

ATSARGŲ APSKAITOS YPATUMAI

Ingrida Balabonienė¹, Giedrė Večerskienė²

Kauno technologijos universitetas, Laisvės al. 55, LT-44309 Kaunas, Lietuva

*El. paštai: ¹ingrida.balaboniene@ktu.lt (autorius korespondencijai),
²giedre.vecerskiene@ktu.lt*

Santrauka. Tikslus ir teisingas Verslo apskaitos standartų (VAS) nuostatų ir Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) reikalavimų suderinimas, lemia sėkmingą atsargų apskaitos metodų parinkimą, leidžia organizacijai išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį, taip padidinant apyvartines lėšas, kas ypač tampa aktualu ekonominės krizės sąlygomis. Teisės aktai reglamentuojantys atsargų finansinę ir mokesstinę apskaitą tarpusavyje nėra pilnai suderinti, o tai labai įtakoja atsargų apskaitos politikos formavimą.

Verslo apskaitos standartai įvardija didžiausias galimybes pasirinkti atsargų įkainojimo būdą, galimi keturi atsargų įkainojimo būdai (FIFO, LIFO, svertinio (slenkančiojo) vidurkio, konkrečių kainų) bei leidžiama taikyti ir kitus neįvardytus būdus, atsižvelgiant į atsargų judėjimą organizacijoje bei kitas sąlygas, tuo tarpu Pelno mokesčio įstatymas be apribojimų leidžia taikyti tik FIFO atsargų įkainojimo būdą.

Tyrimo tikslas – ištirti atsargų apskaitos metodikos pasirinkimo organizacijose ypatumus.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, atvejo analizė, sisteminimas, vertinimas, palyginimas ir apibendrinimas.

Atsargų įkainojimo metodo teisingas pasirinkimas yra labai svarbus, kadangi daro ženklų įtaką organizacijos balanso rodikliams bei veiklos rezultatui, todėl atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas turi leisti atspindėti teisingą vaizdą, nei nepagrįstai padidintą, nei sumažintą pelną bei atsargas įvertinti tokiu būdu, koku jos realiai juda. Pelno mokesčio įstatymas galėtų neriboti organizacijų laisvės renkantys atsargų įkainojimo metodą.

Turėtų būti ieškoma pusiausvyros tarp atsargų apskaitos įkainojimo metodus reglamentuojančių teisės aktų, atsižvelgiant į organizacijų veiklos specifiką.

Reikšminiai žodžiai: apskaita, trumpalaikis turtas, apskaitos politika, atsargos, atsargų įkainojimo metodai, atsargų apskaitos metodika.

Jel: M41

1. Įvadas

Rinkos ekonomikos sąlygomis apskaita tampa ūkinių operacijų, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo, apibendrinimo sistema skirta ekonominiams sprendimams priimti bei finansinei atskaitomybei sudaryti (Mykolaitienė *et.al* 2010).

Apskaita teikia duomenis apie organizacijos veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jos informacija yra naudojama organizacijos veiklai vertinti, valdymo sprendimams priimti

bei ateities perspektyvoms numatyti. Toks apibūdinimas pabrėžia apskaitos svarbą ekonominiams procesams.

Viena iš pagrindinių priemonių, padedančių užtikrinti sėkmingą organizacijos veiklą, yra lanksti, tinkama pokyčius valdyti ir savo laiku vadovybę informuoti apskaitos sistema (Valančienės, Strumickas 2009).

Organizacijos veiklos sritis įtakoja atsargų apskaitos bei įvertinimo metodo pasirinkimas, nuo kurio labai priklauso organizacijos veiklos finansiniai rezultatai. Vienas iš svarbesnių atsargų apskaitos būdų – atsargų įvertinimas grynąją galimo realizavimo verte, siekiant, kad balansinė trumpalaikio turto vertė neviršytų jo tikrosios vertės, todėl galima teigti, kad šios aplinkybės nustato tam tikrus atsargų apskaitos ypatumus. Be to, atsargų apskaita Lietuvoje reglamentuojama įvairių norminių aktų bei atsargų apskaitos metodų pasirinkimas suvaržytas įstatymo normų, bei organizacijai palikta galimybių pasirinkti vieną iš keleto alternatyvių atsargų apskaitos metodų. (Varanavičiūtė, Palubinskienė 2008).

Kiekvienos organizacijos – individualios organizacijos, didžiausios tarptautinės kompanijos ar viešosios organizacijos sėkmė priklauso nuo apskaitos koncepcijų ir praktikos išmanymo (Večerskienė *et.al* 2008).

Tikslus ir teisingas Verslo apskaitos standartų (VAS) nuostatų ir Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) reikalavimų suderinimas, lemia sėkmingą atsargų apskaitos metodų parinkimą, leidžia organizacijai išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį, taip padidinant apyvartines lėšas, kas ypač tampa aktualu ekonominės krizės sąlygomis.

Atsargomis laikomos organizacijos žinioje esančios materialinės vertybės, kurios skirtos parduoti įprasta tvarka arba sunaudoti teikiant paslaugas ar gaminant parduotinas prekes ir kurios vieną kartą dalyvauja gamybos ar aptarnavimo procese ir yra iš karto sunaudojamos organizacijos veikloje uždirbant pajamas. Tai viena iš pagrindinių ir daugeliui organizacijų svarbiausių trumpalaikio turto rūšių, kurį ypač veikia išoriniai rinkos pokyčiai. Organizacijos viduje priimami valdymo sprendimai, lemiantys jos žinioje esančių atsargų apimtį, kokybę ar nomenklatūrą, dažniausiai turi tiesioginę įtaką organizacijos galimybėms ateityje uždirbti pajamas. Be atsargų neišsiverčia nei viena organizacija, nes jos, priklausomai nuo veiklos specifikos, dalyvauja prekybos ar gamybos cikle formuojant organizacijos pajamas.

Dažniausiai nuo įvairių veiklų, pradedant nuo atsargų apskaitos bei jų valdymo efektyvumo, tiesiogiai priklauso visos organizacijos planavimo ir kontrolės kokybė, todėl atsargų apskaitos ypatumų nustatymas bei naudojimas vedant organizacijos atsargų apskaitą bei šios apskaitos teikiamos informacijos panaudojimas yra būtina aplinkybė, norint priimti efektyvius veiklos valdymo sprendimus.

Atsargų apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarkai nustatyti tarptautiniu mastu skirtas 2-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas (TFAS) bei 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“, parengtas atsižvelgiant į Europos Sąjungos IV direktyvos ir tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus.

Atsargų apskaitos problemas nagrinėjo Bružauskas (2006), Kalčinskas (2007), Juškauskas (2001, 2005), Jefimovas (2008), finansinio svorto poveikį finansinės apskaitos metodų pasirinkimui analizavo Rudžionienė, Zinkevičienė (2005), apskaitos

sistemos reguliavimo tendencijas Lietuvoje analizavo Gipienė, Rudžionienė (2008), viešojo sektoriaus apskaitos rekonstrukciją nagrinėjo Timošenko (2008), apskaitos politikos pasirinkimo problemas bei atliktų empirinių tyrimų rezultatus savo darbuose apibendrino W. E. Astami (2006), G. Tower (2006), Varanavičiūtė, Palubinskienė (2008). Kiti autoriai Ponikvar & Tajnikar (2009) daugiau dėmesio skyrė ilgalaikio turto finansinei apskaitai nagrinėti, tačiau moksliniuose darbuose mažai randama tyrimų skirtų atsargų apskaitos įkainavimo būdų parinkimui organizacijose, derinant verslo apskaitos standartus ir pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Straipsnyje nagrinėjami skirtumai atsirandantys tarp atsargų apskaitą reglamentuojančių dokumentų ir PMĮ įstatymo nuostatų, atskleidžiamas atsargų apskaitos metodikos parinkimo reikšmingumas finansinių rezultatų atspindėjimui, išanalizuota atsargų apskaitos metodikų įvairovė, įstatyminės nuostatos ir jų suderinamumo problematika.

Tyrimo tikslas – ištirti atsargų apskaitos metodikos pasirinkimo organizacijose ypatumus.

Tyrimo objektas – atsargų apskaitos metodika.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, atvejo analizė, sisteminimas, vertinimas, palyginimas ir apibendrinimas.

2. Atsargų apskaitos problemos

Finansinei apskaitai tvarkyti būdinga palyginti plati atsargų finansinės apskaitos metodų, modelių ir būdų įvairovė, iš kurių tinkamiausią turi pasirinkti pati organizacija, atsižvelgdama į savo veiklos specifiką. Apskaitos politiką sudaro organizacijos pasirinktų apskaitos taisyklių, būdų ir metodų visuma, nukreipta pagrindiniam apskaitos politikos tikslui pasiekti bei atspindėti tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus.

Kiekviena organizacija, turi nustatyti savo apskaitos politiką, kurioje didelis dėmesys skiriamas atsargų apskaitos politikos apibūdinimui. Mat nuo pasirinkto atsargų apskaitos bei atsargų įvertinimo metodo labai priklauso organizacijos veiklos finansiniai rezultatai. Ši pasirinkimą įtakoja ir pati organizacijos veiklos sritis (atsargų sąskaitų klasifikacija, sąskaitų korespondencijos ir pan.). Be to, atsargų apskaitą Lietuvoje reglamentuoja įvairūs norminiai aktai ir, dažniausiai, tarpusavyje nesuderinti, taipogi įtakoiantys atsargų apskaitos ypatumus. Atsargos, kaip trumpalaikis turtas, laikomos likvidžiu ir greitai pinigais paverčiamu turto, todėl dar vadinamos apyvartiniu kapitalu ar lėšomis, įtakančiomis organizacijos veiklą bei su jomis susijusius priimamus valdymo sprendimus. Atsargos literatūroje yra laikomos ir vienu iš veiksmingų pelningos organizacijos veiklos palaikymui (Rudytė, Palubinskienė 2005). Siekiant didesnės planavimo ir kontrolės kokybės būtina patikima atsargų apskaitos informacija. Be to patikimas atsargų įvertinimas finansinėje atskaitomybėje leidžia teisingai nustatyti tokius rodiklius kaip mokumas, naudojamo trumpalaikio turto efektyvumas ar likvidumas (Žvirėlytė 2010).

Straipsnio aktualumas pasireiškia tuo, kad tik tiksliai žinodamas atsargų apskaitos bendrąsias taisykles bei su atsargų apskaita susijusius ypatumus, apskaitininkas gali

vesti teisingą bei realybę atitinkančią atsargų apskaitą, nes būtent atsargų apskaitos ypatumai įtakoja organizacijos atskaitinių metų veiklos rezultatą – pelną, todėl šio straipsnio pagrindinė nagrinėjama problema yra atsargų apskaitos ypatumų nustatymas ir išsiaiškinimas. Tikslus ir teisingas Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymų reikalavimų suderinimas lemia atsargų apskaitos metodų pasirinkimą.

Siekiant pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie organizacijos veiklos rezultatus, organizacijų vadovams svarbu pasirinkti tinkamiausius jų verslo sąlygas atitinkančius atsargų apskaitos metodus, kurių pasirinkimas derėtų su Verslo apskaitos standartais ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis.

3. Organizacijos apskaitos politikos įtaka atsargų apskaitai

Organizacijos apskaitos politika dažniausiai analizuojama, neatsižvelgiant į veiklos specifiką. Paruošti apskaitos politiką visoms organizacijoms praktiškai neįmanoma, nes nėra visiškai vienoda veikla užsiimančių organizacijų, todėl renkantis apskaitos politiką, reikia atsižvelgti į galiojančius norminius aktus, konkrečios organizacijos sąlygas, tikslus, poreikius, veiklos ypatybes bei užtikrinti pagrindinių apskaitos principų įgyvendinimą.

Organizacija turi pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinė atskaitomybė teisingai parodytų finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus, užtikrintų pateiktos informacijos patikimumą jos vartotojams, atspindėtų ūkinių operacijų ir įvykių turinį bei ekonominę prasmę, o ne tik formalius pateikimo reikalavimus, būtų nešališka ir neutrali, būtų visais reikšmingais atžvilgiais išsami.

Organizacijos, pasirinkdamos apskaitos politikos metodiką, finansinėse atskaitose gali pateikti tokius veiklos rezultatus, kurie ne tik būtų teisingi, bet ir tokie, kokių reikalauja vadovybė. Todėl, organizacijos atsižvelgdamos į savo tikslus, gali rinktis pelną mažinančius, arba pelną didinančius atsargų apskaitos metodus.

Vadinasi galima paanalizuoti kokia gali būti padaryta įtaka atsargų apskaitai, pasirinkus vieną ar kitą apskaitos politikos metodologiją. Jeigu yra dideli atsargų kiekiai, vadinasi atsargų apskaita gali turėti labai didelę įtaką organizacijos veiklai.

Registruojant atsargas apskaitoje, jos vertinamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Organizacijos gali pasirinkti, ar atsargų savikainą sudarys tik reikšmingos, ar visos atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos tiesiogiai su atsargų įsigijimu susijusios išlaidos. Jei organizacija nusprendžia į atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą įskaityti tik reikšmingas atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitas tiesiogiai su atsargų įsigijimu susijusias išlaidas, atsargų savikaina bus santykinai mažesnė. Vadinasi, sunaudojus šitaip įkainotas atsargas gamyboje ar pardavus jas, pagamintų ar parduotų prekių savikaina santykinai mažesniu dydžiu sumažins organizacijos pelną. Jei organizacija nutars į atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą įskaityti visas minėtas tiesiogines išlaidas, jų savikaina bus santykinai didesnė (Varanavičiūtė, Palubinskienė 2008).

Kadangi atsargų kainos nuolat keičiasi ir tos pačios atsargos tuo pačiu metu gali būti perkamos arba pagaminamos skirtinga kaina, todėl norint tiksliau nustatyti parduotų prekių ir gamybai sunaudotų atsargų bei sandėlyje likusių vertybių savikainą,

reikia žinoti, kokia tvarka jos buvo parduotos arba sunaudotos. 9 – asis Verslo apskaitos standartas (VAS) numato, jog organizacija, apskaičiuodama sunaudotų gamyboje ar parduotų prekių savikainą, gali taikyti FIFO, LIFO, svartinio vidurkio, konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo metodus, atsižvelgdama į atsargų judėjimą ir kitas sąlygas. Norint tiksliau parodyti organizacijos finansinę būklę, vadovybė turi teisę pakeisti atskirų straipsnių apskaitos politiką. Jeigu pasikeičia aplinkybės, galimas ir atsargų apskaitinių įvertinimų pakeitimas. Įvertinimo peržiūrėjimas savo esme nėra siejamas su ankstesniaisiais laikotarpiais ir tai nėra klaidų taisymas. Atsargų įkainojimo būdai neturi būti keičiami kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, tačiau, jeigu atsargų įkainojimo būdo keitimas leis teisingiau atskleisti finansinę būklę ir veiklos rezultatus, palengvins apskaitos tvarkymą, organizacija pasirinktą įkainojimo būdą gali pakeisti kitu, todėl organizacija turi pakeisti apskaitos politiką.

4. Atsargų apskaitos įkainojimo būdų suderinamumas su VAS ir PMI nuostatomis

Finansinę apskaitą reglamentuoja 9 verslo apskaitos standartas (VAS) „Atsargos“. Atsargų registravimas apskaitoje vykdomas pagal jų įsigijimo savikainą, o finansinėje atskaitomybėje jos parodomos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Kita vertus VAS suteikia didesnę galimybę rinktis atsargų įkainojimo būdą.

Mokestinėje atskaitomybėje išvedami ne tikrieji, bet apmokestinamieji organizacijos veiklos rezultatai, todėl ji skiriasi nuo finansinės atskaitomybės. Tai reiškia, kad pelno (nuostolių) atskaitoje parodytas pelnas prieš apmokestinimą tik atsitiktinai gali sutapti su apmokestinamuoju pelnu, kuris yra mokestinės apskaitos dydis (Kalčinskas 2007).

Pagrindinis su atsargų apskaita ryšį turintis mokestinės apskaitos reglamentas yra Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas (PMI). Finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumai sudaro sąlygas vesti dvejopą apskaitą – pagal VAS ir pagal PMI nuostatas.

VAS rengėjai teigia, kad standartai yra skirti tik finansinei atskaitomybei sudaryti, o mokesčių apskaičiavimo klausimai jų nedomina. Jeigu VAS būtų visiškai parengti ir būtų buvę leista kokius metus susipažinti su jais, t.y. visai apskaitos sistemai parengti, iš karto būtų išryškėję ir nesutapimai su mokestine sistema ir tokiu atveju gal ir mokestinę sistemą būtų buvę įmanoma geriau pritaikyti prie VAS, kurie yra parengti pagal tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ir kitus ES teisės aktus (Valužis 2005).

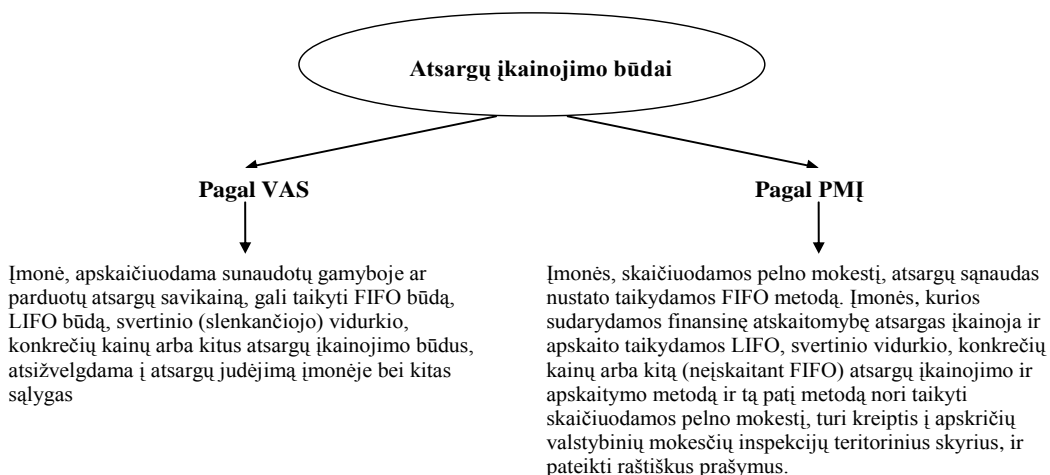
Kadangi kiekviena organizacija, vykdydama ekonominę veiklą, turi vadovautis šalyje galiojančiais įstatymais, svarbu žinoti, atsargų įkainojimo reikalavimus ne tik sudarant finansinę atskaitomybę, bet ir apskaičiuojant bei mokant mokesčius. Remiantis Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 57 straipsnio 3–ju punktu, organizacija, apskaičiuodama pelno mokestį gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus atsargų įkainojimo metodus. Tačiau jau 4–sis to paties straipsnio punktas teigia, kad apskaičiuojant pelno mokestį, bendrąja tvarka atsargos turi būti įkainojamos FIFO metodu ir tik išskirtiniais atvejais, Centrinio

mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka, organizacijos prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų ar kuri kitą metodą, kuri organizacija taiko sudarydama finansinę atskaitomybę.

Nors organizacijos ir turi teisę kreiptis į Valstybinę mokesčių inspekciją, kad ji leistų joms taikyti kitą atsargų įkainojimo metodą, o ne FIFO, tačiau bendrovės tai daro labai vangiai. Organizacijos stengiasi taip planuoti savo veiklą, kad atsargų būtų sukaupta kuo mažiau, todėl ir jų nuostoliai dėl didėjančių kainų apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį nėra tokie dideli (Šoliūnaitė 2006).

Kadangi mokesčių apskaitoje atsargas apskaityti leidžiama naudojant tik tokį apskaitos būdą, kuris padidina apmokestinamąjį pelną, kai atsargų kainos kyla dėl didėjančios infliacijos, organizacijos turi mokėti daugiau pelno mokesčio.

Pagal Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas atsargų apskaitos rezultatų skirtumą lemia keletas veiksnių. Vienas iš jų – tai nesutapimas tarp galimų taikyti atsargų įkainojimo būdų pagal PMĮ ir VAS. Finansinę apskaitą ir pelno mokesčio apskaičiavimą reglamentuojantys norminiai aktai numato skirtingas nuostatas, renkančias atsargų apskaitos metodus, kurios pateiktos 1 paveiksle.



1 pav. Atsargų įkainavimo metodai pagal Verslo apskaitos standartus ir Pelno mokesčio įstatymą (Šaltinis: LR Pelno mokesčio įstatymas, Verslo apskaitos standartai)

Kaip matome iš 1 paveikslo teisės aktai reglamentuojantys atsargų finansinę ir mokesstinę apskaitą tarpusavyje nėra pilnai suderinti, o tai labai įtakoja atsargų apskaitos politikos formavimą.

Verslo apskaitos standartai įvardija didžiausias galimybes pasirinkti atsargų įkainojimo būdą, t. y. galimi keturi atsargų įkainojimo būdai (FIFO, LIFO, svertinio (slenkančiojo) vidurkio, konkrečių kainų) bei leidžiama taikyti ir kitus neįvardytus būdus, atsižvelgiant į atsargų judėjimą organizacijoje bei kitas sąlygas.

Tuo tarpu Pelno mokesčio įstatymas be apribojimų leidžia taikyti tik FIFO atsargų įkainojimo būdą (norint taikyti kitus būdus, reikia gauti mokesčių administratoriaus leidimą).

Pelno mokesčio įstatyme atsargų apskaita reglamentuota mažiausiai, jame nurodoma vien tai, jog mokestinėje apskaitoje leidžiama taikyti FIFO metodą, o didžiausias galimybes pasirinkti atsargų įkainojimo būdą suteikia Verslo apskaitos standartai.

5. Atsargų apskaitos metodų taikymo įtaka organizacijos balanso rodikliams bei veiklos rezultatui

Žinant VAS bei LR Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus, svarbu kokią įtaką organizacijos atsargų apskaitai, o tuo pačiu žinoma ir visai apskaitai, turi atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas, kadangi skirtingi atsargų įkainojimo metodai įtakoja organizacijos pelno dydžius bei tam tikro laikotarpio pabaigos atsargų kiekius.

Stabilioje rinkoje, kurioje kainos nekinta, koks bus pasirinktas atsargų įkainojimo metodas didelės reikšmės nėra, tačiau kintančioje rinkoje, kainoms kylant arba krentant, kiekvienas pasirinktas įkainojimo metodas gali duoti labai skirtingą rezultatą. Atsargų įvertinimo metodo pasirinkimą lemia jo įtaka balansui, pelno (nuostolių) ataskaitai, mokėtiniams mokesčiams ir priimamiems sprendimams.

Analizuojant atsargų įkainojimo metodų poveikį balanso rodikliams, ypatingai tais atvejais, kai organizacija užsiima gamybine ar prekybine veikla, atsargos sudaro didžiausią trumpalaikio turto dalį, todėl labai svarbu tinkamai ir pagrįstai įkainoti atsargas ir pateikti pakankamai informacijos apie atsargų įkainojimo metodo pasirinkimą, ypač taikytą finansinėje atskaitomybėje.

Kylant kainoms, įkainojant atsargas FIFO būdu, jų savikaina gaunama artima faktiškai, ir paprastai aukštesnė nei skaičiuojant bet kuriuo kitu metodu. Tuo tarpu LIFO metodo taikymas gali duoti ne tokią artimą faktiškai, paprastai mažesnę savikainą, o tuo pačiu ir turto sumą balanso lentelėje, nes pati seniausioji atsargų savikaina gali labai skirtis nuo dabartinės atsargų kainos (Dauderis 1993).

Analizuojant atsargų įkainojimo metodų poveikį pelno (nuostolių) ataskaitos rodikliams, galime teigti, kad taikant FIFO metodą parduotų prekių savikainą sudaro ankstesniųjų pirkimų kainos, taigi, augant kainoms, laikotarpio pabaigos atsargų vertė yra didžiausia, todėl ir grynasis pelnas gaunamas išpūstas, didžiausias lyginant su pelnu, apskaičiuotu naudojant kitus atsargų įkainojimo metodus. FIFO metodu galima maksimizuoti pelną, kai didėja pirkimo savikaina, ir dėl to gaunama iškreipta grynojo pelno suma. Nerealus, per didelis pelno dydis įtakoja ir mokėtiną, per didelį, pelno mokesčio dydį. Svarbiausias šio metodo pranašumas tas, kad jis susieja parduotų prekių įsigijimo savikainą su pajamomis, gautomis pardavus šias prekes, todėl FIFO atsargų metodas dažniausiai leidžia tiksliai parodyti apskaitoje atsargų judėjimą. Šis metodas taikytinas konvejeriu gaminamai produkcijai, maisto produktams, kitoms riboto galiojimo laiko atsargoms (Burkšaitienė 2008).

Didžioji dalis organizacijų renkasi FIFO atsargų įvertinimo metodą, kad finansinėje atskaitomybėje galėtų parodyti kuo didesnę pelną, tuo patenkindamos akcininkų ir kitų

organizacijos veikla besidominčių šalių lūkesčius. FIFO metodu apskaitant atsargas gauname gražų, optimistinį vaizdą, tačiau didesnis pelnas – tai ir didesni mokesčiai. Jei atsargos iš tiesų juda FIFO metodu tada viskas gerai, pelnas iš tiesų uždirbtas, bet jei prekės iš tiesų juda LIFO metodu, o apskaitomos FIFO, tuomet turėtume tik gerą rezultatą, kuris nebūtų padengtas realiais pinigais, ir taip susidarytų įsivaizduojamas arba atsargų pelnas. Nežiūrint į tai mokesčius teks mokėti, ir mokėti tikrais pinigais. Apskaitoje atsargos būtų parodomos neteisingai – padidinta savikaina, nes būtų rodoma jog liko paskutinių pirkimų, o dažniausiai tai brangiausių, kainomis.

Dar viena problema jei realus prekių judėjimas nesutampa su pasirinkto apskaitos metodo judėjimu, matyti didelį pelną, kuris iš tikrųjų tik iliuzinis, akcininkai gali pareikalauti išmokėti dividendus, kuriuos taipogi teks mokėti tikrais pinigais.

Taikant LIFO metodą, gaunama aukščiausia pardavimo savikaina, žemiausias bendrasis pelnas ir žemiausias grynasis pelnas. LIFO metodas, priešingai nei FIFO, minimizuoja grynąjį pelną, kai didėja pirkimo savikaina ir todėl daug tiksliau palygina einamąsias pajamas su einamaisiais kaštais. Naudojant šį būdą, parduotų prekių savikaina labiausiai atitinka esamų kainų lygį ir pajamos bei pelnas yra realiausi (Gudaitienė 2005).

Tiksliausiai organizacijos veiklos rezultatus, o tuo pačiu pelną arba nuostolius, galima nustatyti, palyginus atsargų pardavimo kainą su jų pirkimo kaina, tai įmanoma padaryti taikant LIFO atsargų įvertinimo metodą. Šiuo atveju, laikotarpio pabaigos atsargų vertė yra mažiausia, todėl tiek pelnas prieš apmokestinimą, tiek grynasis pelnas taip pat mažiausias. LIFO metodas minimalizuoja pelną, kai pirkimo savikaina didėja, todėl daug tiksliau palygina einamąsias pajamas su einamosiomis kainomis.

Visi šio metodo pranašumai pagrįsti kaupimo principu. Palaikantys šį metodą teigia, kad bendrasis pelnas turi rodyti skirtumą tarp pardavimo pajamų ir parduotos produkcijos savikainos, įvertintos atskaitomybės parengimo laikotarpio rinkos kainomis. Tai be abejojimo teisinga nuostata tiek organizacijos veiklos rezultatų apskaičiavimo aspektu, tiek ir periodiškumo principo atžvilgiu. Taikant FIFO metodą, iš esmės lyginami vieno ataskaitinio laikotarpio pirkimai, su kito laikotarpio pardavimais. Ši trūkumą LIFO metodas panaikina, todėl LIFO metodu įvertinti atsargas naudinga net tuomet kai atsargos realiai juda FIFO metodu, nes tai suteiks organizacijos valdytojams supratimą apie tikrąjį pelno dydį ir leis atsižvelgiant į tai paskirstyti pelną. Tačiau atsargų suma balanse dažniausiai neatitinka realių rinkos kainų, nes gali būti kad kai kurios atsargos bus įvertintos labai senomis kainomis.

LIFO metodą taikyti tikslinga siekiant sumažinti augančių kainų įtaką organizacijos parduodamų prekių savikainai, kuri paprastai sudaro didžiąją visų laikotarpio sąnaudų dalį. Vadinasi, didėjant organizacijos naudojamų atsargų kainoms, pirmiausia sąnaudoms priskiriamos vėlesnės ir kartu brangesnės atsargos. Taip sumažinamas atsargų pabrangimo per laikotarpį poveikis parduotų prekių savikainos rodikliui, taip pat ataskaitinio laikotarpio pelno dydžiui.

Naudojant skirtingus atsargų įkainojimo metodus, galima teigti kad LIFO metodo trūkumas pasireiškia, tuo kad jis ženkliai sumažina atsargų savikainos sumą, įrašomą į balanso lentelę, tai ypač akivaizdu, jei atsargų kainos kyla labai sparčiai ar dideliu procentiniu punktu.

LIFO metodo taikymas leidžia išvengti iliuzinio – atsargų pelno parodymo, tačiau organizacijos balanso turto dalyje atsargų straipsnyje visuomet bus pateikta anksčiausiai įsigytų atsargų savikaina, todėl yra iškraipomi duomenys apie realią organizacijos turimo turto – atsargų – vertę. Be to, tikėtina ir tokia situacija, kad organizacija dėl tam tikrų priežasčių parduos ar sunaudos visas turimas atsargas, dėl to į parduotų prekių savikainą bus įskaičiuotos seniausių atsargų įsigijimo išlaidos, kurios gal net keletą kartų mažesnės nei dabartinė tų atsargų kaina. Vadinasi parduotų prekių savikaina taps nerealiai maža ir apskaitoje bus nustatyta nepagrįstai padidinta laikotarpio pelno reikšmė su visomis iš to išplaukiančiomis neigiamomis pasekmėmis.

LIFO šalininkai teigia, kad tiksliausiai atsargos įvertinamos, kai einamosios išlaidos prekėms įsigyti atitinka realizacijos pajamas, nesvarbu, kokios prekės buvo realizuotos. Pasikeitus kainoms ir naudojant LIFO metodą, parduotų prekių kainos tiksliau atitiks bendrą kainų lygį jų realizavimo metu. Vadinasi, naudojant LIFO metodą, infliacijos metu parodomas mažesnės bendros pajamos, o kainų mažėjimo metu — didesnės negu naudojant kitus metodus. Tuomet verslo ciklą pasikeitimai sumažinami ir tai lemia tas veiksnys, kad, vertinant atsargas, svarbesnę reikšmę turi kainų pasikeitimai, o ne faktinis prekių judėjimas ar balanso sumos apskaičiavimas. Šio metodo trūkumas tas, kad balanse parodytos atsargos bus įvertintos ankstesnėmis kainomis, jos rodytų nerealią vertę, todėl tokį balansą reikės interpretuoti labai atsargiai.

Svertinio vidurkio metodu apskaičiuojama pelno suma yra kaip tarpinis rodiklis lyginant su pelnu, gautus naudojant FIFO bei LIFO būdus, tačiau svertinio vidurkio naudojimas nesuteikia galimybės išaiškinti prekių kainų padidėjimo ar mažėjimo įtakos ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatams, o atsargų vertė balanse gerokai nukrypsta nuo realių laikotarpio pabaigos kainų, nes vidutinių kainų nustatymas svertinio vidurkio būdu yra tikslesnis rinkos kainų atžvilgiu. Šis metodas, geras tuo kad labai lengva vesti apskaitą, nes nėra reikalo sekti kaip nuosekliai pirktos atsargos sunaudojamos, ar parduodamos, tačiau nėra galimybės įvertinti pardavimų rezultatyvumo.

Naudojant konkrečių kainų metodą atsargų įkainojimui, galima sąmoningai valdyti parduotų prekių savikainą, o tuo pačiu ir pelno lygį (Gudaitienė 2005). Kadangi konkrečių kainų būdas naudojamas, įtraukiant į apskaitą brangias atsargas, pvz., automobilius, baldus, nes reikia tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį, organizacijos veiklos rezultatą įtakoti galima pardavimui pasirenkant tuos atsargų vienetus, kurie buvo pirkti didesne arba mažesne kaina, priklausomai nuo tikslo – turėti mažesnę ar didesnę veiklos rezultatą. Jei laikotarpio pabaigoje atsargų kaštai yra didesni, tai ir grynasis pelnas yra didesnis, o kai laikotarpio pabaigos atsargų kaštai yra mažesni arba mažėja, tuomet grynasis pelnas taip pat mažesnis arba mažėja.

Todėl jeigu vadovybė siekia padidinti ataskaitinį gryojo pelno rodiklį, tada turi būti taikomas tas atsargų įkainojimo metodas, pagal kurį skaičiuojant laikotarpio pabaigos atsargos būna didžiausios. O jeigu tikslas yra mažinti pelno mokesčius, tuomet turi būti taikomas tas atsargų įkainojimo metodas, pagal kurį laikotarpio pabaigos atsargos yra mažiausios (Dauderis 1994).

Išanalizavus atsargų įkainojimo būdų įtaką pelno (nuostolių) ataskaitos ir balanso rodikliams, galima teigti, kad nuo to, koks atsargų įkainojimo metodas bus pasirinktas,

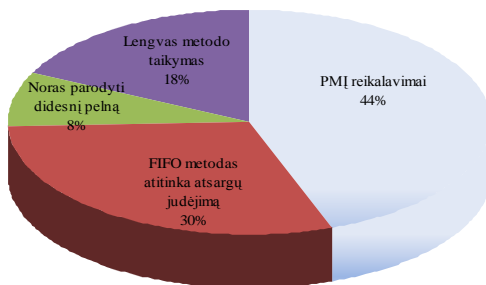
skirsis apskaičiuotas pelno dydis pelno (nuostolių) ataskaitoje ir atsargų likučio vertė balanse. Vadinasi renkantis atsargų įkainojimo metodą reikia žinoti, kada vieno ar kito atsargų įkainojimo būdo taikymas leidžia realiau ir tiksliau įvertinti pelną. Organizacijos vadovai vadovaudamiesi Verslo apskaitos standartais bei LR Buhalterinės apskaitos įstatymu, atsargų įkainojimo metodą pasirenka atsižvelgdami į atsargų judėjimą organizacijoje bei kitas veiklos sąlygas. Svarbu atsižvelgti ne tik į atsargų sunaudojimo eiliškumą, bet ir į atsargų kainų kitimo tendencijas ir mastą, atsargų vertės ir finansinių rezultatų duomenų realumo finansinėje atskaitomybėje garantijas.

Kainų kilimo laikotarpiu, taikant LIFO metodą, pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimas būtų tikslesnis, nes čia lyginama einamoji savikaina su tų pačių prekių einamosiomis pardavimo kainomis, o taikant FIFO atsargų įkainojimo būdą galima gauti iškreiptą grynojo pelno rodiklį, nes seniausia savikaina yra lyginama su einamosiomis pardavimo kainomis.

6. Atsargų apskaitos įkainojimo būdų taikymo organizacijose tyrimas

Lietuvos organizacijose atsargų apskaitos įkainojimo būdo pasirinkimą apsprendžia atitikimas įstatyminėms nuostatomis, todėl tiriant Lietuvos organizacijose taikomus atsargų įkainojimo būdus buvo iškelta hipotezė, kuri atsargų apskaitos metodą organizacijos rinktųsi, jei pasirinkimo neribotų VAS ir PMI nuostatos.

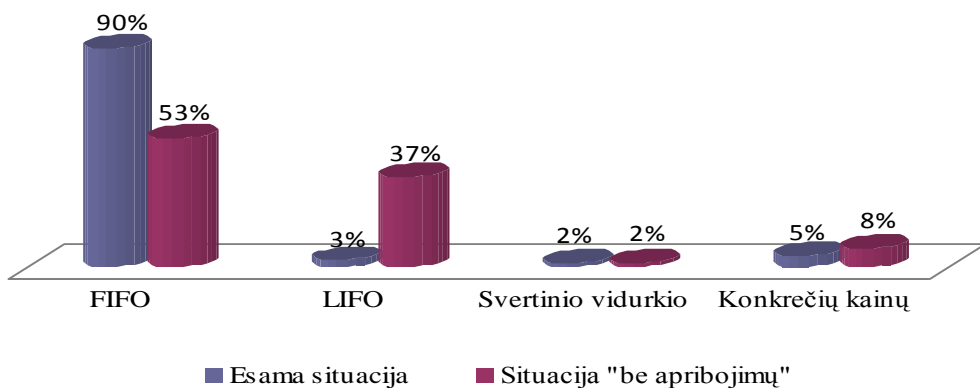
Tyrimas buvo atliktas 90-yje didelių ir vidutinių organizacijų. Dauguma apklaustų organizacijų atsargas įkainoja FIFO metodu, tokį tokį pasirinkimą lemia noras parodyti didesnę pelną, paprastas metodo taikymas, FIFO metodo atitikimas realiam atsargų judėjimui organizacijoje bei pelno mokesčio įstatymo reikalavimai, kadangi vykdydamos apskaitos politiką organizacijos vadovaujasi pelno mokesčio įstatymu, nes jo reglamentai yra privalomi, o Verslo apskaitos standartai yra rekomendacinio pobūdžio. FIFO atsargų įkainojimo metodo taikymo priežastys pateiktos 2 paveiksle.



2 pav. FIFO atsargų įkainojimo metodo pasirinkimo priežastys organizacijose (Šaltinis: sudaryta autorių)

Pati svarbiausia pasirinkimo priežastis, nenoras atskirai vesti finansinę ir mokesstinę apskaitą, todėl PMI reikalavimų nuostatomis remiasi 44 proc. respondentų. Tuo tarpu kita priežastis lemianti FIFO atsargų įkainojimo metodo pasirinkimą yra realus atsargų judėjimas organizacijoje ir šią priežastį nurodo 30 proc. respondentų, paprastą metodo taikymą išskiria 18 proc. organizacijų ir tik 8 proc. apklaustųjų šio metodo pasirinkimo priežastį išskiria norą parodyti didesnę pelną.

Respondentams buvo užduotas klausimas, kurią atsargų įkainojimo metodą jie rinktųsi, jei pasirinkimo neribotų Pelno mokesčio įstatymo nuostatos. 3 paveiksle parodyta esama ir galima situacija taikant organizacijose skirtingus atsargų įkainojimo metodus.



3 pav. Esamos situacijos ir įsivaizduojamos situacijos „be apribojimų“ palyginimas (Šaltinis: sudaryta autorių)

Tyrimo rezultatai rodo, kad šiuo metu didžiausia dalis respondentų (90 proc.) taiko FIFO atsargų įkainojimo metodą. Jeigu atsargų apskaitos įkainojimo metodų pasirinkimo neribotų Pelno mokesčio įstatymas, sumažėtų FIFO metodą taikančių organizacijų. Kai kurie šiuo metu FIFO metodą atsargų įkainojimui naudojantys subjektai imtų taikyti konkrečių kainų metodą, bet didžioji dauguma organizacijų pereitų prie LIFO metodo, tačiau šis metodas populiariausiu netaptų, bet skirtumas tarp FIFO ir LIFO metodus taikančių organizacijų sumažėtų, nors FIFO metodas išliktų populiariausiu todėl, kad dažniausiai organizacijose atsargos juda kaip tik šiuo metodu.

7. Išvados

1. Pagal Verslo apskaitos standartus organizacijos turi galimybes pasirinkti atsargų įkainojimo metodą, t. y. galimi keturi atsargų įkainojimo būdai (FIFO, LIFO, svertinio (slenkančio) vidurkio, konkrečių kainų) bei leidžiama taikyti ir kitus neįvardytus

būdus, atsižvelgiant į atsargų judėjimą organizacijoje bei kitas sąlygas, tuo tarpu Pelno mokesčio įstatymas be apribojimų leidžia taikyti tik FIFO atsargų įkainojimo būdą.

2. Finansinę ir mokesčinę apskaitą reglamentuojantys aktai nėra tarpusavyje suderinti, o tai įtakoja atsargų apskaitos ypatumus, kurie labiausiai pasireiškia pripažįstant atsargų sąnaudas.

3. Atsargų įkainojimo metodo teisingas pasirinkimas yra labai svarbus, kadangi daro ženkliai įtaką organizacijos balanso rodikliams bei veiklos rezultatui.

Atlikus taikomų atsargų apskaitos įkainojimo metodų tyrimą Lietuvos organizacijose galima teigti, jog:

- šiuo metu daugumoje organizacijų (90 proc.) atsargos įkainojamos FIFO metodu, taip siekiant suderinti Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas;

- jeigu atsargų apskaitos įkainojimo metodų pasirinkimo neribotų Pelno mokesčio įstatymas, žymiai didesnė dalis organizacijų (37 proc.) taikytų LIFO atsargų įkainojimo metodą.

4. Atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas turi leisti atspindėti teisingą vaizdą, nei nepagrįstai padidintą, nei sumažintą pelną bei atsargas įvertinti tokiu būdu, koku jos realiai juda. Pelno mokesčio įstatymas galėtų neriboti organizacijų laisvės renkantis atsargų įkainojimo metodą.

Turėtų būti ieškoma pusiausvyros tarp atsargų apskaitos įkainojimo metodus reglamentuojančių teisės aktų, atsižvelgiant į organizacijų veiklos specifiką.

Literatūra

9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.

Astami W. E., Tower G. 2006. Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region. An international empirical test of Costly Contracting Theory, *The international journal of accounting* 4: 1-21.

Bružauskas, V. 2006. Kaip suderinti atsargų sąnaudų ir finansinį ir pelno mokesčio skaičiavimus, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* [Accounting, auditing and tax news] 43(427): 11.

Burkšaitienė D. 2008. Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas. Vilnius: Technika. 2008. 158 p. ISBN 978-9955-28-281-5.

Dauderis H. 1994. Finansų apskaita: kaip pasirinkti sprendimą. II tomas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, p. 349 – 816. ISBN: 998641802X (T. 2).

Dėl Pelno mokesčio įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimų. 2005 m. liepos 26 d. Nr. (18.10-31-1)-R-6974. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000041432>>.

Gudaitienė O. 2005. Buhalterinė apskaita. Vilnius: Vilniaus kolegija. 205 p. ISBN 9955-519-53-3.

- Jefimovas, B. 2008. Trumpalaikio turto apskaitos ypatumai (I, II). *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* [Accounting, auditing and tax news] 28(508): 5-6; 29(509):14-15.
- Juškauskas, G. 2005. Atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [Accounting and Tax Overview] 2:12 – 20.
- Juškauskas, G. 2001. Atsargų perkainojimo galimybės ir būdai, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai* [Management of Organizations: Systematic Research] 18: 27–38. ISSN 1392-1142.
- Kalčinskas, G. 2007. Buhalterinės apskaitos pagrindai. 6-oji laida Vilnius: Pačiolis, 863 p. ISBN: 9955041668.
- Kalčinskas, 2010. G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. 7-oji laida Vilnius: Pačiolis, 869 p. ISBN: 9789955042167.
- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–574. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=401180
- LR Pelnų mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=388664
- Mykolaitienė, V., Večerskienė, G., Jankauskienė, K., Valančienė, L. 2010. Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting, *Inžinerinė Ekonomika. Engineering Economics*. 21(2):142–150. ISSN 1392-2785
- Ponikvar, N., Tajnikar, M., Pusnik, K. 2009. Performance Ratios for Managerial Decision-Making in a Growing Firm, *Journal of Business Economics and Management* 10(2): 109–120. doi: Doi 10.3846/1611-1699.2009.10.109-120.
- Rudytė S., Palubinskienė S. 2005. Atsargų įsigijimo ir nurašymo apskaitos problemos, *Jaunųjų mokslininkų darbai* [Young scientists work] 1(5): 145–149. ISSN 1648-8776.
- Rudžionienė, K. Gipienė, G. 2008. Model of Accounting Regulation in Lithuania, *Transformations in Business & Economics* 2(14): 171-185. ISSN 1648-4460.
- Rudžionienė, K., Zinkevičienė, D. 2005. Impact of Company's Leverage Financial Accounting Method Choice, *Inžinerinė Ekonomika. Engineering Economics* 5(45): 25-31. ISSN 1392-2785.
- Strumickas, M., Valančienė, L. 2009. Research of Management Accounting Changes in Lithuanian Business Organizations, *Inžinerinė Ekonomika. Engineering Economics*(3): 26-32. ISSN 1392-2785.
- Šoliūnaitė D. 2006. Organizacijos neskuba keisti atsargų apskaitos būdo. Verslo žinios, Prieiga per internetą: http://archyvas.vz.lt/show_file.php?file=vez20061219_13.pdf
- Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai. 2002. Vilnius. VŠĮ LR Apskaitos institutas.
- Timoshenko, K. 2008. Russian Public Sector Reform: the Impact on University Accounting. *Journal of Business Economics and Management* 9(2):133-144. ISSN: 16111699.
- Valužis, K. 2005. Apskaitos tvarkymo problemos (I, II, III, IV), *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* [Accounting, auditing and tax news] 17(353): 22; 19(355):22; 21(357):22; 39(375):22.
- Varanavičiūtė, I.; Palubinskienė, S. 2008. Apskaitos politikos pasirinkimą lemiantys veiksniai, *Jaunųjų mokslininkų darbai* [Young scientists work] 1(17):150 – 157. ISSN: 1648-8776.

Večerskienė, G., Valančienė, L., Boguslauskas, V. 2008. Training Accounting Specialists at Kaunas University of Technology Economics and Management Faculty: Past, Present and Perspectives. *Inžinerinė Ekonomika. Engineering Economics* (4):9-17. ISSN 1392-2785.

Verslo apskaitos standartai. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=5>

Žvirėlytė V. 2010. Atsargų audito reikšmė ir problemos // Jaunasis mokslininkas 2010: studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys [Akademija, 2010]. Akademija, p. 293-296. ISSN 1822 – 9913.

ACCOUNTING PECULIARITIES OF RESOURCES

I. Balabonienė, G. Večerskienė

Summary

The accurate and correct adjustment of the requirements of Business Accounting Standards (BAS) and Law of Profit Tax (LPT) results in successful selection of accounting method of the resources, and allows the organization to use all the possibilities provided by the law in order to reduce the volume of the payable taxes, and thus to increase the circulating assets, which becomes topical in the conditions of economic crisis. The legal acts, which regulate financial and taxing accounting of resources, are not well adjusted, and this affects the formation of accounting policy of the resources a lot.

The article's topicality is manifested by the fact that only when the company's accountant knows the general accounting rules of resources and peculiarities related to the accounting of resources well, the company's accountant may conduct the correct and realistic accounting of resources, because the peculiarities of the accounting of resources are the ones to affect the result of the company's activity in the reporting year – its profit, thus the main problem analyzed in this article is determination and detection of the accounting peculiarities of resources.

The purpose of the research is to analyze the selection peculiarities of accounting methods of resources in the organization.

The methods of the research are the following: analysis of scientific literature and legal acts, case analysis, systematization, assessment, comparison, and generalization.

The Business Accounting Standards name the major possibilities to select the appraisal method of resources. There are available four appraisal methods of resources (FIFO, LIFO, weighted (sliding) average, particular prices). It is allowed to apply other methods, not named herein, taking into account the mobility of resources in the company and other conditions. Meanwhile the Law of Profit Tax allows applying only the FIFO appraisal method of resources without limitations.

When one is familiar with the Business Accounting Standards and Law of Profit Tax, it is important to learn what influence the selection of appraisal method of resources has on the accounting of the company's resources and on the whole accounting of the organization, too, as the different appraisal methods of resources affect the sizes of the company's profit and amounts of resources in the end of certain period.

When the LIFO method is applied, the highest sale cost price is received, but the gross and net profits are the smallest. On the contrary to FIFO, the LIFO method minimizes net profit when the purchase cost price is increasing, and thus it compares the current income with the current costs more precisely. When this method is used, the cost price of the sold goods corresponds the most the level of present prices, whereas income and profit are the most realistic. When the FIFO method is applied, the purchases of one reporting cycle are compared essentially with the sales of the other period. When the resources are appraised using the FIFO method, the value of resources in the end of that period is

the highest, thus the net profit also is exaggerated. The oversized profit also affects payable oversized amount of profit tax.

After the applied appraisal methods of resources have been analyzed in the Lithuanian organizations, it is possible to state that: the majority of organizations use the FIFO method to appraise the resources in order to adjudge the provisions requirements of Business Accounting Standards and Law of Profit Tax; if the selection of appraisal methods of resources' accounting was not limited by the Law of Profit Tax, much bigger part of the organizations would apply the appraisal method of the LIFO resources.

The correct selection of the appraisal method of resources is very important, because it affects a lot the balance indexes of organization and activity's result, thus the selection of appraisal method of the resources should allow reflecting the correct view, neither groundlessly increased nor reduced profit, and assessing the resources in such a way as they actually move. The Law of Profit Tax should not restrict the organizations' freedom in selection of appraisal method of the resources.

There should be searched for equilibrium between the legal acts, which regulate the appraisal methods of resources' accounting with regard to the particularity of the organizations' activity.

Keywords: accounting, current assets, accounting policy, resources, appraisal methods of resources, accounting methodology of resources.

Ingrida BALABONIENĖ – asistentė, Kauno technologijos universitetas, Apskaitos katedra. Tyrimų sritis: apskaita, valdymo situacijų modeliavimas.

Giedrė VEČERSKIENĖ - lektorė, Kauno technologijos universitetas, Apskaitos katedra. Tyrimų sritis: apskaita, valdymo apskaita, veiklos vertinimas.