

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaita, finansai ir bankininkystė

Kodas 62404S102

GRETA VETRIAKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

JAV IR ES APSKAITOS HARMONIZACIJOS ĮVERTINIMAS

Kaunas 2010

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

GRETA VETRIAKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

JAV IR ES APSKAITOS HARMONIZACIJOS ĮVERTINIMAS

Darbo vadovas _____
(parašas)

Dr. doc. Kristina Rudžionienė
(darbo vadovo mokslo laipsnis,
mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2010

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	6
ĮVADAS	7
1. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO SKIRTUMAI PASAULYJE IR HARMONIZACIJA	9
1.1. <i>Apskaitos reglamentavimo sistemų skirtumai pasaulyje</i>	<i>9</i>
1.2. <i>JAV ir ES apskaitos standartizacija bei tarptautinė apskaitos harmonizacija.....</i>	<i>14</i>
2. JAV IR ES APSKAITOS HARMONIZACIJOS TYRIMO METODOLOGIJA	21
2.1. <i>JAV ir ES apskaitos de jure harmonizacija</i>	<i>21</i>
2.2. <i>JAV ir ES apskaitos de facto harmonizacijos tyrimo metodika</i>	<i>29</i>
3. JAV IR ES APSKAITOS DE FACTO HARMONIZACIJOS TYRIMO REZULTATAI	38
3.1. <i>JAV ir ES apskaitos de facto harmonizacija</i>	<i>38</i>
3.2. <i>JAV ir ES apskaitos harmonizacijos nesklandumai.....</i>	<i>44</i>
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	49
SANTRAUKA	51
SUMMARY	53
LITERATŪROS SĄRAŠAS	55
PRIEDAI.....	64

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

FASV – JAV Finansinės atskaitomybės standartų valdyba
TASV – Tarptautinių apskaitos standartų valdyba
TASK - Tarptautinių apskaitos standartų komitetas
TFAS – Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
TAS – Tarptautiniai apskaitos standartai
JAV VPAP – JAV Visuotinai pripažinti apskaitos principai
FAS - Finansinės apskaitos standartai
LIFO – paskutinis į – pirmasis iš apskaitos būdas
PVA – susilpnintas pelnas vienai akcijai
VPBK – JAV Vertybinių popierių biržos komisija
TVPKO - Tarptautinės vertybinių popierių komisijų organizacija

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. JAV ir ES apskaitos sistemų sandara	16
2 lentelė. Apskaitos standartų harmonizacijos įgyvendinimo stadijos 2008 m. duomenimis	21
3 lentelė. Konverguotų JAV ir ES apskaitos standartų skirtumai.....	28
4 lentelė. <i>De facto</i> apskaitos harmonizacijos tyrimų metodika 1988-2003 m.....	30
5 lentelė. Apskaitos harmonizacijos indeksų reikšmės.....	31
6 lentelė. <i>De facto</i> apskaitos harmonizacijos tyrimų imtys	32
7 lentelė. JAV ir ES apskaitos <i>de facto</i> tyrimo apskaitos aspektai bei jų alternatyvos	34
8 lentelė. JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio askleidimas	38
9 lentelė. JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio analizės rezultatai	39
10 lentelė. JAV ir ES apskaitos harmonizacijos indeksų bei Chi kvadrato reikšmės pagal apskaitos aspektus	41
11 lentelė. JAV ir ES apskaitos aspektų tarptautinės harmonizacijos lygis bei skirtumų šaltiniai....	43

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Politinė apskaitos reglamentavimo teorija	10
2 pav. Mueller apskaitos reglamentavimo klasifikacija.....	11
3 pav. Nobes, Parker (2006) apskaitos reglamentavimo klasifikacijos skiriamieji bruožai	12
4 pav. Fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai	13
5 pav. Nevyriausybinių JAV VPAP nuoseklumas (hierarchija) nuo 2009 07 01	15
6 pav. Tarptautinės apskaitos harmonizacijos nauda	18
7 pav. Tarptautinės apskaitos harmonizacijos kliūtys	19
8 pav. Tyrimo įmonių finansinės informacijos atskleidimo lygis	33
9 pav. <i>De facto</i> apskaitos harmonizacijos tyrimų tiriamų aspektų skaičius bei dažnis	34
10 pav. Indeksų, sušvelninančių finansinės informacijos neatskleidimo neigiamą įtaką, formuluotės	36
11 pav. JAV ir ES tarptautinės harmonizacijos indeksai	42
12 pav. JAV ir ES apskaitos <i>de facto</i> harmonizacijos koreguoto indekso rezultatai.....	43
13 pav. JAV ir ES apskaitos <i>de facto</i> harmonizacijos koreguoto indekso rezultatai, modifikuoti pagal Chi kvadrato rezultatus	44
14 pav. JAV nacionalinė apskaitos harmonizacija	46
15 pav. ES nacionalinė apskaitos harmonizacija	46
16 pav. JAV ir ES apskaitos harmonizacijos kliūtys	47

ĮVADAS

Temos aktualumas. Globalizacijos procesų sąlygoti pokyčiai veikia įvairias valstybių sritis, ne išimtis, ir apskaitos reglamentavimas. Verslo vienetų veiklos išplėtimas už savo valstybės ribų sudaro prielaidą apskaitos reglamentavimui tarptautiniu lygmeniu. Dėl šios priežasties 2002 metais buvo nuspręsta dvi didžiausias apskaitos sistemas - JAV ir ES - harmonizuoti. Akivaizdu, jog ši apskaitos harmonizacija yra ypatingos svarbos projektas, kurio rezultatai paveiks ne tik JAV ir ES, bet ir kitų pasaulio šalių verslo vienetus, kurių akcijomis prekiaujama tarptautiniu lygmeniu.

Harmonizuoti apskaitos standartai sudarys sąlygas efektyvesnei tarptautinių verslo vienetų veiklai. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, jog tarptautinė harmonizacija yra itin daug pastangų reikalaujantis nevienareikšmis procesas. Todėl pravartu pažvelgti į JAV ir ES apskaitos harmonizaciją jos efektyvumo aspektu, t.y. patikrinti, ar toks plataus masto projektas yra praktiškai įgyvendinamas.

Problemos ištyrimo lygis. Praktinę apskaitos harmonizaciją tyrė Van der Tas (1988), Tay, Parker (1990, 1992), Walton (1992), Emenyonu, Gray (1992), Archer *ir kt.* (1995), Hermann, Thomas (1995), Lainez *ir kt.* (1996), Krisement (1997), McLeay *ir kt.* (1999), Morris, Parker (1998), Canibano, Mora (2000), Parker, Morris (2001), Aisbitt (2001), Chen *ir kt.* (2002), Ding *ir kt.* (2002), Taplin (2003), tačiau nei vieno iš šių autorių tyrimo objektu nebuvo būtent JAV ir ES praktinė apskaitos harmonizacija. Iki šiol yra atlikti tik palyginamojo pobūdžio JAV ir ES apskaitos standartų bei standartų leidimo institucijų tyrimai (Rivera, 1989, Grove ir Bazley, 1993, Street ir Shaughnessy, 1998). Šis darbas apima ir formaliąją (*de jure*), ir praktinę (*de facto*) JAV bei ES apskaitos harmonizaciją.

Problemos esmė – koku laipsniu praktiškai įgyvendinama JAV ir ES apskaitos harmonizacija.

Darbo tyrimo objektas - JAV ir ES apskaitos harmonizacija.

Darbo tikslas - įvertinti JAV ir ES *de jure* bei *de facto* apskaitos harmonizacijos įgyvendinimo lygį.

Siekiant užsibrėžto tikslo, nagrinėjami šie **uždaviniai**:

1. Išanalizavus apskaitos reglamentavimo skirtumus įvairiuose tyrimuose, suformuoti apibendrintą apskaitos reglamentavimo skirtumų modelį.
2. Atlikti JAV ir ES teorinį apskaitos standartizacijos palyginimą.
3. Įvertinti JAV ir ES formaliąją, *de jure*, apskaitos harmonizaciją.
4. Atlikus apskaitos harmonizacijos tyrimų metodologijos analizę, pasirinkti tyrimui taikytinus metodus, nustatyti tyrimo imtį bei tyrimo kintamųjų skaičių.
5. Nustatyti JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos lygį.

6. Apibrėžti JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos lygį nulėmusius nesklaidumus bei pateikti JAV ir ES apskaitos harmonizacijos proceso tobulinimo pasiūlymus.

Tyrimo metodai. Analizuojant teorines tarptautinės harmonizacijos prielaidas, darbe naudojama lyginamoji mokslinės literatūros analizė, modeliavimas, sintezė, abstrahavimas, indukcija, dedukcija, klasifikavimas.

Darbo tyrimas yra trianguliacinis. Šalia kokybinės įmonių finansinių ataskaitų turinio analizės, vykdamas JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimą, naudojamas kiekybinis tyrimo metodas – indeksavimas bei statistinio reikšmingumo testai.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmojoje dalyje, įvertinus apskaitos reglamentavimo teorinius aspektus, pateikiamas apskaitos reglamentavimo teorijas bei klasifikacijas apibendrinantis modelis. Išryškunami JAV ir ES apskaitos standartizacijos skirtumai. Analizuojama tarptautinės harmonizacijos nauda, išskiriamos tarptautinės harmonizacijos kliūtys.

Antroji darbo dalis apima JAV ir ES formaliosios apskaitos harmonizacijos tyrimą, kurio rezultatai sudaro prielaidas JAV ir ES praktinės apskaitos harmonizacijos tyrimui. Apibrėžiama praktinės apskaitos harmonizacijos tyrimo metodika.

Trečioji darbo dalis skirta tyrimo rezultatams aprobuoti bei pasiūlymams pateikti.

Darbe naudoti literatūros šaltiniai. Teorinėje darbo dalyje daugiausia naudotasi užsienio autorių moksliniais darbais, antrojoje dalyje - Deloitte, Pricewaterhousecoopers, Ernst&Young organizacijų palyginamojo pobūdžio tyrimais bei užsienio autorių darbais.

Darbo apribojimai ir sunkumai: 1. Oficialiai nepateikiamas visų jau konverguotų JAV ir ES apskaitos standartų sąrašas, todėl, atliekant JAV ir ES apskaitos standartų palyginimą, remtasi Deloitte organizacijos 2008 metų konverguotų apskaitos standartų sąrašu. 2. Kiekviena apskaitos sistema nagrinėjama atsiribojant nuo viešojo sektoriaus apskaitos standartizacijos, darant prielaidą, jog tarptautinė apskaitos harmonizacija yra aktualesnė privačiam sektoriui. 3. Buvo siekiama, kad, nustatant ES nacionalinės harmonizacijos lygį, Europą reprezentuotų kuo įvairesnių regionų šalys, tačiau Vidurio Europos įmonių finansinės ataskaitos sunkiai prieinamos, visų pirma, dėl problemų surandant įmones, kurios finansines ataskaitas ruošia pagal TFAS. Antra, dėl nacionalinių kalbų dominavimo.

Darbo struktūra ir apimtis. Darbą sudaro įvadas, 3 dalys, išvados. Pagrindinė darbo medžiaga aprašyta 42 puslapiuose, pateikta 11 lentelių, 16 paveikslų, 6 priedai. Panaudotos literatūros sąrašą sudaro 86 šaltiniai.

1. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO SKIRTUMAI PASAULYJE IR HARMONIZACIJA

Šioje dalyje analizuojami apskaitos reglamentavimo teoriniai aspektai – pagrindinės teorijos bei klasifikacijos, išskiriančios pasaulinius apskaitos reglamentavimo sistemų skirtumus, kurie gali būti įvardinti kaip kliūtys apskaitos harmonizacijai. Apibūdinant teorinius modelius, atsiribota nuo diskusijų dėl modelių išskirstymo netikslingumo (Cairns, 1997, p. 316), nes teorinis valstybių priskyrimas tam tikram modeliui leidžia palyginti apskaitos reglamentavimo sistemas tarptautiniu lygmeniu. Vadovaujantis apskaitos standartizacijos ir harmonizacijos sąvokų atskyrimu, palyginta dviejų didžiausių apskaitos sistemų - JAV ir ES - apskaitos standartizacija bei atskleistos tarptautinės harmonizacijos nauda ir kliūtys.

1.1. Apskaitos reglamentavimo sistemų skirtumai pasaulyje

Egzistuoja tarptautiniai apskaitos skirtumai, natūraliai kylantys iš 195 pasaulio šalių apskaitos sistemų. Apskaitos skirtumus sąlygojančių veiksnių empiriniai tyrimai prasidėjo nuo kultūrinės aplinkos įtakos apskaitos sistemoms analizės, kurios rezultatus galima pavadinti kultūrinės apskaitos reglamentavimo teorijos idėjomis.

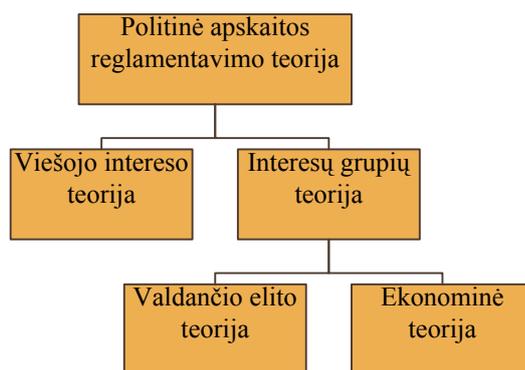
Jaggi (1975), McComb (1979), Nair ir Frank (1980), Puxty *ir kt.* (1987) įvairiais metodais analizavo nacionalinės kultūros daromą įtaką apskaitos praktikai. Violet (1983), tyręs TAS antropologiniu aspektu, padarė išvadą, jog kultūriniai aspektai stipriai veikia standartų priėmimą skirtingose šalyse.

Hofstede (1984) po atlikto 39 šalių tyrimo suformulavo keturis pagrindinius kultūrinius aspektus, kuriuos pritaikęs Gray (1988) stengėsi paaiškinti tarptautinius skirtumus finansinės apskaitos praktikoje, lygindamas skirtingų žemynų kultūrinės aplinkos daromą įtaką apskaitos reglamentavimo procesui. Bet pagal Gray (1988) apibrėžtas „kultūrinės vertybės“ (profesionalumo prieš įstatyminę kontrolę, vienodumo prieš lankstumą, konservatyvumo prieš optimizmą, slaptumo prieš aiškumą) finansinę apskaitą galima nagrinėti tik iš dalies, kai kurios vertybės turi būti sukonkretinamos. Vis dėlto Hofstede ir Gray darbai susilaukė gana didelio tyrėjų dėmesio, kadangi šių autorių pagrindinių idėjų pagrindu buvo vykdomi kiti kultūrinės aplinkos įtakos apskaitos sistemoms tyrimai. Į Hofstede ir Gray šalininkų gretas galima įrašyti Perera (1989), Frucot ir Shearon (1991), Baydoun ir Willett (1995), kurie savo tyrimuose rėmėsi Hofstede ir Gray suformuotomis vertybėmis.

Gana glaudžiai su kultūrine apskaitos reglamentavimo teorija yra susijusi institucinė teorija. Jos šalininkai, Baldwin ir Cave (1996), Grafikin (2009) teigia, jog apskaitos reglamentavimas kyla

iš organizacinės ir socialinės aplinkos: „institucinių procedūrų, principų ir normų, kurioms ištakas duoda kultūrinės ir istorinės aplinkybės“ (Baldwin, Cave, 1996, p. 27).

Aptinkami bandymai į apskaitos procesą pažvelgti ir per apskaitos reglamentavimo subjektų prizmę, apibendrintai tai galima pavadinti politinės apskaitos reglamentavimo teorijos vystymu. Pagrindinis šių tyrimų tikslas yra nustatyti grupes, dominuojančias sprendimų, kurie susiję su apskaitos reglamentavimu, priėmimo procese. Walton, Aerts (2006) gana smulkiai išskirsto grupes, tačiau principas išlieka toks pat, kaip Stigler (1971), Riahi-Belkaoui (2004) darbuose. Autoriai išskiria viešojo intereso ir interesų grupių teorijas, pastarosios suskaidomos į dar porą teorijų (1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal STIGLER, G. J. (1971) *Theory of Economic Regulation*. BELKAOUI-RIAHI, Ahmed (2004) *Accounting theory*, p. 136.

1 pav. Politinė apskaitos reglamentavimo teorija

Anot Riahi-Belkaoui (2004), viešojo intereso teorijos tvirtina apskaitos reglamentavimo poreikį dėl visuomenės apsaugos nuo rinkos neefektyvumo ir šališkumo, o interesų grupių teorijos, atvirkščiai, gina tik tam tikrų grupių interesus, susijusius su pelno didinimu. Pelnas šiuo atveju turi būti suprastas bendra prasme – elito reglamentavimo teorijos šalininkams pelnas yra politinė galia kontroliuoti, o ekonominė teorija koncentruojasi ties ekonominės jėgos įgijimu.

Taigi kultūrinė, institucinė, kuri yra siauresnė kultūrinės teorijos atmaina, ir politinė apskaitos reglamentavimo teorijos išryškina konkrečius veiksnius, sąlygojančius pasaulio apskaitos sistemų skirtumus. Prieinama ir kita galimybė paanalizuoti apskaitos reglamentavimą – per apskaitos reglamentavimo klasifikacijas, kurios suskirsto šalis į grupes, taip pat remiantis tam tikru veiksmu ar keliais veiksniais.

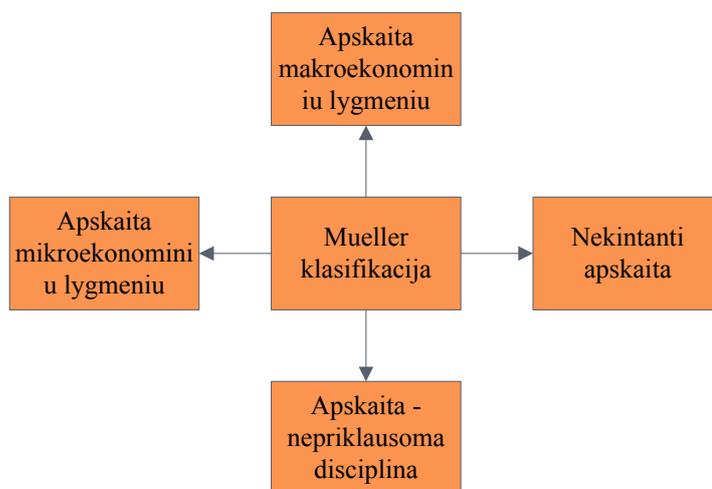
Seidler (1967), Amerikos apskaitos asociacijos komitetas (1977) valstybes sugrupuoja pagal „zonos“ principą, kur klasifikacijos pjūvis išlieka tas pats, tik skiriasi detalumo lygis. Bet plačiausiai žinoma klasifikacija pagal šį geografinį principą yra anglosaksiškasis ir kontinentinės Europos apskaitos modeliai, sąlygoti „ilgainių etninių (ypač kalbos), geografinių, istorinių bei kai kurių kitų aplinkybių“ (Kalčinskas, 2001, p. 21). McDonald *ir kt.* (2002), Sutton (2004), Pardina,

Rapti, Groom (2008), Walton, Aerts (2006), Johansson, Svensson (2008) vieningai išskiria tuos pačius anglosaksiškojo modelio bruožus:

- ✓ norminiais valstybės teisės aktais apskaita neregamentuojama,
- ✓ buhalterių profesija pasižymi kūrybine laisve,
- ✓ niekada nebūta ryšio tarp apmokestinimo ir apskaitos,
- ✓ apskaita nukreipta į investuotojų informacinių poreikių patenkinimą.

Lygiagrečiai autoriai išdėsto kontinentinės Europos modelio ypatybes, kurios yra atvirkštinės anglosaksiškosios, t.y. apskaita sunorminta teisės aktais, dažniausiai, inkorporuota į civilinę teisę (Johansson, Svensson, 2008), apskaita stipriai paveikta mokestinės teisės, buhalterių profesijai neskiriamas ypatingas dėmesys, prižiūrima, tik kad jų veikla atitiktų teisinius reikalavimus.

Mueller (1967) pateikia apskaitos modelius, sąlygotus šalių ekonominių, politinių ir kitų veiksnių aplinkų. Ši klasifikacija paremta teorija, kurios pagrindas yra valstybės apskaitos reglamentavime dominuojančios jėgos (vyriausybė ar privatus sektorius) nustatymas. Literatūroje Mueller (1967) klasifikacija dažnai aptariama, autoriaus suformuoti modeliai yra keturi (2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MUELLER, G. Gerhard. (1967) *International Accounting*.

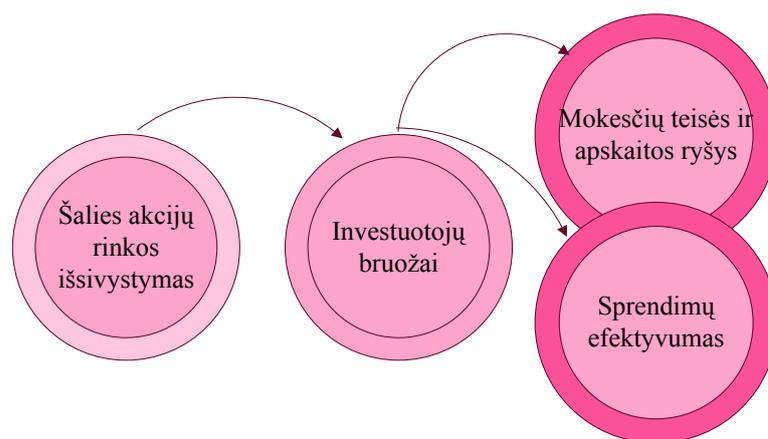
2 pav. Mueller apskaitos reglamentavimo klasifikacija

Jei šalyje apskaita vystoma kaip ekonominės politikos priedas, tuomet susiduriame su apskaita makroekonominiame lygmenyje. Čia apskaitai būdinga pabrėžti kontrolės svarbą, sklandų pelno siekimą, prisiderinimą prie mokesčių apskaitos (Švedija). Apskaita mikroekonominiu lygmeniu yra nukreipta į rinkos ekonomiką, o tai reiškia, jog apskaita privalo būti lanksti, kad atitiktų naujus rinkos poreikius, bet tuo pačiu ir ne itin paprasta (Olandija). Apskaita kaip nepriklausoma disciplina - apskaita susiformuoja atskirai nuo vyriausybės ir apskaitos reglamentavimo teorijų, ji tiesiogiai kyla iš verslo. Kai susiduriama su problemomis, ieškoma būdų

jas išspręsti, o pasiteisinęs būdas tampa savotiška taisykle, kuria vėliau vadovaujamosi. Kalbant apie taisykles šalyse, kuriose išsivyravusi tokia apskaitos formavimo praktika, nelinkstama jomis vadovautis; į jas ar į teorijas atkreipiamas dėmesys tuomet, kai norima praktinius rezultatus pagrįsti teoriškai (Didžioji Britanija, JAV). Paskutinis modelis yra nekintanti apskaita, kurią vyriausybės naudoja kaip administracinę verslo kontrolę. Standartizuota (nekintanti) apskaita yra kaip priemonė surinkti mokesčius, manipuliuoti verslo sektoriais, paskirstyti lėšas, apskaičiuoti pajamų šaltinius (Prancūzija).

Mueller (1967) klasifikacija susilaukė Nobes, Parker (2006) kritikos, jie pažymėjo, jog į šią klasifikaciją galima žiūrėti tik kaip į istorinę reikšmę turintį teorinį aspektą. Pirma, autorių teigimu, klasifikacija neparodo jokios hierarchijos: „Olandija yra vienintelė grupės atstovė ir klasifikacija nedemonstruoja, ar olandų apskaita yra arčiau anglosaksiškosios grupės, ar Švedijos“ (Nobes, Parker, 2006, p. 57). Antra, laikui bėgant pasikeitė tendencijos, pavyzdžiui, Švedija savo apskaitą labiau priderino prie anglosaksiškojo modelio, Olandija labai supaprastino išlaidų apskaitą.

Kapitalo rinkų internacionalizacijos pasekmė – finansinių veiksnių sąlygotų apskaitos skirtumų nagrinėjimas tarptautiniu mastu. Nobes, Parker (2006) šalia teisinės aplinkos (autoriai teigia, jog egzistuoja ryšys tarp apskaitos reglamentavimo ir to, ar valstybė savo reikalus tvarkosi, remiantis nerašytine teise, ar valstybės teisinė sistema yra kodifikuota) nurodo valstybės finansų valdymo reikšmę apskaitos procesui (3 pav.). Didžiausia valstybių apskaitos reglamentavimo skirtumus sąlygojanti priežastis, anot autorių, - šalių akcijų rinkų išsivystymas – konstatuojama, jog jei akcijų rinka yra stipri, tuomet ji pritraukia išorinius investuotojus, kurių netiesioginė nauda pastebima šaliai priimant efektyvesnius sprendimus bei mokesčių teisės atribojimu nuo apskaitos taisyklių.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal NOBES, Christopher; PARKER, Robert Henry (2006) *Comparative international accounting*.

3 pav. Nobes, Parker (2006) apskaitos reglamentavimo klasifikacijos skiriamieji bruožai

Remiantis šiais aspektais buvo suformuotos dvi šalių grupės: JAV, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos karalystė (toliau-Jungtinė Karalystė), Australija priskiriamos prie šalių

su stipria akcijų rinka, o tokios kontinentinės Europos šalys kaip Prancūzija, Vokietija bei Italija pasižymi, autorių teigimu, vidiniais investuotojais, pastangomis patenkinti kreditorių informacinius poreikius bei mokesčių teisės dominavimu prieš apskaitos normas, kurie yra silpnos akcijų rinkos padariniai.

Nors teorijų bei klasifikacijų metodologinis pagrindas nėra vienodas, tačiau pastebėta, jog aptartosiosios viena kitai neprieštarauja, priešingai, kai kurios klasifikacijos remiasi vienodais kriterijais, o teorijų prielaidos papildo ar patvirtina klasifikacijas. Todėl, siekiant įgytų teorinių žinių pritaikomumo, susistemintos pagrindinės teorinės prielaidos, pasirinkus plačiausiai žinomus anglosaksiškąjį ir kontinentinės Europos modelius kaip orientyrą (4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

4 pav. Fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai

Anglosaksiškojo ir kontinentinės Europos modelių ašis yra teisinės aplinkos, finansinės informacijos vartotojų, mokesčių ir apskaitos ryšio bei buhalterių profesijos sąlygoti šalių skirtumai. Nobes, Parker (2006) klasifikacijoje iš esmės išskiriami tie patys (išskyrus buhalterių profesijos ypatumus) apskaitos sistemų bruožai. Skirtumas tarp šių dviejų klasifikacijų tik tas, jog Nobes, Parker stengėsi paaiškinti, kas būtent nulemia šiuos fundamentaliuosius apskaitos sistemų skirtumus. Mueller klasifikacija grįsta politine apskaitos reglamentavimo teorija, kurios išryškinti apskaitos reglamentavimo subjektai, taip pat apskaitos reglamentavimo tikslai logiškai patvirtina aptartas apskaitos reglamentavimo klasifikacijas.

Kadangi kiekvienoje analizuotoje klasifikacijoje išryškėjo dvi skirtingos šalių grupės, pirmąją pavadinsime konservatyviaja apskaitos sistema (atitinkanti kontinentinės Europos modelį), o antrąją – lanksčiąja apskaitos sistema, priešingai, atitinkanti anglosaksiškąjį modelį. Kaip matome, JAV ir kontinentinės Europos šalys yra priešingose apskaitos sistemų grupėse, tai reiškia, jog JAV ir ES apskaitos sistemas skiria per ilgąjį laikotarpį susiformavę fundamentalieji apskaitos

sistemų skirtumai, kurių šaltiniai, galima numanyti, yra susiklosčiusios politinės bei kultūrinės aplinkybės.

Teorinis apskaitos reglamentavimo suskirstymas į atskiras grupes yra naudingas, bandant bendru požiūriu suprasti apskaitos formavimo procesą skirtingose šalyse, tačiau vis dažniau mokslinėje literatūroje galime aptikti kritikuojančius teiginius dėl šalių grupių klasifikacijos. Kritika paremta ne prieštaravimu modeliams, o mintimi, kad keičiasi pasaulinės tendencijos, kurios veda prie siekio harmonizuoti tarptautinį apskaitos reglamentavimą.

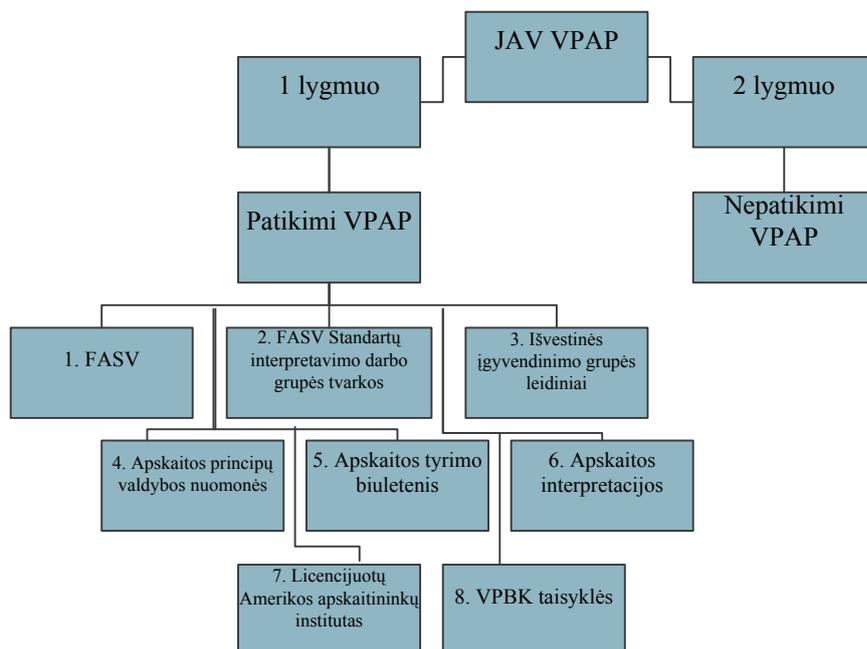
1.2. JAV ir ES apskaitos standartizacija bei tarptautinė apskaitos harmonizacija

Mokslinėje literatūroje dažnai aptinkamos diskusijos dėl standartizacijos ir harmonizacijos apibrėžimų, pavyzdžiui, Feist (1999) „standartizacijos“ ir „harmonizacijos“ sąvokas vartoja kaip sinonimus, o Tay ir Parker (1993), Roberts, Weetman ir Gordon (2008), Siegel ir Shim (2006), Nobes (2004), Riahi-Belkaoui (2004), Lawrence (1996) griežtai atskiria „standartizacijos“ ir „harmonizacijos“ sąvokas, kur bendriausia prasme apskaitos standartizacijos procesas suprantamas kaip visiškai vienodų standartų nustatymas, o harmonizacija – apskaitos standartų suderinimo procesas. Šis darbas vadovaujasi aptartų sąvokų atribojimu ir, prieš analizuojant harmonizacijos procesą, panagrinėsime dviejų didžiausių apskaitos sistemų, JAV ir ES, apskaitos standartizaciją.

JAV apskaitos standartizacija. 1929 m. spalio 24 d. (istorijoje ši data vadinama „Juodojo ketvirtadieniu“) Niujorko akcijų biržoje staigus akcijų kainų kritimas sukėlė trisdešimtųjų Didžiąją depresiją, kurios pasekmė - viešos diskusijos dėl rinkos reguliavimo. 1933 m. Vertybinių popierių aktas (Securities Act, angl.) ir 1934 m. Vertybinių popierių biržos aktas (Securities Exchange Act, angl.) buvo pirmi žingsniai link rinkos reguliavimo siekiant tikslo, kad „visuomenė atgautų pasitikėjimą finansų sistema ir būtų palaikytas ekonominis stabilumas“ (D`Arista, 1994, p. 68). Tačiau šie aktai nedetalizuoja nei finansinių ataskaitų turinio, nei jų formos. Galią nurodyti finansinių ataskaitų formą bei turinį turi Vertybinių popierių biržos komisija (Securities and Exchange Commission, angl., toliau-VPBK), kuri leidžia viešos finansinės informacijos pateikimo taisykles ir prižiūri jų laikymąsi (sec.gov). Už finansinių apskaitos standartų leidimą atsakinga nepriklausoma JAV Finansinės atskaitomybės standartų valdyba (toliau- FASV), tačiau tai ne vienintelis apskaitos šaltinis, kadangi JAV apskaitos sistemoje egzistuoja įvairių apskaitos institucijų veiklos dokumentai, kurie bendrai sudaro JAV Visuotinai pripažintus apskaitos principus (toliau-JAV VPAP).

2009 m. liepos 1 d. FASV pristatė FASV Apskaitos standartų kodifikaciją kaip vieną patikimų nevyriausybinį JAV VPAP šaltinį, kuriame nurodoma, jog visi kiti apskaitos šaltiniai, kurie nepatenka į kodifikacijos sąrašą, yra nepatikimi (5 pav).

Iš esmės JAV VPAP nepakeisti, tiesiog visi patikimi apskaitos šaltiniai yra sugrupuoti pagal prioritetinę eilę, taigi pagerintas informacijos prieinamumas.



Šaltinis: sudarytas autorės pagal FASB.ORG.

5 pav. Nevyriausybinių JAV VPAP nuoseklumas (hierarchija) nuo 2009 07 01

Taigi, iš 5 paveikslo matyti, jog JAV apskaita yra itin detalizuota, nors norminiais teisės aktais ji neregamentuojama. Ilgą laiką JAV VPAP buvo laikomi „labiausiai išbaigtais ir puikiai išvystytais apskaitos standartais pasaulyje“ (Nikolai, Bazley, Jones, 2009, p. 37). Tačiau 2001 metais bankrutavus energijos įmonei Enron, buvo viešai prabilta, jog JAV apskaitos sistema susiduria su sunkumais ir nuo to laiko mokslinėje literatūroje pastebima gana dažna polemika – kas geriau, ar itin detalizuota, taisyklėmis grįsta apskaita, ar apskaita principų pagrindu (Elliott, 2007, p. 152). Kraštutinumais nepasižymi Miller, Bahnson (2010) straipsnio išvados, kuriose teigiama, jog apskaitos standartai turi būti formuojami ir taisyklių, ir principų pagrindu. Autoriai nurodo, kad principai apskaitos sistemoje reikalingi dėl naudingos finansinės informacijos nepraradimo, o taisyklės – dėl buhalterijų apmokymo bei jų apsaugos. Pasaulinis viešosios politikos simpoziumas (2008) nurodė šiuos principais grįstų apskaitos standartų bruožus:

1. Teisingas ekonominės būklės pristatymas.
2. Jautrumas finansinės informacijos vartotojų poreikiams.
3. Nuosekli konceptuali paradigma.
4. Tinkamai apibrėžtas apskaitos standartų akiratis.
5. Aiški, glausta, paprasta kalba.
6. Įgalinimas priimti protingus sprendimus.

JAV ir ES apskaitos sistemų detalumo lygis itin skiriasi (1 lentelė). JAV VPAP, kaip minėta, sudaro įvairių apskaitos institucijų veiklos rezultatai, o ES apskaitos sistema šalia ES direktyvų apima Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (toliau-TFAS), kurie bendrai priimami kaip principais grįsti standartai.

1 lentelė

JAV ir ES apskaitos sistemų sandara

FASV ataskaitos (168)	Ketvirtoji, Septintoji ir Aštuntoji ES direktyvos;
FASV Standartų interpretavimo darbo grupės tvarkos	Tarptautiniai apskaitos standartai (41);
Išvestinės įgyvendinimo grupės leidiniai	Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (8);
Apskaitos principų valdybos nuomonės (31)	Standartų interpretacijos (17);
Apskaitos tyrimo biuletenis (51)	Standartų interpretacijų santraukos (11).
Apskaitos interpretacijos	
Licencijuotų Amerikos apskaitininkų institutas	
VPBK taisyklės	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal FASB.ORG, IASB.ORG.

ES standartizacija. Europos ekonominės bendrijos pasirašyta Romos sutartis 1957 m. sąlygojo poreikį harmonizuoti teisinę sistemą, įskaitant ir verslo teisę. Priimtos trys direktyvos, kurios susijusios su finansine atskaitomybe, - Ketvirtoji, Septintoji ir Aštuntoji. Direktyvos yra kaip pamatas. Kiekviena šalis narė, inkorporavusi šias direktyvas į nacionalinę teisinę sistemą per sutartą laikotarpį, turi detalizuoti apskaitos reglamentavimą. Kadangi detalūs kiekvienos šalies narės apskaitos reglamentavimas skiriasi, o ES institucijos, kuri būtų atsakinga už nacionalinių apskaitos standartų priežiūrą, nėra, todėl kyla pagrindinio direktyvų tikslo įgyvendinimo sunkumai. Tai įrodo atlikti direktyvų empiriniai tyrimai.

Ketvirtosios direktyvos įgyvendinta ES apskaitos harmonizacija susilaukė Walton (1992), Theunisse (1994) dėmesio, kurių tyrimų rezultatai atskleidė harmonizacijos trūkumą tarp tirtų šalių. Theunisse (1994) nurodė, jog skirtumus tarp teoriškai harmonizuotų šalių gali lemti ketvirtosios direktyvos suteikiamos pasirinkimo galimybės, nacionalinis apskaitos reglamentavimas ir socialinė bei ekonominė šalių aplinka. Bendrai direktyvas aprašomuoju metodu nagrinėjo Combarros (2001), Haller (2002), kurių darbo objektas buvo ES apskaitos vystymasis.

ES apskaitos reglamentavimo harmonizacija, remiantis vien direktyvomis, kaip parodė aptarti tyrimai, neįmanoma. Tikėtina, dėl šios priežasties 1995 metais buvo nuspręsta, kad ES gali aktyviau dalyvauti Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (toliau-TASK) veikloje, naudojant Tarptautinius apskaitos standartus (toliau-TAS) šalia ES direktyvų. Todėl ES apskaitos reglamentavimas yra neatsiejamas nuo Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (toliau-TASV) veiklos.

TASK buvo įkurtas Australijos, Kanados, Prancūzijos, Vokietijos, Japonijos, Meksikos, Olandijos, Didžiosios Britanijos, Airijos ir JAV profesionalių apskaitos institucijų 1973 metais, o 1998-2000 metais perorganizuotas į TASV, siekiant pagerinti geografinį atstovavimą, techninę kompetenciją ir nepriklausomumą. TASV priėmė visus dabartinius TAS ir pradėjo leisti standartus – TFAS. Bendru požiūriu TFAS apima ir TAS, ir TFAS, ir standartų interpretacijas.

Itin svarbus žingsnis žengtas 1995 metais tarp TASK ir Tarptautinės vertybinių popierių komisijų organizacijos (toliau-TVPKO) - buvo susitarta, jog jei TASK suformuos apskaitos standartus, kurie bus priimtini ir TVPKO, tuomet kiekviena pasaulio šalies kompanija turės galimybę vieną finansinę informaciją, paruoštą pagal TAS, pateikti bet kurioje užsienio akcijų biržoje. 1998 m. TASK baigė rengti standartus, kuriuos TVPKO patvirtino 2000 metais. TVPKO, remdamasi TFAS, reguliuoja 90 proc. pasaulio finansų kapitalo rinkų (CFA program curriculum, 2009, p. 101). Tais pačiais metais ES oficialiosios institucijos išleido reglamentą dėl kompanijų, kurios yra reguliuojamų rinkų biržų sąrašuose, konsoliduotų finansinių ataskaitų ruošimo bei pateikimo remiantis TAS nuo 2005 m. sausio 1 d. Taigi, galima numanyti, jog šie įvykiai davė pagrindą paplisti TFAS, tačiau JAV VPBK pasiliko prie savų reikalavimų: įmonės, kurios įrašytos į JAV akcijų biržas, privalo teikti finansinę informaciją, sudarytą pagal JAV VPAP. Postūmis įvyko 2002 metais „Norwalk“ susitarimo metu, kur nuspręsta siekti JAV VPAP ir TFAS suderinamumo.

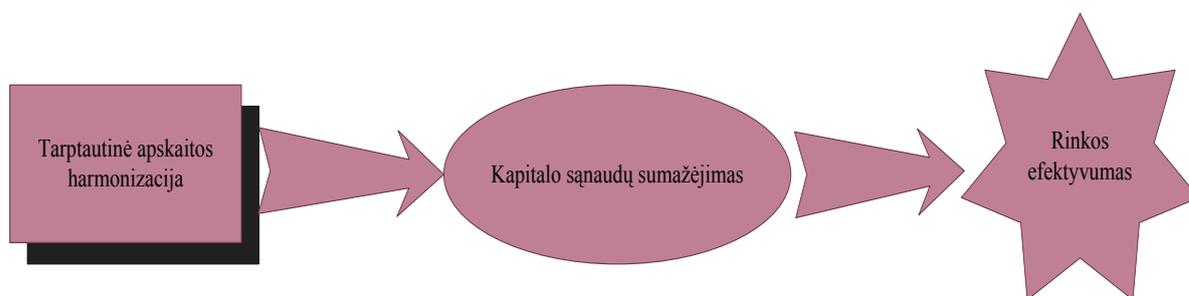
Po „Norwalk“ susitarimo pasaulinio dėmesio centru tapo FASV ir TASV veikla. Šio susitarimo dalis – supratimo memorandumas (memorandum of understanding, angl.), kuriame FASV ir TASV įteisino pasižadėjimą kuo greičiau visiškai suderinti TFAS ir JAV VPAP bei koordinuoti ateities darbo programas, užtikrinančias suderinamumo išlaikymą (Memorandum of understanding between the FASB and the IASB, 2006, p.1). Šie tikslai yra dviejų apskaitos sistemų apskaitos standartų harmonizacijos naudoms įvertinimo padariniai. Tačiau net neįsigilinus į šalių bendrą projektą, akivaizdu, jog tai pastangų reikalaujantis planas. 2008 m. rugsėjo 11 d. paskelbtas atnaujintas supratimo memorandumas, kuriame po žymaus projekto progreso konstatavimo nurodoma, jog pasiekimus riboja organizaciniai sunkumai.

Taigi JAV ir ES apskaitos standartizacijos analizė išryškino bendriausią šių apskaitos sistemų skirtumą – JAV apskaita grįsta detaliomis taisyklėmis, o ES – principais. Susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, JAV VPAP efektyvumu buvo suabejota, priešingai, TFAS taikymas plinta, visgi, akivaizdu, reikia efektyvesnio mechanizmo, kuris užtikrintų TFAS įgyvendinimą. Vadovaujantis itin abstrakčiu požiūriu, galima teigti, jog dvi didžiausios apskaitos sistemos, konservatyvioji bei lanksčioji, pereina iš standartizacijos į harmonizacijos procesą.

Kyla klausimas, ar tik TFAS išpopuliarėjimas sąlygojo tokius pokyčius tarptautinėje apskaitos arenoje. Koks pagrindinis tarptautinės apskaitos harmonizacijos motyvas?

Globalizacijos procesas yra daugelio mokslinių darbų objektas, bandoma aprašyti ir netgi iširti jo poveikį verslo ūkio subjektams, atskiroms rinkoms ir apskaitos reglamentavimui. Apskaitos harmonizacijos priežastys, sąlygotos globalizacijos, tarptautiniu lygmeniu kai kurių autorių (Dunk, Kilgore, 2000; Braithwaite, Drahos, 2000) įvardijamos abstrakčiu stiliumi: kapitalo rinkos išplitimas, transnacionalinių korporacijų atsiradimas ir t.t. Visgi mokslinėje literatūroje didesnis dėmesys skiriamas ne aplinkybėms, sąlygojusioms harmonizacijos poreikį, išsiaiškinti, o apibrėžti tarptautinės apskaitos harmonizacijos naudą, kurią galima pavadinti pagrindiniu tokio plataus masto projekto motyvu.

Sawani (2009) cituoja dar 1988 metais VPBK politikos gairių nuostatą, jog „visi vertybinių popierių rinkos reguliuotojai turi dirbti drauge, kad būtų sukurta tarptautinių standartų struktūra, sustiprinanti kapitalo rinkų energingumą“ (Sawani, 2009, p. 5). Investuotojai, kurių užmojai pereina nacionalinės valstybės ribas, panašu, susiduria su keblumais, išsiaiškinant užsienio valstybės verslo vieneto pateikiamą finansinę informaciją. Dažniausiai atskiri apskaitos standartai stengiasi užtikrinti informacijos patikimumą ir palyginamumą, bet visgi gana sudėtinga įvertinti šių principų realų įgyvendinimą, o visa kita lieka investuotojo kompetencijoje. Su keblumais susiduria ir kapitalo įmonės, kurių akcijomis prekiaujama skirtingose šalyse, kadangi finansinė atskaitomybė turi būti ruošiama pagal skirtingas apskaitos taisykles. Roberts, Weetman, Gordon (2008) nurodo, kad Biddle ir Saudagaran atlikti empiriniai tyrimai įrodė, jog skirtingi biržų reikalavimai daro įtaką kompanijų investiciniams sprendimams, kadangi padidėja kapitalo išlaidos, ruošiant keletą finansinių ataskaitų rinkinius vietoje vienos. Dėl šios priežasties įvairios tarpyvriausybines institucijas konstatuoja apskaitos harmonizavimo naudą. Taip pat atsižvelgiama į įmonių, turinčių dukterines įmones užsienio šalyse, sunkumus, apskaičiuojant bendrą pelną (Nobes, Parker, 2006, p. 76; Lawrence, 1996, p. 251). Taigi tarptautinio apskaitos harmonizavimo poreikis argumentuojamas kapitalo išlaidų mažėjimu ir rinkos efektyvumo didinimu (6 pav.). Šis tarptautinės apskaitos harmonizacijos ir rinkos efektyvumo ryšys yra pagrindinis apskaitos harmonizacijos motyvas.



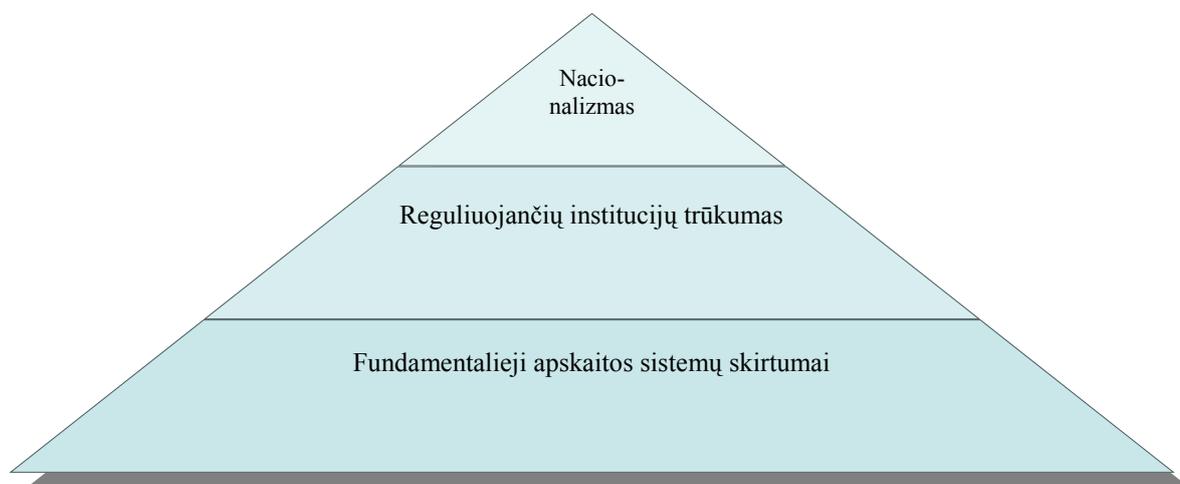
Šaltinis: sudaryta autorės.

6 pav. Tarptautinės apskaitos harmonizacijos nauda

Antra vertus, kontroversiškas klausimas, ar įmanoma harmonizaciją pasiekti tarptautiniu mastu, susilaukia įvairių nuomonių. Anne d'Arcy (2006), Steve Lawrence (1996) išdėstė mintį, jog

tarptautinė harmonizacija neįmanoma. Nors priimta, jog harmonizacijos sąvoka nereiškia vieno globalaus apskaitos modelio sukūrimo, visgi reguliuojančių institucijų trūkumas, nacionalizmas, šalių apskaitos formavimo proceso skirtumai, nevienareikšmiai apskaitos reglamentavimo tikslai užkerta kelią apskaitos skirtumų panaikinimui (Choi, 2003, p. 59; Nobes, Parker, 2006, p. 77; Lawrence, 1996, p. 255-258; Mohapatra, 2007, p. 121). Šalių apskaitos formavimo proceso skirtumai, nevienareikšmiai apskaitos reglamentavimo tikslai yra 1.1. poskyryje išdėstytų apskaitos sistemų bruožų sąlygojami apskaitos skirtumai, todėl, galima teigti, jog kaip didžiausią kliūtį galima įvardinti fundamentaliuosius apskaitos sistemų skirtumus. Šie šalių, priskiriamų konservatyviajai ar lanksčiajai apskaitos sistemoms, skirtumai negali būti panaikinti lengvai (jei išvis įmanoma tai padaryti), o norint įgyvendinti visapusę apskaitos harmonizaciją, reikia teisinę aplinką, reglamentavimo tikslus bei subjektus, mokesčių ir apskaitos ryšį, buhalterių profesijos ypatumus taip pat harmonizuoti (Walton, Haller, Raffournier, 2003, p. 10).

Nacionalizmą autoriai suvokia kaip nenorą eiti link kompromisų, kurie vienu ar kitu būdu sukelia pokyčius. Rathore (2009) teigia, jog nors buhalteris pasisako už apskaitos harmonizaciją, vis dėlto šis procesas jam gali asocijuotis su mintimi, jog jo šalies apskaitos standartus kiti laiko žemesnio lygio standartais. Tačiau, tikėtina, jei šalis išvelgia apskaitos harmonizavimo naudą, nacionalizmo kliūtis išnyksta. Dažnai pasigendama stiprių apskaitą reguliuojančių institucijų, nes privataus sektoriaus buhalterių profesinės organizacijos, akivaizdu, reglamentavimo teisių neturi, o tarptautinių organizacijų nėra daug (Nobes, Parker, 2006, p. 79). Mohapatra (2007) nurodo, jog standartams išplisti padėtų ir buhalterių profesinės organizacijos per lobizmą ar kitais keliais įtikinėjant šalių teisės aktų leidžiamuosius organus priimti apskaitos standartus bei prižiūrėti jų įgyvendinimą, tačiau, pabrėžiama, kad tokių profesionalių organizacijų nėra daug. Tarptautinės apskaitos harmonizacijos kliūtis galima pavaizduoti hierarchine tvarka (7 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

7 pav. Tarptautinės apskaitos harmonizacijos kliūtys

Fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai vaidina didžiausią vaidmenį tarptautinės apskaitos harmonizacijos procese, kadangi jų neigiamą įtaką yra gana sunku sušvelninti, tuo tarpu su reguliuojančių institucijų trūkumo ir tuo labiau su nacionalizmo kliūtimis galima lengviau susidoroti.

Atlikus teorinę tarptautinės apskaitos harmonizacijos analizę, galima daryti išvadą, jog harmonizuotų apskaitos standartų teigiama įtaka ypač akivaizdi didžiųjų kompanijų kapitalo išlaidoms ir apskritai bendram rinkos efektyvumui, tačiau, norint pasiekti aukštą apskaitos harmonizacijos lygį, reikia atkreipti dėmesį į nacionalizmo, reguliuojančių institucijų trūkumo kliūtis bei apskaitos sistemų fundamentaliųjų skirtumų sąlygojamus harmonizacijos proceso sunkumus. JAV ir ES apskaitos harmonizacijos tyrimas padės susidaryti nuomonę apie šių kliūčių realią įtaką tarptautinės apskaitos harmonizacijos procesui.

2. JAV IR ES APSKAITOS HARMONIZACIJOS TYRIMO METODOLOGIJA

Šioje dalyje, remiantis apskaitos harmonizacijos išskirstymu į *de jure* (formaliają) bei *de facto* (praktinę) harmonizaciją, atliekama aktualiausio tarptautinės harmonizacijos projekto, JAV ir ES apskaitos konvergencijos, *de jure* tyrimas, kurio tikslas – ištirti harmonizuotuose apskaitos standartuose išlikusius skirtumus, kurie padės tirti apskaitos *de facto* harmonizaciją.

JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacijos tyrimo rezultatai sudaro pagrindą JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos tyrimui. Šiame skyriuje nurodoma JAV ir ES praktinės apskaitos harmonizacijos tyrimo metodologija.

2.1. JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacija

2002 m. prasidėjęs JAV VPAP ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų skirtumų panaikinimo procesas, kurį FASV ir TASV vadina konvergencija, nuosekliai vystomas, įgyvendinant trumpalaikius ir bendrus pagrindinius projektus. Teigiama, jog konvergencijos projektų vykdymo procesas stipriai pažengė į priekį, todėl pasirinkę Alfred Popken, Lewis Dulitz (2008) pateiktą apskaitos standartų išskirstymą pagal harmonizacijos įgyvendinimo stadijas kaip atskaitos tašką (2 lentelė), pasitelkus turinio analizę, atliksime JAV ir ES apskaitos formaliosios harmonizacijos analizę - palyginsime jau konverguotus TFAS ir JAV VPAP.

2 lentelė

Apskaitos standartų harmonizacijos įgyvendinimo stadijos 2008 m. duomenimis

Konverguoti	Iš dalies konverguoti	Nekonverguoti
TAS 1 Finansinių ataskaitų pateikimas	TAS 10 Pobalansiniai įvykiai	TAS 27 Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos
TAS 2 Atsargos	TAS 11 Statybos sutartys	TAS 29 Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygomis
TAS 7 Pinigų srautų ataskaita	TAS 12 Pelno mokestis	TAS 36 Turto vertės sumažėjimas
TAS 8 Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos	TAS 16 Nekilnojamas turtas, įranga ir įrenginiai	TAS 37 Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas
TAS 20 Valstybės dotacijų apskaita ir valstybės paramos atskleidimas	TAS 17 Nuoma	TAS 38 Nematerialusis turtas
TAS 21 Užsienio valiutos kurso pasikeitimo rezultatas	TAS 18 Pajamos	TAS 40 Kapitalas
TAS 23 Skolinimosi išlaidos	TAS 19 Išmokos darbuotojams	TAS 41 Žemės ūkis
TAS 28 Investicijos į asocijuotąsias įmones	TAS 32 Finansinės priemonės. Pateikimas	TFAS 1 TFAS taikymas pirmą kartą
TAS 31 Jungtinė veikla	TAS 34 Tarpinė finansinė atskaitomybė	
TAS 33 Pelnas, tenkantis vienai akcijai	TAS 39 Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas	
TFAS 2 Mokėjimas akcijomis		
TFAS 3 Verslo sujungimai		
TFAS 4 Draudimo sutartys		

TFAS 5 Parduodamas ilgalaikis turtas ir nutraukta veikla		
TFAS 6 Mineralinių turtų tyrimas ir analizė		
TFAS 7 Finansinės priemonės. Atskleidimas		
TFAS 8 Veiklos segmentai		

Šaltinis: POPKEN, A.; DULITZ, L. (2008) Introduction to IFRS – U.S. GAAP differences, p. 8-12.

Iš 2 lentelės matyti, jog didžiąją daugumą apskaitos standartų galime priskirti prie konverguotųjų, tačiau vis dar egzistuoja skirtumai tarp TFAS ir JAV VPAP. Remiantis Ernst&Young, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte organizacijų JAV VPAP ir TFAS tyrimais, išanalizuosime reikšmingiausias standartų skirtumus.

Finansinių ataskaitų sudėtis, kaupimo, pastovumo ir reikšmingumo principų reikalavimas yra JAV VPAP ir TFAS, susijusių su **finansinių ataskaitų pateikimu**, panašumai. Bendras FASV ir TASV finansinių ataskaitų pateikimo konvergencijos projektas suskirstytas į tris fazes. Pirmoji „A“ fazė, kurios esmė yra suderinti pilną finansinių ataskaitų rinkinį ir reikalavimus palyginamajai informacijai, jau yra baigta, o fazės „B“ – informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose labiau fundamentalūs aspektai – ir „C“ – tarpinės finansinės informacijos pateikimas ir atskleidimas – dar neužbaigtos (International Accounting Standards Board, 2009). Nors oficialiai teigiama, kad reikalavimai palyginamajai finansinei informacijai suderinti, tačiau vieno bendro reikalavimo finansiniams periodams nėra, kadangi pagal JAV VPAP, susisklosčius tam tikroms aplinkybėms, gali būti pateikiama tik vienerių metų finansinė informacija, viešojo sektoriaus įstaigos, kurios turi paklusti JAV Vertybinių popierių ir biržos komisijos taisyklėms ir reglamentams, teikia 2-iejų arba 3-iejų metų palyginamąją informaciją, o pagal TAS 1 šalia ataskaitinių metų finansinės informacijos turi būti pateikiami tik praeitų metų finansiniai duomenys (Ernst&Young, 2009, p. 5). Atidėtųjų mokesčių atvaizdavimas yra pagrindinis skirtumas, susijęs su balanso pateikimu, nes JAV tokius mokesčius galima pateikti kaip ilgalaikį arba trumpalaikį turtą ar įsipareigojimą, o pagal TAS 1 atidėtieji mokesčiai pateikiami kaip ilgalaikiai. Tai, be abejonės, gali paveikti tam tikrų įmonės balanso rodiklių apskaičiavimo rezultatus (Pricewaterhousecoopers, 2009, p. 100). Dar vienas skirtumas, kylantis iš pasirinkimo galimybių, yra sąnaudų klasifikacija pelno (nuostolių) ataskaitoje, antai pagal TAS 1 įmonė turi pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje arba pelno (nuostolių) ataskaitos pastabose sąnaudų analizę, naudodamasi sąnaudų pobūdžiu arba sąnaudų paskirties įmonėje pagrįsta klasifikacija, o JAV – tik pagal sąnaudų paskirtį. Pelno (nuostolių) ataskaitos rezultatai gali skirtis ir dėl to, jog ypatingieji straipsniai pagal TAS 1 yra draudžiami, o JAV – ne, taip pat nevienodai suprantama nutraukta veikla - tai veiklos komponentės, kurios yra parduodamos arba

nutraukiamas jų veikimas: JAV VPAP - numatant, jog nebebus reikšmingų pinigų srautų arba ryšių su nutraukta veikla, TAS 1 – įsigyjamos tik perpardavimo tikslais.

2004 m. FASV išleido vienintelį **atsargų** apskaitos harmonizacijos projektą, t.y. finansinės apskaitos standartą (toliau-FAS) 151 „Atsargų išlaidos“, kuris panaikino smulkius nenaudojamos įrangos, krovinių gabenimo, broko, priežiūros išlaidų apskaitos skirtumus tarp JAV VPAP ir TFAS. Šiuo metu jokių konvergencijos projektų nėra numatyta, tačiau egzistuoja 4 reikšmingi skirtumai (Ernst&Young, 2009, p. 13; Pricewaterhousecoopers, 2009, p. 76):

1. Atsargų apskaitos metodas. JAV LIFO metodas yra leidžiamas, o TAS 2 šį metodą draudžia, be to, savikainos apskaičiavimo formulė turi būti naudojama visoms panašaus pobūdžio ar suteikiamos naudos atsargoms, o JAV VPAP aiškiai nenurodo pastovios savikainos formulės reikalavimo.
2. Atsargų balansinės vertės nustatymas. TAS 2 atsargos parodomos mažesne verte: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba grynąja realizavimo verte. JAV VPAP atsargos taip pat parodomos mažesne verte: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba rinkos kaina (dabartine atsargų atstatymo savikaina).
3. Atsargų nukainojimo panaikinimas. Pagal TAS 2 reikia panaikinti atsargų nukainojimą, jei tam tikri kriterijai aptinkami, o JAV VPAP tai draudžia.
4. Atsargų įvertinimas grynąja realizavimo verte netgi, jei ji aukštesnė už savikainą, JAV leidžiamas, bet tik tam tikriems produktams (pavyzdžiui, brangieji metalai), o TAS 2 tai draudžia.

Tokie standartų panašumai kaip principas, kad atsargų apskaitos pagrindas yra savikaina, vienodas atsargų apibrėžimas, panašios savikainos apskaičiavimo technikos, pardavimo išlaidų neįtraukimas į atsargų savikainą nesudaro pagrindo teigti, jog atsargų standartai yra konverguoti.

Apskaitos standartai, susiję su **pinigų srautų ataskaita**, taip pat nėra vienareikšmiai. TAS 7 reikalauja, kad gaunamos palūkanos būtų pateikiamos pagrindinės arba investicinės veiklos grupėse, mokamos palūkanos turi būti pagrindinėje arba finansinėje veiklose, o JAV ir gaunamos, ir mokamos palūkanos turi būti atvaizduojamos pagrindinėje veikloje. Pinigų srautai iš pagrindinės ūkinės veiklos abiejose apskaitos sistemose gali būti pateikiami naudojant du metodus: tiesioginį, kai pateikiamos pagrindinės piniginių įplaukų ir išmokų grupės; netiesioginį, kai grynasis pelnas ar nuostoliai koreguojamas nepiniginio pobūdžio operacijomis, atvaizduojamas pinigų srautų iš pagrindinės įmonės veiklos padidėjimas ar sumažėjimas. Tačiau ir čia egzistuoja skirtumas tarp JAV VPAP ir TFAS – pagal TAS 7 grynasis pelnas turi būti suderintas su grynaisiais pinigų srautais iš pagrindinės veiklos tik pagal netiesioginį būdą, JAV grynasis pelnas turi būti suderintas su grynaisiais pinigų srautais pagal abu būdus. TAS 7 nurodo paskelbti nutraukiamą veiklą pinigų srautų ataskaitoje arba aiškinamajame rašte, kai tik veikla nutraukiama, JAV VPAP nereikalauja

atskiro paskelbimo. Iš akcijų gaunamų pinigų srautų parodymo TAS 7 aiškiai neuždraudžia, o JAV tai griežtai draudžiama. Dėl mokesčių sumažinimo pavaizdavimo TAS 7 nepateikia specialių nurodymų, JAV VPAP nurodo, kad sumažintus mokesčius reikia parodyti finansinėje veikloje ir tą pačią sumažintą sumą pagrindinėje veikloje (Deloitte, 2008, p. 14-15).

Vienintelis skirtumas tarp TAS 8 „**Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos**“ ir JAV VPAP apskaitos politikos standartų yra tas, jog pagal TAS 8 apskaitos politikos pasikeitimas turi būti taikomas retrospektyviai, išskyrus tuos atvejus, kai kiekvieno pataisymo suma, priklausanti ankstesniems laikotarpiams, negali būti pakankamai tiksliai nustatyta, JAV VPAP jokių retrospektyvaus apskaitos politikos keitimo netaikymo išimčių nenumato (Deloitte, 2008, p. 15).

TAS 20 **Valstybės dotacijų apskaitos ir valstybės paramos atskleidimo** standarte leidžia pripažinti valstybės dotacijas, tik jei yra pagrįstas įsitikinimas, jog būtinos sąlygos valstybės dotacijoms gauti bus įvykdytos, o pagal JAV VPAP sąlygos turi būti įvykdytos. Dėl šio skirtumo skiriasi valstybės dotacijų pripažinimas ir pavaizdavimas finansinėse ataskaitose (Pricewaterhousecoopers, 2009, p. 105).

TAS 21 „**Užsienio valiutos kurso pasikeitimo rezultatas**“ ir FAS 52 „Užsienio valiutos keitimas“ skiriasi nuostatomis dėl paprastųjų akcijų valiutos pakeitimo, kadangi JAV paprastųjų akcijų valiutos pakeitimo skirtumas pripažįstamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, tik jei paprastosios akcijos yra parduodamos arba likviduojama dukterinė įmonė. Kai patronuojančiai įmonei grįžta dalis pelno iš užsienio investicijų, pelno (nuostolių) ataskaitoje tai neatvaizduojama. TAS 21 investicijų pelną apibrėžia kaip užsienio investicijų dalinį disponavimą ir valiutos pakeitimo proporcingą dalį nurodo pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nesuvienodintas ir užsienio operacijų konsolidacijos metodas. JAV naudojamas „žingsnis po žingsnio“ konsolidacijos metodas, pagal kurį kiekviena įmonė yra konsoliduojama su jos tiesiogine patronuojančia įmone, paskui pagrindinė patronuojanti įmonė konsoliduoja visų dukterinių įmonių finansines ataskaitas. TAS 21 neapibrėžia konkretaus konsolidacijos metodo, dėl šios priežasties „žingsnis po žingsnio“ arba tiesioginis, pagal kurį kiekviena įmonė iš konsoliduotos grupės yra tiesiogiai konsoliduojama į pagrindinę patronuojančią įmonę, neatsižvelgiant į tiesiogines patronuojančias įmones, metodai naudojami. Paskutinis šių standartų skirtumas – iš užsienio operacijų gautų valiutų keitimas, esant hiperinfliacijos sąlygoms. Šiuo atveju TAS 21 reikalauja finansines ataskaitas indeksuoti, naudojant bendrųjų kainų indeksą. Po indeksavimo užsienio valiuta keičiama į finansinės atskaitomybės valiutą tam tikru santykiu. JAV finansinės ataskaitos perskaičiuojamos, jei veikianti valiuta buvo finansinės atskaitomybės valiuta su pakeitimo rezultatais, pripažintais pelno (nuostolių) ataskaitoje (Ernst&Young, 2009, p. 24-25).

Tarp TAS 23 „**Skolinimosi išlaidos**“ standarto ir jo JAV VPAP ekvivalento yra vienintelis išlikęs skirtumas – pagal TAS 23 skolinimosi išlaidos, tinkamos kapitalizacijai, sumažinamos, o JAV tai galima atlikti tik esant labai retoms aplinkybėms (Deloitte, 2008, p. 32).

Pagrindinis standartų TAS 28 „**Investicijos į asocijuotąsias įmones**“ ir jo JAV VPAP ekvivalento skirtumas yra investicijų įvertinimo būdas. Nors būdai iš esmės yra tie patys, tačiau skiriasi jų naudojimo prioritetinė eilė, kadangi JAV pirmenybė teikiama tikrajai vertei, bet jei įmonė nepasirenka investicijas vertinti tikrąja verte, tuomet naudojamas nuosavybės metodas. TAS 28 vienintelį investicijų įvertinimo būdą konsoliduotose finansinėse ataskaitose nurodo nuosavybės metodą, o patronuojančių ar investuotojų įmonių atskirose finansinėse ataskaitose dukterinės ir asocijuotos įmonės gali būti apskaitytos arba įsigijimo, arba tikrąja verte. Panaši situacija aptinkama **jungtinę veiklą** reglamentuojančiuose standartuose, kadangi investicijos jungtinėje veikloje apskaitomos arba proporciniu konsolidacijos metodu, arba nuosavybės metodu. Iš šių dviejų metodų renkasi tarptautinius apskaitos standartus taikančios įmonės, o JAV pirmumas suteikiamas nuosavybės metodui, bet nurodoma, jog tam tikrose šakose vykdančios veiklą įmonės gali naudoti proporcinės konsolidacijos metodą įvertinti investicijas jungtinėje veikloje (Ernst&Young, 2009, p. 9).

TAS 33 ir FAS 128 - **Pelnas, tenkantis vienai akcijai** – yra standartai, kurie pasižymi fundamentaliais panašumais: bendras reikalavimas įmonėms, kurių akcijomis viešai prekiaujama, atskleisti pelno, tenkančio vienai akcijai, informaciją, nurodymas naudoti pagrindinį ir susilpnintą pelno vienai akcijai (toliau-PVA) apskaičiavimą ir rezultato pateikimą pelno (nuostolių) ataskaitoje, skaičiuojant susilpnintą PVA, naudoti „savų akcijų“ (Treasury stock, angl.) metodą. Tačiau susilpninto PVA rezultatai gali skirtis, nes JAV periodą nuo sausio 1 d. iki tam tikros datos (YTD, angl.) įvertina atskirais tarpinių periodų skaičiavimo svertiniais vidurkiais, o TAS 33 susilpnintas PVA paremtas periodu iki tam tikros datos, neatsižvelgiama į tarpinių periodų svertinį vidurkį. TAS 33 akcijų prekybos sutarčių rezultatą nurodo pateikti visada tik akcijomis, o JAV galimi du variantai: dažniausiai finansinėse ataskaitose sutartys atvaizduojamos akcijomis, tačiau jei iškyla tam tikra būtinybė, gali būti informacija pateikta gryniaisiais (Ernst&Young, 2009, p. 40).

Mokėjimas akcijomis yra prekių ar paslaugų įsigijimas mainais į akcijas ar kitus nuosavybės vertybinius popierius arba tai yra įsipareigojimų atsiradimas, bet kokia dalimi susijęs su akcijų kaina. TFAS 2 ir FAS 123 (pataisytas) skiriasi sandorių ne su darbuotojais įvertinimu bei premijų išlaidų įvertinimu ir pripažinimu, kadangi TFAS 2 reikalauja premijos išlaidas pripažinti pagreitintu būdu ir kiekviena atskira premijos išmokėjimo dalis turi būti atskirai įvertinta, JAV renkasi iš dviejų premijos išlaidų pripažinimo būdų, naudoja arba tiesioginį, arba pagreitintą metodą, tačiau visiškai neatsižvelgiama į premijų išmokėjimo dalis. JAV sandorių ne su darbuotojais atveju sandorį galima įvertinti pasitelkus gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę,

nuosavybės vertybinių popierių tikrąją vertę. Jeigu naudojama pastaroji tikroji vertė, tuomet įvertinimo data turi būti anksčiau datos, kurią buvo sudaryta sutartis, arba kai sandoris įvykdomas. TFAS 2 nurodo, jog nuosavybės vertybinių popierių tikrąja verte pateiktas sandoris galimas tik tuomet, jei prekių ar paslaugų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta.

TFAS 3 (pataisytas) ir FAS 141 (pataisytas) – „**Verslo sujungimai**“ – JAV VPAP dukterinės įmonės nuosavybės dalis, tiesiogiai ar netiesiogiai nepriskirtina patronuojančiai įmonei (nekontroliuojamoji dalis), įvertinama tikrąja verte, į kurią įeina ir prestižo dalis, o pagal TFAS 3 arba tikroji vertė, įskaitant prestižą, arba įsigytos įmonės turto, išskyrus prestižą, proporcinė tikrosios vertės dalis naudojamos įvertinti nekontroliuojamąją dalį. JAV VPAP neapibrėžtuosius turtą ir įsipareigojimus pradiniam etape pripažįsta pirmiausia atsižvelgiant į faktą, ar neapibrėžtumai iškyla iš sutarties, ar jie yra nesutartiniai. Sutartiniai neapibrėžtumai įvertinami įsigijimo dienos tikrąja verte, o nesutartiniai – įsigijimo dienos tikrąja verte tik tuomet, jei neapibrėžtas turtas ar įsipareigojimai atitinka turto ar įsipareigojimo apibrėžimą. Tuo tarpu remiantis TFAS 3 nuostatomis neapibrėžtas turtas nėra pripažįstamas, o neapibrėžti įsipareigojimai pripažįstami įsigijimo dieną tikrąja verte, jei ji gali būti patikimai nustatyta, ir jei neapibrėžtas įsipareigojimas atitinka dabartinio įsipareigojimo, kylancio iš praeities veiksmų, požymius. Vėlesnis neapibrėžtųjų įsipareigojimų vertinimas pagrįstas aukštesne nei įsigijimo dienos tikrąja verte, tačiau abiejų apskaitos sistemų standartai nurodo ir kitas pasirinkimo galimybes vertinti neapibrėžtuosius įsipareigojimus: JAV galima pasirinkti vertę, kuri būtų pripažįstama pagal FAS 5 „Neapibrėžtojo turto ir įsipareigojimų apskaita“, TFAS 3 reikalauja iš aukštesnės nei įsigijimo dienos tikrosios vertės minusuoti sukauptą amortizaciją, remiantis TAS 18 „Pajamos“, arba pasirinkti vertę, kuri būtų pripažįstama pagal TAS 37 „Atidėjiniai, neapibrėžtas turtas ir įsipareigojimai“. Jei įsigytos įmonės veiklos lizingo terminai santykinai atitinka rinkos terminus, tuomet įmonę įsigijęs JAV ūkio subjektas pripažįsta veiklos lizingą kaip nematerialųjį turtą ar įsipareigojimą, neatsižvelgiant į tai, ar įsigyta įmonė yra nuomotoja ar nuomininkas. Pagal TFAS 3 nematerialusis turtas ar įsipareigojimai pripažįstami, tik jei įsigyta įmonė yra nuomininkė. Kai verslo sujungimai bendrai kontroliuojami, JAV nurodo apskaitą vykdyti, remiantis įsigijimo vertės modeliu, o TFAS 3 nėra nuostatų dėl bendros kontrolės, todėl vadovaujamosi panašiu į JAV modelį.

TFAS 4 „**Draudimo sutartyse**“ teisių ir įsipareigojimų pagal draudimo sutartis pripažinimas ir vertinimas galimas tik vienu būdu, o JAV TFAS 4 standarto analoge galimi keli būdai. Išvestinių finansinių priemonių įtraukimas į draudimo sutartis JAV būtinas, jei įtrauktų finansinių priemonių bruožai ir rizikos laipsnis yra susiję su visa draudimo sutartimi. TFAS 4 nuostatos šiek tiek siauresnio požiūrio – išvestinės finansinės priemonės, kurios bruožai ir rizikos laipsnis yra nesusiję su visa draudimo sutartimi, bet kurios vertė yra tarpusavyje susijusi su

draudimo sutarties verte, turi būti įtraukta į draudimo sutartį, o ne apskaitoma atskirai kaip išvestinė finansinė priemonė (Deloitte, 2008, p. 12).

Standartų, kurių objektas yra **parduodamas ilgalaikis turtas ir nutraukta veikla**, iš esmės skiriasi dėl nutraukiamosios veiklos aspektų, apibrėžimo, pateikimo bei užsienio įmonių, kurių veikla nutraukiama, vertės sumažinimo sprendimų. Pagal TFAS 5 nutrauktos veiklos subjektas yra verslo ar geografinis segmentas arba labai svarbus komponentas, o JAV standartuose nutraukta veikla apibūdinama plačiau, kadangi tai komponentas, kuris gali būti veiklos segmentas, ūkio vienetas, teikiantis finansinę atskaitomybę, dukterinė įmonė arba turto grupė. Pagal TFAS 5 nutrauktos veiklos pateikimas suprantamas kaip pelno ar nuostolių po apmokestinimo atvaizdavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje, o JAV principai reikalauja pelno ar nuostolių prieš ir po apmokestinimo. Prieš užsienio įmonių, kurių veikla nutraukiama, vertės sumažinimą JAV užsienio įmonės investicijų balansinė vertė turi būti koreguojama, o TFAS 5 to neleidžia (Deloitte, 2008, p. 14).

Finansinių instrumentų apskaitos standartuose egzistuoja šie skirtumai:

- Tikrosios vertės apibrėžimas: JAV VPAP tikrosios vertės sąvoka yra aiškiai apibrėžiama – tai kaina, kuri būtų gaunama parduodant turtą arba sumokant už įsipareigojimus įvertinimo dieną; tikroji vertė yra pozicijos uždarymo kaina, kuri gali skirtis nuo atidarymo kainos. Atskiruose TFAS tikrosios vertės apibrėžimas skiriasi. Bendrai pagal TFAS tikroji vertė yra suma, už kurią turtas gali būti mainomas arba įgyvendinami įsipareigojimai; atidarymo kaina yra laikoma tikrąja verte.
- Tikrosios vertės taikymas. Abiejose apskaitos sistemose yra galimybė finansinius instrumentus įvertinti pakeista tikrąja verte, kai susidaro tam tikros aplinkybės, tačiau TFAS 7 nurodo griežtesnes sąlygas nei JAV VPAP.
- Sudėtiniai finansiniai instrumentai pagal JAV VPAP nėra išskaidomi į skolos ir nuosavybės komponentus, o TFAS 7 reikalauja išskirstymo.
- TFAS leidžia apsaugoti nuo rizikos įvairiai, o JAV VPAP nurodo, kokie būtent rizikos komponentai gali būti apsaugomi.
- Finansinio turto pardavimas – JAV VPAP kai yra perduodama kontrolė, o TFAS – kai yra perduodama kontrolė ir rizika bei premijos.
- Pagal JAV VPAP paskolos yra klasifikuojamos į paskolas investicijoms, kurios įvertinamos amortizuota savikaina, ir į paskolas pardavimui, įvertinamos mažesne verte, arba savikaina arba tikrąja verte. Pagal TFAS paskolos yra apskaitomos amortizuota savikaina, o paskolos pardavimui yra įvertinamos tikrąja verte.

FAS 131 „Įmonės segmentų ir su jais susijusios informacijos pateikimas“ ir TFAS 8 „**Veiklos segmentai**“ skiriasi segmentų apibrėžimu, nes JAV įmonės, kuri organizuojama

„matricos“ pagrindu, segmentai yra produktai ir paslaugos, o TFAS 8 nurodo segmentus pateikti produktų ir paslaugų pagrindu, neatsižvelgiant į įmonės organizacinę formą. Segmentai turi pateikti ilgalaikio turto finansinę informaciją, tik JAV neįtraukiama, o TFAS 8 reikalauja įtraukti nematerialųjį turtą (Deloitte, 2008, p. 13). Taip pat TFAS 8 reikalauja pateikti informaciją apie segmentų įsipareigojimus, kai JAV to nereikalaujama (Ernst&Young, 2009, p. 41).

Taigi, išnagrinėjus, anot Alfred Popken, Lewis Dulitz (2008), konverguotų standartų skirtumus, pastebima gana daug neatitikimų tarp standartų (3 lentelė). Skirtumai kyla dėl nevienodo detalumo lygio apskaitos standartuose, ne tų pačių principų laikymosi, nesuvienodintų leidžiamų ar draudžiamų apskaitos standartų aspektų, bet daugiausia skirtumų, kaip matome, sąlygoja apskaitos procese naudojami metodai, kadangi egzistuoja jų pasirinkimo galimybės, skiriasi metodų taikymo sąlygos.

3 lentelė

Konverguotų JAV ir ES apskaitos standartų skirtumai

Detalumas	Draudžiama/leidžiama	Metodika	Principai
TAS 1 (nutrauktos veiklos apibrėžimas)	TAS 1 (ypatingieji straipsniai)	TAS 1 (sąnaudų klasifikacija)	TAS 1 (atidėtieji mokesčiai)
TAS 1 (palyginamoji informacija)	TAS 2 (atsargų nukainojimas)	TAS 2 (atsargų apskaitos metodas)	TAS 7 (palūkanos)
TAS 2 (savikainos formulė)	TAS 2 (grynoji realizavimo vertė)	TAS 2 (atsargų balansinė vertė)	TAS 20 (valstybės dotacijų pripažinimas)
TAS 7 (nutraukiamos veiklos paskelbimas)	TAS 7 (iš akcijų gaunami pinigų srautai)	TAS 7 (pagrindinės veiklos pinigų srautai)	TAS 21 (paprastųjų akcijų valiutos keitimas)
TAS 7 (mokesčių sumažinimas)	TFAS 5 (įmonės vertės sumažinimas)	TAS 21 (užsienio operacijų konsolidacija)	TAS 23 (skolinimosi išlaidų sumažinimas)
TAS 8 (apskaitos politikos keitimas)		TAS 21 (iš užsienio operacijų gautų valiutų keitimas)	TAS 33 (akcijų prekybos sutartys)
TFAS 3 (bendra kontrolė)		TAS 28 (investicijų vertinimas)	TFAS 3 (išsigytos įmonės veiklos lizingas)
TFAS 4 (išvestinės finansinės priemonės)		TAS 31 (investicijos jungtinėje veikloje)	TFAS 8 (nematerialusis turtas ilgalaikiame turte)
TFAS 8 (segmentų apibrėžimas)		TAS 33 (susilpnintas PVA)	TFAS 7 (Sudėtiniai finansiniai instrumentai)
TFAS 8 (segmentų įsipareigojimai)		TFAS 2 (premijos išlaidos)	TFAS 7 (Apsisaugojimas nuo rizikos)
TFAS 7 (tikrosios vertės apibrėžimas)		TFAS 2 (sandoriai ne su darbuotojais)	
TFAS 7 (Finansinio turto pardavimas)		TFAS 3 (nekontroliuojamoji dalis)	
		TFAS 3 (neapibrėžtas turtas, įsipareigojimai)	
		TFAS 3 (vėlesnis neapibrėžtų įsipareigojimų vertinimas)	
		TFAS 4 (draudimo sutarčių pripažinimas ir vertinimas)	
		TFAS 5 (nutrauktos veiklos pateikimas)	
		TFAS 7 (Paskolų įvertinimas)	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal DELOITTE (2008), PRICEWATERHOUSECOOPERS (2008), ERNST&YOUNG (2009).

Šios formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos analizės rezultatai sudaro pagrindą teigti, jog tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama ne tik su pirmame skyriuje apibrėžtais sunkumais (nacionalizmas, reguliuojančių institucijų trūkumas, fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai), bet ir su siauresnio pobūdžio kliūtimis. Skirtumų tarp jau konverguotų apskaitos standartų egzistavimas, įvairių harmonizacijos kliūčių nustatymas bei numanymas kelia klausimą, ar įmanoma praktiškai įgyvendinti harmonizaciją, kokia yra tikroji JAV ir ES apskaitos harmonizacijos projekto situacija.

2.2. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo metodika

Iškilę probleminiai klausimai sudaro prielaidą JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimui, kuriuo bus siekiama nustatyti tyrimo objekto - JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos - faktinį lygį. Tyrimo atskaitos taškas - hipotezė, jog JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacija neegzistuoja. Šis tyrimas taip pat padės pagrįsti arba paneigti prielaidą, jog formalieji apskaitos standartų skirtumai daro įtaką *de facto* harmonizacijos procesui, taigi pagal gautus rezultatus bus galima daryti netiesioginę išvadą dėl formaliosios JAV ir ES harmonizacijos efektyvumo. Tokiu būdu bus įgyvendintas viso darbo tikslas - ištirtas JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įgyvendinimo lygis.

Siekiant tyrimo tikslo, užsibrėžtas pagrindinis uždavinys – įvertinti JAV ir ES finansinių ataskaitų turinio analizės metu nustatytų apskaitos aspektų harmonizacijos lygį.

Toliau šiame poskyryje išdėstomi JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo metodikos pagrindai: tyrimo metodai, tyrimo imtis bei organizavimas, neatsiribojant nuo ankstesnių *de facto* apskaitos harmonizacijos tyrimų metodikos specifikos. Verta pabrėžti, jog iki tyrimo vykdymo datos dar nebuvo įvykdytų JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimų.

2.2.1. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo metodai

De facto harmonizacijos tyrimų metodologija nėra vienareikšmė. Rahman *ir kt.* (1996) teigia, jog „apskaitos harmonizacijos tyrimai yra eksperimentavimo stadijoje, kur siūlomos vis naujos tyrimo metodologijos ir technikos, o tyrimų rezultatai skiriasi“ (Rahman *ir kt.*, 1996, p. 326). Iš tiesų, iki 2003 metų vykdytuose empiriniuose tyrimuose ta pati metodika buvo panaudota tik vieną kartą – Archer *ir kt.* (1996) ir Lainez *ir kt.* (1999) tyrimuose (4 lentelė).

De facto apskaitos harmonizacijos tyrimų metodika 1988-2003 m.

Metodas	H	C	C _{modifikuotas}	I	I _{modifikuotas}	χ^2	Kiti
Tyrėjas							
Van der Tas (1988)	X	X		X			
Tay, Parker (1990, 1992)						X	Koncentracijos indeksas
Van der Tas (1992a, 1992b)		X				X	
Walton (1992)							Apklausa
Emenyonu, Gray (1992)				X		X	
Archer, Delvaille, McLeay (1995)			X				
Hermann, Thomas (1995)				X	X	X	
Archer, Delvaille, McLeay (1996)			X				Linijinė regresija
Lainez, Callao, Jarne (1996)		X					Friedman bei Wilcoxon testai
Krisement (1997)							V index
McLeay <i>ir kt.</i> (1999)							Linijinė regresija
Morris, Parker (1998)		X		X			
Lainez, Jarne, Callao (1999)			X				
Canibano, Mora (2000)		X				X	„Plėtros“ (bootstrapping, angl.) testas
Parker, Morris (2001)	X		X			X	
Aisbitt (2001)			X				Wilcoxon testas
Chen, Sun, Wang (2002)						X	
Ding, Stolowy, Tenenhaus (2002)							Logistinė regresija
Taplin (2003)	X	X					Standartinė klaida

Šaltinis: sudaryta autorės

Iš 4 lentelės matyti, kad harmonizacijos tyrimo metodikai pagrindą davė 1988 metais Van der Tas suformuluotas Herfindahl (H) indeksas, kuris parodo apskaitos metodo harmonizaciją šalyje:

$$H = \sum P_m^2 \quad (1)$$

kur:

m – alternatyvus apskaitos metodas,

P_m – apskaitos metodo m santykinis dažnis.

Šalia Herfindahl indekso Van der Tas (1988) pateikė šiuos indeksus:

1. C indeksą, kuris matuoja nacionalinę harmonizaciją, kai kompanija pateikia finansinę informaciją keliais alternatyviais apskaitos metodais;
2. I indeksą, matuojantį tarptautinę harmonizaciją, t.y. apskaitos praktikos harmonizaciją tarp 2 ar daugiau šalių. Šis indeksas susilaukė kritikos, argumentuojant tuo, jog jis neparodo statistinės harmonizacijos reikšmės, anot

kritikų, I indeksas duoda tik skalę, pagal kurią išmatuojama harmonizacija dėl palyginimo tikslų.

Vėlesniais laikotarpiais Van der Tas (1988) suformuoti indeksai buvo tobulinami. Vienas iš reikšmingiausių tobulinimo bandymų baigėsi nauju C indekso ($C_{\text{modifikuotas}}$) suformavimu. Tai 1995 metais sukurtas Archer *ir kt.* indeksas, kuris yra suskirstytas į:

1. Šalies vidaus C indeksas – įvertinami vidinės harmonizacijos efektai.
2. Tarptautinis C indeksas, kuris tapo Lainez, Jarne, Callao (1999), Aisbitt (2001), Parker, Morris (2001) tarptautinės harmonizacijos tyrimų pagrindu.

Archer *ir kt.* (1995) tarptautinis C indeksas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$C_{\text{tarptautinis}} = \sum_i \sum_j x_{ij} (x_{+j} - x_{ij}) / \sum_i (x_{++} - x_{i+}), \quad (2)$$

kur:

i – šalių skaičius,

j – apskaitos metodai,

x_{+j} – iš viso apskaitos metodų,

x_{i+} - iš viso šalių,

x_{++} - šalių bei apskaitos metodų sandauga.

Kiekvieno iš aptartų indeksų reikšmės, kurios parodo apskaitos harmonizacijos lygį, svyruoja tam tikruose intervaluose (5 lentelė).

5 lentelė

Apskaitos harmonizacijos indeksų reikšmės

Indekso reikšmė	Apskaitos harmonizacijos lygis
1	Visiška harmonizacija
0,90-0,99	Žymi harmonizacija
0,75-0,89	Patenkinama harmonizacija
<0,74	Menka harmonizacija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal PARKER, H. Robert; MORRIS, D. Richard (2001) The influence of U.S. GAAP on the harmony of accounting measurement policies of large companies in the U.K. and Australia, p. 309.

Literatūroje gana dažnai apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimai išskirstomi į paremtus indeksais bei statistinius. Tačiau Canibano ir Mora (2000) teigia, jog tai netikslinga, kadangi visapusė tyrimo metodika turi apimti ir indeksus, ir statistinius kriterijus. Iš įvairių statistinių kriterijų (linijinė bei loginė regresija, Friedman testas, Wilcoxon testas, V testas) populiariausias yra chi kvadratas (χ^2), kuris yra naudojamas statistinėms hipotezėms patikrinti (Kubilius, 1996, p. 315).

Šiame darbe JAV ir ES *de facto* apskaitos harmonizacijos įvertinimui stengtasi pasirinkti patikimiausius metodus, todėl tradicinis Van der Tas (1988) indeksas ir patobulintas tarptautinis indeksas yra geriausia apskaitos harmonizacijos tyrimų metodologijos alternatyva. Taigi naudojami šie metodai:

1. Archer *ir kt.* (1995) $C_{\text{tarptautinis}}$ indeksas;

2. Van der Tas (1988) H indeksas, kuriuo išmatuota tiek JAV, tiek ES nacionalinė harmonizacija;
3. Chi kvadratas (χ^2), kuriuo testuotas kiekvienas apskaitos aspektas. Chi kvadrato nulinė reikšmė su 5 proc. reikšmingumo lygiu tarptautinės harmonizacijos tyrimuose nurodo tarptautinės apskaitos harmonizacijos egzistavimą.

Atlikus įmonių finansinių ataskaitų turinio analizę, panaudoti nustatyti metodai. Taigi viso darbo tyrimas yra trianguliacinis, kadangi tyrimo metodika apima kokybinį bei kiekybinį metodus (trianguliacija – tyrimo organizavimo būdas, kai naudojami keli tyrimo metodai (Kardelis, 2002, p. 118)).

2.2.2. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo imtis

Užsienyje atliktų empirinių tyrimų imtys pavaizduotos 6 lentelėje. Vadovaujantis Kardelio (2002) tyrimo imties nustatymo formule, tyrimo imtis turėtų būti 12 546 finansinės ataskaitos, nusistačius 1% tikslumo bei 95% patikimumo lygius (6 lentelė). Tokia ypatingai didelė imtis yra dėl didelio standartinio nuokrypio, t.y. ankstesnių tyrimų imtis yra itin nevienodai pasiskirsčiusi.

6 lentelė

De facto apskaitos harmonizacijos tyrimų imtys

Tyrėjas	Kompanijų skaičius	Rodikliai
Van der Tas (1992a, 1992b)	154	$\sigma = 63.25$ $n = z^2 * \sigma^2 / \Delta^2 = 1.96^2 * 63.25^2 / 1^2 = 12\ 546$ Aritmetinis vidurkis = 93 $M_d = 80$
Ding, Stolowy, Tenenhaus (2002)	100	
McLeay <i>ir kt.</i> (1999)	286	
Archer, Delvaille, McLeay (1996)	89	
Chen, Sun, Wang (2002)	75	
Aisbitt (2001)	49	
Parker, Morris (2001)	80	
Canibano, Mora (2000)	85	
Lainez, Jarne, Callao (1999)	60	
Morris, Parker (1998)	50	
Hermann, Thomas (1995)	20	
Archer, Delvaille, McLeay (1995)	89	
Emenyonu, Gray (1992)	78	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Iš 6 lentelės duomenų matyti, jog McLeay *ir kt.* (1999) tirtų kompanijų skaičius smarkiai paveikia aritmetinį vidurkį. Kadangi tai yra vienintelis toks didelis kompanijų skaičius, jis iškreiptų

imties dydį. Todėl, nustatant tyrimo imtį, panaudota mediana (M_d), kuri „ignoruoja itin dideles ar itin mažas reikšmes“ (CFA program curriculum, 2009, p. 288).

Taigi atliekamo JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo imtį sudaro atsitiktine tvarka atrinktos aštuoniasdešimt 2008 m. finansinių ataskaitų: 40 JAV įmonių ataskaitų ir 40 ES įmonių ataskaitų (priedas).

ES šiame tyrime atstovauja Prancūzija, Vokietija, Jungtinė Karalystė, Estija bei Lietuva. JAV atrinktos įmonės yra listinguojamos NYSE akcijų biržoje, Prancūzijos, Vokietijos, Jungtinės Karalystės įmonės – NYSE Euronext. Lietuvos įmonių sąrašą sudaro emitentai, kurių vertybiniai popieriai yra įtraukti į prekybą reguliuojamose rinkose. Estijos įmonės atrinktos tos, kurios finansines ataskaitas sudaro, remiantis TFAS.

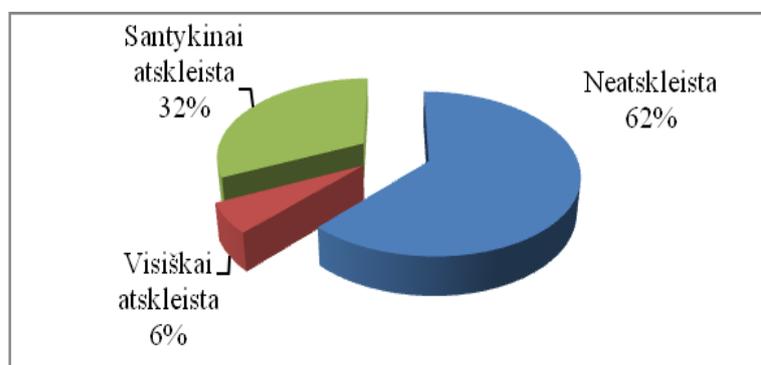
Parker, Morris (2001) teigia, jog, matuojant tarptautinę harmonizaciją, reikia tirti stambių kompanijų finansines ataskaitas, kadangi didelės kompanijos:

- ✓ stipriau pritraukia išorinius investuotojus;
- ✓ susiduria su finansinės informacijos paklausa;
- ✓ dažniau naudoja standartus, kurie pripažįstami tarptautiniu lygmeniu, t.y. TFAS ar JAV VPAP.

Taigi esminis didelių kompanijų duomenų naudojimo privalumas – tarptautinių apskaitos standartų naudojimas. Šiame tyrime atrinktų įmonių dydžiai skiriasi, kadangi skiriasi šalių ekonomikos dydis. Todėl kiekviena kompanijos finansinė ataskaita buvo patikrinta – JAV įmonių finansinės ataskaitos atrinktos tos, kurios sudarytos pagal JAV VPAP, ES – pagal TFAS.

2.2.3. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo organizavimas

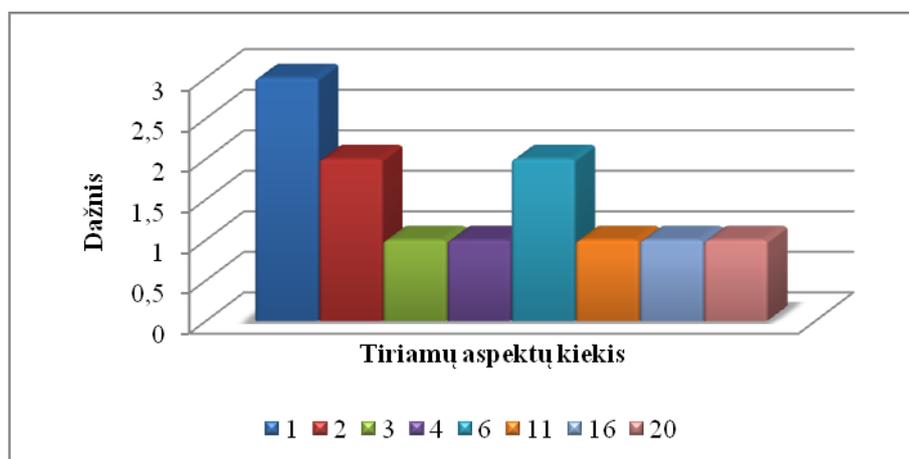
Atliekant finansinių ataskaitų turinio analizę, susidurta su **finansinės informacijos atskleidimo problema** - iš 2 lentelėje pateiktų tirtų 50-ies apskaitos aspektų 31 apskaitos aspektas nėra atskleistas (8 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

8 pav. Tyrimo įmonių finansinės informacijos atskleidimo lygis

Nors finansinės informacijos atskleidimo lygis yra mažas, vis dėlto tyrimo kintamųjų skaičius apskaitos harmonizacijai nustatyti yra pakankamas. Ankstesniuose apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimuose tyrėjai apsiribodavo nuo 1 iki daugiausia 20 apskaitos aspektų (9 pav.), kur daugiau 10 apskaitos aspektų yra tiriama tik trijuose empiriniuose darbuose. Mano nuomone, tai yra aptartų tyrimų trūkumas, kadangi, remiantis tik keliais apskaitos aspektais, nustatytas dviejų šalių apskaitos harmonizacijos lygis gali neparodyti realios situacijos.



Šaltinis: sudaryta autorės.

9 pav. *De facto* apskaitos harmonizacijos tyrimų tiriamų aspektų skaičius bei dažnis

Taigi šiame darbe JAV ir ES apskaitos *de facto* tyrimas apima 19 apskaitos aspektų, kuriems harmonizacijos indeksų skaičiavime suteiktas vienodas svoris.

JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacijos tyrimas nustatė kiekvieno tiriamo apskaitos aspekto alternatyvas (7 lentelė). Akivaizdu, jog jei neegzistotų apskaitos standartų alternatyvos, tuomet apskaitos harmonizacijos tyrimuose nebūtų mokslinės problematikos. Nurodytų alternatyvų pagrindu ir vykdomas JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimas.

7 lentelė

JAV ir ES apskaitos *de facto* tyrimo apskaitos aspektai bei jų alternatyvos

	Apskaitos standartas	Apskaitos aspektas	Apskaitos aspekto alternatyvos
1	TAS 1	Palyginamoji informacija	Einamųjų metų finansinė informacija Einamųjų metų ir praeitų metų finansinė informacija Paskutinių 3-ųjų metų finansinė informacija
2	TFAS 3	Bendra kontrolė pagal įsigijimo vertės modelį	Nustatyta Nenustatyta
3	TAS 1	Sąnaudų klasifikacija	Sąnaudų analizė pagal sąnaudų pobūdį Sąnaudų analizė pagal sąnaudų paskirtį
4	TAS 2	Atsargų apskaitos metodas	LIFO FIFO Vidutinės savikainos

5	TAS 2	Atsargų balansinė vertė	Mažesnė vertė: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba grynąja realizavimo verte Mažesnė vertė: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba rinkos kaina (dabartinė atsargų atstatymo savikainas) Svertinio vidurkio
6	TAS 28	Investicijų vertinimas	Tikroji vertė Nuosavybės metodas.
7	TAS 31	Investicijos jungtinėje veikloje	Proporcinės konsolidacijos metodas Nuosavybės metodas
8	TFAS 2	Premijų pripažinimas	Tiesioginis Pagreitintas
9	TFAS 2	Sandoriai ne su darbuotojais	Prekių ar paslaugų tikroji vertė Nuosavybės vertybinių popierių tikroji vertė
10	TFAS 3	Nekontroliuojamoji dalis	Tikroji vertė, išiskaičiuoja prestižas Proporcinės tikrosios vertės dalis, neįsiskaičiuoja prestižas
11	TFAS 3	Neapibrėžtas turtas	Įvertinamas įsigijimo dienos tikrąja verte Neįvertinamas
12	TFAS 3	Neapibrėžti įsipareigojimai	Įvertinami įsigijimo dienos tikrąja verte Neįvertinami
13	TFAS 5	Nutrauktos veiklos pateikimas	Pelne prieš mokesčius Pelne po mokesčių
14	TFAS 7	Paskolų įvertinimas	Tikroji vertė Amortizuota savikaina Savikaina
15	TAS 1	Atidėtieji mokesčiai	Atidėtieji mokesčiai pateikiami ir kaip ilgalaikis, ir kaip trumpalaikis turtas ar įsipareigojimas Atidėtieji mokesčiai pateikiami kaip ilgalaikis turtas ar įsipareigojimai
16	TAS 21	Paprastųjų akcijų valiutos keitimas	Pripažintas Nepripažintas
17	TAS 33	Akcijų prekybos sutartys	Akcijomis Grynaisiais
18	TFAS 8	Nematerialusis turtas ilgalaikiame turte	Nematerialus turtas įtraukiamas į ilgalaikį turtą Nematerialus turtas neįtraukiamas į ilgalaikį turtą
19	TFAS 7	Sudėtiniai finansiniai instrumentai	Tikroji vertė Pakeista tikroji vertė

Šaltinis: sudaryta autorės.

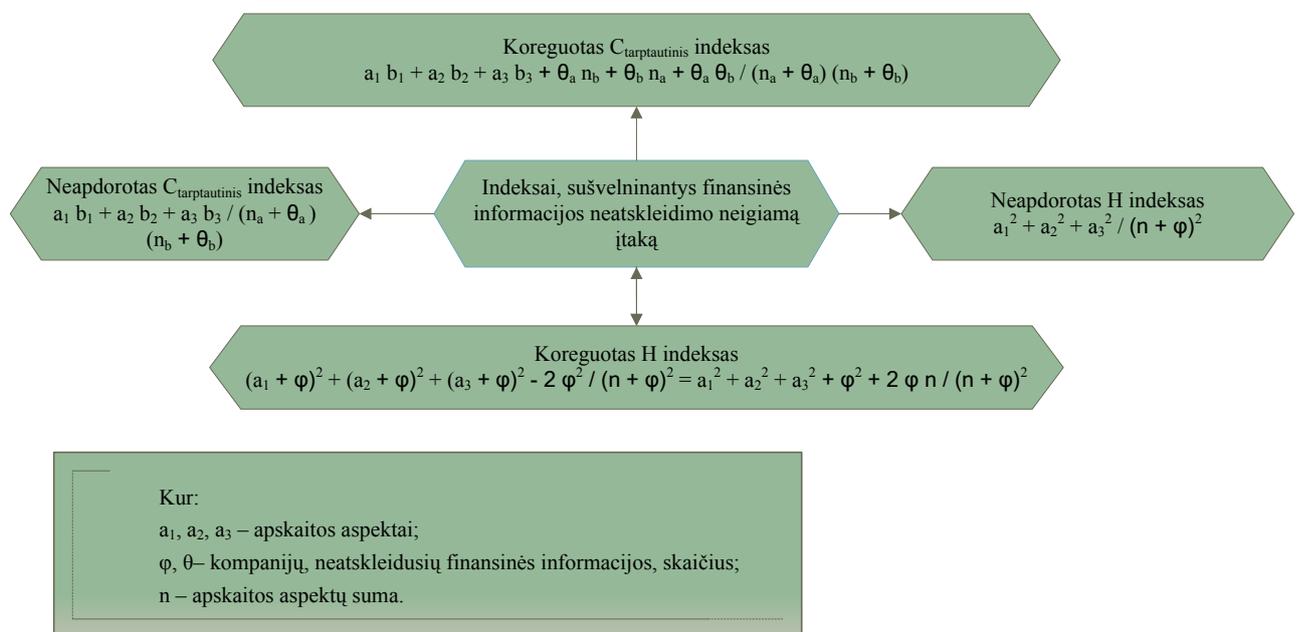
Pirmieji du apskaitos aspektai pasižymi detalumo skirtumais, su metodikos skirtumais susiduria 3-14 apskaitos aspektai, o paskutiniuosius penkis skiria nesuvienodinti apskaitos principai.

Nurodyti 19 apskaitos aspektai susiduria su santykinio neatskleidimo problema, t.y. tam tikra tirtų įmonių dalis neatskleidžia finansinės informacijos apie juos. Archer *ir kt.* (1995, 1996) siūlo tris alternatyvas, kaip vertinti neatskleistą informaciją:

1. Išbraukti kompanijas, neatskleidusias finansinės informacijos, iš statistinės analizės.

2. Neatskleistą informaciją apibūdinti kaip neprieinamą. Šiuo atveju kiekviena informacijos neatskleidusi kompanija yra palyginama su kitomis kompanijomis, neatskleidusiomis finansinės informacijos. Harmonizacijos indekso C ir vardiklis, ir skaitiklis padidėja, gaunamas *koreguotas indeksas*. Šis indeksas gali būti naudojamas, kai finansinės informacijos neatskleidimas yra retas arba tuo atveju, kai nustatoma, jog kompanija nepateikia duomenų, nes jai tiriamas apskaitos aspektas yra neaktualus dėl įmonės veiklos specifikos.
3. Priimti prielaidą, jog informacija egzistuoja, tačiau ji neatskleista. Harmonizacijos indekso C vardiklis padidėja, gaunamas *neapdorotas indeksas*.

Morris, Parker (1998) detalai pateikia koreguoto atskleidimo palyginimo indekso bei neapdoroto palyginimo indekso formuluotes (10 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MORRIS, D. Richard; PARKER, H. R. (1998) International Harmony Measures Of Accounting Policy: Comparative Statistical Properties, p. 81, p.86.

10 pav. Indeksų, sušvelninančių finansinės informacijos neatskleidimo neigiamą įtaką, formuluotės

Šiais indeksais remiasi JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimas šalia minėtų Archer *ir kt.* (1995) tarptautinio C indekso, Van der Tas (1988) H indekso ir Chi kvadrato (χ^2), kad būtų sumažinta finansinės informacijos neatskleidimo neigiama įtaka tyrimui.

Apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimai be naudojamų metodų, tyrimo imties bei kintamųjų skiriasi ir tyrimo apimamu laikotarpiu, kadangi egzistuoja ilgalaikiai, apimantys tam tikrus laiko periodus, bei trumpalaikiai (momentiniai) tyrimai. Šis tyrimas yra momentinis – tiriama 2008 m. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos situacija.

Taigi JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo metodikos esminiai bruožai: tyrimo objektas - JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacija; tyrimo tikslas – nustatyti JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos lygį; tyrimo uždavinys – įvertinti devyniolikos JAV ir ES apskaitos aspektų harmonizacijos lygį; tyrimo imtis - aštuoniasdešimt įmonių 2008 m. finansinių ataskaitų; tyrimo metodai: Archer *ir kt.* (1995) $C_{\text{tarptautinis}}$ indeksas, Van der Tas (1988) H indeksas, Chi kvadratas bei koreguoti ir neapdoroti harmonizacijos indeksai.

3. JAV IR ES APSKAITOS *DE FACTO* HARMONIZACIJOS TYRIMO REZULTATAI

Šioje dalyje pristatomi JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo rezultatai. Kadangi tyrimo rezultatai konstatuoja nepageidaujamą situaciją tarptautinės apskaitos srityje, stengiamasi apibrėžti JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos lygį nulėmusius nesklandumus bei pateikti pasiūlymus, kur turėtų būti sutelkiamas dėmesys, siekiant kuo aukštesnio JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įgyvendinimo lygio.

3.1. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacija

Pristatytoje JAV ir ES apskaitos *de facto* tyrimo metodologijoje buvo nurodyti devyniolika apskaitos aspektų bei jų alternatyvos (7 lentelė), kurių pagrindu buvo vykdoma JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio analizė. Atlikus šią analizę, bandyta sumažinti informacijos neatskleidimo neigiamą įtaką tyrimui - susisiekti su keliomis įmonėmis elektroniniu paštu ir gauti trūkstamą informaciją, tačiau lūkesčiai dėl grįžtamojo ryšio nepasiteisino. Aptarta informacijos neatskleidimo problema aiškiai matyti 8 lentelėje.

8 lentelė

JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio atskleidimas

	JAV	ES	JAV	ES
Apskaitos aspektai	Atskleista		Neatskleista	
1. PALYGINAMOJI INFORMACIJA	40	40	-	-
2. ATIDĖTIEJI MOKESČIAI	40	31	0	9
3. SAŃAUDŲ KLASIFIKACIJA	40	40	-	-
4. ATSARGŲ APSKAITOS METODAS	26	26	14	14
5. ATSARGŲ BALANSINĖ VERTĖ	29	29	11	11
6. UŽSIENIO VALIUTOS KEITIMAS	34	40	6	0
7. INVESTICIJŲ ĮVERTINIMO BŪDAS	23	20	17	20
8. INVESTICIJOS JUNGTINĖJE VEIKLOJE	10	27	30	13
9. SUMAŽINTAS EPS	1	32	39	8
10. AKCIJŲ PREKYBOS SUTARTYS	20	33	20	7
11. PREMIJŲ PRIPAŽINIMAS	27	20	13	20
12. NEKONTROLIUOJAMOJI DALIS	29	29	11	11
13. NEAPIBRĖŽTAS TURTAS	27	0	13	0
14. NEAPIBRĖŽTI ĮSIPAREIGOJIMAI	27	27	13	13
15. NUTRAUKIAMA VEIKLA	17	11	23	29
16. FINANSINIŲ INSTRUMENTŲ ĮVERTINIMAS	35	35	5	5
17. PASKOLŲ ĮVERTINIMAS	27	34	13	6
18. VEIKLOS SEGMENTŲ ILGALAIKIS TURTAS	29	24	11	16
19. SANDORIAI NE SU DARBUOTOJAIŠ	40	0	-	-

Šaltinis: sudaryta autorės.

Be abejonės, mažiausiai problemų sudarė apskaitos aspektai, kurie nereikalauja atskiro įmonės aspekto pristatymo aiškinamajame rašte, pavyzdžiui, palyginamoji informacija, kur pačiam tyrimo vykdytojų užtenka įvertinti atitinkamus finansinių ataskaitų straipsnius ir nustatyti, prie kurios alternatyvos taikymo įmonę reikia priskirti. Tačiau tokie atvejai buvo gana reti. O tendencijos, kad JAV ar ES įmonės pasižymi efektyvesniu informacijos atskleidimu, nėra, nes tam tikrų apskaitos aspektų atskleidimo lygis yra didesnis JAV, kitų – ES. Visgi būta apskaitos aspektų, atskleistų sąlyginai efektyviai, abiejose apskaitos sistemose apylygiai, t.y. finansinių instrumentų įvertinimo bei užsienio valiutos keitimo aspektai.

Finansinių ataskaitų turinio analizės rezultatai bendrai demonstruoja netolygų pasiskirstymą tarp įmonių pasirenkamų apskaitos alternatyvų (9 lentelė). Visų pirma, netolygumas matyti tarp abiejų apskaitos sistemų, bet nevienareikšmiškumas aptinkamas ir kiekvienoje sistemoje atskirai.

9 lentelė

JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio analizės rezultatai

Apskaitos aspektai	JAV	ES
1. PALYGINAMOJI INFORMACIJA		
Einamųjų metų finansinė informacija	0	0
Einamųjų metų ir praeitų metų finansinė informacija	0	26
Paskutinių 3-ųjų metų finansinė informacija	40	14
2. ATIDĖTIEJI MOKESČIAI		
Atidėtieji mokesčiai pateikiami ir kaip ilgalaikis, ir kaip trumpalaikis turtas ar įsipareigojimai	35	1
Atidėtieji mokesčiai pateikiami kaip ilgalaikis turtas ar įsipareigojimas	5	30
3. SĄNAUDŲ KLASIFIKACIJA		
Sąnaudų analizė pagal sąnaudų pobūdį	18	30
Sąnaudų analizė pagal sąnaudų paskirtį	22	10
4. ATSARGŲ APSKAITOS METODAS		
LIFO	11	0
FIFO	12	15
Svertinis vidurkis	3	11
5. ATSARGŲ BALANSINĖ VERTĖ		
Mažesnė vertė: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba grynąja realizavimo verte	1	27
Mažesnė vertė: arba įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, arba rinkos kaina (dabartinė atsargų atstatymo savikaina)	28	2
6. UŽSIENIO VALIUTOS KEITIMAS		
Pripažintas	22	34
Nepripažintas	12	6
7. INVESTICIJŲ ĮVERTINIMO BŪDAS		
Tikroji vertė	0	0
Nuosavybės metodas	23	20
8. INVESTICIJOS JUNG TINĖJE VEIKLOJE		
Proporcinės konsolidacijos metodas	2	11
Nuosavybės metodas	8	8

9 lentelės tęsinys

Savikainos metodas	0	3
Pilnos konsolidacijos metodas	0	5
9. SUMAŽINTAS EPS		
Periodas iki tam tikros datos, neatsižvelgiant į tarpinių periodų svertinį vidurkį	0	32
Periodas iki tam tikros datos, atsižvelgiant į tarpinių periodų svertinį vidurkį	1	0
10. AKCIJŲ PREKYBOS SUTARTYS		
Akcijomis	20	31
Grynaisiais	0	2
11. PREMIJŲ PRIPAŽINIMAS		
Tiesioginis	23	18
Pagreitintas	5	2
12. NEKONTROLIUOJAMOJI DALIS		
Tikroji vertė, įeina prestižas	29	28
Proporcinė tikrosios vertės dalis, neįeina prestižas	0	1
13. NEAPIBRĖŽTAS TURTAS		
Įvertinami įsigijimo dienos tikraja verte	27	0
Neįvertinami	0	0
14. NEAPIBRĖŽTI ĮSIPAREIGOJIMAI		
Įvertinami įsigijimo dienos tikraja verte	27	27
Neįvertinami	0	0
15. NUTRAUKIAMA VEIKLA		
Pelne prieš mokesčius	0	4
Pelne po mokesčių	17	7
16. FINANSINIŲ INSTRUMENTŲ ĮVERTINIMAS		
Tikroji vertė	35	26
Pakeista tikroji vertė	0	9
17. PASKOLŲ ĮVERTINIMAS		
Tikroji vertė	27	0
Amortizuota savikaina	0	34
Savikaina	0	0
18. VEIKLOS SEGMENTŲ ILGALAIKIS TURTAS		
Į ilgalaikį turtą įtraukiamas nematerialus turtas	8	23
Neįtraukiamas nematerialus turtas	21	1
19. SANDORIAI NE SU DARBUOTOJAIS		
Prekių ar paslaugų tikroji vertė	38	0
Nuosavybės VP tikroji vertė	2	0

Šaltinis: sudaryta autorės.

9 lentelės duomenys neitin ką gali pasakyti apie JAV ir ES apskaitos harmonizaciją, kadangi jie sunkiai palyginami dėl skirtingo informacijos atskleidimo lygio. Visgi bendros tendencijos kai kuriuose apskaitos aspektuose matyti, pavyzdžiui, visos atskleidusios informaciją JAV įmonės paskolas įvertina tikraja verte, o ES – amortizuota savikaina.

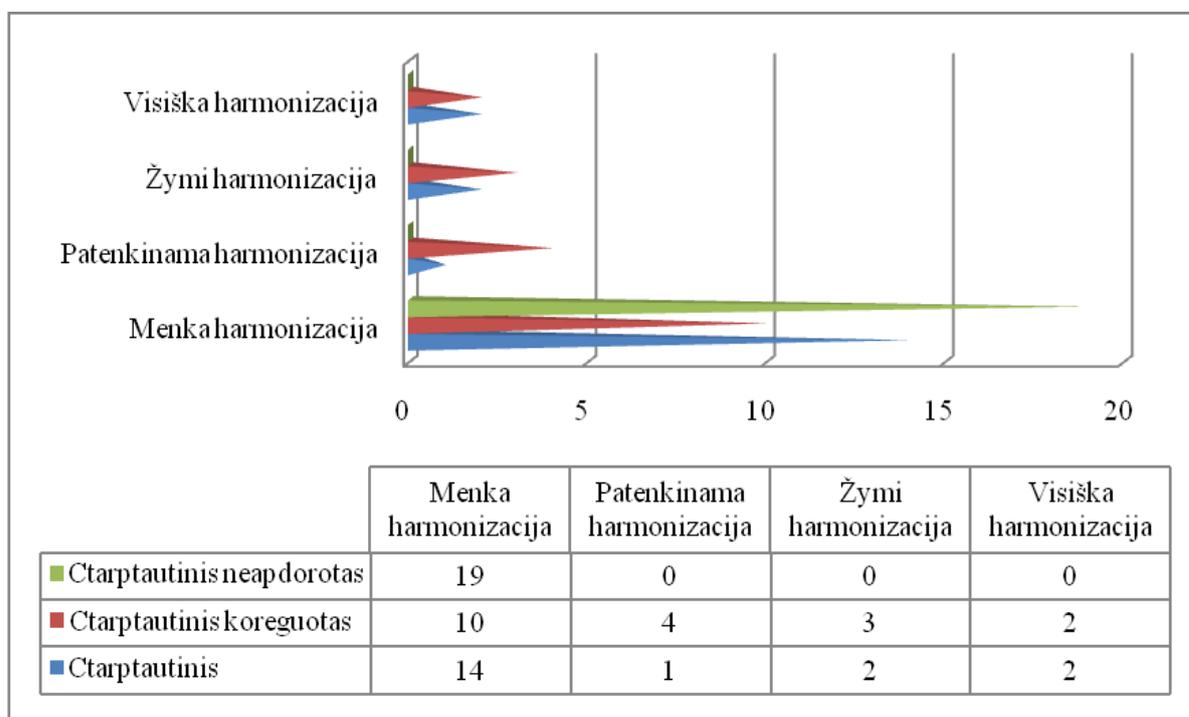
Kiekybiškai apdorojus JAV ir ES įmonių finansinių ataskaitų turinio analizės rezultatus, pateikiami informatyvesni JAV ir ES apskaitos harmonizacijos duomenys (10 lentelė).

JAV ir ES apskaitos harmonizacijos indeksų bei Chi kvadrato reikšmės pagal apskaitos aspektus

Apskaitos aspektai	Herfindahl indeksas						Tarptautinis			χ^2	df
	Nekoreguotas		Koreguotas		Neapdorotas		Nekoreguotas	Koreguotas	Neapdorotas		
	JAV	ES	JAV	ES	JAV	ES					
1. PALYGINAMOJI INFORMACIJA	1	0,55	-	-	-	-	0,35	-	-	38,52	1
2. ATIDĖTIEJI MOKESČIAI	0,78	0,94	-	0,96	-	0,56	0,15	0,34	0,12	49,63	1
3. SAŃAUDŲ KLASIFIKACIJA	0,51	0,63	-	-	-	-	0,48	-	-	7,5	1
4. ATSARGŲ APSKAITOS METODAS	0,41	0,51	0,75	0,8	0,17	0,22	0,32	0,71	0,13	15,91	2
5. ATSARGŲ BALANSINĖ VERTĖ	0,93	0,93	0,97	0,93	0,49	0,46	0,1	0,53	0,05	46,67	1
6. UŽSIENIO VALIUTOS KEITIMAS	0,54	0,75	0,67	-	0,39	-	0,6	0,66	0,51	4,11	1
7. INVESTICIJŲ ĮVERTINIMO BŪDAS	1	1	1	1	0,33	0,25	1	1	0,29	0	1
8. INVESTICIJOS JUNG TINĖJE VEIKLOJE	0,68	0,3	0,98	0,68	0,04	0,14	0,32	0,89	0,05	8,14	3
9. SUMAŽINTAS EPS	1	1	1	1	0,001	0,64	0	0,98	0	33	1
10. AKCIJŲ PREKYBOS SUTARTYS	1	0,94	1	0,98	0,25	0,6	0,94	0,98	0,39	1,26	1
11. PREMIJŲ PRIPAŽINIMAS	0,76	0,82	0,89	0,96	0,35	0,21	0,79	0,93	0,27	0,58	1
12. NEKONTROLIUOJAMOJI DALIS	1	0,93	1	0,97	0,53	0,49	0,97	0,98	0,51	1,02	1
13. NEAPIBRĖŽTAS TURTAS	1	-	1	-	0,46	-	0	0	0	74,25	3
14. NEAPIBRĖŽTI ĮSIPAREIGOJIMAI	1	1	1	1	0,46	0,46	1	1	0,46	0	1
15. NUTRAUKIAMA VEIKLA	1	0,54	1	0,97	0,18	0,04	0,64	0,96	0,074	7,21	1
16. FINANSINIŲ INSTRUMENTŲ ĮVERTINIMAS	1	0,62	1	0,71	0,77	0,47	0,74	0,8	0,57	10,33	1
17. PASKOLŲ ĮVERTINIMAS	1	1	1	1	0,46	0,72	0	0,43	0	61	1
18. VEIKLOS SEGMENTŲ ILGALAIKIS TURTAS	0,6	0,92	0,79	0,97	0,32	0,33	0,29	0,69	0,13	25,19	1
19. SANDORIAI NESUDARBUOTOJAI	0,91	-	-	-	-	-	0	-	-	104,5	3

Šaltinis: sudaryta autorės

Devyniolikos JAV ir ES apskaitos aspektų harmonizacijos lygiui nustatyti buvo panaudoti visi tarptautinę harmonizaciją matuojantys indeksai. Suranguoti rezultatai pagal kiekvieną indeksą pateikiami 11 paveiksle, iš kurio matyti, jog neapdorotas indeksas, besiremiantis prielaida, kad informacija egzistuoja, tačiau ji neatskleista, pasižymi kraštutiniu – remiantis šiuo indeksu, JAV ir ES tarptautinė harmonizacija yra visiškai neįgyvendinta. Tačiau, atsižvelgiant į faktą, jog tarp tirtų įmonių būta ir paslaugas teikiančių, ir bankinių institucijų, galima numanyti, kad kai kurios įmonės (pavyzdžiui, Gild Bankers, Kit Finance, Republic Services) nepateikia duomenų, kadangi joms tiriamas apskaitos aspektas yra neaktualus dėl įmonės veiklos specifikos. Dėl šios priežasties tarptautinis koreguotas indeksas yra tinkamiausias pateikti JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo rezultatams, kadangi būtent šis indeksas sušvelnina finansinės informacijos neatskleidimo neigiamą įtaką tyrimo rezultatams bei laikosi prielaidos, jog informacija neatskleista dėl įmonės veiklos specifikos.



Šaltinis: sudaryta autorės.

11 pav. JAV ir ES tarptautinės harmonizacijos indeksai

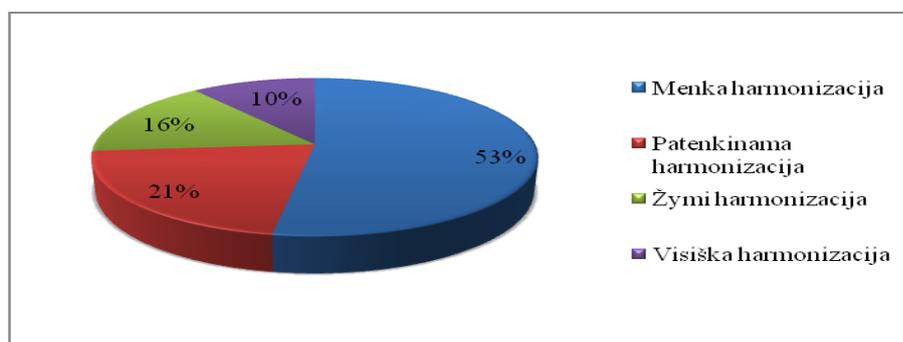
Remiantis tarptautiniu koreguotu indeksu, tarptautinės harmonizacijos projektas visiškai ar iš dalies įgyvendino savo tikslą septyniose apskaitos srityse (11 lentelė). Tačiau šis pasiekimas neatsveria santykinai didelio neharmonizuotų apskaitos aspektų skaičiaus - netgi dešimt iš devyniolikos apskaitos aspektų priskiriami prie menkos harmonizacijos lygio. Nesuvienodintos metodikos apskaitos aspektai užima didžiausią dalį tarp menka harmonizacija pasižyminčių apskaitos standartų.

JAV ir ES apskaitos aspektų tarptautinės harmonizacijos lygis bei skirtumų šaltiniai

Visiška harmonizacija	Žymi harmonizacija	Patenkinama harmonizacija	Menka harmonizacija
Investicijų įvertinimo būdas (metodika)	Sumažintas EPS (metodika)	Investicijos jungtinėje veikloje (metodika)	Palyginamoji informacija (detalumas)
Neapibrėžti įsipareigojimai (metodika)	Akcijų prekybos sutartys (principai)	Finansinių instrumentų įvertinimas (principai)	Atidėtieji mokesčiai (principai)
	Premijų pripažinimas (metodika)		Sąnaudų klasifikacija (metodika)
	Nekontroliuojamoji dalis (metodika)		Atsargų apskaitos metodas (metodika)
	Nutraukiama veikla (metodika)		Atsargų balansinė vertė (metodika)
			Užsienio valiutos keitimas (metodika)
			Neapibrėžtas turtas (metodika)
			Paskolų įvertinimas (metodika)
			Veiklos segmentų ilgalaikis turtas (principai)
			Sandoriai ne su darbuotojais (metodika)

Šaltinis: sudaryta autorės.

Taigi tarptautinio koreguoto indekso rezultatai yra gana vienareikšmiai – didžioji dauguma apskaitos standartų pasižymi tik menku harmonizacijos lygiu (12 pav.). Todėl hipotezė, jog JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacija neegzistuoja, priimama.

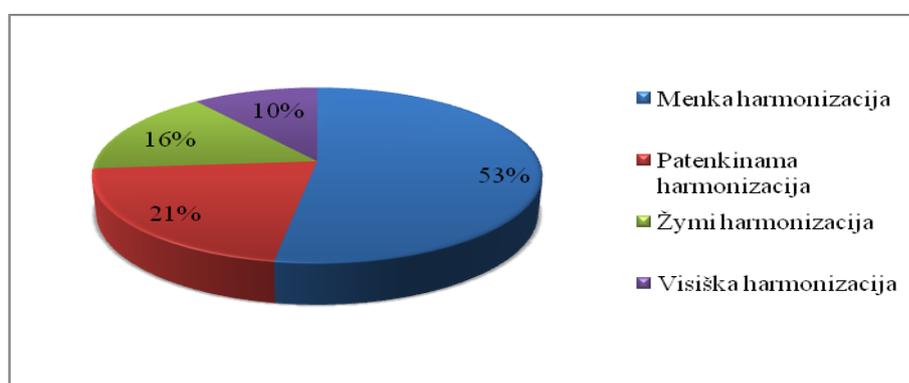


Šaltinis: sudaryta autorės.

12 pav. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos koreguoto indekso rezultatai

Parker, Morris (2001), atlikdami tyrimą, laikėsi nuostatos, jog mažiausiai du trečdaliai (~ 67 proc.) apskaitos standartų turi būti visiškai ir žymiai harmonizuoti, kad būtų prieita prie išvados, jog tarptautinė harmonizacija egzistuoja. Laikantis to paties požiūrio, JAV ir ES visiškai ir žymiai harmonizuoti apskaitos standartai sudaro tik 37 proc.

Chi kvadrato nustatytos reikšmės kiekvienam apskaitos aspektui patvirtino hipotezės priėmimą. Nustatyti statistiškai reikšmingi indeksų rezultatai, išskyrus 2 apskaitos aspektus: sumažintas EPS ir nutraukiama veikla - pagal chi kvadratą nepasižymi žymia harmonizacija, kadangi šių apskaitos aspektų chi kvadrato reikšmės smarkiai nutolusios nuo nulio reikšmės (2 priedas). Modifikavus procentinius JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos koreguoto indekso rezultatus pagal chi kvadrato rezultatus, visiškai ir žymiai harmonizuotų JAV ir ES apskaitos standartų lieka 26 proc. (13 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

13 pav. JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos koreguoto indekso rezultatai, modifikuoti pagal Chi kvadrato rezultatus

Todėl bendra JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo išvada – JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacija neegzistuoja. Galima daryti prielaidą dėl *de jure* apskaitos harmonizacijos neefektyvumo. Apskritai iki tyrimo darbo datos JAV ir ES apskaitos harmonizacija yra neįgyvendinta.

Šis tyrimo rezultatas patvirtina abejonę, kad tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama ne tik su nacionalizmo, reguliuojančių institucijų trūkumo, fundamentaliųjų skirtumų sąlygotomis, bet ir su siauresnio pobūdžio kliūtimis. Viena apčiuopiamiausių priežasčių - nacionalinė apskaitos standartų harmonizacija.

3.2. JAV ir ES apskaitos harmonizacijos nesklaidumai

JAV ir ES apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo rezultatai įrodo, jog tarptautinės apskaitos harmonizacijos projektas reikalauja ypatingų pastangų.

Apskaitos harmonizacijos procesą, žvelgiant bendrai, galima išskirstyti į 2 etapus:

- 1) formaliosios apskaitos harmonizacijos paruošimą;
- 2) formaliosios apskaitos harmonizacijos įteisinimą, įgyvendinimo kontrolę.

Išskirsčius harmonizacijos procesą į etapus, akivaizdu, kad pradinis ir išskirtinis dėmesys turi būti skiriamas institucijoms, atsakingoms už formaliąją apskaitos harmonizaciją, o labiausiai - šių institucijų veiklos rezultatams. Formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos tyrimas atskleidė skirtumus, egzistuojančius tarp jau konverguotų apskaitos standartų, taigi iškilo probleminis klausimas – ar egzistuojantys formalieji apskaitos standartų skirtumai paveikia praktinį apskaitos reglamentavimą. Egzistavo tikimybė, jog skirtumai realios įtakos apskaitos sistemoms nedaro dėl panašių apskaitos tradicijų ar susiklosčiusių aplinkybių rinktis vieną ir tą patį apskaitos aspektą. Vis dėlto tyrimo rezultatai leidžia numanyti, jog įsivyravusių panašių apskaitos tradicijų, kurios sąlygotų panašų apskaitos aspektų taikymą, nėra apstu (patvirtiname, jog nacionalizmo, reguliuojančių institucijų trūkumo kliūtys bei fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai pasireiškia ne tik teoriniu mastu). Taigi laikantis šio požiūrio prieiname prie konstatuotos netiesioginės išvados, jog formalioji JAV ir ES apskaitos harmonizacija yra neefektyvi, o ši savo ruožtu paveikia ir praktinės apskaitos harmonizacijos įgyvendinimą.

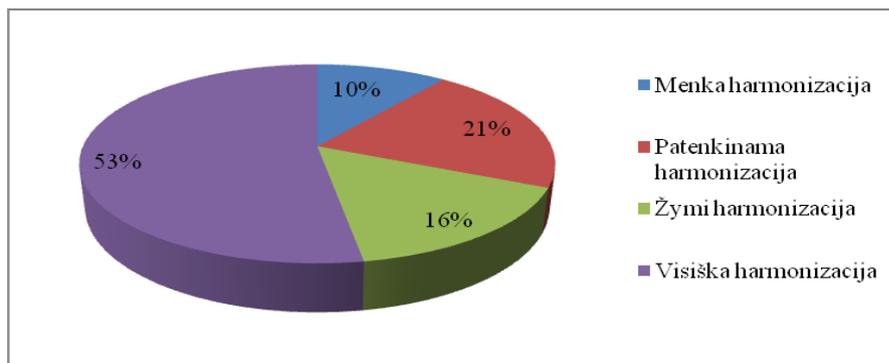
Dėl šios priežasties formaliosios apskaitos harmonizacijos paruošimui turi būti skiriamas didesnis dėmesys. Visų pirma, visiškai neaišku, pagal ką institucijos sprendžia, kad atitinkamas apskaitos standartas yra konverguotas. Jeigu būtų nustatyti kriterijai, nebūtų tiek oficialiai tvirtinamų konverguotų apskaitos standartų, kurie pasižymi nemenku kiekiu neatitikimų. Antra, minėta, jog apskaitos harmonizacija nereiškia visiškai vienodų apskaitos standartų (panašu, jog visiškai vienodų apskaitos standartų (standartizacijos) siekis tarptautinės apskaitos srityje yra ne itin realus) kūrimo, vis dėlto formalioji apskaitos harmonizacija turi būti rengiama atidžiau, kad oficialiai skelbiami konverguoti apskaitos standartai pasižymėtų nebent tik nereikšmingais neatitikimais.

Tinkamai paruošus apskaitos standartus, dėmesys turi būti nukreipiamas į formaliosios apskaitos harmonizacijos įteisinimą bei įgyvendinimo kontrolę, kuri padėtų siekti praktinės apskaitos harmonizacijos efektyvumo. Formaliosios apskaitos harmonizacijos įteisinimo bei įgyvendinimo kontrolės procesas yra neatsiejama tarptautinės apskaitos harmonizacijos dalis. Tačiau, prieš kalbant apie įgyvendinimo kontrolę, pirmiausia, reikia užtikrinti formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos pagrindinių tikslų įgyvendinimą bei sudaryti sąlygas tokio plataus masto apskaitos harmonizacijos projektui.

Viena iš sąlygų yra nacionalinė apskaitos harmonizacija. Norint, kad nuo pat pradžių tarptautinės apskaitos harmonizacijos procesą lydėtų sėkmė, turėtų būti užtikrinta, kad kiekviena apskaitos sistema pasižymėtų nacionaline apskaitos harmonizacija. Sunku įsivaizduoti sieki

harmonizuoti apskaitos sistemas tarptautiniu lygmeniu, kai siauresniame lygmenyje apskaitos harmonizacija neįgyvendinta. Tačiau tyrimo metu nustatyti JAV ir ES nacionalinės apskaitos harmonizacijos lygiai demonstruoja nevienodą situaciją šioje srityje.

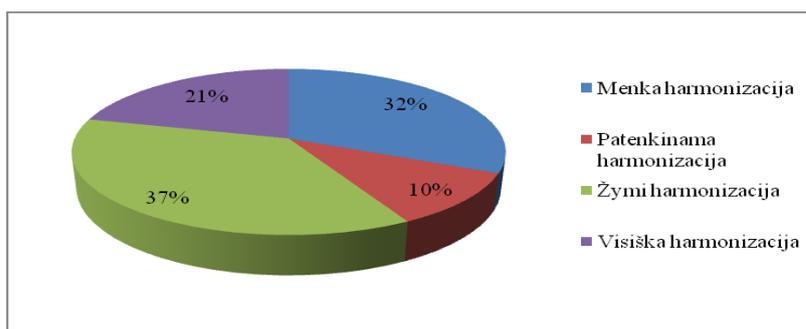
JAV apskaitos sistemą galima pavadinti harmonizuota, kadangi nacionalinės apskaitos harmonizacijos indeksai, kurie apima visišką bei žymią harmonizaciją, sudaro 69 proc. (14 pav.). Taigi patenkinama aukščiau naudota apytiksliai 67 procentų riba, kurią viršijus konstatuojama apskaitos harmonizacija.



Šaltinis: sudaryta autorės.

14 pav. JAV nacionalinė apskaitos harmonizacija

Priešingai, ES nacionalinės apskaitos harmonizacijos procentinės indeksų reikšmės (58 proc.) nesiekia 67 proc. ribos (15 pav.). Nors nėra didelio nuokrypio nuo reikalaujamos reikšmės, vis dėlto ES apskaitos sistemos negalima pavadinti harmonizuota.



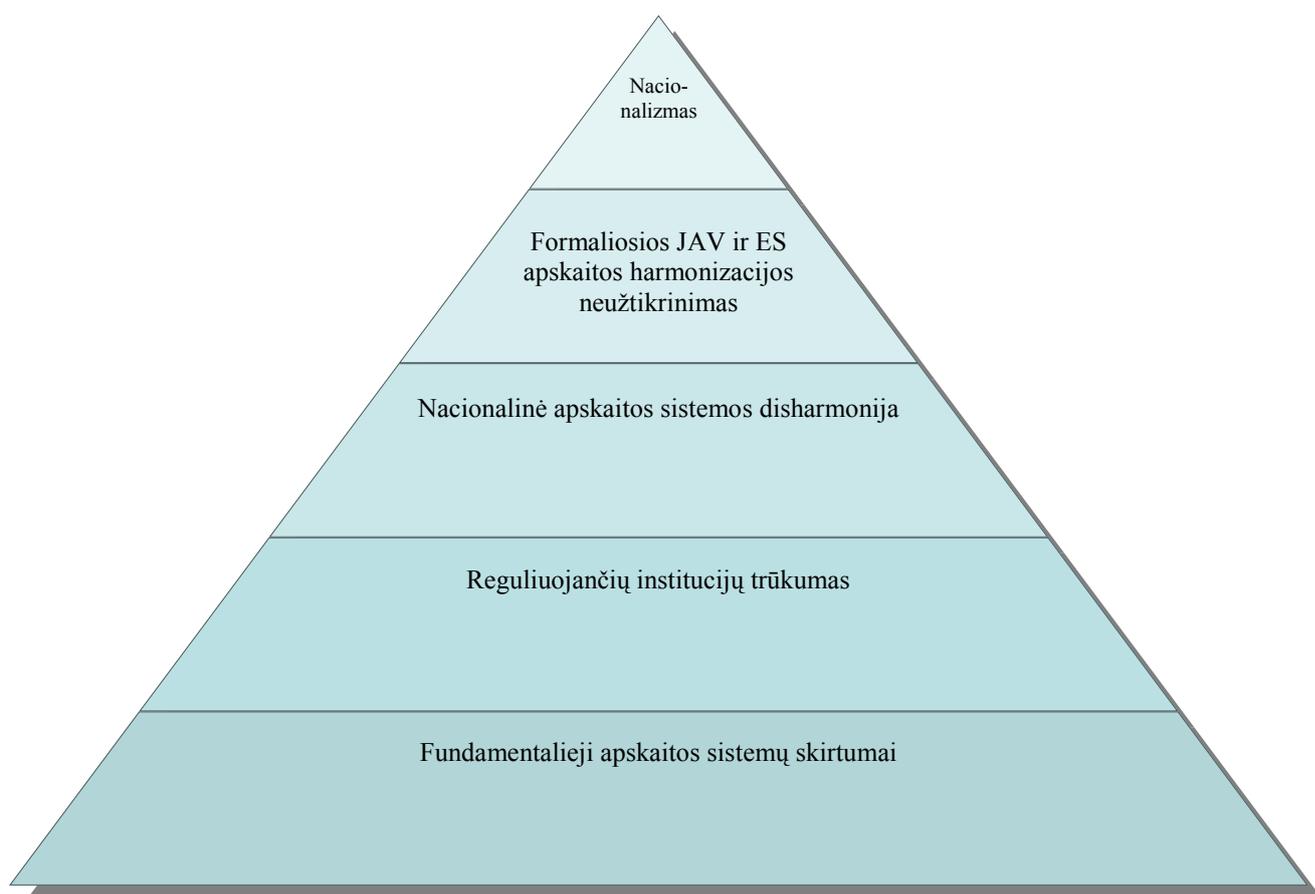
Šaltinis: sudaryta autorės.

15 pav. ES nacionalinė apskaitos harmonizacija

Taigi paaiškėjo dar viena JAV ir ES apskaitos harmonizacijos kliūtis – ES apskaitos reglamentavimo disharmonija. Tiksliai išmatuoti ES apskaitos disharmonijos įtaką tarptautinei JAV ir ES apskaitos harmonizacijos nebuvo šio darbo tikslas ar uždavinys, bet visgi numanyti, jog tokia ES apskaitos reglamentavimo situacija neigiamai paveikia tarptautinę apskaitos standartizaciją, galima.

ES apskaitos harmonizacijos lygis iškelia į paviršių apskaitos standartų įgyvendinimo priežiūros svarbą, kuri patvirtina teorinėje dalyje išdėstyta mintis dėl poreikio efektyvesniam TFAS įgyvendinimo mechanizmui – reikėtų, jog TVPKO sustiprintų savo veiklą, užtikrinant vienodą reguliavimą tarp atskirų ES valstybių narių.

Formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos neefektyvumą, neharmonizuotą ES nacionalinę apskaitos sistemą, kuriai pagrindą duoda, tikėtina, efektyvaus TFAS įgyvendinimo mechanizmo nebuvimas, galima pavadinti didžiausiais siauresnio pobūdžio nesklandumais tarptautinės apskaitos harmonizacijos procese. Šiuo atveju galima koreguoti tarptautinės apskaitos harmonizacijos kliūčių sąrašą, jį pritaikant JAV ir ES apskaitos harmonizacijos proceso nesklandumams atvaizduoti (16 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

16 pav. JAV ir ES apskaitos harmonizacijos kliūtys

Nacionalinė apskaitos sistemos disharmonija bei efektyvios formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos neužtikrinimas kliūčių sąrašė užima vietas po fundamentaliųjų apskaitos sistemų skirtumų ir reguliuojančių institucijų trūkumo. Jei ES nepasižymėtų reguliuojančių institucijų trūkumu, tuomet, galima numanyti, ES apskaitos sistema būtų harmonizuota.

Vadovaujantis ta pačia logika, jei ES apskaitos sistema pasižymėtų harmonizacija, tuomet formalioji JAV ir ES apskaitos harmonizacija būtų efektyvesnė.

Todėl pasiūlymai išplaukia iš nurodytų JAV ir ES apskaitos harmonizacijos nesklaidumų:

- A. siekiant nacionalinės ES apskaitos harmonizacijos, reikia siekti, kad reguliuojančios institucijos (TVPKO) sustiprintų savo veiklą, užtikrinant vienodą reguliavimą tarp atskirų ES valstybių narių.
- B. formaliosios apskaitos harmonizacijos paruošimui turi būti skiriamas didesnis dėmesys:
 - a) turi būti nustatyti kriterijai, kuriais remiantis būtų nustatomi konverguoti apskaitos standartai;
 - b) turi būti užtikrinama, jog konverguoti apskaitos standartai pasižymi tik nereikšmingais neatitikimais.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Sukurtas apskaitos sistemų skirtumų modelis, pagal kurį apskaitos reglamentavimo fundamentalieji skirtumai, kylantys iš valstybės teisinės aplinkos, apskaitos reglamentavimo tikslų bei subjektų, finansinės informacijos vartotojų poreikių patenkinimo, mokesčių ir apskaitos ryšio, buhalterijų profesijos ypatumų, sąlygoja skirtingas apskaitos sistemas, konservatyviają ir lanksčiąją.
2. Pagrindinis bendriausias JAV ir ES apskaitos sistemų skirtumas – JAV apskaita grįsta detaliomis taisyklėmis, o ES – principais. Susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, JAV VPAP efektyvumu buvo suabejota, priešingai, TFAS taikymas plinta, visgi, akivaizdu, reikia efektyvesnio mechanizmo, kuris užtikrintų TFAS įgyvendinimą. Vadovaujantis itin abstrakčiu požiūriu, galima teigti, jog dvi didžiausios apskaitos sistemos, konservatyvioji bei lanksčioji, pereina iš standartizacijos į harmonizacijos procesą. Šių pokyčių pagrindinis motyvas yra didžiųjų kompanijų kapitalo išlaidų sumažėjimas ir apskritai bendras rinkos efektyvumas. Tačiau norint pasiekti aukštą apskaitos harmonizacijos lygį, reikia atkreipti dėmesį į nacionalizmo, reguliuojančių institucijų trūkumo kliūtis bei apskaitos sistemų fundamentaliųjų skirtumų sąlygojamus harmonizacijos proceso sunkumus. Pastarieji vaidina didžiausią vaidmenį, kadangi jų neigiamą įtaką yra gana sunku sušvelninti, tuo tarpu su reguliuojančių institucijų trūkumo ir tuo labiau su nacionalizmo kliūtimis galima lengviau susidoroti.
3. JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacijos tyrimas nustatė, jog tarp konverguotų apskaitos standartų egzistuoja skirtumai, kylantys dėl nevienodo detalumo lygio apskaitos standartuose, ne tų pačių principų laikymosi, nesuvienodintų leidžiamų ar draudžiamų apskaitos standartų aspektų, nevienareikšmės metodikos ir parodantys, jog tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama ne tik nacionalizmo, reguliuojančių institucijų trūkumo, fundamentaliųjų apskaitos sistemų skirtumų sunkumais, bet ir su siauresnio pobūdžio kliūtimis.
4. Apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimo metodologija nėra nusistovėjusi: tyrimų metodai yra kūrimo ir eksperimentavimo stadijoje, skiriasi tyrimų imtys, kintamųjų skaičius. Šio darbo tyrimas atliktas panaudojant tradicinius harmonizacijos indeksus, tyrimo imtis sudaryta pagal medianos reikšmę, tyrimas apima devyniolika apskaitos aspektų (kintamųjų). Organizuoju tyrimą, didelis dėmesys turėtų būti skiriamas tyrimo kintamųjų skaičiui, kadangi ankstesnių apskaitos *de facto* harmonizacijos tyrimų autoriai apsiribojo sąlyginai mažu kintamųjų skaičiumi. Ši tyrimo aplinkybė gali sąlygoti iškreiptus tyrimo rezultatus.

5. Nustatytas praktinės apskaitos harmonizacijos lygis atskleidė realią JAV ir ES apskaitos harmonizacijos situaciją – JAV ir ES tarptautinė apskaitos harmonizacija neegzistuoja – dešimt iš devyniolikos JAV ir ES apskaitos aspektų yra nekonverguoti. Galima daryti netiesioginę prielaidą, jog formalieji apskaitos standartų skirtumai visgi daro įtaką apskaitos *de facto* harmonizacijos procesui. Taigi JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacija yra neefektyvi. Apjungus JAV ir ES apskaitos *de jure* ir *de facto* harmonizacijos tyrimo rezultatus, prieiname prie pagrindinės išvados - iki tyrimo vykdymo datos JAV ir ES apskaitos harmonizacija yra neįgyvendinta. Šis tyrimo rezultatas patvirtina abejonę, kad tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama su įvairaus pobūdžio kliūtimis.
6. Formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos neefektyvumą, neharmonizuotą ES nacionalinę apskaitos sistemą, kuriai pagrindą duoda, tikėtina, efektyvaus TFAS įgyvendinimo mechanizmo nebuvimas, galima pavadinti didžiausiais siauresnio pobūdžio nesklaidumais tarptautinės apskaitos harmonizacijos procese. Šiuos nesklaidumus pridėjus prie tarptautinės apskaitos harmonizacijos kliūčių sąrašo, gauname JAV ir ES apskaitos harmonizacijos kliūtis. Todėl pasiūlymai išplaukia iš nurodytų JAV ir ES apskaitos harmonizacijos nesklaidumų:
 - A. siekiant nacionalinės ES apskaitos harmonizacijos, reikia siekti, kad reguliuojančios institucijos (TVPKO) sustiprintų savo veiklą, užtikrinant vienodą reguliavimą tarp atskirų ES valstybių narių.
 - B. formaliosios apskaitos harmonizacijos paruošimui turi būti skiriamas didesnis dėmesys:
 - a) turi būti nustatyti kriterijai, kuriais remiantis būtų nustatomi konverguoti apskaitos standartai;
 - b) turi būti užtikrinama, jog konverguoti apskaitos standartai pasižymi tik nereikšmingais neatitikimais.

SANTRAUKA

RAKTINIAI ŽODŽIAI: apskaitos reglamentavimas, JAV ir ES apskaitos standartizacija, tarptautinė apskaitos harmonizacija.

Globalizacijos procesų sąlygoti pokyčiai veikia įvairias valstybių sritis, ne išimtis, ir apskaitos reglamentavimas. Verslo vienetų veiklos išplėtimas už savo valstybės ribų sudaro prielaidą apskaitos reglamentavimui tarptautiniu lygmeniu. Dėl šios priežasties 2002 metais buvo nuspręsta dvi didžiausias apskaitos sistemas - JAV ir ES - harmonizuoti. Akivaizdu, jog ši apskaitos harmonizacija yra ypatingos svarbos projektas, kurio rezultatai paveiks ne tik JAV ir ES, bet ir kitų pasaulio šalių verslo vienetus, kurių akcijomis prekiaujama tarptautiniu lygmeniu.

Harmonizuoti apskaitos standartai sudarys sąlygas efektyvesnei tarptautinių verslo vienetų veiklai. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, jog tarptautinė harmonizacija yra itin daug pastangų reikalaujantis nevienareikšmis procesas. Todėl pravartu pažvelgti į JAV ir ES apskaitos harmonizaciją jos efektyvumo aspektu, t.y. patikrinti, ar toks plataus masto projektas yra praktiškai įgyvendinamas.

Darbo tyrimo objektas - JAV ir ES apskaitos harmonizacija.

Darbo tikslas - įvertinti JAV ir ES *de jure* bei *de facto* apskaitos harmonizacijos įgyvendinimo lygį.

Darbo tikslas - įvertinti JAV ir ES *de jure* bei *de facto* apskaitos harmonizacijos įgyvendinimo lygį.

Siekiant užsibrėžto tikslo, nagrinėjami šie **uždaviniai**:

1. Išanalizavus apskaitos reglamentavimo skirtumus įvairiuose tyrimuose, suformuoti apibendrintą apskaitos reglamentavimo skirtumų modelį.
2. Atlikti JAV ir ES teorinį apskaitos standartizacijos palyginimą.
3. Įvertinti JAV ir ES formaliąją, *de jure*, apskaitos harmonizaciją.
4. Atlikus apskaitos harmonizacijos tyrimų metodologijos analizę, pasirinkti tyrimui taikytinus metodus, nustatyti tyrimo imtį bei tyrimo kintamųjų skaičių.
5. Nustatyti JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos lygį.
6. Apibrėžti JAV ir ES praktinės, *de facto*, apskaitos harmonizacijos lygį nulėmusius nesklandumus bei pateikti JAV ir ES apskaitos harmonizacijos proceso tobulinimo pasiūlymus.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmojoje dalyje, įvertinus apskaitos reglamentavimo teorinius aspektus, pateikiamas apskaitos reglamentavimo teorijas bei klasifikacijas apibendrinantis modelis. Išryškinami JAV ir ES apskaitos standartizacijos skirtumai. Analizuojama tarptautinės harmonizacijos nauda, išskiriamos tarptautinės harmonizacijos kliūtys.

Antroji darbo dalis apima JAV ir ES formaliosios apskaitos harmonizacijos tyrimą, kurio rezultatai sudaro prielaidas JAV ir ES praktinės apskaitos harmonizacijos tyrimui. Apibrėžiama praktinės apskaitos harmonizacijos tyrimo metodika.

Trečiojoje dalyje nustatytas praktinės apskaitos harmonizacijos lygis atskleidė realią JAV ir ES apskaitos harmonizacijos situaciją – JAV ir ES tarptautinė apskaitos harmonizacija neegzistuoja. Galima daryti netiesioginę prielaidą, jog formalieji apskaitos standartų skirtumai visgi daro įtaką apskaitos *de facto* harmonizacijos procesui. Taigi JAV ir ES apskaitos *de jure* harmonizacija yra neefektyvi. Apjungus JAV ir ES apskaitos *de jure* ir *de facto* harmonizacijos tyrimo rezultatus, prieiname prie pagrindinės išvados - iki tyrimo vykdymo datos JAV ir ES apskaitos harmonizacija yra neįgyvendinta.

SUMMARY

KEYWORDS: accounting regulation, U.S. and EU accounting standardization, international accounting harmonization.

Changes that are caused by globalisation affects various fields in countries with no exception of accounting regulation. An extension of performance of business units makes premise to international accounting regulation. Due to this reason in 2002 was made a resolution to harmonize the biggest two accounting systems – U.S. and EU. This accounting harmonization is obviously a project with exclusive importance and it's results will affect not only U.S. and EU but also others business units from around the world.

Harmonized accounting standards will form the conditions for the more effective performance of international business units. There is the need to take a note of the fact that international harmonization is notably an imperative and one-to-many process, however. Consequently it is to the purpose to take a glance at U.S. and EU accounting harmonization, by it's effectiveness approach. This way it is possible to examine if this kind of extensive project is practicable.

Object of the paper – U.S. and EU accounting harmonization.

The aim of the paper – to evaluate the implementation's level of U.S. and EU *de jure* and *de facto* accounting harmonization.

In pursuance of the aim there are examining these **problems**:

1. Form the generalised model of accounting regulation differences.
2. Perform the theoretical comparison of U.S. and EU accounting standardization.
3. Evaluate the formal *de jure* accounting harmonization of U.S. and EU.
4. Execute an analysis of methodology of accounting harmonization and to choose appropriate methods, to estimate the range of research, to settle the number of research variables.
5. Estimate the level of U.S. and EU practical *de facto* accounting harmonization.
6. Define the problems which caused the certain U.S. and EU practical *de facto* accounting harmonization level and to propose suggestions for the refinement of U.S. and EU accounting harmonization process.

The structure of the paper. Paper consists of three main sections. In the first section there is presenting the generalized model of accounting harmonization theories and classifications, highlighting the differences of U.S. and EU accounting standartization, analyzing the benefit of and obstacles to international accounting harmonization.

The second section encompasses the research of formal *de jure* accounting harmonization of U.S. and EU. The results of this research are the base for the research of U.S. and EU practical *de facto* accounting harmonization. Also there is defined the methodology of the research of U.S. and EU practical *de facto* accounting harmonization.

In the third section of this paper an estimated level of U.S. and EU practical *de facto* accounting harmonization disclosed an actual situation of U.S. and EU accounting harmonization, that is U.S. and EU international accounting harmonization is not existing. It is possible to make an indirect premise that the formal differences in accounting standards affects the practical accounting harmonization process nevertheless. Consequently formal *de jure* U.S. and EU accounting harmonization is not effective. Systematizing the results from U.S. and EU *de jure* and *de facto* accounting harmonization researches we come to the main conclusion – U.S. and EU accounting harmonization is not implemented.

LITERATŪROS SARAŠAS

1. *A roadmap for convergence between IFRSs and US GAAP 2006-2008. Memorandum of understanding between the FASB and the IASB.* (2006) Išleistas 2006 m. vasario 27 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf>>
2. AISBITT, Sally. (2001) Measurement Of Harmony Of Financial Reporting Within And Between Countries: The Case Of The Nordic Countries. Iš *European Accounting Review*, vol. 10, issue 1, p. 51-72, 21 p.
3. ARCHER, S.; DELVAILLE, P.; MCLEAY, S. (1996) A statistical model of international accounting harmonization. Iš *Abacus*, vol. 32, issue 1, p. 1-29, 29 p.
4. ARCHER, Simon; DELVAILLE, Pascale; MCLEAY, Stuart. (1995) The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: within-country and between-country effects. Iš *Accounting & Business Research*, vol. 25, issue 98, p. 67-80, 14 p.
5. BAYDOUN, Nabil; WILLETT, Roger (1995) Cultural relevance of western accounting systems to developing countries. Iš *Abacus*, vol. 31, issue 1, p. 67-92, 26 p.
6. BALDWIN, Robert; CAVE, Martin. (1996) *Understanding Regulation - theory, strategy, and practice.* [interaktyvus]. Oxford University Press. [žiūrėta 2009 m. gegužės 22 d.] 363 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.lt/books?id=dwI90n80FaIC&printsec=frontcover>> ISBN 0198774370, 9780198774372
7. BELKAOUI-RIAHI, Ahmed. (2004) *Accounting theory.* 5th ed. [interaktyvus]. Emea Cengage Learning. [žiūrėta 2009 m. gegužės 20 d.] 576 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=fE9STcvKw-QC&printsec=frontcover&rview=1>> ISBN 1844800296, 9781844800292
8. BRAITHWAITE, John; DRAHOS, Peter. (2000) *Global business regulation.* [interaktyvus]. Cambridge University Press. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.] 704 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=XXII-9NpvAgC&rview=1>> ISBN 0521784999, 9780521784993
9. CAIRNS, D. (1997) The Future Shape of Harmonization: a reply. Iš *European Accounting Review*, vol. 6, no. 2.

10. CANIBANO, Leandro; MORA, Araceli. (2000) Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. Iš *European Accounting Review*, vol. 9, issue 3, p. 349-369, 20 p.
11. CFA PROGRAM CURRICULUM. (2009) *Ethical and Professional standards and quantitative methods*. CFA institute: Pearson custom publishing. 592 p. ISBN 10:0-558-16017-4, ISBN 13: 978-0-558-16017-3.
12. CFA PROGRAM CURRICULUM. (2009) *Financial reporting and analysis*. CFA institute: Pearson custom publishing. 675 p. ISBN 10:0-558-16019-0, ISBN 13: 978-0-558-16019-7.
13. CHEN, Shimin; SUN, Zheng, WANG, Yuetang. (2002) Evidence From China On Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practices. Iš *Accounting Horizons*, vol. 15, issue 3, p. 183-197, 15 p.
14. CHOI, D. S. Frederick. (2003) *International finance and accounting handbook*. 3rd ed. [interaktyvus]. John Wiley and Sons. [žiūrėta 2009 m. gegužės 25 d.] 888 p. Prieiga per internetą:
<<http://books.google.com/books?id=5z2pGMGE8mYC&pg=RA6-PA59&dq=abstacles+accounting+harmonization>> ISBN 0471229210, 9780471229216
15. COMBARROS, J. L. López. (2001) Accounting and financial audit harmonization in the European Union. Iš *European accounting review*, vol. 9, issue 4, p. 643-654, 12 p.
16. *Completing the february 2006 Memorandum of Understanding: a progress report and timetable for completion*. (2008) Išleistas 2008 m. rugsėjo mėn. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 10 d.]. Prieiga per internetą:
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C1DD5259-4011-4715-A807-1FD71858D37C/0/Memorandum_of_Understanding_progress_report_and_timetable.pdf>
17. D'ARISTA, W. Jane. (1994) *The evolution of U.S. finance: Federeal rezerve monetary policy, 1915-1935*. [interaktyvus]. M. E. Sharpe. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 505 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=HwY35FLLpj8C&dq=Securities+Exchange+act&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 1563242338, 9781563242335
18. D'ARCY, Anne. (2006) *De facto accounting harmonization versus national context – goodwill accounting in Germany and Japan*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 7 d.]. Prieiga per internetą:
<www.unifr.ch/controllers/seminar/2006.../d%20arcy_lausanne.pdf>
19. Deloitte. (2008) *IFRSs and US GAAP. A pocket comparison*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 18 d.]. 76 p. Prieiga per internetą:
<www.iasplus.com/dttdpubs/0809ifrsusgaap.pdf>

20. Deloitte. (2009) *IFRSs in your pocket*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 124 p. Prieiga per internetą: <<http://www.iasplus.com/dttpubs/pocket2009.pdf>>
21. DING, Y.; STOLOWY, H.; TENENHAUS, M. (2002) L'Internationalisation De La Présentation Des États Financiers Des Sociétés Françaises: Une Étude Empirique Longitudinale. Iš *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 8, issue 1, p. 45-68, 24 p.
22. DUNK, A. S.; KILGORE, A. (2000) The reintroduction of the True and Fair Override and Harmonization with IASC Standards in Australia: Lessons from the EU and Implications for Financial Reporting and International Trade. Iš *The International Journal of Accounting*, vol 35, no 2, p. 213-226.
23. ELLIOTT, Jamie. (2007) *Financial accounting and reporting*. 12th ed. [interaktyvus]. Pearson. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 889 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=82B1L70-xrsC&dq=usa+accounting&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 0273712314, 9780273712312
24. EMENYONU, N. Emmanuel; GRAY, J. Sidney. (1992) ES accounting Harmonisation: an empirical study of measurement practices in France, Germany and the UK. Iš *Accounting & Business Research*, vol. 23, issue 89, p. 49-58, 10 p.
25. Ernst&Young. (2009) *US GAAP vs. IFRS. The basics*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 52 p. Prieiga per internetą: <www.ey.com/Global/assets.../USGAAPvIFRS/.../USGAAPvIFRS.pdf>
26. FEIST, R. William. (1999) *Managing a global enterprise – a concise guide to international operations*. [interaktyvus]. Greenwood publishing group. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 218 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=KSVw5Pu8Wm0C&dq=accounting+harmonization+standardization&lr=&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 1567201628, 9781567201628
27. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2009) FASB accounting standards codificationTM launches today [interaktyvus]. *Fasb.org*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB/FASBContent_C/NewsPage&cid=1176156318458>
28. FRUCOT, Veronique; SHEARON, Winston T. (1991) Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. Iš *Accounting review*, vol. 66, issue 1, p. 80-100, 20 p.
29. GLOBAL PUBLIC POLICY SYMPOSIUM. (2008) Principles-based accounting standards. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. kovo 7 d.] 9 p. Prieiga per internetą:

- < www.globalpublicpolicysymposium.com/GPPC_PBS_White_Paper.pdf>
30. GRAFFIKIN, M.J.R. (2009) *Regulation as Accounting Theory*. [interaktyvus]. University of Wollongong: Working Papers Series. [žiūrėta 2009 m. gegužės 21 d.] 20 p. Prieiga per internetą:
<<http://www.uow.edu.au/commerce/accy/research/workingpaper/05%20gaffikin%20wsp9.pdf>>
31. GRAY, S. J. (1988) Towards Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. Iš *Abacus*, vol. 24, issue 1, p. 1-15, 15 p.
32. GROVE, D. Hugh; BAZLEY, D. John. (1993) Disclosure strategies for harmonization of international accounting standards. Iš *The international journal of accounting*, vol. 28, issue 2, p. 116-128, 13 p.
33. HALLER, Axel. (2002) Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. Iš *European accounting review*, vol. 11, issue 1, p. 153-190, 38 p.
34. HERRMANN, Don; THOMAS, Wayne. (1995) Harmonisation of accounting measurement practices in the European Community. Iš *Accounting & Business Research*, vol. 25, issue 100, p. 253-265, 13 p.
35. HOFSTEDE, Geert. (1984) *Culture's consequences*. 2nd ed. [interaktyvus]. Sage. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 7 d.]. 327 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=Cayp_Um4O9gC&dq=Zarzeski&as_brr=3&source=gb_s_navlinks_s>
36. IFRSCLASS. U.S. GAAP codification of accounting standards [interaktyvus]. *IFRSClass.com*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą:
<<http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-100/105-gaap-history.htm>>
37. JAGGI, B. L. (1975) The impact of the cultural environment on financial disclosures. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 10, issue 2, p. 75-84, 10 p.
38. JOHANSSON, Caroline; SVENSSON, Ann. (2008) A true and fair view: harmonization of the accounting. [interaktyvus]. Iš *European Journal of Management*. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.]. Prieiga per internetą:
<http://findarticles.com/p/articles/mi_6772/is_2_8/ai_n31029525/>
39. KALČINSKAS, Gediminas. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Ketvirtoji laida. Vilnius: Pačiolis, 860 p. ISBN 9986-487-99-4.
40. KARDELIS, K. (2002) *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. 2-asis pataisytas ir papildytas leidimas. Kaunas. 174 p.

41. KRISEMENT, V. (1997) An approach for measuring the degree of comparability of financial accounting informatikon. Iš *European Accounting review*, vol. 6, issue 3, p. 465-485, 20 p.
42. KUBILIUS, Jonas. (1996) *Tikimybių teorija ir matematinė statistika*. 2 leidimas. Vilniaus Universitetas: Vilniaus Universiteto leidykla. 414 p.
43. LAINEZ, A. Jose; CALLAO, Susana; JARNE, I. Jose. (1996) International harmonization of reporting required by stock markets. Iš *International Journal of accounting*, vol. 31, issue 4, p. 405-418, 14 p.
44. LAINEZ, A. Jose; CALLAO, Susana; JARNE, I. Jose. (1999) The Spanish Accounting System And International Accounting Harmonization. Iš *European Accounting Review*, vol. 8, issue 1, p. 93-113, 20 p.
45. LAWRENCE, Steve. (1996) *International Accounting*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 25 d.] 411 p. Prieiga per internetą:
<<http://books.google.com/books?id=2DMrorHzm38C&printsec=frontcover#PPA251,M1>>
ISBN 1861522568, 9781861522566
46. Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574. (2001) Priimtas 2001 m. lapkričio 6 d. [interaktyvus]. *Lrs.lt*. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 26 d.]. Prieiga per internetą:
<http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416>
47. MCCOMB, Desmond. (1979) The international harmonization of accounting: a cultural dimensijon. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 14, issue 2, p. 1-16, 16 p.
48. McDONALD, Frank; BURTON, Fred; WALTON, Peter; DOWLING, Peter; DECIERI, Helen. (2002) *International business*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.]. 374 p. Prieiga per internetą:
<<http://books.google.lt/books?id=yu9KkvwRPnQC&printsec=frontcover>> ISBN
1861524528, 9781861524522
49. MCLEAY, Stuart; NEAL, David; TOLLINGTON, Tony. (1999) International standartisation and harmonisation: a new measurement technique. Iš *Journal of international financial management & accounting*, vol. 10, issue 1, p. 42-70, 29 p.
50. MILLER, B. W. Paul; BAHNSON, R. Paul. (2010) It's principles and rules, not principles or rules. Iš *Accounting today*, vol. 24, issue 1, p. 12-13, 3 p.
51. MOHAPATRA. (2007) *International accounting*. [interaktyvus]. PHI Learning Pvt. Ltd. [žiūrėta 2010 m. kovo 7 d.] 325 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=t67qvb9XI2cC&dq=obstacles+of+accounting+harmonization&as_brr=3&hl=lt&source=gb_s_navlinks_s> ISBN 8120331222, 9788120331228

52. MORRIS, D. Richard; PARKER, H. R. (1998) International Harmony Measures Of Accounting Policy: Comparative Statistical Properties. Iš *Accounting & Business Research*, vol. 29, issue 1, p. 73-86, 14 p.
53. MUELLER, G. GERHARD. (1967) *International Accounting*. Part I. New York: Macmillan.
54. NAIR, R. D.; FRANK, Werner G. (1980) The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. Iš *Accounting review*, vol. 55, issue 3, p. 426-450, 25 p.
55. NIKOLAI, A. Loren; BAZLEY, D. John; JONES, P. Jefferson. (2009) *Intermediate accounting*. 11th ed. [interaktyvus]. Cengage Learning. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 1260 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=_ouCLUeCvKwC&dq=structure+of+fasb&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 032465913X, 9780324659139
56. NOBES, Christopher. (2004) *Developments in the international harmonization of accounting*. [interaktyvus]. Edward Elgar publishing. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 421 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=emS3fgSuzxQC&dq=accounting+harmonization+standardization&lr=&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 1843760975, 9781843760979
57. NOBES, Christopher; PARKER, Robert Henry. (2006) *Comparative international accounting*. [interaktyvus]. Pearson education. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. 576 p. Prieiga per internetą:
<<http://books.google.lt/books?id=Uh8ftSz-HcAC&printsec=frontcover#PPA76,M1>> ISBN 0273703579, 9780273703570
58. PARDINA, Martin Rodriguez; RAPTI, Richard Schirf; GROOM, Eric. (2008) *Accounting for Infrastructure Regulation— An Introduction*. [interaktyvus]. World Bank Publications. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.] 222 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.lt/books?id=Gm9dVyH1gngC&pg=PA37&lpg=PA37&dq=anglosaxon+accounting&source=bl&ots=NQylyt1NS3&sig=R4yK6MPQOGPD4eeH3FobU7DJr60&hl=lt&ei=2wkXSvumGM-a_Qa8mfXZDA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4#PPA39,M1> ISBN 0821371797, 9780821371794
59. PARKER, H. Robert; MORRIS, D. Richard. (2001) The influence of U.S. GAAP on the harmony of accounting measurement policies of large companies in the U.K. and Australia. Iš *Abacus*, vol. 37, issue 3, p. 297-328, 31 p.

60. PERERA, M. H. B. (1989) Towards a Framework to Analyse the Impact of Culture on Accounting. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 24, issue 1, p. 42-56, 15 p.
61. POPKEN, Alfred; DULITZ, Lewis. (2008) Introduction to IFRS – U.S. GAAP differences [interaktyvus]. *Conferences.aicpa.org*, sausio 11 d. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 12 d.]. 63 p. Prieiga per internetą:
<www.conferences.aicpa.org/.../Critical_Differences_Between_IFRS_and_US_GAAP_Dulitz_and_Popken.pdf>
62. Pricewaterhousecoopers. (2008) *IFRS and US GAAP similarities and differences*. IFRS readiness series [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 186 p. Prieiga per internetą:
<www.pwc.com/us/.../ifrs.../ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-september-2008.jhtml>
63. PUXTY A.G., WILLMOTT, H.C, COOPER, D.J., LOWE, T. (1987) Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating accountancy in four countries. Iš *Accounting, Organizations and Society*. vol. 12, no. 3, p. 273-291.
64. RAHMAN, A.; PERERA, H.; GANESHANANDAM, S. (1996) Measurement of formal harmonisation in accounting: an explanatory study. Iš *Accounting and business research*, vol. 26, issue 4, p. 325-339, 14 p.
65. *Recently completed projects (updated July 2009)*. *Financial statement presentation* [interaktyvus]. (2009) International Accounting Standards Board: iasb.org, [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Financial+Statement+Presentation/Financial+Statement+Presentation.htm> >
66. RIVERA, M. Juan. (1989) The internationalization of accounting standards: Past problems and current prospects. Iš *The international journal of accounting*, vol. 24, issue 4, p. 320-341, 21 p.
67. ROBERTS, Clare; WEETMAN, Pauline; GORDON, Paul. (2008) *International corporate reporting*. 4th ed. [interaktyvus]. Pearson education. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 7 d.]. 676 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=okvVy-KjYJsC&pg=PA52&dq=biddle+and+saudagaran&as_brr=3&ei=2uN7SpKVEKKGzASW9YHjDA#v=onepage&q=&f=false>
68. SAWANI, Assma. (2009) The changing accounting environment: International accounting standards and US implementation. Iš *Journal of finance & accountancy*, vol. 1, p. 1-9, 9 p.

69. SEIDLER, L. J. (1967) International accounting – the ultimate theory course. Iš *Accounting Review*. October
70. SIEGEL, G. Joel; SHIM, K. Jae. (2006) *Accounting handbook*. 4th ed. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 993 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=SC9QT_jxuYgC&dq=accounting+harmonization+standardization&lr=&hl=lt&source=gbs_navlinks_s> ISBN 0764157760, 9780764157769
71. STIGLER, G. J. (1971) *Theory of Economic Regulation*. [interaktyvus]. The Bell Journal of Economics and Management Science. [žiūrėta 2009 m. gegužės 21 d.] 20 p. Prieiga per internetą:
<<http://faculty.msb.edu/murphydd/CRIC/Readings/Stigler--Th%20of%20Econ%20Regulation%201971.pdf>>
72. STREET, L. Donna; SHAUGHNESSY, A. Kimberly. (1998) The quest for international accounting harmonization: a review of the Standard setting agents of the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997. Iš *The international journal of accounting*, vol. 33, issue 2, p. 179-209, 31 p.
73. SUTTON, Tim (2004) *Corporate financial accounting and reporting*. [interaktyvus]. Pearson Education. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.] 722 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.lt/books?id=newc0QbnrAwC&pg=PA168&lpg=PA168&dq=anglosaxon+accounting&source=bl&ots=WCw3uOP36R&sig=DFYeVf_kG1sNQLETRz758UEMSiE&hl=lt&ei=2wkXSvumGM-a_Qa8mfXZDA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=7#PPR5,M1> ISBN 0273676202, 9780273676201
74. TAY, J. S. W.; PARKER, R. H. (1990) Measuring international harmonization and standardization. Iš *Abacus*, vol. 26, issue 1, p. 71-88, 18 p.
75. TAY, J. S. W.; PARKER, R. H. (1992) Measuring international harmonization and standardization: a reply. Iš *Abacus*, vol. 28, issue 2, p. 217-220, 4 p.
76. TAY, Joanne; PARKER, Robert. (1993) *International group accounting – issues in European harmonization*. 2nd ed. Edited by S. J. Gray, A. G. Coenenberg, P. D. Gordon. [interaktyvus]. Routledge: Taylor&Francis group. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 435 p. Prieiga per internetą:
<http://books.google.com/books?id=xTgOAAAAQAAJ&pg=PA381&dq=accounting+harmonization+standardization&lr=&as_brr=3&ei=cWbfSvmSBKnoygSGhd3FDg&hl=lt#v=onepage&q=&f=false> ISBN 0415004330, 9780415004336
77. TAPLIN, H. R. (2003) Harmony Statistical Inference With The Herfindahl H Index And C Index. Iš *Abacus*, vol. 39, issue 2, p. 82-94, 12 p.

78. THEUNISSE, Hilda. (1994) Financial reporting in EC countries. *Iš European accounting review*, vol. 3, issue 1, p. 143-161, 19 p.
79. U.S. Securities and Exchange commission. (2009) The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation: The introduction [interaktyvus]. *Sec.gov*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>>
80. VAN DER TAS, G., Leo. (1988) Measuring Harmonisation Of Financial Reporting Practice. *Iš Accounting & Business Research*, vol. 18, issue 70, p. 157-169, 13 p.
81. VAN DER TAS, G., Leo. (1992a) Measuring international harmonization and standartization: a comment. *Iš Abacus*, vol. 28, issue 2, p. 211-216, 6 p.
82. VAN DER TAS, G., Leo. (1992b) Evidence of EC financial reporting practice harmonization. *Iš European Accounting Review*, vol. 1, issue 1, p. 69-104, 36 p.
83. VIOLET, William J. (1983) The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective. *Iš The International Journal of Accounting*, vol. 18, issue 2, p. 1-12, 12 p.
84. WALTON, Peter. (1992) Harmonization of accounting in France and Britain: some evidence. *Iš Abacus*, vol. 28, issue 2, p. 187-199, 13 p.
85. WALTON, Peter; AERTS, Walter. (2006) *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 20 d.] 493 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=geUx5sowGdEC&printsec=frontcover&rview=1>> ISBN 1844802655, 9781844802654
86. WALTON, Peter; HALLER, Axel; RAFFOURNIER, Bernard. (2003) *International accounting*. 3rd ed. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 7 d.] 521 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=1jlynNfR7SEC&pg=PA11&dq=accounting+harmonization&lr=&as_brr=3&ei=Ncp7StyLNY_-ygTLiMnWDA#v=onepage&q=accounting%20harmonization&f=false>

PRIEDAI

1 PRIEDAS. JAV ir ES tyrimo įmonių sąrašas	65
2 PRIEDAS. Konferencijos pranešimo „JAV ir ES apskaitos harmonizacija“ kopija	66
3 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos titulinio lapo kopija	75
4 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos, kurioje spausdintas straipsnis, turinio kopija	76
5 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija	79
6 PRIEDAS. Konferencijos dalyvio pažymėjimo kopija.....	81

1 PRIEDAS. JAV ir ES tyrimo įmonių sąrašas

JAV		ES		
Abbott	Enscō	Prancūzija	Alcatel Lucent	Cap Gemini
Alcoa	Eog		Cap Gemini	Sanofi Aventis
Altria	Exxon		France Telecom	Veolia Environment
Amd	Family Dollar		Pegeout	Renault
American International Group	Fluor	Vokietija	Aixtron	Evotec
American Tower Corporation	Freddie Mac		Daimler	Fresenius Medical Care
Archcoal	Harley Davidson		Deutsche Bank Ag	Sap Ag
Baker Hughes	International Paper		Deutsche Telekom	Siemens Ag
Bmc	Iron Mountain	Jungtinė Karalystė	Acergy	Shell
Boeing	Itw		Bp	Sinclairpharma
Boston Scientific	Jabil		Eurotunnel	Sopheon
Brunswick	Jarden		Gsk	Vodafone
Caldive	Jonhson And Jonhson	Estija	Baltika	Kit Finance
Carmax	Kellog		Eesti Telekom	Merko
Cbre	Las Vegas		Gild Bankers	Norma
Colgate Palmolive	Macy		Kaubamaja	Viisnurk
Conoco Phillips	Office Depot	Lietuva	Apranga	Rokiskio Sūris
Dean Foods	Republic Services		Lietuvos Dujos	Sanitas
Dynegy	Rowan Companies		Panevėžio Statybos Trestas	Teo Lt
Eli Lilly And Company	Varian		Pieno Žvaigždės	Vilkyškių Sūris

2 PRIEDAS. Konferencijos pranešimo „JAV ir ES apskaitos harmonizacija“ kopija

JAV IR ES APSKAITOS HARMONIZACIJOS ĮVERTINIMAS

Greta Vetriakaitė

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas

Santrauka. Šis darbas analizuoja apskaitos reglamentavimo teorinius aspektus, JAV ir ES apskaitos standartizaciją - išryškina apskaitos sistemų skirtumai, tiria JAV ir ES apskaitos formalią harmonizaciją.

Įvadas

Globalizacijos procesų sąlygoti pokyčiai veikia įvairias valstybių sritis, ne išimtis, ir apskaitos reglamentavimą. Ūkio vienetų veiklos išplėtimas už savo valstybės ribų sudaro prielaidą apskaitos reglamentavimui tarptautiniu lygmeniu. Dėl šios priežasties dvi didžiausios apskaitos sistemos - JAV ir ES - 2002 m. užsibrėžė tikslą suvienodinti abiejų sistemų standartus. Akivaizdu, jog ši apskaitos harmonizacija yra ypatingos svarbos projektas, kurio rezultatai paveiks ne tik JAV ir ES, bet ir kitų pasaulio šalių verslo vienetų, kurių akcijomis prekiaujama tarptautiniu lygmeniu.

Suderinti apskaitos standartai lems efektyvesnę tarptautinių ūkio subjektų veiklą. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, jog tarptautinė harmonizacija yra itin daug pastangų reikalaujantis nevienareikšmis procesas. Todėl pravartu pažvelgti į JAV ir ES apskaitos harmonizaciją jos efektyvumo aspektu, patikrinti, ar toks plataus masto projektas yra įgyvendinamas. Rivera (1989), Grove ir Bazley (1993), Street ir Shaughnessy (1998) atliko JAV ir ES apskaitos standartų bei standartų leidimo institucijų palyginamojo pobūdžio tyrimai. Šis darbas tiria jau suderintų JAV ir ES apskaitos standartus.

Tyrimo objektas – JAV ir ES formaliosios apskaitos harmonizacija.

Tyrimo tikslas – įvertinti JAV ir ES apskaitos reglamentavimo harmonizavimo lygį.

Tyrimo metodai: lyginamoji mokslinės literatūros analizė, sintezė, abstrahavimas, indukcija, deducija, sisteminimas, klasifikavimas.

1. Apskaitos reglamentavimo teoriniai aspektai

Egzistuoja tarptautiniai apskaitos skirtumai, natūraliai kylantys iš 195 pasaulio šalių apskaitos sistemų. Apskaitos skirtumus sąlygojančių veiksnių empiriniai tyrimai prasidėjo nuo kultūrinės aplinkos įtakos apskaitos sistemoms analizės, kurios rezultatus galima pavadinti kultūrinės apskaitos reglamentavimo teorijos idėjomis.

Jaggi (1975), McComb (1979), Nair ir Frank (1980), Puxty *et al* (1987) įvairiais metodais analizavo nacionalinės kultūros daromą įtaką apskaitos praktikai. Violet (1983), tyręs TAS antropologiniu aspektu, priėjo prie išvados, jog kultūriniai aspektai stipriai veikia standartų priėmimą skirtingose šalyse.

Hofstede (1984) po atlikto 39 šalių tyrimo suformulavo keturis pagrindinius kultūrinius aspektus, kuriuos pritaikęs mokslininkas Gray (1988) stengėsi paaiškinti tarptautinius skirtumus finansinės apskaitos praktikoje, lygindamas skirtingų žemynų kultūrinės aplinkos daromą įtaką apskaitos reglamentavimo procesui. Bet pagal Gray (1988) apibrėžtas „kultūrinės vertybės“ (profesionalumo prieš įstatyminę kontrolę, vienodumo prieš lankstumą, konservatyvumo prieš optimizmą, slaptumo prieš aiškumą) finansinę apskaitą galima nagrinėti tik iš dalies, kai kurios vertybės turi būti sukonkretinamos. Vis dėlto Hofstede ir Gray darbai susilaukė gana didelio tyrėjų dėmesio, kadangi šių autorių pagrindinių idėjų pagrindu buvo vykdomi kiti kultūrinės aplinkos įtakos apskaitos sistemoms tyrimai. Į Hofstede ir Gray šalininkų gretas galima įrašyti Perera (1989), Frucot ir Shearon (1991), Baydoun ir Willett (1995), kurie savo tyrimuose rėmėsi Hofstede ir Gray suformuotomis vertybėmis.

Gana glaudžiai su kultūrine apskaitos reglamentavimo teorija yra susijusi institucinė teorija. Jos šalininkai, Baldwin ir Cave (1996), Grafikin (2009) teigia, jog apskaitos reglamentavimas kyla iš organizacinės ir socialinės aplinkos: „institucinių procedūrų, principų ir normų, kurioms ištakas duoda kultūrinės ir istorinės aplinkybės“ (Baldwin, Cave, 1996, p. 27).

Aptinkami bandymai į apskaitos procesą pažvelgti ir per apskaitos reglamentavimo subjektų prizmę, apibendrintai tai galima pavadinti politinės apskaitos reglamentavimo teorijos vystymu. Pagrindinis šių tyrimų tikslas yra nustatyti grupes, dominuojančias sprendimų, kurie susiję su apskaitos reglamentavimu, priėmimo procese. Walton, Aerts (2006) gana smulkiai išskirsto grupes, tačiau principas išlieka toks pat kaip Stigler (1971), Riahi-Belkaoui (2004) darbuose. Autoriai išskiria viešojo intereso ir interesų grupių teorijas, pastarosios suskaidomos į politiką valdančio elito reglamentavimo teoriją bei ekonominę reglamentavimo teoriją. Anot Riahi-Belkaoui (2004), viešojo intereso teorijos tvirtina apskaitos reglamentavimo poreikį dėl visuomenės apsaugos nuo rinkos neefektyvumo ir šališkumo, o interesų grupių teorijos, atvirkščiai, gina tik tam tikrų grupių interesus, susijusius su pelno didinimu. Pelnas šiuo atveju turi būti suprastas bendra prasme – elito reglamentavimo teorijos šalininkams pelnas yra politinė galia kontroliuoti, o ekonominė teorija koncentruojasi ties ekonominės jėgos įgijimu.

Taigi kultūrinė, institucinė, kuri yra siauresnė kultūrinės teorijos atmaina, ir politinė apskaitos reglamentavimo teorijos išryškina konkrečius veiksnius, sąlygojančius pasaulio apskaitos sistemų skirtumus. Prieinama ir kita galimybė paanalizuoti apskaitos reglamentavimą – per apskaitos reglamentavimo klasifikacijas, kurios suskirsto šalis į grupes, taip pat remiantis tam tikru veiksmu ar keliais veiksniais.

Seidler (1967), Amerikos apskaitos asociacijos komitetas (1977) valstybes sugrupuoja pagal „zonos“ principą, kur klasifikacijos pūvis išlieka tas pats, tik skiriasi detalumo lygis. Bet plačiausiai žinoma klasifikacija pagal šį geografinį principą yra anglosaksiškasis ir kontinentinės Europos apskaitos modeliai, sąlygoti „ilgainių etninių (ypač kalbos), geografinių, istorinių bei kai kurių kitų aplinkybių“ (Kalčinskas, 2001, p. 21). McDonald *et al* (2002), Sutton (2004), Pardina, Rapti, Groom (2008), Walton, Aerts (2006), Johansson, Svensson (2008) vieningai išskiria tuos pačius anglosaksiškojo modelio bruožus: norminiais valstybės teisės aktais apskaita neregamentuojama, buhalterių profesija pasižymi kūrybine laisve, niekada nebūta ryšio tarp apmokestinimo ir apskaitos, apskaita nukreipta į investuotojų informacinių poreikių patenkinimą. Lygiagrečiai autoriai išdėsto kontinentinės Europos modelio ypatybes, kurios yra atvirkštinės anglosaksiškosios, t.y. apskaita sunorminta teisės aktais, dažniausiai, inkorporuota į civilinę teisę (Johansson, Svensson, 2008), apskaita yra stipriai paveikta mokesstinės teisės, buhalterių profesijai neskiriamas ypatingas dėmesys, prižiūrima, tik kad jų veikla atitiktų teisinius reikalavimus.

Mueller (1967) pateikia apskaitos modelius, sąlygotus šalių ekonominių, politinių ir kitų veiksmų aplinkų. Ši klasifikacija paremta teorija, kurios pagrindas yra valstybės apskaitos reglamentavime dominuojančios jėgos (vyriausybė ar privatus sektorius) nustatymas. Literatūroje Mueller (1967) klasifikacija dažnai aptariama, autoriaus suformuoti modeliai yra keturi. Jei šalyje apskaita vystoma kaip ekonominės politikos priedas, tuomet susiduriame su apskaita makroekonominiame lygmenyje. Čia apskaitai būdinga pabrėžti kontrolės svarbą, sklandų pelno siekimą, prisiderinimą prie mokesčių apskaitos (Švedija). Apskaita mikroekonominiu lygmeniu yra nukreipta į rinkos ekonomiką, o tai reiškia, jog apskaita privalo būti lanksti, kad atitiktų naujus rinkos poreikius, bet tuo pačiu ir ne itin paprasta (Olandija). Apskaita kaip nepriklausoma disciplina - apskaita susiformuoja atskirai nuo vyriausybės ir apskaitos reglamentavimo teorijų, ji tiesiogiai kyla iš verslo. Kai susiduriama su problemomis, ieškoma būdų jas išspręsti, o pasiteisinęs būdas tampa savotiška taisykle, kuria vėliau vadovujamasi. Kalbant apie taisykles šalyse, kuriose įsivyravusi tokia apskaitos formavimo praktika, nelinkstama jomis vadovautis; į jas ar į teorijas atkreipiamas dėmesys tuomet, kai norima praktinius rezultatus pagrįsti teoriškai (Didžioji Britanija, JAV). Paskutinis modelis yra nekintanti apskaita, kurią vyriausybės naudoja kaip administracinę verslo kontrolę. Standartizuota (nekintanti) apskaita yra kaip priemonė surinkti mokesčius, manipuluoti verslo sektoriais, paskirstyti lėšas, apskaičiuoti pajamų šaltinius (Prancūzija).

Mueller (1967) klasifikacija susilaukė Nobes, Parker (2006) kritikos, jie pažymėjo, jog į šią klasifikaciją galima žiūrėti tik kaip į istorinę reikšmę turintį teorinį aspektą. Pirma, autorių teigimu, klasifikacija neparodo jokios hierarchijos: „Olandija yra vienintelė grupės atstovė ir klasifikacija nedemonstruoja, ar olandų apskaita yra arčiau anglosaksiškosios grupės, ar Švedijos“ (Nobes, Parker, 2006, p. 57). Antra, laikui bėgant pasikeitė tendencijos, pavyzdžiui, Švedija savo apskaitą labiau priderino prie anglosaksiškojo modelio, Olandija labai supaprastino išlaidų apskaitą.

Kapitalo rinkų internacionalizacijos pasekmė – finansinių veiksmų sąlygotų apskaitos skirtumų nagrinėjimas tarptautiniu mastu. Nobes, Parker (2006) šalia teisinės aplinkos (autoriai teigia, jog egzistuoja ryšys tarp apskaitos reglamentavimo ir to, ar valstybė savo reikalus tvarkosi, remiantis nerašytine teise, ar valstybės teisinė sistema yra kodifikuota) nurodo valstybės finansų valdymo reikšmę apskaitos procesui. Didžiausia valstybių apskaitos reglamentavimo skirtumus sąlygojanti priežastis, anot autorių, - šalių akcijų rinkų išsivystymas – konstatuojama, jog jei akcijų rinka yra stipri, tuomet ji pritraukia išorinius investuotojus, kurių netiesioginė nauda pastebima šaliai priimant efektyvesnius sprendimus bei mokesčių teisės atribojimu nuo apskaitos taisyklių. Remiantis šiais aspektais buvo suformuotos dvi šalių grupės: JAV,

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos karalystė (toliau-Jungtinė Karalystė), Australija priskiriamos prie šalių su stipria akcijų rinka, o tokios kontinentinės Europos šalys kaip Prancūzija, Vokietija bei Italija pasižymi, autorių teigimu, vidiniais investuotojais, pastangomis patenkinti kreditorių informacinius poreikius bei mokesčių teisės dominavimu prieš apskaitos normas, kurie yra silpnos akcijų rinkos padariniai.

Nors teorijų bei klasifikacijų metodologinis pagrindas nėra vienodas, tačiau pastebėta, jog aptartosiosios viena kitai neprieštarauja, priešingai, kai kurios klasifikacijos remiasi vienodais kriterijais, o teorijų prielaidos papildo ar patvirtina klasifikacijas. Todėl, siekiant igytų teorinių žinių pritaikomumo, susistemintos pagrindinės teorinės prielaidos, pasirinkus plačiausiai žinomus anglosaksiškąjį ir kontinentinės Europos modelius kaip orientyrą (1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

1 pav. Fundamentalieji apskaitos sistemų skirtumai

Anglosaksiškasis ir kontinentinės Europos modelių ašis yra teisinės aplinkos, finansinės informacijos vartotojų, mokesčių ir apskaitos ryšio bei buhalterių profesijos sąlygoti šalių skirtumai. Nobes, Parker klasifikacijoje iš esmės eskaluojami tie patys (išskyrus buhalterių profesijos ypatumus) apskaitos sistemų bruožai. Skirtumas tarp šių dviejų klasifikacijų tik tas, jog Nobes, Parker stengėsi paaiškinti, kas būtent nulemia šiuos fundamentaliuosius apskaitos sistemų skirtumus. Mueller klasifikacija grįsta politine apskaitos reglamentavimo teorija, kurios išryškinti apskaitos reglamentavimo subjektai, taip pat apskaitos reglamentavimo tikslai logiškai patvirtina aptartas apskaitos reglamentavimo klasifikacijas.

Kadangi kiekvienoje analizuotoje klasifikacijoje išryškėjo dvi skirtingos šalių grupės, pirmąją pavadinsime konservatyviaja apskaitos sistema (atitinkanti kontinentinės Europos modelį), o antrąją – lanksčiąja apskaitos sistema, priešingai, atitinkanti anglosaksiškąjį modelį. Per ilgąjį laikotarpį susiformavusius apskaitos sistemų skirtumus pavadinsime fundamentaliaisiais.

Apibendrinant, teorinis apskaitos reglamentavimo suskirstymas į atskiras grupes yra naudingas, bandant bendru požiūriu suprasti apskaitos formavimo procesą skirtingose šalyse, tačiau vis dažniau mokslinėje literatūroje galime aptikti kritikuojančius teiginius dėl šalių grupių klasifikacijos. Kritika paremta ne prieštaravimu modeliams, o mintimi, kad keičiasi pasaulinės tendencijos, kurios veda prie siekio harmonizuoti tarptautinį apskaitos reglamentavimą.

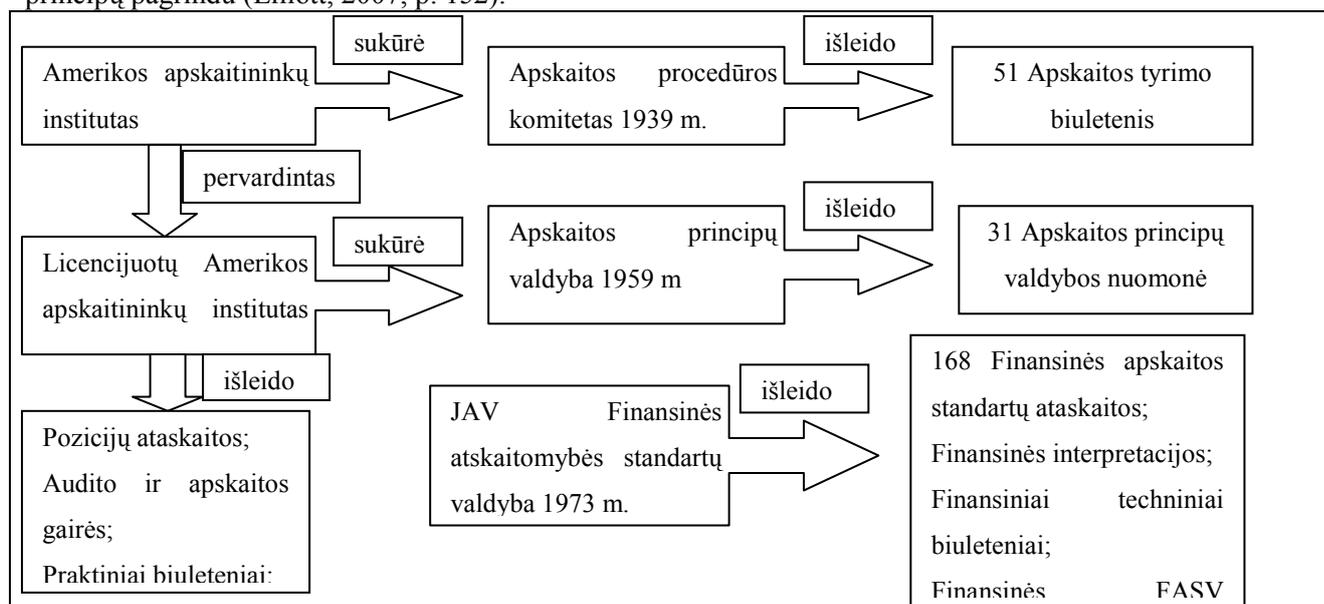
2. JAV ir ES apskaitos standartizacija

Mokslinėje literatūroje dažnai aptinkamos diskusijos dėl standartizacijos ir harmonizacijos apibrėžimų, pavyzdžiui, Feist (1999) standartizacijos ir harmonizacijos sąvokas vartoja paraleliai, o Tay ir Parker (1993), Roberts, Weetman ir Gordon (2008), Siegel ir Shim (2006), Nobes (2004), Riahi-Belkaoui (2004), Lawrence (1996) griežtai atskiria standartizacijos ir harmonizacijos sąvokas, kur bendriausia prasme apskaitos standartizacijos procesas suprantamas kaip visiškai vienodų standartų nustatymas, o harmonizacija – apskaitos standartų suderinimo procesas. Šis darbas vadovaujasi aptartų sąvokų atribojimu ir, visų pirma, paanalizuosime dviejų didžiausių apskaitos sistemų, JAV ir ES, standartizaciją.

JAV apskaitos standartizacija. 1929 m. spalio 24 d. (istorijoje ši data vadinama „Juodoju ketvirtadieniu“) Niujorko akcijų biržoje staigus akcijų kainų kritimas sukėlė trisdešimtųjų Didžiąją depresiją, kurios pasekmė - viešos diskusijos dėl rinkos reguliavimo. 1933 m. Vertybinių popierių aktas (Securities

Act, angl.) ir 1934 m. Vertybinių popierių biržos aktas (Securities Exchange Act, angl.) buvo pirmi žingsniai link rinkos reguliavimo siekiant tikslo, kad „visuomenė atgautų pasitikėjimą finansų sistema ir būtų palaikytas ekonominis stabilumas“ (D'Arista, 1994, p. 68). Tačiau šie aktai nedetalizuoja nei finansinių ataskaitų turinio, nei jų formos. Galią nurodyti finansinių ataskaitų formą bei turinį turi Vertybinių popierių biržos komisija (Securities and Exchange Commission, angl., toliau-VPBK), kuri leidžia viešos finansinės informacijos pateikimo taisykles ir prižiūri jų laikymąsi (sec.gov). Už finansinių apskaitos standartų leidimą atsakinga nepriklausoma JAV Finansinės atskaitomybės standartų valdyba (toliau- FASV), tačiau tai ne vienintelis apskaitos šaltinis, kadangi JAV apskaitos sistemoje egzistuoja įvairių apskaitos institucijų veiklos rezultatai, kurie bendrai sudaro JAV Visuotinai pripažintus apskaitos principus (toliau-JAV VPAP) (2 pav.).

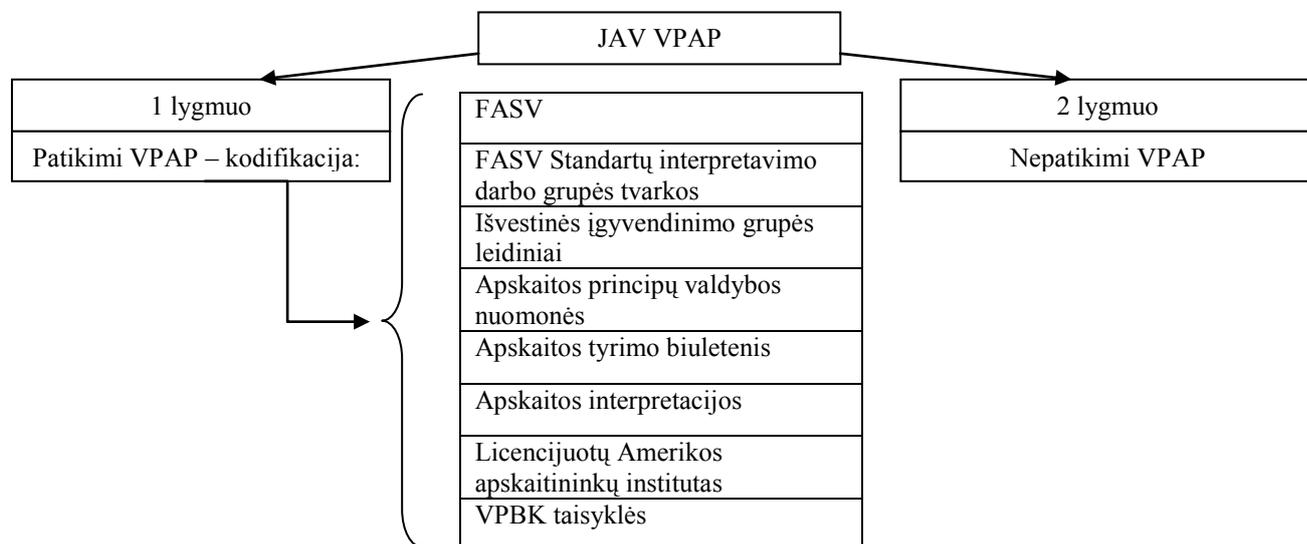
Taigi, iš 2 paveikslo matyti, jog JAV apskaita yra itin detalizuota, nors norminiais teisės aktais ji neregamentuojama. Ilgą laiką JAV VPAP buvo laikomi „labiausiai išbaigti ir puikiai išvystyti apskaitos standartai pasaulyje“ (Nikolai, Bazley, Jones, 2009, p. 37). 2001 m. bankrutavus energijos įmonei Enron, buvo viešai prabilta, jog JAV apskaitos sistema susiduria su sunkumais ir nuo to laiko mokslinėje literatūroje pastebima gana dažna polemika – kas geriau, ar itin detalizuota, taisyklėmis grįsta apskaita, ar apskaita principų pagrindu (Elliott, 2007, p. 152).



Šaltinis: sukurta autorės pagal FASB.ORG; IFRSCLASS.COMTM.

2 pav. JAV VPAP istorija (formavimasis)

2009 m. liepos 1 d. FASV pristatė FASV Apskaitos standartų kodifikaciją kaip vieną patikimų nevyriausybinių JAV VPAP šaltinių, nurodoma, jog visi kiti apskaitos šaltiniai, kurie nepatenka į kodifikacijos sąrašą, yra nepatikimi (3 pav). Iš esmės JAV VPAP nepakeisti, tiesiog visi patikimi apskaitos šaltiniai yra sugrupuoti pagal pavadinimą, taigi pagerintas informacijos prieinamumas.



3 pav. Nevyriausybių JAV VPAP nuoseklumas (hierarchija) nuo 2009 07 01

ES standartizacija. Europos ekonominės bendrijos pasirašyta Romos sutartis 1957 m. sąlygojo poreikį harmonizuoti teisinę sistemą, įskaitant ir verslo teisę. Priimtos trys direktyvos, kurios susijusios su finansine atskaitomybe, - ketvirtoji, septintoji ir aštuntoji. Direktyvos yra kaip pamatas, kiekviena šalis narė, inkorporavusi šias direktyvas į nacionalinę teisinę sistemą per sutartą laikotarpį, turi detalizuoti apskaitos reglamentavimą. Kadangi detalūs kiekvienos šalies narės apskaitos reglamentavimas skiriasi, o ES institucijos, kuri būtų atsakinga už nacionalinių apskaitos standartų priežiūrą, nėra, todėl kyla pagrindinio direktyvų tikslo įgyvendinimo sunkumai. Tai įrodo atlikti direktyvų empiriniai tyrimai.

Ketvirtosios direktyvos įgyvendinta ES apskaitos harmonizacija susilaukė dėmesio Walton (1992), Theunisse (1994) dėmesio, kurių tyrimų rezultatai atskleidė harmonizacijos trūkumą tarp tirtų šalių. Theunisse (1994) nurodė, jog skirtumus tarp teoriškai harmonizuotų šalių gali lemti ketvirtosios direktyvos suteikiamos pasirinkimo galimybės, nacionalinis apskaitos reglamentavimas ir socialinė bei ekonominė šalių aplinka. Bendrai direktyvas aprašomuoju metodu nagrinėjo Combarros (2001), Haller (2002), kurių darbo objektas buvo ES apskaitos vystymasis.

ES apskaitos reglamentavimo harmonizacija, remiantis vien direktyvomis, kaip parodė aptarti tyrimai, neįmanoma. 1995 m. buvo nuspręsta, kad ES gali aktyviau dalyvauti Tarptautinių apskaitos standartų komiteto (toliau-TASK) veikloje, naudojant Tarptautinius apskaitos standartus (toliau-TAS) šalia ES direktyvų. ES apskaitos reglamentavimas yra neatsiejamas nuo TASV veiklos.

TASK buvo įkurtas Australijos, Kanados, Prancūzijos, Vokietijos, Japonijos, Meksikos, Olandijos, Didžiosios Britanijos, Airijos ir JAV profesionalių apskaitos institucijų 1973 m., o 1998-2000 m. perorganizuotas į Tarptautinių apskaitos standartų valdybą (toliau-TASV) siekiant pagerinti geografinį atstovavimą, techninę kompetenciją ir nepriklausomumą. TASV priėmė visus dabartinius TAS ir pradėjo leisti standartus – Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (toliau-TFAS). Bendru požiūriu TFAS apima ir TAS, ir TFAS, ir standartų interpretacijas.

Itin svarbus žingsnis žengtas 1995 m. tarp TASK ir Tarptautinės vertybinių popierių komisijų organizacijos (toliau-TVPKO) - buvo susitarta, jog jei TASK suformuos apskaitos standartus, kurie bus priimtini ir TVPKO, tuomet kiekviena pasaulio šalies kompanija turės galimybę vieną finansinę informaciją, paruoštą pagal TAS, pateikti bet kurioje užsienio akcijų biržoje. 1998 m. TASK baigė rengti standartus, kuriuos TVPKO patvirtino 2000 m. Tais pačiais metais ES oficialiosios institucijos išleido reglamentą dėl kompanijų, kurios yra reguliuojamų rinkų biržų sąrašuose, konsoliduotų finansinių ataskaitų ruošimo bei pateikimo remiantis TAS nuo 2005 m. sausio 1 d. Taigi, tikėtina, šie įvykiai davė pagrindą paplisti TFAS, tačiau JAV VPBK pasiliko prie savų reikalavimų: įmonės, kurios įrašytos į JAV akcijų biržas, privalo teikti finansinę informaciją, sudarytą pagal JAV VPAP. Postūmis įvyko 2002 m. „Norwalk“ susitarimo metu, kur nuspręsta siekti JAV VPAP ir TFAS suderinamumo.

Po „Norwalk“ susitarimo pasaulinio dėmesio centru tapo FASV ir TASV veikla. Šio susitarimo dalis – supratimo memorandumas (memorandum of understanding, angl.), kuriame FASV ir TASV įteisino pasižadėjimą kuo greičiau visiškai suderinti TFAS ir JAV VPAP bei koordinuoti ateities darbo programas, užtikrinančias suderinamumo išlaikymą (Memorandum of understanding between the FASB and the IASB, 2006, p.1). Šie tikslai yra dviejų apskaitos sistemų apskaitos standartų harmonizacijos naudos įvertinimo padariniai. Tačiau net neįsigilinus į šalių bendrą projektą, akivaizdu, jog tai pastangų reikalaujantis planas. 2008 m. rugsėjo 11 d. paskelbtas atnaujintas supratimo memorandumas, kuriame po žymaus projekto progreso konstatavimo nurodoma, jog pasiekimus riboja organizaciniai sunkumai.

Taigi JAV ir ES apskaitos standartizacijos analizė išryškino bendriausią šių apskaitos sistemų skirtumą – JAV apskaita grįsta detaliomis taisyklėmis, o ES – principais. Susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, JAV VPAP efektyvumu buvo suabejota, priešingai, TFAS taikymas plinta, visgi, akivaizdu, reikia efektyvesnio mechanizmo, kuris užtikrintų TFAS įgyvendinimą. Vadovaujantis itin abstrakčiu požiūriu, galima teigti, jog dvi didžiausios apskaitos sistemos, konservatyvioji bei lanksčioji, pereina iš standartizacijos į harmonizacijos procesą.

3. JAV ir ES formalioji apskaitos harmonizacija

2002 m. prasidėjęs JAV VPAP ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų skirtumų panaikinimo procesas, kurį FASV ir TASV vadina konvergencija, nuosekliai vystomas, įgyvendinant trumpalaikius ir bendrus pagrindinius projektus. Teigiama, jog konvergencijos projektų vykdymo procesas stipriai pažengė į priekį, todėl pasirinkę Alfred Popken, Lewis Dulitz (2008) pateiktą apskaitos standartų

išskirstymą pagal harmonizacijos įgyvendinimo stadijas kaip atskaitos tašką, atlikta JAV ir ES apskaitos formaliosios harmonizacijos analizė - išnagrinėti jau konverguoti TFAS ir JAV VPAP.

Daugumą apskaitos standartų galime priskirti prie konverguotųjų, tačiau vis dar egzistuoja skirtumai tarp TFAS ir JAV VPAP. Remiantis Ernst&Young, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte organizacijų JAV VPAP ir TFAS tyrimais, išanalizuoti reikšmingiausi standartų skirtumai.

Taigi ištyrus, anot Alfred Popken, Lewis Dulitz (2008), konverguotų standartų skirtumus, pastebima gana daug neatitikimų tarp standartų (1 lentelė). Skirtumai kyla dėl nevienodo detalumo lygio apskaitos standartuose, ne tų pačių principų laikymosi, nesuvienodintų leidžiamų ar draudžiamų apskaitos standartų aspektų, bet daugiausia skirtumų, kaip matome, sąlygoja apskaitos procese naudojami metodai, kadangi egzistuoja jų pasirinkimo galimybės, skiriasi metodų taikymo sąlygos.

1 lentelė

Konverguotų apskaitos standartų skirtumai

Detalumas	Draudžiama/leidžiama	Metodika	Principai
TAS 1 (nutrauktos veiklos apibrėžimas)	TAS 1 (ypatingieji straipsniai)	TAS 1 (sąnaudų klasifikacija)	TAS 1 (atidėtieji mokesčiai)
TAS 1 (palyginamoji informacija)	TAS 2 (atsargų nukainojimas)	TAS 2 (atsargų apskaitos metodas)	TAS 7 (palūkanos)
TAS 2 (savikainos formulė)	TAS 2 (grynoji realizavimo vertė)	TAS 7 (pagrindinės veiklos pinigų srautai)	TAS 20 (valstybės dotacijų pripažinimas)
TAS 7 (nutraukiamos veiklos paskelbimas)	TAS 7 (iš akcijų gaunami pinigų srautai)	TAS 21 (užsienio operacijų konsolidacija)	TAS 21 (paprastųjų akcijų valiutos keitimas)
TAS 7 (mokesčių sumažinimas)	TFAS 5 (įmonės vertės sumažinimas)	TAS 21 (iš užsienio operacijų gautų valiutų keitimas)	TAS 23 (skolinimosi išlaidų sumažinimas)
TAS 8 (apskaitos politikos keitimas)		TAS 28 (investicijų vertinimas)	TAS 33 (akcijų prekybos sutartys)
TFAS 3 (bendra kontrolė)		TAS 31 (investicijos jungtinėje veikloje)	TFAS 3 (įsigytos įmonės veiklos lizingas)
TFAS 4 (išvestinės finansinės priemonės)		TAS 33 (susilpnintas PVA)	TFAS 8 (nematerialusis turtas ilgalaikiame turte)
TFAS 8 (segmentų apibrėžimas)		TFAS 2 (premijos išlaidos)	
TFAS 8 (segmentų išsipareigojimai)		TFAS 2 (sandoriai ne su darbuotojais)	
		TFAS 3 (nekontroliuojamoji dalis)	
		TFAS 3 (neapibrėžtas turtas, išsipareigojimai)	
		TFAS 3 (vėlesnis neapibrėžtų išsipareigojimų vertinimas)	
		TFAS 4 (draudimo sutarčių pripažinimas ir vertinimas)	
		TFAS 5 (nutrauktos veiklos pateikimas)	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal DELOITTE (2008), PRICEWATERHOUSECOOPERS (2008), ERNST&YOUNG (2009).

Šios formaliosios JAV ir ES apskaitos harmonizacijos analizės rezultatai sudaro pagrindą teigti, jog tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama ne tik su fundamentaliųjų skirtumų sąlygotais sunkumais, bet ir su siauresnio pobūdžio kliūtimis.

Skirtumų tarp jau konverguotų apskaitos standartų egzistavimas atskleidžia formaliosios apskaitos harmonizacijos neefektyvumą. Be to, įvairių harmonizacijos kliūčių numanymas, akivaizdu, kelia klausimą, ar harmonizaciją įgyvendinti praktiškai įmanoma, kokia yra tikroji JAV ir ES apskaitos harmonizacijos projekto situacija.

Išvados

1. Apskaitos reglamentavimo fundamentalieji skirtumai, kylantys iš valstybės teisinės aplinkos, apskaitos reglamentavimo tikslų bei subjektų, finansinės informacijos vartotojų poreikių patenkinimo, mokesčių ir apskaitos ryšio, buhalterijų profesijos, sąlygoja skirtingas apskaitos sistemas, konservatyvią ir lanksčiąją.
2. Bendriausias JAV ir ES apskaitos sistemų skirtumas – JAV apskaita grįsta detaliomis taisyklėmis, o ES – principais. Susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, JAV VPAP efektyvumu buvo suabejota, priešingai, TFAS taikymas plinta, visgi, akivaizdu, reikia efektyvesnio mechanizmo, kuris užtikrintų TFAS įgyvendinimą. Vadovaujantis itin abstrakčiu požiūriu, galima teigti, jog dvi didžiausios apskaitos sistemos, konservatyvioji bei lanksčioji, pereina iš standartizacijos į harmonizacijos procesą.
3. Tarp konverguotų apskaitos standartų egzistuojantys skirtumai, kylantys dėl nevienodo detalumo lygio apskaitos standartuose, ne tų pačių principų laikymosi, nesuvienodintų leidžiamų ar draudžiamų apskaitos standartų aspektų, nevienareikšmės metodikos, parodo, jog tarptautinės harmonizacijos procese susiduriama ne tik su fundamentalųjų skirtumų sąlygotais sunkumais, bet ir su siauresnio pobūdžio kliūtimis. Apskritai, konverguotų standartų skirtumai atskleidžia formaliosios apskaitos harmonizacijos neefektyvumą.

Literatūra

1. GRAFFIKIN, M.J.R. (2009) *Regulation as Accounting Theory*. [interaktyvus]. University of Wollongong: Working Papers Series. [žiūrėta 2009 m. gegužės 21 d.] 20 p. Prieiga per internetą: <<http://www.uow.edu.au/commerce/accy/research/workingpaper/05%20gaffikin%20wsp9.pdf>>
2. STIGLER, G. J. (1971) *Theory of Economic Regulation*. [interaktyvus]. The Bell Journal of Economics and Management Science. [žiūrėta 2009 m. gegužės 21 d.] 20 p. Prieiga per internetą: <<http://faculty.msb.edu/murphydd/CRIC/Readings/Stigler--Th%20of%20Econ%20Regulation%201971.pdf>>
3. BALDWIN, Robert; CAVE, Martin. (1996) *Understanding Regulation - theory, strategy, and practice*. [interaktyvus]. Oxford University Press. [žiūrėta 2009 m. gegužės 22 d.] 363 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.lt/books?id=dwI90n80FaIC&printsec=frontcover>> ISBN 0198774370, 9780198774372
4. PUXTY A.G., WILLMOTT, H.C., COOPER, D.J., LOWE, T. (1987) Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating accountability in four countries. Iš *Accounting, Organizations and Society*. vol. 12, no. 3, p. 273-291.
5. KALČINSKAS, Gediminas. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Ketvirtoji laida. Vilnius: Pačiolis, 860 p. ISBN 9986-487-99-4.
6. CAIRNS, D. (1997) The Future Shape of Harmonization: a reply. Iš *European Accounting Review*, vol. 6, no. 2.
7. PARDINA, Martin Rodriguez; RAPTI, Richard Schlrif; GROOM, Eric. (2008) *Accounting for Infrastructure Regulation– An Introduction*. [interaktyvus]. World Bank Publications. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.] 222 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.lt/books?id=Gm9dVvH1gngC&pg=PA37&lpg=PA37&dq=anglosaxon+accounting&source=bl&ots=NQy1Yt1NS3&sig=R4yK6MPQOGPD4eeH3FobU7DJr60&hl=lt&ei=2wkXsvumGM-a_Qa8mFXZDA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4#PPA39.M1> ISBN 0821371797, 9780821371794
8. SUTTON, Tim (2004) *Corporate financial accounting and reporting*. [interaktyvus]. Pearson Education. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.] 722 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.lt/books?id=newc0QbnrAwC&pg=PA168&lpg=PA168&dq=anglosaxon+accounting&source=bl&ots=WCw3uOP3R&sig=DFYeVf_kG1sNOLETRz758UEMSiE&hl=lt&ei=2wkXsvumGM-a_Qa8mFXZDA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=7#PPR5.M1> ISBN 0273676202, 9780273676201
9. JOHANSSON, Caroline; SVENSSON, Ann. (2008) A true and fair view: harmonization of the accounting. [interaktyvus]. Iš *European Journal of Management*. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.]. Prieiga per internetą: http://findarticles.com/p/articles/mi_6772/is_2_8/ai_n31029525/
10. McDONALD, Frank; BURTON, Fred; WALTON, Peter; DOWLING, Peter; DECIERI, Helen. (2002) *International business*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 23 d.]. 374 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.lt/books?id=yu9KkvvRPnQC&printsec=frontcover>> ISBN 1861524528, 9781861524522
11. SEIDLER, L. J. (1967) International accounting – the ultimate theory course. Iš *Accounting Review*. October
12. MUELLER, G. GERHARD. (1967) *International Accounting*. Part I. New York: Macmillan.
13. NOBES, Christopher; PARKER, Robert Henry. (2006) *Comparative international accounting*. [interaktyvus]. Pearson education. [žiūrėta 2009 m. gegužės 24 d.]. 576 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.lt/books?id=Uh8ftSz-HcAC&printsec=frontcover#PPA76.M1>> ISBN 0273703579, 9780273703570
14. LAWRENCE, Steve. (1996) *International Accounting*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 25 d.] 411 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=2DMrorHzm38C&printsec=frontcover#PPA251.M1>> ISBN 1861522568, 9781861522566
15. HOFSTED, Geert. (1984) *Culture's consequences*. 2nd ed. [interaktyvus]. Sage. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 7 d.]. 327 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=Cayp_Um4O9gC&dq=Zarzeski&as_brr=3&source=gbs_navlinks_s>
16. *A roadmap for convergence between IFRSs and US GAAP 2006-2008. Memorandum of understanding between the FASB and the IASB*. (2006) Išleistas 2006 m. vasario 27 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf>>
17. *Completing the february 2006 Memorandum of Understanding: a progress report and timetable for completion*. (2008) Išleistas 2008 m. rugsėjo mėn. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C1DD5259-4011-4715-A807-1FD71858D37C/0/Memorandum_of_Understanding_progress_report_and_timetable.pdf>
18. POPKEN, Alfred; DULITZ, Lewis. (2008) Introduction to IFRS – U.S. GAAP differences [interaktyvus]. *Conferences.aicpa.org*, sausio 11 d. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 12 d.]. 63 p. Prieiga per internetą: <www.conferences.aicpa.org/.../Critical_Differences_Between_IFRS_and_US_GAAP_Dulitz_and_Popken.pdf>
19. *Recently completed projects (updated July 2009). Financial statement presentation* [interaktyvus]. (2009) International Accounting Standards Board: iasb.org, [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Financial+Statement+Presentation/Financial+Statement+Presentation.htm>>

20. Pricewaterhousecoopers. (2008) IFRS and US GAAP similarities and differences. IFRS readiness series [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 186 p. Prieiga per internetą: <www.pwc.com/us/.../ifrs.../ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-september-2008.jhtml>
21. Ernst&Young. (2009) US GAAP vs. IFRS. The basics. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 52 p. Prieiga per internetą: <www.ey.com/Global/assets.../USGAAPvIFRS.../USGAAPvIFRS.pdf>
22. Deloitte. (2009) IFRSs in your pocket. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 17 d.]. 124 p. Prieiga per internetą: <<http://www.iasplus.com/dttdpubs/pocket2009.pdf>>
23. Deloitte. (2008) IFRSs and US GAAP. A pocket comparison. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 18 d.]. 76 p. Prieiga per internetą: <www.iasplus.com/dttdpubs/0809ifrsugaap.pdf>
24. Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574. (2001) Priimtas 2001 m. lapkričio 6 d. [interaktyvus]. *Lrs.lt*. [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 26 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416>
25. VIOLET, William J. (1983) The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 18, issue 2, p. 1-12, 12 p.
26. GRAY, S. J. (1988) Towards Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. Iš *Abacus*, vol. 24, issue 1, p. 1-15, 15 p.
27. PERERA, M. H. B. (1989) Towards a Framework to Analyse the Impact of Culture on Accounting. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 24, issue 1, p. 42-56, 15 p.
28. JAGGI, B. L. (1975) The impact of the cultural environment on financial disclosures. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 10, issue 2, p. 75-84, 10 p.
29. NAIR, R. D.; FRANK, Werner G. (1980) The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. Iš *Accounting review*, vol. 55, issue 3, p. 426-450, 25 p.
30. MCCOMB, Desmond. (1979) The international harmonization of accounting: a cultural dimensijon. Iš *The International Journal of Accounting*, vol. 14, issue 2, p. 1-16, 16 p.
31. BAYDOUN, Nabil; WILLETT, Roger (1995) Cultural relevance of western accounting systems to developing countries. Iš *Abacus*, vol. 31, issue 1, p. 67-92, 26 p.
32. FRUCOT, Veronique; SHEARON, Winston T. (1991) Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. Iš *Accounting review*, vol. 66, issue 1, p. 80-100, 20 p.
33. BELKAOUI-RIAH, Ahmed. (2004) *Accounting theory*. 5th ed. [interaktyvus]. Emea Cengage Learning. [žiūrėta 2009 m. gegužės 20 d.] 576 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=fE9STevKw-QC&printsec=frontcover&rv=1>> ISBN 1844800296, 9781844800292
34. WALTON, Peter; AERTS, Walter. (2006) *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. [interaktyvus]. Cengage Learning EMEA. [žiūrėta 2009 m. gegužės 20 d.] 493 p. Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=geUx5sowGdEC&printsec=frontcover&rv=1>> ISBN 1844802655, 9781844802654
35. NOBES, Christopher. (2004) *Developments in the international harmonization of accounting*. [interaktyvus]. Edward Elgar publishing. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 421 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=emS3fgSuzQC&dq=accounting+harmonization+standartization&lr=&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 1843760975, 9781843760979
36. SIEGEL, G. Joel; SHIM, K. Jae. (2006) *Accounting handbook*. 4th ed. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 993 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=SC9QT_jxuYgC&dq=accounting+harmonization+standartization&lr=&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 0764157760, 9780764157769
37. FEIST, R. William. (1999) *Managing a global enterprise – a concise guide to international operations*. [interaktyvus]. Greenwood publishing group. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 218 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=KSVw5Pu8Wm0C&dq=accounting+harmonization+standartization&lr=&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 1567201628, 9781567201628
38. TAY, Joanne; PARKER, Robert. (1993) *International group accounting – issues in European harmonization*. 2nd ed. Edited by S. J. Gray, A. G. Coenenberg, P. D. Gordon. [interaktyvus]. Routledge: Taylor&Francis group. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 435 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=xTgOAAAAQAAJ&pg=PA381&dq=accounting+harmonization+standartization&lr=&as_brr=3&ei=cWbfSvmSBKnoyGSGhd3FDg&hl=lt#v=onepage&q=&f=false> ISBN 0415004330, 9780415004336
39. ROBERTS, Clare; WEETMAN, Pauline; GORDON, Paul. (2008) *International corporate reporting – a comparative approach*. 4th ed. [interaktyvus]. Pearson. [žiūrėta 2009 m. spalio 21 d.] 676 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=okvVy-KjYJc&dq=accounting+harmonization+standartization&lr=&as_brr=3&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 0273714732, 9780273714736
40. D'ARISTA, W. Jane. (1994) *The evolution of U.S. finance: Federeal reserve monetary policy, 1915-1935*. [interaktyvus]. M. E. Sharpe. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 505 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=HwY35FLLpj8C&dq=Securities+Exchange+act&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 1563242338, 9781563242335
41. U.S. Securities and Exchange commission. (2009) The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation: The introduction [interaktyvus]. *Sec.gov*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>>
42. ELLIOTT, Jamie. (2007) *Financial accounting and reporting*. 12th ed. [interaktyvus]. Pearson. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 889 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=82BIL70-xrsC&dq=usa+accounting&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 0273712314, 9780273712312
43. IFRSCCLASS. U.S. GAAP codification of accounting standards [interaktyvus]. *IFRSClass.com*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <<http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-100/105-gaap-history.htm>>
44. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2009) FASB accounting standards codification™ launches today [interaktyvus]. *Fasb.org*. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] Prieiga per internetą: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB/FASBContent_C/NewsPage&cid=1176156318458>
45. NIKOLAI, A. Loren; BAZLEY, D. John; JONES, P. Jefferson. (2009) *Intermediate accounting*. 11th ed. [interaktyvus]. Cengage Learning. [žiūrėta 2009 m. spalio 22 d.] 1260 p. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?id=_ouCLUeCvKwC&dq=structure+of+fasb&hl=lt&source=gs_navlinks_s> ISBN 032465913X, 9780324659139
46. WALTON, Peter. (1992) Harmonization of accounting in France and Britain: some evidence. Iš *Abacus*, vol. 28, issue 2, p. 187-199, 13 p.
47. THEUNISSE, Hilda. (1994) Financial reporting in EC countries. Iš *European accounting review*, vol. 3, issue 1, p. 143-161, 19 p.
48. COMBARROS, J. L. López. (2001) Accounting and financial audit harmonization in the European Union. Iš *European accounting review*, vol. 9, issue 4, p. 643-654, 12 p.
49. HALLER, Axel. (2002) Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. Iš *European accounting review*, vol. 11, issue 1, p. 153-190, 38 p.

50. RIVERA, M. Juan. (1989) The internationalization of accounting standards: Past problems and current prospects. In *The international journal of accounting*, vol. 24, issue 4, p. 320-341, 21 p.
51. GROVE, D. Hugh; BAZLEY, D. John. (1993) Disclosure strategies for harmonization of international accounting standards. In *The international journal of accounting*, vol. 28, issue 2, p. 116-128, 13 p.
52. STREET, L. Donna; SHAUGHNESSY, A. Kimberly. (1998) The quest for international accounting harmonization: a review of the Standard setting agencies of the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997. In *The international journal of accounting*, vol. 33, issue 2, p. 179-209, 31 p.

Summary. This paper analyses the theoretical aspects of accounting regulation, U.S. and EU accounting standardization and brings out the differences between two accounting systems; examines the U.S. and EU harmonization of formal accounting.

 <p>VILNIAUS UNIVERSITETAS · 1579 · UNIVERSITAS VILNENSIS</p>	 <p>VILNIAUS UNIVERSITETAS · 1579 · KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS</p>	 <p>IN YRSS</p>
<p>Vilniaus universitetas LIETUVA www.vu.lt</p>	<p>Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas (VU KHF) LIETUVA www.vukhf.lt</p>	<p>International Network of Young Researchers in Social Sciences, INYRSS www.inyrss.vukhf.lt</p>

6-oji mokslinė konferencija
ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA

KONFERENCIJOS STRAIPSNIŲ SANTRAUKOS

2009 m. gruodžio 4 d.
Kaunas, Lietuva



4 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos, kurioje spausdintas straipsnis, turinio kopija

ŪKIO PLĖTRA:
TEORIJA IR PRAKTIKA



6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2019 m. gruodžio mėn. 4 d.
Kaunas, Lietuva

TURINYS

PLENARINIS PRANEŠIMAS		
Prof. dr. (HP) Dainora GRUNDEY	<i>Ekonominis krizės semiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų viršeliuose</i>	1
A SEKCIJA: EKONOMIKA		
ARDARAVIČIŪTĖ Živilė	<i>Socialinės atsakomybės standartas SA 8000</i>	11
BOVEINIS Paulius	<i>Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos</i>	16
ŠTREIMIKIENĖ Dalia		
BULKEVIČIŪTĖ Vaida	<i>Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra</i>	21
PAUKŠTĖ Vaidotas	<i>The Effect of FDI to Sustainable Development in Developing Countries</i>	28
REDIKIENĖ Rolanda	<i>Protėkcionizmo priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu</i>	34
ŠKŠNELYTĖ Indrė	<i>Elektrės energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas</i>	39
JANKAUSKAS Rytis	<i>Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai</i>	53
KALNIETĖ Mingailė	<i>Lietuvos aktyvaus politinio instruktorių veiklos raiška, panaudojant ES šalių patirtį</i>	66
KIAUŠIENĖ Irena	<i>Moteryų skurdo problemos Lietuvoje</i>	73
KLUPŠAITĖ Almantė	<i>Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse</i>	74
KUNCIŪTĖ Viktorija	<i>ES regioninė politika: Kauno regiono įmonių klasifikacijos galimybės</i>	82
SARVUTYTĖ Miglė		
KULVELYTĖ Birutė	<i>Mokslis ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui</i>	97
STASIULAITYTĖ Rasa	<i>ES prekyba šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje</i>	108
B SEKCIJA: FINANSAI		
GASIŪNAITĖ Rada	<i>Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse</i>	116
NATUSEVIČIENĖ Lina	<i>Bekalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės</i>	118
MOCKEVIČIŪTĖ Asta	<i>Rėmo sąlygų prielaidos tyrimo metodai</i>	119
KARPAVIČIENĖ Egidija	<i>Įmonės vertę lemiantys veiksniai</i>	121
STOŠKUTĖ Simona	<i>Apokestinamojo pelno apskaitavimo ypatumai</i>	129
VAIŠNORAITĖ Ema	<i>Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai</i>	130
GUDELEVIČIŪTĖ Irma		
ZAVECKAS Karolis		
TREIGYTĖ Živilė	<i>Klientų rizikingumo vertinimas</i>	137
LAJAUSKIENĖ Giedrė	<i>Grynosios galios realizavimo vertės nustatymo problemos</i>	147
MOCKUTĖ Inga	<i>Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse</i>	153
PAŠKEVIČIUS Paulius	<i>Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams</i>	154
TERESIENĖ Daimantė		
RAČICKAS Evidas	<i>Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai</i>	156
VALUKONIS Mantas	<i>Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas</i>	167
TERESIENĖ Daimantė		
VETRIAKAITĖ Greta	<i>JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas</i>	168

C SEKCIJA: VADYBA

KATILIENĖ Rasa	<i>Autentiškos lyderystės teoriniai aspektai</i>	169
NORMANTIENĖ Lina	<i>Lankščios organizacijos kūrimas remiantis lyderio ontopsichologiniu modeliu</i>	179
NORMANTAS Mantas		
PLYTNIKAITĖ Lina	<i>Karjeros valdymo įtaka darbuotojų lojalumui</i>	188
TAMULIENĖ Vilma	<i>Santykių su klientais kūrimo, vystymo ir valdymo optimizavimas programine įranga</i>	197
URBAS Mindaugas	<i>Vidiniai ir išoriniai karjeros valdymo veiksniai</i>	205
GRUNDEY Dainora		
ZAHARIA Rodica Milena		
ZAHARIA Răzvan		
ŠLEKAITYTĖ Roberta	<i>Deklaruojamų personalo valdymo politikų palyginamoji analizė</i>	217
ŽALPYTĖ Lina		
URBONAITĖ Diana	<i>Jaunimo integracijos ir adaptacijos proceso analizė Kauno turizmo organizacijose</i>	218
ZAKAREVIČIŪTĖ Raimonda	<i>Kūrybinių darbuotojų motyvavimo ypatybės: Lietuvos leidybos įmonės atvejis</i>	227

D SEKCIJA: KOMERCIJA

ADAMONYTĖ Dovilė	<i>Vartotojų impulsyvaus pirkimo ypatumai</i>	242
BAKUTYTĖ Simona	<i>Value-based marketing: assessing shareholders' value</i>	244
BUTKUTĖ Vita	<i>The Influencers of buyers' behaviour and purchasing decisions</i>	246
BENESEVIČIENĖ Kristina	<i>E-consumers' behaviour: differences with offline consumers</i>	247
GAJAUSKAITĖ Laura	<i>Intiminio marketingo samprata ir esmė</i>	249
GANUSAUSKAITĖ Aurelija		
NAURECKIENĖ Agnė	<i>Importance of branding during economic downturn</i>	256
MARTIŠIŪTĖ Sandra	<i>Satisfaction factor in customer loyalty development: aspect of brand</i>	258
VILUTYTĖ Gabrielė		
PAUKŠTĖ Valdota	<i>Developing Countries The Effect of Metaphor to Brand Perception</i>	259
PLYBAITYTĖ Jolanta	<i>Asmenybės prekės ženklo formavimas</i>	267
TOLUBA Bernardas	<i>Vaištybės prekės ženklo kūrimo ypatumai</i>	277
TOLUBA Bernardas	<i>Klientų psichologinio valdymo teorinis pagrindimas</i>	278
ŠIKŠNELYTĖ Indrė		
TOLUBA Bernardas	<i>Įmonės įvaizdžio formavimo konceptualūs pagrindai</i>	293
ŠIKŠNELYTĖ Indrė		
ŽABALŪNAITĖ Indrė	<i>Virusinio marketingo galimybės didinant prekės ženklo vertę</i>	307
BARTKEVIČIŪTĖ Irena	<i>Travel decision-making: information search and processing</i>	316
BAJORAITĖ Inga	<i>Organizacijos kaip prekės ženklo įvaizdžio kūrimas</i>	318
DUBNIKOVIENĖ Renata	<i>Prekės ženklo kūrimo Interneto modeliavimas</i>	324
JUŠKAITĖ Neringa	<i>Segmenting sports tourism market</i>	326
LUOŽYTĖ Raimonda	<i>Žinioms grįsto marketingo talkymas leidyboje</i>	327
NEDZINSKIENĖ Aušra	<i>Sėkmingo miesto prekės ženklo kūrimo prielaidos</i>	328
RADŽIUVIENĖ Neringa	<i>Viešųjų ryšių kampanija universitete: traukimo-stūmimo strategijų pertvarkymas</i>	337
SURBLYTĖ Vilija	<i>Stiprus prekės ženklo įvaizdžio kūrimas</i>	345

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA



6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2009 m. gruodžio mėn. 4 d.
Kaunas, Lietuva

ATUTYTĖ Dovilė	<i>Socialinės atsakomybės nauda Lietuvos įmonėms</i>	352
BASANGOVA Marina		
LAURINAITYTĖ Daiva		
RAMOŠKAITĖ Neringa		
KORSAKIENĖ Edita	<i>Motyvacinio priemonių vertinimas Lietuvos bankininkystės sektoriuje</i>	362
PETRUŠKEVIČIŪTĖ Kistina	<i>Naujos vaicinos įdiegimas / rinkų – poreikis ar būtinybė</i>	364
BAŠEVIČIENĖ Rosita		
SVIKLAITĖ Ieva	<i>Socialinės reklamos raida Lietuvos rinkoje</i>	371
VANAGAITĖ Indrė	<i>Genetiškai modifikuoti produktai Lietuvos rinkoje</i>	382
VILKELYTĖ Ieva	<i>Marketingo iššūkiai ekologiniame gyvenime</i>	389
VERBAUSKIENĖ Lina	<i>Svetingumo verslo Situacijos Lietuvoje analizė</i>	397
VERBAUSKIENĖ Lina	<i>Lietuvos turizmo vartotojų elgsena</i>	398
DAUGĖLAITĖ Ingrida	<i>Verslo partnerystės vystymas vidaus marketingo pagrindu: UAB „Blogojektas“ pavyzdys</i>	400
LUKAŠENKINAITĖ Monika	<i>Strateginio marketingo planavimo vertinimas Kauno sveikatingumo centruose</i>	402



5 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija



430

VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

PROGRAMA

D1 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis

Pirminkiniai: Bernardas Toluba
14.00–18.00, 11 a.

14.05–14.15 Dovilė Adamonytė (VU KHF) Vartotojų impulsyvaus pirkimo ypatumai.
14.20–14.30 Simona Bakutytė (VU KHF) Value-based marketing: assessing shareholders' value.
14.35–14.45 Vėta Butkutė (VU KHF) The Influencers of buyers' behaviour and purchasing decisions.
14.50–15.00 Kristina Benesevičienė (VU KHF) E-consumers' behaviour: differences with offline consumers.
15.05–15.15 Laura Gajauskaitė, Aurelija Ganasauskaitė (VDU) Jutiminio marketingo samprata ir esmė.
15.20–15.30 Agnė Naureikienė (VU KHF) Importance of branding during economic downturn.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA
(prte J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Sandra Martišaitė, Gabrielė Vilutytė (VU KHF) Satisfaction Factor in Customer Loyalty Development: aspect of brand.
16.15–16.25 Jolanta Pilybaitytė (VU KHF) Asmenybės prekės ženklo formavimas.
16.30–16.40 Indrė Žabalūnaitė (VU KHF) Virusinio marketingo galimybės didinant prekės ženklo vertę.
16.45–16.55 Irena Bartkevičiūtė (VU KHF) Travel decision-making: information search and processing.
17.00–17.10 Inga Bajoraitė (VU KHF) Organizacijos kaip prekės ženklo įvaizdžio kūrimas.
17.15–17.25 Renata Dubnikovienė (VU KHF) Prekės ženklo kūrimo internete modeliavimas.
17.25–17.35 Vaidotas Paukštė (VDU) The effect of metaphor to brand perception.
17.35–17.45 Milda Jociūtė (VU KHF) Reklamos naudojimas politikoje ir jos įtaka rinkėjams.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija.
Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

D2 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis

Pirminkiniai: Lina Verbauskienė, Ingrida Daugėlaitė
14.00–18.00, M. Biržiškos a.

14.05–14.15 Neringa Juškaitė (VU KHF) Segmenting sports tourism market.
14.20–14.30 Raimonda Luožytė (VU KHF) Žiniomis grįsto marketingo taikymas leidyboje.
14.35–14.45 Neringa Radžiuvienė (VU KHF) Viešųjų ryšių kampanija universitete: traukimo-stūmimo strategijų įvertinimas.
14.50–15.00 Vilija Surblytė (VU KHF) Sūpraus prekės ženklo įvaizdžio kūrimas.
15.05–15.15 Dovilė Atutytė, Marina Basangova, Daiva Laurinaitytė, Neringa Ramoškaitė (VU KHF) Socialinės asakomybės nauda Lietuvos įmonėms.
15.20–15.30 Edita Korsakienė (VU KHF) Motyvavimo priemonių vertinimas Lietuvos bankininkystės sektoriuje.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA
(prte J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Kristina Petruskevičiūtė, Rosita Basevičienė (VU KHF) Naujos vakcinos įteigimas ir rinką-poreikis ar būtinybė.
16.15–16.25 Ieva Svikaite (VU KHF) Socialinės reklamos raiška Lietuvos rinkoje.
16.30–16.40 Indrė Vanagaitė (VU KHF) Genetiškai modifikuoti produktai Lietuvos rinkoje.
16.45 - 16.55 Ieva Vilkelytė (VU KHF) Marketingo iššūkiai ekologiniame gyvenime.
17.00–17.10 Ingrida Daugėlaitė (VU KHF) Verslo partnerystės vystymas vidaus marketingo pagrindu: UAB „Bioprojektas“ pavyzdys.
17.15–17.25 Monika Lukaškinaitė (VU KHF) Strateginio marketingo planavimo vertinimas Kauno sveikatingumo centruose.
17.30–17.40 Aušra Nedzinskienė (VU KHF) Sekmingo miesto prekybos ženklo kūrimo patalaidos.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija.
Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA

6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA,
skirta Vilniaus universiteto
Kauno humanitarinio fakulteto
45-erių metų jubiliejui paminėti

2009 m. gruodžio 4 d.
KAUNAS, LIETUVA

12.00–13.00 REGISTRACIJA (prie J. Jablonskio a.)

13.00–13.40 PLENARINIS POSĖDIS (11 a.)

Pranešėjai:

Prof. dr. Rasa Kanapickienė (VU KHF, Lietuva)

Sveikinimo kalba

Prof. dr. Dainora Grundė (VU KHF, Lietuva)

Ekonominės krizės semiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų višteluose

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

A SEKCIIJA. Ekonomikos aktualijos ir perspektyvos

Pirminkauja: Ilona Kiaušienė, Miglė Sarvutytė

14.00–18.00, J. Jablonskio a.

14.00–14.10 Živilė Ardaravičiūtė (VU KHF) Socialinės atsakomybės standartas SA 8000.

14.10–14.20 Paulius Bovėnis (VU KHF) Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos.

14.20–14.30 Vaida Bulkevičiūtė (VU KHF) Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra.

14.30–14.40 Vaidotas Paukštė (VDU) The effect of FDI to sustainable development in developing countries.

14.40–14.50 Rolanda Redikienė (KTU) Protekcionizmo priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu.

14.50–15.00 Miglė Sarvutytė (VU KHF) Darbo jėgos migracija lyčių aspektu: moterų migracija.

15.00–15.10 Indrė Šikšnelytė (VU KHF) Elektros energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas.

15.10–15.20 Rytis Jankauskas (VU KHF) Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai.

15.20 - 15.30 Mingailė Kalnietė (VU KHF) Lietuvos aktyvaus poilsio instruktorių veiklos raška, panaudojant ES šalių patirtį.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Ilona Kiaušienė (VU KHF) Moterų skurdo problemos Lietuvoje.

16.20–16.30 Almantė Klupšaitė (VU KHF) Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse.

16.40–16.50 Birutė Kulvelytė (VDU) Mokslo ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui.

17.00–17.10 Rasa Stasiulaitytė (VU KHF) ES prekyba šiluminio efekto sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje.

17.20–17.30 Jurgita Plytnikaitė (KTU) Subjektyvios gyvenimo kokybės ir socialinės-ekonominės gerovės santykis; teoriniai aspektai.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija

Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

B SEKCIIJA. Finansiniai sprendimai verslo aplinkoje

Pirminkauja: Živilė Grundienė, Darius Glišaibcas

14.00–18.00, Mokslo darbuotojų skaitykla

14.00–14.10 Reda Jasūnaitė (VU KHF) Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse.

14.10–14.20 Lina Matusevičienė (VU KHF) Reikalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės.

14.20–14.30 Asta Mockevičiūtė (VU KHF) Pelno valdymo prielaidos ir tyrimo metodai.

14.30–14.40 Egidija Karpavičienė (VU KHF) Įmonės vertę lemiantys veiksniai.

14.40–14.50 Simona Stokutė (VU KHF) Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai.

14.50–15.00 Ema Vaišnoraitė, Irma Gudelevičiūtė, Karolis Zaveckas (VU KHF) Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai.

15.00–15.10 Živilė Treigytė (VU KHF) Klientų rizikinguo vertinimas.

15.10–15.20 Gedrė Lazauskienė (VU KHF) Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo problemos.

15.20–15.30 Inga Mockutė (VU KHF) Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Paulius Paškevičius (VU KHF) Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams.

16.20–16.30 Evaldas Račickas (KTU) Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai.

16.40–16.50 Mantas Valukonis (VU KHF) Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas.

17.00–17.10 Greta Vetrakaitė (VU KHF) JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas

17.20–17.40 Rūta Martinkutė (VU KHF) Turto apibrėžimo įtaka turto pripažinimui finansinėje apskaitoje.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija

Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

C SEKCIIJA. Vadybos aktualijos ir perspektyvos

Pirminkauja: Donatas Pilnikus, Renaldas Tatoris

14.00–18.00, 10 a.

14.05–14.15 Rasa Katilienė (VDU) Autentiškos lyderystės teoriniai aspektai.

14.20–14.30 Mantas Normantas, Lina Normantienė (VDU) Lankščios organizacijos kūrimas remianis lyderio ontopsichologiniu modeliu.

14.40–14.50 Vilius Druša, Svajūnė Monstvilaitė, Kamilė Volobujeva (Kauno „Purteni“ vfd. m-klā) Lietuvos „Junior Achievement“ organizacija, ugdati moksleivių ir studentų verslumą.

15.00–15.10 Lina Plytnikaitė (VU KHF) Karjeros valdymo įtaka darbuotojų lojalumui.

15.10–15.20 Mindaugas Urbas (VU KHF) Santykių su klientais kūrimo, vystymo ir valdymo optimizavimas programine įranga.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Roberta Šlekaitytė (VU KHF), Lina Žalpytė (VDU) Deklaruojamų personalo valdymo politikų palyginamoji analizė.

16.20–16.30 Diana Urbonaitė (VU KHF) Jaunimo integracijos ir adaptacijos proceso analizė Kauno turizmo organizacijose.

16.40–16.50 Raimonda Zakaravičiūtė (VU KHF) Kūrybinių darbuotojų motyvavimo ypatybės: Lietuvos leidybos įmonės atvejis.

17.00–17.10 Kristina Okuneva (VU KHF) Vadovo kompetencijos ugdymo modelio kūrimas ir taikymas organizacijose.

17.10–17.20 Mindaugas Kaselis (VDU) Veiklos valdymo sistemos Lietuvos respublikos viešajame sektoriuje

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija

Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

6 PRIEDAS. Konferencijos dalyvio pažymėjimo kopija



VU KHF

SERTIFIKATAS



IN YRSS Network

Pažymime, kad **Greta Vetriakaitė** skaitė pranešimą tema „*JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas*“.

Konferencijos pirmininkas
VU KHF Dekanas prof. Saulius Gudas



A.V.

Konferencijos mokslinio komiteto pirmininkė
doc. Ingrida Šarkiūnaitė

6-oji mokslinė konferencija

„Ūkio plėtra: teorija ir praktika“

2009 m. gruodžio 4 d., Kaunas
VU Kauno humanitarinis fakultetas ir IN YRSS