

Eglė Igliukaitė

El.paštas: egle.igliukaite@gmail.com

Raminta Deinarovičiūtė

El.paštas: dein.raminta@gmail.com

Darbo vadovė: Asist. Irma Kamarauskienė

El.paštas: irma.kamarauskiene@ef.vu.lt

VIEŠOJO IR PELNO SIEKIANČIŲ SEKTORIŲ SUBJEKTŲ APSKAITĄ REGLAMENTUOJANTYS TEISĖS AKTAI, STANDARTAI IR KITI DOKUMENTAI

Straipsnyje palyginimo principu nagrinėjama viešojo sektoriaus subjektų ir pelno siekiančių subjektų apskaitos reglamentavimo sistema. Taip pat trumpai apžvelgiama teisės aktu, reglamentuojančių minėtų sektorių apskaitą raida Lietuvoje.

Raktiniai žodžiai: *viešasis sektorius, privatus sektorius, apskaitos reglamentavimas.*

Įvadas

Pagrindinis apskaitos uždavinys – pateikti apie ūkio subjektą finansinę informaciją, kuri yra svarbi skirtingiems vartotojams. Ūkio subjektai, jų apskaitos informacija bei šios informacijos vartotojai pasižymi gausa ir įvairove. Siekiant užtikrinti, kad visi suinteresuotieji asmenys, susipažindami su finansinės informacijos ar / ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenimis, būtų tikri, kad šiuos duomenis supranta lygiai taip pat kaip ir jų rengėjai, finansinės informacijos rengimo bei ataskaitų sudarymo principai turi būti nustatyti, vienodi ir reglamentuoti. Finansinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rengimo tvarką reglamentuoja įstatymai, tarptautiniai apskaitos standartai, nacionaliniai apskaitos standartai ir kiti norminiai aktai. Tai įrodo, kad finansinei apskaitai skiriama daug dėmesio, ir kad ji yra svarbus teisingos informacijos pateikimo šaltinis. Straipsnyje, palyginimo

principu nagrinėjama viešojo sektoriaus subjektų ir pelno siekiančių subjektų apskaitos reglamentavimo sistema – pristatoma pagrindinių teisės aktu, reglamentuojančių apskaitą raida, išskiriami raidos etapai. Pabrėžiama, kad teisės aktu, reglamentuojančių apskaitą skirtinguose sektoriuose raida nesutampa – viešojo sektoriaus apskaitos reglamentavimas nuo pelno siekiančių subjektų apskaitos reglamentavimo atsilieka vidutiniškai penkiais metais. Tačiau esminių neatitikčių apskaitos reglamentavimo nuoseklume nėra – abiejuose sektoriuose apskaitos reglamentavimo pagrindu yra bendrieji apskaitos principai, abiejuose sektoriuose apskaitą reglamentuoja atitinkami įstatymai, apskaitos standartai ir pan. Vis tik kiekvienas sektorius turi tik to sektoriaus apskaitą reglamentuojančius įstatymus bei tik to sektoriaus apskaitą reglamentuojančius standartus. Pagrindiniai skirtumai identifikuojami lyginant skirtingų sektorių finansines ataskaitas ir jų turinį.

Darbo objektas – viešojo ir privataus sektorių subjektų apskaitos reglamentavimas.

Darbo tikslas – palyginti privataus ir viešojo sektoriaus subjektų apskaitos reglamentavimą bei jų raidą.

Pasiekti darbe iškeltą tikslą yra keliami šie *uždaviniai*:

1. Apžvelgti viešojo ir privataus sektorių apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančių teisės aktų raidą Lietuvoje;
2. Palyginti privataus ir viešojo sektorių subjektų apskaitos reglamentavimą;
3. Išskirti privataus ir viešojo sektorių subjektų apskaitos reglamentavimo panašumus ir skirtumus.

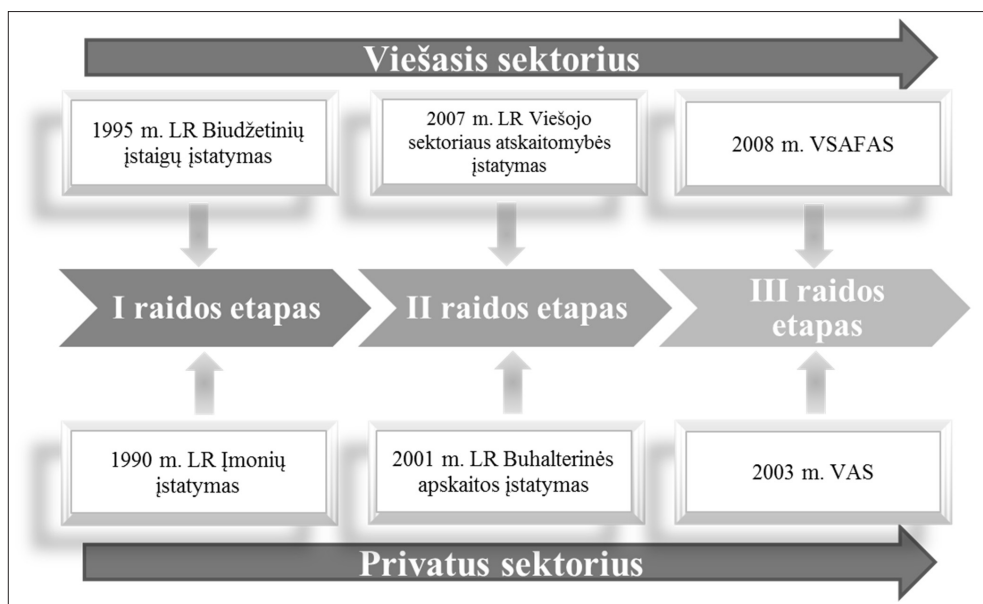
Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, lyginamasis metodas.

Viešojo ir privataus sektorių apskaitą reglamentuojančių teisės aktų raidos apžvalga

Lietuvai, 1990 metais atkūrus nepriklausomybę, iškilo poreikis pertvarkyti galiojusią sovietinę apskaitą pagal rinkos ekonomikos reikalavimus. Vis tik šalies apskaitos specialistai visas pastangas dėjo verslo apskaitos problemoms spręsti, o viešojo sektoriaus subjektai apskaitą tvarkė remdamiesi senomis sovietinėmis biudžetinės apskaitos taisyklėmis (Mackevičius, 2005). 1990 m. priimtas Lietuvos Respublikos (toliau tekste – LR) įmonių įstatymas bei kiti, tiksliniai, tiesiogiai ir netiesiogiai apskaitą reglamentuojantys teisės aktai tapo impulsu naujos verslo subjektų apskaitos sistemos vystymuisi. 1992 m. birželio 18 d. patvirtintas LR buhalterinės apskaitos pagrindu įstatymas (šiuo metu jau negaliojantis) nustatė privalomą individulių (personalinių) įmonių, tikrųjų ūkinių bendrijų, komanditinių (pasitikėjimo) ūkinių bendrijų, akcinių, uždarujų akcinių ir žemės ūkio bendrovių, valsty-

binių, valstybinių-akcinių įmonių bei visų tipų įmonių ir organizacijų junginių, taip pat įstaigų bei organizacijų, išlaikomų iš biudžeto, finansinės apskaitos tvarką. Vis tik įstatymu buvo išskirta, kad kitos įstaigos ir organizacijos, užsiimančios veikla kuria nesiekama pelno, buhalterinės apskaitos tvarką turėjo pasirinkti savarankiškai, laikydamasis šio įstatymo pagrindinių nuostatų. Taigi viešojo sektoriaus subjektų apskaitos pertvarkymo klausimų ilgą laiką tarpą nekėlė nei šalies Vyriausybė, nei apskaitos profesinės organizacijos. Tik 1995 m. gruodžio 5 d. LR Seimas priėmė LR biudžetinių įstaigų įstatymą Nr. 1-1113, kuris nustatė iš Lietuvos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų lėšų visiškai arba iš dalies išlaikomų įstaigų steigimą, reorganizavimą ir likvidavimą, valdymą, finansavimą, asignavimų valdymą, buhalterinę apskaitą ir atskaitomybę ir kitus su jų veikla susijusius pagrindus (Kamarauskienė, 2014). Minėto įstatymo 10 str. nurodyta, kad biudžetinės įstaigos buhalterinę apskaitą turi organizuoti ir atskaitomybę tvarkyti LR finansų ministerijos nustatyta tvarka. Tokia tvarka iki 2001 metų nebuvo parengta, todėl viešojo sektoriaus subjektai tvarkė apskaitą vadovaudamiesi senomis instrukcijomis ir savo patirtimi (Mackevičius, 2010). Analizuojant viešojo ir privataus subjektų apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, jų turinį, pokyčius, galima išskirti 3 pagrindinius, nuoseklius ir tarpusavyje susijusius, viešojo ir privataus sektorių apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančių teisės aktų raidos etapus (žr. 1 pav.).

Galima pastebėti, jog kiekviename raidos etape, viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojančių teisės aktų išleidimo datos, lyginant su privačiu sektoriumi, vidutiniškai atsilikdavo 5 metais. Jau minėtas 1990 m. patvirtinto LR įmonių įstatymo privataus



1 pav. Viešojo ir privataus sektorių apskaitų reglamentuojančių teisės aktų raida

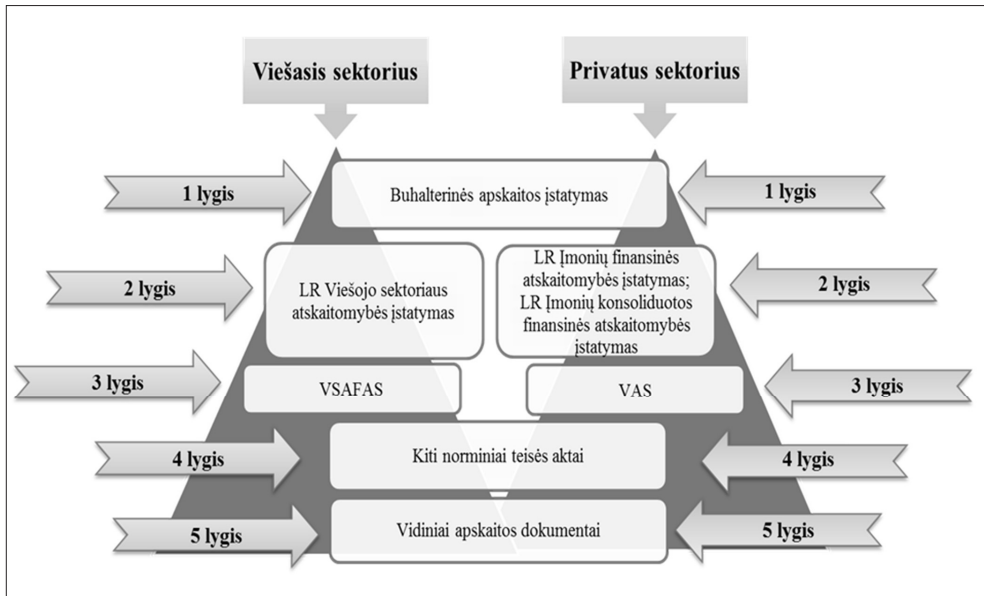
(Sudaryta autorių, remiantis Kamarauskiene, 2014, Lakis, 2009 ir kt.)

sektoriaus subjektams analogas viešajame sektoriuje Lietuvos Respublikos Seimo buvo patvirtintas tik 1995 metais. 2 – ajam raidos etapui priskirtinas, 2007 m. patvirtintas LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas taip pat atsiliko nuo LR Buhalterinės apskaitos įstatymo patvirtinimo 2001 m. datos. Kaip nustatyta minėto įstatymo 3 str. ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą turi vadovautis Verslo apskaitos standartais. Pirmieji standartai buvo patvirtinti 2003 m. Biudžetinės įstaigos, tvarkydamos apskaitą, turėjo vadovautis Biudžetinių įstaigų apskaitos standartais. Pirmieji viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartai buvo parengti 2008 metais. Taigi, trečiajame teisės aktų reglamentuojančių apskaitą raidos etape verslo subjektų apskaitą reglamentuojantys standartai buvo parengti penkeriais metais anksčiau nei standartai, reglamentuojantys viešojo sektoriaus subjektų apskaitą. Gali-

ma daryti prielaidą, jog atkūrus Nepriklausomybę, viešajame sektoriuje dar kurį laiką nebuvo vientisumo, finansinės atskaitos biudžetinėse įstaigose buvo sudarinėjamos skirtingai, nebuvo vienodumo, tačiau parengti VSAFAS padėjo pagrindą visiems viešojo sektoriaus subjektams (VSS) juos vienodai taikyti bei susiderinti tarpusavio operacijas, o tai leido pagerinti VSS finansinių ataskaitų rinkinių bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kokybę.

Finansinės apskaitos reglamentavimo lygiai ir teisės aktų paskirtis Lietuvoje

Remiantis K. Rudžioniene (2009), išskiriami 3 apskaitos reglamentavimo lygiai. Pirmasis reglamentavimo lygis – tai LR buhalterinės apskaitos įstatymas. Jo taikymo apimtis ir verslo subjektai ir viešojo sektoriaus subjektai, tiek kiek pastarųjų apskaitos nereglamentuoja kiti įstatymai.



2 pav. Viešojo ir privataus sektorių apskaitos reglamentavimo lygiai

(Sudaryta autorių, remiantis K. Rudžioniene, 2009)

Antrasis lygis – tai įstatymai, reglamentuojantys finansinės atskaitomybės sudarymą: LR įmonių finansinės atskaitomybės ir įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas, skirtas verslo subjektams bei LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, skirtas viešojo sektoriaus subjektams. Trečiasis reglamentavimo lygis – finansinės atskaitomybės turinį ir buhalterinės apskaitos politiką konkretizuojantys standartai (Rudžionienė K., 2009). Tačiau verta išskirti ir dar du apskaitos reglamentavimo lygius – ketvirtą ir penktą, kurie viešojo ir privataus sektorių apskaitą atitinkamai reglamentuoja norminiais teisės aktais bei vidiniais apskaitos dokumentais (žr. 2 pav.).

Kaip jau buvo minėta, **pirmajame lygyje** abiejų sektorių apskaita yra reglamentuojama LR Buhalterinės apskaitos įstatymu. Šio įstatymo paskirtis – nustatyti ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, išteklių ir mokesčių fondų, ūkininkų ūkių,

gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje), užsienio juridinių asmenų filialų ir atstovybių, esančių Lietuvos Respublikoje, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. Ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija tiek, kiek šis įstatymas nenustato kitaip. Šis Buhalterinės apskaitos įstatymas taip pat nustato Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, mokėjimo įstaigų, elektroninių pinigų įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir jų valdymo įmonių, uždaro tipo investicinių bendrovių ir jų valdymo įmonių, pensijų fondų ir jų valdymo įmonių, investicinių

fondų ir jų valdymo įmonių, reguliuojamos rinkos operatoriaus, Lietuvos centrinio vertybinių popierių depozitoriumo, draudimo įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir organizavimą, jei kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenustato kitaip (LR Buhalterinės apskaitos ..., 2001). Be to, pirmajam apskaitos reglamentavimo lygiui taip pat galima priskirti Civilinį kodeksą bei ES direktyvas, kurie reglamentuoja viešojo ir privataus sektorių subjektų veiklą. Pavyzdžiui, Civilinis kodeksas reglamentuoja juridinių asmenų steigimo tvarką, jų teisumą, pabaigą ir pertvarkymą bei kita. Apžvelgus ES direktyvas įvairiuose internetiniuose šaltiniuose, galima paminėti kelias iš jų: Apskaitos ir audito tarnybos tinklalapyje yra nurodyta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES, kuri yra taikoma privataus sektoriaus subjektams, tuo tarpu viešojo sektoriaus subjektų veikla yra reglamentuojama įvairiomis ES direktyvomis atsižvelgiant į jų vykdomą veiklą, pavyzdžiui, LR Finansų Ministerijos tinklalapyje yra paskelbta, jog apskaitos duomenys yra pateikti vadovaujantis ES Tarybos direktyva Nr. 2011/85/ES.

2-ajame lygyje viešojo ir privataus sektorių apskaitos reglamentavimas išsiskiria. Viešojo sektoriaus subjektai vadovaujasi LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, o privataus sektoriaus subjektai – LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu ir LR Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymu. Be to, 2 – ajame reglamentavimo lygyje, skirtingi abiejų sektorių subjektai yra reglamentuojami dar ir kitais atskirais įstatymais, pavyzdžiui, privataus sektoriaus subjektų apskaita gali būti reglamentuojama ir tokiais įstatymais: LR individualių įmonių įstatymu; LR akcinių bendrovių įstatymu; LR bankų įstatymas ir kt., o viešojo sektoriaus subjektų apskaita –

LR viešųjų įstaigų įstatymu; LR švietimo įstatymu; LR Lietuvos Nacionalinio radijo ir televizijos įstatymu; LR biudžetinių įstaigų įstatymu; LR Lietuvos banko įstatymu ir kt.

Kaip ir antrajame, taip ir **trečiajame lygyje** viešojo ir privataus sektorių apskaitos reglamentavimo teisės aktai išsiskiria. Viešojo sektoriaus subjektai vadovaujasi Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS), kurie sudaryti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu (TVSAS), o tuo tarpu privataus sektoriaus subjektai – Verslo apskaitos standartais (VAS) (kurie sudaryti Tarptautinių apskaitos standartų pagrindu) arba Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). 1 VSAFAS „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“ nustato, kaip turėtų būti pateikiamos finansinės ataskaitos, kad jos galėtų būti palyginamos su to paties viešojo sektoriaus subjekto ankstesniais laikotarpiais ir su kitų viešojo sektoriaus subjektų, atliekančių tas pačias ar panašias valstybės ar savivaldybės pavestas funkcijas ir programas, finansinėmis ataskaitomis. Taip pat nustato bendruosius finansinių ataskaitų rinkinio pateikimo reikalavimus, nurodo jo sudėtį bei minimalius turinio reikalavimus. Vadovaujantis 1 VSAFAS, finansinių ataskaitų rinkinio tikslas yra patenkinti tų vartotojų poreikius, kurie neturi galimybės pareikalauti jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų, o finansinių ataskaitų rinkinio vartotojai yra mokesčių mokėtojai, valstybės institucijos ir įstaigos, viešojo sektoriaus subjekto kreditoriai, tiekėjai, darbuotojai ir pan. Šiame standarte taip pat nurodoma, kokia informacija apie viešojo sektoriaus subjektą turi būti pateikiama finansinių ataskaitų rinkinyje: turtas, finansavimo sumos, išpareigojimai, grynasis turtas, pajamos, sąnaudos, pinigų

srautai. Į VSAFAS pateikiami bendrieji reikalavimai finansinėms ataskaitoms, pavyzdžiui, aiškinamajame rašte turi būti atskleista, ar viešojo sektoriaus subjektas, parengęs finansinių atskaitų rinkinį vadovavosi VSAFAS. Šiame standarte taip pat nurodomi finansinių atskaitų elementai ir jų įvertinimas. Elementai, pateikiami finansinės būklės ataskaitoje, apibūdinantys viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę – turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai ir grynasis turtas. Trečiajame lygyje privataus sektoriaus subjektai vadovaujasi Verslo apskaitos standartais (VAS) arba Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). Kaip teigiama į VAS „Finansinė atskaitomybė“, finansinių atskaitų tikslas sudaryti galimybę informacijos vartotojams gauti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų atskaitą. Finansinėse ataskaitose informacija yra pateikiama apie turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, pinigų srautus. Kaip galime pastebėti, informacija, kuri yra pateikiama finansinėse ataskaitose privačiame ir viešajame sektoriuose skiriasi. Viešajame sektoriuje, priešingai negu verslo, yra išskiriamos finansavimo sumos bei grynasis turtas. Finansavimo sumos yra išskirtinai priskiriamos viešajam sektoriui, kadangi tai yra lėšos, gautos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo, kitų išteklių fondų, Europos Sąjungos, Lietuvos ir užsienio paramos fondų gauti arba gautini pinigai arba kitas turtas, kurios yra skirtos viešojo sektoriaus subjekto tikslams pasiekti ir funkcijoms atlikti bei vykdomoms programoms įgyvendinti (LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2007). O grynasis turtas yra turto dalis, kuri lieka iš viešojo sektoriaus subjek-

to turto atėmus visų jo įsipareigojimų vertę ir finansavimo sumas (VSAFAS ir kituose teisės aktuose vartojamų sąvokų žodynėlis). Tuo tarpu viešojo sektoriaus finansinėse ataskaitose nėra išskirtas nuosavas kapitalas, kadangi viešasis sektorius negali turėti nuosavo kapitalo, nes lėšos viešojo sektoriaus subjektams yra paskirstomos taip, kad jie galėtų sėkmingai vykdyti pavestas funkcijas.

Ketvirtajame apskaitos reglamentavimo **lygyje** vadovaujamosi įvairiais norminiais teisės aktais. Norminiai teisės aktai – tai rašytine forma išreikšti valstybės institucijų sprendimai, nustatantys, pakeičiantys arba panaikinantys bendrojo pobūdžio taisykles, taikomi neapibrėžtam subjektų ratui, sankcionuojami valstybės. Norminiai teisės aktai skirstomi į dvi grupes:

- Įstatymai – aukščiausią teisinę galią turintys teisės aktai, priimti Lietuvos Respublikos Seimo arba tautos referendumu, formuluojantys bendrąsias teisės normas, skirtas svarbiausiems žmonių santykiams reguliuoti, turintys aukščiausią juridinę galią. Įstatymas laikomas pagrindiniu teisės šaltiniu.
- Įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai – norminiai teisės aktai, priimami įstatymo pagrindu, juos sukonkretinantys ir užtikrinantys jų vykdymą. Įstatymo įgyvendinamasis teisės aktas negali prieštarauti įstatymams. Įstatymo įgyvendinamųjų teisės aktų formos: Seimo nutarimai, Vyriausybės nutarimai, Ministerijų departamentų instrukcijos ir įsakymai, vietos valdžios ir valdymo institucijų nutarimai ir sprendimai ir kt. Pavyzdžiui, LR finansų ministro įsakymas „Dėl viešųjų įstaigų, priskiriamų prie viešojo sektoriaus subjektų, metinių finansinių atskaitų rinkinio duomenų ir kitos informacijos teikimo juridinių asmenų registru tvar-

kos aprašo patvirtinimo“; LR finansų ministro įsakymas dėl finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. nr. 1K – 040 „Dėl gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo; Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinės sistemos (VSAKIS) kūrimo ir diegimo naudotojo vadovas (instrukcija); LR Vyriausybės nutarimas „Dėl apskaitos dokumentų duomenų teikimo standartinėje apskaitos duomenų rinkmenoje tvarkos aprašo patvirtinimo“ bei kt.

Be paminėtų įstatymų, standartų bei direktyvų, galima būtų išskirti ir **penktąjį** apskaitos reglamentavimo **lygį**. Šiam lygiui būtų galima priskirti abiejų sektorių subjektų vidaus, apskaitą reglamentuojančius dokumentus. Pavyzdžiui, apskaitos politika, nusidėvėjimo normatyvai, avansų išdavimo ir apskaitos tvarka, sąskaitų planas, viešųjų pirkimų taisyklės, finansų kontrolės taisyklės valdymo dokumentais, specifiniais valdymo apskaitos dokumentais ir kitais.

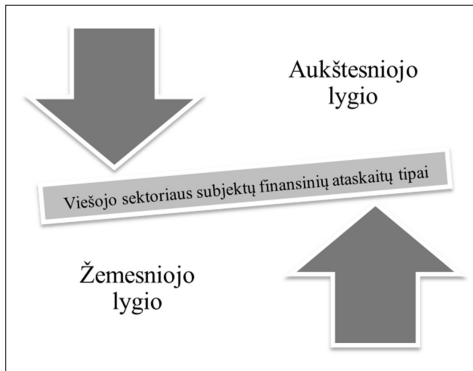
Finansinių ataskaitų rinkiniai

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, pasibaigus savarankiško juridinio vieneto finansiniams metams turi būti sudaromos metinės finansinės ataskaitos. Finansinės ataskaitos turi būti sudaromos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

Finansinės atskaitomybės sąvoka skirtinguose sektoriuose pateikia analogiškai: tai įmonės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų duomenų ir jų aiškinimo rengimas nustatyta forma. Atskaitomybė yra apibūdinama kaip finansinių ataskaitų

parengimo procesas, kurio rezultatas yra ataskaitos. Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (toliau ĮFAĮ) nustatyto įmonių finansinę atskaitomybę, finansinių ataskaitų rinkinio sudėtį ir sudarymo reikalavimus, reikalavimų atlikti finansinių ataskaitų auditą, metinio pranešimo parengimą, atsakomybę už finansinių ataskaitų metinio pranešimo rengimą ir skelbimą. Įstatymas taikomas ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantiems juridiniams asmenims įstatymų nustatyta tvarka įregistruotiems Lietuvos Respublikoje (Subačienė R., Budrionytė R., ..., 2015). Šis įstatymas nustato viešojo sektoriaus subjekto finansinę ir biudžeto vykdymo atskaitomybę, ataskaitų rinkinio sudėtį, finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtį, jų sudarymo reikalavimus ir atsakomybę už ataskaitų rinkinio sudarymą ir pateikimą. Atitinkamai LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (toliau VSAĮ) nustato reikalavimus atskiro viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų rinkiniui, viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui, valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui ir savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui ir nacionaliniam ataskaitų rinkiniui, taip pat finansinių Valstybinio socialinio draudimo fondo ir finansinių Privalomojo sveikatos draudimo fondo ataskaitų rinkiniams. Išimties siejamos su Lietuvos banku, valstybės ir savivaldybės įmonių finansinių ataskaitų parengimu, bet šie subjektai reikalingas ataskaitas teikia valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui ir nacionaliniam ataskaitų rinkiniui parengti.

Viešojo sektoriaus subjektai, skirtingai nei verslo subjektai, vadovaujantis LR VSAĮ (3 skr. „Ataskaitų rinkinio sudėtis“) sudaro dviejų lygių ataskaitų rinkinius – aukštesnio ir žemesnio lygio. Žemesniojo



3 pav. *Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų tipai.*

(Sudaryta autorių, remiantis LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, 2007)

lygio ataskaitų rinkinius rengia kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas ir viešojo sektoriaus subjektų grupė, o aukštesniojo lygio ataskaitų rinkinius rengia tik valstybė ir savivaldybės.

Verslo subjektai valdymo (vidaus) apskaitos sistemą, valdymo ataskaitų rengimo tvarką, ataskaitų turinį pasirenka savarankiškai, o pagal LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą, viešojo sektoriaus subjektams nustatyta prievolė periodiškai

rengti ir nustatytos formos valdymo ataskaitas – biudžeto vykdymo ataskaitas. Taigi viešojo sektoriaus subjekto metinių ataskaitų rinkinį sudaro: metinės finansinės ir metinės biudžeto vykdymo ataskaitos. Tiek verslo, tiek viešojo sektoriaus subjektai, pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui rengia finansinių ataskaitų rinkinius, kuriuos sudaro keturios ataskaitos ir aiškinamasis raštas (žr. 1 lentelę).

Kaip matome, skirtingų sektorių finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis iš esmės nesiskiria. Šių ataskaitų paskirtis yra tokia pati. Skiriasi kai kurių ataskaitų pavadinimai, informacijos detalizavimo lygis. Pavyzdžiui, viešojo sektoriaus subjektų finansinės būklės ataskaitoje yra išskiriamos finansavimo sumos ir grynasis turtas. Tuo tarpu balanse finansavimo sumų bei grynojo turto nėra. Apžvelgus lentelę galima pastebėti, jog viešojo sektoriaus finansinės būklės ataskaitos atitikmuo verslo sektoriuje yra balansas, viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatų ataskaitos – pelno (nuostolių) ataskaita, o viešojo sektoriaus subjekto grynojo turto pokyčių ataskaitos – nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita.

1 lentelė. *Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis viešajame ir privačiame sektoriuose*

| VSAFAS | Viešasis sektorius | Privatus sektorius | VAS |
|--------|---|------------------------------------|-----|
| 2 | finansinės būklės ataskaita | balansas | 2 |
| 3 | viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatų ataskaita | pelno (nuostolių) ataskaita | 3 |
| 4 | viešojo sektoriaus subjekto grynojo turto pokyčių ataskaita | nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita | 4 |
| 5 | viešojo sektoriaus subjekto pinigų srautų ataskaita | pinigų srautų ataskaita | 5 |
| 6 | finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas | aiškinamasis raštas | 6 |

(Sudaryta autorių, remiantis LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu)

LR ĮFAĮ 5-ajame skirsnyje nurodoma, kad akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės, tikrosios ūkinės bendrijos ir komandinės ūkinės bendrijos, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, prie metinių finansinių ataskaitų privalo parengti metinį pranešimą bei kokia informacija turi būti pateikiama jame. O 6-ajame skirsnyje pateikiama finansinių ataskaitų ir metinio pranešimo saugojimo tvarka bei atsakomybė už finansinių ataskaitų, metinio pranešimo parengimą ir pateikimą Juridinių asmenų registru. LR VSAĮ 7-ajame skirsnyje „Atsakomybė už ataskaitų rinkinių sudarymą ir pateikimą“ nurodoma, kad viešojo sektoriaus subjekto metinių ataskaitų rinkinių ir (arba) viešojo sektoriaus subjektų grupių metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių auditą ir (arba) patikrinimą atlieka Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos), audito įmonės pagal Valstybės kontrolės įstatymą, Biudžeto sandaros įstatymą, Vietos savivaldos įstatymą, Audito įstatymą ir kitus teisės aktus. Taip pat jog viešojo sektoriaus subjekto ataskaitas pasirašo viešojo sektoriaus subjekto vadovas arba jo įgaliotas administracijos vadovas ir viešojo sektoriaus subjekto vyriausiasis buhalteris teisės aktų nustatyta tvarka. Pateikiama ataskaitų rinkinių rengimo, teikimo, skelbimo bei saugojimo tvarka, nurodoma atsakomybė už ataskaitų rinkinių parengimą, pateikimą ir paskelbimą laiku (LR ĮFAĮ, 1990; LR VSAĮ, 2001).

Taigi, lyginant viešojo ir privataus sektorių subjektų finansinių ataskaitų rengimą išryškėja esminis skirtumas – VSS privalo rengti aukštesniojo ir žemesniojo lygio ataskaitas, kai tuo tarpu verslo subjektai tokios prievolės neturi. Be to, tiek viešojo sektoriaus subjektai, tiek privataus sekto-

riaus subjektai sudaro finansinių ataskaitų rinkinius, kurie sudeda iš 4-ių finansinių ataskaitų bei aiškinamojo rašto. Atitinkamai šių subjektų finansinių ataskaitų sudarymą ir rinkinių parengimą reglamentuoja LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas bei Viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės įstatymas.

Išvados

1. Viešojo ir privataus sektorių apskaitą reglamentuojančių teisės aktų raidą galima suskirstyti į etapus. Skirtinguose sektoriuose jie nesutampa savo datomis, tačiau jų nuoseklumas yra toks pat. 1-ajame raidos etape išskirti LR Biudžetinių įstaigų įstatymas (1995) ir LR Įmonių įstatymas (1990), 2-ajame LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007) ir LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001), 3 – ajame VSAFAS (2008) ir VAS (2003).
2. Visus apskaitą reglamentuojančius teisės aktus abiejuose sektoriuose galima suskaidyti į hierarchijos lygius. 1 – ajam hierarchijos lygiui priklauso Buhalterinės apskaitos įstatymas, kuris yra bendras tiek viešam, tiek privačiam sektoriui. 2-ajame hierarchijos lygyje apskaitos reglamentavimas išsiskiria – viešajame sektoriuje vadovaujama LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, o privačiame sektoriuje LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu bei LR Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymu. 3-ajame hierarchijos lygyje apskaita reglamentuojama standartais, viešojo sektoriaus subjektai vadovaujasi VSAFAS, o privataus sektoriaus subjektai – VAS. 4-ajame ir 5-ajame hierarchijos lygiuose apskaita reglamentuojama atitinkamais norminiais teisės aktais ir vidiniais apskaitos dokumentais, tačiau

abiejuose sektoriuose jų specifika skiriasi.

3. Viešojo ir privataus sektorių apskaitos reglamentavime esminių neatitikčių nėra. Tiek VSS tiek verslo subjektai savo veiklą reglamentuoja įstatymais, standartais, norminiais teisės aktais bei vidiniais apskaitos dokumentais. Specifika atsiranda tikrai 3-ajame reglamentavimo lygyje t.y. standartuose, kadangi VAS buvo parengti TAS pagrindu, o VSAFAS buvo parengti TVSAS pagrindu, o pastarieji savo ruožtu buvo parengti TAS pagrindu. Taigi, nepriklausomai nuo to, jog standartai yra savarankiški atskiram sektoriui,

juose išdėstyti pagrindiniai principai tiek viešajam, tiek privačiam sektoriuje yra panašūs. Pagrindiniai skirtumai išryškėja lyginant finansines ataskaitas ir jų turinį. Viešojo sektoriaus subjektai, skirtingai nei verslo subjektai, sudaro dviejų lygių ataskaitų rinkinius – aukštesnio ir žemesnio lygio. Taip pat skirtumas išryškėja lyginant finansinių ataskaitų detalizavimo lygius, pavyzdžiui, VSS finansinės būklės ataskaitoje išskiria finansavimo sumas bei grynąjį turtą, kai tuo tarpu verslo subjektų balansui šie elementai nebūdingi.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES. Prieiga per internetą <http://www.aat.lt/index.php?id=1121> (žiūrėta 2015-09-08)
2. ES Tarybos direktyvą Nr. 2011/85/ES. Prieiga per internetą <http://www.finmin.lt/web/finmin/direktyva85> (žiūrėta 2015-09-08)
3. Kamarauskienė Irma (2014), Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos raidos 1990 – 2014 m. laikotarpiu ypatumai. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. 2014. 1 (9). 23–34, ISSN 2029-1175.
4. Lakis, V.; Bartaška, R. B.; Gaižauskas, L.; Kazlauskienė, L.; Mackevičius, J.; Savickas, V.; Senkus, K.; Subačienė, R.; Toliatienė, I. (2009). Finansinės apskaitos teorija ir praktika. *Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, ISBN 978-9955-33-393-7*
5. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574, Vilnius.
6. LR Civilinio Kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. 2000 m. liepos 18 d. Nr. VIII-1864, Vilnius.
7. LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575, Vilnius.
8. LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. 2007 m. birželio 26 d. Nr. X-1212, Vilnius.
9. Mackevičius, J. 2005. Nepriklausomos Lietuvos buhalterinės apskaitos raida ir problemos (1990-2005 m.). Apskaitos ir audito integracijos į Europos Sąjungos erdvę, naujieji iššūkiai, jų galimybės. Tarptautinės konferencijos pranešimai. p. 144-151.
10. Mackevičius, J. 2010. Viešasis sektorius Lietuvoje: buhalterinės apskaitos sistema. Viešasis administravimas ISSN 1648-4541, Nr. 1-2 (25-26), p.65-72.
11. Rudzionienė Kristina (2009), Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai viešojo ir privataus sektoriaus apskaitoje. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2009. 2 (15). 227–236, ISSN 1648-9098
12. Subačienė, R.; Budrionytė, R.; Kamarauskienė, I.; Lakis, V.; Raziūnienė, D.; Savickas, V.; Senkus, K.; Tamulevičienė, D. (2015). Apskaitos ir audito pagrindai. *Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, ISBN 978-609-459-473-1*.
13. 1-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinių ataskaitų rinkinio pateikimas“. Valstybės žinios, 2008-01-03, Nr. 1-29
14. 1-asis Verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“(2004). Valstybės žinios, Nr.20-616 (aktuali redakcija 2010, Nr. 57-2828).