

**Gintarė Šalkauskaitė**

El. paštas: salkauskaite.gintare@gmail.com,

**Asist. Ramunė Budrionytė**

El. paštas: ramune.budrionyte@ef.vu.lt

## VERSLO APSKAITOS STANDARTŲ IR TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ Palyginamoji ANALIZĖ IR VERTINIMAS

*Ekonomikos teorijos literatūroje, kaip ir verslo aplinkoje, apskaitą yra įprasta vadinti kalba, kuria yra perduodama finansinė informacija apie verslo subjektų veiklą suinteresuotiems asmenims. Ši finansinė kalba turi būti aiškiai suprantama, o norint palyginti skirtingų ūkio subjektų finansinę informaciją reikia naudoti vieningą apskaitos informacijos rengimo ir pateikimo metodiką. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS) tikslas yra ne tik kiek įmanoma labiau suvienodinti įvairiose šalyse taikomas skirtingas apskaitos taisykles, bet ir pasiekti, kad TFAS būtų taikomi kuo didesniame valstybių skaičiuje. Neretai pačios valstybės siekia, kad jų nacionaliniai apskaitos standartai būtų suderinti su Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais, o Lietuvoje šis procesas ypač išryškėjo įstojus į Europos Sąjungą: 2004 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojo nacionaliniai - verslo apskaitos standartai (VAS), kurie parengti TFAS pagrindu, o nuo 2005 m. sausio 1 d. įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, atsirado prievolė savo finansines ataskaitas rengti pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus.*

**Raktiniai žodžiai:** verslo apskaitos standartai (VAS), tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS), palyginamoji analizė, nuostatų skirtumai.

### Įvadas

*Aktualumas.* Finansinėse ataskaitose pateikta apibendrinta informacija yra pagrindinis informacijos šaltinis apie įmonę, todėl tinkamas šios informacijos formavimas yra ypač aktualus. Siekiant pritraukti į Lietuvą naujų investicijų ir užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą, skirtingų įmonių finansinių ataskaitų rengimui naudojami apskaitos standartai neturėtų reikšmingai skirtis. Vieningi apskaitos standartai suteikia galimybę tarptautinėse rinkose įvertinti ir

tarpusavyje palyginti ūkio subjektų veiklą kur kas efektyviau, ypač atsižvelgiant į vis didėjančią globalizacijos bei ekonominės integracijos įtaką. Informacijos, kurią teikia finansinė apskaita, rengimo ir pateikimo skirtumai mažina ūkio subjektų finansinių ataskaitų ir finansinių rodiklių palyginimo galimybes, o norint užtikrinti efektyvų verslo plėtojimąsi dažnai svarbu, kuo greičiau įvertinti ir palyginti finansinę informaciją, kad priimti tinkamus ekonominius sprendimus.

*Darbo tikslas* – nustatyti verslo apskaitos standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų esminius skirtumus ir įvertinti skirtingų standartų taikymo įtaką įmonių finansinėms ataskaitoms ir finansiniams rodikliams.

*Tyrimo objektas* – verslo apskaitos standartai (VAS) ir tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS).

*Uždaviniai:*

1. Išnagrinėti apskaitos harmonizavimo idėjos įgyvendinimą;
2. Atlikti verslo apskaitos standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų nuostatų palyginamąją analizę ir nustatyti esminius skirtumus;
3. Ištirti apskaitos standartų pakeitimo įtaką įmonių finansinių ataskaitų informacijai ir finansiniams rodikliams.

*Tyrimo metodai:* mokslinės literatūros analizė, duomenų grupavimas, sisteminiemas, apibendrinimas, lyginamoji analizė.

## **Apskaitos harmonizavimas ir TFAS taikymas pasaulyje**

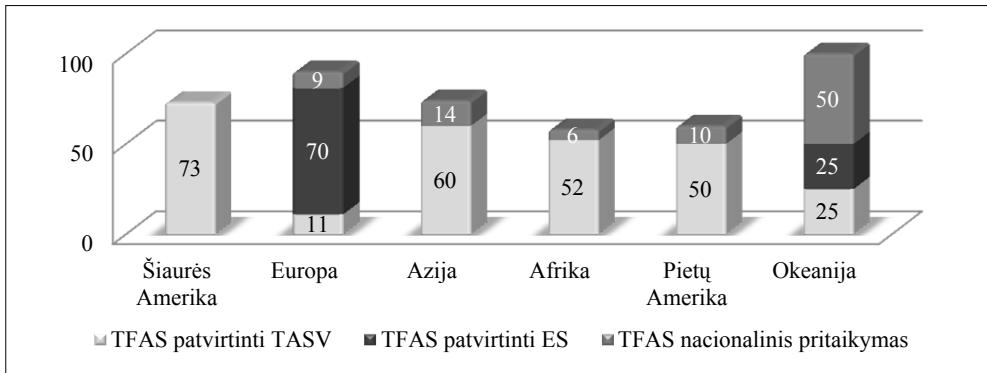
Apskaitos harmonizavimo proceso užuomazgos siekia 1959 m., kuomet Jacob Kraayenhof išleido knygą, kurioje buvo pradedamos kelti apskaitos standartų vienodinimo idėjos ir teigiama, kad yra būtina didinti apskaitos standartų harmonizavimo laipsnį. Apskaitos harmonizavimo idėjos realizacija – 1973 m. įkurtas Tarptautinių apskaitos standartų komitetas, kuris pradėjo rengti tarptautinius apskaitos standartus, kuriais buvo siekiama suformuoti tam tikrus apskaitos proceso ir finansinės atskaitomybės pagrindus. Prie vieningos verslo apskaitos aplinkos kūrimo 1970–1980 m. reikšmingai prisidėjo ir Europos Sąjunga, kai Ministrų Taryba išleido 12 direktyvų, iš kurių dvi buvo skirtos būtent harmonizavimo procesui Europoje: 1978 m. išleista 4-oji

direktyva „Ribotos atsakomybės bendrovių metinė atskaitomybė“ ir 1983 m. – 7-oji „Ribotos atsakomybės bendrovių konsoliduota atskaitomybė“ (Fritz, Lammler, 2003, p. 41 – 43).

2000 m. Europos Komisija priėmė dar vieną svarbų žingsnį apskaitos harmonizavimo procese, t.y. išleido reglamentą, kuriuo buvo reikalaujama, kad visos ES įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, parengtų konsoliduotą finansinę atskaitomybę pagal TFAS nuo 2005 m. Šiam pasiūlymui pritarė Europos Parlamentas ir 2002 m. birželio mėn. Ministrų Taryba išleido tai įiteisinantį reglamentą, pagal kurį nuo 2005 m. pradžios TFAS tapo privalomi kai kurioms ES įmonėms. Anot R. Legenzovos (2007), apskaitos harmonizacijos procesą nuo 2001 m. būtų galima išskirti į du periodus: 2001–2004 m. ir nuo 2004 m. Pirmuoju periodu vyko standartų peržiūros, keitimai stengiantis gerinti jų kokybę ir naujų standartų tvirtinimas, taip pat TFAS ir JAV bendrųjų apskaitos principų derinimas.

2002 m. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento paskelbimas nulėmė spartų TFAS populiarumo didėjimą ne tik ES, bet ir visame pasaulyje. 2014 m. birželio–liepos „PwC“ atlikto tyrimo metu ištyrus 146 pasaulio valstybėse taikomus apskaitos standartus buvo nustatyta, kad beveik pusėje tirtų valstybių (46 proc.) taikomi Tarptautinių apskaitos standartų valdybos paskelbti TFAS, antra didelė grupė – valstybės, kurios taiko TFAS, patvirtintus ES (22 proc. tirtų vienetų), 10 proc. tirtų valstybių taiko modifikuotus TFAS, o 12 proc. valstybių nėra reikalavimo jokiems vienetams taikyti TFAS – TFAS taikomi tik savanoriškai (IFRS adoption by country, 2014).

Analizuojant TFAS modifikacijas atskirai pagal žemynus, mažiausiai TFAS mo-



1 pav. *TFAS taikymas pasaulio regionuose*

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis „PwC“ atliktu tyrimu „IFRS adoption by country“.

difikacijų yra Šiaurės Amerikoje – 73 proc. tirtų vienetų taiko TFAS patvirtintus TASV. Europoje 70 proc. tirtų valstybių taiko TFAS ratifikuotus ES ir tik 11 proc. taiko TFAS išleistus TASV, dar 9 proc. taiko modifikuotus TFAS pagal nacionalinius poreikius. Azijoje 60 proc. tirtų valstybių taiko TFAS patvirtintus TASV, dar 14 proc. taiko TFAS modifikuotus pagal nacionalinius poreikius. Afrikoje 52 proc. tirtų valstybių taiko TFAS patvirtintus TASV, 6 proc. taiko modifikuotus TFAS pagal nacionalinius poreikius. Pietų Amerikoje 50 proc. tirtų valstybių taiko TFAS patvirtintus TASV, 10 proc. taiko TFAS modifikuotus pagal nacionalinius poreikius. Mažiausias TFAS taikymas Okeanijoje. Okeanijoje tik 25 proc. tirtų valstybių taiko TFAS patvirtintus TAS, dar 25 procentai taiko TFAS ratifikuotus ES, o pusė visų valstybių taiko TFAS modifikuotus pagal nacionalinius poreikius (IFRS adoption by country, 2014).

### VAS ir TFAS nuostatų skirtumų analizė

Siekiant ištirti nacionalinių ir tarptautinių apskaitos standartų skirtumus, visi standartai buvo sugrupuoti pagal tai, kokias sritis jie nagrinėja. Suklasifikuoti standartai

nedubliuoja vieni kitų ir apima pagrindines, norimas analizuoti, sritis. Remiantis 2 pav. nurodytu nuoseklumu nagrinėjamos ir lyginamos standartų nuostatos bei atskleidžiami esminiai skirtumai.

Nors nacionaliniai apskaitos standartai parengti laikantis TFAS nuostatų, tačiau vis dėlto jie nėra identiški TFAS, todėl būtina identifikuoti esminius VAS ir TFAS nuostatų skirtumus, nes tik taip galima suprasti ir lyginti pagal skirtingus apskaitos standartus parengtą finansinę informaciją.

Pirmiausia derėtų akcentuoti informacijos apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus pateikimo finansinėse ataskaitose skirtumus: TFAS nenumato sutrumpinto finansinių ataskaitų rinkinio, tuo tarpu VAS mažesnėms įmonėms palieka galimybę sudaryti sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, nesudarant pinigų srautų.

Analizuojant reikalavimus atskiroms finansinėms ataskaitoms nustatyti reikšmingi skirtumai tarp pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitų, taip pat informacijos pateikimo aiškinamajame rašte reikalavimų. Pagal 1-ojo TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ nuostatas laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita susideda iš dviejų dalių, kurių



2 pav. TFAS ir VAS klasifikavimas ir analizuojamų grupių išskyrimas

Šaltinis: sudaryta autorių.

vienoje pateikiamas pelnas arba nuostoliai, o kitoje – kitos bendrosios pajamos. Be to, įmonė turi galimybę pasirinkti pateikti dvi ataskaitas: pelno (nuostolių) dalį įmonė gali pateikti atskiroje Pelno (nuostolių) ataskaitoje, šalia jos pateikiant Kitų bendrųjų pajamų ataskaitą. Tuo tarpu 3-asis VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ nenumato kitų bendrųjų pajamų pateikimo įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje – jos pateikiamos tik nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

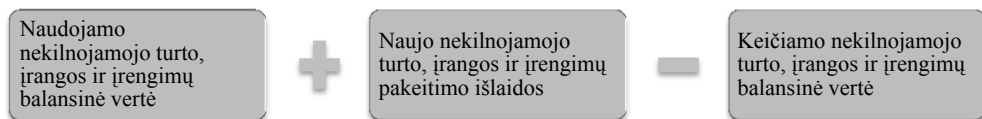
Reikšmingai skiriasi ir TFAS bei VAS reikalavimai aiškinamajam raštui: pagal VAS aiškinamasis raštas yra aiškiau struktūrizuotas, o reikalaujama pateikti informacija nurodoma viename – 6-ajame VAS „Aiškinamasis raštas“. Tuo tarpu pagal TFAS bendrieji reikalavimai aiškinamajam raštui pateikti 1-ajame TAS, o detalesni – kiekviename atskirame standarte. Galima pastebėti, kad pagal TFAS aiškinamajame rašte reikalaujama atskleisti kur kas daugiau informacijos nei pagal VAS sudarytame aiškinamajame, o ypač – sutrumpintame aiškinamajame rašte. To priežastis – TFAS griežtai neapibrėžia pačių finansinių ataskaitų formų, todėl detalesnė informacija gali būti pateikiama ne pagrindinėse ataskaitose, o išsamiai atskleista aiškinamajame rašte. VAS priešingai – aiškinamajame rašte informacijos pateikiama mažiau, tačiau pačios ataskaitos (jei nesutrumpintos) yra išsamesnės.

Nefinansinio turto apskaitą skirtingi apskaitos standartai taip pat kai kuriais

aspektais reglamentuoja skirtingai. Nematerialiojo turto apskaitai TFAS leidžiama taikyti savikainos arba perkainojimo metodus, tuo tarpu 13-asis VAS numato tik įsigijimo savikainos būdą. 38-ajame TAS „Nematerialusis turtas“ numatyta neriboto naudingo tarnavimo laiko ir todėl neamortizuojamo nematerialiojo turto kategorija, o pagal 3-ąjį TFAS „Verslo jungimai“ prestižui amortizacija taip pat neskaičiuojama, todėl toks nematerialusis turtas kasmet privalo būti testuojamas dėl nuvertėjimo. Vadovaujantis 14-ojo VAS „Verslo jungimai“ nuostatomis, prestižas turi būti amortizuojamas, rekomenduojant 5 metų prestižo amortizacijos laikotarpį.

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos skirtumai nustatyti apskaitant šio turto remonto darbus pagal 16-ąjį TAS ir 12-ąjį VAS. Pagal 12-ąjį VAS ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų ir rekonstravimo registravimas apskaitoje skiriasi priklausomai nuo minėtų darbų suteikto rezultato: jeigu darbai tik pailgina naudingo tarnavimo laiką, arba ir pagerina naudingąsias savybes, darbų vertė yra didinama įsigijimo savikaina ir patikslinamas naudingo tarnavimo laikas, jeigu šie darbai tik pagerina naudingąsias savybes, tai šių darbų vertė tik didinama turto įsigijimo savikaina. Jeigu darbai nei pagerina turto savybių, nei pailgina jo tarnavimo laiko, tokiu atveju darbų vertė yra pripažįstama laikotarpio sąnaudomis.

Remiantis 16-uju TAS, kai kurias turto



3 pav. Vėlesnių išlaidų apskaita, remiantis 16-uoju TAS

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 16-uoju TAS.

ar įrengimų dalis, atsižvelgiant į įmonės veiklos specifiką ir poreikį, tenka keisti pavyzdžiui, kai kurias lėktuvo detales yra privaloma keisti ne vieną kartą per visą lėktuvo naudojimo laiką. Vadovaujantis 16-ojo TAS nuostatomis prie nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnio balansinės vertės įmonė turėtų pridėti dalis ir jų pakeitimo išlaidas tada, kai jos yra patiriamos, jeigu atitinka pripažinimo kriterijus. Keičiamų dalių balansinės vertės pripažinimas turi būti nutraukiamas, remiantis 16-ojo standarto pripažinimo nutraukimo nuostatomis.

Galima teigti, kad 12-asis VAS detaliau reglamentuoja visus galimus remonto darbų apskaitos variantus ir vadovavimasis šiuo standartu neturėtų sukelti didesnių sunkumų, tuo tarpu 16-ajame TAS yra paliekama daug daugiau laisvės interpretacijoms, t.y. buhalteriai, pasitelkę savo profesinę kompetenciją, turi nuspręsti, kaip teisingiausia apskaitoje atvaizduoti kiekvieną situaciją.

Atsargų apskaitos principus reglamentuoja 2-asis TAS „Atsargos“ ir 9-asis VAS „Atsargos“: šiuose standartuose numatytas esminis skirtumas – TFAS draudžiama naudoti LIFO atsargų įkainojimo metodą. Šiuo atveju VAS geriau atspindi įmonių poreikius ir sudaro geresnes galimybes pasirinkti tinkamiausią atsargų įkainojimo būdą.

Esminius skirtumus galima išžvelgti ir finansinių priemonių pirminio pripažinimo bei vėlesnio vertinimo aspektais. 18-ajame VAS nurodyta, kad ūkio subjektas pirmą kartą pripažindamas finansinį turtą, apskaitoje jį registruoti turi įsigijimo savikaina, į kurią

gali būti įtrauktos visos tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos, tuo tarpu 39-asis TAS nurodo, kad pirminio vertinimo ir pripažinimo metu finansinį turtą reikia vertinti tikrąja verte. Kaip nurodyta 1 lentelėje, pagal 18-ąjį VAS vėlesnio vertinimo metu finansinis turtas vertinimo tikslais skirstomas į 3 grupes ir turi būti įvertinamas tikrąja verte (laikomas parduoti), arba amortizuota savikaina, kuri gaunama pritaikius apskaičiuotų palūkanų metodą (suteiktos paskolos, gautinos sumos ir iki išpirkimo termino laikomas finansinis turtas). Vadovaujantis 39-ojo TAS nuostatomis, pakartotinio vertinimo metu finansinis turtas turi būti suskirstytas į keturias grupes ir vertinamas tikrąja verte, neatimant jokių sandorių išlaidų, kurios yra patiriamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo atvejais.

Vadovaujantis 18-uoju VAS, ūkio subjektas finansinį įsipareigojimą turi pripažinti savikaina, o visos išlaidos, susijusios su sandoriu, pripažįstamos sąnaudomis ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitoje (žiūr. 2 lentelę). Vadovaujantis 39-ojo TAS nuostatomis, finansinis įsipareigojimas turi būti pripažintas tikrąja verte, netgi tuo atveju, jeigu bendrųjų pajamų ataskaitoje jis nerodomas tikrąja verte, pridėdant sandorio išlaidas, kurios gali būti tiesiogiai priskirtos finansiniam įsipareigojimui.

Finansinių įsipareigojimų vertinime prioritetas yra teikiamas tikrajai vertei, jeigu ją galima patikimai nustatyti. Finansiniai įsipareigojimai, kurie atsiranda iš išvestinių

**1 lentelė. Finansinio turto pirminis pripažinimas ir vėlesnis vertinimas**

<i>39-asis TAS</i>	<i>18-asis VAS</i>
<b>Grupavimas</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansinis turtas, vertinamas tikrąja verte bendrųjų pajamų ataskaitoje;</li> <li>• Investicijos, laikomas iki termino;</li> <li>• Paskolos ir gautinos sumos;</li> <li>• Galimas parduoti finansinis turtas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Laikomas parduoti;</li> <li>• Laikomas iki išpirkimo termino;</li> <li>• Suteiktos paskolos ir gautinos sumos.</li> </ul>
<b>Pirminis pripažinimas</b>	
Tikrąja verte	Išsigijimo savikaina
<b>Vėlesnis įvertinimas</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tikrąja verte, jos pasikeitimus parodant kaip pelną ar nuostolius;</li> <li>• Tikrąja verte, jos pasikeitimus parodant nuosavame kapitale;</li> <li>• Amortizuota savikaina (laikomos iki termino investicijos ir paskolos bei gautinos sumos)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tikrąja verte (laikomas parduoti ir išvestinės finansinės priemonės);</li> <li>• Amortizuota savikaina (laikomos iki išpirkimo termino ir suteiktos paskolos).</li> </ul>

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 39-uju TAS, 18-uju VAS, 26-uju VAS.

**2 lentelė. Finansinių įsipareigojimų vertinimas pagal 39-ojo TAS, 18-ojo VAS, bei 26-ojo VAS nuostatas**

<i>39-asis TAS</i>	<i>18-asis, 26-asis VAS</i>
<b>Pirminis pripažinimas ir įvertinimas</b>	
Tikrąja verte	Savikaina
<b>Vėlesnis įvertinimas</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amortizuota savikaina, taikant faktinių palūkanų metodą, o išskirtiniais atvejais: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tikrąja verte;</li> <li>• savikaina.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tikrąja verte (susiję su rinkos kainomis); arba</li> <li>• Amortizuota savikaina (kiti finansiniai įsipareigojimai). Arba, jeigu tai yra iš išvestinės finansinės priemonės atsirandantis įsipareigojimas: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tikrąja verte; arba</li> <li>• Išsigijimo savikaina atėmus nuvertėjimą.</li> </ul> </li> </ul>

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 39-uju TAS, 18-uju VAS, bei 26-uju VAS.

finansinių priemonių, vertinami apskaitoje ir finansinėse ataskaitose pateikiami tikrąja verte, išskyrus, kai tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta. Jeigu tikrosios vertės negalima patikimai įvertinti, pagal 26-ąjį VAS finansinis įsipareigojimas, atsiradęs iš tos priemonės, parodomas išsigijimo savikaina atėmus nuvertėjimą.

Atlikta standartų nuostatų analizė rodo, kad skirtumų tarp TFAS ir VAS nuostatų yra gana nemažai ir įvairiose apskaitos srityse. Šie skirtumai gali turėti įtakos įmonių finan-

sinei informacijai ir apskaičiuotiems sąskaitų likučiams finansinių metų pabaigoje, todėl finansinės ataskaitos, paruoštos pagal TFAS ir VAS reikalavimus, gali skirtis.

**Apskaitos standartų skirtumų įtaka įmonių finansinėms ataskaitoms ir finansiniams rodikliams**

Skirtingų standartų taikymo įtaką įmonės finansinėms ataskaitoms ir finansiniams rodikliams galima įvertinti lyginant tų



pačių metų įmonės finansines ataskaitas ir finansinius rodiklius, paruoštas pagal skirtingus apskaitos standartus. Tokią situaciją galima turėti tik tuo atveju, jeigu būtų galima laisvai naudotis įmonės apskaitos duomenimis ir duomenis, suformuotus pagal VAS reikalavimus perskaičiuoti pagal TFAS, tačiau tokiu atveju komercinių paslapčių atskleidimas yra neišvengiamas. Todėl tyrimui pasirinkta kita alternatyva – analizuoti konkrečių įmonių perėjimą nuo verslo apskaitos standartų prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų. Šiai analizei pasirinktas lyginamosios analizės metodas, kuris yra vienas iš neeksperimentinių mokslinių metodų. Moksle šis metodas turi gana konkretų suvokimą, tai – ryšių ir priežastinių sąryšių tarp analizuojamų reiškinio metodas, kurio pagalba yra atrandami kintamųjų tarpusavio ryšių dėsniai (Morkevičius, 2008). Tyrimo metu buvo palyginta konkrečių įmonių perėjimo nuo VAS prie TFAS metų lyginamoji informacija su lyginamųjų metų patvirtintų ataskaitų duomenimis, papildomai analizuojant perėjimo metų aiškinamojo rašto atskleidimus.

Atliekant tyrimą įmonių pasirinkimui tikimybinio atrankos metodo pritaikyti nebuvo įmanoma, dėl riboto viešų finansinių duomenų pateikimo, todėl analizuojamų įmonių pasirinkimui buvo panaudota netikimybinė atranka pagal šiuos kriterijus:

- Tiriant įmones siekiama, kad informacija būtų kuo naujesnė, todėl analizuojamos tik įmonės, perėjimą atlikusios ne daugiau kaip prieš 5 metus, t.y. nuo 2010 m..
- Tyrimo metu siekiama išanalizuoti skirtingų tipų įmonių perėjimo iš VAS į TFAS poveikį, todėl pasirinktos įmonės, kurių juridinė forma „Uždaroji akcinė bendrovė“ ir „Valstybės įmonė“.

Atsižvelgiant į aukščiau išvardintus kriterijus, tyrimui buvo pasirinktos šios

įmonės: AB „Lietuvos radijo ir televizijos centras“, UAB „Orion Asset Management“, UAB FMĮ „Orion Securities“, VĮ „Tarptautinis Vilniaus oro uostas“, VĮ „Tarptautinis Palangos oro uostas“.

UAB „Orion Asset Management“ ir UAB FMĮ „Orion Securities“, nuo VAS prie TFAS taikymo perėjusių 2013 m., standartų pakeitimas reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms neturėjo, pasikeitė tik kai kurių straipsnių grupavimas, tačiau tai neturėjo įtakos įmonės santykiniams rodikliams.

AB „Lietuvos radijo ir televizijos centras“ pirmą kartą finansines ataskaitas, vadovaujantis TFAS, pateikė 2013 m. Perėjimo metu įmonė pakeitė pastatų ir statinių apskaitos principą iš savikainos į perkainotos vertės būdą. Bendra turto vertė, dėl apskaitos principo pakeitimo, kuris buvo pradėtas taikyti retrospektyviai nuo 2012 m. sausio 1 d, padidėjo, taip pat atsirado atidėtasis pelno mokestis dėl pastatų ir statinių apskaitymo perkainota verte. 2012 m. pabaigoje vadovaujantis VAS nuostatomis, grynasis pelnas buvo 1.148.612 litai, atlikus perskaičiavimus pagal TFAS nuostatas, grynasis pelnas sumažėjo ir siekė 113.811 litą, tai reiškia, kad jis sumažėjo apie 90 proc. (žiūr. 3 lentelę). Įvertinus finansinių ataskaitų straipsnių pokyčius, buvo paveikti šie santykiniai įmonės rodikliai: grynasis pelningumas, turto pelningumas ir nuosavo kapitalo pelningumas.

Kaip nurodyta 3 lentelėje, visi analizuoti įmonės santykiniai rodikliai ženkliai sumažėjo. Grynojo pelningumo ir turto pelningumo rodiklių ryškus sumažėjimas rodo veiklos efektyvumo mažėjimą, o nuosavo kapitalo pelningumo rodiklio mažėjimas atskleidžia, kad dividendų bus išmokama mažiau. Visi rodikliai, perskaičius ataskaitas pagal TFAS reikalavimus, sumažėjo apie 90 proc.

3 lentelė. AB „Lietuvos radijo ir televizijos centras“ finansinių rodiklių palyginimas 2012 m. finansinių metų pabaigoje

	2012 m. gruodžio 31 d., VAS, proc.	2012 m. gruodžio 31 d., TFAS, proc.	Pokytis, proc. punktai	Pokytis, proc.
Grynasis pelningumas	1,55	0,15	-1,40	-90,3226
Turto pelningumas	84,09	7,30	-76,79	-91,3188
Nuosavo kapitalo pelningumas	115,53	9,87	-105,66	-91,4568

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis įmonės 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis.

4 lentelė. VĮ „Tarptautinis Vilniaus oro uostas“ finansinių rodiklių palyginimas 2010 m. finansinių metų pabaigoje

	2010 m. gruodžio 31 d., VAS, proc.	2010 m. gruodžio 31 d., TFAS, proc.	Pokytis, proc. punktai	Pokytis, proc.
Grynasis pelningumas	-16,03	-17,32	-1,29	-8,0474
Turto pelningumas	-269,81	-292,50	-22,69	-8,4096
Nuosavo kapitalo pelningumas	-349,53	-379,30	-29,77	-8,5172

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis įmonės 2011 m. finansinių ataskaitų duomenimis.

VĮ „Tarptautinis Vilniaus oro uostas“ pirmą kartą 2011 m. gruodžio 31 d. pateikė ataskaitas pagal TFAS reikalavimus. Perėjimo metu įmonė ilgalaikį materialųjį turtą turėjo atskirti nuo nematerialiojo turto ir pradėti taikyti komponentinę apskaitą. Tai lėmė pastatų ir statinių vertės sumažėjimą finansinės būklės ataskaitoje iki 144.252.944 litų ir mašinų ir kitų įrengimų vertės padidėjimą iki 30.762.610 litų 2010 m. pabaigoje, prieš perskaičiavimą pastatų ir statinių vertė buvo 153.943.814, mašinų ir kitų įrengimų vertė buvo 22.239.446 litai. Šis pasikeitimas turėjo įtakos nusidėvėjimo ir amortizacijos skaičiavimui ir bendrųjų pajamų ataskaitai. Nusidėvėjimo suma išaugo, kas turėjo įtakos pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą ir grynojo pelno (nuostolių) eilučių sumų padidėjimui. Galutiniame rezultate bendrųjų pajamų ataskaitose po perėjimo įmonė turėjo parodyti didesnius nuostolius negu jie būtų buvę, apskaičiuoti pagal VAS nuostatas (žiūr. 4 lentelę).

Kaip matyti iš 4 lentelės, apskaičiuoti finansiniai rodikliai tiek pagal VAS, tiek

TFAS nuostatas buvo neigiami, kas rodo, kad ekonominė būklė, nebuvo gera, o perskaičius duomenis pagal TFAS reikalavimus ji tik dar labiau suprastėjo.

VĮ „Tarptautinis Palangos oro uostas“ 2013 m. pirmą kartą savo finansinę atskaitomybę pateikė pagal TFAS reikalavimus. Perėjimo metu įmonė ilgalaikį materialųjį turtą turėjo apskaityti menama savikaina ir dalį ilgalaikio turto, skirtą parduoti, iš atsargų perkelti į ilgalaikį turtą. Šie koregavimai turėjo įtakos ilgalaikio turto straipsnių eilutėms ir padidino ilgalaikio turto eilutės sumą iki 143.393.228 litų 2012 m. pabaigoje, prieš perskaičiavimą ilgalaikio turto vertė buvo 137.855.183 litai. Šis pasikeitimas turėjo įtakos nusidėvėjimo ir amortizacijos skaičiavimui ir bendrųjų pajamų ataskaitai. Nusidėvėjimo suma išaugo, kas turėjo įtakos pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą ir grynojo pelno (nuostolių) eilučių sumų ženkliai sumažėjimui. Perskaičius grynąjį pelną pagal TFAS reikalavimus, buvęs pelnas 161.395 litai, virto (26.926) litų nuostoliu (žiūr. 5 lentelę).



5 lentelė. VĮ „Tarptautinis Palangos oro uostas“ finansinių rodiklių palyginimas 2012 m. finansinių metų pabaigoje

	2012 m. gruodžio 31 d., VAS, proc.	2012 m. gruodžio 31 d., TFAS, proc.	Pokytis, proc. punktai	Pokytis, proc.
Grynasis pelningumas	2,98	-0,50	-3,48	-116,7785
Turto pelningumas	11,27	-1,82	-13,09	-116,1491
Nuosavo kapitalo pelningumas	17,40	-2,57	-19,97	-114,7701

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis įmonės 2013 m. finansinių ataskaitų duomenimis.

Finansiniai rodikliai, apskaičiuoti pagal ataskaitas, paruoštas pagal VAS reikalavimus, buvo teigiami, o pagal TFAS reikalavimus – neigiami. Taigi, rodiklių pokyčiai rodo, kad įmonės finansinė būklė reikšmingai pablogėjo.

## Išvados

1. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai yra plačiai taikomi, nors kai kuriose valstybėse yra tam tikrų apribojimų ir TFAS dar nėra iki galo priimti. Valstybių analizė parodė, kad 58 proc. pasaulio BVP yra sukuriama TFAS taikančiose šalyse, ekonomiškai stipriausias TFAS taikymo regionas – ES. Beveik pusėje tirtų valstybių taikomi visi TFAS patvirtinti TASV, penktadalyje valstybių taikomi tik tie TFAS, kurie buvo ratifikuoti ES ir dešimtadalis valstybių su tam tikromis modifikacijomis priėmė TFAS kaip nacionalinius standartus. Pasaulyje TFAS dažniausiai reikalaujama taikyti – konsoliduotoms finansinėms ataskaitoms, listinguojamoms įmonėms ir bankams. TFAS taikymo lyderės pasaulyje – Šiaurės Amerika ir Europa.
2. Ištyrus TFAS ir VAS ypatumus finansinių ataskaitų parengimo ir informacijos jose pateikimo srityse, nustatyta, kad TFAS yra orientuoti į principus ir nurodo tik esminius dalykus, kurių privaloma laikytis, VAS – detalesni, labiau apibrėžia ir detalizuoja apskaitos principus. Esminiai informacijos pateikimo skirtumai atspindi dvejose finansinėse ataskaitose: 1) pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ir 2) aiškinamajame rašte. Pagal TFAS sudaromoje pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pateikiama informacija ne tik apie pelną ir nuostolius, bet ir apie kitas bendrąsias pajamas, ko nacionaliniai standartai nenumato. Aiškinamajame rašte TFAS reikalauja atskleisti daugiau informacijos, negu VAS, nes griežtai neapibrėžia ir neišplečia pačių finansinių ataskaitų formų, o reikalauja visą informaciją išsamiai atskleisti aiškinamajame rašte.
3. Išanalizavus TFAS ir VAS skirtumus nefinansinio turto pripažinimo ir vertinimo srityje, nustatyta, kad skirtumai gali atsirasti apskaitant nematerialųjį turtą perkainota verte, dėl prestižo vertės amortizavimo, ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų ir nusidėvėjimo skaičiavimo srityse bei įkainojant atsargas skirtingais metodais.
4. Ištyrus finansinių priemonių apskaitos ypatumus, nustatyta, kad skirtumai atsiranda vertinant ir pripažįstant finansinį turtą ir finansinius įsipareigojimus: finansinis turtas ir įsipareigojimai pagal VAS pripažįstami įsigijimo savikaina, pagal TFAS - tikrąja verte, kas gali turėti esminės įtakos vėlesnei apskaitai.

Pastebėti esminiai skirtumai finansinio turto grupavime turi įtakos vėlesniam šio turto vertinimui ir rezultatų pateikimui finansinėse ataskaitose.

5. Perėjimas nuo verslo apskaitos standartų prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų visais atvejais parodė

pablogėjusią finansinę įmonių būklę. Grynasis pelningumo rodiklis skirtingose įmonėse sumažėjo nuo 8,0474 iki 116,7785 proc., turto pelningumas – nuo 8,4096 iki 116,1491 proc. o, nuosavo kapitalo pelningumas – nuo 8,5172 iki 114,7701 proc.

## LITERATŪROS ŠARAŠAS

1. AB Lietuvos radijo ir televizijos centras finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: < [http://www.telecentras.lt/apie\\_mus/ataskaitos/metines\\_ataskaitos/](http://www.telecentras.lt/apie_mus/ataskaitos/metines_ataskaitos/) >, [Žiūrėta: 2015.11.05]

2. Fritz S.; Lämmle Ch., The International Harmonisation Process of Accounting Standards, – 2003 – prieiga per internetą: < <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:18878/FULLTEXT01.pdf> > [p. 41 - 49], [Žiūrėta: 2014.12.29]

3. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574, Vilnius. Prieiga per internetą: < <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E> >

4. Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575, Vilnius. Prieiga per internetą: < <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C> >

5. Legenzova, R., Accounting regulation changes in Lithuania: an assessment, – 2007–Prieiga per internetą: < [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1021192](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1021192) >, [Žiūrėta 2015.01.01]

6. Morkevičius V., Kokybinė lyginamoji analizė (QCA): principai ir programinės priemonės, 2008 m. lapkričio 22 d. – Prieiga per internetą: < [http://www.lidata.eu/index.php?file=files/mokymai/QCA\\_2008/QCA\\_2008.html&course\\_file=QCA\\_2008\\_1\\_.html](http://www.lidata.eu/index.php?file=files/mokymai/QCA_2008/QCA_2008.html&course_file=QCA_2008_1_.html) >, [Žiūrėta: 2015.11.19]

7. IFRS adoption by country. 2014. Prieiga per internetą: < <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/ifrs-status-country.jhtml> >, [Žiūrėta 2015.05.05]

8. Mackevičius J., Įmonių veiklos analizė – Leidykla TEV, 2005 – UDK 658.012 – 436 p. – ISBN 9955-680-13-X. [p. 186 - 192, 139]

9. Subačienė R.; Mačerinskienė A.; Budrionytė R., Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste, Apskaitos standartų harmonizavimas, Tarptautinės konferencijos pranešimai, (2012 m. kovo 29 – 30 d.) Vilnius, 2012 m. [p. 713 - 722]

10. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008 m. lapkričio 3 d. priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Prieiga per internetą: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20140617&qid=1397629289404> >, [Žiūrėta: 2015.05.17]

11. UAB Orion Asset Management, finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: < [http://am.orion.lt/oam\\_document/](http://am.orion.lt/oam_document/) >, [Žiūrėta: 2015.11.05]

12. UAB Orion Securities, finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: < <http://www.orion.lt/lt/finansines-ataskaitos> >, [Žiūrėta: 2015.11.05]

13. Verslo apskaitos standartai. Prieiga per internetą: < <http://www.aat.lt/index.php?id=14> >, [Žiūrėta: 2015.05.17]

14. VĮ Tarptautinis Vilniaus oro uostas, finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: < <http://www.vilnius-airport.lt/lt/apie-mus/finansines-ataskaitos/index.php> >, [Žiūrėta: 2015.05.24]

15. VĮ Tarptautinis Palangos oro uostas, finansinės ataskaitos. Prieiga per internetą: < <http://www.palanga-airport.lt/lt/ataskaitos> >, [Žiūrėta: 2015.05.24]