

## FINANSINIŲ ATASKAITŲ ELEMENTŲ ĮVERTINIMO BŪDAI VIEŠOJO IR PRIVATAUS SEKTORIAUS APSKAITOJE

Kristina Rudžionienė

Vilniaus universitetas

### Anotacija

Siekiant pagrindinio finansinės apskaitos tikslo – finansinėse ataskaitose pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, vienu svarbiausiu dalyku yra įvertinimo būdų pasirinkimas. Šio tyrimo tikslas – palyginti finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus, nustatytus Verslo apskaitos bei viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose. Pastebėta, kad vertinimo būdai viešojo sektoriaus subjektams nustatyti yra panašūs į taikomus privataus sektoriaus apskaitoje, tačiau yra ir neesminių skirtumų.

**Pagrindiniai žodžiai:** įvertinimo būdas, išigijimo savikaina, tikroji vertė, finansinių ataskaitų elementai.

### Įvadas

Įvertinimo būdų taikymo metodika užsienio autorių (Alexander, Canning, Edwards ir Bell, MacNeal, Moonitz, Paton, Sprouse ir Moonitz, Sweeney, Chambers ir kt.) plačiai nagrinėta praėjusio amžiaus 6–8-ajame dešimtmetyje (Riahi-Belkaoui, 2004), kai buvo didelė infliacija. Apskaitoje nebeužtenka taikyti dvejybinių įrašų, registruoti visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius išigijimo savikaina, bet reikia ir pasiūlyti kitokius būdus, kad tikrai ir teisingai būtų pateikta įstaigos finansinė būklė ir veiklos rezultatai, pinigų srautai.

Vykstant viešojo sektoriaus reformai, kartu su naujų apskaitos standartų diegimu kyla ir naujų reikalavimų visai apskaitai, taip pat nustatytas finansinių ataskaitų tikslas – ataskaitos turi būti sudarytos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų viešojo sektoriaus subjekto turta, finansavimo sumas, išsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, grynąjį turta, pinigų srautus (LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2007). Siekiant šio tikslo, svarbu tinkamai pasirinkti ir taikyti reikalaujamus finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus tiek registruojant straipsnius pirminio pripažinimo metu, tiek sudarant finansines ataskaitas. Tokie įvertinimai bus naujas dalykas biudžetinių įstaigų buhalteriams, nes iki šiol buvo naudojamas tik vienas išigijimo savikainos būdas. Labai svarbu išnagrinėti, ar šie būdai skirsis nuo privataus sektoriaus Verslo

apskaitos standartuose nustatytų įvertinimo būdų ar apskritai įvertinimo procesas bus vienodas visose Lietuvos įmonėse ir įstaigose.

Be to, finansinės apskaitos normatyvinėje teorijoje įprasta, kad valstybė pirmiausia nustato konceptuales reikalavimus privataus ir viešojo sektoriaus apskaitos sistemoms (Davidson, Gelardi, Li, 1996; Hendriksen, Van Breda, 2000; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Deegan, 2003; Riahi – Belkaoui, 2004; Walton, Aerts, 2006; Radebaugh, Gray, Black, 2006; Collier, 2009) pagrindiniuose apskaitos tvarką reguliuojančiuose teisės aktuose, o vėliau standartuose tik konkretizuoja šių reikalavimų taikymo niuansus (Mozes, 1998). Vieni šių konceptualių reikalavimų ir yra finansinių ataskaitų elementai ir jų įvertinimo būdai (Deegan, 2003; Riahi-Belkaoui, 2004). Konkrečių įvertinimo būdų naudojimas pagal Tarptautinius apskaitos standartus ir JAV apskaitos taisykles nagrinėtas daugelio autorių (Hendriksen, Van Breda, 2000; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Jones, Wolnizer, 2003; Walker, Jones, 2003; Khurana, Kim, 2003; Riahi-Belkaoui, 2004; Radebaugh, Gray, Black, 2006; Collier, 2009; ir kt.), Lietuvos mokslininkai (Ivanauskienė, 2006; Mackevičius, 2006; Bukevičius, Žaptorius, 2009; ir kt.) taip pat apžvelgia pagrindinius finansinių ataskaitų elementus ir jų įvertinimo būdus pagal Lietuvos apskaitos standartus. Tačiau viešojo sektoriaus įvertinimo procesas yra mažai nagrinėtas tiek užsienyje, tiek Lietuvoje, nes pagrindiniai pokyčiai šioje srityje vyksta tik paskutiniajame dešimtmetyje, o Lietuvoje – dar tik kelerius metus. Moksliniu požiūriu taikytinų įvertinimo būdų palyginimas privačiame ir viešajame sektoriuose Lietuvoje nėra nagrinėtas.

**Tyrimo objektas** – įvertinimo būdai.

**Tyrimo tikslas** – palyginti finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus, nustatytus Verslo apskaitos standartuose bei viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose.

Tyrimo naudoti šie mokslinio tyrimo metodai: literatūros apžvalga, sisteminimas, lyginimas, stebėjimas, dedukcija, taip pat remiamasi normatyviniu požiūriu į finansinės apskaitos teoriją. Pagrindiniai tyrimo šaltiniai yra Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą biudžetinėse įstaigose:

LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai. Šių standartų reikalavimų tyrimui pasitelkta teksto turinio analizė.

### Pagrindiniai finansinių ataskaitų elementai Lietuvos apskaitos reglamentavimo sistemoje

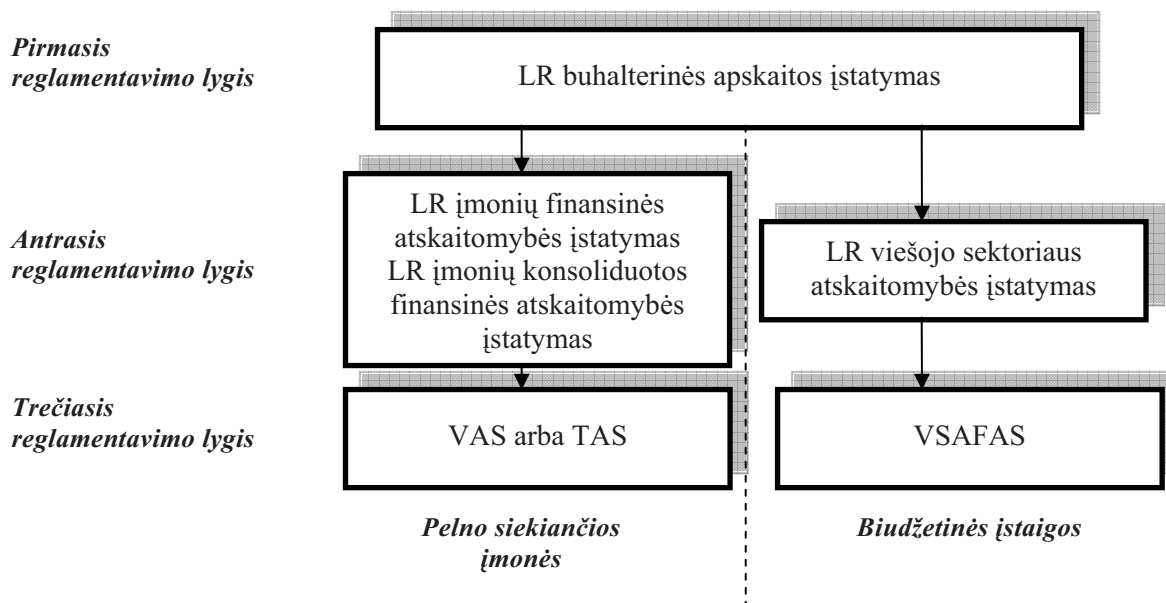
Nustatant finansinių ataskaitų elementus, gali būti taikomi keletas alternatyvių požiūrių (Riahi-Belkaoui, 2004). Pavyzdžiui, Australijoje nustatyti penki apskaitos elementai: turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos ir sąnaudos. JAV nustatyta dešimt elementų: turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, investicijos, paskirstymas, bendrasis pelnas, pajamos, sąnaudos, netekimai ir pagautė (Schroeder, Clark, Cathey, 2001). Tarptautinių apskaitos standartų Valdyba yra perėmusi penkis Australijos elementus ir papildomai nustatiusi pelną (Deegan, 2003).

Dauguma užsienio autorių (Davidson, Gelardi, Li, 1996; Mozes, 1998; Deegan, 2003; Gallery, Gallery, 2004, Riahi-Belkaoui, 2004; Walton, Aerts, 2006, Whittington, 2008; Collier, 2009) remiasi Tarptautinių apskaitos standartų Valdybos ir JAV apskaitos standartų Tarybos nustatytais conceptualiomis nuostatomis, kad privataus sektoriaus finansinių ataskaitų elementais laikomi *turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos*. Paprastai pateikiami tik šių elementų apibrėžimai ir pagrindiniai jų pripažinimo kriterijai, o detalesnis šių elementų reglamentavimas nustatomas apskaitos standartuose.

Šiuo metu Lietuvos pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis biudžetinių įstaigų apskaitą, yra LR

viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas ir 2001 m. kovo 16 d. LR finansų ministro įsakymas nr. 70 „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarka“ (pakeista 2005 m. gruodžio 30 d. nr. 1K-405), apskaitos organizavimą reglamentuoja 2005 m. gegužės 25 d. LR finansų ministro įsakymas nr. 1K-170 „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės“, o biudžetinių įstaigų veiklą reglamentuoja daugybė kitų teisės aktų. Taigi šių įstaigų veikla yra gana griežtai reglamentuojama, tačiau apskaitos reglamentavimui iki šiol buvo skiriamas mažiau dėmesio, jei lyginti su pelno siekiančiomis įmonėmis. Tačiau nuo 2010 m. sausio 1 d. šioms įstaigoms įsigalios Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (toliau – VSAFAS).

Pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą (2001) Lietuvoje nuo 2010 m. sausio 1 d. apskaitos reglamentavimas bus vykdomas keliais lygmenimis (žr. 1 pav.). *Pirmasis reglamentavimo lygis* – tai LR buhalterinės apskaitos įstatymas, galiojantis visiems ūkio subjektams. *Antrasis reglamentavimo lygis* – tai įstatymai, reglamentuojantys finansinės atskaitomybės sudarymą: pelno siekiančioms įmonėms aktualūs LR įmonių finansinės atskaitomybės ir įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymai, o biudžetinėms įstaigoms – LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. *Trečiasis reglamentavimo lygis* – finansinės atskaitomybės turinį ir buhalterinės apskaitos politiką konkretizuojantys standartai, t. y. Verslo apskaitos standartai (toliau – VAS) arba Tarptautiniai apskaitos standartai (toliau – TAS), priklausomai nuo to, kokius standartus pasirenka įmonės ir atitinkamai VSAFAS.



1 pav. Finansinės apskaitos reglamentavimas Lietuvoje (nuo 2010 m. sausio 1d.)

VAS rengia Audito ir apskaitos tarnyba, VSAFAS – Finansų ministerija. Visi patvirtinti standartai skelbiami „Valstybės žiniuose“, todėl įgauna teisės akto statusą ir yra ne mažiau svarbūs ir privalomi, kaip ir ankstesnės Vyriausybės apskaitos tvarkymo taisyklės. Šiais teisės aktais ir bus remiamasi toliau nagrinėjant finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus.

1-ajame VSAFAS „Finansinė atskaitomybė“ nurodyta, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai pagal jų ekonominę prasmę finansinėse ataskaitose grupuojami į stambias grupes, kurios vadinamos finansinių ataskaitų elementais. LR viešojo sektoriaus atskaitomybės (2007) ir LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymai (2001), nustatydami finansinių ataskaitų tikslą, įmonės principą ir elementų įvertinimo taisykles, nurodo skirtingas ataskaitų elementų grupes (žr. 1 lent.).

Pasak Barton (2005), viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų elementai yra tokie: *turtas, finansavimo su-*

*mos, grynasis turtas, išipareigojimai, pajamos ir sąnaudos.* Dėl viešojo sektoriaus veiklos ir apskaitos specifikos šios įstaigos neturi nuosavo kapitalo, todėl vietoje jo šiose įstaigose finansavimo sumos, skirtos apskaityti ir pateikti ataskaitose gautiems iš valstybės ir savivaldybių biudžetų, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo, kitų valstybės išteklių fondų, savivaldybių privatizavimo fondų, ES, Lietuvos ir užsienio paramos fondų arba kitų asmenų pinigams arba kitam turtui, nustatytiems tikslams ir programoms įgyvendinti (LR viešojo sektoriaus atskaitomybės, 2007). Privačios įstaigos taip pat neturi grynojo turto – tai turto dalies, likusios iš viešojo sektoriaus turto atėmus visų jo išipareigojimų vertę ir finansavimo sumas. Tačiau vertinti įstatymas liepia tik turtą, finansavimo sumas ir išipareigojimus.

1 lentelė

### Finansinių ataskaitų elementų reglamentavimas

| Šaltinis   | Pelno siekiančių įmonių (Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas ir VAS)  | Viešojo sektoriaus (Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas ir VSAFAS)   |
|--|---|---|
| Finansinių ataskaitų tikslas, nustatytas antrajame reglamentavimo lygmenyje – įstatymuose    | Finansinės ataskaitos turi būti sudaromos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, išipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, pinigų srautus.  | Viešojo sektoriaus subjekto finansinės ataskaitos turi būti sudarytos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų viešojo sektoriaus subjekto turtą, finansavimo sumas, išipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, grynąjį turtą, pinigų srautus.   |
| Įmonės (subjekto) principas, nustatytas antrajame reglamentavimo lygmenyje – įstatymuose     | Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir išipareigojimai, pajamos ir sąnaudos.   | Apskaitoje registruojamas tik to viešojo sektoriaus subjekto nuosavas ir patikėjimo teise valdomas, naudojamas ir disponuojamas valstybės ar savivaldybės turtas, finansavimo sumos ir išipareigojimai, pajamos ir sąnaudos.  |
| Įvertinimo taisyklės, nustatytos antrajame reglamentavimo lygmenyje – įstatymuose            | Sudarydamos finansines ataskaitas, įmonės įvertina turtą, nuosavą kapitalą ir išipareigojimus, vadovaudamosi bendraisiais apskaitos principais ir apskaitos standartais.  | Sudarydami finansines ataskaitas, viešojo sektoriaus subjektai vadovaudamiesi VSAFAS įvertina turtą, finansavimo sumas ir išipareigojimus   |
| Finansinių ataskaitų elementai, nustatyti trečiajame reglamentavimo lygmenyje – standartuose | Finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija apie: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) turtą;</li> <li>2) nuosavą kapitalą;</li> <li>3) išipareigojimus;</li> <li>4) pajamas ir sąnaudas;</li> <li>5) pinigų srautus.</li> </ol> | Finansinių ataskaitų elementai: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) finansinės būklės ataskaitoje pateikiami elementai – turtas, finansavimo sumos, išipareigojimai ir grynasis turtas – apibūdina viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę;</li> <li>2) veiklos rezultatų ataskaitoje pateikiami elementai – pajamos ir sąnaudos – naudojami viešojo sektoriaus subjektų atliekamų valstybės funkcijų veiklos rezultatams įvertinti.</li> </ol> |

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą (2001); LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą (2007); 1 VAS (2006); 1 VSAFAS (2007).

Tik trečiajame reglamentavimo lygmenyje konkrečiai išvardijami ataskaitų elementai, o įstatymuose jie vadinami nenuosekliai. Kadangi šiame straipsnyje nagrinėjami finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai, tai toliau bus analizuojami pagrindiniai privataus ir viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų elementai: *turtas, nuosavas kapitalas (finansavimo sumos viešajame sektoriuje)* ir *išipareigojimai*. Trumpai bus

aptartas ir *pajamų bei sąnaudų* įvertinimas, nes jos yra veiklos rezultatų arba pelno (nuostolių) ataskaitos pagrindinės sudedamosios dalys.

Finansinių ataskaitų elementai registruojami apskaitoje pirminio pripažinimo metu ir sudarant finansines ataskaitas taikant tam tikrus įvertinimo būdus. Jie ir bus nagrinėjami išsamiau.

### Tyrimo metodika

Siekiant palyginti finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdus, nustatytus Verslo apskaitos standartuose bei viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose, pirmiausiai reikia išsiaiškinti, kokie įvertinimo būdai egzistuoja, kokie jų tarpusavio ryšiai, ką jie konkrečiai reiškia.

LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001) ir LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007) bendrais bruožais nustato įmonių ir biudžetinių įstaigų turto, finansavimo sumų ir įsipareigojimų įvertinimo taisykles. Šiuose įstatymuose reikalaujama, kad įmonės, sudarydamos finansines atskaitas, turtą, nuosavą kapitalą (finansavimo sumas) ir įsipareigojimus įvertintų juos vadovaudamosi bendraisiais apskaitos principais ir VAS, o biudžetinės įstaigos – VSAFAS. Nuo bendrųjų apskaitos principų ir nuo VAS, VSAFAS tam tikrais atvejais galima

nukrypti, jeigu pagal VAS, VSAFAS ir bendruosius apskaitos principus parengtos finansinės atskaitos tikrai ir teisingai neatspindi turto, nuosavo kapitalo (finansavimo sumų), įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų. Kiekvienas turto, nuosavo kapitalo (finansavimo sumų) ir įsipareigojimų straipsnis turi būti vertinamas atskirai.

Davidson, Gelardi, Li (1996), Schroeder, Clark, Cathey (2001), Hendriksen, Van Breda (2000), Deegan (2003), Radebaugh, Gray, Black, (2006), Walton, Aerts (2006), Collier (2009), 1-asis VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“ (2007) ir 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“ (2006) įvertinimą apibūdina kaip procesą, kurio metu nustatoma vertė, kuria finansinių ataskaitų elementai pateikiami finansinėse atskaitose. Finansinių ataskaitų elementai gali būti vertinami įvairiais būdais ir jų deriniais, pateiktais 2 lent.

2 lentelė

### Apskaitos standartuose nustatyti įvertinimo būdai

| Pelno siekiančių įmonių (VAS) įvertinimo būdai | Viešojo sektoriaus įstaigų (VSAFAS) įvertinimo būdai |
|--|--|
| Įsigijimo savikaina                            | Įsigijimo savikaina                                  |
| Tikroji vertė                                  | Tikroji vertė  |
| Grynoji galimo realizavimo vertė               | Realizavimo vertė                                    |
| Dabartinė vertė                                | Grynoji realizavimo vertė                            |
| Grynoji galimo pardavimo kaina                 | Dabartinė vertė                                      |
| Naudojimo vertė                                |  |
| Amortizuota savikaina                          |  |

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 1 VAS (2006); 1 VSAFAS (2007).

Analizuojant tik įvertinimo būdų pavadinimus, pastebima, kad tiek privačiame, tiek viešajame sektoriuje nustatyti tokie patys įsigijimo savikainos, tikrosios vertės, dabartinės vertės būdai, tik nežymiai pavadinimu skiriasi grynosios realizavimo vertės ir grynosios galimo realizavimo vertės būdai, taip pat realizavimo vertės ir grynosios galimo pardavimo kainos būdai. Viešojo sektoriaus apskaitos reglamen-

tavime nenumatyti naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai.

Nustačius kai kuriuos nedidelius skirtumus tarp įvertinimo būdų pavadinimų, aktualu išnagrinėti ir išsamesnius šių būdų aprašymus, kad būtų galima suvokti, ar šie skirtumai yra esminiai, ar skiriasi tik būdo pavadinimas. Įvertinimo būdų aprašymų analizė pateikiama 3 lent.

3 lentelė

### Įvertinimo būdų apibrėžimų privačiame ir viešajame sektoriuje palyginimas

| Įvertinimo būdas                 | VAS  | VSAFAS  |
|----------------------------------|--|---|
| Įsigijimosavikaina               | kai turtas įvertinamas įsigijimo metu sumokėto atlygio tikraja verte, o įsipareigojimai – gautina arba mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma, kurią numatoma gauti ar sumokėti esant normalioms verslo sąlygoms.  | sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą.   |
| Tikroji vertė                    | kai turtas ar įsipareigojimas įvertinami suma, už kurią gali būti apsikeista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti (parduoti) turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą. | 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. |
| Grynoji galimo realizavimo vertė | kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas produkcijos gamybos užbaigimo ir pardavimo išlaidas.   | <b>Grynoji realizavimo vertė</b> – įprastinės veiklos metu įvertinta turto pardavimo kaina, atėmus įvertintas turto vieneto gamybos baigimo ir įvertintas turto pardavimo, perleidimo ar mainų išlaidas.                          |

|                                |  |  |
|--------------------------------|--|--|
| Dabartinė vertė                | kai turtas įvertinamas dabartine diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų įplaukų suma, kurią, kaip tikimasi, turtas turėtų uždirbti ateityje esant normalioms verslo sąlygoms. Įsipareigojimai įvertinami diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų išmokų suma, kurios prireiks įsipareigojimams įvykdyti esant normalioms verslo sąlygoms.   | vertinant turtą – diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų srautų suma, kurią įvertinamas turtas ir kurią, kaip tikimasi, turtas turėtų uždirbti ateityje normaliomis verslo sąlygomis. Vertinant įsipareigojimus – diskontuota būsimojo laikotarpio pinigų srautų suma, kurią vertinami įsipareigojimai ir kurios prireiks įsipareigojimams įvykdyti normaliomis verslo sąlygomis. |
| Grynoji galimo pardavimo kaina | kai turtas įvertinamas pardavimo kaina esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus galimas pardavimo išlaidas.   | <b>Realizavimo vertė</b> – registruojant turtą nurodoma pinigų arba pinigų ekvivalentų suma, kurią galima gauti įprastai pardavus jį esamomis rinkos kainomis, o įsipareigojimų – nediskontuota jų įvykdymo suma, kurios prireiktų įsipareigojimams įvykdyti normaliomis verslo sąlygomis.   |
| Naudojimo vertė                | kai turtas įvertinamas dabartine grynųjų būsimųjų pinigų srautų, kuriuos tikimasi gauti naudojant turtą ir jį perleidžiant pasibaigus jo naudingo tarnavimo laikui, verte.   | –  |
| Amortizuota savikaina          | kai ilgalaikis finansinis turtas įvertinamas įsigijimo savikaina, atėmus atgautą sumos dalį ir to turto nuvertėjimo sumą ir pripažinus sukauptą skirtumą tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją, o ilgalaikis finansinis įsipareigojimas – įsigijimo savikaina, atėmus grąžintą sumos dalį ir pripažinus sukauptą skirtumą tarp įsigijimo savikainos ir išpirkimo sumos amortizaciją. | –  |

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 1 VAS (2006); 1 VSAFAS (2007).

Iš pateiktų įvertinimo būdų aprašymų analizės galima daryti išvadą, kad įsigijimo savikainos, tikrosios vertės ir dabartinės vertės būdai iš esmės yra tokie patys privačiame ir viešajame sektoriuose. Įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte privačiame sektoriuje iš esmės atitinka vertinimą grynąja realizavimo verte viešajame sektoriuje. Šiuo atveju skiriasi tik įvertinimo būdo pavadinimas. Grynoji galimo pardavimo kaina privačiame sektoriuje iš esmės panaši į realizavimo vertę viešajame sektoriuje, tik šis įvertinimo būdas plačiau apibūdintas VSAFAS. Privačiame sektoriuje nurodyti naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai viešajame sektoriuje visiškai neaparti.

1-asis VAS „Finansinė atskaitomybė“ (2006) teigia, kad „daugumą finansinių ataskaitų elementų įmonės vertina įsigijimo savikaina, tačiau yra tokių finansinių ataskaitų elementų, kuriuos kiti VAS vertina kitais įvertinimo būdais. Įmonės finansinių ataskaitų elementus privalo vertinti VAS'ų nustatytais įvertinimo būdais, o jeigu tokių įvertinimo būdų nenustatyta, įmonės juos gali pasirinkti pačios.“ 1-asis VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“ (2007) taip pat nustato, kad „viešojo sektoriaus subjektas, vertindamas finansinių ataskaitų elementus, taiko atitinka-

muose VSAFAS nustatytus būdus.“ Taigi pagrindinis, populiariausias ir neabejotinai taikomas kiekvienos įstaigos apskaitoje yra įsigijimo savikainos būdas. Įsigijimo metu įsigijimo savikaina dažniausia atitinka tikrąją turto vertę, tačiau vėliau turto vertė gali keistis. Turto įsigijimo savikaina nustatoma remiantis konkrečiais duomenimis, dokumentais, todėl vertinant šiuo būdu nereikia remtis jokiais prielaidomis. Reikia pažymėti, kad jeigu turtas finansinėse ataskaitose parodomas įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimo ir turto nuvertėjimo sumą, tai vadinama įsigijimo savikainos metodu.

Kitų įvertinimo būdų (tikrosios vertės, dabartinės vertės, grynosios realizavimo vertės) taikymas nėra dažnas ir nustatytas konkrečiuose VAS ir VSAFAS.

Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai tiriami naudojant teisės aktų turinio analizę.

#### **Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai**

Atliktos privataus ir viešojo sektoriaus apskaitos standartuose nurodytų taikyti pirminio pripažinimo metu ir vėlesnio įvertinimo metu įvertinimo būdų analizės rezultatai pateikiami 4 lent.

## Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai nuo 2010 m. sausio 1 d.

| Elementas arba jo dalis  | Pirminis pripažinimas   |               | Vėlesnis įvertinimas  |  |
|--|---|---------------|---|--|
|  | VAS   | VSAFAS        | VAS   | VSAFAS   |
| Ilgalaikis nematerialusis turtas   | įsigijimo savikaina dabartine verte (kai apmoka ilgiau nei 12 mėn.), nemokamai gautas – tikraja verte |               | įsigijimo savikaina   |  |
| Ilgalaikis materialusis turtas   | įsigijimo savikaina   |               | įsigijimo savikaina arba perkainota verte; investicinis turtas – įsigijimo savikaina arba tikraja verte                       | įsigijimo savikaina                                |
| Žemė, kilnojamosios, nekilnojamosios kultūros vertybės ir kitos vertybės | įsigijimo savikaina   |               | įsigijimo savikaina arba tikraja verte  | 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)                    | įsigijimo savikaina   | tikraja verte | įsigijimo savikaina arba tikraja verte  | tikraja verte                                      |
| Biologinis turtas (naudojamas žemės ūkio veikloje)                       | tikraja verte arba įsigijimo savikaina  |               |   |  |
| Atsargos   | įsigijimo savikaina   |               | įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte   | įsigijimo savikaina arba grynąja realizavimo verte |
| Įsipareigojimai  | įsigijimo savikaina   |               | susiję su rinkos kainomis – tikraja verte; kiti ilgalaikiai – amortizuota savikaina; kiti trumpalaikiai – įsigijimo savikaina |  |
| Atidėjiniai  | dabartine verte   |               |   |  |
| Finansavimo sumos (nuosavas kapitalas)                                   | įsigijimo savikaina, tikraja verte  |               |   |  |
| Pajamos  | tikraja verte   |               |   |  |
| Sąnaudos   | tikraja verte   |               |   |  |

Šaltinis: sudaryta autorės pagal VAS (2003–2007); VSAFAS (2008).

Vertinant finansinių ataskaitų elementus pirmo pripažinimo metu dažniausia taikomas įsigijimo savikainos būdas. Beveik visi straipsniai apskaitoje pirmiausia užregistruojami įsigijimo savikaina, išskyrus:

- 1) ilgalaikį turtą, už kurį apmokama per ilgiau nei 12 mėn.ų, atidėjinius, kurie vertinami *dabartine verte*;
- 2) pajamas ir sąnaudas, biologinį turtą ir gautą nemokamai (taip pat savininkų įnašais) ilgalaikį turtą, kuris vertinamas *tikraja verte*.

Elementų įvertinimo būdų taikymo skirtumų privataus ir viešojo sektoriaus reglamentavime nėra daug – tik biologinis turtas, naudojamas ne žemės ūkio veikloje. Pagal VAS jis turi būti vertinamas įsigijimo savikaina, o pagal VSAFAS – tikraja verte.

Vėlesnio įvertinimo, sudarant ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas, taikoma daugiau įvertinimo būdų: tikrosios vertės būdas, atsargoms – gryniosios (galimo) realizavimo vertės būdas, amortizuotos savikainos būdas. Elementų įvertinimo būdų skirtumų privataus ir viešojo sektoriaus reglamentavime yra šiek tiek daugiau:

- 1) VAS nustatyta, kad ilgalaikis turtas gali būti perkainojamas (jeigu įmonė pasirenka tokią galimybę savo apskaitos politikoje), o

VSAFAS – ilgalaikis turtas ataskaitose parodomas įsigijimo savikaina;

- 2) viešojo sektoriaus apskaitoje nėra ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje investicinio turto grupės, todėl ir jos įvertinimas taikomas tik privačiam sektoriui;
- 3) žemė, kilnojamosios, nekilnojamosios kultūros vertybės ir kitos vertybės, biologinis turtas (naudojamas ne žemės ūkio veikloje) privačių įmonių ataskaitose parodomi įsigijimo savikaina arba perkainotos tikraja verte, o viešajame sektoriuje – tikraja verte;
- 4) atsargos privačiose įmonėse parodomos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė, o viešajame sektoriuje – įsigijimo savikaina arba grynąja realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri jų yra mažesnė. Šis skirtumas atsiranda tik dėl skirtingo to paties įvertinimo būdo pavadinimo.
- 5) nors ir nebuvo nustatytas amortizuotos savikainos įvertinimo būdas ir jo konkretus apibūdinimas viešajame sektoriuje, tačiau matyti, kad jis vis dėlto VSAFAS nustatytas ir apskaitoje turi būti taikomas.

Kai kurių ataskaitų elementų (pajamų, sąnaudų, finansavimo sumų (nuosavo kapitalo), atidėjinių ir naudojamo žemės ūkio veikloje biologinio turto) pirminis vertinimas ir registravimas apskaitoje niekuo nesiskiria nuo vėlesnio įvertinimo tiek privataus, tiek viešojo sektoriaus apskaitoje.

Atliktoje analizėje neatsiskleidė realizavimo vertės būdo naudojimas viešojo sektoriaus apskaitoje ir grynosios galimo pardavimo kainos – privačiajame sektoriuje, taip pat naudojimo vertė. Tik vadovaujantis 22-uju VSAFAS „Turto nuvertėjimas“ biudžetinėms įstaigoms ir 23-uju VAS „Turto nuvertėjimas“ pelno siekiančioms įmonėms reikia nustatyti, ar įmonės (įstaigos) turimo turto balansinė vertė yra didesnė už jo atsiperkamąją vertę, tada turtas laikomas nuvertėjusiu ir apskaitoje reikia registruoti nuostolius dėl turto nuvertėjimo. Turto atsiperkamąją vertę laikoma turto *grynoji realizavimo vertė* (biudžetinėse – *grynoji galimo pardavimo kaina*) arba *naudojimo vertė* – ta, kuri iš jų yra didesnė. Taigi naudojimo vertės būdas naudojamas tik šiuo atveju. Biudžetinėse įstaigose turto nuvertinimo reikalavimai labai panašūs. Tada kyla klausimas – kodėl naudojimo vertė nėra nustatyta kaip įvertinimo būdas, nes lygiai taip pat turi būti naudojamas vertinant finansinių ataskaitų elementus.

Dėl sudėtingo turto grynosios galimo pardavimo kainos ir naudojimo vertės apskaičiavimo proceso, daugelio prielaidų, reikalingų skaičiavimams, dažnoje įmonėje šių įvertinimo būdų tiesiog atsisakoma. Jie aktualūs tik įmonėms, siekiančioms tikrai ir teisingai atspindėti turto vertę finansinėse ataskaitose ir yra audituojamos. Todėl tikėtina, kad ir biudžetinėse įstaigose šis būdas nebus labai plačiai naudojamas.

Netaikyti šių įvertinimo būdų, kaip to reikalauja VSAFAS arba VAS teisės aktai, nebus galima, nebent tik „esant aplinkybėms, nepriklausančioms nuo viešojo sektoriaus subjekto valios, suderinus su Finansų ministerija“, kaip nustatyta LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007). Įmonėse, siekiančiose pelno, VAS leidžiamus taikyti įvertinimo būdus galima taikyti daug laisviau – jų pasirinkimą lemia įmonės apskaitos politikos parinkimas. Be to, įmonės gali pasirinkti tokius įvertinimo būdus, kokių ir kiek joms reikia, jeigu tokių įvertinimo būdų nenustatyta, bet to reikia, kad būtų tikrai ir teisingai atspindėta įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai.

## Išvados

1. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai pagal jų ekonominę prasmę finansinėse ataskaitose grupuojami į stambias grupes, kurios vadinamos finansinių ataskaitų elementais. LR viešojo sektoriaus atskaitomybės ir LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymai nurodo skirtingas ataskaitų elementų

grupes. Tik trečiajame reglamentavimo lygmenyje konkrečiai išvardijami ataskaitų elementai, o įstatymuose jie vadinami nenuosekliai. Pagrindiniai privataus ir viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų elementai: *turtas*, *nuosavas kapitalas (finansavimo sumos viešajame sektoriuje)* ir *įsipareigojimai*.

2. Tiek privačiajame, tiek viešajame sektoriuje nustatyti tokie patys įsigijimo savikainos, tikrosios vertės, dabartinės vertės būdai, šiek tiek pavadinimu skiriasi grynosios realizavimo vertės ir grynosios galimo realizavimo vertės būdai, taip pat realizavimo vertės ir grynosios galimo pardavimo kainos būdai. Viešojo sektoriaus apskaitos reglamentavime nenumatyti naudojimo vertės ir amortizuotos savikainos būdai, nors vėliau jie naudojami.
3. Vertinant finansinių ataskaitų elementus pirminio pripažinimo metu dažniausia taikomas įsigijimo savikainos būdas. Beveik visi straipsniai pirmiausia užregistruojami apskaitoje įsigijimo savikaina, išskyrus: 1) ilgalaikį turtą, už kurį apmokama per ilgiau nei 12 mėn., atidėjinius, kurie vertinami *dabartine verte*; 2) pajamas ir sąnaudas, biologinį turtą ir gautą nemokamai (taip pat savininkų įnašais) ilgalaikį turtą, kuris vertinamas *tikrąja verte*. Elementų įvertinimo būdų taikymo skirtumų privataus ir viešojo sektoriaus reglamentavime nėra daug – tik biologinis turtas, naudojamas ne žemės ūkio veikloje, pagal VAS turi būti vertinamas įsigijimo savikaina, o pagal VSAFAS – tikrąja verte.
4. Vėlesnio įvertinimo, sudarant ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas, taikoma daugiau įvertinimo būdų: tikrosios vertės būdas, atsargoms – grynosios (galimo) realizavimo vertės būdas, amortizuotos savikainos būdas. Elementų įvertinimo būdų skirtumų privataus ir viešojo sektoriaus reglamentavime yra šiek tiek daugiau:
  - VAS nustatyta, kad ilgalaikis turtas gali būti perkainojamas (jeigu įmonė pasirenka tokią galimybę savo apskaitos politikoje), o VSAFAS numato, kad ilgalaikis turtas ataskaitose parodomas įsigijimo savikaina;
  - viešojo sektoriaus apskaitoje nėra ilgalaikio materialiojo turto sudėtyje investicinio turto grupės, todėl jos įvertinimas taikomas tik privačiajam sektoriui;
  - žemė, kilnojamąsios, nekilnojamąsios kultūros vertybės ir kitos vertybės, biologinis turtas (naudojamas ne žemės ūkio veikloje) privačių įmonių ataskaitose parodomi įsigijimo savikaina arba perkainotos tikrąja verte, o viešajame sektoriuje – tikrąja verte;
  - atsargos privačiose įmonėse parodomos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realiza-

vimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė, o viešajame sektoriuje – išigijimo savikaina arba grynąja realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri jų yra mažesnė. Šis skirtumas atsiranda tik dėl skirtingo to paties įvertinimo būdo pavadinimo.

- nors ir nebuvo nustatytas amortizuotos savi kainos įvertinimo būdas ir jo konkretus apibūdinimas viešajame sektoriuje, tačiau matyti, kad jis vis dėlto VSAFAS nustatytas ir apskaitoje turi būti taikomas.
- 5. Kai kurių ataskaitų elementų (pajamų, sąnaudų, finansavimo sumų (nuosavo kapitalo), atidėjinių ir naudojamo žemės ūkio veikloje biologinio turto) pirminis vertinimas ir registravimas apskaitoje niekuo nesiskiria nuo vėlesnio įvertinimo tiek privatus, tiek viešojo sektoriaus apskaitoje.
- 6. Viešojo sektoriaus apskaitos reglamentavimas ir finansinių ataskaitų elementų įvertinimas suvienodinamas su privataus verslo įmonių apskaitai keliamais reikalavimais.

## Literatūra

1. Barton, A. (2005). Professional Accounting Standards and the Public Sector – a Mismatch. *Abacus*, Vol. 41, No 2, 138–158.
2. Bukevičius, J., Žaptorius, J. (2009). *Apskaitos pagrindai*. Vilnius: Technika.
3. Collier, P. M. (2009). *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-Making*. 3rd ed. John Wiley & Sons, Inc.
4. Davidson, R. A., Gelardi, A. M. G., Li, F. (1996). Analysis of the Conceptual Framework of China's New Accounting System. *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 1, 58–74.
5. Deegan, C. (2003). *Financial Accounting Theory*. Roseville, NSW: McGraw-Hill.
6. Gallery, G., Gallery, N. (2004). Applying Conceptual Framework Principles to Superannuation Fund Accounting. *Abacus*, Vol. 40, No. 1, 117–131.
7. Ivanauskienė, A. (2006). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: TEV.
8. Jones, S., Wolnizer, P.W. (2003). Harmonization and the Conceptual Framework: An International Perspective. *Abacus*, Vol. 39, No. 3, 375–387.
9. Khurana, I.K., Kim, M.S. (2003). Relative Value Relevance of Historical Cost vs. Fair value: Evidence from Bank Holding Companies. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, 19–42.
10. LR bBuhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d., nr. IX–574. Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
11. LR finansų ministro įsakymas „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarka“ (2001 m. kovo 16 d., nr. 70. pakeistas 2005 m. gruodžio 30 d.). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
12. LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2003 m. gruodžio 18 d., nr. IX-575. Vilnius) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
13. LR viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma)>.
14. LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007 m. birželio 26 d., nr. X-1212). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt>>.
15. Mackevičius, J. (2006). Įmonių finansinių ataskaitų informacija: reikšmė, vertinimas, analizė. *Informacijos mokslai*, 37, 53–63.
16. Mozes, H. A. (1998). The FASB's Conceptual Framework and Political Support: The Lesson From Employee Stock Options. *Abacus*, Vol. 34, No. 2, 141–161.
17. Radebaugh, L.H., Gray, S.J., Black, E.L. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises*. 6<sup>th</sup> ed. John Wiley & Sons, Inc.
18. Riahi – Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. Thomson, University of Illinois.
19. Schroeder, R. G., Clark, M. W., Cathey, J. M. (2001). *Financial Accounting: Theory and Analysis*. 7<sup>th</sup> ed. John Wiley & Sons, Inc.
20. Verslo apskaitos standartai (2003 m. gruodžio 18 d., nr. 1) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
21. Verslo apskaitos standartų rekomendacijos [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.
22. Walker, R.G., Jones, S. (2003). Measurement: A Way Forward, *Abacus*, Vol. 39, No. 3, 356–374.
23. Walton, P., Aerts, W. (2006). *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. Thomson Learning.
24. Whittington, G. (2008). Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. *Abacus*, Vol. 44, No 2, 139–168.
25. Хендриксен, Э. С., Ван Бреда, М. Ф. (2000). *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. Под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика.



## Evaluation of Financial Statement Elements in Lithuanian Public and Private Sector Accounting

### Summary

Financial accounting is not only a historical cost accounting in XX–XXI centuries. It is a need to use other methods of evaluation of financial statements' elements seeking the main purpose of financial accounting – to disclose true and fair value of public sector assets, net assets/equity, liabilities, results of activity. One of the most important choices is the choice of an evaluation method which influence financial statement elements values. This problem was not analysed in Lithuanian scientific literature.

The reform of public sector's accounting has been going on in Lithuania. In 2010 Public sector accounting and financial reporting standards will come into force. It will require more attention to accounting for all public sector subjects, including evaluation of financial reports' elements. Subjects of the public sector should seek the main purpose of financial accounting – to disclose true and fair view of a financial position and results as it is stated in the private sector accounting standards. Accountants of public sector subjects should choose evaluation methods when they register operations firstly and when they prepare financial reports. Evaluation methods will be a new thing for accountants because earlier they used only historical cost accounting. Additionally, it is useful to look through evaluation methods in the public and private sector accounting, to compare their use and to answer the question whether the evaluation process will be the same in all Lithuanian companies in the private and public sectors.

Additionally, it is common in normative accounting theory to create a conceptual framework in each state in order to determine the elements of financial statements, evaluation methods, etc. for all companies equally. The main requirements for accounting should be in the laws, and explanation of these requirements – in accounting standards. The elements of these conceptual frameworks are the elements of financial reports and their evaluation methods. Therefore, there is a need to analyse how the main requirements for evaluation methods in Lithuanian laws are stated and later accounting standards for the private and public sector.

The object of the research – evaluation methods.

The purpose of this research – to compare financial statements' evaluation methods in Business Accounting Standards for the private and public sector accounting and financial reporting standards.

From 2010 the Lithuanian accounting regulation system will consider three levels: the first level of regulation – the Law on Accounting which is relevant for all subjects in the private and public sectors, the second level of regulation – other laws which regulate preparation of financial statements (the Law on Financial Statements and the Law on Consolidated Financial Statements for the private sector; the Law on Public Sector Financial Statements for the public sector), and the third level of accounting regulations – Business Accounting Standards for the private sector and public sector accounting and financial reporting standards, accordingly. The Authority of Auditing and Accounting issues Business Accounting Standards and the

Ministry of Finance issues Public Sector Accounting and Financial Reporting Standards. They are published in the newspaper of laws "News of the State", so they become laws – they have the same status as other laws issued by the government and are compulsory for every subject.

The elements of financial statements in private sector are: assets, equity, liabilities, revenues and expenses. The elements of financial statements in public sector are assets, net assets/equity, liabilities, revenues and expenses. Because of the particularity of public sector's activity they have no same equity as the private sector, so they have net assets to account and present in financial statements money which came from Government and were used for definite purposes and programs. From the given analysis it appeared that the elements of financial statements are determined only in the third level of accounting regulation. In further analysis these elements are used: assets, equity (net assets) and liabilities, revenues and expenses.

1<sup>st</sup> Business Accounting Standards identify these evaluation methods: historical cost, fair value, net possible realizable value, net selling price, present value, value in use and amortised cost. 1<sup>st</sup> Public Sector Accounting and Financial Reporting Standards identify these evaluation methods: historical cost, fair value, net realizable value, present value and realizable value. These both standards require that the elements of financial statements may be evaluated using various evaluation methods and their combinations.

When analysing evaluation methods it appeared that the same historical cost, fair value, present cost methods are in both the private and public sectors. Only the name differs: net possible realizable value in the private sector and net realizable value in the public sector, also net selling price in the private sector is similar to realizable value. It was interesting that value in use and amortised cost methods are not determined in the public sector, but later it was found that these methods are used in accounting, so they are not mentioned as evaluation methods.

Further it each element of financial statements, their methods of evaluation which should be applied according requirements of accounting standards of Lithuania in the public and private sectors were analysed. At the moment of first recognition mostly historical cost method is applied – most of the elements of balance and statement of financial performance are recognised in historical cost. Exceptions are: 1) non-current assets, for which payment continues more than 12 months, provisions, which are evaluated using present value method; 2) revenues and expenses, biological assets and assets as gifts, which are evaluated using fair value method. So there are no very much essential differences in evaluation in private and public sectors' accounting: only biological assets, which are not used in agricultural activity, should be evaluated using a historical cost method in the private sector, but fair value – in the public sector.

Evaluating the elements before financial statements these methods are applied: historical cost, fair value, present value, net (possible) realizable value, amortised cost. So there more evaluation methods are used fair value, net realizable value for inventories, amortised cost. Some differences between private and public sectors' regulation of evaluation methods were found:

- Business Accounting Standards require that non-current assets may be revaluated if the company chooses such accounting policy to reevaluate some items of financial statements, Public Sector Accounting and Financial Reporting Standards determine that non-current assets are presented in historical cost;
- There is no investment property in non-current assets in public sector accounting because of the peculiarities of their activity, so the evaluation of investment property is regulated only in Business Accounting Standards;
- Land, cultural values, other values, biological assets, which are not used in agricultural activity, are evaluated and presented in financial statements using historical cost or after revaluation in fair value in the private sector, fair value method is used in the public sector;
- Accounting standards of the private sector requires that inventories should be presented in financial statements at the lower of historical cost or net

(possible) realizable value, in the public sector – at the lower of historical cost or net realizable value. This difference appears only because of the different name of evaluation methods.

- Evaluation methods like amortised cost and value in use in public sectors' accounting standards were not identified, but we found that these methods should be used calculating impairment losses of non-current assets. Amortised cost and value in use methods are identified in Business Accounting Standards as evaluation methods, but they should be used also calculating impairment losses of non-current assets in the same way.

Value in use and net selling price methods are not often used. It depends on the company's financial accounting policy choice and its efforts to disclose true information about assets, equity and liabilities in financial statements.

Some elements of financial statements (revenues, expenses, net assets, provisions and biological assets, which are used in agricultural activity) first recognition does not differ from further evaluation before financial reporting in public and private sectors' accounting.

The main conclusion of this research: evaluation methods of the elements of financial statements in the public sector will become the same as in private sector accounting requirements.

**Keywords:** evaluation method, historical cost, fair value, elements of financial statements.