pinigai ir pinigų ekvivalentai	P11	81.759,98	102.518,17
	<b>IŠ VISO TURTO:</b>		<b>187.982.145,99</b>	<b>163.880.063,41</b>

*(tęsinys kitame puslapyje)*

**FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA**  
**PAGAL 2013 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS (tęsinys)**

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>D</b>	<b>FINANSAVIMO SUMOS</b>	<b>P12</b>	<b>26.420.939,98</b>	<b>36.465.738,50</b>
I	Iš valstybės biudžeto		22.740.843,60	33.808.067,88
II	Iš savivaldybės biudžeto		0,00	
III	Iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų		42.913,40	37.246,38
IV	Iš kitų šaltinių		3.637.182,98	2.620.424,24
<b>E</b>	<b>ISIPAREIGOJIMAI</b>		<b>1.021.960,25</b>	<b>724.355,13</b>
I	Ilgalaikiai įsipareigojimai			
I.1	Ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
I.2	Ilgalaikiai atidėjiniai			
I.3	Kiti įsipareigojimai			
II	Trumpalaikiai įsipareigojimai		1.021.960,25	724.355,13
II.1	Ilgalaikių atidėjinių einamųjų metų dalis ir trumpalaikiai atidėjiniai			
II.2	Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis			
II.3	Trumpalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
II.4	Mokėtinos subsidijos, dotacijos ir finansavimo sumos			
II.5	Mokėtinos sumos į Europos Sąjungos biudžetą			
II.6	Mokėtinos sumos į biudžetus ir fondus		1.789,46	2.962,61
II.6.1	Grąžintinos finansavimo sumos			
II.6.2	Kitos mokėtinos sumos biudžetui		1.789,46	2.962,61
II.7	Mokėtinos socialinės išmokos			
II.8	Grąžintini mokesčiai, įmokos ir jų permokos			
II.9	Tiekėjams mokėtinos sumos	P17	607.060,02	334.398,97
II.10	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai		30,61	245,24
II.11	Sukauptos mokėtinos sumos	P17	412.663,96	346.918,58
II.12	Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	P17	416,20	39.829,73
<b>F</b>	<b>GRYNASIS TURTAS</b>	<b>P18</b>	<b>160.539.245,76</b>	<b>126.689.969,78</b>
I	Dalininkų kapitalas			
II	Rezervai		157.983.762,62	124.173.899,41
II.1	Tikrosios vertės rezervas		157.983.762,62	124.173.899,41
II.2	Kiti rezervai			
III	Nuosavybės metodo įtaka			
IV	Sukauptas perviršis ar deficitas		2.555.483,14	2.516.070,37
IV.1	Einamųjų metų perviršis ar deficitas		39.412,77	-179.395,35
IV.2	Ankstesnių metų perviršis ar deficitas		2.516.070,37	2.695.465,72
<b>G</b>	<b>MAŽUMOS DALIS</b>			
	<b>IŠ VISO FINANSAVIMO SUMŲ, ĮSIPAREIGOJIMŲ, GRYNŲJO TURTO IR MAŽUMOS DALIES:</b>		<b>187.982.145,99</b>	<b>163.880.063,41</b>

## 12 PRIEDAS. Pasirinkto muziejaus 2014 metų finansinės būklės ataskaita

### FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA PAGAL 2014 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS

Nr. \_\_\_\_\_  
(data)

*Pateikimo valiuta ir tikslumas: litais*

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>A</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>198.212.564,76</b>	<b>186.395.462,47</b>
I	Nematerialusis turtas	P03	19.556,58	598,13
I.1	Pietros darbai			
I.2	Programine įranga ir jos licencijos		19.556,58	598,13
I.3	Kitas nematerialusis turtas			
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai			
I.5	Prestižas			
II	Ilgalaikis materialusis turtas	P04	198.193.008,18	186.394.864,34
II.1	Žemė			
II.2	Pastatai		16.713.910,40	17.063.350,40
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai			
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		6.543.300,00	12.672.600,00
II.5	Mašinos ir įrenginiai		35.602,97	48.238,49
II.6	Transporto priemonės		103.971,60	125.039,16
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		173.090.871,27	154.712.206,43
II.8	Baldai ir biuro įranga		1.129.430,34	1.234.751,92
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		575.921,60	538.677,94
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai			0,00
III	Ilgalaikis finansinis turtas			
IV	Mineraliniai išteklių ir kitas ilgalaikis turtas			
<b>B</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	P07	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>C</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>1.955.290,24</b>	<b>1.586.583,52</b>
I	Atsargos	P08	583.074,89	550.600,09
I.1	Strateginės ir neliečiamosios atsargos			
I.2	Medžiagos, žaliavos ir ūkinis inventorių		38.094,92	37.496,20
I.3	Nebaigta gaminti produkcija ir nebaigtos vykdyti sutartys			
I.4	Pagaminta produkcija, atsargos, skirtos parduoti (perduoti)		544.979,97	513.103,89
I.5	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti			
II	Išankstiniai apmokėjimai			
III	Per vienerius metus gautinos sumos	P10	1.284.831,71	954.223,45
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos			
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos			
III.3	Gautinos finansavimo sumos			
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turta, paslaugas	P10	14.330,20	34.640,84
III.5	Sukauptos gautinos sumos		1.270.155,51	919.236,61
III.6	Kitos gautinos sumos		346,00	346,00
IV	Trumpalaikės investicijos			
V	P pinigai ir pinigų ekvivalentai	P11	87.383,64	81.759,98
	<b>IŠ VISO TURTO:</b>		<b>200.167.955,00</b>	<b>187.982.145,99</b>

*( tęsinys kitame puslapyje )*

**FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA**  
**PAGAL 2014 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS (tęsinys)**

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>D</b>	<b>FINANSAVIMO SUMOS</b>			
I	Iš valstybės biudžeto	P12	26.745.082,03	26.420.939,98
II	Iš savivaldybės biudžeto		22.534.573,76	22.740.843,60
III	Iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų			0,00
IV	Iš kitų šaltinių		33.120,00	42.913,40
			4.177.388,27	3.637.182,98
<b>E</b>	<b>ĮSIPAREIGOJIMAI</b>			
I	Ilgalaikiai įsipareigojimai		1.426.248,89	1.021.960,25
I.1	Ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
I.2	Ilgalaikiai atidėjiniai			
I.3	Kiti įsipareigojimai			
II	Trumpalaikiai įsipareigojimai			
II.1	Ilgalaikių atidėjinių einamųjų metų dalis ir trumpalaikiai atidėjiniai		1.426.248,89	1.021.960,25
II.2	Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis			
II.3	Trumpalaikiai finansiniai įsipareigojimai			
II.4	Mokėtinos subsidijos, dotacijos ir finansavimo sumos			
II.5	Mokėtinos sumos į Europos Sąjungos biudžetą			
II.6	Mokėtinos sumos į biudžetus ir fondus			
II.6.1	Gražintinos finansavimo sumos		2.378,58	1.789,46
II.6.2	Kitos mokėtinos sumos biudžetui		2.378,58	1.789,46
II.7	Mokėtinos socialinės išmokos			
II.8	Gražintini mokesčiai, įmokos ir jų permokos			
II.9	Tiekėjams mokėtinos sumos	P17	876.513,00	607.060,02
II.10	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai		127.007,71	30,61
II.11	Sukauptos mokėtinos sumos	P17	420.260,94	412.663,96
II.12	Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	P17	88,66	416,20
<b>F</b>	<b>GRYNASIS TURTAS</b>	<b>P18</b>	<b>171.996.624,08</b>	<b>160.539.245,76</b>
I	Dalininkų kapitalas			
II	Rezervai			
II.1	Tikrosios vertės rezervas		169.494.484,59	157.983.762,62
II.2	Kiti rezervai		169.494.484,59	157.983.762,62
III	Nuosavybės metodo įtaka			
IV	Sukauptas perviršis ar deficitas			
IV.1	Einamųjų metų perviršis ar deficitas		2.502.139,49	2.555.483,14
IV.2	Ankstesnių metų perviršis ar deficitas		-53.343,65	39.412,77
			2.555.483,14	2.516.070,37
<b>G</b>	<b>MAŽUMOS DALIS</b>			
	IŠ VISO FINANSAVIMO SUMŲ, ĮSIPAREIGOJIMŲ, GRYNOJO TURTO IR MAŽUMOS DALIES		200.167.955,00	187.982.145,99

13 PRIEDAS. 2012 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita

NACIONALINIO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO  
FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA  
PAGAL 2012 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS

2013 m. liepos 30 d. Nr. 1111-5

Pateikimo valiuta ir tikslumas: tūkstančiais litų

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4
<b>A</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>165.735.106,05</b>
I	Nematerialusis turtas	P01	379.444,43
I.1	Pietros darbai		9.332,29
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos		155.609,85
I.3	Kitas nematerialusis turtas		83.798,26
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai		130.704,03
I.5	Prestižas		
II	Ilgalaikis materialusis turtas	P02	68.253.115,26
II.1	Žemė		39.662.678,43
II.2	Pastatai		11.684.426,15
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai		6.951.556,39
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		1.372.764,56
II.5	Mašinos ir įrenginiai		1.996.538,64
II.6	Transporto priemonės		691.822,60
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		255.176,52
II.8	Baldai ir biuro įranga		540.154,10
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		676.968,74
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai		4.421.029,13
III	Ilgalaikis finansinis turtas	P03	33.341.295,79
III.1	Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius		26.760.726,25
III.1.1	Investicijos į kontroliuojamus ir asocijuotuosius subjektus		25.541.048,71
III.1.2	Investicijos į kitus subjektus		1.219.677,54
III.2	Investicijos į ne nuosavybės vertybinius popierius		
III.3	Po vienerių metų gautinos sumos		3.744.362,20
III.4	Ilgalaikiai terminuoti indėliai		1.771,53
III.5	Kitas ilgalaikis finansinis turtas		2.834.435,81
IV	Mineraliniai ištekliai ir kitas ilgalaikis turtas	P04	63.761.250,57
<b>B</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	<b>P05</b>	<b>41.391,83</b>
<b>C</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>15.901.306,06</b>
I	Atsargos	P06	1.136.431,90
I.1	Atsargos, išskyrus ilgalaikį materialųjį ir biologinį turta, skirtą parduoti		997.853,36
I.2	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti		138.578,55
II	Išankstiniai apmokėjimai	P08	509.780,51
III	Per vienerius metus gautinos sumos	P09	7.437.098,87
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos		620.619,52
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos		1.327.969,89
III.3	Gautinos finansavimo sumos		989.768,71
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turta, paslaugas	P09	179.012,87
III.5	Sukauptos gautinos sumos		2.078.814,28
III.6	Kitos gautinos sumos		2.240.913,61
IV	Trumpalaikės investicijos	P03	51.277,59
V	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	P10	6.766.717,17
	<b>IŠ VISO TURTO</b>		<b>181.677.803,93</b>

14 PRIEDAS. 2013 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita

NACIONALINIO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO  
FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA  
PAGAL 2013 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS

2014 m. liepos 31 d. Nr. 11X-4

Pateikimo valiuta ir tikslumas: tūkstančiais litų

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>A</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>157.868.155,01</b>	<b>165.735.106,05</b>
I	Nematerialusis turtas	P01	415.446,76	379.444,43
I.1	Plėtros darbai		7.735,81	9.332,29
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos		200.177,92	155.609,85
I.3	Kitas nematerialusis turtas		93.817,10	83.798,26
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai		113.715,93	130.704,03
I.5	Prestižas			
II	Ilgalaikis materialusis turtas	P02	116.487.984,23	68.253.115,26
II.1	Žemė		86.244.472,40	39.662.678,43
II.2	Pastatai		12.276.919,10	11.684.426,15
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai		7.365.812,45	6.951.556,39
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		1.445.446,55	1.372.764,56
II.5	Mašinos ir įrenginiai		2.019.034,93	1.996.538,64
II.6	Transporto priemonės		666.336,22	691.822,60
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		352.231,59	255.176,52
II.8	Baldai ir biuro įranga		520.852,48	540.154,10
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		715.568,78	676.968,74
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai		4.881.309,73	4.421.029,13
III	Ilgalaikis finansinis turtas	P03	34.300.082,94	33.341.295,79
III.1	Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius		27.502.901,01	26.760.726,25
III.1.1	Investicijos į kontroliuojamus ir asocijuotuosius subjektus		27.063.696,28	25.541.048,71
III.1.2	Investicijos į kitus subjektus		439.204,73	1.219.677,54
III.2	Investicijos į ne nuosavybės vertybinius popierius		200,12	
III.3	Po vienerių metų gautinos sumos		4.346.551,36	3.744.362,20
III.4	Ilgalaikiai terminuoti indėliai		2.116,63	1.771,53
III.5	Kitas ilgalaikis finansinis turtas		2.448.313,82	2.834.435,81
IV	Mineraliniai išteklių ir kitas ilgalaikis turtas	P04	6.664.641,08	63.761.250,57
<b>B</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	P05	<b>41.404,42</b>	<b>41.391,83</b>
<b>C</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>14.102.297,23</b>	<b>15.901.306,06</b>
I	Atsargos	P06	1.220.659,34	1.136.431,90
I.1	Atsargos, išskyrus ilgalaikį materialųjį ir biologinį turtą, skirtą parduoti		967.735,42	997.853,36
I.2	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti		252.923,92	138.578,55
II	Išankstiniai apmokėjimai	P09	482.441,55	509.780,51
III	Per vienerius metus gautinos sumos	P09	7.540.380,78	7.437.098,87
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos		773.418,66	620.619,52
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos		2.297.920,55	1.327.969,89
III.3	Gautinos finansavimo sumos		1.257.659,71	989.768,71
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turtą, paslaugas	P09	141.371,94	179.012,87
III.5	Sukauptos gautinos sumos		2.299.811,69	2.078.814,28
III.6	Kitos gautinos sumos		770.198,23	2.240.913,61
IV	Trumpalaikės investicijos	P03	277.885,09	51.277,59
V	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	P10	4.580.930,47	6.766.717,17
	<b>IŠ VISO TURTO</b>		<b>172.011.856,66</b>	<b>181.677.803,93</b>

15 PRIEDAS. 2014 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita

NACIONALINIO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO  
FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA  
PAGAL 2014 M. GRUODŽIO 31 D. DUOMENIS

2015 m. liepos 31 d. Nr.

Pateikimo valiuta ir tikslumas: tūkstančiais litų

eil. Nr.	Stripsniai	Pastabos Nr.	Paskutinė ataskaitinio laikotarpio diena	Paskutinė praėjusio ataskaitinio laikotarpio diena
1	2	3	4	5
<b>A</b>	<b>ILGALAIKIS TURTAS</b>		<b>152,551,149.41</b>	<b>157,868,155.01</b>
I	Nematerialusis turtas	P01	491,603.66	415,446.76
I.1	Plėtros darbai		6,656.47	7,735.81
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos		211,471.52	200,177.92
I.3	Kitas nematerialusis turtas		103,555.06	93,817.10
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai		169,920.62	113,715.93
I.5	Prestižas			
II	Ilgalaikis materialusis turtas	P02	117,615,739.82	116,487,984.23
II.1	Žemė		85,480,126.91	86,244,472.40
II.2	Pastatai		12,796,967.39	12,276,919.10
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai		8,579,820.37	7,365,812.45
II.4	Nekilnojamosios kultūros vertybės		1,636,407.52	1,445,446.55
II.5	Mašinos ir įrenginiai		1,910,291.97	2,019,034.93
II.6	Transporto priemonės		611,436.21	666,336.22
II.7	Kilnojamosios kultūros vertybės		440,629.03	352,231.59
II.8	Baldai ir biuro įranga		526,728.21	520,852.48
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas		811,215.75	715,568.78
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai		4,822,116.48	4,881,309.73
III	Ilgalaikis finansinis turtas	P03	32,540,229.49	34,300,082.94
III.1	Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius		26,898,116.83	27,502,901.01
III.1.1	Investicijos į kontroliuojamus ir asocijuotuosius subjektus		26,490,863.03	27,063,696.28
III.1.2	Investicijos į kitus subjektus		407,253.80	439,204.73
III.2	Investicijos į ne nuosavybės vertybinius popierius		746.41	200.12
III.3	Po vienerių metų gautinos sumos		3,491,666.40	4,346,551.36
III.4	Ilgalaikiai terminuoti indėliai		2,126.29	2,116.63
III.5	Kitas ilgalaikis finansinis turtas		2,147,573.57	2,448,313.82
IV	Mineraliniai išteklių ir kitas ilgalaikis turtas	P04	1,903,576.44	6,664,641.08
<b>B</b>	<b>BIOLOGINIS TURTAS</b>	P05	<b>44,235.16</b>	<b>41,404.42</b>
<b>C</b>	<b>TRUMPALAIKIS TURTAS</b>		<b>18,977,758.40</b>	<b>14,102,297.23</b>
I	Atsargos	P06	1,047,934.94	1,220,659.34
I.1	Atsargos, išskyrus ilgalaikį materialųjį ir biologinį turtą, skirta parduoti		983,215.95	967,735.42
I.2	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas, skirtas parduoti		64,718.99	252,923.92
II	Išankstiniai apmokėjimai	P09	473,862.12	482,441.55
III	Per vienerius metus gautinos sumos	P09	7,283,723.00	7,540,380.78
III.1	Gautinos trumpalaikės finansinės sumos		237,207.83	773,418.66
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos		2,132,379.03	2,297,920.55
III.3	Gautinos finansavimo sumos		1,245,444.33	1,257,659.71
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turtą, paslaugas	P09	125,258.69	141,371.94
III.5	Sukauptos gautinos sumos		2,125,071.76	2,299,811.69
III.6	Kitos gautinos sumos		1,418,361.35	770,198.23
IV	Trumpalaikės investicijos	P03	1,006,239.31	277,885.09
V	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	P10	9,165,999.04	4,580,930.47
	<b>IŠ VISO TURTO</b>		<b>171,573,142.98</b>	<b>172,011,856.66</b>