

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**  
**KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa  
Kodas 62104S105

**RITA GRINCEVIČIŪTĖ**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**STAMBIŲ ĮMONIŲ APSKAITOS POLITIKOS**  
**PASIRINKIMAS IR ATSKLEIDIMAS LIETUVOJE**

Kaunas 2006

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**  
**KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

RITA GRINCEVIČIŪTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

**STAMBIŲ ĮMONIŲ APSKAITOS POLITIKOS**  
**PASIRINKIMAS IR ATSKLEIDIMAS LIETUVOJE**

Darbo vadovas \_\_\_\_\_

(parašas)

\_\_\_\_\_

(darbo vadovo mokslo laipsnis, mokslo  
pedagoginis vardas, vardas ir pavardė)

Magistrantas \_\_\_\_\_

(parašas)

Darbo įteikimo data \_\_\_\_\_

Registracijos Nr \_\_\_\_\_

Kaunas 2006

# TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS .....	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	6
ĮVADAS.....	7
1. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO TEORINIAI PAGRINDAI ...	10
1.1. Įmonės apskaitos politikos sąvoka .....	10
1.2. Apskaitos teorijų įtaka įmonės apskaitos politikai.....	12
1.2.1. Apskaitos politikos pasirinkimas pozityvioje apskaitos teorijoje .....	14
1.2.2. Socialinio požiūrio į apskaitos politikos atskleidimą ypatumai .....	19
2. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO STAMBIOSE LIETUVOS ĮMONĖSE TYRIMO METODOLOGIJA .....	25
2.1. Apskaitos politikos sudėtis remiantis Lietuvos Respublikos norminiais aktais.....	25
2.2. Lietuvos stambių įmonių imties aprašymas .....	29
2.3. Apskaitos politikos pasirinkimas, remiantis apskaitos teorijomis .....	33
2.3.1. Apskaitos politikos pasirinkimas, remiantis pozityvios apskaitos teorijos hipotezėmis..	33
2.3.2. Apskaitos politikos įvertinimas, remiantis suinteresuotųjų poreikiais.....	39
3. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO ĮVERTINIMAS LIETUVOS AKCINĖSE BENDROVĖSE.....	44
3.1. Pozityvios apskaitos teorijos hipotezių tikrinimas .....	44
3.2. Suinteresuotųjų poreikių įtaka įmonės apskaitos politikos atskleidimui ir socialinio atskleidimo finansinėje atskaitomybėje ypatumai.....	50
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	54
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	57
SANTRAUKA .....	61
PRIEDAI .....	62

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

LR – Lietuvos Respublika

TFAS – Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas

VAS – Verslo apskaitos standartas

t.y. – tai yra

PAT – Pozityvi apskaitos teorija

EMH – efektyvios rinkos hipotezė

pvz. – pavyzdžiui

FIFO – first in, first out - daroma prielaida, jog pirmiausiai parduodamos arba sunaudojamos atsargos, kurios buvo įsigytos anksčiausiai, - tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje likusios atsargos buvo vėliausiai įsigytos ar pagamintos.

LIFO – last in, first out - taikomas tik tais atvejais, kai pirmiausiai parduodamos arba sunaudojamos vėliausiai įsigytos ar pagamintos atsargos, - tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje liekančios atsargos yra pirmiausiai įsigytos ar pagamintos.

ĮSA – įmonės socialinė atsakomybė

ES – Europos Sąjunga

tūkst. – tūkstančiai

AB – akcinė bendrovė

vnt – vienetai

mln. – milijonai

IMT – ilgalaikis materialus turtas

m. – metai

VPK – Vertybinių popierių komisija

žr. – žiūrėti

psl. - puslapis

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Apskaitos politikos apibūdinimai.....	10
2 lentelė. Apskaitos politikos formavimo aspektai stambiose įmonėse.....	28
3 lentelė. Veikiančių ūkio subjektų skaičius Lietuvoje 2001-2005 metų.....	31
4 lentelė. Įmonių grupavimas pagal dydį.....	31
5 lentelė. Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje).....	33
6 lentelė. Vadovų premijavimo hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai.....	34
7 lentelė. Finansinio sverto hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai.....	35
8 lentelė. Nusidėvėjimo ir atsargų metodų pasirinkimas apskaitos politikoje.....	36
9 lentelė. Įmonės dydžio hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai.....	38
10 lentelė. Suinteresuotųjų grupės pagal Hybels R.C. (1995), Clarkson M.B.E. (1995).....	40
11 lentelė. Suinteresuotųjų skirstymas ir jų apibūdinimas.....	41
12 lentelė. Vadovų premijų dydžio priklausomybė nuo įmonės veiklos rezultatų ir pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (vnt).....	44
13 lentelė. Vadovų premijų dydžio priklausomybė nuo įmonės veiklos rezultatų ir pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (%).....	45
14 lentelė. Pelną didinančios apskaitos politikos pasirinkimo priklausomybė nuo įmonių vadovų turimų akcijų dalies (vnt).....	45
15 lentelė. Finansinio sverto priklausomybė nuo pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (vnt).....	47
16 lentelė. Įmonės dydžio priklausomybė nuo pelną mažinančios apskaitos politikos pasirinkimo (vnt).....	48
17 lentelė. Nusidėvėjimo ir atsargų metodų pasirinkimas stambių įmonių apskaitos politikoje.....	49
18 lentelė. Suinteresuotųjų poreikių ir pelną didinančios apskaitos politikos pasirinkimo priklausomybė (%).....	50

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Įmonės apskaitos politikos sampratos principinė schema.....	12
2 pav. Apskaitos teorijų kryptys.....	13
3 pav. Pozityvios apskaitos teorijos hipotezės.....	17
4 pav. Įėjimų-išėjimų modelis.....	21
5 pav. Suinteresuotųjų modelis.....	22
6 pav. Įmonės finansinės apskaitos politikos turinys.....	27
7 pav. Įmonių apskaitos politikos pasirinkimą lemiantys veiksniai.....	39
8 pav. Suinteresuotųjų poreikių įtaka apskaitos politikos atskleidimui.....	43
9 pav. Finansinio svorto kitimas stambiose įmonėse.....	46

## IVADAS

Nėra konservatyvesnės verslo srities kaip apskaita. Svarbiausi teiginiai jau įgyvendinti prieš penkis šimtus metų, nors informacinės technologijos pakeitė verslą iš esmės, bet apskaitos pagrindai išliko tie patys. Keičiantis verslo aplinkai, keičiasi jų taikymo sąlygos ir būdai. Lietuvos įmonių apskaita keičiasi priklausomai nuo pakitusios verslo aplinkos ir apskaitą bei mokesčius reglamentuojančių norminių aktų. Rinkos verslo aplinka keičiasi taip greitai, kad neįmanoma viską reglamentuoti griežtai, kaip tai buvo daroma prieš penkiolika metų, atsiranda naujų apskaitos reguliavimo priemonių poreikis. Vyksta Europos Sąjungos šalių mokesčių ir apskaitos harmonizavimo procesai ir Lietuva negali likti nuošalyje (*Bagdžiūnienė V., 2005*).

Visose žmonių veiklos srityse labai svarbi informacija, t.y. vienokios ar kitokios žinios. Ji reikalinga įvairiems sprendimams priimti. Ypatingai reikšminga informacija ekonominėje veikloje. Ekonominiams procesams valdyti reikalinga ekonominė informacija, kurios didžiausią dalį teikia buhalterinė apskaita. Buhalterinė apskaita populiariai apibūdinama kaip verslo kalba, kuri perduoda ekonominę informaciją apie ūkio subjektų veiklą. Buhalterinė apskaita gali būti apibrėžta kaip informacijos sistema, kuri renka, apdoroja, analizuoja, laiko ir perduoda pinigines išraiškos informaciją apie ūkio subjektų veiklą ekonominiams sprendimams priimti. Buhalterinė apskaita teikia plačią informaciją apie įmonės ir jos padalinių veiklos rezultatus. Be to, ši informacija naudojama ne tik įmonėje, bet ir už jos ribų.

Įmonių apskaitos reguliavimas, taikant vidaus (valdymo) apskaitos politikos procedūras, atsirado dėl šių objektyvių sąlygų:

1. Rinkos verslo aplinka, palyginti su komandine administracine ekonomika, yra labai įvairi, nuolat kintanti. Todėl jos reguliavimas turi būti demokratiškesnis ir laisvesnis.

2. Teisinis apskaitos reguliavimas valstybiniu lygiu negali visiškai atitikti konkrečių įmonės rinkos ekonominių santykių ir įmonės priverstos pačios sukonkretinti savo apskaitos procedūras.

Pagal Lietuvos Respublikos (LR) įmonių įstatymą (2000) ir kitų įstatymų, reguliuojančių įmonių rūšių veiklą, reikalavimus įmonė privaloma tvarka turi vesti apskaitą ir teikti informaciją valstybės institucijoms (*Bagdžiūnienė V., 2005*).

*Apskaitos politikos* sąvoka pradėta vartoti visai neseniai, kadangi tik 2001 metais ji įteisinta pagrindiniame apskaitą reglamentuojančiame LR įstatyme – Buhalterinės apskaitos įstatyme. Pagal *Buhalterinės apskaitos įstatymą (2001)* “ūkio subjekto vadovas turi pasirinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis verslo apskaitos standartais”.

Ši sąvoka Lietuvoje nauja, tačiau seniai vartojama Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose (TFAS). Be to, apskaitos politikos sąvoka įtraukta ir į Verslo apskaitos standartus

(VAS), kurie yra naujai sukurti ir įsigaliojo nuo 2004 metų sausio 1 d. Įmonės turi atsižvelgti tiek į TFAS, tiek į VAS reikalavimus bei jais remiantis, tvarkyti apskaitą.

Apskaitos reikalavimai numatyti ir kituose mokesčių bei veiklos šaką reguliuojančiuose norminiuose aktuose, taigi kiekviena įmonė privalo savo apskaitą tvarkyti vadovaudamasi visais jos veiklą reglamentuojančiais norminiais aktais (*Bagdžiūnienė V., 2005*).

Kadangi Lietuvoje šiuo metu jau pakankamai yra literatūros bei informacijos apie apskaitos politiką, jos sudarymą, pasirinkimą bei turimą įtaką įmonės veiklos rezultatams, tačiau trūksta informacijos apie konkrečių apskaitos politikos metodų pasirinkimo ir atskleidimo priklausomybę nuo tam tikrų veiksnių. Užsienio moksliniuose darbuose daug dėmesio skiriama teorinei apskaitos politikos analizei ir mažai - praktiniam jų poveikiui.

Lietuvoje šiuo atveju iš viso nėra analizuojami įmonių apskaitos politikos metodų pasirinkimo motyvų bei atskleidimo turima reikšmė, neanalizuojama kokie veiksniai turi lemiamą reikšmę pasirenkant įmonėms apskaitos politiką bei kam ir kokiais tikslais jos atskleidimas gali turėti naudos ar žalos.

Kaip matome, nėra pakankamai ištirtos įmonės finansinės apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo problemos, kurių mokslinė ir praktinė analizė gali padėti spręsti šias problemas. Gautų duomenų analizė valstybės mastu, galėtų leisti įmonėms geriau pasirinkti ir įvertinti priimtų sprendimų galimas pasėkmes.

**Darbo objektas** – finansinės apskaitos politika.

**Darbo tikslas** - išnagrinėti finansinės apskaitos politikos sąvoką, jos pasirinkimą ir atskleidimą stambiose Lietuvos įmonėse.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant užsibrėžto tikslo, keliami šie uždaviniai:

- ❖ tiksliai apibrėžti apskaitos politikos sąvoką;
- ❖ pateikti apskaitos teorijų įtaką įmonės apskaitos politikos pasirinkimui;
- ❖ išanalizuoti apskaitos politiką pozityvioje apskaitos teorijoje;
- ❖ nustatyti socialinio požiūrio į apskaitos politiką ypatumus;
- ❖ įvertinti pozityvaus požiūrio apskaitos teorijos hipotezes Lietuvos akcinėse bendrovėse;
- ❖ išnagrinėti suinteresuotųjų poreikių įtaką įmonės apskaitos politikos pasirinkimui Lietuvos akcinėse bendrovėse;
- ❖ išanalizuoti socialinį stambių įmonių informacijos ar politikos atskleidimą Lietuvoje.

**Darbe taikomi metodai:** siseminė literatūros analizė, dedukcinis metodas, palyginimas, interpretacija.



Teorinis stambių įmonių apskaitos politikos metodų pasirinkimas ir atskleidimas Lietuvoje atliekamas remiantis dedukciniu būdu, t.y. kai nuo bendrų apibūdinimų einama prie konkrečių įrodinėjimų.

Nustatomas tikslas ir ieškoma priemonių bei būdų jam pasiekti, suformuluojamos hipotezės, kurių tikrinimui naudojamas anketinės apklausos metodas.

**Darbo struktūra.** Darbas pradedamas apskaitos politikos sąvokos analize, kur pateikiami skirtingų autorių apibrėžimai bei apskaitos sampratos principinė schema.

Išanalizavus apskaitos politikos sampratą plačiaja prasme, pateikiamos jos nagrinėjimo teorinės kryptys – normatyvinė ir pozityvi, jų teoriniai pagrindai. Kadangi magistrantė pasirinkus nagrinėti apskaitos politikos pasirinkimą, todėl darbe plačiau nagrinėjama pozityvi apskaitos teorija, jos trys esminės hipotezės bei socialinis požiūris.

Antroje dalyje pateikiama apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo tyrimo metodologija. Išskiriama apskaitos politikos sudėtis, remiantis Lietuvos Respublikos norminiais aktais, t.y. apskaitos politikos formavimą lemia trys lygiai – tarptautinis, valstybinis ir įmonės. Taip pat pateikiamas apskaitos politikos realizavimas, kur išskiriami trys apskaitos politikos formavimo aspektai: metodinis, organizacinis ir techninis. Kiekvienas iš šių aspektų susideda iš tam tikrų elementų, kurie lemia įmonės veiklos rezultatus bei finansinę padėtį.

Analizei nustatyti konkretūs kriterijai pateikiami taip pat antroje dalyje – tiriamų įmonių pasirinkimo motyvai, statistinių metodų pagalba nustatoma reprezentatyvi stambių įmonių imtis.

Šioje dalyje pateikiama įvairių autorių atlikta apskaitos politikos analizė, remiantis pozityvios apskaitos teorijos hipotezėmis – vadovų premijavimo, finansinio sverto ir įmonės dydžio, bei suinteresuotųjų teorijos aspektais. Nurodomi konkretūs tyrime naudojami apskaitos politikos metodai.

Trečiojoje dalyje konkrečiai pateikiama atlikta stambių įmonių apskaitos politikos analizė Lietuvoje, t.y. pasirinkimas - pozityvios apskaitos teorijos hipotezėmis, o atskleidimas – suinteresuotųjų teorija bei socialiniu atsiskleidimu.

**Naudojami šaltiniai ir literatūra.** Naudoti LR įstatymai, Vyriausybės nutarimai, Verslo apskaitos standartai, Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, mokslinė literatūra, periodiniai leidiniai, internetiniai šaltiniai.

# 1. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO TEORINIAI PAGRINDAI

## 1.1. Įmonės apskaitos politikos sąvoka

*Apskaitos politikos* terminas kartu su rinkos santykiams pritaikyta apskaitos sistema ir Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais atėjo iš Vakarų valstybių. Lietuvoje *apskaitos politiką* pirmasis pavartojo Lietuvos bankas, nustatydamas apskaitos tvarką komerciniuose bankuose.

„*Apskaitos politikos*“ terminas pradėtas naudoti Lietuvoje įsigaliojus Buhalterinės apskaitos įstatymui nuo 2002 m. sausio 1 d. Taip pat su „*apskaitos politikos*“ terminu daugelis susipažino išgirdę apie jį iš 1-ojo Tarptautinio apskaitos standarto arba Tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto. Iki to laiko buvo įprasta vartoti apskaitos metodikos ir metodologijos terminus. Būtų nevisiškai tikslu „*apskaitos politikos*“ terminą pakeisti apskaitos metodikos terminu. Apskaitos politikos prasmė yra daug platesnė, apimanti apskaitos metodiką ir nusakanti ne tik apskaitos tvarkymą, bet ir jos raidą bei strategiją.

Buhalterinės apskaitos įstatymas apibrėžia sąvoką „*apskaitos politika*“ - tai apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti. Ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais“.

Literatūroje, įstatyminėje bazėje pateikiama iš esmės vienas nuo kito mažai tesiskiriančių „*apskaitos politikos*“ apibrėžimų (1 lentelė).

1 lentelė

### Apskaitos politikos apibūdinimai

<i>Autorius</i>	<i>Apibrėžimas</i>
<i>Mackevičius J., 2001</i>	<b>Apskaitos politika</b> – tai konkretūs principai, pagrindai, sąlygos, taisyklės ir praktika, kuriuos įmonė priėmė finansinei atskaitomybei parengti ir pateikti.
<i>Deveikis G., 2001</i>	Įmonėje taikomi apskaitos būdai, metodai, vidaus tvarkos, kurie, vadovų manymu, geriausiai atspindi tų įmonių veiklos rezultatus bei finansinę padėtį, formuoja įmonės <b>apskaitos politiką</b> .
<i>Kalčinskas G., 2001</i>	<b>Apskaitos politika</b> – tai apskaitos vedimo taisyklės. Įmonė jų laikosi vedama einamąją apskaitą, kurios pagrindu rengiama metų ir tarpinė finansinė atskaitomybė. Apskaitos politiką numato įmonės elgesį pasirenkant alternatyvius informacijos atspindėjimo apskaitoje ir atskaitomybėje būdus.

## Apskaitos politikos apibūdinimai

Autorius	Apibrėžimas
<i>Mačernienė D., 2002</i>	<b>Apskaitos politika</b> - tai apskaitos taisyklės, apskaitos tvarkymo priemonių, būdų ir metodų visuma, glaudžiai susieta ir suderinta su įmonės strateginiais tikslais, per kurią formuojama apskaitos informacija jos vartotojams; įmonės ir jos padalinių vadovams; savininkams (akcininkams), investuotojams, kreditoriams; valstybinėms institucijoms ir kitiems.
<i>Kvederienė A., 2003</i>	<b>Apskaitos politika</b> yra bendrieji apskaitos principai, apskaitos taisyklės ir metodai, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti, jie parenkami atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį, jos organizacinę struktūrą, vadybos metodus, darbų organizavimo ypatumus, specifinius įmonės vadovų ir vadybininkų informacijos apie įmonės veiklą, poreikius ir kt.
<i>Rudžionienė K., 2004</i>	<b>Apskaitos politika</b> – tai įmonėje taikomų apskaitos taisyklių, būdų, metodų, kurie neprieštaruoja apskaitą reglamentuojantiems dokumentams ir atitinka strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, visuma, skirta įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei rezultatus.
8 <i>Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas (TFAS), 2003</i>	<b>Apskaitos politika</b> yra tam tikri principai, pagrindai, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.
7 <i>Verslo apskaitos standartas (VAS), 2003</i>	<b>Apskaitos politika</b> – bendrieji apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti imones apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. (2001); DEVEIKIS, G. (2001); KALČINSKAS, G. (2001); MAČERNIENĖ, D. (2002); KVEDERIENĖ, A. (2003); RUDŽIONIENĖ, K. (2004); 8 TFAS (2003); 7 VAS (2003).

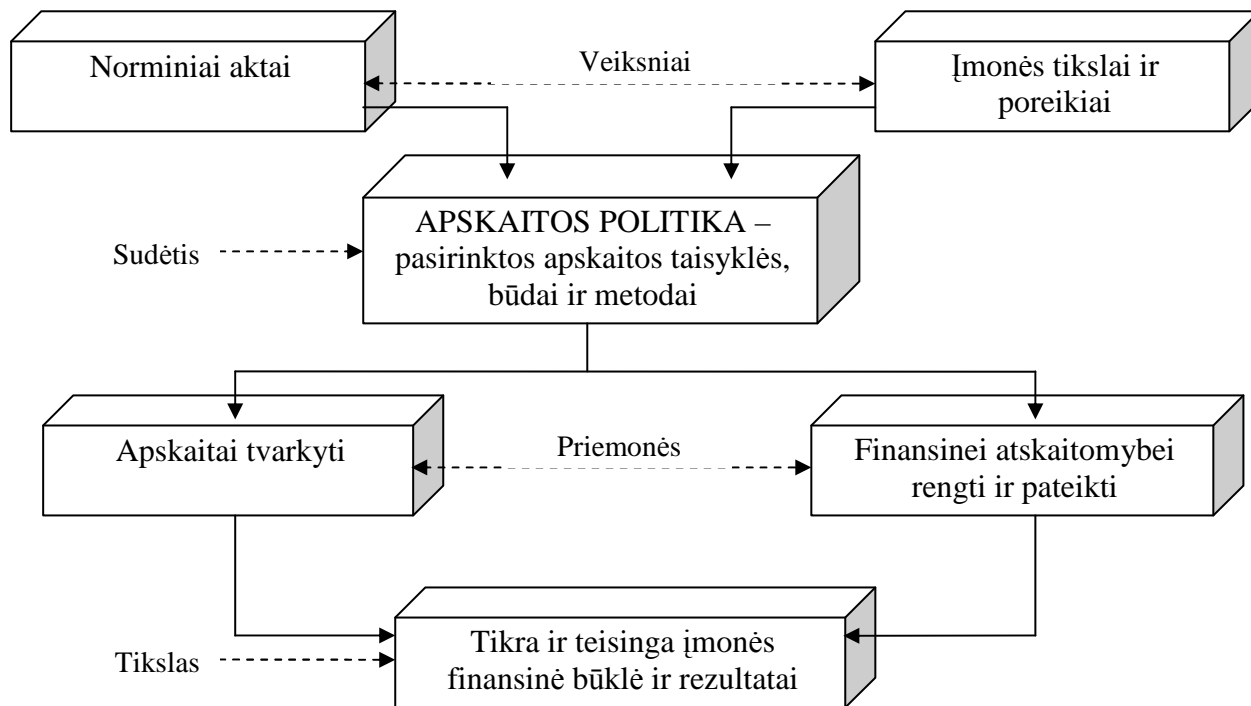
Įmonės pasirinkta apskaitos politika turi garantuoti tikrą ir teisingą informaciją, reikalingą vidaus ir išorės vartotojams, apie ūkio subjekto finansinę būklę ir jo veiklos rezultatus bei pinigų srautus (*Bružauskas V., 2004*).

Kadangi apskaitos politika autorių apibrėžiama labai panašiai, todėl galima pasiūlyti tokį finansinės apskaitos politikos apibrėžimą:

**Apskaitos politika** – tai ne tik apskaitos taisyklės, metodai bei apskaitos principai, kurie neprieštaruoja apskaitą reglamentuojantiems dokumentams, užsibrėžtiems įmonės tikslams bei priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, bet ir yra priemonė tvarkyti apskaitą bei tinkamai sudaryti

finansinę atskaitomybę, kuri atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę informacijos vartotojams.

Apibendrinus pateiktus apskaitos politikos apibrėžimus galima, pasak *Rudžionienės K. (2004)*, pateikti apskaitos politikos sampratos principinę schemą (1 pav.), kurioje atsispindi visi apibrėžimuose pateikiami apskaitos politikos aspektai.



Šaltinis: RUDŽIONIENĖ, K. (2004) Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis, p.19.

1 pav. Įmonės apskaitos politikos sampratos principinė schema

1 paveiksle pateikta schema apibūdina magistrantės analizuojamus stambių įmonių apskaitos politikos metodų pasirinkimus, kurie priklauso nuo įmonės tikslų ir poreikių, t.y. pozityvios apskaitos teorijos atžvilgiu, o jų informacijos atskleidimą – apskaitos politikos metodų pasirinkimų įtaka tikroms ir teisingoms įmonių finansinėms būklėms ir rezultatams, t.y. socialinio požiūrio būdu.

Remiantis nurodytais motyvais, galima pateikti apskaitos politiką apskaitos teorijų atžvilgiu bei šių teorijų esmę.

## 1.2. Apskaitos teorijų įtaka įmonės apskaitos politikai

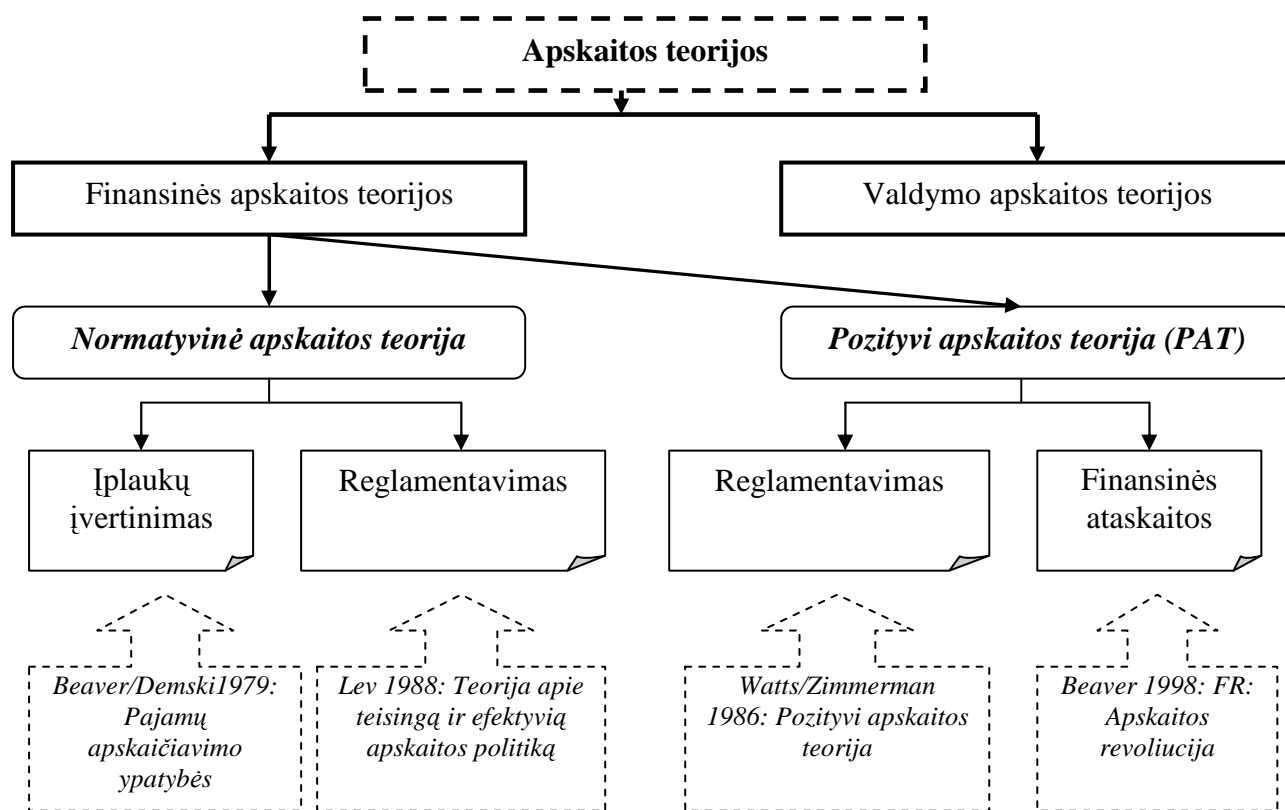
Autorius *Ballwieser W. (2000)* pastebi, kad teorijos gali būti trejų rūšių:

**1) normatyvinė** – įsakančioji: jeigu tikslas X ir įvykdymo sąlygos Y, tai pasiekti tikslą galima vykdant Z;

**2) pozityvi** – paaiškinančioji ar atkuriančioji tam tikrus realybės aspektus;

### 3) analitinė – loginė ir pateikianti apibrėžimus.

Išnagrinėjus finansinės apskaitos teorijas įvairių autorių požiūriu, galima išskirti tokius du pagrindinius požiūrius į apskaitos politiką (2 pav.).



Šaltinis: sukurta autorės pagal BALLWIESER, W. (2000) Accounting and Auditing: Interaction in the regulation and research domains.

2 pav. Apskaitos teorijų kryptys

**Normatyvinė teorija.** Normatyvinės teorijos laikotarpis apie 1960 metus laikomas auksiniu amžiumi apskaitos politikos apriorinio tipo istoriniuose tyrimuose. Šis laikotarpis laikomas ypač svarbiu įnašu metodologinėms diskusijoms. Šio laikotarpio atstovai – Edward S. ir Ball R., Mattesich R., Bedford R., Amerikos buhalterijų asociacija, Chambers R.J., Idziri S., Sterling A. Chambers R.J. (1963) teigė, jog būtinas apskaitos tyrimuose metodologinis griežtumas ir įrodinėjo, kad metodologija, naudojama apskaitoje, gali būti naudojama įvairiuose teoriniuose tyrimuose. Chambers R.J., Sterling A. ir Mattesich R. nagrinėjamosiose teorijose pastebimas šių autorių filosofinės literatūros žinojimas (Metjus M.R., Perera M.X.B., 1999).

Pagal Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1986), **pozityvią apskaitos teoriją**, galima apibūdinti kaip racionalų veiksmų pasirinkimą, t.y. kai įmonės pasirenka konkrečią vykdomą apskaitos politiką ir kaip jos pritaiko pateiktus apskaitos standartus apskaitoje.

Normatyvinės ir pozityvios teorijų tikslai yra skirtingi, tačiau ribą tarp jų nevisada galima atskirti. Chreder M. pastebi, jog terminai „normatyvinis“ ir „pozityvus“ buvo naudojami labai

skirtinguose kontekstuose, todėl prarado aiškumą. *Butterworth H., Gibbins M. ir King T.E.* pritaria tokiai nuomonei, t.y. jie teigia, kad skirtumus tarp normatyvinės ir pozityvios teorijų kartais sunku pastebėti, todėl nenuostabu, jog tie patys teoriniai apibrėžimai priklausomai nuo tyrėjo pozicijos interpretuojami kaip normatyvinės teorijos arba kaip pozityvios teorijos reikšmės. Kitaip sakant, teorija nėra vien normatyvinė ar pozityvinė, bet gali būti tiek normatyvinė, tiek ir pozityvinė, priklausomai nuo jos panaudojimo.

Pagal *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1986)* bei *Metjus M.R., Perera M.X.B. (1999)*, normatyvinė teorija nurodo, kas **TURI BŪTI**, pozityvi teorija - aprašo egzistuojančią apskaitos praktiką.

Pagrindiniai skirtumai yra tame, kad pozityvią apskaitos teoriją galima patikrinti empiriškai, o normatyvinę – ne. Be to, pozityvi apskaitos teorija remiasi tiriamo reiškinių prielaidomis, o normatyvinė teorija remiasi teiginiais „būdas – tikslas“. Pagrindinė normatyvinės teorijos problema tame, kad normatyvinių teiginių negalima paneigti.

Viena iš apskaitos teorijų taip pat yra ir **socialinė teorija** – požiūris, apibrėžiantis socialinių poveikį aplinkai. Jis akcentuoja tokių vertybių, kaip objektyvumo, lygybės, teisingumo ir tiesos principų, laikymąsi. *D.R. Scott (1941)* teisingumą tapatina su suinteresuotųjų poreikių tenkinimu, tiesą – su teisingomis ir neklaidingomis ataskaitomis, objektyvumą – su teisingu ir be nukrypimų ataskaitų pateikimu. XX a. pabaigoje šių vertybių supratimas plėtėsi ir buvo daroma prielaida, kad egzistuoja socialinės vertybės bei atsirado socialinės gerovės koncepcija (*Rudžionienė K., 2004*).

Taigi šiame darbe ir pateikiama stambių įmonių analizė, remiantis pozityvios apskaitos hipotezėmis, kadangi, kaip buvo minėta aukščiau, – pozityvią apskaitos teoriją galima patikrinti ir įvertinti empiriškai, o normatyvinę – ne, bei socialinio požiūrio poveikis įmonių apskaitos politikos atskleidimui.

### **1.2.1. Apskaitos politikos pasirinkimas pozityvioje apskaitos teorijoje**

**Pozityvioji apskaitos teorija** laikoma labiau aprašomąja nei patariamąja. Ji skirta vadovo pasirinktų motyvų paaiškinimui ir prognozei. Skirtingai nei normatyvinė teorija, paremta prielaidomis, kad vadovai privalo maksimizuoti gaunamą firmų pelną arba naudą, pozityvioji teorija remiasi prielaida, kad žmonės visada elgiasi išskirtinai egoistiškai ir siekia maksimizuoti asmeninę naudą. Visiškai pozityvią apskaitos teoriją atskleidžia *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)*. Jie tvirtina, kad naudos maksimizavimo hipotezės nėra įrodytos ir dažnai prieštarauja realiai praktikai. *Watts R.L. ir Zimmerman J.L.* pabrėžia, kad apskaitos teorijos išvedimui neturi prieštarauti teoretikų išankstinės nuomonės, bet kaip tik, ji reikalauja naujo priėjimo. Jų pozicija šia tema išaiškėja iš šių pasisakymų:

“Apskaitos teorijos tikslas - apskaitos praktikos paaiškinimai ir prognozės. Teorija, kaip mes ją suprantame, niekuo netarnauja apskaitos praktikai, ji ją tik paaiškina”.

Pozityvios apskaitos teorijos pradžia laikoma – 1977-1978 metų *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* moksliniai tiriamieji darbai. *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* pagrindiniu savo tikslu laiko pozityviosios apskaitos teorijos išvystymą akcentuojant apskaitos standartus.

Vienas iš pozityvios apskaitos teorijos (PAT) evoliucinės raidos etapų tapo *1960 metais* teoretikų, tokių kaip *Fama E.F.*, suformuluota efektyvios rinkos hipotezė (EMH), kuri teigia, kad kapitalo rinkos reaguoja efektyviai ir nešališkai į viešai prieinamą informaciją.

*Ball R.* ir *Brown P.* (1968) darbas buvo lemiamas pozityvios paradigmos paplitimui, nes buvo ištirta akcijų rinkos reakcija į apskaitos informacijos paskelbimą. *Vertybinių popierių kaina priklauso nuo laukiamos būsimų pinigų srautų dabartinės vertės*. Šie mokslininkai nustatė - pajamų paskelbimas veikia akcijų kainas – įrodymas, kad istorinių kainų informacija yra naudinga rinkai (*Deegan C., 2000*).

**Pozityviosios apskaitos teorijos prielaidos.** Pagal *Mouck T.* (1990), pozityvioji apskaitos teorija privalo laikytis tam tikrų prielaidų:

1. Asmenys, priimantys sprendimus, valdo tiksliai žinias apie egzistuojančią ekonominę situaciją;
2. Asmenys, priimantys sprendimus, priima optimalų sprendimą esant tam tikroms ekonominėms sąlygoms;
3. Įvertinant pirmąją ir antrąją sąlygas, asmuo, priimantis sprendimus, vadovaujasi nusistovėjusia sava “logika”;
4. Ekonominių subjektų ir struktūrų veiksmai stabilūs ir koordinuoti;
5. Individų prioritetai ir reikalavimai autonomiškai tiek, kiek tai priimtina rinkos sistemoje;
6. Asmenys, priimantys sprendimus, vadovaujasi ne visuomenine nuomone, o egoistiniais interesais;
7. Įmonė suvokiama kaip formalių ar neformalių kontraktų tarp savanaudiškai nusiteikusių dalyvių visuma.

Dvi paskutinės pozityvios apskaitos teorijos prielaidos yra svarbiausios, kadangi jos turi praktinę reikšmę, t.y. remdamasi jomis, PAT formuluoja ir tikrina hipotezes.

Įmonės apskaitos politikos pasirinkimas gali būti paaiškintas arba oportunistinio PAT požiūrio, arba efektyvaus PAT požiūrio argumentais, kurie pateikiami plačiau.

**Oportunistinis PAT požiūris** - vadovai elgiasi oportunistiškai: jie įmonei parenka tokią apskaitos politiką, kuri daro didžiausią poveikį jų pačių gerovei. Oportunizmas išreiškiamas *ex post* požiūriu, t.y. oportunistinių veiksmų apmastydas jiems įvykus (apmastymai po fakto) (*Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L., 2000*).

Tam, kad sumažintų potencialias su oportunistiniu elgesiu susijusias išlaidas (atstovavimo išlaidos), šalys suinteresuotos pasirašyti kontraktus, kurie apribotų atstovų (vadovų) veiksmus. *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* (1978) teigimu, tiesioginis apskaitos vaidmuo yra palengvinti kontraktų sudarymą, kartu sumažinant atstovavimo išlaidas. Apskaita apibrėžia kontraktus ir juos kontroliuoja. Rezultatas - įvairių apskaitos metodų pasirinkimas gali turėti poveikį įmonės vertei ir vadovų atlygiui, kuris remiantis kontraktais priklauso nuo apskaitos rezultatų.

*Deegan C.* (2000) teigia, jog kai yra savanaudiškas požiūris į apskaitą, t.y. nesilaikoma objektyvumo ir neutralumo principų, dažnai naudojamas „kūrybinės apskaitos“ terminas - asmenys, atsakingi už finansinių ataskaitų ruošimą, pasirenka tokius apskaitos metodus, kurie geriausiai atitinka jų pačių asmeninius poreikius.

**Efektyvus PAT požiūris** teigia, kad efektyvaus apskaitos politikos pasirinkimo tikslas – maksimizuoti įmonės vertę, t.y. kad įmonės naudojami apskaitos metodai geriausiai atspindėtų realią įmonės finansinę padėtį.

Efektyvus požiūris teigia, kad pasirinkta įmonės apskaitos praktika gali būti paaiškinta tuo, kad konkretūs metodai geriausiai atspindi įmonės finansinę padėtį, t.y. vadovai pasirenks tuos metodus, kurie geriausiai atspindi įmonės finansinę padėtį ir rezultatus, tačiau labai sunku nustatyti, kada vadovai renkasi apskaitos politiką taip, kad maksimizuotų jos vertę.

PAT daro prielaidą, kad vadovai yra racionalūs (kaip ir investuotojai) ir, jei tik gali, pasirenka tokią apskaitos politiką, kuri geriausiai atitinka jų asmeninius interesus, t.y. vadovai maksimizuoja ir asmeninę naudą.

Tokiu būdu PAT neteigia, kad vadovai paprasčiausiai elgiasi taip, kad maksimizuotų įmonės pelną. Greičiau, vadovai maksimizuos įmonės pelną tik tuo atveju, jeigu suvoks, kad tai atitinka jų asmeninius interesus. Žinoma, tokiam oportunistiniam elgesiui gali būti užkirstas kelias iš anksto, pasirašant atitinkamas vadovų darbo sutartis ir sulygstant dėl atlyginimo, kuris priklausytų nuo tikėtino oportunistinio elgesio, t.y. atsižvelgdami į vadovų darbo rinkos konkurenciją, vadovai sutiks dirbti už mažesnę atlyginimą toje įmonėje, kurioje jie galės pasididinti gaunamą naudą oportunistiniu elgesiu. Dėl to vadovai yra suinteresuoti darbo sutartyje išsiderėti tokių sąlygų, kad ateityje jie galėtų rinktis apskaitos politiką.

Efektyvus įmonės vadovų elgesys yra svarbesnis negu oportunistinis, siekiant paaiškinti apskaitos politikos pasirinkimus. Prognozuojama, kad įmonės turi pakankamą vidinę kontrolę, kad numatytų vadovų ketinimus didinti asmeninę naudą.

**Pagrindinės PAT hipotezės.** 1990 metais *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* publikavo straipsnį, kuriame pateikiami dešimties metų PAT teorijos tyrimai. Jie vadovų elgesį, pasirenkant apskaitos metodus, siūlo aiškinti ir prognozuoti, vadovaujantis trimis pagrindinėmis hipotezėmis (3 pav.).





Šaltinis: sukurta autorės pagal WATTS R.L. IR ZIMMERMAN J.L. (1990) Positive accounting theory: a ten year perspective.

3 pav. Pozityvios apskaitos teorijos hipotezės

Šios trys hipotezės pateikiamos kaip oportunistinės, nes vadovai renkasi apskaitos politiką, atsižvelgdami į savo asmeninius interesus, kurie nebūtinai turi atitikti įmonės interesus.

Toliau darbe plačiau aptariamos pagrindinės hipotezės.

**Vadovų premijavimo hipotezė** - įmonės vadovai, kurių atlyginimas ir/ar premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, perkeliančius pelną iš būsimųjų laikotarpių į ataskaitinį (Watts R. L., Zimmerman J. L., 1990).

Kaip teigia Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1986), ankstesni šios hipotezės tyrimai nebuvo labai efektyvūs, kadangi atlikti buvo remiantis supaprastinta teorija, kuri netinkama daugeliu atveju. Pavyzdžiui, nevisada pelno padidėjimas suteikia vadovams galimybę gauti premijas. Jeigu pelnas yra žemiau nustatytos žemiausios ribos, premijos nemokamos, tai vadovai nusiteikę pasirinkti pelną mažinančius apskaitos metodus arba nurašyti turta, kitaip padidinti nuostolį, kad padidintų ateinančių laikotarpių pelną ("earnings bath").

Carnes G.A., Guffey D.M. (2000) pateikė dvi vadovų premijavimo priežastis:

1. įmonės naudoja premijavimo sistemą kaip vadovų skatinimo priemonę, siekiant nustatytų tikslų;
2. šios sistemos naudojimas yra sėkmingas.

Įmonės taiko šią schemą kaip stimulą įmonės vadovams, tikintis geresnio našumo ir atlygio įmonei (Smith C.W., Watts R., 1982). Pauling G.B (1989) teigia, jog reikia rasti „aukso vidurį“ taikant premijavimo sistemą, t.y. rasti tiesiogines sąsajas tarp akcininkų kuriamos vertės ir premijavimo. Viena iš sąsajų premijavimo sistemoje dažniausiai naudojamas pelnas. Zitaner E.D. (1992) atliko išsamią premijavimo ir naudos apžvalgą, kur pateikiama daug įvairių atlyginimų programų. Įmonės taiko metines premijavimo sistemas kai atlyginimų planas efektyvus ir įmonės tikslo siekimas remiasi vykdomais finansiniais metodais. Toks tikslo siekimas yra populiariausias po produktyvumo didinimo (Carnes G.A., Guffey D.M., 2000).

**Finansinio sverto hipotezė** - kuo didesnis įmonės finansinio sverto rodiklis, tuo vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, perkeliančius pelną iš būsimųjų laikotarpių į ataskaitinį (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1990*).

Pasak *Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)* finansinio sverto hipotezė teigia, jog įmonių vadovai, esant kuo aukštesniam išsiskolinimų lygiui, tuo labiau linkę pasirinkti pelną didinančius apskaitos metodus negu vadovai, turintys mažiau išsiskolinimų.

**Įmonės dydžio (politinių išlaidų) hipotezė** - kuo didesnė įmonė, tuo jos vadovai labiau linkę pasirinkti tuos apskaitos metodus, kurie uždirbtą pelną iš ataskaitinio laikotarpio perkeltų į būsimus (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1990*).

*Gragnon A. (1967)* ir *Watts R.L., Zimmerman J.L. (1978)* teigia, jog stambios įmonės labiau politiškai priklausomos nei smulkios įmonės, todėl jų apskaitos metodų pasirinkimas priklauso nuo skirtingų veiksnių. *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1986)* teigia, jog finansinių ataskaitų duomenis naudoja politikai, kurdami „krizes“ arba vengdami jų, todėl politinės ir reguliavimo poveikio priemonės skatina įmonių vadovus mažinti ataskaitinio pelno pokyčius. Be to, padidintas visuomenės dėmesys gali greitai virsti neigiamu įmonei, nes politikai gali nustatyti papildomus apribojimus veiklai ar net mokesčius, pvz., labai stambioms įmonėms gali būti nustatomi griežtesni standartai veiklai ir apskaitai (atsiranda socialinės atsakomybės visuomenei poreikis), nes šios įmonės yra didesnės ir įtakingesnės. Kai įmonė auga, ji gali tapti reguliavimo ir politinio stebėjimo objektu.

Politinį matomumą geriausiai atspindi įmonės dydis. Įmonės dydis parodo ne tik politinį matomumą, bet ir žemesnes informacijos apdorojimo išlaidas bei konkurencinį pranašumą (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1990*).

Pasak *Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)* politinių išlaidų hipotezė remiasi politinio jautrumo ir galimybės pritaikyti pelną mažinančius apskaitos metodus ryšiais. Politinėms išlaidoms didelę įtaką daro įmonės dydis, kadangi stambesnės įmonės yra labiau matomos ir tuo daugiau vyriausybės pastebima. Kuo labiau įmonės rodikliai didėja, tuo labiau stambių įmonių vadovai linkę taikyti pelną mažinančius apskaitos metodus tam, kad išvengtų politinio dėmesio.

Be pagrindinės teoriškai pagrįstose ir empiriškai patikrintose PAT hipotezėse nurodytų veiksnių, lemiančių apskaitos politikos pasirinkimą, egzistuoja ir kiti svarbūs veiksniai, turintys įtakos įmonės apskaitos politikos pasirinkimui, pvz., mokesčiai, kapitalo struktūra, nagrinėjamų veiksnių portfelis ir kt. Šių veiksnių įtaka apskaitos politikos pasirinkimui taip pat įrodyta empiriniais tyrimais, o šių veiksnių poveikis nėra mažesnis už veiksnių, kurie susiję su hipotezėmis, poveikį.

**Mokesčiai.** Pelno mokestis – tai vienas iš įmonės politinių išlaidų komponentų (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1986*). Įmonės vadovas gali būti suinteresuotas keisti apskaitos metodus, kad sumažintų pelno mokestį ir kartu politines išlaidas (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1986*). Empiriniais tyrimais įrodyta apskaitos politikos pasirinkimo priklausomybė nuo pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių bei kitų mokesčių apskaitos ypatumų. *Zimmerman J. L. (1983)* įrodė apskaitos metodų pasirinkimo priklausomybę nuo pelno mokesčio tarifo. Todėl stambios įmonės patiria daugiau politinių išlaidų nei mažos įmonės, tai siejama su tuo, jog jos patiria didesnes politines išlaidas. Stambios įmonės moka didesnius mokesčius, tačiau jos ir gauna didesnę politinę naudą (*Rudžionienė K., 2004*).

**Metodų portfelis.** Pirmieji empiriniai tyrimai (9-ojo dešimtmečio ir anksčiau) yra mažai patikimi, nes tuomet dažniausiai buvo tiriama tik vieno apskaitos metodo pasirinkimo priklausomybė nuo atitinkamų veiksnių. Dėl to vėliau iškilo poreikis tirti bendrą įmonės apskaitos politikos strategiją, t. y. apskaitos metodų visumos – portfelio – priklausomybę nuo tam tikrų veiksnių. Tuomet patikimiau galima prognozuoti įmonės pasirenkamos apskaitos politikos pobūdį, didinantį ar mažinantį pelną, nes apskaitos metodų portfelio pasirinkimo tyrimai patikimesni negu vieno apskaitos metodo pasirinkimo tyrimai (*Watts R. L., Zimmerman J. L., 1986*).

Pirmieji apskaitos metodų portfelį tyrė *Zmijewski M. E., Hagerman R. L. (1981)*. Jie formulavo prielaidą, kad FIFO atsargų įkainojimo ir tiesiogiai proporcingas ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodai didina pelną, o LIFO atsargų įkainojimo ir pagreitinti (metų skaičiaus ir dvigubo balanso) nusidėvėjimo skaičiavimo metodai mažina pelną, nors išimtiniais atvejais gali būti ir kitaip. Šio tyrimo rezultatai patvirtino, kad egzistuoja apskaitos metodų portfelio pasirinkimo priklausomybė nuo vadovų premijavimo sistemos, įmonės finansinio svarto, dydžio ir pramonės šakos. Patvirtintos visos trys PAT hipotezės (*Deegan C., 2000*).

Vėlesni tyrimai (nors ir nagrinėja daugelio hipotezėmis paremtų ir papildomų veiksnių įtaką apskaitos metodų pasirinkimui) tikrina atskirai kiekvieną PAT hipotezę, tačiau dėl duomenų apdorojimo sudėtingumo praktiškai nėra ryškesnių apskaitos metodų portfelio pasirinkimo analizių.

### **1.2.2. Socialinio požiūrio į apskaitos politikos atskleidimą ypatumai**

Socialinio požiūrio, kuris akcentuoja informacijos atskleidimo poveikį įmonės ir valstybės, įmonės ir individų bei jų grupių santykiams (*Gray R. H., Owen D., Adams C., 1996*), esmę apskaitos teorijoje atspindi sisteminės apskaitos teorijos: legitimumo ir suinteresuotųjų. Jos kilusios iš politinės ekonomikos teorijos (*Gray R. H., Kouhy R., Lavers S., 1995*), kuri į visuomenę, politiką ir ekonomiką žiūri kaip į neatskiriamas sritis. Dažniausiai šios teorijos naudojamos paaiškinti:

- 1) savanorišką socialinį ir aplinkosaugos informacijos atskleidimą;
- 2) kitos informacijos atskleidimą;

3) kodėl naudojami konkretūs apskaitos metodai.

Pagrindinė teorijų prielaida yra ta, kad įmonė yra veikiamą ir pati daro poveikį visuomenei, kurioje ji dirba. Todėl įmonės ataskaitos turi būti neutralios ir nešališkos, nes jos yra įmonės ir ją supančios aplinkos tarpusavio apsikaitimo produktas. Įmonės ataskaitos – tai socialiniai, politiniai ir ekonominiai dokumentai (*Guthrie J., Parker L., 1990*).

**Legitimumo teorija** remiasi socialinio kontrakto koncepcija, kuri nėra nauja. Apie ją diskutavo žinomi filosofai: T. Hobsas (1588–1679), J. Lokas (1632–1704), Ž. Ž. Ruso (1712–1778). Ekonomikoje pirmasis ją paminėjo *Friedmanas M. (1962)*, kuris nurodė, kad vienintelė įmonės atsakomybė yra didinti akcininkų turtą (*Deegan C., 2000*). Anksčiau tradiciškai pelno didinimas buvo laikomas pagrindiniu įmonės veiklos tikslu (*Ramanathan K. V., 1976; Abbott W., Monsen R., 1979; Heard J., Bolce W., 1981; Patten D. M., 1991, 1992*), o pastaruoju metu visuomenė pasikeitė, todėl dabar į pelną žiūrima kaip į sudedamąją legitimumo dalį, t.y. iš įmonių papildomai reikalaujama atkreipti dėmesį į žmoniškuosius, aplinkosaugos ir kitus socialinius jos veiklos padarinius. *Tinker A., Neimark M. (1987)* teigia, jog visuomenė iš verslo tikisi, kad jis „tausotų ir saugotų gamtą, garantuotų pirkėjų, darbuotojų sveikatą ir saugumą“, t. y. apimtų daugiau socialinių lūkesčių, kurie gali aprėpti ekonominius, aplinkosauginius ir socialinius veiksmų tarpusavio ryšius (*Elkington J., 1997*).

**Legitimumas** – tai lyg teisė veikti, vykdamą socialinį kontraktą. *Shocker A.D., Sethi S.P. (1974), Seidler L., Seidler L. (1975), Mathews M.R. (1993)* teigia, kad socialinis kontraktas egzistuoja tarp įmonės ir visuomenės, kurioje ji veikia, narių, o ne tik tarp jos ir akcininkų. Visuomenė (kaip narių visuma) suteikia įmonei galimybę veikti ir naudoti natūralius išteklius, samdyti darbuotojus. Visuomenė iš to tikisi naudos – laukiama, kad verslas pateisins aiškius arba numanomus lūkesčius (*Tilt C., 1994*). Šie lūkesčiai gali būti suprantami kaip tiesioginės ir netiesioginės įmonės moralinės pareigos visuomenei: tiesioginiai įsipareigojimai apima įsipareigojimus akcininkams, darbuotojams, tiekėjams, pirkėjams (šių įsipareigojimų ribos yra aiškiai apibrėžtos sutartyse), netiesioginiai įsipareigojimai nėra formalūs, jie atsižvelgia į konkurentus, vietinę bendruomenę, bendrai į visuomenę. Taip iškeliamą socialinio kontrakto tarp įmonės ir visuomenės idėja (*Deegan C., Rankin M., Voght P., 2000*). Todėl įmonės siekia atitinkamai vykdyti savo veiklą, kaip to tikisi visuomenė: tada jos veikla suvokiama kaip legitymi (*Dowling J., Pfeffer J., 1975; Heard J., Bolce W., 1981*). Taigi viena iš svarbiausių apskaitos ir finansinės atskaitomybės funkcijų yra pateisinti įmonės egzistavimą (*Hurst J. W., 1970*).

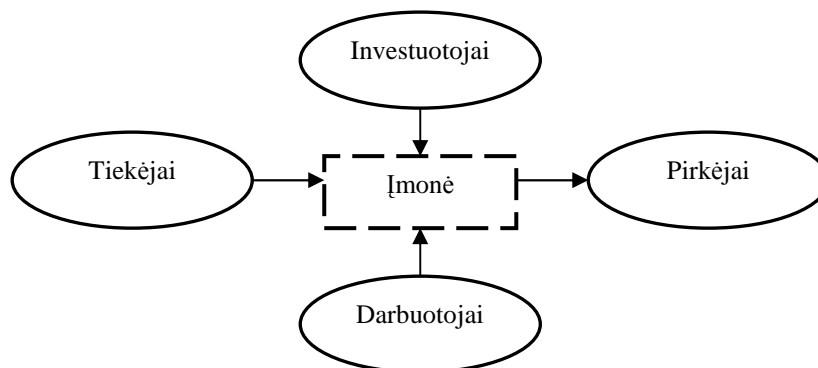
Pasak *Hogner R.H. (1982)* empiriniai legitimumo teorijos tyrimai tikrina informacijos atskleidimo finansinėje atskaitomybėje ir visuomenės lūkesčių, į kuriuos reaguoją ir prie kurių prisitaiko įmonės vadovai, tarpusavio ryšį (*Rudžionienė K., 2004*).

**Suinteresuotųjų teorija** yra įmonės konkurencijos (marketingo) teorija. *Freeman R. (1984)* atliko pagrindinį darbą pateikiant suinteresuotųjų teoriją kaip teoriją. Jis mėgino paaiškinti sąryšį tarp įmonės ir jos išorinės aplinkos, jos elgseną su aplinka.

Verslo ir socialinių mokslų mokslininkai, kurie išsamiau nagrinėjo sąryšį tarp įmonės ir jos išorinės aplinkos, išleido srautą literatūros apie įmonės socialinę atsakomybę (ISA) ir atsiliepinimus, įmonės socialinį vaidmenį. *Frederick W. (1986, 1994)* pristatė skirtingos elgsenos “logiką”, kurią jis pristatė kaip ISA1 (atsakomybė), ISA2 (atliepiamoji) ir ISA3 (sąžiningumas). ISA1 vykdo įsipareigojimus bendruomenės nariams, remiantis valdymo, dosnumo ir filantropijos pagalba (*Bowen H., 1953; Chamberlain F., 1973; Heald M., 1970*); ISA2 vykdoma norint patenkinti visuomenės poreikius (*Ackerman R., 1975; Ackerman R. ir Bauer R., 1976; Carroll A., 1979; Sethi S., 1975, 1979; Votaw D., 1973*) ir socialinį dalyvavimą (*Preston L. ir Post J., 1975*) kaip verslo legalumo garantą (*Davis K., 1973, 1975*); ISA3 teigia, jog įmonė turi vadovautis normatyviniais ar etiniais aspektais savo veikloje (*Frederick W., 1986; Wood D., 1991*). Tokios teoretinės srovės paveikė ir praktinę pusę – sąryšį tarp verslo ir visuomenės ir verslo sistemą be visuomenės. Kaip kontrastą, galima pateikti suinteresuotųjų teoriją, kuri akcentuoja, visų pirma, dalyvius aplinkoje ir mažiau skiria dėmesio įmonės-socialinės aplinkos raidai. ISA koncepcijos dažnai būna nurodančiosios, kai tuo tarpu suinteresuotųjų teorija yra aprašomoji (*Key S., 1999, p. 319*).

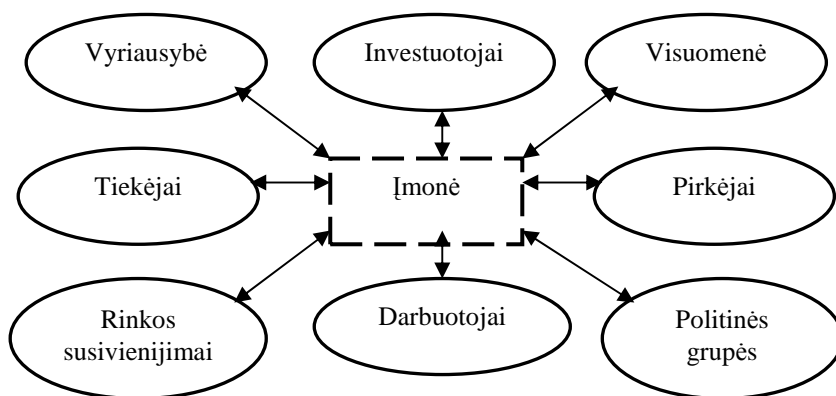
Suinteresuotųjų svarba, kuriant strategiją ir planuojant paslaugų perspektyvas, yra gerai žinoma (*Ackermann F. ir Eden C., 2001; Neely A., 2001*). *Yee-Chin L.C. (2004)* teigia, kad vis dar suinteresuotųjų ir darbo įvertinimo vaidmuo per mažai išnagrinėtas.

Taikant suinteresuotųjų koncepciją įmonėms, priešpriešai galima pateikti tradicinį įėjimų-išėjimų dėsnį, kuris teigia, jog visi dalyviai susieti su įmone tam, kad siektų naudos. Tai skiriasi nuo įėjimų-išėjimų modelio, kuris vaizduoja kaip tam tikri dalyviai prisideda prie juodosios įmonės dėžutės, paverčiant tai nauda jos pirkėjams (*Donaldson T. ir Preston L.E., 1995*). Skirtumai tarp šių modelių pateikiami 4 ir 5 paveiksluose.



Šaltinis: DONALDSON, T.; PETERSON, L.E. (1995) The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications, p. 8.

4 pav. Įėjimų-išėjimų modelis



Šaltinis: DONALDSON, T.; PETERSON, L.E. (1995) The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications, p. 8.

5 pav. Suinteresuotųjų modelis

Suinteresuotųjų teorija visų pirma yra valdymo įrankis. Valdžios požymiai, reikalavimai teisėtumui ir svarbumui ir apibūdina įmonės suinteresuotuosius. Valdžia ir svarba turi eiti kartu, kai vadovai yra linkę teisėtai ir moraliai informuoti teisėtus suinteresuotuosius (*Mitchell R. ir kt., 1997*). Suinteresuotųjų teoriją sudaro metodai, nustatantys ir atrenkantys suinteresuotuosius. *Mikkelsen H. ir Riis J.O. (2001)* pateikia suinteresuotųjų analizės žingsnius:

- 1) suinteresuotųjų identifikavimas ir jų pasirinkimo šablonas;
- 2) padėties analizė – suinteresuotųjų projekto suvokimo ir jo potencialių rezultatų analizė, požiūris į kitus suinteresuotuosius, vaizdinys kas iš tikrųjų turi valdžią ir įtaką, ir suinteresuotųjų pagarba vadovaujantiems asmeniui;
- 3) projekto pasekmių analizė kiekvienam suinteresuotajam; tai taip pat liečia organizacinius pasikeitimų klausimus;
- 4) suinteresuotųjų poreikių, lemiančių pasirinkimą ir požiūrį, analizė, kaip vienai iš planavimo organizacinių pasikeitimų proceso dalių;
- 5) analizė grupių, kurios nepitaria vykdomam projektui;
- 6) konfliktiškų ir įtemptų klausimų analizė, kaip pagrindinis aspektas sprendimų priėmimo proceso planavimui.

Esminis dalykas susieti skirtingų suinteresuotųjų daromą įtaką (*Mittchell R. ir kt., 1997*).

Norint identifikuoti suinteresuotuosius, visų svarbiausia aiškiai apibrėžti kas tai yra suinteresuotieji. *Freeman R. (1984)* pateikė labiausiai suprantamą iki šiol ir dažniausiai naudojamą apibrėžimą: “bet kokios grupės ar individai, kurie gali veikti ar gali būti veikiami įmonės tikslų”.

*Donaldson T. ir Preston L.E. (1995)* suinteresuotųjų teoriją apibendrina keturiomis tezėmis:

1 tezę. Suinteresuotųjų teorija pristato, apibūdina modelį, kokia tai įmonė. Įmonė pristatoma kaip konkurencinė ir bendradarbiaujanti.

2 tezė. Suinteresuotųjų teorija – priemonė. Ji pateikia struktūrą, padedančią nustatyti ryšius (jeigu tokie yra) tarp praktinio suinteresuotųjų valdymo ir įvairių įmonės nustatytų tikslų laimėjimų.

3 tezė. Suinteresuotųjų teorija – iš esmės normatyvinė ir sudaryta iš pripažintų dviejų pagrindinių idėjų:

- 1) suinteresuotieji yra asmenys ar grupė, teisėtai suinteresuoti procedūriniais ar esminiais įmonės veiklos aspektais. Suinteresuotieji šiuo atveju patys parodo iniciatyvą, domėjimasi įmone, o įmonė atlieka atsakančiojo vaidmenį;
- 2) suinteresuotųjų domėjimasis tampa esminiu dalyku. Kiekviena suinteresuotųjų grupė siekia naudos savo labui.

4 tezė. Suinteresuotųjų teorija yra tam tikra prasme valdymo teorija. Ji ne tik apibūdina esamą situaciją ar numato bendradarbiavimo motyvus, bet ir rekomenduoja požiūrius, struktūras ir praktiką, kurios kartu ir sudaro suinteresuotųjų valdymą (*Flak L. S., Dertz W., 2004*).

**Politinių išlaidų (įmonės dydžio) hipotezė** daugiausiai susijusi bei pateikia, kodėl įmonės savanoriškai atsiskleidžia visuomenei. Remiantis *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* (1978, 1986), keletas tyrėjų (tokie, kaip *Belkaoui A.* ir *Karpik P.G.*, 1989; *Ness K.E.* ir *Mirza A.M.*, 1991; *Panchapakesan S.* ir *McKinnon J.*, 1992; *Lemon A.J.* ir *Cahan S.F.*, 1997) nusprendė įrodyti iškeltą politinių išlaidų hipotezę, paremtą įmonių socialiniu atskleidimu. Keletas susijusių tyrėjų taip pat norėjo iširti politinių išlaidų hipotezę, norėdami paaiškinti ir kitus savanoriškus atskleidimus, įskaitant pridėtinės vertės (*Deegan C.* ir *Hallam A.*, 1991), nustatyti įstatymų (*Lim S.* ir *McKinnon J.*, 1993), ir atskleidimai siekiant geriausių įvertinimų (*Deegan C.* ir *Carroll G.*, 1993).

Vienas iš daugelio kritikų *Gray R.* (1995) atmetė pozityvios apskaitos teorijos argumentus ir literatūroje pateiktą teorinę struktūrą, paremtą esminėmis hipotezėmis. Jis pastebi, kad pozityvios teorijos yra ne apie tai kokios turi būti socialinės atskaitos, o apie tai, kokios jos yra.

Pozityvios apskaitos socialinis atskleidimas nagrinėjamas empiriniais tyrimais, kurie daugiau analizuoja legitimumo teoriją, kuri ir yra labiau priimtina remiantis *Gray R.* (1995). *Gray R.* (1995, 2001) pastebi, jog empirinių tyrimų rezultatai pabrėžia stiprų ryšį tarp atskleidimo ir įmonės dydžio, tarp atskleidimo ir pramonės šakos. Įmonės dydžio ir atskleidimo tarpusavio ryšys empiriškai stipriausias. Tokie rezultatai patvirtina legitimumo teorijos įtaką (*Patten D.M.*, 1991; *Deegan C.* ir *Gordon B.*, 1996). *Patten D.M.* (1991) ištyrė, jog visuomenės spaudimas kintamiesiems (įmonės dydžiui ir pramonės klasifikacijai) yra reikšmingas, kai tuo tarpu pelningumo rodikliams – ne. *Patten D.M.* nuomone, tokie rezultatai patvirtina legitimumo teoriją, kad įmonė turi įvykdyti sutartį su visuomene, kurioje ji yra. Įmonės dydis ir parodo įmonės politinį matomumą, taigi patvirtina politinių išlaidų hipotezę.

Remiantis *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* (1978, 1986) teorija, į klausimą kodėl įmonės vykdo socialinį atskleidimą, atsakymas būtų paprastas – todėl, kad jos suinteresuotos tai daryti

(*Milne M.J., 2002*). Pasak *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)*, politikai turi galios įmonių gerovės perskirstymui per pelno mokestį, reguliavimą, subsidijas ir pan. Idėja, kad politikai gali kištis į įmonės reikalus ir perskirstyti gerovę atėjo iš ankstesniųjų *Stigler G.J. (1971), Peltzman S. (1976), Jensen M.C. ir Meckling W.H. (1978)* darbų.

*Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)* teigia, kad įmonė taiko priemones tokias, kaip socialinės atsakomybės kampanija žiniasklaidoje, vyriausybės vykdomam spaudimui ir pasirinkimas apskaitos priemonių, minimizuojančių pelningumą. Stengiantis išvengti dėmesio, jog išaugo didelis pelnas dėl visuomeninių susivienijimų, skelbiančių išaugančius pelnus ir mokesčius, vadovai gali sumažinti tikėtinus politinius veiksmus ir sumažinti laukiamas jų išlaidas. Į politines išlaidas taip pat įeina ir profesinių sąjungų išlaidos, kurios tikėtinai kelia reikalavimus dideliems pelnams. Politinės išlaidos labai priklauso nuo įmonės dydžio.

Įmonės ištekliai, pasak *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)* - visuomenei ir politikams, po to, "didelis pelnas" ir jų susivienijimas su monopoline jėga (*Milne M.J., 2002*).

Išnagrinėjus teorines prielaidas galima teigti, kad įmonės, pasirinkdamos konkrečią apskaitos politiką, atskleisdamos ją ir papildomą informaciją finansinėje atskaitomybėje, turėtų atsižvelgti į įvairių suinteresuotųjų informacijos, reikalingos sprendimams priimti, poreikius. Vieni suinteresuotieji turėtų didesnę įtaką įmonės apskaitos politikos pasirinkimui ir apskaitos informacijos atskleidimui, o kiti, kurie nekontroliuoja įmonei svarbių išteklių, – mažesnę. Be to, įmonės yra įsipareigojusios visuomenei, atsakingos už savo veiklą ir jos poveikį supančiai aplinkai, todėl jos turėtų teisingai atskleisti finansinėje atskaitomybėje ne tik reikalaujamus apskaitos duomenis bei apskaitos politiką, bet ir papildomą informaciją apie vykdomą socialinę politiką. Apskaitos politikos atskleidimas parodo, ar įmonės pasiekia pagrindinį apskaitos proceso tikslą – atskleisti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, kad suinteresuotieji galėtų pasinaudoti informacija sprendimams priimti. Todėl apskaitos politikos atskleidimo ir informacijos pateikimo tyrimas gali konkretizuoti svarbiausius suinteresuotuosius bei pagrindinius jų poreikius, kad būtų galima įvertinti, kaip siekiama nustatyto tikslo.



## 2. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO STAMBIOSE LIETUVOS ĮMONĖSE TYRIMO METODOLOGIJA

### 2.1. Apskaitos politikos sudėtis remiantis Lietuvos Respublikos norminiais aktais

*Apskaitos politika*, kaip ir visa apskaita, reglamentuojama trimis lygiais:

- ✓ tarptautiniu mastu;
- ✓ valstybės mastu;
- ✓ įmonės mastu (*Deveikis G., 2001*).

**Tarptautiniu mastu** apskaitos politiką reglamentuoja TFAS Nr.1 „Finansinių ataskaitų pateikimas“ ir Nr.8 „Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikų pasikeitimas“ ir Ketvirtoji ES direktyva. Standartų ir Direktyvos reikalavimai: apskaitos politika, taikyta formuojant finansinės atskaitomybės duomenis, turi būti pateikta prie šios atskaitomybės pridedamame paaiškinamajame rašte. Jame reikia nurodyti ir apskaitos politikos (naudotų būdų ir metodų) pasikeitimus bei pateikti pagal naują metodiką perskaičiuotus praėjusių laikotarpių duomenis (*Deveikis G., 2001*).

*Mackevičius J. (2001)* nurodo Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS) reikalavimus, kad įmonės vadovybė turi parinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinė atskaitomybė atitiktų visus TFAS reikalavimus.

Svarbiausios Europos Sąjungos direktyvos, kuriose aptariami visoms valstybėms ir įmonėms reikšmingi klausimai, yra šios:

- *Ketvirtoji ES direktyva* skirta įmonių metinei finansinei atskaitomybei parengti ir paskelbti. Joje aptariami ir svarbiausi turto įkainojimo bei pajamų ir sąnaudų pripažinimo aspektai;
- *Septintojoje direktyvoje* nagrinėjami įmonių, rengiančių suvestinę metinę finansinę atskaitomybę, apskaitos ir šios atskaitomybės klausimai;
- *Aštuntoji direktyva* skirta audito organizavimo, atlikimo ir atsakomybės temoms aptarti (*Stačiokas R., Jefimovas B., 2003*).

**Valstybės mastu** pagrindiniai reikalavimai apskaitos politikai išplaukia iš *Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001)*, kuriame nurodoma ūkio subjekto apskaitą tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų:

- 1) tinkama, objektyvi ir palyginama;
- 2) pateikiama laiku;
- 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Įmonės apskaitos politika, vidinės apskaitos tvarkymo taisyklės, negali prieštarauti įstatymuose, Vyriausybės nutarimuose bei kituose reglamentuose nustatyti tvarkai, bendriesiems

apskaitos tvarkymo reikalavimams. Be to, ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą, turi vadovautis Verslo apskaitos standartais. Nustatant apskaitos politiką, labai svarbu atsižvelgti į apskaitos *optimalumo* (išlaidos apskaitai neturi būti didesnės už naudą, kurią teikia apskaitinė informacija, nereikia vesti labai detalios atskirų materialinių vertybių apskaitos) ir *racionalumo* (vadybininkams būtina pateikti tik reikšmingą apskaitinę informaciją) principus, kurie nėra įteisinti jokiuose valdžios norminiuose aktuose, bei yra ypač svarbūs pačiai įmonei (*Mačernienė D., 2002*).

Jeigu Verslo apskaitos standartuose nėra nurodyta kurios nors ūkinės operacijos ar įvykio registravimo ir pateikimo tvarkos, įmonė turi vadovautis apskaitos politika, kuri užtikrintų, kad finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija:

- būtų naudinga jos vartotojams;
- teisingai parodytų įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus;
- atspindėtų ūkinių operacijų ir įvykių turinį bei ekonominę prasmę, o ne tik formalius pateikimo reikalavimus;
- būtų nešališka ir neutrali;
- būtų parengta vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais;
- būtų visais reikšmingais atžvilgiais išsami (*1 Verslo apskaitos standartas, 2003*).

**Įmonės mastu** apskaitos politiką nustato savininkai, įmonės administracija ir vyriausiasis buhalteris. Įmonės administracija prisideda prie apskaitos politikos formavimo, tvirtindama įmonės poreikius atitinkančią apskaitos tvarką: pajamų pripažinimo, turto įkainojimo, dokumentų išrašymo ir pan. Vyriausiasis buhalteris apskaitos politiką formuoja neperžengdamas savo kompetencijos ribų – nustatydamas pateikiamų buhalterijai apskaitos dokumentų tvarką, reglamentuodamas duomenų perkėlimą į apskaitos registrus, organizuodamas buhalterijos darbą (*Deveikis G., 2001*).

Ypač svarbus įmonės pasirinkimas tais atvejais, kada valstybės norminiuose dokumentuose nėra griežtai reglamentuotas konkretus apskaitos klausimas arba palikta galimybė įmonei pačiai pasirinkti apskaitos būdą ar metodą, todėl čia svarbu, kad įmonė turėtų nusistačiusi savo apskaitos tikslą, žinotų, ko nori iš apskaitos teikiamos informacijos, kas neprieštarautų norminiams aktams.

Norminiai apskaitos aktai nustato tik svarbiausias apskaitos taisykles. Jie nereglamentuoja daugelio apskaitos tvarkymo dalykų, todėl įmonės turi nemažą apskaitos tvarkymo laisvę. Įmonių vadovai, atsižvelgdami į reglamentuojančių dokumentų reikalavimus ir įmonės veiklos sąlygas, turi pasirinkti tinkamiausius apskaitos būdus bei priemones - pasirinkti apskaitos politiką.

**Apskaitos politikos realizavimas.** Įmonės buhalteriu niekas nesuteikė teisės nustatyti apskaitos tvarkymo stilių, tai įmonės savininkų bei jų įgaliotos administracijos kompetencija, bet jam galima pasiūlyti, sudaryti ir pateikti vadovui pasirašyti apskaitos politiką, nes vyriausiasis

buhalteris pagal savo profesinę kompetenciją geriausiai išmano galimą apskaitos būdų įtaką veiklos rezultatams.

Taigi patvarkomuoju dokumentu, kuriuo reglamentuojama įmonės apskaitos politika, turėtų būti vienas ar keli vadovo įsakymai. Todėl iš karto būtina laikytis tinkamos įsakymo struktūros.

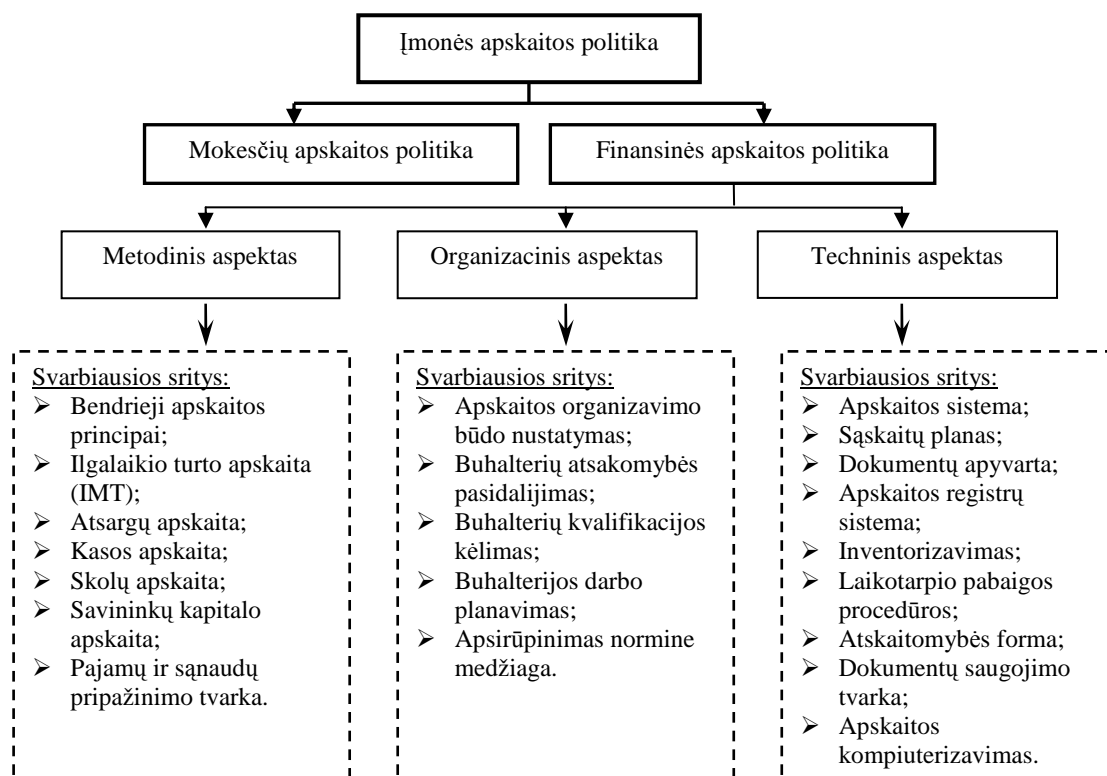
Literatūroje (*Deveikis G., 2001; Mačernienė D., 2002; Bružauskas V., 2004*) išskiriami trys apskaitos politikos formavimo aspektai:

- ❖ *metodinis;*
- ❖ *organizacinis;*
- ❖ *techninis.*

Kartais paskutiniai du sujungiami į vieną organizacinį-techninį aspektą, kuris dar vadinamas **apskaitos organizavimu**. Tokiu skirstymu remiasi ir *Nikolajeva S. A. (2003)*.

Be to, į atskirą apskaitos politikos dalį kartais išskiriama *mokesčių apskaitos politika* - informacijos, reikalingos apmokestinimo bazei apskaičiuoti, apibendrinimo sistema. Lietuvoje mokesčių apskaitos politikos sąvoka literatūroje reta, tačiau ši apskaitos politikos sudedamoji dalis yra labai svarbi, nes jos tikslas – tikslios ir teisingos informacijos suformavimas apmokestinimo tikslams, kas aktualu kiekvienai įmonei. Kadangi mokesčių teisės aktuose yra gana daug papildomų reikalavimų apskaitos duomenims, tai nustatant finansinės apskaitos politiką, reikia atsižvelgti ir į mokesčių apskaitos poreikius (*Zinkevičienė D., Rudžionienė K., 2004*).

Finansinės apskaitos politikos turinys pavaizduotas 6 paveiksle.



Šaltinis: sukurta autorės pagal DEVEIKIS, G. (2001); KALČINSKAS, G. (2001).

6 pav. Įmonės finansinės apskaitos politikos turinys

**Metodinis apskaitos politikos aspektas** - tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma. Tai ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodas, atsargų apskaitos būdas, atsargų įkainojimo metodas, beviltiškų skolų sąnaudų nustatymo metodas ir kt. Pasirenkant apskaitos metodus ir būdus, siekiama ne tik tiksliai ir teisingai fiksuoti įmonės vykdomas operacijas, bet ir suformuoti tokius veiklos rezultatus, kurie būtų artimi įmonės vadovų siekiams.

Pagal *Nikolajevą S. A. (2003)* **metodiniai apskaitos politikos aspektai** – tai tie apskaitos politikos aspektai, kurie lemia finansinių veiklos rezultatų tvarką įmonėje, įvertinant jos finansinę padėtį. Be to, ji aspektus traktuoja kaip uždavinius, kurie skiriasi tiek nuo *Deveikio G. (2001)*, tiek nuo *Mačernienės D. (2002)*, bei *Bružausko V. (2004)* apskaitos politikos skirstymo į sritis.

Vakarų valstybėse prieš daugelį metų susiformavo vadinamoji **kūrybinė apskaita**. Jos pagrindinis tikslas – iš įstatymų (ir kitų apskaitą reglamentuojančių dokumentų) leidžiamų apskaitos būdų ir metodų pasirinkti tuos, kurie finansinėse ataskaitose leistų pateikti tokį veiklos rezultatą ar turto dydį, kokio norėtų įmonės vadovybė, nepažeidžiant pagrindinių apskaitos principų. Anot *Deveikio G. (2001)*, panašios tendencijos įsigali ir Lietuvoje.

**Organizacinis apskaitos politikos aspektas** – tai pirmiausia buhalterijos funkcijų nustatymas, jos darbo organizavimas (pareigų ir atsakomybės pasiskirstymas), buhalterių darbo planavimas, jų kvalifikacijos kėlimas, apsirūpinimas normatyvine medžiaga, specializuota literatūra ir pan.

**Techninis apskaitos politikos aspektas** – tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visuma. Techniniam aspektui priskiriamas ūkinių operacijų dokumentavimas (dokumentų formos, jų judėjimo tvarka), ir jų registravimas (apskaitos registrų formos, tarpusavio ryšiai), inventorizavimas, sąskaitų planas, dokumentų archyvavimas, darbo sąlygų buhalterijos darbuotojams sudarymas, jų aprūpinimas reikiamomis priemonėmis, apskaitos kompiuterizavimas ir kt. (*Deveikis G., 2001*).

Finansinės apskaitos politikos aspektai stambiose įmonėse pavaizduoti 2 lentelėje.

2 lentelė

### Apskaitos politikos formavimo aspektai stambiose įmonėse

Apskaitos politikos elementai	Įmonės
	Stambios
<b>Organizacinis aspektas</b>	
Apskaitos organizavimo būdo nustatymas	Dažniausiai apskaitą tvarko sudaryta apskaitos tarnyba, t.y. įmonės samdomi darbuotojai nuolatiniam darbui
Buhalterių atsakomybės pasidalijimas	Padalinama pagal darbo pobūdį, bet visa atsakomybė tenka vyr. buhalteriiui
Buhalterių kvalifikacijos kėlimas	Nelabai svarbu visiems apskaitos darbuotojams, tačiau vyr. buhalteriiui labai svarbu kelti kvalifikaciją
Buhalterijos darbo planavimas	Vyr. buhalteris paskirsto darbus kitiems buhalteriams
Apsirūpinimas normine medžiaga	Užsakomi periodiniai leidiniai, mokslinė literatūra, naudojimasis nuolatine interneto paslauga

## Apskaitos politikos formavimo aspektai stambiose įmonėse

Apskaitos politikos elementai	Įmonės
	Stambios
<b>Techninis aspektas</b>	
Apskaitos sistema	Pasirenkama, atsižvelgiant į įmonės dydį, veiklos pobūdį bei nuosavybės formą
Sąskaitų planas	Sudaromas išsamus planas, remiantis pavyzdiniu sąskaitų planu
Dokumentų apyvarta	Sudaroma dokumentų judėjimo schema, patvirtinamas darbuotojų, turinčių teisę pasirašinėti apskaitos dokumentus, ir jų parašų pavyzdžių sąrašas
Apskaitos registru sistema	Remiantis reikalavimais ir įmonės poreikiais
Inventorizavimas	Būtinai ir atliekamas, remiantis įstatymais
Laikotarpio pabaigos procedūros	Atliekamos, baigiantis finansiniams metams
Atskaitomybės forma	Pilna
Dokumentų saugojimo tvarka	Nusistato įmonė pagal įstatymus
Apskaitos kompiuterizavimas	Pagal poreikius skiriamos lėšos
<b>Metodinis aspektas</b>	
Bendrieji apskaitos principai	Nustatomas remiantis apskaitą reglamentuojančiais dokumentais
Ilgalaikio turto apskaita	
Atsargų apskaita	
Kasos apskaita	
Skolų apskaita	
Savininkų kapitalo apskaita	
Pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal VAS (2003); TFAS (2003); LR BUHALTERINĖS APSKAITOS ĮSTATYMAS (2001).

Pateikus tris apskaitos politikos formavimo aspektus, galima daryti išvadą, jog metodinis aspektas turi didžiausią poveikį finansinei atskaitomybei, kadangi jis reglamentuotas bei pasirinkti apskaitos politikos būdai ir metodai lemia finansinės atskaitomybės teisingumą, įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus. Kadangi darbe paminėta, jog bus tiriamos trys pozityvios apskaitos teorijos hipotezės, jų įtaka apskaitos politikos pasirinkimui, todėl šiuo atveju svarbiausias tampa metodinis aspektas, jo elementai, kurių įtaką apskaitos politikos pasirinkimui yra svarbiausia.

## 2.2. Lietuvos stambiųjų įmonių imties aprašymas

Pagrindinis dalykas atliekant tyrimą – imties dydžio nustatymas. *Imtis* (angl. *sample*) – tai iš populiacijos (arba generalinės aibės) tyrimui atrinktų asmenų (arba objektų) grupė. Pagrindinis imties apibūdinimas – imties tūris.

**Imties tūris** (angl. *sample size*) – tai imties tiriamų individų arba objektų skaičius. Norint apskaičiuoti imties tūrį, būtina žinoti tiriamojo požymio *variaciją*, *reikšmingumo lygmenį* ir *leistinąją matavimo paklaidą*. Imties tūris tuo didesnis, kuo didesnė požymio variacija, didesnis reikšmingumo lygmuo ir mažesnė leistinoji matavimo paklaida.

*Variacija* (angl. *variance*) – tai tiriamojo požymio reikšmių kitimas matuojant skirtingus objektus. Dažnai tapatinama su dispersija, išreiškiančia vidutinį kvadratinį požymio reikšmių nuokrypį nuo populiacijos vidurkio.

*Reikšmingumo lygmuo* (angl. *significance level*), dar vadinamas *statistiniu patikimumu* – tai tikimybė atmesti teisingą hipotezę (vadinamoji pirmosios rūšies klaidos tikimybė). Įprasta žymėti  $\alpha$  arba  $\alpha$ . Dažniausiai pasirenkamos reikšmės - 0,05; 0,01 ir 0,001.

*Matavimo paklaida* (angl. *measurement bias*) arba *klasifikacijos paklaida* (*misclassification*) – tai sisteminė paklaida, atsirandanti netiksliai nustačius ligą ar rizikos veiksnį.

**Imtis** sudaroma pagal tam tikrus principus, siekiant kad ji kiek galima tiksliau apibūdintų tiriamąją populiaciją. Remiantis atranka, imtis pasirenkama neatsitiktinė, bei remiantis populiacija (generaline aibe), imtis - reprezentatyvioji.

**Neatsitiktinė imtis.** *Neatsitiktinė imtis* (angl. *non-random sample*) – tai tokia **imtis**, į kurią patekti tam tikriems populiacijos individams (generalinės aibės objektams) tikimybė lygi nuliui arba yra daug mažesnė nei kitų. Būdingi neatsitiktinių imčių pavyzdžiai gali būti tokie: 1) imtis sudaryta iš telefonų abonentų knygos (į imtį nepateks gyventojai, kurie neturi telefono); 2) gatvėje sutikti žmonės (į imtį mažai pateks darbingo amžiaus žmoniu); 3) tyrimo savanoriai. Neatsitiktinės imtys dažniausiai yra nereprezentatyvios ir turi atrankos paklaidą, todėl jų tyrimo rezultatai netinka visai populiacijai (generalinei aibe).

**Reprezentatyvioji imtis.** *Reprezentatyvioji imtis* (angl. *representative sample*) – tai tokia **imtis**, kurios individų (objektų) pagrindinių požymių skirstymas atitinka populiaciją (generalinę aibę). Hipotezė apie imties reprezentatyvumą tikrinama statistikos metodais. Reprezentatyviosios imties tyrimo išvadas galima taikyti visai populiacijai (*Vikipedija, 2006*).

LR Akcinių bendrovių įstatyme (2000) nurodoma, jog akcinė bendrovė yra įmonė, kurios įstatinis kapitalas padalytas į dalis, vadinamas akcijomis, yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo. Akcinės bendrovės įstatinis kapitalas turi būti ne mažesnis kaip 150 tūkst. litų. Akcinės bendrovės pavadinime turi būti jos teisinę formą nusakantys žodžiai „akcinė bendrovė“ arba šių žodžių santrumpa „AB“.

Šiame darbe bus nagrinėjamas stambių įmonių (akcinių bendrovių) apskaitos politikos pasirinkimas ir atskleidimas, kadangi LR Akcinių bendrovių įstatyme nurodoma, jog akcinės bendrovės akcijos gali būti **platinamos** bei jomis **prekiaujama viešai**, vadovaujantis vertybinių popierių rinką reglamentuojančiais norminiais aktais. Uždarosios akcinės bendrovės akcijos negali būti platinamos bei jomis prekiaujama viešai, jei įstatymai nenustato kitaip.

Nagrinėjant apskaitos politikos pasirinkimą ir atskleidimą Lietuvoje, būtų galima analizuoti visas įmones Lietuvoje, tačiau veikiančių įmonių yra labai daug (3 lentelė), todėl buvo pasirinkti

kriterijai, kad bus tiriamas stambių įmonių apskaitos politikos pasirinkimas ir atskleidimas Lietuvoje.

3 lentelė

**Veikiančių ūkio subjektų skaičius Lietuvoje 2001-2005 metų**

Metai	2001	2002	2003	2004	2005
Veikiančių ūkio subjektų skaičius	67901	68426	68356	69890	72330

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Statistikos departamentą, 2006.

Tokiu atveju, reikalinga nustatyti, kokios įmonės yra laikomos stambiomis. *LR Smulkaus ir vidutinio verslo įstatyme (1998)* pateikiamas įmonių grupavimas pagal dydį (4 lentelė).

4 lentelė

**Įmonių grupavimas pagal dydį**

Rodikliai/ įmonės tipas	Mikro įmonė	Maža įmonė	Vidutinė įmonė	Stambi įmonė
Darbuotojų skaičius (vnt)	≤ 10	≤ 50	≤ 250	250 ≤
Įmonės metinės pajamos (mln.)	≤ 7	≤ 24	≤ 138	138 ≤
Įmonės balansinė turto vertė (mln.)	≤ 5	≤ 17	≤ 93	93 ≤
Savarankiška įmonė (1/4 ar daugiau įstatinio kapitalo ar balsavimo teisių priklauso vienai ar kelioms įmonėms)	Taip	Taip	Taip	Ne

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LR Smulkaus ir vidutinio verslo įstatymą, 1998.

Kadangi *LR Smulkaus ir vidutinio verslo įstatyme (1998)* apibūdinamos tik mikro, mažos ir vidutinės įmonės, todėl savaime suprantama, jog kas neįeina į nurodytus normatyvus, tenka stambioms įmonėms.

*LR Akcinių bendrovių įstatyme (2000)* nurodyta, jog visuotinio akcininkų susirinkimo išrinkta audito įmonė turi patikrinti metinę finansinę atskaitomybę uždarosiose akcinėse bendrovėse, kuriose tenkinami ne mažiau kaip du iš šių kriterijų:

- 1) pardavimo grynosios pajamos viršija 10 milijonų litų per ataskaitinius finansinius metus;
- 2) balanse nurodyto turto vertė viršija 5 milijonus litų;
- 3) vidutinis metų sąrašinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus viršija 50.

Kaip matyti pagal 4 lentelės duomenis, šiuos aukščiau nurodytus tris kriterijus atitinka vidutinės ir stambios įmonės, todėl tiek uždaros akcinės bendrovės, tiek ir akcinės bendrovės dažniausiai ir yra priskiriamos prie šių įmonių grupių. Šiame tyrime bus tiriamos akcinės bendrovės, kurias galima priskirti prie stambių įmonių, kadangi kaip nurodyta *LR Akcinių bendrovių įstatyme (2000)*, akcinių bendrovių akcijos gali būti platinamos bei jomis prekiaujama

viešai, vadovaujantis vertybinių popierių rinką reglamentuojančiais norminiais aktais, tuo tarpu uždarytų akcinių bendrovių akcijos negali būti platinamos bei jomis prekiaujama viešai, jei įstatymai nenustato kitaip. Tos akcinės bendrovės, kurių išleisti vertybiniai popieriai yra viešai siūlomi arba įtraukti į prekybą reguliuojamoje rinkoje Lietuvos Respublikoje, vadinamos atskaitingais emitentais, Vertybinių popierių komisijos nustatyta tvarka ir laiku turi parengti ir Vertybinių popierių komisijai, reguliuojamos rinkos, kurioje prekiaujama jų išleistais vertybiniais popieriais, operatoriui bei visuomenei pateikti šias periodines ataskaitas:

- 1) metų prospektus-ataskaitas;
- 2) kitas periodines ataskaitas.

Metų prospekto-ataskaitos ir kitų periodinių ataskaitų išsamų turinį nustato Vertybinių popierių komisija. Metinė finansinė atskaitomybė turi būti pateikta kartu su nepriklausomo auditoriaus išvada (*LR Vertybinių popierių rinkos įstatymas, 1996*).

Tokiu būdu akcinės bendrovės – atskaitingi emitentai – pateikia finansines ataskaitas, t.y. prospekte būna išdėstoma informacija apie turtą bei išipareigojimus, finansinę būklę, pelną ir nuostolius, veiklos perspektyvas, todėl tokia informacija yra patikima ir prieinama kiekvienam vartotojui. Informacija įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjekto rūšis Lietuvoje pateikiama 5 lentelėje (1 PRIEDAS; 2 PRIEDAS).

5 lentelė

#### Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje)

Rūšies kodas	Ūkio subjekto rūšis	2003			2004			2005			2006		
		įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %
	<b>Iš viso</b>	<b>163584</b>	<b>68356</b>	<b>42</b>	<b>158553</b>	<b>69861</b>	<b>44</b>	<b>160800</b>	<b>72330</b>	<b>45</b>	<b>164460</b>	<b>73344</b>	<b>45</b>
11	Valstybės įmonė	271	144	53	201	134	67	190	124	65	216	122	56
13	Savivaldybės įmonė	139	81	58	111	74	67	101	68	67	98	62	63
31	Uždaroji akcinė bendrovė	46888	21146	45	47902	24833	52	51272	29199	57	56418	30966	55
32	Akcinė bendrovė	1152	670	58	931	578	62	783	510	65	839	<b>432</b>	51
58	Biudžetinė įstaiga (iš valstybės biudžeto)	1384	1120	81	1185	1179	99	1127	1127	100	1252	1113	89
81	Individuali (personalinė) įmonė	83017	31860	38	76090	27898	37	74061	25063	34	70817	24162	34

Šaltinis: Lietuvos Statistikos departamentas, 2006.

Be abejo, pasak *Kardelio K. (2002)* tiriamos grupės dydis priklauso nuo tyrimo tikslo ir tiriamos populiacijos savybių, t.y. nuo jos dydžio ir vienalytiškumo tiriamojo požymio atžvilgiu. Kita vertus, praktikai reiškia nuomonę, jeigu tyrėjas savo tyrimo rezultatus norės apdoroti statistiniais būdais, tada minimalus atvejų skaičius neturėtų būti mažesnis kaip 30 (*Cohen, Manion,*



1989). Tačiau, norint gauti tikslesnius duomenis, būtina vertinti tyrimo duomenų patikimumą bei jų tikslumą, t.y. remtis matematinės statistikos metodais. Be to, nustatant imties tūrį, svarbu išsiaiškinti, kam bus taikomi tyrimo rezultatai (Kardelis K., 2002).

Pasak Kardelio K., Sapagovo J. (1998) tais atvejais, kai generalinė aibė yra baigtinė, tuomet atvejų skaičius apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

$$n = \frac{z^2 \times S^2}{\left(1 - \frac{1}{N}\right) \times \Delta^2 + \frac{z^2 \times S^2}{N}}$$

kur N – visos populiacijos tūris (atvejų skaičius). Ši formulė taikoma, kai duomenys vertinami procentais.

$\Delta$  - leistina tikslumo paklaida, t.y. skirtumas tarp parinktos tyrimo grupės ir generalinės visumos vidurkių, kuris pasirenkamas laisvai, atsižvelgiant į ankstesnių tyrimų duomenis bei duomenų tikslumui keliamus reikalavimus (Luobikienė I., 2002). Tarkime, jog rezultatai gaunami su 20 % paklaida.

z – normaliojo skirstinio koeficientas. Tarkime, jog patikimumas 80 % ( $\Delta = 0,2$ ), tai z = 1,81.

S – imties vidutinis kvadratinis nuokrypis. Jis gali būti nustatomas keliais būdais:

1. remiantis anksčiau atliktais tyrimais arba literatūros šaltiniais;
2. pagal bandomojo tyrimo rezultatus;
3. jeigu visai nežinoma, tai imama 50 % patikimumu (Kardelis K., 2002).

Taigi visus dydžius įrašius į aukščiau pateiktą formulę, gaunamas tiriamosios imties dydis, kuris lygus 19, t.y. norint gauti rezultatus su 80 % patikimumu ir 20 % paklaida, reikia surinkti ir iširti 19 įmonių duomenis.

## **2.3. Apskaitos politikos pasirinkimas, remiantis apskaitos teorijomis**

### **2.3.1. Apskaitos politikos pasirinkimas, remiantis pozityvios apskaitos teorijos hipotezėmis**

**Vadovų premijavimo hipotezės tyrimai.** Watts R.L. (1977) ir Watts R.L., Zimmerman J.L. (1978) teigė, jog premijavimo sistema diegiama siekiant paskatinti vadovus tinkamai pasirinkti apskaitos metodus ir padidinti dabartinę jų atlygio vertę.

Empiriniai tyrimai, atlikti remiantis įvairių autorių naudojamais vadovų premijavimo hipotezės tyrimų rodikliais, pateikiami 6 lentelėje.

**Vadovų premijavimo hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai**

<b>Vadovų premijų nustatymo rodikliai</b>	<b>Autoriai</b>
Pelnas; pardavimų apimtis; turtas	<i>Deegan C. (2000)</i>
Pajamos; akcijos pelningumo santykis; grynas pelnas	<i>Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)</i>
Turtas	<i>Gao P., Shrieves R.E. (2002)</i>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal DEEGAN, C. (2000); CHAO, CH.L., KELSEY, R.L., HORNG, SH.M., CHIU, CH.Y. (2004); GAO, P., SHRIEVES, R.E. (2002).

*Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)* ištyrė, kad 60 % įmonių naudoja metines premijavimo sistemas, kurios susijusios su pajamų dydžiu. Gautų iš įmonių duomenų pagalba jie nustatė, jog premijų dydžiai retai priklauso vien tik nuo pajamų dydžio. Kai kurios premijavimo sistemos priklauso ir nuo kitokių rodiklių, t.y. atsižvelgiama į akcijų kainas ar įvertinamos individualių vadovų pastangos įmonės labui. Tokių rodiklių nevienareikšmis naudojimas sumažina potencialią premijavimo sistemą, paremtą vien pelnu.

Pasak *Healy P.M. (1985)* vadovų premijavimo sistema leidžia įmonių vadovams pasirinkti apskaitos metodus ir padidinti premijas. Įmonių vadovai labiau linkę pasirinkti pelną mažinančius metodus, kai premijų dydis yra fiksuotas, t.y. nustatytos ribos, ir pelną didinančius metodus kai premijų ribos nenustatytos. Grynojo pinigų srauto prieaugis mažesnis įmonės finansiniais metais, kai nustatyta didžiausias galimas premijų dydis negu įmonėse, kur nėra tokio apribojimo.

Visiškai kitokio pobūdžio tyrimą atliko *Carnes G.A., Guffey D.M. (2000)*. Jie tyrė, kodėl kai kurios įmonės vadovų premijų sistema paremta prieš pelno apmokestinimą kaip paskata vadovams, kai kitos teikia pirmenybę po pelno apmokestinimo. Jie rėmėsi *Newman P. (1989)* tyrimu kaip tarptautinės įmonės statusas veikia premijavimo sistemą. Pagrindinis vadovų motyvas minimizuoti mokesčius ir kitas verslo išlaidas. Tokia vykdoma sistema neskatina vadovų įtraukti į strateginį planą bei apmąstyti mokesčių išlaidų našta, kadangi mokesčiai mažina įmonės pelningumą. Toks iracionalus elgesys gali būti paaiškinamas tuo, jog turint po mokesstinę premijavimo sistemą, vadovų pasitenkinimas darbu gali mažėti, o tai, savo ruožtu, gali padidinti įmonės išlaidas. Taigi įmonės turi rasti kompromisą, kaip vykdyti po mokesstinę premijavimo sistemą ir kartu siekti vadovų pasitenkinimo darbu.

*Newman P. (1989)* rado silpną ryšį, jog tarptautinės įmonės statusas yra reikšmingas vykdant priešmokestinius ar pomokestinius planus. *Carnes G.A., Guffey D.M. (2000)* sutinka su *Newman P. (1989)*, jog stambesnės įmonės labiau linkusios diegti pomokesstinę premijavimo sistemą. Tačiau dauguma įmonių naudoja priešmokesstinę premijavimo sistemą.

**Finansinio sveto hipotezės tyrimai.** Norint patikrinti finansinio sveto hipotezę, būtina išanalizuoti literatūroje autorių pateiktus nustatymo būdus, t.y. kokiais rodikliais remdamiesi jie įvertina iškeltą hipotezę. 7 lentelėje pateikiami finansinio sveto įvertinimo rodikliai.

7 lentelė

**Finansinio sveto hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai**

<b>Finansinio sveto nustatymo rodikliai</b>	<b>Autoriai</b>
Įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis	<i>Belkaoui A., Karpik P.G. (1989)</i>
Ilgalaikių įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis	<i>Craycraft C., Sedo S., Gotlob D. (1998); Press E., Weintrop J. (1990)</i>
Visų įsipareigojimų ir viso nuosavo kapitalo santykis	<i>Ho S.S.M., Wong K.Sh. (2001)</i>
Visų įsiskolinimų balansinės vertės ir akcininkų kapitalo balansinės vertės santykis	<i>Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)</i>
Įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykio logaritmas	<i>Neu D., Warsame H., Pedwell K. (1998)</i>
Trumpalaikių įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo rinkos kainos santykis	<i>Gopalakrishnan V. (1994)</i>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal BELKAOUI, A., KARPIK, P.G. (1989); GOPALAKRISHNAN, V. (1994); CRAYCRAFT, C., SEDO, S., GOTLOB, D. (1998); HO, S.S.M., WONG, K.SH. (2001); CHAO, CH.L., KELSEY, R.L., HORNG, SH.M., CHIU, CH.Y. (2004); PRESS, E., WEINTROP, J. (1990); NEU, D., WARSAME, H., PEDWELL, K. (1998).

*Gopalakrishnan V. (1994)*, remdamasis *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* iškeltomis hipotezėmis – finansinio sveto ir įmonės dydžio, nagrinėjo įmonių, neturinčių ilgalaikių įsipareigojimų, nusidėvėjimo ir atsargų apskaitos metodų pasirinkimą. Tam jis iškėlė keturias hipotezes:

$H_1$  - ceteris paribus – kuo didesnis finansinis svetas, tuo labiau tikėtina, jog įmonė pasirinks tiesioginio nusidėvėjimo metodą.

$H_2$  - ceteris paribus – kuo didesnis finansinis svetas, tuo labiau tikėtina, jog įmonė pasirinks FIFO metodą.

Finansinis svetas įvardijamas kaip trumpalaikių įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo rinkos kainos santykis. Jeigu trumpalaikiai įsipareigojimai turi įtakos pasirenkant nusidėvėjimo ir atsargų apskaitos metodus, kiekvienas galėtų tikėtis, jog yra teigiamas ryšys tarp finansinio sveto ir pelną didinančių apskaitos metodų.

*Gopalakrishnan V. (1994)* atliktų tyrimų duomenys pateikiami 8 lentelėje.

## Nusidėvėjimo ir atsargų metodų pasirinkimas apskaitos politikoje

	Nusidėvėjimo metodai		Atsargų apskaitos metodai	
	Dharan B.G. (1993)	Gopalakrishnan V. (1994)	Dharan B.G. (1993)	Gopalakrishnan V. (1994)
<b>Pelną didinantys metodai</b> (tiesinis metodas ir FIFO)	8	611	87	587
<b>Pelną mažinantys metodai</b> (dvigubas-mažėjantis metodas ir LIFO)	9	116	16	103
<b>Įmonių skaičius</b>	17	727	103	690
<b>Procentas %</b> (Tiesinis metodas ir FIFO/ įmonių sk)	47	84	84	85

Šaltinis: sukurta autorės pagal DHARAN, B.G. (1993); GOPALAKRISHNAN, V. (1994).

Įmonių, pasirinkusių tiesinį nusidėvėjimo metodą, procentas sudaro 84. Tai sutampa su *Hagerman R., Zmijewski M. (1979)* ir *Press E., Weintrop J. (1990)* gautais rezultatais. Tačiau yra ir skirtumų tarp įmonių, neturinčių ilgalaikių įsipareigojimų, ir jų turinčių, pasirenkant atsargų apskaitos metodus. Įmonių, pasirinkusių FIFO, o ne LIFO, procentas pagal *Hagerman R., Zmijewski M. (1979)* lygus 50 ir pagal *Press E., Weintrop J. (1990)* lygus 41. Šio atlikto tyrimo atveju įmonių, pasirinkusių FIFO metodą, yra 85 %. Įdomu tai, jog mažesnės įmonės, kurioms svarbiausias tikslas maksimizuoti grynujų pinigų srautus, mokesčių bazę skatina teikti pirmenybę FIFO, o ne LIFO metodui.

Pasak *Craycraft C., Sedo S., Gotlob D. (1998)* įmonės, turinčios aukštą finansinį svertą, labiau susirūpinusios patekimu į tarptautinę kapitalo rinką, todėl jos linkusios pasirinkti FIFO metodą ir taip harmonizuoti apskaitos metodus. *Dhaliwal D. (1980), Holthausen R. (1981), Leftwich R. (1981)* teigė, kad įmonės, turinčios aukštą įsipareigojimų ir kapitalo santykinį rodiklį, remiantis patirtimi apriboja įsipareigojimų kiekį negu įmonės su mažesniu rodikliu ir iškelia hipotezę, jog vadovai skatinami pasirinkti pelną didinančius bei alternatyvius apskaitos metodus. Vadovai siekia valdyti suvaržytus įsipareigojimų nustatymus, todėl tokių taisyklių pažeidimai brangiai kainuoja įmonei ir turi įtakos įmonių vadovų gerovei (*Beneish M., Press E., 1993*). *Press E., Weintrop J. (1990)* įrodė finansinio sverto kaip rodiklio glaudų ryšį su įsipareigojimais ir teigė, kad finansinis svertas susijęs su pelną didinančių apskaitos metodų pasirinkimu. Tokie tyrimai įrodė, kad įmonės, kurių finansinis svertas aukštas, labiau linkusios pasirinkti FIFO metodą.

*Milne M.J. (2002)* kritikuoja *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* teoriją, nes ji standartinio tipo. Visų pirma teorija sudaryta iš trijų apskaitos pasirinkimo numatomų elgsenų tipų. Tokios elgsenos nėra pagrindinės, bet atvirkščiai, todėl suderinama su vadovų atlygiu. Antra, vadovai savarankiškai pasirenka apskaitos metodų visumą, ne tik pavienes apskaitos procedūras kaip nusidėvėjimas. *Zimjewski M.E., Hagerman R.L. (1981)* pateikė keturias apskaitos procedūras, kurių kiekviena gali būti naudojama viename iš dviejų būdų (t.y. pelną didinti arba pelną mažinti), derinant 16 portfelio pateiktų alternatyvų. *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* modelį galima papildyti portfelio procedūromis. Tačiau yra sunku nustatyti reikšmingumo lygį šiems trimis tipams, todėl naudojami nepriklausomi kintamieji.

*Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* teorijai patikrinti *Milne M.J. (2002)* naudoja modelį, kur rodikliai pasirenkami atsižvelgiant į tris nepriklausomus kintamuosius ir svarbiausius rodiklius politinių išlaidų tyrimui. *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* kaip rodiklį politinėms išlaidoms naudoja įmonės dydį, tačiau tiek jie, tiek ir kiti (pavyzdžiui, *Ball R.J., Foster G., 1982; Whittred G., Zimmer I., 1990*) sukritikavo įmonės dydžio rodiklį kaip per triukšmingą (per daug veiksmų turi įtakos šiam rodikliui). *Bujaki M.L., Richarson A.J. (1997)* apskaitos žurnaluose aptiko, jog įmonės dydžio rodiklis naudojamas daugelyje skirtingos pakraipos teorinių sumanymų (politinių išlaidų, rizikos, likvidumo, gebėjimai vadovauti, laukiamo pelno, socialinės atsakomybės atskleidimo ir kt.).

*Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* empiriniuose tyrimuose nagrinėjo rodiklius, kurie turi įtakos politinėms išlaidoms. Tai: pelnas, kapitalo grąža, rizika, kapitalo intensyvumas, pramonės šakos koncentracija, pramonės šakos narių skaičius, efektyvus mokesčių tarifas, darbuotojų skaičius, akcininkų skaičius, darbo jėgos intensyvumas, nušvietimas spaudoje ir netgi socialinės atsakomybės atskleidimas. Kartais šie rodikliai pateikiami kaip alternatyva įmonės dydžio veiksmui (t.y. darbuotojų skaičius). Kitais atvejais, jie gali būti kaip politinių išlaidų ar politinio matomumo rodikliais (t.y. kapitalo intensyvumas). Šie rodikliai priimtini tada, kai pateikia autentiškus argumentus apie didelį pelną pritraukiantį visuomenės ir politikų dėmesį. Kai kurie tyrimai, siūlantys naudoti politinių išlaidų rodiklius, neigia *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L. (1978)* originalius argumentus arba juos pakeičia, pritaikant prie pasirinktų rodiklių.

**Įmonės dydžio hipotezės tyrimai.** *Gopalakrishnan V. (1994)* taip pat iškėlė ir hipotezes - įmonės dydžio priklausomybę nuo nusidėvėjimo ir atsargų metodų pasirinkimo.

$H_3$  - ceteris paribus – kuo stambesnė įmonė, tuo mažiau tikėtina, jog įmonė pasirinktą tiesioginio nusidėvėjimo metodą.

$H_4$  - ceteris paribus – kuo stambesnė įmonė, tuo mažiau tikėtina, jog įmonė pasirinktą FIFO metodą.

Hipotezės  $H_3$  ir  $H_4$  nagrinėja politinių išlaidų hipotezė.

*Lilien S., Mellman M., Pastena V. (1988)* atlikę tyrimus įrodė, jog nesėkmingos įmonės labiau linkusios pasirinkti pelną didinančius apskaitos metodus nei sėkmingos įmonės.

9 lentelė

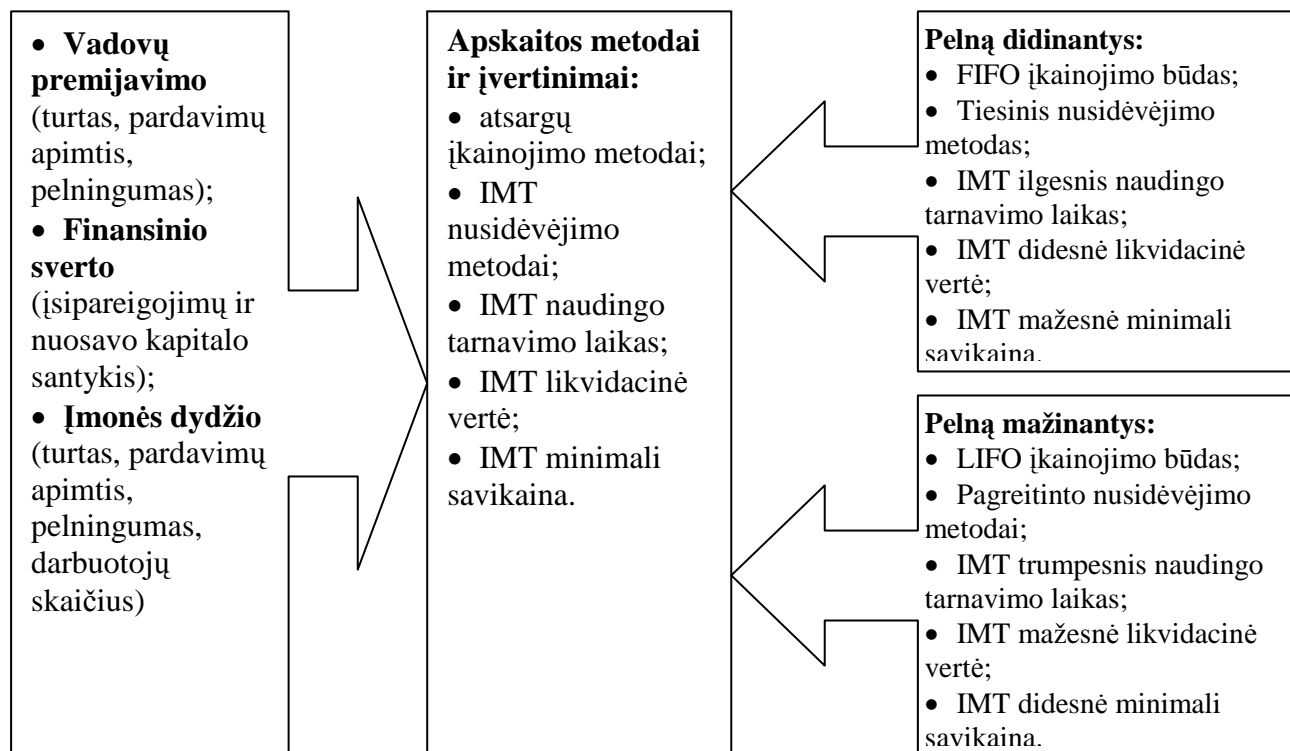
**Įmonės dydžio hipotezės tikrinimui įvairių autorių naudojami rodikliai**

<b>Įmonės dydžio nustatymo rodikliai</b>	<b>Autoriai</b>
Kapitalo intensyvumas	<i>Belkaoui A., Karpik P.G. (1989)</i>
Pardavimų apimtis	<i>Craycraft C., Sedo S., Gotlob D. (1998); Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)</i>
Turtas iš viso	<i>Gopalakrishnan V. (1994); Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)</i>
Turtas iš viso (jo logaritmas)	<i>Carnes G.A., Guffey D.M. (2000); Ho S.S.M., Wong K.Sh. (2001)</i>
Darbuotojų skaičius	<i>Liberty S.E., Zimmerman J.L. (1986)</i>
Pajamų logaritmas	<i>Neu D., Warsame H., Pedwell K. (1998)</i>
Paprastųjų akcijų rinkos vertė metų pabaigoje	<i>Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)</i>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal BELKAOUI, A., KARPIK, P.G. (1989); GOPALAKRISHNAN, V. (1994); CRAYCRAFT, C., SEDO, S., GOTLOB, D. (1998); HO, S.S.M., WONG, K.SH. (2001); CARNES, G.A., GUFFEY, D.M. (2000); NEU, D., WARSAME, H., PEDWELL, K. (1998); LIBERTY, S.E., ZIMMERMAN, J.L. (1986).

*Cushing B.E., LeClere M.J. (1992), Dopuch N., Pincus M. (1988), Morse D., Richardson D. (1983)* taip pat teigia, kad įmonės dydis naudojamas įvairiuose atsargų metodų pasirinkimų tyrimuose. Stambių įmonių tyrimuose įmonės dydis svarbus rodiklis. Pavyzdžiui, įmonės turinčios didelius pelnus patraukia nepatikimos valdžios dėmesį. Tokios įmonės pasirinks LIFO atsargų metodą tam, kad sumažinti pelną ir išvengti monopolistinio elgesio (*Morse D., Richardson D., 1983*). Tačiau stambios įmonės gali pasirinkti LIFO atsargų metodą ir turėti didesnės naudos ir pripažinti didėjančias sąnaudas, kurių atsargų apskaitos sistema reikalauja (*Cushing B.E., LeClere M.J., 1992; Dopuch N., Pincus M., 1988*). Visuose šiuose tyrimuose įmonės dydžio rodiklis vertinamas remiantis pardavimų apimtimi (*Craycraft C., Sedo S., Gotlob D., 1998*).

Remiantis pateiktais PAT trijų hipotezių tyrimų kintamaisiais, galima konkrečiai pasirinkti stambių įmonių apskaitos politikos metodus bei įvertinimus, kurie turi įtakos veiklos rezultatams bei aiškiai apibrėžti įmonių taikomus apskaitos metodus, didinančius ar mažinančius įmonių pelną (7 paveikslas).



Šaltinis: RUDŽIONIENĖ, K. (2004) Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis, p. 63.

7 pav. Įmonių apskaitos politikos pasirinkimą lemiantys veiksniai

Atsižvelgiant 7 paveiksle pateiktais hipotezių tikrinimui pasirinktais finansiniais rodikliais, kurie pateikiami pirmojoje dalyje, remiantis įvairių autorių atliktais tyrimais, bei nurodytais apskaitos metodais bei įvertinimais, atliktas tyrimas stambių įmonių apskaitos politikos pasirinkimui ir atskleidimui

7 paveiksle pateikiami hipotezių tikrinimui naudojami rodikliai, kurie pasirinkti remiantis autorių atliktais tyrimais. Vadovų premijavimo hipotezei tikrinti pasirinkti *Deegan C. (2000)* nurodyti finansiniai rodikliai – turtas, pardavimų apimtis bei pelningumas, bei pelną didinantys apskaitos metodai ir įvertinimai. Finansinio sverto hipotezei tikrinti naudojamas *Belkaoui A., Karpik P.G. (1989)* pasirinktas išsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis bei pelną didinantys apskaitos metodai ir įvertinimai. Įmonės dydžio (politinių išlaidų) hipotezei tikrinti naudojami *Craycraft C., Sedo S., Gotlob D. (1998); Chao Ch.L., Kelsey R.L., Horng Sh.M., Chiu Ch.Y. (2004)* bei *Gopalakrishnan V. (1994)* ir kitų naudojami finansiniai rodikliai bei pelną mažinantys apskaitos metodai ir įvertinimai.

### 2.3.2. Apskaitos politikos įvertinimas, remiantis suinteresuotųjų poreikiais

Suinteresuotųjų analizė padeda vadovams apmąstyti, kaip sutarti ir kaip valdyti daugialypius suinteresuotuosius. Pasak *Sturdivant F. (1979)* ir *Freeman R.E. (1984)* suinteresuotųjų valdymas

svarbiausias analizės dalykas. Kadangi skiriasi suinteresuotieji, tai skiriasi ir jų veikiamos sritys. Suinteresuotieji nėra lygiaverčiai. Kai kurie iš jų labiau svarbūs nei kiti (*Ince D., 1997*).

Pasak *Cunningham S. (2002)* suinteresuotųjų kontrolė ar galimybė veikti (tiesiogiai ar netiesiogiai) pasireiškia per įmonei būtinų šaltinių kontrolę. Suinteresuotųjų įtaka pasireiškia valdant ribotus šaltinius (finansai, darbo jėga), galimybė veikti žiniasklaidos priemones, įstatymiškai apriboti įmonės galimybes ar netgi įmonės prekių ar paslaugų naudojimą (*Deegan C., 2000*). Kai suinteresuotieji valdo įmonės kritinius (būtiniausius) šaltinius, įmonės linkusios patenkinti tokių suinteresuotųjų poreikius (*Ullman A., 1985*).

*Clarkson M.B.E. (1995)* pateikė empirinių tyrimų rezultatus – skirtumus tarp pirminių suinteresuotųjų (11 lentelė) bei “visuomeninių suinteresuotųjų grupių” (10 lentelė (1) ir (2) grupė) ir antrinių suinteresuotųjų (10 lentelė (4) grupė).

*Hybels R.C. (1995)* teigia, jog geras legitimumo teorijos modelis gali nustatyti tiesioginius suinteresuotuosius ir kaip kiekvienas iš jų daro įtaką įmonės ištekliams – įmonės kūrimuisi, plėtojimuisi, išlikimui. Jis išskiria keturias suinteresuotųjų grupes, kurių kiekviena atsakinga už tam tikrą sritį (10 lentelė).

10 lentelė

**Suinteresuotųjų grupės pagal Hybels R.C. (1995), Clarkson M.B.E. (1995)**

Suinteresuotųjų grupės	Valdomos sritys	Autoriai
<i>Valstybė (1)</i>	Sutartys, dotacijos, subsidijos, reglamentavimas, mokesčiai	<i>Hybels R.C. (1995); Clarkson M.B.E. (1995)</i>
<i>Visuomenė (2)</i>	Klientūra (kaip pirkėjai), parama (kaip bendri interesai), darbo jėga	<i>Hybels R.C. (1995); Clarkson M.B.E. (1995)</i>
<i>Finansinė bendruomenė (3)</i>	Investicijos	<i>Hybels R.C. (1995)</i>
<i>Žiniasklaida (4)</i>	Keli tiesioginiai ištekliai; kadangi gali paveikti kitų suinteresuotųjų sprendimus (2) ir (3).	<i>Hybels R.C. (1995); Clarkson M.B.E. (1995)</i>

Šaltinis: TILLING, M.T. (2004); LEPINEUX, F. (2004).

Pasak *Tilling M.V. (2004)*, paskutinė iš 10 lentelėje paminėtų grupių daugiausiai verta dėmesio. Žiniasklaidos galią tyrė daug tyrėjų, įskaitant ir *Pattent D.M. (2002)*. Jie teigė, jog kuo didesnis žiniasklaidos dėmesys, tuo labiau tikėtinas spaudimas iš likusių trijų grupių (visuomenės nepasitenkinimas; nauji ar numatomi politiniai veiksmai; padidėjęs reguliavimo lygis).



## Suinteresuotųjų skirstymas ir jų apibūdinimas

Suinteresuotųjų grupės	Apibūdinimas	Autoriai
<i>Akcininkai</i>	Akcininkai - kurie lieka tiek įmonės kilimo, tiek ir smukimo laikotarpiu; kurių investicijos labai didelės; kurių ilgalaikis susidomėjimas įmone. Tai žmonės, kurie suinteresuoti įmonės išlikimu, stabilumu, ilgalaikiais planais, plėtojimusi ir pelnu.	<i>Phillips R. (2004); Attas D. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997); Clarkson M.B.E. (1995); Freeman R.E. (1984); Hill C.W.L., Jones T.M. (1992)</i>
<i>Darbuotojai</i>	Darbuotojai, kurie išdirbo įmonėje labai ilgai; kurie atsidavę įmonei; kurie neturi kitų alternatyvų.	<i>Phillips R. (2004); Attas D. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997); Clarkson M.B.E. (1995); Freeman R.E. (1984); Hill C.W.L., Jones T.M. (1992)</i>
<i>Tiekėjai</i>	Tiekėjai, kurie turi išskirtinius tarpusavio santykius su įmone, ar įmonė veikiama monopsonijų, jie tam tikra prasme šiuo atveju ir yra suinteresuotieji.	<i>Phillips R. (2004); Attas D. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997); Clarkson M.B.E. (1995); Freeman R.E. (1984); Hill C.W.L., Jones T.M. (1992)</i>
<i>Pirkėjai</i>	Kai kurių pramonės šakų ir paslaugų sektoriai charakterizuojami kaip nuolatiniai, beveik pastovūs tarpusavio santykiai tarp pirkėjo ir įmonės. Pavyzdžiui, banko sąskaitos tarnautojas ar gyvybės draudimo atstovas.	<i>Phillips R. (2004); Attas D. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997); Clarkson M.B.E. (1995); Freeman R.E. (1984); Hill C.W.L., Jones T.M. (1992)</i>
<i>Skolintojai (finansiniai atstovai)</i>	Esantys ir potencialūs trumpalaikių ir ilgalaikių lėšų tiekėjai	<i>Lepineux F. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997); Freeman R.E. (1984); Hill C.W.L., Jones T.M. (1992)</i>
<i>Vietinė bendruomenė</i>	Nacionalinė ir vietinė valdžia	<i>Phillips R. (2004); Birkin F., Woodward D. (1997)</i>

Šaltinis: sukurta autorės pagal PHILLIPS, R. (2004); ATTAS, D. (2004); BIRKIN, F., WOODWARD, D. (1997); CLARKSON, M.B.E. (1995); LEPINEUX, F. (2004); DUNN, C.P. (1996).

*Lepineux F. (2004)* teigia, jog tyrėjai suskirstė suinteresuotuosius į tokias grupes (11 lentelė), nes įmonėms, norint išlikti, reikalinga suinteresuotųjų grupių parama nustatytiems tikslams pasiekti ir tam, kad suformuluotų tinkamus tikslus, vadovams būtina atsižvelgti į suinteresuotųjų grupių įtaką apskaitai.

*Birkin F., Woodward D. (1997)* nuomone, suinteresuotųjų pranešimai pasiekia įvairius komunikacinius kanalus ir tais kanalais gali varijuoti, atsižvelgdami į suinteresuotųjų poreikius ir informacijos naudingumą. Jie išskiria dvi metodų klases, kurioms įmonė gali padėti. Visų pirma, grupei gali padėti finansiškai. Galima pateikti daug pavyzdžių. Įmonė gali pirkti iš tiekėjo produkciją, pateikti gera kainą pirkėjams, išmokėti didelius dividendus akcininkams, pakelti

atlyginimus darbuotojams, sumokėti mokesčius vyriausybei, investuoti perteklių į finansines institucijas, suteikti pagalbą įvairioms aktyvistinėms grupėms. Antra, priimti sprendimai gali padėti suinteresuotiesiems ar užkirsti kelią galimai žalai suinteresuotiesiems. Tokius sprendimus priimti gali “žaidimas pagal taisykles”, remiantis teisėtais susitarimais, ar atsakomieji veiksmai įmonės nusiskundimams ar patiriamam spaudimui.

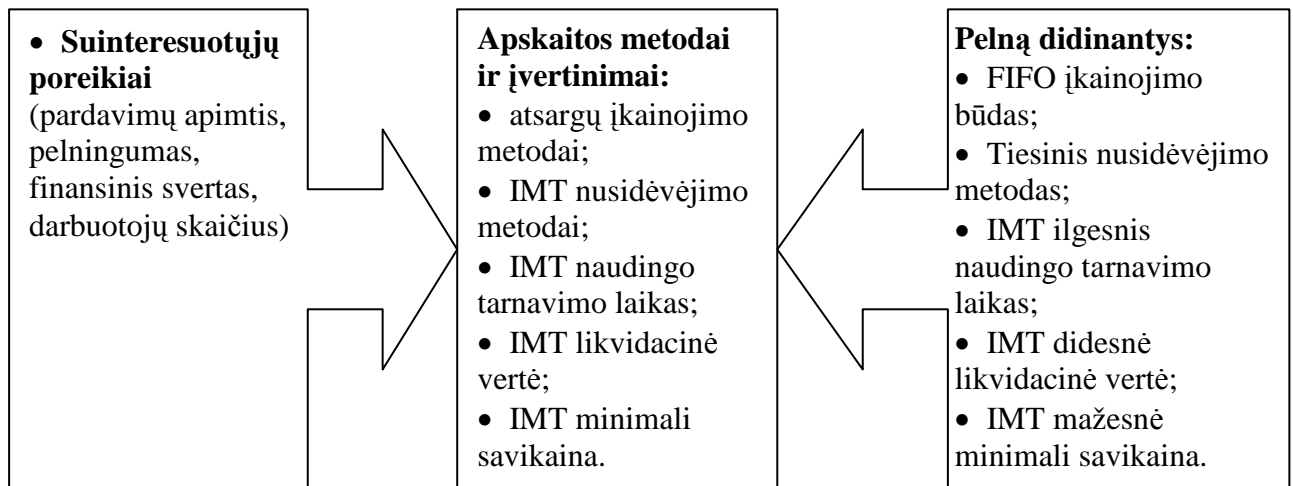
Literatūroje pateikiama keletas argumentų, susiejančių įmonės dydį su jos atsiskleidimu bei suinteresuotųjų grupėmis. *Watts R.L.* ir *Zimmerman J.L.* (1990) teigia, jog politinės išlaidos didesnės stambiose įmonėse. Vadinasi, stambesnės įmonės labiau linkusios daugiau atsiskleisti, kadangi tai kelia pasitikėjimą ir mažina politines išlaidas.

Kita vertus, stambios įmonės suinteresuotos turėti aukštesnės kokybės informacines sistemas. Todėl stambiose įmonėse papildomas atskleidimas mažiau kainuoja nei smulkiose įmonėse. Įmonės išlaidos, siejant su patiriamais nepatogumais papildomai atsiskleidžiant, pasak *Verrecchia R.* (1983), mažėja didėjant įmonės dydžiui (*Lopes P.T.*, 2005). *Lopes P.T.* (2005) ištyrė, jog stambesnės įmonės linkusios labiau atsiskleisti nei smulkiosios.

Vienas iš veiksnių socialiniam atskleidimui gali būti įmonės dydis. Stambesnės įmonės labiau susijusios su savo suinteresuotųjų grupėmis negu smulkios įmonės. Priežastis gali būti, jog stambesnių įmonių, pavyzdžiui, didesnės pardavimų apimtys (labiau susiję su pirkėjais), didesnis kapitalas (labiau susiję su akcininkais ir investuotojais) ir didesnė darbo jėga (labiau susiję su darbuotojais). Taigi daugiau pirkėjų, akcininkų, investuotojų ir darbuotojų savaime įmonę verčia pateikti daugiau negu kita įmonė, kur mažiau pirkėjų, akcininkų, investuotojų ir darbuotojų.

*Tortman D.T.*, *Bradley G.W.* (1981), *Singh D.R.*, *Ahuja J.M.* (1983), *Cowen S.S.*, *Ferreri L.B.*, *Parker L.D.* (1987), *Andrews B.H.*, *Gul F.A.*, *Guther J.E.*, *Teoh H.Y.* (1989), *Belkaoui A.*, *Karpik P.G.* (1989), *Deegan C.*, *Gordon B.* (1996) socialinį bei aplinkosaugos atskleidimą sieja su įmonės dydžiu. Suinteresuotųjų teorija leidžia suprasti, jog įmonės dydis svarbus rodiklis įmonei, nustatant suinteresuotųjų grupių svarbą. Kuo didesnė įmonė (pvz., pardavimų apimtys, kapitalizacija), tuo labiau tikėtina, jog didės suinteresuotųjų skaičius ir tuo daugiau įmonė turės atskleisti informacijos apie savo suinteresuotųjų grupes negu smulkios įmonės (*Ince D.*, 1997).

Remiantis atliktais užsienio autorių tyrimais, pateikiama suinteresuotųjų poreikių įtaka apskaitos politikos atskleidimui (8 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal RUDŽIONIENĖ, K. (2004) Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis, p. 63.

8 pav. Suinteresuotųjų poreikių įtaka apskaitos politikos atskleidimui

8 paveiksle pateikti rodikliai, kuriais remiantis, bus atliktas tyrimas ir nustatyta suinteresuotųjų poreikių įtaka pagal *Tortman D.T., Bradley G.W. (1981), Singh D.R., Ahuja J.M. (1983), Cowen S.S., Ferreri L.B., Parker L.D. (1987), Andrews B.H., Gul F.A., Guther J.E., Teoh H.Y. (1989), Belkaoui A., Karpik P.G. (1989), Deegan C., Gordon B. (1996)* nurodytus rodiklius – pardavimų apimtį, pelningumą, finansinį svetą ir darbuotojų skaičių, apskaitos politikos metodų pasirinkimui – pelną didinančių apskaitos metodų.

### 3. APSKAITOS POLITIKOS PASIRINKIMO IR ATSKLEIDIMO ĮVERTINIMAS LIETUVOS AKCINĖSE BENDROVĖSE

#### 3.1. Pozityvios apskaitos teorijos hipotezių tikrinimas

Nustačius apskaitos politikos metodus bei įvertinimus antrojoje darbo dalyje, kurių pasirinkimas lemia įmonės pelno dydį, galima tikrinti PAT hipotezes Lietuvos stambiose įmonėse.

**Vadovų premijavimo hipotezės tikrinimas.**  $H_1$  - stambių įmonių vadovai, kurių atlyginimas ir/ar premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

12 lentelėje pateikti koeficientai, kurie parodo ryšį tarp pasirinktos pelną didinančios apskaitos politikos bei vadovų premijų dydžio (4 PRIEDAS; 5 PRIEDAS; 6 PRIEDAS).

12 lentelė

#### Vadovų premijų dydžio priklausomybė nuo įmonės veiklos rezultatų ir pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (vnt)

Apskaitos metodai ir įvertinimai	Turtas			Pardavimų apimtis			Pelningumas			Įmonių skaičius iš viso
	2002	2003	2004	2002	2003	2004	2002	2003	2004	
Atsargų įkainojimo metodai	5	8	7	7	6	8	5	6	7	11
IMT nusidėvėjimo metodai	9	11	12	9	8	12	8	9	12	17
IMT naudingo tarnavimo laikas	3	6	5	6	5	7	4	3	5	10
IMT minimali savikaina	6	8	8	8	7	9	5	5	9	14
Likvidacinė IMT vertė	9	11	11	9	9	10	9	9	11	16

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

12 lentelėje pateikti stambių įmonių duomenys, atitinkantys 7 paveiksle pateiktus apskaitos politikos reikalavimus. Įmonių skaičius skiriasi, kadangi buvo pasirinkta iš visų įmonių tirti tik tas, kurios pasirinkusios tam tikrus apskaitos metodus ir kurių rodikliai didžiausi lyginat su kitomis, t.y. jeigu iš viso įmonių yra 19, o pelną didinantį atsargų įkainojimo metodą (FIFO) pasirinkusios 11, tai remiantis pasirinktu metodu ir turto ar pardavimų apimtys dydžiu, atrenkamos tos, kurių rodikliai didesni nei kitų įmonių. Tokiu būdu tikrinami ir kiti metodai ir pateikiami įmonių, naudojančių tam tikrą metodą, skaičiai.

Analizei pateikiami rodiklių procentiniai duomenys (13 lentelė), kuriais remiantis lengviau tikrinti iškeltą hipotezę trijų rodiklių atžvilgiu.

**Vadovų premijų dydžio priklausomybė nuo įmonės veiklos rezultatų ir pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (%)**

Apskaitos metodai ir įvertinimai	Turtas			Pardavimų apimtis			Pelningumas			Įmonių skaičius iš viso
	2002	2003	2004	2002	2003	2004	2002	2003	2004	
Atsargų įkainojimo metodai	45	73	64	64	55	73	45	55	64	100
IMT nusidėvėjimo metodai	53	65	71	53	47	71	47	53	71	100
IMT naudingo tarnavimo laikas	30	60	50	60	50	70	40	30	50	100
IMT minimali savikaina	43	57	57	57	50	64	36	36	64	100
Likvidacinė IMT vertė	56	69	69	56	56	63	56	56	69	100
Vidurkis	45	65	62	58	52	68	45	46	64	

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

Remiantis gautais duomenimis 13 lentelėje, galima pastebėti, jog imant procentų vidurkį, vadovų premijų priklausomybė nuo turto ir apskaitos metodų pasirinkimo yra didelė 2003 m. – 65% bei 2004 m. – 62 %, o 2002 m. tokios priklausomybės negalima pastebėti (45 %). Vadovų premijų priklausomybė nuo pardavimo apimčių ir apskaitos metodų pasirinkimo nei 2002 m., nei 2003 m. nėra labai stipri – 58 % ir 52 %, 2004 m. jau priklausomybė tikrai gana stipri – 68 %. Vadovų premijų priklausomybė nuo pelningumo ir apskaitos metodų pasirinkimo 2002 m. ir 2003 m. silpna – 45 % ir 46 %, o 2004 m. ryšys tapo stiprus – 64 %. Atlikus analizę, galima teigti, jog priklausomybės stiprumo lygis išaugo paskutintais metais, tačiau visų rodiklių priklausomybė panaši – apie 65 %. Todėl gana sunku įvardinti, kuriuo rodikliu remiantis būtų galima tvirtinti, kad jo pasikeitimas turėtų lemti vadovų premijų dydžiui.

Šiuo atveju, galima pateikti įmonių vadovų, turinčių kažkokią tai dalį akcijų, apskaitos politikos metodų pasirinkimą (14 lentelė).

**Pelną didinančios apskaitos politikos pasirinkimo priklausomybė nuo įmonių vadovų turimų akcijų dalies (vnt)**

Įmonių skaičius	1	2	3	4	5	6
Vadovo turimų akcijų dalis (%)	18,37	14,56	46,32	2,88	2,26	4,46
Atsargų įkainojimo metodai	+	-	+	+	+	+
IMT nusidėvėjimo metodai	+	+	+	+	+	+
IMT naudingo tarnavimo laikas	+	-	+	-	+	+
IMT minimali savikaina	+	+	+	+	+	+
Likvidacinė IMT vertė	+	+	+	+	+	+
Vidurkis	+	+	+	+	+	+

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

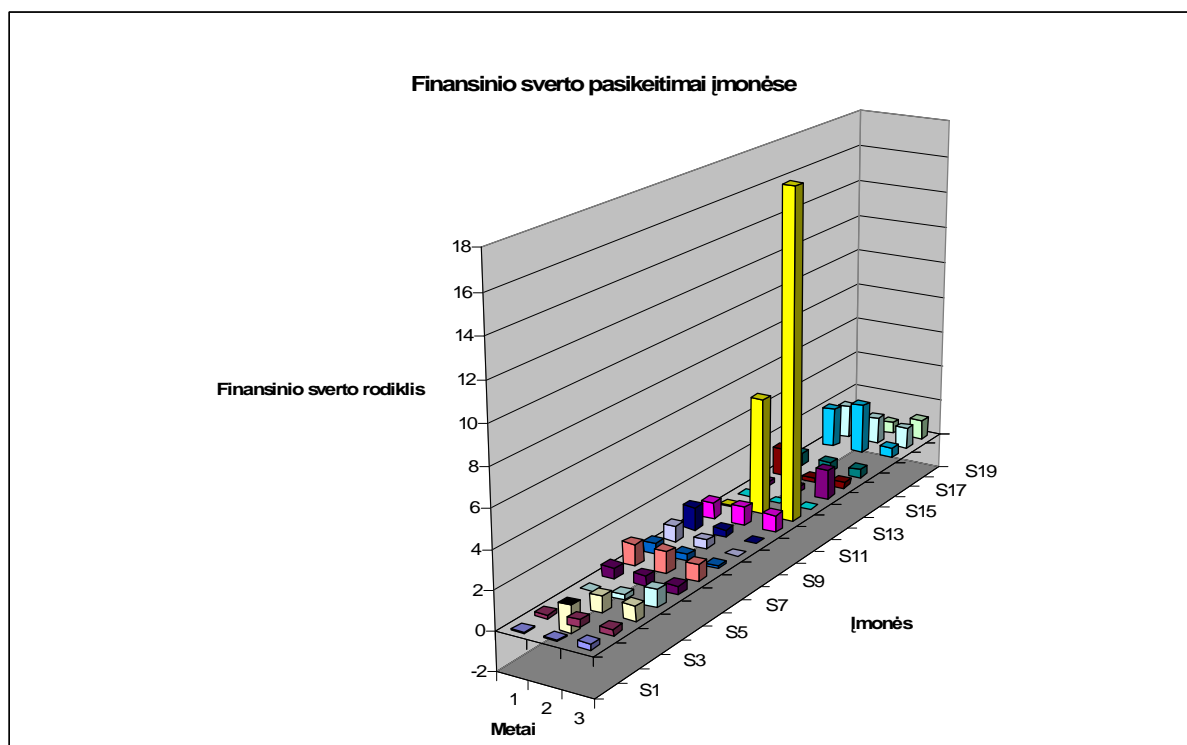
Remiantis 14 lentelės duomenimis, pirma, trečia, penkta ir šešta įmonės pasirinkusios visus apskaitos metodus, didinančius ataskaitinį pelną, nors vadovų turimų akcijų dalis skiriasi gana žymiai, t.y. trečios įmonės vadovas turi 46,32 % visų įmonės akcijų, kai penktos įmonės - tik 2,26 %. Antros ir ketvirtos įmonių vadovai turi po 14,56 ir 2,88 % akcijų ir kai kuriuos apskaitos metodus pasirinkę, kurie neturėtų didinti ataskaitinių metų pelną, t.y. antros įmonės vadovo pasirinktas atsargų įkainojimo metodas bei tiek antros, tiek ir ketvirtos įmonių – IMT minimalios savikainos dydis. Iš 6 stambių įmonių vadovų, turinčių tam tikrą dalį akcijų, pasirinkti apskaitos metodai visumoje visi pelną didinantys.

Iš 19 įmonių tik šešių akcinių bendrovių vadovai įsigiję akcijų, o tai tik 32 %, todėl sunku būtų visos daugumos vardu teigti, jog galima patvirtinti šią hipotezę.

Gautų finansinių rodiklių ir apskaitos metodų, didinančių ataskaitinio laikotarpio pelną, analizės duomenimis, galima patvirtinti iškeltą hipotezę, jog stambių įmonių vadovai, kurių atlyginimas ir/ar premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

**Finansinio sverto hipotezės tikrinimas.**  $H_2$  - kuo didesnis įmonės finansinio sverto rodiklis, tuo stambių įmonių vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

Visų pirma, kaip pavyzdys, pateikiami finansinio sverto pokyčiai stambiose įmonėse 9 paveiksle.



Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

9 pav. Finansinio sverto kitimas stambiose įmonėse

9 paveiksle pateikiami įmonių finansinio svėro rodiklių pokyčiai tam, jog geriau būtų matomas galimas rodiklio pasikeitimo dydis (7 PRIEDAS). Kadangi finansinis svėras yra įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykio rodiklis, tai galima teigti, jog kuo didesnis finansinio svėro rodiklis, tuo didesni įmonės įsipareigojimai. Iš pateikto paveikslo galima pastebėti, kad tik vienu atveju įmonės nuosavas kapitalas didesnis už įsipareigojimus, o visais kitais atvejais – įsipareigojimai viršina nuosavo kapitalo dydį. Tačiau kas geriau įmonei – ar didelis finansinio svėro rodiklis, ar mažas? Sunku atsakyti į tokį klausimą, tačiau kaip žinoma, kad finansinio svėro rodikliu remiamasi norit įvertinti įmonės galimybes įvykdyti įsipareigojimus. Šiuo rodikliu remiantis suinteresuotieji (dalis jų) gali įvertinti įmonės galimybes gražinti skolas bei vykdyti tolimesnę veiklą.

15 lentelė

**Finansinio svėro priklausomybė nuo pelną didinančio apskaitos politikos pasirinkimo (vnt)**

Apskaitos metodai ir įvertinimai	Finansinis svėras			Įmonių skaičius iš viso
	2002	2003	2004	
Atsargų įkainojimo metodai	6	8	10	10
IMT nusidėvėjimo metodai	15	16	16	17
IMT naudingo tarnavimo laikas	11	12	12	18
IMT minimali savikaina	12	14	13	14
Likvidacinė IMT vertė	10	10	10	16

Saltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

Kaip matome pagal pateiktus duomenis 15 lentelėje, atsargų įkainojimo metodus (t.y. FIFO) 2004 m. pasirinko 10 įmonių iš 10, turinčios aukštą finansinio svėro rodiklį, o tai sudaro jau 100 %, remiantis trijų metų laikotarpiu kai įmonių skaičius padidėjo nuo 6 (2002 m.) iki 10 (2003 m.). IMT nusidėvėjimo metodus (kaip buvo minėta tiesiogiai proporcingą metodą) pasirinko 16 įmonių iš 17 tiek 2003 m., tiek 2004 m., turinčių aukštą finansinio svėro rodiklį, tai yra 94 %. Ilgesnį IMT naudingo tarnavimo laiką pasirinko 12 įmonių iš 18 (2003 m. ir 2004 m.), taip pat turinčių aukštą finansinio svėro rodiklį, ir tai sudaro 67 %. Šiais dvejais atvejais įmonių pasirinkimas stabilesnis ir mažai kinta. Kuo mažesnę IMT minimalią savikainą 2004 m. pasirinko iš 14 įmonių 13, turinčių aukštą finansinio svėro rodiklį, t.y. 93 %. 2003 m. mažesnę IMT minimalią savikainą pasirinko visos įmonės (100 %), o 2002 m. pasirinkę buvo 12 iš 14 (86 %). Kaip matome, įmonių skaičius sumažėjo paskutintais metais. Didesnę IMT likvidacinę vertę pasirinko 10 įmonių iš 16 tiek 2002 m., tiek 2003 m., tiek 2004 m., turinčių aukštą finansinio svėro rodiklį, t.y. 63 %.

Daugiau kaip pusė visų įmonių, o kai kur tai net ir visos linkusios pasirinkti apskaitos politiką, didinančią ataskaitinių metų pelną. Bei remiantis pateiktais procentiniais įvertinimais

galima teigti, jog ši hipotezė patvirtinama, t.y. esant kuo aukštesniam finansinio svėro rodikliui, stambių įmonių vadovai linkę pasirinkti apskaitos politikos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

**Įmonės dydžio hipotezės tikrinimas.**  $H_3$  - stambių įmonių vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, mažinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

Remiantis pateiktais apskaitos politikos pelną mažinančiais metodais (7 paveikslas), nustatoma, kiek įmonių linkusių pasirinkti šiuos metodus (16 lentelė).

16 lentelė

**Įmonės dydžio priklausomybė nuo pelną mažinančios apskaitos politikos pasirinkimo (vnt)**

Apskaitos metodai ir įvertinimai	Turtas			Pardavimų apimtis			Pelningumas			Įmonių skaičius iš viso
	2002	2003	2004	2002	2003	2004	2002	2003	2004	
Atsargų įkainojimo metodai	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3
IMT nusidėvėjimo metodai	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
IMT naudingo tarnavimo laikas	2	2	1	4	4	3	2	2	1	8
IMT minimali savikaina	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2
Likvidacinė IMT vertė	2	1	1	1	2	0	2	2	1	3

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

Kaip matome pagal pateiktus duomenis 16 lentelėje, atsargų įkainojimo metodus (t.y. LIFO) iš 3 įmonių atsižvelgiant į turto, pardavimų apimtį bei pelningumą visų trijų metų laikotarpyje nustatytus kriterijus atitinka tik 1 įmonė, o tai tik 33 %. IMT nusidėvėjimo metodus (kaip buvo minėta pagreitinto nusidėvėjimo metodus) pasirinkus tik 1 įmonė, tačiau jos finansiniai rodikliai – turtas, pardavimų apimtis bei pelningumas – neatitinka nustatytų kriterijų, todėl galima pastebėti, kad šiuo atveju nebuvo patvirtinta priklausomybė. Trumpesnio IMT naudingo tarnavimo laiko pasirinkimas svyravo atsižvelgiant į priklausomybę su finansiniais rodikliais. Tiek turto, tiek ir pelningumo priklausomybė nuo IMT naudingo tarnavimo laiko įmonių atžvilgiu trijų metų laikotarpyje labai panaši, t.y. trumpesnę IMT naudingo tarnavimo laiką buvo pasirinkusios 2002 m. bei 2003 m. pora įmonių, atitinkančių nustatytus kriterijus, iš 8, o jau 2004 m. tik viena įmonė atitiko šiuos kriterijus (13 %). Tuo tarpu pardavimų apimtį bei IMT naudingo tarnavimo laiko priklausomybės kriterijus 2002 m. bei 2003 m. atitiko 4 įmonės, o jau 2004 m. tik 3 (38 %). Didesnės IMT minimalios savikainos pasirinkimas įmonių turto bei pelningumo rodikliams trijų metų laikotarpyje įtakos neturėjo, kaip ir pardavimų apimtį rodikliui, nes iš 2 įmonių nei vienos rodikliams įtakos minimalios IMT savikainos pasikeitimai įtakos neturėjo. Mažesnę IMT likvidacinę vertę iš 3 įmonių priklausomybė su turtu, pardavimų apimtimi bei pelningumu nėra labai didelė – apie 33 %.



Remiantis pateiktos analizės duomenimis, galima paneigti iškeltą hipotezę, jog stambių įmonių vadovai linkę labiau pasirinkti apskaitos metodus, mažinančius ataskaitinio laikotarpio pelną. Pagal gautus duomenis, galima teigti, jog stambių įmonių vadovai linkę pasirinkti pelną didinančius apskaitos metodus.

Remiantis *Gopalakrishnan V. (1994)* bei *Dharan B.G. (1993)* atliktais tyrimų būdais, magistrantė gavo duomenis, kurie pateikiami 17 lentelėje ir palyginimui pateikiami *Rudžionienės K. (2004)* atlikto Lietuvos stambių įmonių tyrimo rezultatai.

17 lentelė

### Nusidėvėjimo ir atsargų metodų pasirinkimas stambių įmonių apskaitos politikoje

	Nusidėvėjimo metodai		Atsargų apskaitos metodai	
	Grincevičiūtė R. (2006)	Rudžionienė K. (2004)	Grincevičiūtė R. (2006)	Rudžionienė K. (2004)
<b>Pelną didinantys metodai</b> (tiesinis metodas ir FIFO)	17	147	11	125
<b>Pelną mažinantys metodai</b> (dvigubas-mažėjantis metodas ir LIFO)	0	1	0	0
<b>Įmonių skaičius</b>	19	162	19	162
<b>Procentas % (Tiesinis metodas ir FIFO/ įmonių sk)</b>	89	91	58	77

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis ir RUDŽIONIENĖ, K. (2004) Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis, p. 89.

Iš 17 lentelės galime pastebėti, jog Lietuvoje stambios įmonės yra linkusios rinktis pelną didinančius apskaitos metodus, o ne pelną mažinančius. Tokiam įmonių pasirinkimui didelės įtakos turi Lietuvos Respublikos mokestinė bazė, t.y. Seimo priimti įstatymai, reglamentuojantys įmonių mokestinę prievolę. Vienas iš tokių įstatymų - *LR Pelno mokesčio įstatymas (2001)*, kuriame nurodoma, kad įmonės “ilgalaikio turto nusidėvėjimui arba amortizacijai skaičiuoti taiko tiesiogiai proporcingą (tiesinį) (toliau – tiesinis metodas) arba dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso) (toliau – dvigubo balanso metodas) metodus”. Taikyti dvigubą - mažėjančios vertės metodą, įmonės gali tik jeigu konkrečiai atitinka nurodytas tam tikras ilgalaikio turto grupes. Be to, *LR Pelno mokesčio įstatyme (2001)* nurodoma, jog “apskaičiuojant pelno mokestį, atsargos apskaitomos FIFO metodu (pirmas į – pirmas iš)”. Šitokie apribojimai verčia įmones pasirinkti būtent šiuos metodus ir tokiu būdu derinti finansinę ir mokestinę apskaitą. Verslo apskaitos

standartai suteikia didesnes pasirinkimo galimybes, tačiau pasirinkus kitokius metodus, tenka juos perskaičiuoti ir pateikti pagal *LR Pelno mokesčio įstatymo (2001)* reikalavimus, kadangi kitokių atvejų Valstybinė mokesčių inspekcija nepripažįsta.

### 3.2. Suinteresuotųjų poreikių įtaka įmonės apskaitos politikos atskleidimui ir socialinio atskleidimo finansinėje atskaitomybėje ypatumai

#### Suinteresuotųjų poreikių įtakos apskaitos politikos pasirinkumui hipotezės tikrinimas.

$H_4$  - stambių įmonių vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną, atsižvelgdami į suinteresuotųjų poreikius.

Visų pirma reikėtų rasti ryšį tarp suinteresuotųjų poreikių ir pelną didinančios apskaitos politikos metodų pasirinkimo (18 lentelė).

18 lentelė

#### Suinteresuotųjų poreikių ir pelną didinančios apskaitos politikos pasirinkimo priklausomybė (%)

	Pardavimų apimtis			Pelningumas			Finansinis svetas			Darbuotojų skaičius			Įmonių skaičius iš viso
	2002	2003	2004	2002	2003	2004	2002	2003	2004	2002	2003	2004	
Atsargų įkainojimo metodai	64	55	73	45	55	64	60	80	100	45	54	63	100
IMT nusidėvėjimo metodai	53	47	71	47	53	71	88	94	94	53	35	47	100
IMT naudingo tarnavimo laikas	60	50	70	40	30	50	61	67	67	60	50	60	100
IMT minimali savikaina	57	50	64	36	36	64	86	100	93	43	43	43	100
Likvidacinė IMT vertė	56	56	63	56	56	69	63	63	63	50	50	56	100
Vidurkis	58	52	68	45	46	64	72	81	83	50	46	54	

Šaltinis: sukurta autorės pagal anketos duomenis.

Kaip matome pagal pateiktus analizės duomenis 18 lentelėje, galima pastebėti, jog yra ryšys tarp suinteresuotųjų poreikių ir pelną didinančios apskaitos politikos. Šį ryšį galima būtų apibūdinti taip – pardavimų apimties, pelningumo, finansinio sveto bei darbuotojų skaičiaus (8 PRIEDAS) rodiklių priklausomybė 2004 m. gana stipri (67 %), suinteresuotieji turi įtakos visiems rodikliams, tačiau stipriausias ryšys ar galima suinteresuotųjų poreikių įtaka finansinio sveto rodikliui 83 % (įsiskolinimų ir nuosavo kapitalo santykis). Finansinio sveto rodiklio dydžiui suinteresuotieji daro

tiesioginę įtaką, kadangi čia susijungia dvi suinteresuotųjų grupės – akcininkai bei investuotojai. Kitas pagal suinteresuotųjų įtakos laipsnį būtų pardavimų apimtys 68 %, kadangi pardavimų apimtys priklauso nuo pirkėjų poreikių. Suinteresuotųjų poveikio bei pelningumo ryšys taip pat gan stiprus 64 % . Darbuotojų skaičius įmonėje ir suinteresuotųjų ryšys nėra labai stiprus, tačiau taip pat turi įtakos 54%. 2002 m. ir 2003 m. visų rodiklių duomenys yra mažesni nei paskutintųjų 2004 m., todėl galima pagal paskutintuosius metus pateikti išvadas.

Suinteresuotųjų poreikių įtaka stambių įmonių rodikliams bei apskaitos politikos metodų pasirinkimui gana stipri, tačiau norėtusi teigti, kad ši įtaka dažniausiai būna netiesioginė. Netiesioginę įtaką gali daryti tos suinteresuotųjų grupės, kurios nesvarbios įmonėms – dažniausiai, pasak *Rudžionienės K. (2004)*, tai būna tiekėjai, pirkėjai, darbuotojai. Stambių įmonių vadovai nėra linkę atsižvelgti į suinteresuotųjų poreikius, sprendžiant apskaitos politikos pasirinkimo motyvus, tačiau remiantis pateiktais duomenimis, jie turėtų atkreipti dėmesį į suinteresuotųjų poreikių tenkinimo galimas pasekmes.

Kaip jau buvo minėta, viena iš suinteresuotųjų grupių yra akcininkai. Atlikus tyrimą, iš 19 įmonių 32 % vadovų yra įmonės akcininkai, o pasak *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)*, “individų veiksmai paremti naudos maksimizavimu”, todėl “vadovų lobizmas taikant apskaitos standartus paremtas jų savanaudiškumu”. Jie siūlo tikslą – “nustatyti veiksnius, kurie labiausiai nurodo lobistinį elgesį...” ir svarbiausias uždavinys būtų – ištirti, kokia pasirinktų apskaitos metodų įtaka vadovų gerovei.

Didelę reikšmę apskaitos politikos pasirinkimui turi vadovai-akcininkai. Remiantis 14 lentelės duomenimis (žr. psl. 45), vadovų premijų dydis priklauso nuo turimų akcijų skaičiaus ir pelną didinančių apskaitos politikos metodų pasirinkimo. Vadinasi, vadovai-akcininkai arba viena iš suinteresuotųjų grupių apskaitos metodų pasirinkimui turi tiesioginę galią.

Vadovų gerovė priklauso nuo akcijų kainų pasikeitimų (per rinkas ir pasirinktą rinką) ir grynujų premijų pasikeitimų (per kompensuojamus planus). Vadovai suinteresuoti naudoti apskaitos metodus, kurie leistų didėti atlyginimams ir tuo pačiu vadovų gerovei. Grynujų srautų ir akcijų kainų pasikeitimus gali veikti (sumažinti) mokesčiai, reguliavimo priemonės, informacinės išlaidos ir politinės išlaidos, tačiau vadovai taip pat turi atsižvelgti į atlyginimų išlaidų įtaką, galinčią imponuoti įmonės būklę. Kai kuriais atvejais, papildomos apskaitos metodų patiriamos išlaidos, leidžiančios didinti atlyginimus, gali viršyti gaunamą naudą (vadovų), todėl vadovai linkę vengti tokių pasikeitimų. *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)* teigia, jog vadovai linkę pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie mažintų pelningumą (didinant pinigų srautus, įmonės vertę ir jų gerovę) priklausomai nuo mokesčių, politikos ir reguliavimo svarbos, tada pasirinkti apskaitos standartai, kurie didintų pelningumą ir keltų atlyginimą paskatinimui. Tokios prognozės yra sąlyginės iki tol, kol įmonė atsižvelgia į politinį spaudimą. Mažose (nedidelės politinės išlaidos)

įmonėse galima spėti, jog vadovai suinteresuoti pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie didintų pelningumą.

Vėlesnėje literatūroje (*Zmijewski M.E. ir Hagerman R.L., 1981; Healy, 1985; Press E. Ir Weintrop J., 1990*) pateikti patobulinti šie argumentai ir išplėtoti remiantis lobistiniu elgesiu renkantis apskaitos metodus, juos keičiant, kai vadovai gauna veiksmų laisvę pasirenkant apskaitos procedūras.

Pasak *Adler R.W., Milne M.J. (1997)* socialiniai apskaitos tyrėjai naudojo daug įvairių rodiklių, kurie susiję su įmonės polinkiu metinėse ataskaitose pateikti ir socialinį atskleidimą (*Gray R., 1995*). Nustatyti du rodikliai, kurie daro didžiausią įtaką įmonės metinių ataskaitų informacijos pateikimui, t.y. įmonės dydis ir pramonės šaka.

*Patten D.M. (1991)* ištyrė 500 įmonių ir rado, jog įmonės dydis ir pramonės šaka paaiškina tik 25 % skirtingus įmonių socialinius atskleidimus metinėse ataskaitose. *Hackston D., Milne M.J. (1996)* ištyrė, jog yra stipresnė priklausomybė tarp įmonių metinių socialinio atskleidimo ataskaitų ir įmonės dydžio bei pramonės šakos. Ištyrę Naujosios Zelandijos 50 stambiausių įmonių, rado, jog yra 47 % variantų kaip įmonės pateikia socialinį atskleidimą.

*Gray R. (1995)* įmonių socialinį atskleidimą, remiantis literatūra, suklasifikavo į tris grupes:

1. sprendimų naudingumo;
2. ekonominių teorijų;
3. socialinių ir politinių teorijų analizė.

Sprendimų naudingumo metodas teigia, jog įmonės pateikia informaciją apie socialinę ir aplinkosaugos veiklą, nes tradicinės vartotojų grupės (akcininkai ir kreditoriai) naudoja investavimo sprendimų priėmimui (*Belkaoui A., 1980, 1984; Dierkes G., Antal M., 1985*).

Ekonominių teorijų metodas paremtas *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)* atstovavimo teorija. Norint išvengti vyriausybinių atstovų spaudimo įmonių socialinei atsakomybei, įmonės didina socialinio atskleidimo lygį (*Tortman D.T., Bradley G.W., 1981; Belkaoui A., Karpik P.G., 1989*). Vyriausybės reguliavimas – brangus ir varžantis verslo sprendimų priėmimą. *Watts R.L. ir Zimmerman J.L. (1978)* teigia, jog tokie suvaržymai turi įtakos vadovų gerbūviui, veikiant politinių išlaidų lankstumą, renkantis potencialią pelno maksimizavimo politiką.

Socialinių ir politinių teorijų metodą sudaro, pasak *Gray R. (1995)* ir kt., suinteresuotųjų teorija, legitimumo teorija bei politinės ekonomikos teorija. Įmonės atsiskleidžia socialiai ne tik iš savo ekonominių interesų, bet todėl, kad patiria spaudimą iš darbuotojų, pirkėjų, tiekėjų ir kitų socialinių grupių.

Remiantis pateikta teorine medžiaga apie įmonių socialinę atsakomybę bei atskleidimą metinėse ataskaitose, galima paanalizuoti kaip teorinės prielaidos pasitvirtina praktikoje.

Atlikus stambių įmonių apskaitos duomenų analizę, susistemintą 18 lentelėje bei kitose nuo 14 iki 16 lentelėse, galima teigti, jog stambių įmonių socialinio atsikleidimo lygis priklauso nuo suinteresuotųjų daromo poveikio įmonėms. Šiuo atveju suinteresuotųjų poveikis įmonėms netiesioginis, tačiau labai stiprus, todėl ir pagal pateiktą informacijos lygį galima pastebėti, kad įmonės socialiai atsakingos. Analizuotos stambios įmonės išsamius metinius prospektus – ataskaitas pateikia Vertybinių popierių komisijai (VPK) bei informacija tampa prieinama plačiajai visuomenei. Taip pat daugelį duomenų Vertybinių popierių komisija pateikia savo tinklalapyje, tačiau daug stambių įmonių šias ataskaitas pateikia į Vertybinių popierių komisijos padalinį, bet tų duomenų Vertybinių popierių komisija tinklalapyje neskelbia. Tai vienintelis būdas, kuriuo įmonės pateikia suinteresuotiesiems duomenis apie įmonės veiklos rezultatus.

Pateiktuose Vertybinių popierių komisijai akcinių bendrovių metiniuose prospektuose-ataskaitose nėra išsamios informacijos apie įmonių apskaitos politiką. Pateikiami tik pagrindiniai duomenys apie emitento veiklą, planus ir finansinę būklę, tačiau nėra daug duomenų, o kai kur jie visai nepateikiami, apie įmonės vykdomą gamtosauginę veiklą, darbuotojų darbo sąlygų gerinimą. Metiniuose prospektuose-ataskaitose nagrinėjamas darbuotojų skaičiaus kitimas kelerių metų laikotarpyje, darbuotojų išsilavinimo lygis ir galimas arba esamas darbo užmokestis.

Remiantis socialiniu požiūriu, galima teigti, jog daug informacijos pateikia žiniasklaida. Jos surinkti duomenys iš pačių įmonių ar kitų šaltinių ir analizė leidžia daugiau žinoti apie įmonės padėtį plačiajai visuomenei ir kitoms suinteresuotųjų grupėms. Kadangi socialinis požiūris akcentuoja įmonės socialinį atsiskleidimo lygį, tai iš turimos informacijos kiekio, galima teigti, kad socialinis įmonių – akcinių bendrovių – atsiskleidimo lygis, remiantis metiniais prospektais-ataskaitomis, būtų neaukštas, tačiau ir kitų informacijų šaltinių pateikiamas duomenų kiekis bei kokybė taip pat nedideli ir nevisada patikimi.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Pagal atliktus ir darbe pateiktus teorinius bei praktinius apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo Lietuvos stambiose įmonėse tyrimus, suformuluotos tokios išvados:

1. Išanalizavus termino „apskaitos politika“ įvairių autorių apibrėžimus, galima pasiūlyti tokį finansinės apskaitos politikos apibrėžimą: *apskaitos politika* – tai ne tik apskaitos taisyklės, metodai bei apskaitos principai, kurie neprieštaruoja apskaitą reglamentuojantiems dokumentams, užsibrėžtiems įmonės tikslams bei priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, bet ir yra priemonė tvarkyti apskaitą bei sudaryti tinkamai finansinę atskaitomybę, kuri atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę informacijos vartotojams.

2. Išnagrinėjus pagrindines apskaitos teorijas, galima teigti, jog normatyvinė teorija nurodo, kas **turi būti**, pozityvi teorija – aprašo egzistuojančią apskaitos praktiką. Pagrindiniai skirtumai yra tame, kad pozityvią apskaitos teoriją galima patikrinti empiriškai, o normatyvinę – ne. Taigi stambių įmonių apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo analizė ir atlikta, remiantis pozityviuoju požiūriu bei socialiniu požiūriu.

3. Įmonės apskaitos politikos pasirinkimas gali būti paaiškintas dviem pozityvios apskaitos teorijos požiūriais:

➤ **oportunistinis PAT požiūris** paremtas tuo, jog vadovai elgiasi oportunistiškai: jie įmonei parenka tokią apskaitos politiką, kuri daro didžiausią poveikį jų pačių gerovei;

➤ **efektyvus PAT požiūris** teigia, kad efektyvaus apskaitos politikos pasirinkimo tikslas – maksimizuoti įmonės vertę, t.y. kad įmonės naudojami apskaitos metodai geriausiai atspindėtų realią įmonės finansinę padėtį.

4. Vadovų elgesys, pasirenkant apskaitos metodus, aiškinamas ir prognozuojamas vadovaujantis trimis pagrindinėmis **pozityvios apskaitos teorijos** hipotezėmis:

➤ *Vadovų premijavimo* – įmonės vadovai, kurių atlyginimas ir/ar premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, perkeliančius pelną iš būsimųjų laikotarpių į ataskaitinį;

➤ *Finansinio svarto (nuosavo ir skolinto kapitalo santykio)* – kuo didesnis įmonės finansinio svarto rodiklis, tuo vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, perkeliančius pelną iš būsimųjų laikotarpių į ataskaitinį;

➤ *Politinių išlaidų (įmonės dydžio)* – kuo didesnė įmonė, tuo jos vadovai labiau linkę pasirinkti tuos apskaitos metodus, kurie uždirbtą pelną iš ataskaitinio laikotarpio perkeltų į būsimus.

Šios trys hipotezės pateikiamos kaip oportunistinės, nes vadovai renkasi apskaitos politiką, atsižvelgdami į savo asmeninius interesus, kurie nebūtinai turi atitikti įmonės interesus.

5. **Socialinį požiūrį**, akcentuojantį informacijos atskleidimo poveikį įmonės ir valstybės, įmonės ir individų bei jų grupių santykiams, apskaitos teorijoje atspindi sisteminės apskaitos teorijos: *legitimumo* ir *suinteresuotųjų*, kurios kilusios iš politinės ekonomikos teorijos, žiūrinčios į visuomenę, politiką ir ekonomiką kaip į neatskiriamas sritis.

6. Išnagrinėjus teorines prielaidas galima teigti:

➤ įmonės, pasirinkdamos konkrečią apskaitos politiką, atskleisdamos ją ir papildomą informaciją finansinėje atskaitomybėje, turėtų atsižvelgti į įvairių suinteresuotųjų informacijos poreikius, kurie reikalingi sprendimams priimti, kadangi vieni suinteresuotieji turi didesnę įtaką įmonės apskaitos politikos pasirinkimui ir apskaitos informacijos atskleidimui, o kiti, kurie nekontroliuoja įmonei svarbių išteklių, – mažesnę.

➤ apskaitos politikos atskleidimas parodo, ar įmonės pasiekia pagrindinį apskaitos proceso tikslą – atskleisti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, kad suinteresuotieji galėtų pasinaudoti informacija sprendimams priimti. Todėl apskaitos politikos atskleidimo ir informacijos teisingumo tyrimas gali konkretizuoti svarbiausius suinteresuotuosius bei pagrindinius jų poreikius, kad būtų galima įvertinti, kaip siekiama nustatyto tikslo.

7. Norminiai apskaitos dokumentai nustato tik svarbiausias apskaitos taisykles. Jie nereglamentuoja daugelio apskaitos tvarkymo dalykų, todėl įmonės turi nemažą apskaitos tvarkymo laisvę. Įmonių vadovai, atsižvelgdami į reglamentuojančių dokumentų reikalavimus ir įmonės veiklos sąlygas, turi pasirinkti tinkamiausius apskaitos būdus bei priemones – pasirinkti apskaitos politiką.

8. Pateikus tris apskaitos politikos formavimo aspektus, galima daryti išvadą, jog metodinis aspektas turi didžiausią poveikį finansinei atskaitomybei, kadangi jis reglamentuotas bei pasirinkti apskaitos politikos būdai ir metodai lemia finansinės atskaitomybės teisingumą, įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus. Kadangi darbe paminėta, jog bus tiriamos trys pozityvios apskaitos teorijos hipotezės, jų įtaka apskaitos politikos pasirinkimui, todėl šiuo atveju svarbiausias tampa metodinis aspektas, jo elementai, kurių įtaką apskaitos politikos pasirinkimui bei atskleidimui svarbiausia.

9. Gautų finansinių rodiklių ir apskaitos metodų, didinančių ataskaitinio laikotarpio pelną, analizės duomenimis, galima patvirtinti iškeltą hipotezę, jog stambiųjų įmonių vadovai, kurių atlyginimas ir/ar premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

10. Daugiau kaip pusė visų įmonių, o kai kur net ir visos, linkusios pasirinkti apskaitos politiką, didinančią ataskaitinių metų pelną. Bei remiantis pateiktais procentiniais vertinimais galima teigti, jog finansinio svorto hipotezė patvirtinama, t.y. esant kuo aukštesniam finansinio svorto rodikliui,

stambių įmonių vadovai linkę pasirinkti apskaitos politikos metodus, didinančius ataskaitinio laikotarpio pelną.

11. Remiantis pateiktos analizės duomenimis, galima paneigti iškeltą įmonės dydžio hipotezę, jog stambių įmonių vadovai linkę labiau pasirinkti apskaitos metodus, mažinančius ataskaitinio laikotarpio pelną. Pagal gautus duomenis, galima teigti, jog stambių įmonių vadovai linkę pasirinkti pelną didinančius apskaitos metodus.

12. Suinteresuotųjų poreikių įtaka stambių įmonių rodikliams bei apskaitos politikos metodų pasirinkimui gana stipri, tačiau norėtusi teigti, kad ši įtaka dažniausiai būna netiesioginė. Netiesioginę įtaką gali daryti tos suinteresuotųjų grupės, kurios nesvarbios įmonėms – dažniausiai tai būna tiekėjai, pirkėjai, darbuotojai, kadangi nuo jų nepriklauso įmonės veikla ir sėkmė. Stambių įmonių vadovai nėra linkę atsižvelgti į suinteresuotųjų poreikius, sprendžiant apskaitos politikos pasirinkimo motyvus, tačiau remiantis pateiktais duomenimis, jie turėtų atkreipti dėmesį į suinteresuotųjų poreikių tenkinimo galimas pasekmes. Suinteresuotųjų poveikis įmonėms netiesioginis, tačiau labai stiprus, todėl ir pagal pateiktą informacijos lygį galima pastebėti, kad įmonės socialiai atsakingos.

13. Kadangi vadovų premijų dydis priklauso nuo turimų akcijų skaičiaus ir pelną didinančių apskaitos politikos metodų pasirinkimo, vadinasi, vadovai-akcininkai arba viena iš suinteresuotųjų grupių apskaitos metodų pasirinkimui turi tiesioginę galią.

14. Pateiktuose Vertybinių popierių komisijai akcinių bendrovių metiniuose prospektuose-ataskaitose nėra išsamios informacijos apie įmonių apskaitos politiką. Pateikiami tik pagrindiniai duomenys apie emitento veiklą, planus ir finansinę būklę, tačiau nėra daug duomenų, o kai kur jie visai nepateikiami, apie įmonės vykdomą gamtosauginę veiklą, darbuotojų darbo sąlygų gerinimą.

15. Remiantis socialiniu požiūriu, galima teigti, jog daug informacijos pateikia žiniasklaida. Jos surinkti duomenys iš pačių įmonių ar kitų šaltinių ir analizė leidžia daugiau žinoti apie įmonės padėtį plačiąjai visuomenei ir kitoms suinteresuotųjų grupėms. Kadangi socialinis požiūris akcentuoja įmonės socialinį atsiskleidimo lygį, tai iš turimos informacijos kiekio, galima teigti, kad socialinis įmonių – akcinių bendrovių – atsiskleidimo lygis, remiantis metiniais prospektais-ataskaitomis, būtų neaukštas, tačiau ir kitų informacijų šaltinių pateikiamas duomenų kiekis bei kokybė taip pat nedideli ir nevisada patikimi.

16. Stambių įmonių vadovams reikėtų konkrečiai nustatyti tikslus ir jų siekimui pasirinkti tinkamą apskaitos politiką, jos metodus, vadovaujantis Lietuvos Respublikos norminiais aktais, bei atkreipti dėmesį ir pasirinkti labiausiai įmonės veiklai ir jos rezultatams turinčius įtakos suinteresuotuosius, jų grupes, kad valdomi jų šaltiniai negalėtų ar neturėtų neigiamo grįžtamojo ryšio.



## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. 7-asis Verslo apskaitos standartas. *Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas* [interaktyvus]. Vilnius: Apskaitos Institutas, 2003 gruodžio 18 d. [žiūrėta 2004 m. vasario 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/patvirt.htm>
2. 8-asis Tarptautinės finansinės atskaitomybės standartas. *Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos* [interaktyvus]. Vilnius: Apskaitos Institutas, 2003 gruodžio mėn. [žiūrėta 2006 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/patvirt.htm>
3. ADLER, R.W.; MILNE, J.M. *Media exposure, company size, industry, and social disclosure practices*. Dunedin: New Zeland, 1997, Nr., 15 p.
4. ATTAS, D. A moral stakeholder theory of the firm. *Ethics and economics*, Hebrew University of Jerusalem, 2004, Nr.2(2), p. 1-8.
5. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. *Apskaitos politika*. Vilnius: UAB “Inforastas”, 2005. 115 p. ISBN 9955-608-21-8
6. BRUŽAUSKAS, Valentinas. Įmonės finansinės apskaitos politikos pasirinkimas metodiniu aspektu. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2004, Nr.5 (293), p.12.
7. CARNES, G.A.; GUFFEY, D.M. The influence of international status and operating segments on firms’ choice of bonus plans. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, Elsevier Science, 2000, Nr.9(1), p. 43-57. ISSN 1061-9518
8. CARNES, G.A.; GUFFEY, D.M. The influence of international status and operating segments on firms’ choice of bonus plans. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, Elsevier Science, 2000, Nr.9(1), p. 43-57. ISSN 1061-9518
9. CHAO, C.L.; KELSEY, R.L.; HORNG, S.M.; CHUI, C.Y. Evidence of earnings management from the measurement of the deferred tax allowance accounting. *The engineering economist*, Institute of industrial engineers, 2004, Nr.4, p.3-21.
10. CRAYCRAFT, C.; SEDO, S.; GOTLOB, D. Foreign operations and the choice of inventory accounting methods. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, JAI Press, 1998, Nr.7(1), p.81-93. ISSN 1061-9518
11. CUNNINGHAM, S. *Theoretical perspectives of corporate environmental disclosures in annual reports*. Central Queensland University: Bundaberg Campus, 2002. 15 p.
12. DEEGAN, C., *Financial Accounting Theory*. Australia: McGraw-Hill Book Company, 2000. 438 p.
13. DEVEIKIS, Gintautas. Apskaitos politika – svarbi įmonių veiklos rezultatų teisingo ir palankaus atspindėjimo priemonė. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2001, Nr.1, p.4-13.

14. DHARAN, B.G. The valuation consequence of accounting changes: a multi-year examination. *Journal of accounting, auditing and finance*, Fall, 1993, Nr.8-4, p. 475-494.
15. EKLINGTON, J. Cannibals with forks: triple bottom line of 21st century business. *Oxford, United Kingdom*, 1997, p. 1-14.
16. FLAK, Leif Skiftenes; DERTZ, Willy. Stakeholder theory and balanced scorecard to improve IS strategy development in public sector. *Agder University college, Norway*, 2004, p. 1-18.
17. GAO, P.; SHRIEVES, R.E. *Earnings management and executive compensation: a case of overdose of option and underdose of salary?* University of Tennessee: Knoxville, 2002. 46p.
18. GOPALAKRISHNAN, V. Accounting choice decisions and unlevered firms: further evidence on debt/equity hypothesis. *Journal of financial and strategic decisions*, Fall, 1994, Nr.3, p.33-47.
19. GUTHRIE, J.; PARKER, L. Corporate social disclosure practise: a comparative international analysis. *Advances in public inyerest accounting*, 1990, Nr.3, p.159-175.
20. HALL, J.A. An exploratory investigation into the corporate social disclosure of selected New Zealand companies. *School of Accountancy, Massey University, New Zealand*, 2002, p. 36.
21. HEALY, P.M. The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of accounting and economics*, North-Holland, 1985, Nr.7, p. 85-107.
22. HO, S.S.M; WONG, K.S. A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, Elsevier Science, 2001, Nr.10, p. 139-156.
23. KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: UAB „Pačiolis“, 2001. 843 p. ISBN 9986-487-99-4
24. KARDELIS, Kęstutis. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Kaunas: Judex, 2002. 398 p. ISBN 9986-948-65-7
25. KEY, Susan. Toward a new theory of the firm: a critique of stakeholder “theory”. *Management decision, MCB University press*, 1999, Nr.37/4, p.317-328. ISSN 0025-1747
26. KVEDERIENĖ, Alma. Finansinėje apskaitoje naudojamo atsargų įkainojimo metodo taikymo pelno mokesčiui apskaičiuoti tvarka. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2003, Nr.38 (278), p. 1-2.
27. LEPINEUX, F. Stakeholder theory, society and social cohesion. *The international journal of business and society*, France, 2004, Nr.42, p.1-21.

28. LIBERTY, S.E; ZIMMERMAN, J.L. Labour union contract negotiations and accounting choices. *Accounting review*, 1986, Nr.61(4), p.692-712.
29. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymas* [interaktyvi duomenų bazė]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2000 m. liepos 13 d. [žiūrėta 2006 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=259448](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=259448)
30. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas* [interaktyvi duomenų bazė]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2001 lapkričio 06 d. [žiūrėta 2004 m. vasario 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=224416&Condition2=>
31. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Smulkių ir vidutinių įmonių įstatymas* [interaktyvi duomenų bazė]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 1998 m. lapkričio 29 d. [žiūrėta 2006 m. kovo 4 d.]. Prieiga per internetą: <http://skelbimas.lt/istatymai/>
32. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Vertybinių popierių rinkos įstatymas* [interaktyvi duomenų bazė]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 1996 m. sausio 16 d. [žiūrėta 2006 m. kovo 3 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=259447&Condition2=>
33. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas* [interaktyvi duomenų bazė]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2001 m. gruodžio 20 d. [žiūrėta 2006 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=268580](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=268580)
34. Lietuvos Statistikos departamentas. [žiūrėta 2006 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.std.lt/lt/pages/view/?id=1250>
35. LOPES, P.T. *Accounting for financial instruments: an analysis of the determinants of disclosure in the Portuguese stock exchange*. University of Porto, Portugal, 2005, p.1-35.
36. LUOBIKIENĖ, Irena. *Sociologinių tyrimų metodika*. Kaunas: Technologija, 2002. 135 p. ISBN 9955-09-281-5
37. MACKEVIČIUS, Jonas. Apskaitos politika. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2001, Nr.9 (153), p.1,6.
38. MAČERNIENĖ, Dalia. Apskaitos politikos nustatymas – neišvengiama prievolė ir nauda. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2002, Nr.23 (215), p.1-2., Nr.24 (216), p.2., Nr.25 (217), p.3.

39. MAČERNIENĖ, Dalia. Ar būtina keisti sąskaitų planą? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2004, Nr.14 (302), p.1-2., Nr.15 (303), p.1-2.
40. MANIUŠYTĖ, Kristina; KANAPICKIENĖ, Rasa. Etinis įmonės finansinės apskaitos politikos pasirinkimo aspektas. 2003.
41. MILNE, Markus J. Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look. *Critical perspectives on accounting*, 2002, Nr.3, p.369-395.
42. NEU, D.; WARSAME, H.; PEDWELL, K. Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. *Accounting, organizations and society*, Elsevier Science, 1998, Nr.23(3), p. 265-282. ISSN 0361-3682
43. PHILLIPS, R. Some key questions about stakeholder theory. *Yvey business journal*, The University of Western Ontario, 2004, Nr.3/4, p. 1-4.
44. RUDŽIONIENĖ, Kristina. *Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis*. Vilnius, 2004, 175 p.
45. STAČIOKAS, Romas; JEFIMOVAS, Borisas. *Apskaitos organizavimo ir sąskaitybės pagrindai*. Kaunas: Technologija, 2003. 171 p. ISBN 9955-09-256-4
46. TILLING, M.V. Refinements to legitimacy theory in social and environmental accounting. *Commerce research paper*, South Australia, 2004, Nr.6, p.11. ISSN 1441-3906
47. VIKIPEDIJA, LAISVOJI ENCIKLOPEDIJA, Imtis, 2006 m. vasario 19. [žiūrėta 2006 m. kovo 10 d.] Prieiga per internetą: <http://lt.wikipedia.org/wiki/Imtis>
48. WATTS, R.L., ZIMMERMAN, J.L. *Positive Accounting Theory*. Englewood cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1986. p.388. ISBN 0-13-686171-7.
49. WATTS, R.L., ZIMMERMAN, J.L. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, Nr. 65-1, 1990. 131-156 p.
50. ZINKEVIČIENĖ, Danutė; RUDŽIONIENĖ, Kristina. *Smulkios ir vidutinės įmonės finansinės apskaitos politikos sudėtis*. Kolpingo kolegijos konferencijos (2004 04 08) “Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste” medžiaga, K., 2004, 65-68p.
51. МОТЬЮС, М. Р., ПЕРЕРА, М. Х. Б., Теория бухгалтерского учета. Москва: Юнити, 1999. 663 с.
52. НИКОЛАЕВА, С. А. Учетная политика организации на 2003 год: Принципы формирования, содержания, практические рекомендации, аудиторская проверка. Изд. 8-е, перераб. И доп. – М.: „Аналитика – Пресс“, 2003. – 544 с.

# SANTRAUKA

GRINCEVIČIŪTĖ, Rita. (2006) *Accounting policy choice and disclosure in large Lithuanian companies*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Vilnius University, Kaunas Faculty of Humanities, Department of Finance. 72 p.

## S U M M A R Y

**The goal of the paper** - to analyse the accounting policy conception, choice and disclosure in large Lithuanian companies.

**The aim of the research.** Going to the main aim, we have to found out some objectives:

- ❖ to describe an accounting policy conception;
- ❖ introduce with accounting theories, how they influence choices of accounting policies of large enterprises;
- ❖ to analyze an accounting policy place in positive accounting theory;
- ❖ to found out social approach to accounting policy;
- ❖ evaluate positive accounting theory's hypothesis in stock companies of Lithuania;
- ❖ to analyze influence of stakeholders needs to accounting policy choices of large enterprises in Lithuania;
- ❖ to determine the social approach of the large enterprises and its disclosure in Lithuania.

**Methods of the research.** The general scientific methods of research: systematic analysis of scientific literature, deduction, comparison and interpretation.

The theoretical enterprise's choice and disclosure of accounting policy methods in Lithuania was based on the application of the deduction method, e.g. when from the general description going to concrete hypothesis development. We using questionnaire method for hypothesis research.

**The main results of the paper.** The following results are going from the research:

1. the bonus plan hypothesis was proven in Lithuanian large enterprises when was tested relation between chosen accounting policy methods, which increase profit of enterprise, and foreign researchers rates;
2. the leverage hypothesis was proven in Lithuanian large enterprises too when was tested relation between chosen accounting policy methods, which increase profit of enterprise, and debt/equity ratio;
3. the size hypothesis was rejected in Lithuanian large enterprises when was tested relation between chosen accounting policy methods, which decrease profit of enterprise, and foreign researchers rates;
4. when choosing accounting policy, large enterprises do not take into consideration needs of most stakeholders, such as customers, suppliers, employees and others stakeholders. Needs of the important stakeholders (investors, stockholders and especially enterprises managers who have stocks of this enterprise) are relevant for the enterprises when choosing accounting policy.

**The structure and the volume of the paper.** The graduation paper consist of an introduction, 3 parts, and conclusions. The main material of the paper is 72 pages, 18 tables, and 9 figures.

## PRIEDAI

1 PRIEDAS Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje).....	63
1 PRIEDAS (TĘSINYS) Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje).....	64
2 PRIEDAS Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis ir darbuotojų skaičiaus grupes 2006 m.....	65
3 PRIEDAS Anketa.....	66
3 PRIEDAS (TĘSINYS) Anketa.....	67
4 PRIEDAS 2002 metų stambių įmonių trijų rodiklių kitimai.....	68
5 PRIEDAS 2003 metų stambių įmonių trijų rodiklių kitimai.....	69
6 PRIEDAS 2004 metų stambių įmonių trijų rodiklių kitimai.....	70
7 PRIEDAS 18 stambių įmonių finansinio svėro kitimas.....	71
8 PRIEDAS 2002-2004 m. darbuotojų skaičiaus pasikeitimai stambiose įmonėse.....	72

**Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius  
pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje)**

Rūšies kodas	Ūkio subjekto rūšis	2003			2004			2005			2006		
		įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %	įregistruotų	veikiančių	veikiančių, %
	<b>Iš viso</b>	<b>163584</b>	<b>68356</b>	<b>42</b>	<b>158553</b>	<b>69861</b>	<b>44</b>	<b>160800</b>	<b>72330</b>	<b>45</b>	164460	<b>73344</b>	<b>45</b>
11	Valstybės įmonė	271	144	53	201	134	67	190	124	65	216	122	56
13	Savivaldybės įmonė	139	81	58	111	74	67	101	68	67	98	62	63
21	Tikroji ūkinė bendrija	883	372	42	756	315	42	724	289	40	681	264	39
22	Komandinė ūkinė bendrija	470	265	56	431	197	46	298	118	40	277	70	25
23	Daugiabučių namų savininkų bendrija	4150	2306	56	4613	2835	61	4783	3059	64	2033	1958	96
24	Gyvenamųjų namų statybos bendrija	376	145	39	401	168	42	409	175	43	428	194	45
25	Garažų statybos ir eksploatavimo bendrija	1739	762	44	1830	702	38	1830	734	40	550	421	77
26	Sodininkų bendrija	1020	266	26	1107	476	43	1140	512	45	1185	569	48
27	Bendrija			0			0	5		0	4280	1083	25
31	Uždaroji akcinė bendrovė	46888	21146	45	47902	24833	52	51272	29199	57	56418	30966	55
32	Akcinė bendrovė	1152	670	58	931	578	62	783	510	65	839	432	51
33	Kooperacijos uždaroji akcinė bendrovė	10	3	30	4	2	50	3		0	3		0
34	Kooperacijos uždarnosios akcinės bendrovės įsteigta uždaroji akcinė bendrovė	5	4	80	2	2	100	1		0			
35	Kooperacijos įmonė	9	1	11	4		0	4		0	4		0
36	Specialios paskirties akcinė bendrovė	21	16	76	1		0						
37	Specialios paskirties uždaroji akcinė bendrovė	167	158	95	20	19	95	13	6	46			
41	Žemės ūkio bendrovė	2134	523	25	1916	478	25	1857	455	25	1804	426	24
43	Nuolatinės arbitražo institucijos	1	1	100	1	1	100	1	1	100	1	1	100
49	Užsienio įmonės filialas (nuo 2000-07-19)	39		0	61	25	41	120	36	30	226		0
51	Užsienio įmonės filialas (iki 1995-08-01)	441	2	0	268		0	224	6	3	161	5	3
53	Kredito unija	54	42	78	59	54	92	63	62	98	67	62	93
57	Viešoji įstaiga	2486	1190	48	2894	1451	50	3253	1768	54	3673	1992	54
58	Biudžetinė įstaiga (iš valstybės biudžeto)	1384	1120	81	1185	1179	99	1127	1127	100	1252	1113	89

**Įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius  
pagal ūkio subjektų rūšis (metų pradžioje)**

Rū- šies ko- das	Ūkio subjekto rūšis	2003			2004			2005			2006		
		įregist- ruotų	veikian- čių	veikian- čių, %	įregist- ruotų	veikian- čių	veikian- čių, %	įregist- ruotų	veikian- čių	veikian- čių, %	įregist- ruotų	veikian- čių	veikian- čių, %
	<b>Iš viso</b>	<b>163584</b>	<b>68356</b>	<b>42</b>	<b>158553</b>	<b>69861</b>	<b>44</b>	<b>160800</b>	<b>72330</b>	<b>45</b>	164460	<b>73344</b>	<b>45</b>
59	Visuomeninė organizacija	8150	2652	33	9399	3831	41	9311	4262	46	2426	2211	91
60	Šaulių sąjunga	9	2	22	11	2	18	12	3	25	12	1	8
61	Nekomercinė asociacija	124	18	15	114	19	17	85	10	12	51	2	4
62	Prekybos, pramonės ir amatų rūmai	6	6	100	6	6	100	5	5	100	6	5	83
63	Asociacija	574	256	45	663	252	38	1543	417	27	9223	3331	36
64	Labdaros fondas ir organizacija	829	160	19	900	195	22	966	224	23	1047	285	27
65	Politinė partija ir politinė organizacija	218	29	13	135	31	23	95	36	38	97	32	33
66	Ne pelno įmonė (registruojama Ūkio ministerijoje)	13	6	46	11	4	36	7	2	29	16		0
67	Ne pelno įmonė (registruojama miestų ir rajonų valdybose)	90	4	4	84	5	6	71	2	3	63	1	2
68	Biudžetinė įstaiga (iš savivaldybės biudžeto)	3872	3535	91	3362	3352	99	3287	3240	99	3247	3000	92
69	Religinė bendrija, bendruomenė, centras	159	30	19	169	40	24	168	41	24	173	33	19
70	Tradicinė religinė bendruomenė/bendrija	980	146	15	1026	97	9	1042	94	9	1055	74	7
71	Kooperatinė bendrovė	509	236	46	531	258	49	535	285	53	529	283	53
72	Kooperatinių bendrovių sąjunga	5	5	100	3	3	100	3	3	100	2	2	100
73	Šeimyna	34	34	100	35	32	91	34	30	88	31	10	32
76	Profesinė sąjunga	1156	160	14	1316	313	24	1369	364	27	1458	167	11
81	Individuali (personalinė) įmonė	83017	31860	38	76090	27898	37	74061	25063	34	70817	24162	34
84	Advokatų profesinė bendrija			0			0	5		0	10	4	40
87	Centrinis bankas			0			0			0	1	1	100

Šaltinis: Lietuvos Statistikos departamentas, 2006.



**Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis  
ir darbuotojų skaičiaus grupes 2006 m.  
Metų pradžioje**

Rūšies kodas	Ūkio subjekto rūšis	Darbuotojų skaičiaus grupės									
		Iš viso	0–9	10–19	20–49	50–99	100–149	150–249	250–499	500–999	1000 ir >
	Iš viso:	73344	54667	7586	6259	2803	65	933	570	323	138
11	Valstybės įmonė	122	12	6	18	25	3	23	19	13	3
13	Savivaldybės įmonė	62	34	9	7	9			2	1	
31	Uždaroji akcinė bendrovė	30966	19668	5330	3728	1364	18	405	280	131	42
32	Akcinė bendrovė	<b>432</b>	66	23	56	67	24	51	51	50	44
57	Viešoji įstaiga	1992	1374	227	141	74	10	35	62	50	19
81	Individuali įmonė	24162	22131	1341	551	106		17	9	6	1

Šaltinis: Lietuvos Statistikos departamentas, 2006.

## ANKETA

Esu Vilniaus universiteto ekonomikos specialybės II kurso magistrantūros studentė, Rita Grincevičiūtė. Mokslinio tyrimo tikslais atliekama Stambių įmonių apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo anoniminė apklausa. Maloniai prašyčiau Jūsų užpildyti šią anketa, Jūsų nuomonę atitinkantį variantą pažymėti kryželiu arba įrašyti skaičių. Nuoširdūs Jūsų atsakymai padės atlikti išsamų tyrimą, kuris padėtų patobulinti apskaitos politikos pasirinkimo ir atskleidimo stambiose įmonėse praktiką. Garantuojame pateiktų duomenų anonimiškumą. Dėkojame už bendradarbiavimą.

1. Ilgalaikio materialiojo turto objektų minimali vertė: 2002 metais \_\_\_\_\_  
2003 metais \_\_\_\_\_  
2004 metais \_\_\_\_\_

2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

- a) Tiesiogiai proporcingas
- b) Produkcijos
- c) Metų skaičiaus
- d) Dvigubas – mažėjančios vertės

2002	2003	2004

3. Ilgalaikio materialaus turto naudingo tarnavimo laikas:

- a) pastatai ir statiniai
- b) mašinos ir įrengimai
- c) transporto priemonės
- d) kt. įranga, prietaisai, įrankiai ir įrengimai
- e) kt. materialus turtas

Metai (laikotarpis)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

4. Ilgalaikio materialaus turto likvidacinė vertė: 2002 metais \_\_\_\_\_  
2003 metais \_\_\_\_\_  
2004 metais \_\_\_\_\_

### 3 PRIEDAS (TĘSINYS)

5. Atsargų įkainojimo metodai:

- a) FIFO metodas
- b) LIFO metodas
- c) Svertinio vidurkio metodas
- d) Konkrečių kainų metodas
- e) Kiti metodai (nurodykit kokie)

	2002	2003	2004

6. Įmonės turtas iš viso:

7. Įmonės metinės pajamos (pardavimų apimtis):

8. Įmonės grynas pelnas (pelningumas):

9. Įmonės vidutinis darbuotojų skaičius:

10. Įmonės įsiskolinimai iš viso:

	2002	2003	2004

Jeigu turite pastabų ar pasiūlymų, mielai galite pateikti. Tyrime į juos butinai bus atsižvelgta (parašyti)

---



---

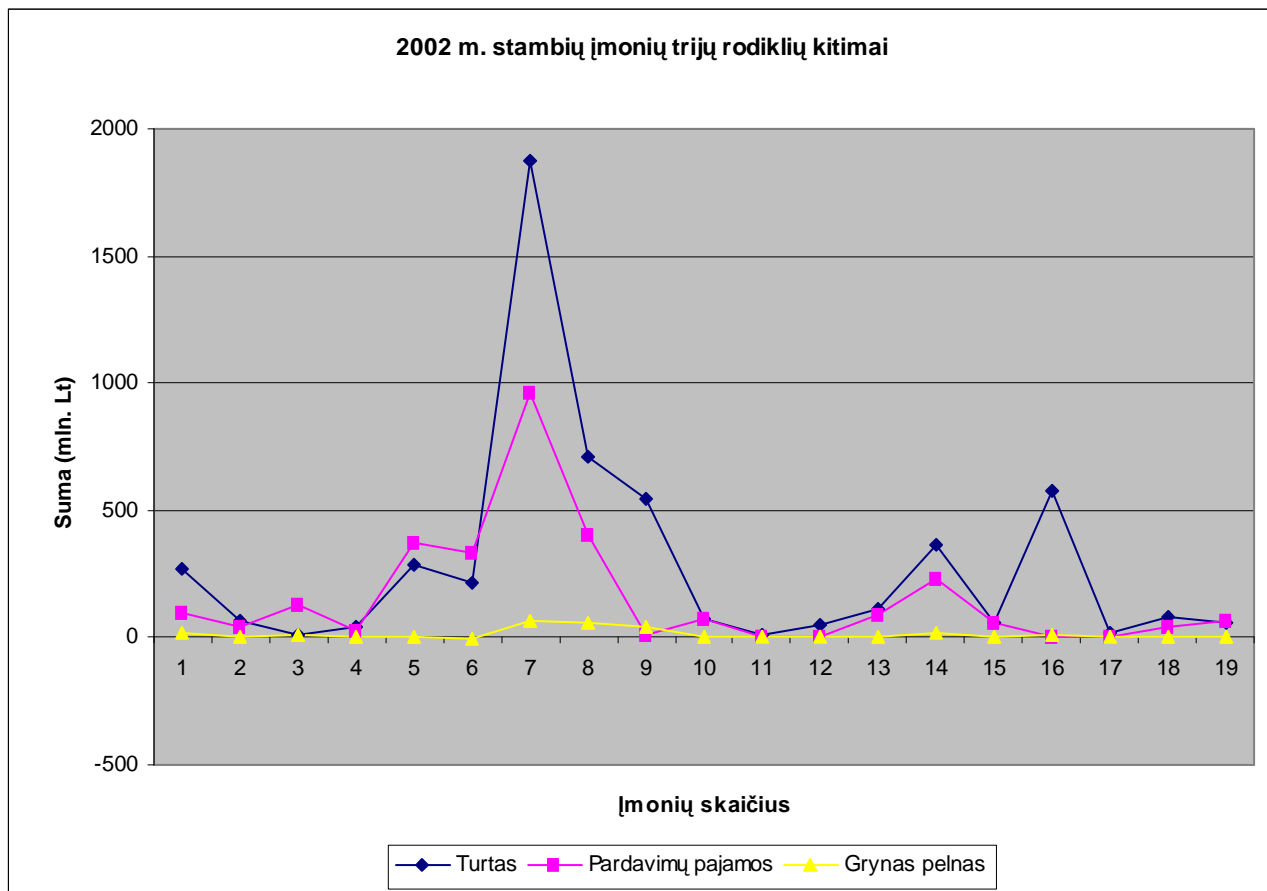


---

**Dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą bei pateiktą informaciją!!!!**

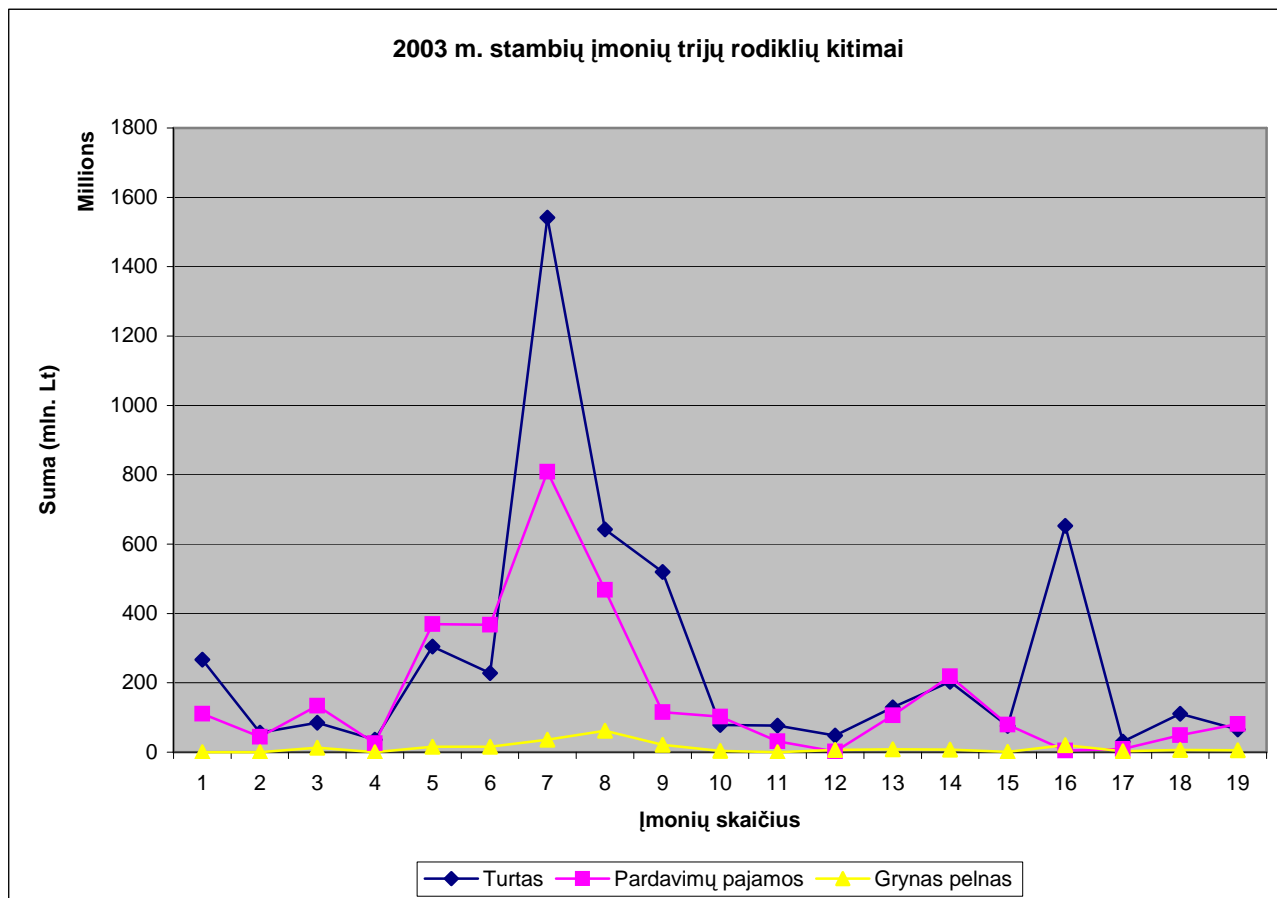
Užpildžius šią anketą siūskite el. paštu: rgrarner@yahoo.com arba ritagrין@one.lt, arba faksu 8 37 328222.

## 2002 metų stambiųjų įmonių trijų rodiklių kitimai



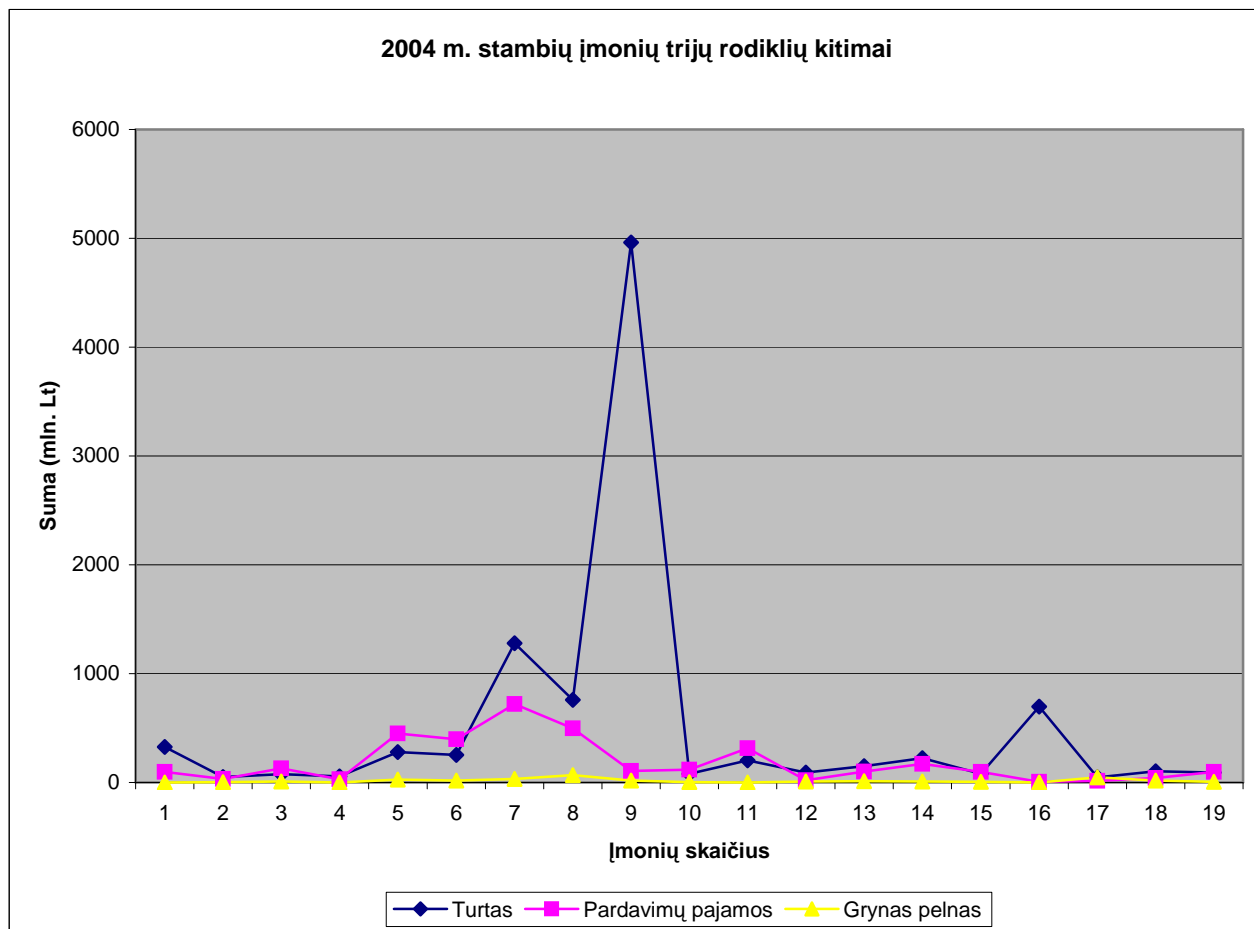
Šaltinis: sukurta autorės.

## 2003 metų stambiųjų įmonių trijų rodiklių kitimai



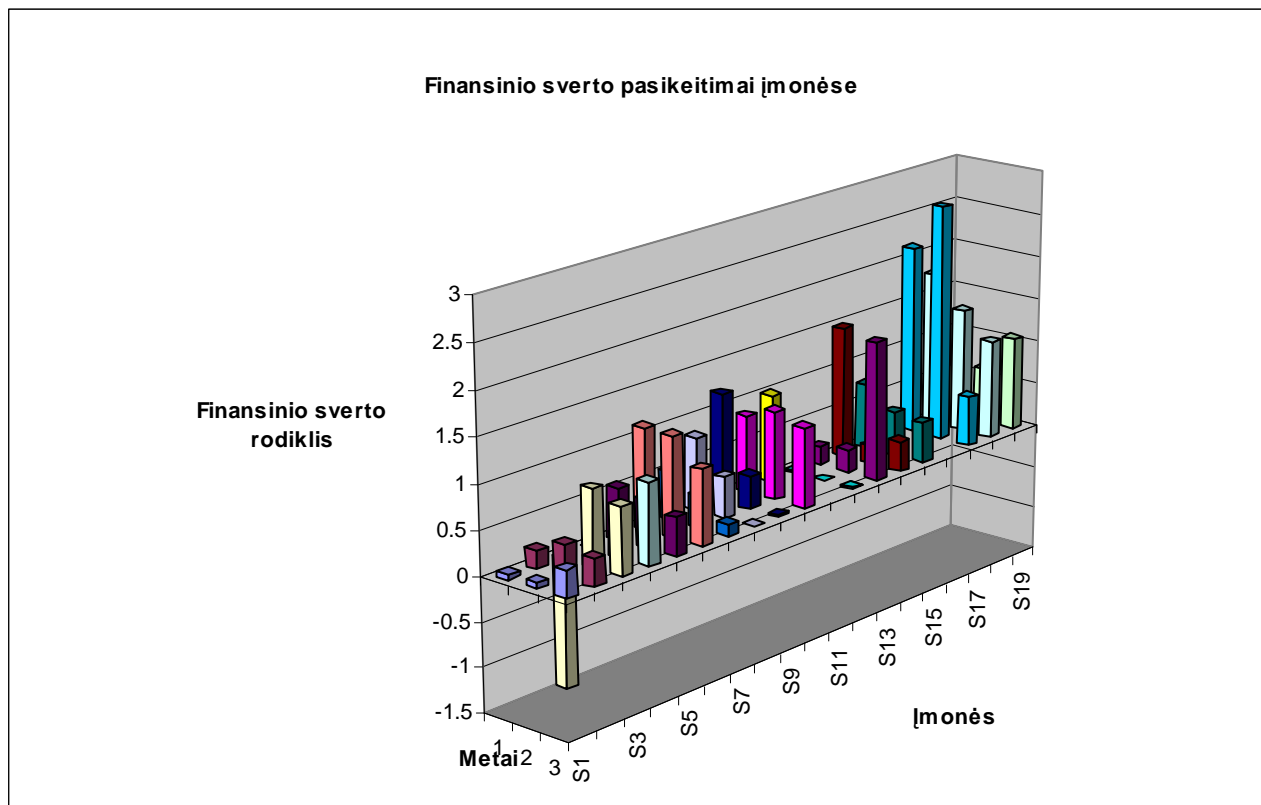
Šaltinis: sukurta autorės.

## 2004 metų stambiųjų įmonių trijų rodiklių kitimai



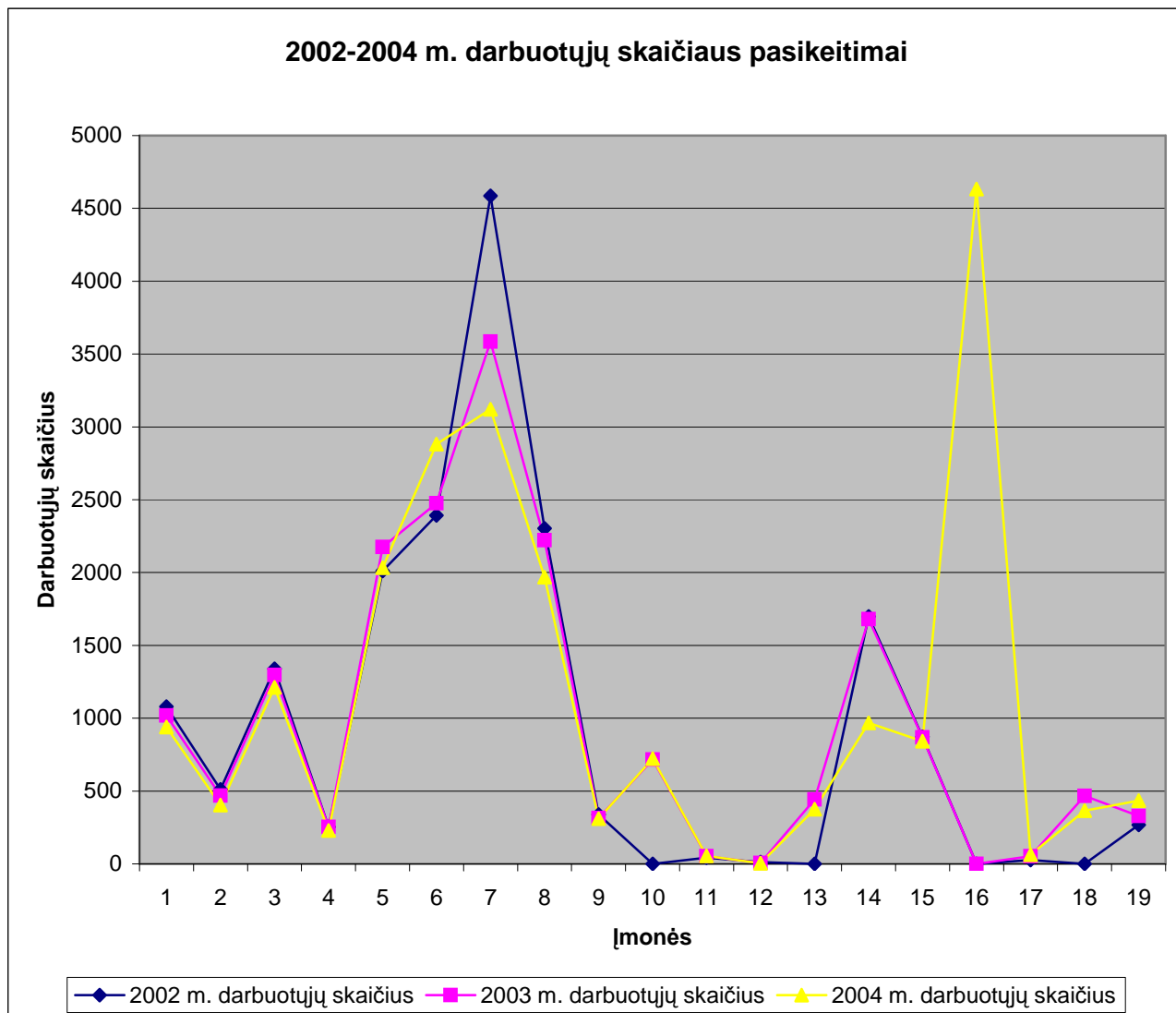
Šaltinis: sukurta autorės.

## 18 stambių įmonių finansinio svėro kitimas



Šaltinis: sukurta autorės.

## 2002-2004 m. darbuotųjų skaičiaus pasikeitimai stambiose įmonėse



Šaltinis: sukurta autorės.