

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Finansų, apskaitos ir bankininkystės studijų programa

EGLĖ NOSENKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIAI

Kaunas 2006

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

EGLĖ NOSENKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIAI

Leidžiama ginti _____

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo vadovas _____
(parašas)

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

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	4
1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TEORINĖ ANALIZĖ.....	6
1.1. Biudžetinių įstaigų samprata	6
1.2. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos reglamentavimas.....	7
1.3. Kaupimo apskaitos sistemos tarptautinės tendencijos	8
1.3.1. Kaupimo apskaitos principai	12
1.3.2. Užsienio šalių patirtis tvarkant apskaitą kaupimo principu	14
1.4. Apskaitos sistemos taikymo ypatumai biudžetinėse įstaigose	19
1.4.1. Apskaitos modifikuotu pinigų principu trūkumai	19
1.4.2. Apskaitos kaupimo principu privalumai	20
1.5. Lietuvos biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės sudėtis	22
2. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIAI	24
2.1. Pirmieji pokyčiai apskaitos ir finansinės atskaitomybės srityje.....	24
2.2. Finansinės atskaitomybės pateikimo ypatumai	26
2.3. Finansinės atskaitomybės struktūra.....	27
2.3.1. Finansinės būklės ataskaita	28
2.3.2. Finansinės veiklos ataskaita	30
2.3.3. Pinigų srautų ataskaita.....	31
2.3.4. Grynojo turto pokyčių ataskaita	33
2.3.5. Aiškinamasis raštas	33
2.4. Kaupimo principo pritaikymo apskaitoje galimybė	34
2.5. Dabartinės finansinės atskaitomybės struktūros trūkumai ir privalumai	37
3. BIUDŽETINĖS ĮSTAIGOS „X“ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIŲ ANALIZĖ ...	39
3.1. Išlaidų sąmatų vykdymo balanso informatyvumo stoka	40
3.2. Veiklos rezultatų ataskaitos pildymo ypatumai	45
3.3. Biudžetinės įstaigos „X“ pinigų srautų ataskaitos pildymas.....	47
3.4. Grynojo turto pokyčių ataskaitos pildymas.....	48
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	50
LITERATŪRA IR ŠALTINIAI	54
PRIEDAI.....	58

IVADAS

Lietuvos Respublikos finansų ministerija 2005 metais pradėjo viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą. Vykdamas šią reformą, numatoma visame viešajame sektoriuje (tarp jų ir biudžetinėse įstaigose) pereiti prie buhalterinės apskaitos tvarkymo taikant kaupimo principą. Reformos gairėms nustatyti Lietuvos Respublikos finansų ministerija parengė koncepciją „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“, kurią Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino 2005 m. birželio 29 d. nutarimu Nr. 718. Šiuo nutarimu taip pat patvirtintas viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos įgyvendinimo priemonių planas, pagal kurį 2005 metais parengti bendrojo sąskaitų plano ir septynių viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų projektai.

Pagal minėtą planą iki 2007 metų pabaigos numatyta parengti visų viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų projektus, apskaitos vadovus skirtingoms biudžetinių įstaigų grupėms, konsolidavimo vadovą, bendrojo sąskaitų plano naudojimo instrukciją, finansinės atskaitomybės formų užpildymo instrukciją, suderinti teisės aktus su numatomais standartų reikalavimais.

Preliminariai numatoma, kad biudžetinės įstaigos turės pradėti taikyti parengtus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus ir bendrąjį sąskaitų planą nuo 2008 m. sausio 1 d. Taigi, numatomi ženklūs biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės pokyčiai, kuriuos aktualu panagrinėti plačiau.

Darbo objektas – biudžetinių įstaigų finansinė atskaitomybė.

Darbo tikslas – nagrinėjant biudžetinių įstaigų apskaitoje taikomo pinigų principo trūkumus, išanalizuoti galimas pasekmes biudžetinių įstaigų apskaitoje taikant kaupimo sistemą, taip pat palyginti finansinės atskaitomybės rengimo tvarką dabar, ir taikant viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus.

Siekiant įgyvendinti darbo tikslą, iškelti šie darbo uždaviniai:

1. Tiksliai apibrėžti biudžetinės įstaigos sampratą, išsiaiškinti jos veikimo principus pagal funkcijas, turimas teises ir pareigas;

2. Išnagrinėti biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės rengimo ypatumus: išanalizuoti dabartinės finansinės atskaitomybės struktūrą, susipažinti su viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos įgyvendinimo planu, iškelti biudžetinėse įstaigose dabartinės finansinės atskaitomybės rengimo problemas;

3. Pateikti įvairiose pasaulio šalyse kaupimo principo apskaitoje – formuojant biudžetą, tvarkant buhalterinę apskaitą bei rengiant finansinę atskaitomybę - įgyvendinimo pasekmes;

4. Teoriškai ir praktiškai palyginti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų finansinės atskaitomybės rengimui keliamus reikalavimus su dabartine biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės rengimo tvarka.

Darbo metodai: teisinių aktų, reglamentuojančių biudžetinių įstaigų apskaitą, įvairių autorių publikacijų analizė ir sisteminimas, atvejo analizė, palyginimas. Darbe naudojama dedukciniu tyrimo metodu.

Pirmoje darbo dalyje supažindinama su viešojo sektoriaus apskaitos sistemos reformos gairėmis, aptariant jos įgyvendinimo priemonių planą, taip pat analizuojami apskaitos sistemos taikymo ypatumai biudžetinėse įstaigose, t.y. iškeliamos dabartinės apskaitos sistemos problemos bei aptariami kaupimo principo apskaitoje įgyvendinimo sunkumai. Taip pat analizuojami užsienio šalių ketinimų pereiti nuo pinigų prie kaupimo sistemos padariniai.

Antroji darbo dalis pradedama biudžetinių įstaigų pirmųjų žingsnių kaupimo sistemos link apžvalga, taip pat pateikiama naujoji biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės struktūra. Toliau aptariamos kaupimo principo įtvirtinimo Lietuvos biudžetinėse įstaigose perspektyvos remiantis buhalterijų pastebėjimais bei analizuojami dabartinės finansinės atskaitomybės privalumai ir trūkumai.

Trečioji darbo dalis pradedama pasirinktos biudžetinės įstaigos finansinės atskaitomybės rengimu taikant viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatas naudojantis jos dabartinės finansinės atskaitomybės duomenimis. Remiantis biudžetinės įstaigos „X“ finansinėmis ataskaitomis, nagrinėjami finansinių ataskaitų – finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų bei grynojo turto pokyčių, pildymo ypatumai.

Darbe naudojami šie šaltiniai ir literatūra: teisės aktai, publikacijos, įstaigos finansinė atskaitomybė.

1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Biudžetinių įstaigų samprata

Biudžetinė įstaiga yra valstybės arba savivaldybės institucija, steigiamą įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikoma iš biudžeto ir taip įvardinta steigimo akte bei nuostatuose (Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas, 2000 m. rugsėjo 12 d. Nr. I-1113).

Biudžetines įstaigas pagal valstybės vykdomas funkcijas galima suskirstyti:

- ✓ bendras valstybės valdymas (pvz. Lietuvos Respublikos Prezidentūra);
- ✓ krašto apsauga (pvz. Savanoriškoji krašto apsaugos tarnyba);
- ✓ viešoji tvarka ir visuomenės apsauga (pvz. Pasienio policija);
- ✓ švietimas (pvz. aukštoji mokykla);
- ✓ sveikatos priežiūra (pvz. Valstybės visuomenės sveikatos priežiūros įstaiga);
- ✓ socialinė apsauga, globa ir rūpyba (pvz. senelių globos namai (pensionai));
- ✓ sveikatingumas (sportas), rekreacija ir kultūra (pvz. sportininkų rengimo centras, teatrai, bibliotekos);
- ✓ žemės ūkis, miškininkystė, žuvininkystė ir veterinarija (pvz. Nacionalinis parkas, Veterinarijos tarnyba).

Biudžetinės įstaigos savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos civiliniu kodeksu, Lietuvos Respublikos darbo kodeksu, Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymu, Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymu, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos įsakymais, kitais teisės aktais ir biudžetinių įstaigų steigimo dokumentais.

Pagal Biudžeto sandaros įstatymą biudžetinė įstaiga *privalo*:

1. Įgyvendinti ir vykdyti steigimo dokumentuose numatytus uždavinius ir funkcijas;
2. Sudaryti išlaidų sąmatą patvirtintoms programoms vykdyti;
3. Naudoti valstybės biudžeto arba savivaldybių biudžetų asignavimus pagal nustatytą paskirtį;
4. Užtikrinti valdomo, naudojamo ir disponuojamo turto apsaugą;
5. Tvarkyti buhalterinę apskaitą, sudaryti ir teikti finansinę atskaitomybę ir mokėti mokesčius įstatymų nustatyta tvarka.

Pagal Biudžeto sandaros įstatymą biudžetinė įstaiga *turi teisę*:

1. Turėti sąskaitas bankuose ir antspaudą su savo pavadinimu;
2. Pirkti ar kitaip įgyti turta, jį valdyti, naudoti ir disponuoti juo įstatymų nustatyta tvarka;
3. Sudaryti sandorius bei prisiimti įsipareigojimus (nustatytų asignavimų ribose);

4. Teikti mokamas paslaugas, atlikti sutartinius darbus bei nustatyti jų kainas, jei jų nenustato kiti teisės aktai;

5. Nustatyta tvarka gauti asignavimus iš biudžeto ir juos naudoti steigimo dokumentuose nustatytiems tikslams įgyvendinti.

Biudžetinių įstaigų pagrindinės veiklos funkcijos vykdomos iš mokesčių mokėtojų pinigų, valstybės ar savivaldybės biudžetų, todėl labai svarbu, kad jų piniginės lėšos būtų taupiai ir racionaliai panaudojamos pagal paskirtį. Vadovaudamasi labdaros ir paramos įstatymo pakeitimo 2000 metų liepos 11 d. įstatymu Nr. VIII-1811 bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 metų gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo tvarkos patvirtinimo“, biudžetinės įstaigos gali būti paramos, taip pat pajamų gavėjomis už suteiktas paslaugas. Taigi biudžetinių įstaigų veikla finansuojama iš valstybės ar savivaldybių biudžetų, iš pajamų už suteiktas paslaugas, o pelno siekiančių įmonių – iš gautų pajamų už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas.

1.2. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos reglamentavimas

Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnis nustato, jog biudžetinės įstaigos, tvarkydamos apskaitą, vadovaujasi Biudžetinių įstaigų apskaitos standartais. Standartų projektai parengti pagal Tarptautinės apskaitininkų federacijos Viešojo sektoriaus komiteto parengtus apskaitos standartus ir kitą metodiką (nurodymus, studijas), kurie iš esmės remiasi Tarptautiniuose Viešojo sektoriaus apskaitos standartuose nustatytais apskaitos principais ir turto, išsipareigojimų, nuosavybės pripažinimo ir įvertinimo kriterijais. Bendra šių standartų rengimo strategija – kiek galima suvienodinti viešojo sektoriaus ir verslo sektoriaus buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, atsižvelgiant į informacijos vartotojų poreikius. Remiantis parengtais Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų projektais, kuriais bus pakeistas apskaitos principas, keisis finansinės atskaitomybės formos ir sudarymo tvarka. Ji panėšės į verslo sektoriaus finansinės atskaitomybės struktūrą, t.y. finansinę atskaitomybę sudarys balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, grynojo turto pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis raštas.

Šių standartų Lietuvoje dar nėra, tačiau 2005 metais jie pradėti rengti. Numatoma, jog reforma bus vykdoma dviem etapais.

Pirmajame etape (2005-2008 m.) bus parengtos pagrindinės reformos įgyvendinimo priemonės – viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės rengimą, paremtą kaupimo principu, reglamentuojantys teisės aktai, pritaikytos informacinių technologijų sistemos. 2007 metais bus parengti apskaitos politikos ir procedūrų darbo vadovai biudžetinėms įstaigoms, savivaldybėms, pinigų fondams ir Iždui.

Išanalizavus pirmajame etape įvykdytų priemonių rezultatus, bus parengtos **antrojo reformos etapo (2009-2010 m.)** priemonės.

Šiuo metu pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų apskaitą, yra 2001 m. kovo 16 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo Nr. 70 „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarka“ nauja redakcija, apskaitos organizavimą reglamentuoja 2005 m. gegužės 25 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-170 „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės“.

1.3. Kaupimo apskaitos sistemos tarptautinės tendencijos

Tradiciškai šalių vyriausybės biudžeto formavimui bei apskaitos tvarkymui ir finansinės atskaitomybės rengimui taiko pinigų principo sistemas. Tačiau šios naudojamos sistemos neatskleidžia tokios informacijos šalių vyriausybėms, kurių pagalba jos galėtų priimti veiksmingus, tinkamus ir efektyvius sprendimus. Dėl šios priežasties vis didėjantis šalių skaičius jau pakeitė ar dar tik planuoja keisti apskaitos pinigų principu sistemą į kurią nors kaupimo sistemos formą. Šio pokyčio įgyvendinimo praktikoje priemonė – finansinio menedžmento reforma, liečianti informacijos apie biudžeto išlaidas atskleidimo tvarką.

Pastaroji reforma – unikalus ir tarptautinis fenomenas. Šios reformos įgyvendinimo sėkmė priklauso nuo palankios šiam pokyčiui galimybės, strategijos ir taktikos. Ji taip pat pabrėžia viešojo sektoriaus apskaitos informacijos svarbą ir tikslumą bei kontrolę. Reformos vykdymo priemonių kompleksas leidžia įvertinti įvairių šalių pasirinktos šiai reformai įgyvendinti politikos tinkamumą (Van der Hoek, M.P., 2005).

Pats svarbiausias argumentas, vedantis link apskaitos sistemos kaupimo principu, - vyriausybės išlaidų kontrolė bei efektyvus jų valdymas.

Per pastaruosius kelis dešimtmečius prie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo kaupimo principu viešajame sektoriuje pereina vis daugiau valstybių (Jungtinė Karalystė, Airija, Prancūzija, Švedija, Suomija, Islandija, Kanada, Australija, Naujoji Zelandija, JAV). Naujoji Zelandija, Australija, Kanada ir JAV perėjo prie buhalterinės apskaitos kaupimo principu jau 1990 metais (Australija, Naujoji Zelandija ir JAV ne tik perėjo prie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo kaupimo principu, bet šį principą taiko ir sudarydamos biudžetą). Kiekvienoje iš paminėtų valstybių egzistavo skirtingos finansų valdymo, šalies administravimo sistemos, istoriškai buvo susiklostę skirtingi apskaitos ir biudžeto sudarymo reglamentavimo pagrindai, todėl kiekvienoje jų apskaitos sistemų reformos vyko skirtingai.

Pavyzdžiui, Anglo-amerikiečių šalys, pereidamos prie apskaitos kaupimo principu, akcentavo tokios apskaitos sistemos produktyvumą, efektyvumą, o savo piliečius laikė vienus svarbiausių viešojo sektoriaus apskaitos informacijos vartotojų. Įgyvendindamos apskaitos kaupimo

principu reformą, Anglo-amerikiečių šalys stengėsi pritaikyti verslo sektoriaus patirtį viešajam sektoriui (Van der Hoek, M.P., 2005).

Tik nedaugelis šalių, išvardintų aukščiau, kurias vienija Ekonomikos kooperacijos ir vystymo Organizacija (toliau - OECD), kaupimo apskaitos principą naudoja biudžeto formavimo apskaitoje. Beje, kaupimo apskaitos taikymas biudžeto formavimo apskaitoje yra ginčytinas.

Skirtumas tarp biudžeto ir finansinės atskaitomybės tas, jog biudžetas – į ateitį orientuotas išteklių paskirstymo finansinis planas, o finansinė atskaitomybė tik retrospektyviai atspindi ūkio subjekto finansinių ūkinių operacijų įvykimą per tam tikrą periodą. Privačiame sektoriuje biudžetas, atspindintis įmonių lūkesčius, labiau laikomas pelningo rezultato pasiekimu nei planu. Be to, privatus sektorius neprivalo sudarinėti biudžeto ir jį skelbti viešai. Tuo tarpu viešasis sektorius ne tik privalo kasmet sudarinėti, bet ir publikuoti biudžetą.

Biudžeto formavimui gali būti taikomos skirtingos apskaitos sistemos. Labiau šiuo metu paplitusi - pinigų principo sistema, suteikianti vyriausybei teisę vykdyti mokėjimus tik per tam tikrą limituotą periodą. Modifikuotu pinigų principu paremtoje sistemoje vyriausybė turi teisę vykdyti išsipareigojimus ir mokėjimus priklausomai nuo jų susidarymo momento nesilaikant griežtų laiko apribojimų. Kaupimo sistema atspindi visas vyriausybės išlaidas nepriklausomai nuo pinigų mokėjimo momento, tokiu būdu didinant išsipareigojimus ir mažinant turta.

Šios aptartos skirtingos apskaitos sistemos skirtingai kontroliuoja išlaidas.

Ištikrųjų apskaita kaupimo principu išvystyta verslo sektoriui, kuris, per ataskaitinį laikotarpį kaupdamas pajamas ir sąnaudas, laikotarpio pabaigoje išveda rezultatą (pelną arba nuostolį). Verslo aplinkoje kaupimo principo apskaitoje taikymas – sąlyga veikti efektyviai.

Viešajam sektoriui, atvirkščiai nei verslo sektoriui, ataskaitinių metų finansinis rezultatas nėra toks svarbus kaip patirtų išlaidų sumos teisės aktais reglamentuotoms ar organizacijų nuostatais įtvirtintoms funkcijoms bei programoms vykdyti. Be to, biudžeto formavimas pinigų principu – vis dar laikomas makroekonominės analizės objektu.

Dėl skirtingų šalių apskaitos ir finansinės atskaitomybės principų taikymo įvairovės tvarkant apskaitą apskaitos informacijos palyginamumas tarptautiniu mastu tampa komplikuoatas (Van der Hoek, M.P., 2005).

Šalių centrinės vyriausybės lygyje, priklausomai nuo apskaitai keliamų tikslų, išskiriamos dvi apskaitos sistemos:

1. Mikro-lygyje – vyriausybinė apskaita. Tai yra, individualios vyriausybinės organizacijos formuoja biudžetus ir rengia finansines ataskaitas įstaigų kontrolei;
2. Makro-lygyje – nacionalinė apskaita. Nacionalinė apskaita atspindi statistinius, makroekonominius finansinius duomenis.

Šioms atskiroms apskaitos sistemoms sukurti ir atskiri apskaitos standartai.

Vyriausybė apskaita. Tarptautinės apskaitininkų federacijos (IFAC) Viešojo sektoriaus komitetas (toliau - PSC), remdamasis tarptautiniais apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, išleido Tarptautinius Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus (IPSAS). Šie standartai – patikimos apskaitos ir finansinės atskaitomybės taisyklės, kurių pagrindu viešojo sektoriaus rengiama finansinė atskaitomybė tampa kokybiška ir palyginama tarptautiniu mastu. Tikimasi, jog Tarptautinių organizacijų, tokių kaip Europos Sąjunga, NATO, OECD, taip pat Pietų Afrikos pavyzdžiu paseks kitos pasaulio šalys ir apskaitoje ims taikyti tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus. Kol kas šie standartai taikomi tik apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei rengti, nors PCS numato jų pritaikomumo galimybę ateityje ir biudžeto formavimui (Van der Hoek, M.P., 2005).

Tarptautinė auditorių organizacija (INTOSAI) 1995 metais sukurtoje apskaitos standartų schemoje išskiria keturias finansinės atskaitomybės sistemas:

1. Apskaita pinigų principu. Šios sistemos pagrindu gaunamos arba išleidžiamos lėšos apskaitoje registruojamos atitinkamai jų gavimo arba išleidimo momentu.
2. Modifikuotas pinigų principas. Ūkiniai įvykiai šios sistemos pagrindu finansinių metų eigoje registruojami pinigų principu, bet gali būti paliekama ir neapmokėtų sąskaitų arba išankstinių apmokėjimų metų pabaigai.
3. Modifikuotas kaupimo principas – išlaidos registruojamos tada, kai finansavimo pajamos jau yra gautos, o įplaukos – kai jos išmatuojamos ir galimos nežiūrint į tai, ar ūkiniai įvykiai įvyksta ataskaitiniu laikotarpiu, ar vėliau.
4. Apskaita kaupimo principu. Šios sistemos pagrindu viešojo sektoriaus ūkio subjektų išlaidos pripažįstamos jas patyrus, o pajamos – jas uždirbus.

Jokia kita apskaitos sistema negali išeiti už pinigų ir kaupimo principų spektro ribų. Tarp šių dviejų kraštutinių – apskaitos pinigų ir apskaitos kaupimo principais, galimos apskaitos ir finansinės atskaitomybės variacijos, naudojamos praktinėje apskaitoje (Van der Hoek, M.P., 2005).

Šie tarptautinės auditorių organizacijos ir tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai tarpusavyje palyginami – abeji sukurti tarptautinių apskaitos standartų pagrindu.

Nacionalinė apskaita. Europos apskaitos sistema privaloma Europos Sąjungos šalims nuo 1996 metų. Ši sistema neriboja šalių nacionaliniais apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, bet skatina regioninę apskaitą.

Europos apskaitos sistema išskiria dvi apskaitos tvarkymo schemas:

1. *Sektoriaus apskaita.* Ši apskaitos sistema, atsižvelgiant į sektorių, teikia susistemintą informaciją apie įvairius ekonominio proceso lygmenis: produkciją, įplaukų generavimą, jų atvaizdavimą, skirstymą, perskirstymą bei panaudojimą, finansinį ir nefinansinį jų kaupimą. Balanso formos, apibūdinančios organizacijų

turtą, įsipareigojimus finansinių metų pradžioje ir pabaigoje, taip pat išskiriamos kaip sektoriaus apskaitos komponentai.

2. *Pramonės apskaita.* Ši sistema detalizuoja produkcijos procesą (išlaidų struktūrą, įplaukų generavimą) bei prekių ir paslaugų srautus (Van der Hoek, M.P., 2005).

Europos apskaitos sistema nėra sukurta vien šalių nacionalinei apskaitai tvarkyti, ji vertinama kaip Europos Monetarinės Sistemos bei Europos Sąjungos naujai įstojusių šalių kalkuliacijos bazė (Van der Hoek, M.P., 2005).

Apžvelgus šias dvi – vyriausybinę ir nacionalinę apskaitos sistemas, galima teigti, jog pastaroji apskaitos sistema pritaikyta tik nacionalinei apskaitai, bet ne vyriausybės biudžeto formavimui ir finansinės atskaitomybės sudarymui. Šiai sričiai labiau taikytini Tarptautiniai Viešojo sektoriaus apskaitos standartai.

Finansinių ataskaitų harmonizavimo galimybė tarptautiniu mastu vis ryškėja, t.y. didėja Tarptautinių Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų vaidmuo pasaulio šalių biudžeto ir buhalterinės apskaitos sistemoje. Tik lieka neaišku, ar lyderiaujantys apskaitos standartai – Europos Sąjungos direktyvos ir Tarptautiniai Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai galėtų būti harmonizuoti.

Kaupimo sistema nereikalauja panaikinti pinigų sistemos. Net kai kurie kaupimo apskaitos kritikai teigia, jos pastaroji sistema negali būti taikoma biudžetų formavimui dėl dviejų priežasčių:

- ✓ biudžeto sandaros įstatymai įgalioja asignavimų valdytojus planuoti, kontroliuoti bei atspindėti visus ataskaitinių metų grynuosius mokėjimus;
- ✓ kaupimo sistema puikiai tinka pajamų kaupimui: pajamos ir joms uždirbti patirtos sąnaudos kaupiamos ir lyginamos per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį. Viešajame sektoriuje neįmanoma prilyginti įplaukų iš mokesčių patiriamoms viešojo sektoriaus ūkio subjektų išlaidoms.

Taigi, vertinant abi apskaitos sistemas – pinigų ir kaupimo, galima svyruoti tarp daugelio argumentų. Apskaitoje pinigų principu piniginių išteklių srautai registruojami tik pinigams įplaukus arba juos išmokėjus. Kaupimo sistema kaupia ataskaitinio laikotarpio finansavimo bei kitas pajamas ir sąnaudas. Gautas skirtumas tarp finansavimo ir kitų pajamų ir sąnaudų ir yra grynas rezultatas. Įplaukos šį rezultatą didina, o sąnaudos – mažina.

Daugelio šalių apskaitos praktikoje taikomos abi šios sistemos kartu. Tačiau šalys, taikančios kaupimo principą, skirtingai jį interpretuoja. Nors jų visų siekiami tikslai yra šie:

- ✓ palengvinti finansų menedžmentą;
- ✓ įsisavinti išlaidų programas;
- ✓ plėsti išteklių paskirstymo sistemą;
- ✓ tobulinti finansinę atskaitomybę.

Šalims, ketinančioms taikyti kaupimo principą biudžeto sudarymui ir apskaitos tvarkymui bei finansinės atskaitomybės rengimui, skiriamos šios finansinės ataskaitos:

- ✓ ataskaita, vaizduojanti pajamas ir sąnaudas;
- ✓ turto ir įsipareigojimų ataskaita;
- ✓ pinigų srautų – pagrindinės, finansinės ir investicinės veiklų ataskaita;
- ✓ grynojo turto pokyčių ataskaita.

Skirtumas tarp šalių kaupimo principo taikymo susidaro dėl jų supratimo, kaip ši apskaitos sistema turėtų būti įgyvendinama praktikoje. Pirmiausia, kai kurios šalys turto apskaitai taiko istorinių kainų modelį, kitos, taikydamos šį įvertinimo modelį, įvertina ir turto nuvertėjimą, trečios šalys nuolat pervertina turto vertę. Antra, šalys skirtingai skaičiuoja turto nusidėvėjimą, vienos taiko tiesinį metodą, kitos – kitus nusidėvėjimo metodus (Van der Hoek, M.P., 2005).

Kaupimo principu apskaitomų vyriausybės išlaidų standartizavimas suprantamas kaip jų galimas sutapimas, o taip pat nesutapimas su kasinėmis išlaidomis. Toks gretinimas netaikomas investicijų apskaitai, t.y. pinigų principu apskaitomi investicijų kaštai registruojami jų eikvojimo momentu, kai tuo tarpu kaupimo principu investicijų kaštai kaupiami per tam tikrą periodą.

1.3.1. Kaupimo apskaitos principai

Kaupimo principas. Vienas pagrindinių kaupimo principo požymių – pajamų ir joms uždirbti patirtų sąnaudų kaupimas per ataskaitinį laikotarpį, t.y. pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti prilyginamos joms uždirbti patirtoms sąnaudoms. Verslo sektoriuje kaupimo principas naudojamas grynajam tam tikro laikotarpio rezultatui išvesti. Todėl tiesioginio ryšio tarp pajamų ir toms pajamoms uždirbti patirtų sąnaudų ieškojimas ir yra esminis kaupimo principo bruožas. Tuo tarpu viešojo sektoriaus apskaitoje tokio ryšio nėra. Čia šis ryšys atrandamas lyginant išlaidas ir finansavimą. Taigi, neesant galimybei atrasti tiesioginio ryšio tarp pajamų ir sąnaudų viešojo sektoriaus apskaitos sistemoje, ir paties kaupimo principo joje negali būti. Verslo sektoriaus veiklos efektyvumo rodiklio – grynojo pelno, taikant kaupimo principą, nebūtina išvesti viešojo sektoriaus veikloje, nes ne toks šio sektoriaus ūkio subjektų veiklos tikslas.

Kaupimo principą viešojo sektoriaus apskaitoje galima pritaikyti kitu pavidalu, atitinkančiu šių įstaigų veiklos principus, t.y. pelno nesiekiančių įmonių grynasis rezultatas lygus jau išnaudotų ir dar neišnaudotų piniginių išteklių grynajam rezultatui. Šį teiginį galima paaiškinti dviem kryptimis:

- ✓ Konceptualus ryšys. Šiuo atveju kaupimo principas gali būti taikomas tarp per ataskaitinį laikotarpį išnaudotų piniginių išteklių ir suteiktų paslaugų masto, t.y. tarp finansavimo ir išlaidų (išmokų). Tokio ryšio atradimo nauda – kokiais mastais ir efektyvumu įstaigos naudoja piniginius išteklius. Pavyzdžiui, biudžetinės įstaigos veiklos efektyvumas lygus koeficientui, gautam finansavimą padalijus iš išlaidų

(išmoku) per tam tikrą periodą. Ir kuo šis santykis didesnis, tuo įstaiga efektyviau naudoja piniginius išteklius.

Taigi, viešajame sektoriuje kaupimo principas taikomas ne grynajam rezultatui išvesti, kaip verslo sektoriuje, bet veiklos efektyvumui nustatyti. Tuo tarpu pinigų principu tvarkomos apskaitos atveju įstaigų veiklos efektyvumas nėra nustatomas, taigi viešojo sektoriaus perėjimas prie kaupimo principo užpildytų šią spragą. Tačiau, pritaikius kaupimo principą, nėra aišku, dėl kokių priežasčių vienų įstaigų išlaidos mažesnės nei kitų – ar dėl paslaugų teikimo kokybės stokos, ar dėl kitų priežasčių. Taigi, reziumuojant, galima teigti, jog kaupimo principo pritaikymas atspindi ryšį tarp piniginių išteklių valdymo ir paslaugų teikimo mastų, tačiau neatskleidžia, ar efektyviai, ar neefektyviai dirbdama įstaiga pasiekė vykdomų funkcijų tikslus.

- ✓ Praktinis ryšys. Įdiegtas kaupimo principas viešojo sektoriaus apskaitoje leis kontroliuoti visas išlaidas, patirtas per ataskaitinį laikotarpį, t.y. per ataskaitinį laikotarpį kaupsis ne tik viešųjų paslaugų teikimo ar darbų atlikimo išlaidos, bet ir specifinės veiklos išlaidos tokios, kaip kapitalo kaina. Taigi, kaupimo principo dėka matysis tikras ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų vaizdas.

Pavyzdžiui, biudžetinė įstaiga per ataskaitinius metus įvykdė investicinį projektą. Žinoma, kad tais pačiais ataskaitiniais metais kapitalo grąžos nebus, tačiau, taikant kaupimo principą, ataskaitinio laikotarpio visos pajamos (finansavimo ar kitos) lyginamos su toms pajamoms uždirbti patirtomis visomis sąnaudomis. Atsižvelgiant į viešojo sektoriaus veiklos specifiką, lyginimo principas įgaus ne mainų, bet laiko ryšį. Todėl, pritaikius apskaitoje lyginimo principą, atsiskleis, kokių rezultatu pajamos viršija sąnaudas ir atvirkščiai. Tai svarbus rodiklis, atskleidžiantis informaciją, ar biudžetinės įstaigos, vykdydamos neįprastinę veiklą, didina ar mažina grynąjį visų pajamų ir sąnaudų rezultatą (A.G. Ouda, H., 2005).

Pastovumo principas. Pastovumo principas reiškia, kad biudžetinė įstaiga pasirinktą apskaitos politiką turi taikyti nuolat arba gana ilgą laiką, nebent reikšmingi įvykiai ar aplinkybės nulemtų būtinybę pakeisti apskaitos politiką arba to reikalautų pakitę teisės aktai. Dėka šio principo, įmonių finansinių atskaitomybių informacijos vartotojai lygina įmonių finansinės atskaitomybės duomenis skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais. Dėl pastovumo principo taikymo apskaitoje, apskaitos informacijos vartotojai nuolat, t.y. laikotarpis po laikotarpio gali sekti bei išskirti įmonių bei organizacijų finansinius rezultatus įtakojančius veiksnus, pavyzdžiui, kintančias ekonomines sąlygas.

Verslo sektoriuje pastovumo principo taikymas apskaitoje būtinas, tuo tarpu viešajame sektoriuje – įpareigojantis. Pavyzdžiui, taikant kaupimo principą biudžetinių įstaigų apskaitoje, turėtų būti išvedamas biudžeto perteklius arba deficitas. O dar pritaikius ir pastovumo principą, apskaitos informacijos vartotojai turėtų galimybę periodiškai sekti ir lyginti biudžeto grynąjį

rezultatą lemiančius veiksnius. Nesilaikant pastovumo principo viešojo sektoriaus apskaitoje, vyriausybė pati savo veiksmais gali įtakoti grynąjį rezultatą vieną ataskaitinį periodą ilgalaikį turtą įkainodama įsigijimo verte, o kitą - perkainojimo. Dėl šios priežasties įstaigų gaunamą biudžeto rezultatą įtakojančių veiksnių periodišką analizavimą tampa beprasmiškas. Taip pat, nesilaikant pastovumo principo apskaitoje, netiksliai ir neteisingai atskleidžiama įstaigų finansinė būklė (A.G. Ouda, H., 2005).

Konservatyvumo principas. Šis principas kartais dar išreiškiamas taip: „pripažink visus dar nepatirtus nuostolius, bet nesitikėk dar neuždirbto pelno“. Konservatyvumo principas dar vadinamas atsargumo, kuriuo remiantis biudžetinės įstaigos pasirenka tokius apskaitos metodus, kuriais vadovaujantis finansinių straipsnių vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta.

Skirtingai nei privatus sektorius, viešojo sektoriaus įstaigos finansuojamos iš įvairių šaltinių. Šios aplinkybės apsunkina finansavimo pajamų pripažinimą kaupimo apskaitoje. Finansavimo šaltiniai labai įvairūs – pradedant finansavimu iš aukštesnių institucijų, pavyzdžiui, asignavimų valdytojų, baigiant pajamomis už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas. Konservatyvumo principas neigia įvairių finansavimo pajamų galimybę vieningai jas pripažinti, t.y. viešojo sektoriaus apskaitininkai, pripažindami pajamas, gautas iš skirtingų šaltinių, remiasi subjektyvumo kriterijais. Be to, įstaigos disponuoja tokiu turtu kaip, infrastruktūra ir pan., sunkiai įvertinamu tikrąja verte (A.G. Ouda, H., 2005).

Atskleidimo principas. Šis principas reiškia, kad biudžetinių įstaigų finansinė atskaitomybė turi visiškai atskleisti informaciją apie įstaigų finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Šio principo, labiau nei kitų apskaitos principų, pasigendama viešojo sektoriaus apskaitoje, o jo nesilaikymas lemia netikros ir neteisingos finansinės atskaitomybės atskleidimą. Viešojo sektoriaus apskaitos taisyklės nepilnai atskleidžia įsipareigojimų ar turto apimtį, pavyzdžiui, dažnai įstaigų pajamomis pripažįstamos turto pardavimo pajamos.

Visiškas finansinės atskaitomybės atskleidimas gretinamas su jos aiškumu. Apskaita ir aiškumas labai glaudžiai susietos koncepcijos (A.G. Ouda, H., 2005).

1.3.2. Užsienio šalių patirtis tvarkant apskaitą kaupimo principu

Užsienio straipsniuose pateikiama gana išsami informacija apie skirtingų pasaulio šalių perėjimo nuo pinigų sistemos prie apskaitos kaupimo principu sunkumai, galimybės ir tokių permainų rezultatai.

Norint bent įsivaizduoti tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų taikymo galimas pasekmes šiame sektoriuje, galima apžvelgti šių pokyčių rezultatus verslo sektoriuje. Iš tiesų daugelį apskaitos specialistų ir apskaitos bei audito organizacijų verslo sektoriaus dabartinė apskaitos kokybė vertinama teigiamai. Šalių vyriausybės taip pat tenkina dabartinė verslo sektoriaus apskaitos sistema, nors ir pastangų į šias perspektyvas jos įdėjusios labai daug. Tiek daug, kad

pastebima didžiulė praraja tarp vyriausybių siekio tobulinti verslo sektoriaus apskaitos kokybę lyginant su jų pačių esama finansinės atskaitomybės ir finansų menedžmento kokybe.

Pasaulyje aptinkama verslo sektoriaus apskaitos sistemos sunkumų atvejų, pavyzdžiui, Enron, Global Crossing, WorldCom. Tokie pavieniai nesėkmių atvejai visuomenėje formuoja nepasitikėjimą finansinio pasaulio vientisumu ir aiškumu. Todėl per pastaruosius keletą metų vyko daugybė reformų siekiant apsaugoti investuotojus nuo apskaitos ir audito sistemos nepasisekimų. Pavyzdžiui, JAV buvo sukurta viešoji apskaitos taryba (PCAOB) tam, kad:

- ✓ nustatytų verslo sektoriaus apskaitos ir audito vieningos apskaitos sistemos taisykles su tikslu pažaboti korporatyvinę korupciją;
- ✓ priimtų patikimas finansinės atskaitomybės rengimo taisykles;
- ✓ didintų apskaitos ir audito specialistų atsakomybę už savo veiksmus.

Šis JAV apskaitos sistemos reformos pavyzdys paplito po daugelį pasaulio šalių, dėl ko jautėsi neabejotinai reikšminga nauda visai atskirų pasaulio šalių apskaitos sistemai. Europoje taip pat plėtėsi Tarptautinių apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų bei Europos Sąjungos direktyvų įtvirtinimo apskaitoje aplinka.

Tarptautinės apskaitininkų federacijos (toliau - IFAC) misija – stiprinant pasaulio apskaitos specialistų kompetenciją, vystant pasaulinę ekonomiką įtvirtintais bei visuotinai priimtais aukštos kokybės standartais tenkinti viešuosius interesus. IFAC savo veiksmus ir darbus sieja ne tik su viešuoju, bet ir su privačiu sektoriumi. Privatus sektorius lemia šalių ekonomiką, bet ją taip pat veikia ir vyriausybės. Tačiau netinkama viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės kokybė slopina pasaulio ekonomiką (Ball, I., 2005).

Iš valdžios sektoriaus finansinės atskaitomybės visuomenė turėtų tikėtis kokybiškos informacijos dėl trijų priežasčių:

- 1) vyriausybės perskirsto milijonus iš privataus viešajam sektoriui. Valdžios sektorius neefektyvus šių išteklių perskirstymas byloja apie ekonomikos galimą smukimą. Taigi, vyriausybėms, kaip ir privačioms kompanijoms, nuolat reikia valdyti ir kontroliuoti turtą, o tai įmanoma tik rengiant tikslią ir teisingą finansinę atskaitomybę;
- 2) vyriausybės, valdydamos visuomenės finansinius išteklius, privalo užtikrinti jos gerbūvį. Taigi, mokesčių mokėtojai turi teisę reikalauti iš valdžios sektoriaus atskaitomybės už šių išteklių valdymą ir kokybišką tai patvirtinančių ataskaitų.
- 3) demokratijos sąlygomis vyriausybė privalo tiksliai ir teisingai informuoti savo rinkėjus apie vykdomą veiklą tik kokybiškų finansinių ataskaitų dėka (Ball, I., 2005).

Galima pateikti praktinių pavyzdžių, patvirtinančių nekokybišką įvairių šalių viešojo sektoriaus finansinę atskaitomybę bei finansų menedžmentą.

Argentina. 2001 metais Argentina viešai deklaravo biudžeto deficitą. Viena to priežasčių – nesugebėjimas tinkamai valdyti bei kontroliuoti šalies išsipareigojimų. Tai - rengiamos nekokybiškos ir neinformatyvios finansinės atskaitomybės pasekmė. Jei Argentinos vyriausybė reguliariai būtų ruošusi kaupimo principu paremtą finansinę atskaitomybę, šis biudžeto deficitas būtų užfiksuotas daug anksčiau.

Graikija. 2004 metais Europos Sąjungos komisija ėmėsi teisinių priemonių prieš Graikijos vyriausybės netikslų ir nepakankamai informatyvų biudžeto būklės atskleidimą. Tik naujai išrinktos Graikijos vyriausybės teikimu Europos Sąjungos komisija ėmėsi gerinti šalies ekonominę padėtį. Nepriklausomos Europos Sąjungos komisijos šiais klausimais išvadose buvo teigiama, jog militaristinės išlaidos bei palūkanų mokėjimas žymia dalimi viršijo šalies valdomus finansinius išteklius. Tikrinant finansinės atskaitomybės informaciją paaiškėjo, jog nuo 1997 metų Graikijos vyriausybė nesilaikė Europos Sąjungos biudžeto formavimo taisyklių reikalavimų.

Italija. Tiriant Italijos finansinės atskaitomybės informaciją, Europos komisijai kėlė įtarimų faktas, jog šalies biudžeto deficito lygis nuo 1997 metų iki 2004 metų pastoviai mažėjo, nors kasmet šalis skolinosi vis daugiau šiam deficitui dengti. Kaip ir Graikija, Italijos vyriausybė ignoravo Europos Sąjungos biudžeto formavimo taisyklių reikalavimus.

JAV. Šios šalies finansinė atskaitomybė rengiama pagal bendrai priimtus apskaitos kaupimo principu reikalavimus. Tačiau nepaisant šiam principui įtvirtinti apskaitoje įdėtų pastangų, vilčių bei išleistų milijonų, Valstijų vyriausybės netenkina rengiamos finansinės atskaitomybės audito išvadų patikimumas. Pavyzdžiui, 2004 metų finansinėje ataskaitoje skelbiamas šalies biudžeto deficitas nesutampa su realiu, skelbiamu tokią informaciją atskleidžiančiu tinklapiu, taikant tą patį apskaitos principą. Todėl JAV vyriausybė pripažįsta, jog šalies vidaus kontrolėje bei apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemoje visgi egzistuoja tam tikra spraga, dėl ko šalies finansinė atskaitomybė negali būti visiškai tiksli ir nešališka (Ball, I., 2005).

Peržvelgus konkrečius įvairių pasaulio šalių mėginimus įtvirtinti apskaitoje kaupimo principą, galima teigti, jog šalių vyriausybės pačios privalo imtis atsakomybės ir nuoseklaus kaupimo principo viešajame sektoriuje įgyvendinimo priemonių proceso, t.y. valdžios sektorius, tik visiškai įsitikinęs šios sistemos įgyvendinimo nauda, gali pradėti ruošti Tarptautinių Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų taikymui praktikoje.

Atskirai galima panagrinėti Olandijos bei Estijos pasirinktą apskaitos sistemos reformos įgyvendinimo priemonių planą.

Olandijos perėjimo prie kaupimo apskaitos pasekmės

Olandijos apskaitos sistemos pokyčių proceso pradžia siekia 1980 metus. Pradedant šiais metais šalies parlamento įtakojama vyriausybė vis daugiau dėmesio skyrė viešojo sektoriaus

apskaitos tobulinimui. Dėl įgyvendinamų apskaitos reguliavimo priemonių Olandijoje pradėjo veikti apskaitos pinigų principu sistema.

1990 metais vis daugiau Olandijos vyriausybinių organizacijų plėtojo specialias apskaitos kaupimo principu rekomendacijas. O jau 2001 metais Biudžeto memorandume šalies vyriausybė paskelbė kaupimo apskaitos principų diegimo galimybes centrinės valdžios sektoriuje. Nežiūrint į tai, nacionaliniai apskaitos standartai viešojo sektoriaus apskaitoje nevaicino žymaus vaidmens, ir 2002 metais centrinė Olandijos vyriausybė perėmė 1995 metų Europos Sąjungos apskaitos sistemą, tačiau vyriausybės ketinimai pritaikyti šią apskaitos sistemą biudžeto formavimui bei apskaitos tvarkymui ir finansinės atskaitomybės rengimui atrodo unikalūs tarptautiniu aspektu, nes tokių finansinių dokumentų turinys neatitinka šiuolaikinių apskaitos vartotojų poreikių, šie duomenys labiau statistiniai nei teikiantys kokybišką informaciją apskaitos vartotojams priimant efektyvius biudžeto planavimo ir kontrolės sprendimus.

2000 metais Olandijos vyriausybė priėmė nutarimą, jog per keletą metų visas šalies viešasis sektorius privalo vieningai pereiti prie apskaitos kaupimo principu. Toks žingsnis tik paskatino šalies viešąjį sektorių efektyvesniam biudžeto planavimui ir kontrolei. Ir jau 2003 metų birželį Olandijos finansų ministras viešai pranešė apie viešojo sektoriaus biudžeto formavimo ir apskaitos tvarkymo bei finansinės atskaitomybės rengimo reformą. Konceptijoje numatytos tokios gairės:

- ✓ kokių rezultatų valstybė pasieks vykdydama šią reformą;
- ✓ kaip veiks apskaitos sistema po įvykusios reformos;
- ✓ kiek valstybei kainuos šios reformos padariniai.

Apibūdinant reformos padarinius Olandijos viešojo sektoriaus apskaitos sistemoje, galima teigti, jog, 2003 metų biudžetas nepasiekė reformos iškeltų tikslų. Vyriausybė nesiėmė pakankamai priemonių vieningai pakeisti visai apskaitos sistemai šalies viešajame sektoriuje. Be to, ryšys tarp asignavimų ir finansinių įvertinimų nėra aiškus ir suprantamas, nes asignavimai per tam tikrą atskaitomybės periodą nėra tiksliai įvertinti. Pagrindinė reformos neįgyvendinimo priežastis – nesuformuluotas sistemingas apskaitos sistemos pokyčių įgyvendinimo planas (Van der Hoek, M.P., 2005).

Estijos perėjimo prie kaupimo apskaitos pasekmės

1990 metais prasidėjo daugelyje pasaulio šalių plačiai žinoma ir pripažinta Naujojo Viešojo Menedžmento (NPM) reforma. Šios reformos įtakoje Estijos vyriausybė savo šalyje vykdė įvairius pokyčius ekonomikos, socialinėje bei politinėje sferose. Dėl to Estijos centrinė valdžia inicijavo abi – finansinę ir menedžmento reformas.

Apskaitos pokyčių tiek verslo, tiek viešajame sektoriuose įgyvendinimo pasekmių pavyzdžiai patvirtina, jog nėra vieningo apskaitos pokyčių įgyvendinimo plano nė vienoje iš

pasaulio šalių. Tokių pokyčių įgyvendinimo sėkmė priklauso nuo pačios šalies galimybių pritapti prie besikeičiančios aplinkos.

Pagal Luder – viešojo sektoriaus apskaitos reformos iniciatoriaus, pagrindiniai varikliai, skatinantys keisti apskaitos sistemą, yra šie:

- ✓ būtinos, bet nepakankamos skatinančios priemonės apskaitos pokyčiams atsirasti, pavyzdžiui, atitinkamas skaičius apskaitos bendraminčių;
- ✓ motyvacinės priemonės tokios, kaip konkurencingumas;
- ✓ naujų idėjų įgyvendinimo poreikis.

Šios išvardintos priemonės – būtinas apskaitos sistemos pokyčių įgyvendinimo sėkmės garantas, tačiau be individualių šios srities specialistų veikimo jokie teigiami rezultatai nebus pasiekti.

Estijos apskaitos sistemos reforma apima tris etapus: įžanginį, reformos įgyvendinimo ir apskaitos sistemos tobulinimo.

Apskaitos sistemos reformą Estija pradėjo dar 1990 metais, būdama Tarybų Sąjungos sudėtyje, o jau 1991 metų sausį šalies vyriausybė priėmė buhalterinės apskaitos taisyklių rinkinį, reglamentuojantį viešojo sektoriaus apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės rengimą. Šis reformos etapas nėra esminis žingsnis Estijos viešojo sektoriaus apskaitos sistemoje, tačiau padėjo pamatus pirmiesiems svarbiems pokyčiams atsirasti.

1995 metais, prasidėjus antrajam apskaitos sistemos reformos įgyvendinimo etapui, Estijos vyriausybei aktualiausia gaire tapo perspektyvios bei lanksčios apskaitos sistemos kūrimas, skatinančios viešojo sektoriaus apskaitos integraciją į Europos Sąjungos apskaitos sistemą. Šiame reformos etape 1995 metų Estijos finansų ministro dekretu priimtos pirmosios kaupimo principo taikymo perspektyvos viešojo sektoriaus apskaitoje. Šie pokyčiai turėjo užtikrinti Estijos viešojo sektoriaus rengiamos finansinės informacijos tinkamumą, svarbą ir kokybę. Tačiau biudžeto išteklių fiksavimas vis dar rėmėsi pinigų principo sistema, nors nebiudžetinėms lėšoms jau prieinamu tapo kaupimo principas.

Apskaitos sistema, jungianti pinigų ir kaupimo principus, praktikoje įsitvirtinusi tik 1998 metais, įnešė į viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą tik painiavą ir sumaištį. Pavyzdžiui, Estijos Buhalterinės apskaitos įstatymas centrinės valdžios rengiamai finansinei atskaitomybei reglamentuoja tokias balanso formas turto likvidumo mažėjimo tvarka (pradedant grynaisiais pinigais baigiant nekilnojamuoju turtu), tuo tarpu savivaldos įstaigoms – likvidumo didėjimo tvarka.

2003 metais išleista nauja Estijos Buhalterinės apskaitos įstatymo redakcija, kur akcentuojama, jog viešasis sektorius, tvarkydamas apskaitą ir rengdamas finansinę atskaitomybę,

vadovaujasi šiuo įstatymu ir Tarptautiniais Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais.

Verta pastebėti, jog visi įstatymais reguliuojami apskaitos pokyčiai vietinės savivaldos įstaigose, artina dabartinę apskaitos sistemą prie apskaitos pokyčių visame viešajame sektoriuje. Kaip minėta anksčiau, dėl skirtumų 1995 metų buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose tarp vietinės savivaldos ir centrinės valdžios apskaitoje, vientisa viešojo sektoriaus apskaitos sistema tampa neaiški ir paini. Tai savo ruožtu tik stabdo apskaitos sistemos pokyčių įgyvendinimą. Taip pat, kaip barjerą apskaitos sistemos keitimui galima paminėti viešojo sektoriaus buhalterių nesidomėjimą verslo apskaitos sistema, menkai pastebimą finansų ministerijos kontrolę ir susidomėjimą (Haldma, T., 2005).

1.4. Apskaitos sistemos taikymo ypatumai biudžetinėse įstaigose

Užpraėjusiais, t.y. 2004 metais, Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, pamažu kinta biudžetinių įstaigų apskaitos tvarka, reglamentuojama Vyriausybės ir finansų ministerijos teisės aktais. Šią tvarką iš esmės pakeis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai. Šiais standartais bus keičiamos finansinės atskaitomybės formos ir sudarymo tvarka, sąskaitų planas, reglamentuotas apskaitos politikos pasikeitimas ir klaidų taisymas, ilgalaikio materialiojo, nematerialiojo ir finansinio turto, atsargų apskaita, ilgalaikių sutarčių, pajamų ir išlaidų, įsipareigojimų ir finansavimo apskaita. Standartuose bus reglamentuota ir paramos, gaunamos iš Europos Sąjungos, apskaita, taip pat bus pakeistas apskaitos principas nuo pinigų prie kaupimo. Pastarojo pokyčio pasekoje biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės formose bus akcentuojamas ne vien pinigų judėjimas, bet ir turto bei įsipareigojimų buhalterinė apskaita, iš kurios turėtų matytis, kaip biudžetinė įstaiga naudoja lėšas, ar susidaro biudžeto deficitas, ar gautos lėšos ūkinėje veikloje pasitelkiamos pagal Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymo reikalavimus.

1.4.1. Apskaitos modifikuotu pinigų principu trūkumai

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 metais parengtoje koncepcijoje dėl buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos apibrėžiama dabartinės viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos problema, susijusi su apskaitos informacijos vartotojų galimybe gauti patikimą ir objektyvią informaciją, kurios reikia ekonominiams sprendimams priimti. Šioje koncepcijoje taip pat minimi šie dabartinės viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos trūkumai:

1. Biudžetinių įstaigų, savivaldybių, Europos Sąjungos struktūrinių fondų ir pinigų fondų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo tvarka reglamentuota skirtingai, ji nevisiškai atitinka buhalterinės apskaitos informacijos ir finansinės atskaitomybės vartotojų poreikius, tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus, **reglamentavimas nėra aiškus arba jo nepakanka.**

2. **Dalis turto neįtraukiama į buhalterinę apskaitą**, todėl neparodoma finansinėje atskaitomybėje.

3. Buhalterinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje rodoma **turto vertė ne visada atitinka tikrąją jo vertę**.

4. **Ne visi įsipareigojimai traukiami į buhalterinę apskaitą**, todėl neparodomi finansinėje atskaitomybėje.

5. Ne visas turtas ir ne visi įsipareigojimai teisingai klasifikuojami į ilgalaikius ir trumpalaikius.

6. Buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei rengti naudojama skirtinga programinė įranga, todėl perdavus skirtingai parengtą finansinę atskaitomybę kito lygio suvestinei finansinei atskaitomybei rengti padaugėja rankų darbo, kartu didesnė ir klaidų tikimybė. Dėl to nukenčia gaunamos informacijos kokybė (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“, 2005 m. birželio 29 d. Nr. 718).

Dėl šių dabartinės buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos problemų neįgyvendinamas vienas iš pagrindinių finansinės atskaitomybės tikslų – teikti tikrą ir teisingą įstaigų finansinę informaciją apie turtą, įsipareigojimus, grynąjį turtą, pajamas ir sąnaudas.

Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos trūkumai minimi ir Valstybės kontrolės išvadoje dėl Lietuvos Respublikos 2003 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos, išvadoje dėl 2003 metų ataskaitos apie valstybei nuosavybės teise priklausantį turtą ir išvadoje dėl Lietuvos Respublikos 2003 metų valstybinės skolos ataskaitos.

1.4.2. Apskaitos kaupimo principu privalumai

Kaupimo principu parengta finansinė atskaitomybė apima pajamas, sąnaudas, turtą, įsipareigojimus ir grynąjį turtą. Finansinę atskaitomybę, parengtą kaupimo principu, pagal tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus turėtų sudaryti finansinės būklės ataskaita arba balansas, finansinės veiklos rezultatų ataskaita, grynojo turto pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis raštas.

Aukščiau darbe įvardintoje koncepcijoje dėl buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos apibrėžiami ir galimi finansinės atskaitomybės, parengtos kaupimo principu, **pranašumai**:

1. Ji parodo tikrą ir teisingą esamą finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus per tam tikrą laikotarpį. Išsamus turto ir įsipareigojimų pateikimas leidžia įvertinti, kiek ateityje reikės skirti lėšų turto naudingosioms savybėms palaikyti ir įsipareigojimams vykdyti.

2. Ji parodo, iš kokių šaltinių – nuosavų išteklių ar skolintų lėšų – finansuojama valstybės veikla.

3. Ji padeda teikti išsamią ir objektyvią informaciją, kuri leidžia asignavimų valdytojus, taip pat biudžetines įstaigas vertinti ne pagal tai, kaip gebama kontroliuoti išlaidas, bet kaip efektyviai dirbama, ir ar rezultatai pasiekiami ekonomiškiausiu būdu.

4. Ji sudaro sąlygas racionaliau planuoti, o tai leidžia nustatyti, kiek ateityje bus realių įsipareigojimų, pareikalaujančių papildomų finansinių išteklių, arba kiek esamų finansinių išteklių reikės perskirstyti.

5. Ji padeda įvertinti apyvartinio kapitalo valdymo efektyvumą (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“, 2005 m. birželio 29 d. Nr. 718).

Reziumuojant galima teigti, jog Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų parengimas ir naudojimas leis kontroliuoti tiek turto buhalterinę apskaitą, tiek skolų valdymą bei biudžeto formavimą, o finansinė atskaitomybė taps informatyvesnė.

Perėjimas prie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo kaupimo principu susijęs su šiais **sunkumais**:

1. Padidės sistemos sukūrimo, įgyvendinimo ir palaikymo **sąnaudos**, kurias lems tai, kad reikės:

1.1. identifikuoti ir įvertinti esamą turtą, kurio apskaita nėra tvarkoma;

1.2. sukurti apskaitos politiką ir buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo bei teikimo procedūras;

1.3. pertvarkyti arba įsigyti naujas kompiuterines apskaitos programas;

1.4. tobulinti ne tik finansinės atskaitomybės rengėjų, bet ir jos vartotojų kvalifikaciją.

2. Perėjimas prie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo kaupimo principu vyks laipsniškai, todėl tam tikru pereinamuoju laikotarpiu informacija bus rengiama vadovaujantis skirtingais apskaitos principais, **nebus įmanoma palyginti kelių laikotarpių finansinės atskaitomybės**.

3. Didės apskaitos specialistų kvalifikaciniai reikalavimai, mokymo poreikis.

4. Pereinamasis laikotarpis bus gana ilgas.

5. Neišvengiamas apskaitos sistemos, skirtos biudžeto vykdymo priežiūrai, dubliavimas arba transformavimas. Pereinamuoju laikotarpiu neišvengiamas apskaitos dvigubėjimas (**t.y. būtų rengiama konsoliduota valstybės finansinė atskaitomybė pagal kaupimo principą, o už biudžetą būtų atsiskaitoma laikantis pinigų principo**). Ateityje galima būtų svarstyti ir biudžeto sudarymą bei atsiskaitymą už jo įvykdymą kaupimo principu. Taip pat būtina sukurti visų apskaitos informacijos naudojimo lygių atskaitomybės ir informacijos tvarkymo bei teikimo sistemą ir nustatyti valstybės konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimo organizavimo tvarką (Lietuvos

Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“, 2005 m. birželio 29 d. Nr. 718).

Taigi, apžvelgus Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos koncepciją, tampa aišku, kad Lietuva dabar pergyvena vieną iš apskaitos perversmų, liečiančių viešąjį sektorių. Anot kai kurių apskaitos specialistų, diegiamas kaupimo principas biudžetinių įstaigų apskaitoje, dažnai visai netinkamas, o kartais ir neįmanomas pritaikyti praktiškai.

Pats kaupimo principas - nei geras, nei blogas. Tiesiog jis kai kuriais atvejais tinka, o kai kuriais - ne. Kaupimo principas netinka finansavimo pagal sąmatas ar biudžetus apskaitai. Būtent todėl iš finansavimo gyvenančios biudžetinės įstaigos apskaitą tvarko ne kaupimo, bet pinigų principu. Jose sumuojamos apyvartos ir skaičiuojami likučiai. Dažnai pelno nesiekianti įstaiga pajamas gauna iš paramos. Parama – tai toks pats finansavimas, tik dažniau ne iš biudžetų ir fondų, bet iš privačių ūkio subjektų. Įstaigai svarbu gautas lėšas panaudoti tikslingai, užsibrėžtiems tikslams pasiekti ir nenukrypstant nuo sąmatose nustatytų dydžių. Sudarytų paramos sutarčių biudžetinė įstaiga negali laikyti tvirtu pažadu gauti pinigus ir pritaikius kaupimo metodą laikyti pinigus „uždirbtais“, nes pagal civilinį kodeksą pažadas dovanoti pinigus ateityje (paremti tam tikru metu) dar nėra laikomas dovanojimu (parama). Kaip kaupimo principą pritaikyti sąnaudoms, kai pajamos nėra uždirbamos – šis klausimas taip pat neaiškus.

Tarkime, biudžetinė įstaiga gauna pajamas ir iš ūkinės komercinės veiklos, tuomet šiai veiklai galima taikyti kaupimo principą. Iš tikrųjų taip ir gali būti kai kuriose pelno nesiekiančiose įstaigose. Tokiose, kurios gyvena tik iš ūkinės komercinės veiklos, arba tose, kur tiksliai galima atskirti ūkinės veiklos išlaidas nuo kitų išlaidų. Tačiau taip būna retai. Dažniausiai įstaigų išlaidos yra darbo užmokestis, patalpų nuoma, turto nusidėvėjimas (amortizacija) - išlaidos, kurios yra vienalytės, o koks nors skirstymas būtų dirbtinis ir neprasmingas (Vainienė, R., 2005).

1.5. Lietuvos biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės sudėtis

Pagal 2006 m. vasario 6 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymo Nr. 1K-413 „Dėl valstybės ir savivaldybių biudžetų vykdymo, biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų sąmatų vykdymo ataskaitų sudarymo taisyklių ir formų patvirtinimo“ pakeitimo“ Nr. 1K-048 dabartinę biudžetinių įstaigų finansinę atskaitomybę sudaro:

1. Išlaidų sąmatų vykdymo balansas (forma Nr. 1-ketvirtinė). Čia atsispindi įstaigos apskaitos objektai: materialus turtas, piniginės lėšos, atsiskaitymai, išlaidos, fondai ir finansavimas. Prie balanso pridedama pažyma apie iš biudžeto gaunamų lėšų judėjimą 230 „Finansavimas iš biudžeto“ sąskaitoje;

2. Į biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitą (forma Nr. 2-ketvirtinė, mėnesinė) įrašomi duomenys apie iš biudžeto gautas ir panaudotas lėšas įstaigos išlaidoms, statybai, socialinėms programoms ir kitoms priemonėms atlikti;

3. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita (forma Nr. 3-metinė);

4. Atsargų ir trumpalaikio materialiojo turto apyskaita (forma Nr. 4-metinė);

5. Debitorinio ir kreditorinio įsiskolinimo ataskaita (forma Nr. 6-metinė, ketvirtinė);

6. Finansinio turto apyskaita (forma Nr. 7-metinė);

7. Ilgalaikio materialiojo turto nuomos pajamų ir išlaidų sąmatos vykdymo ataskaita (forma Nr. 8-metinė);

8. Savivaldybės biudžeto įvykdymo ataskaita (forma Nr. 1 sav.-metinė, ketvirtinė);

9. Savivaldybės biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita (forma Nr. 2 sav.-metinė, ketvirtinė);

10. Kitų įstaigų ir priemonių etatų ir struktūros plano įvykdymo ataskaita (forma Nr. B-9-metinė, ketvirtinė);

11. Valstybės lėšų, skirtų kapitalo investicijoms finansuoti, panaudojimo pagal asignavimų valdytojus ir investicijų projektus ataskaita (forma Nr. B-11 metinė, ketvirtinė);

12. Programų uždavinių įgyvendinimo vertinimo kriterijų įvykdymo ataskaita (forma Nr. B-12 metinė);

13. Savivaldybės biudžeto išlaidų moksleivio krepšeliui finansuoti įvykdymo ataskaita (forma Nr. B-13 metinė, ketvirtinė);

14. Savivaldybės biudžeto išlaidų plano valstybinėms (perduotoms savivaldybėms) funkcijoms atlikti ataskaita (forma Nr. B-14 metinė, ketvirtinė);

15. Savivaldybės biudžeto išlaidų valstybinėms (perduotoms savivaldybėms) funkcijoms atlikti įvykdymo ataskaita (forma Nr. B-15 metinė, ketvirtinė).

Aiškinamajame rašte turi būti apibendrinti pagrindiniai sąmatos įvykdymo rodikliai, inventorizacijos rezultatų pagrindinės išvados, paaiškintos debitorinio ir kreditorinio įsiskolinimo susidarymo priežastys, balanso sąskaitų likučių metų pradžioje pasikeitimo priežastys bei nurodomas pasikeitimo dydis pagal kiekvieną balanso ar apyskaitos eilutę.

Dabartinė biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės struktūra nėra vieninga visoms įstaigoms, t.y. kiekviena biudžetinė įstaiga, priklausomai nuo jos steigimo nuostatuose įtvirtintų privalomų vykdyti funkcijų ir programų, be privalomų finansinės atskaitomybės formų tokių, kaip išlaidų sąmatų vykdymo balansas ar išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita, pildo ir jai privalomas kitas finansinės atskaitomybės formas, atsižvelgiant į vykdomą veiklą.

2. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIAI

2.1. Pirmieji pokyčiai apskaitos ir finansinės atskaitomybės srityje

2005 metų gruodžio 30 dienos įsakymu Nr. 1-K-405 biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarka išdėstyta nauja redakcija, kuria reikia vadovautis nuo 2006 metų sausio 1 dienos. Ši tvarka pakeičia Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 metų kovo 16 dienos įsakymą Nr. 70 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“. Pastarojo įsakymo pakeitimai daug aiškiau reglamentuoja biudžetinių įstaigų ūkinių operacijų bei ūkinių įvykių registravimą buhalterinės apskaitos sąskaitose, nors apskaitos tvarkymo principas lieka toks pat (Narbutienė, A., 2006, p. 13).

Nors biudžetinių įstaigų apskaitos tvarkymo principas pagal „Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės“ ir nepakito, tačiau priartėjo prie finansų ministerijos rengiamų Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatų, todėl verta panagrinėti kai kuriuos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos pasikeitimus:

1. Naujoje biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakcijoje atsisakyta tokių terminų kaip „subsąskaita“, „analitinė apskaita“. Tai pastebima jau nagrinėjant ilgalaikio turto sąskaitos skirstymą:

Sąskaita 01 „Ilgalaikis turtas“ skirstoma į sąskaitas. Taip pat pakeisti kai kurie ilgalaikio turto sąskaitų pavadinimai, kai kurie įvesti naujai, o kai kurių sąskaitų pavadinimų išvis atsisakyta („Minkštasis inventorių“).

Tokiu būdu pakeistos ir pinigų (pavyzdžiui, 10 „Biudžetinių lėšų sąskaitos banke“ sąskaita naujoje tvarkos redakcijoje papildyta 102 sąskaita – „Atstovybių užsienyje lėšos“), finansinio turto, gautinų ir mokėtinų sumų bei pajamų sąskaitos. Taip pat taisyklėse pabrėžta, jog biudžetinių įstaigų pajamos registruojamos apskaitoje jas uždirbus, t.y. pirkėjui perdavus prekes ir suteikus paslaugas. Senoje biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakcijoje tokio teigimo nėra. Vadinas, viešojo sektoriaus uždirbtų pajamų registravimas apskaitoje iš tiesų artinamas rengiamų viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatoms.

2. Tvarkant ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto apskaitą, biudžetinei įstaigai suteikta galimybė detalizuoti turto sąskaitas smulkiau apskaitos, nusidėvėjimo skaičiavimo ir atskaitomybės sudarymo tikslais. Pakeista ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo tvarka. Nuo 2006 metų sausio 1 dienos biudžetinių įstaigų ilgalaikio turto nusidėvėjimas jau skaičiuojamas ne kartą per metus, o kas mėnesį. Šis pokytis daug tikroviškiau atspindės ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumą jį įsigijus ataskaitinių metų lapkričio mėnesį (nudėvėta turto vertė apskaičiuojama už mėnesį) išlaidų sąmatos vykdymo balanso formoje.

3. Finansinio turto sąskaita išskirta į dvi atskiras sąskaitas: „Vertybiniai popieriai“ ir „Įnašai į viešųjų įstaigų dalininkų kapitalą“, t.y. vertybinių popierių ir įnašų į viešųjų įstaigų dalininkų

kapitalą turtu ar pinigais apskaita nuo šiol bus tvarkoma atskirose sąskaitose. Taip pat bus sudaromas ir finansinio (kaip trumpalaikio ir ilgalaikio) turto fondas.

4. Atsižvelgiant į naujus išlaidų straipsnius valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų ekonominėje išlaidų klasifikacijoje, naujoje biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakcijoje numatytos papildomos sąskaitos gautinoms ir mokėtinoms sumoms registruoti, t.y. taisyklėse įvesta nauja sąskaita – 19 „Atsiskaitymai pagal išmokas“ skirta atsiskaitymų pagal teisės aktuose numatytas išmokas iš biudžetinės įstaigos asignavimų apskaitai. Šias išmokas sudaro socialinės pašalpos, mokamos savo darbuotojams, jų šeimų nariams arba kitiems asmenims, transporto arba kitų išlaidų kompensacijos, išmokos ūkio bei kitoms išlaidoms ir niekur kitur nepriskirtos išmokos. Tokie pokyčiai gautinų ir mokėtinų sumų sąskaitoje turėtų sudaryti prielaidas apskaitos informacijos vartotojams geriau atlikti išankstinę finansų kontrolę bei palengvinti biudžeto išlaidų sąmatų vykdymo ataskaitų sudarymą.

5. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėse konkrečiai apibrėžta faktinių išlaidų sąvoka. Biudžetinės įstaigos faktinės išlaidos – nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo bei trumpalaikio materialiojo turto įsigijimo bei kūrimo išlaidos, finansinio turto įsigijimo išlaidos ir atsargų bei paslaugų sąnaudos veiklai vykdyti. Faktinės išlaidos registruojamos ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos (sunaudotos medžiagos, gautos paslaugos, apskaičiuoti atlyginimai, įsigytas turtas arba turtui kurti patirtos kito turto ar kitokios sąnaudos), buhalterinėje apskaitoje (Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės, 2005 m. gruodžio 30 d. Nr. 1K-405). Šiuo paaiškinimu biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės iš esmės nekeičia apskaitos tvarkymo principo, t.y. faktinės išlaidos ir pagal senąją apskaitos tvarkos redakciją buvo kaupiamos, neatsižvelgiant į tai, ar pinigai už išrašytas (PVM) sąskaitas faktūras ar priskaičiuotą atlyginimą išmokami, ar ne. Tik jose pabrėžta, jog biudžetinės įstaigos faktines išlaidas apskaitoje turi registruoti tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos.

Be šių pakitimų, kurie galios tik iki standartų įsigaliojimo, viešojo sektoriaus apskaitoje vykdomos reformos pasekoje jau parengti finansinės atskaitomybės pateikimą ir ją sudarančias ataskaitas reglamentuojantys standartai. Tai pirmasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinės atskaitomybės pateikimas“, antrasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinės būklės ataskaita“, trečiasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Veiklos rezultatų ataskaita“, ketvirtasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Grynojo turto ataskaita“, penktasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Pinigų srautų ataskaita“ bei šeštasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Aiškinamasis raštas“. Šių standartų projektai buvo rengiami pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus

apskaitos standartus bei Tarptautinius apskaitos standartus kiek galima pritaikant juos prie Lietuvos teisinės aplinkos.

2.2. Finansinės atskaitomybės pateikimo ypatumai

Pirmasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ nustato biudžetinių įstaigų metinės finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką ir apibrėžia reikalavimus, kaip turėtų būti pateikiama finansinė atskaitomybė, kad ją būtų galima palyginti ir su tos pačios biudžetinės įstaigos ankstesnių laikotarpių ir su kitų biudžetinių įstaigų, atliekančių tas pačias ar panašias valstybės ir savivaldybės pavestas funkcijas ir programas, finansine atskaitomybe.

Naujasis viešojo sektoriaus „Finansinės atskaitomybės pateikimo“ standartas nuo 2008 m. sausio 1 d. vienodai bus taikomas ir atskiro viešojo sektoriaus ūkio subjekto finansinei atskaitomybei, ir kontroliuojančiojo ūkio subjekto tokio, kaip asignavimų valdytojas, savivaldybė, valstybė, konsoliduotai finansinei atskaitomybei. Tačiau šiomis atskaitomybės pateikimo taisyklėmis neprivalės naudotis valstybės ir savivaldybės įmonės (pavyzdžiui, Lietuvos darbo birža), viešosios įstaigos, akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės, kuriose valstybė arba savivaldybės turi kontrolę ar daro reikšmingą įtaką, bei Lietuvos bankas.

Pagal viešojo sektoriaus apskaitos standartus parengta biudžetinių įstaigų finansinė atskaitomybė turėtų pateikti informaciją apie įstaigos **finansinę būklę, veiklos rezultatus** bei **pinigų srautus**, kuria galės pasinaudoti šios informacijos vartotojai priimdami ir vertindami sprendimus dėl išteklių paskirstymo ir jų naudojimo teikiant viešojo sektoriaus paslaugas, t.y. finansinė atskaitomybė turėtų pateikti tokią informaciją:

- ✓ apie finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą ir panaudojimą;
- ✓ iš kokių finansavimo šaltinių biudžetinė įstaiga vykdė savo funkcijas ir patenkino pinigų poreikį;
- ✓ apie biudžetinės įstaigos finansinę būklę ir jos pasikeitimus;
- ✓ kuri būtų naudinga vertinant biudžetinės įstaigos galimybes rasti finansavimo šaltinius ir vykdyti įsipareigojimus bei pasižadėjimus;
- ✓ kuri būtų naudinga vertinant biudžetinės įstaigos veiklą pagal paslaugų išlaidas, veiklos efektyvumą bei rezultatus.

Be šios informacijos, pagal viešojo sektoriaus apskaitos standartus parengta biudžetinių įstaigų finansinė atskaitomybė galėtų pateikti ir duomenis apie tai, ar ištekliai buvo gauti pagal biudžetą, patvirtintą remiantis galiojančiais teisės aktais ir ar jie panaudoti jame nurodytiems tikslams.

Taigi, biudžetinių įstaigų pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus parengta finansinė atskaitomybė turėtų apskaitos informacijos vartotojams pateikti informaciją apie:

- ✓ turta. Turtas, sugrupuotas į ilgalaikį, biologinį ir trumpalaikį atsispindės biudžetinių įstaigų finansinės būklės ataskaitoje;
- ✓ finansavimą. Biudžetinių įstaigų finansavimas, detalizuotas pagal jų gavimo šaltinius, matysis finansinės būklės ataskaitoje;
- ✓ įsipareigojimus. Įstaigų ilgalaikiai ir trumpalaikiai įsipareigojimai taip pat atsiskleis aukščiau minėtoje atskaitomybės formoje;
- ✓ grynąjį turta. Grynojo turto dalis – sukauptas perviršis (deficitas), į finansinės būklės ataskaitą atsikels iš veiklos rezultatų ataskaitos grynojo laikotarpio perviršio (deficito) straipsnio;
- ✓ pajamas;
- ✓ sąnaudas. Biudžetinės įstaigos pajamas bei sąnaudas atspindės veiklos rezultatų ataskaitoje;
- ✓ pinigų srautus;
- ✓ biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymą. Pastaroji atskaitomybės forma „Biudžeto išlaidų įvykdymo ataskaita“ kaip ir iki Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų taikymo atspindės biudžeto išlaidų sąmatą, pagal ją gautas biudžeto lėšas ir jų panaudojimą.

2.3. Finansinės atskaitomybės struktūra

Biudžetinės įstaigos, pagal savo pobūdį, laikantis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatų, priskiriamos viešojo sektoriaus ūkio subjektams, privalantiems ruošti žemesnio lygio finansinę atskaitomybę. Todėl apsiribojant vien biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės būsimais pokyčiais, darbe nagrinėjama tik žemesniojo lygio finansinės atskaitomybės struktūra.

Priešingai nei pagal dabartinę biudžetinių įstaigų apskaitos ir finansinės atskaitomybės pateikimo tvarką, kurioje rengiamos finansinės atskaitomybės sudėtis priklauso nuo atliekamų veiklos funkcijų, naujoji finansinės atskaitomybės sudėtis bus išskirta į penkias privalomas ataskaitas ir aiškinamąjį raštą:

- ✓ Finansinės būklės atskaita;
- ✓ Veiklos rezultatų atskaita;
- ✓ Pinigų srautų atskaita;
- ✓ Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo atskaita;
- ✓ Grynojo turto pokyčių atskaita;

- ✓ Finansinės atskaitomybės aiškinamasis raštas.

Nagrinėjant finansinės atskaitomybės sudėtį, galima akcentuoti skirtumą tarp parengtų Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų ir Tarptautinio Viešojo sektoriaus apskaitos standarto „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ finansinės atskaitomybės struktūros, t.y. pastarajame nenurodyta nei biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita, nei biudžeto įplaukų ir išlaidų įvykdymo ataskaita. Taigi, Lietuvos viešasis sektorius ir toliau minėtąją atskaitomybės formą kontroliuos gautas įplaukas ir patirtas išlaidas, kaip ir iki šiol, nors viešojo sektoriaus „Finansinės atskaitomybės pateikimo“ standarte pabrėžta, jog privalomos ir reglamentuotos formos yra visos aukščiau išvardintos, išskyrus biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitą.

Kaip ir pagal dabartinę tvarką, taip ir įvedus Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus Lietuvoje, įstaigos papildomai prie reglamentuotų privalomų finansinės atskaitomybės formų galės pateikti išsamesnę informaciją apie vykdomas programas, o tai padės informacijos vartotojams tiksliau įvertinti įstaigos veiklą ir jos turto valdymą.

2.3.1. Finansinės būklės ataskaita

Biudžetinių įstaigų finansinės būklės ataskaitos standartas nurodo, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama informacija apie įstaigos:

- ✓ turta;
- ✓ finansavimą;
- ✓ įsipareigojimus;
- ✓ grynąjį turta (grynasis turtas – turto dalis, likusi iš biudžetinės įstaigos turto atėmus visus jos įsipareigojimus ir finansavimą).

Pačios biudžetinės įstaigos nuožiūra finansinės būklės ataskaitos formos negali būti keičiamos įterpiant naujus straipsnius, išbraukiant pateiktuosius ar juos pergrupuojant (stengiantis kuo tiksliau ir išsamiau atvaizduoti įstaigos turta, finansavimą, įsipareigojimus ir grynąjį turta), taip pat tuo atveju, jei pateiktų straipsnių likučiai lygūs nuliui.

Biudžetinių įstaigų finansinės būklės ataskaitoje turtas išskirtas į ilgalaikį ir trumpalaikį (išskyrus biologinį turta – jis į ilgalaikį ir trumpalaikį neskirstomas). Į **ilgalaikio turto** straipsnį įtraukiama:

- ✓ Nematerialusis turtas. Nematerialusis biudžetinių įstaigų turtas suprantamas kaip nepiniginis turtas, neturintis nematerialiosios formos, kuriuo įstaiga disponuoja ir kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir netiesioginės naudos ateityje. Nematerialusis turtas apima plėtros darbus, programinę įrangą, nebaigtus rengti projektus ir išankstinius apmokėjimus už patį nematerialųjį turta;

✓ Materialusis turtas. Biudžetinių įstaigų ilgalaikis materialusis turtas apima nepiniginį įstaigos turtą, turintį materialią formą, kuris teikia įstaigai ekonominę naudą daugiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nėra mažesnė už teisės aktais nustatytą;

✓ Finansinis turtas. Reikia pabrėžti tai, jog, pagal finansinės būklės ataskaitos standartą, biudžetinių įstaigų tiek nematerialusis, tiek ilgalaikis materialusis ir finansinis turtas šioje formoje atvaizduojamas ne įsigijimo savikaina (kaip tai reglamentuoja dabartinės Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės), o likutine verte, t.y. apskaitos informacijos vartotojas, norėdamas sužinoti sumą, už kurią įstaiga disponuoja ilgalaikiu materialiuoju ir nematerialiuoju turtu, turėtų peržvelgti abi išlaidų sąmatų vykdymo balanso puses – aktyvą, kur vaizduojamas turtas įsigijimo verte ir pasyvą, kuriame atspindimas ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas.

Nagrinėjamai ataskaitai prilygintoje dabartinėje finansinės atskaitomybės formoje „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“ ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas vaizduojamas kartu, t.y. pačioje balanso formoje ilgalaikis turtas neišskirstytas į materialųjį ir nematerialųjį, tačiau šie duomenys atsispindi prie finansinės atskaitomybės ruošiamoje finansinėje ataskaitoje „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita“. Čia atvaizduojama informacija ne tik apie ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto struktūrą, bet ir kiek turto per ataskaitinius metus buvo įsigyta, nurašyta ar parduota bei nudėvėta.

Tuo tarpu **trumpalaikio turto** straipsnis suskirstytas į:

✓ atsargas;

✓ išankstinius apmokėjimus. Išankstinių apmokėjimų straipsnyje atvaizduojamos iš anksto sumokėtos sumos už atsargas, paslaugas bei kitą trumpalaikį turtą bei ateinančio laikotarpio sąnaudos (pavyzdžiui, nuomos, prenumeratos). Verta pastebėti, kad dabartinėje biudžetinių įstaigų modifikuotu pinigų principu apskaitoje tokios sąnaudos išvis neegzistuoja;

- ✓ per vienerius metus gautinas sumas;
- ✓ trumpalaikes investicijas;
- ✓ pinigus ir jų ekvivalentus.

Kai biudžetinė įstaiga aiškiai nustatomą veiklos ciklą teikia prekes ar paslaugas, trumpalaikio ir ilgalaikio turto bei įsipareigojimų atskyrimas finansinės būklės ataskaitoje suteikia naudingos informacijos, nes grynasis turtas, nuolat cirkuliuojantis kaip apyvartinis kapitalas, atskiriamas nuo turto, naudojamo įstaigos ilgalaikėms operacijoms. Taip išskiriamas ir turtas, kurį tikimasi realizuoti per einamąjį veiklos ciklą, ir to paties laikotarpio įsipareigojimai, kuriuos reikia įvykdyti.

Verta pabrėžti, jog dabartinėje atskaitomybės formoje „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“ trumpalaikis materialusis turtas vaizduojamas kaip atskiras skyrius, t.y. atsargos, gautinos lėšos, pinigai į trumpalaikio turto skyrių neįskaitomi.

Ilgalaikiai biudžetinių įstaigų **įsipareigojimai** finansinės būklės ataskaitoje išskiriami į ilgalaikes finansines skolas, ilgalaikius atidėjinius ir kitus ilgalaikius įsipareigojimus.

Trumpalaikių įsipareigojimų straipsnis apima:

- ✓ mokėtinas sumas tiekėjams;
- ✓ trumpalaikius atidėjinius;
- ✓ trumpalaikes finansines skolas;
- ✓ grąžintinus mokesčius;
- ✓ mokėtinas sumas į biudžetus, fondus bei Europos Sąjungos biudžetą;
- ✓ su darbo santykiais susijusias sumas;
- ✓ kitus trumpalaikius įsipareigojimus.

Taip pat šiems įsipareigojimams priskiriama biudžetinių įstaigų ilgalaikių finansinių skolų ir kitų ilgalaikių įsipareigojimų dalis, kuri turės būti padengta per 12 mėnesių, skaičiuojant nuo finansinės atskaitomybės datos.

Dabartinėje nagrinėjamai ataskaitai prilygintoje finansinės atskaitomybės formoje „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“ įsipareigojimų skyrius neišskirtas į ilgalaikius ir trumpalaikius. Šioje atskaitomybės formoje įsipareigojimus atitinkančios „Mokėtinos lėšos“ tik detalizuotos pagal kreditorius, pavyzdžiui, atsiskaitymai su tiekėjais ir rangovais, atsiskaitymai su atskaitingais asmenimis, atsiskaitymai su biudžetu ir pan. Informacija apie susidariusias ilgalaikes skolas atsispindi užbalansinėse „Išlaidų sąmatų vykdymo balanso“ sąskaitose, kur šios skolos įvardintos taip: „Išsinuomotas ilgalaikis turtas pagal lizingo (finansinės nuomos) ir pirkimo išsimokėtinai sutartis“.

Finansinės būklės ataskaitoje grynasis turtas išskaidomas į „Rezervus“ ir „Sukauptą perviršį (deficita)“. Pastarajame straipsnyje atvaizduojamas einamųjų metų biudžetinės įstaigos perviršis (deficitas), kuris įrašomas iš veiklos rezultatų ataskaitos, ir sukauptas ankstesnių metų perviršis (deficitas). Kalbant apie rezervus, galima teigti, jog biudžetinėms įstaigoms nebūdinga sudarinėti rezervų, todėl dabartinėje finansinėje atskaitomybėje tokios informacijos ir nėra.

2.3.2. Finansinės veiklos ataskaita

Biudžetinių įstaigų veiklos rezultatų ataskaitos standartas nurodo, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama informacija apie įstaigos:

- ✓ pajamas;
- ✓ sąnaudas;
- ✓ veiklos rezultatus.

Veiklos rezultatų ataskaitoje pagrindinei veiklai priskiriama veikla, kurią biudžetinė įstaiga vykdo siekdama pagrindinių savo tikslų, nustatytų jos nuostatuose arba teisės aktuose. Pagrindinės

veiklos pajamos ir sąnaudos atskiriamos nuo tų, kurios susidaro biudžetinei įstaigai atliekant kitokio, dažniausiai komercinio pobūdžio ūkines operacijas.

Pavyzdžiui, mokyklos, teikdamos švietimo paslaugas visuomenei, gauna tam tikras su šiomis paslaugomis susijusias pajamas ir patiria sąnaudas, susijusias su darbuotojų darbo apmokėjimu, komunaliniais patarnavimais ir pan. Taip pat mokyklos gali teikti ir komercinio pobūdžio paslaugas, pavyzdžiui, nuomoti sporto salę ar lauko aikštelę varžyboms. Pastaroji veikla mokykloms yra atsitiktinė ir todėl nepriskiriama jos pagrindinei veiklai.

Norint įvertinti biudžetinės įstaigos veiklos efektyvumą bei galimybę vykdyti prisiimtus įsipareigojimus, rezultatus būtina išskaidyti į sudedamąsias dalis pagal panašaus pobūdžio ūkines operacijas, tai yra pagrindinės veiklos, kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos rezultatus ir pan. Be to, veiklos rezultatų ataskaitoje **privaloma** pateikti ne tik rezultatą, bet ir jį sąlygojančias pajamas ir sąnaudas.

Veiklos rezultatų ataskaitoje turi būti apskaičiuoti ir pateikti atskaitinio laikotarpio pagrindinės ir visos biudžetinės įstaigos veiklos rezultatai. Tam gali būti naudojami tokie rodikliai kaip pagrindinės veiklos rezultatas (perviršis (deficitas)), kitos veiklos rezultato ar finansinės/investicinės veiklos rezultato.

Pagal dabartinę finansinės atskaitomybės struktūrą nagrinėjamąją finansinę ataskaitą atitinka „Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita“. Tačiau čia atsispindi tik biudžetinių įstaigų kasinės ir faktinės išlaidos, detalizuotos atskirais straipsniais, tokiais kaip išlaidos darbo užmokesčiui ir socialiniam draudimui, prekių ir paslaugų naudojimui, turto, kitos išlaidos. Finansavimo bei kitas pajamas galima rasti jau aukščiau aptarto „Išlaidų sąmatų vykdymo balanso“ pasyvo dalyje finansavimo bei pajamų skyriuose. Detaliau šie skyriai atvaizduoti pažymoje dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“, „Biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą ataskaitoje“ bei aiškinamajame rašte.

2.3.3. Pinigų srautų ataskaita

Biudžetinių įstaigų pinigų srautų atskaitos standartas nustato pinigų srautų atskaitos sudarymo, pinigų srautų klasifikavimo į pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautus tvarką.

Kad pinigų srautų ataskaita suteiktų apskaitos informacijos vartotojams informacijos, leidžiančios įvertinti tam tikros veiklos įtaką biudžetinės įstaigos finansinei būklei bei nurodytų, kokios veiklos dėka sukuriama arba sunaudojami pinigai ir pinigų ekvivalentai, pinigų srautai minėtoje ataskaitoje turi būti grupuojami pagal veiklą į srautus iš pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos.

Pagrindinės veiklos pinigų srautai - pagrindinis rodiklis, parodantis, iš kokių biudžetinės įstaigos pagrindinės veiklos sričių gaunami pinigų srautai; ar tai srautai iš socialinių įmokų, suteiktų paslaugų lėšos ir panašiai.

Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai apskaičiuojami iš biudžetinės įstaigos pagrindinės veiklos įplaukų atėmus atliktus pagrindinės veiklos pervedimus ir išmokas. Biudžetinės įstaigos įplaukomis gali būti:

- ✓ iš savivaldybės biudžeto;
- ✓ iš kitų fondų ir kitų šaltinių;
- ✓ kitos įplaukos;
- ✓ gautos palūkanos;
- ✓ už suteiktas paslaugas;
- ✓ iš mokesčių ir rinkliavų;
- ✓ iš socialinių įmokų;
- ✓ iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių institucijų lėšų.

Pagal dabartinę finansinės atskaitomybės struktūrą duomenys apie biudžetinių įstaigų įplaukas atsispindi „Biudžeto sąmatos įvykdymo ataskaitoje“ skiltyje „Gauti asignavimai kartu su įskaitytu specialiuųjų programų lėšų likučiu“.

Tuo tarpu biudžetinių įstaigų išmokomis laikomos visos einamosios pagrindinės veiklos išlaidos, pavyzdžiui, darbo užmokesčio ir socialinio draudimo, komunalinių paslaugų ir ryšių, komandiruočių, transporto ir kitos išlaidos. Jų detali klasifikacija taip pat vaizduojama išlaidų sąmatų įvykdymo apyskaitoje.

Biudžetinės įstaigos finansinės veiklos pinigų srautai parodo, koku mastu per ataskaitinį laikotarpį įstaiga naudojami išoriniais finansavimo šaltiniais, t.y. paskolomis.

Pinigų srautų ataskaitoje aptariamoms veiklos pinigai srautai detalizuoti į:

- ✓ įplaukas iš paskolų;
- ✓ paskolų grąžinimą;
- ✓ finansinės nuomos (lizingo) įsipareigojimų apmokėjimą;
- ✓ finansavimą nepiniginiam turtui įsigyti;
- ✓ pervedimus kontroliuojančiam subjektui;
- ✓ gautus dividendus.

Investicinės veiklos pinigų srautai parodo išmokas, kurios buvo padarytos per ataskaitinį laikotarpį įsigyjant turtą, kuris ilgą laiką teiks ekonominės naudos teikiant viešąsias paslaugas, taip pat kurs įplaukas šį turtą perleidžiant. Šiems pinigų srautams priskiriama:

- ✓ ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) įsigijimas;
- ✓ ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimas;

- ✓ ilgalaikio finansinio turto įsigijimas arba perleidimas;
- ✓ po vienerių metų gautinų sumų (padidėjimas) sumažėjimas;
- ✓ ilgalaikių terminuotų indėlių (padidėjimas) sumažėjimas;
- ✓ kito finansinio turto ir išankstinių apmokėjimų (padidėjimas) sumažėjimas.

2.3.4. Grynojo turto pokyčių ataskaita

Biudžetinių įstaigų grynojo turto pokyčių ataskaitos standartas nurodo, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir atskleidžiama informacija apie įstaigos grynąjį turtą pateikiant finansinę atskaitomybę. Šioje atskaitomybės formoje biudžetinės įstaigos turi pateikti informaciją apie:

- ✓ perkainojimo rezervą (rezultatus). Perkainojimo rezervą (rezultatus) sudaro biudžetinės įstaigos nustatytų ilgalaikio materialiojo turto grupių, finansinėje atskaitomybėje parodomų perkainota verte, rezultatas, atsiradęs iš šio turto perkainojimo operacijų. Rezervas didinamas perkainoto ilgalaikio materialiojo turto vertės padidėjimo suma, kai turto vertė, atlikus jo perkainojimą, nustatoma didesnė. Ir atvirkščiai, rezervas mažinamas, kai perkainotas turtas nuvertėja arba jis nurašomas ar perduodamas, taip pat jam nusidėvėjus;

- ✓ kitus rezervus. Kiti rezervai formuojami teisės aktų ar pačios biudžetinės įstaigos nuostatuose nustatyta tvarka. Jie gali būti sudaromi ir iš sukaupto perviršio;

- ✓ sukauptą perviršį (deficitą). Aukščiau paminėtų straipsnių pokyčius per ataskaitinį laikotarpį biudžetinė įstaiga atspindi nurodydama jų likučius laikotarpio pradžioje, pasikeitimus, tai yra, padidėjimą, sumažėjimą ar naujų rezervų sudarymą arba panaudojimą, įvykusius per ataskaitinį laikotarpį bei likučius laikotarpio pabaigoje.

2.3.5. Aiškinamasis raštas

Nagrinėjamasis aiškinamojo rašto standartas nustato biudžetinių įstaigų bendruosius aiškinamojo rašto sudarymo ir privalomus turinio reikalavimus, kurie padėtų apskaitos informacijos vartotojams suprasti įstaigų finansinę atskaitomybę ir leistų ją palyginti ir su tos pačios biudžetinės įstaigos ankstesnių laikotarpių, ir su kitų įstaigų, atliekančių tas pačias ar panašias funkcijas ir programas, finansine atskaitomybe.

Galima teigti, jog ši finansinės atskaitomybės ataskaita informatyvumo atžvilgiu yra labai svarbi apskaitos informacijos vartotojams, nes šioje ataskaitoje ne tik paaiškinamos finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų, biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo bei grynojo turto pokyčių ataskaitose nurodytos sumos, bet ir atskleidžiama papildoma reikšminga informacija, nepateikta šiose ataskaitose.

Aiškinamasis raštas apima 3 dalis:

1. Bendroji dalis. Šioje dalyje pateikiami bendrieji duomenys apie biudžetinę įstaigą, t.y. įstaigą identifikuojantys bei veiklą apibūdinantys duomenys, taip pat informacija apie biudžetinei įstaigai pavaldžius ūkio subjektus (jei tokių nėra, šį faktą įstaiga taip pat turi atskleisti), vidutinį

darbuotojų skaičių per finansinius metus bei svarbias sąlygas, kuriomis veikia biudžetinė įstaiga ir kurios gali paveikti tolesnę įstaigos veiklą;

2. Apskaitos politika. Biudžetinių įstaigų nagrinėjamos finansinės atskaitomybės atskaitos apskaitos politikos dalyje turi būti atskleidžiama informacija apie tai, ar įstaigos finansinė atskaitomybė parengta pagal visus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus (jei finansinė atskaitomybė neatitinka šių standartų nuostatų, aiškinamajame rašte įstaiga turi atskleisti šiuos neatitikimus ir šių neatitikimų atsiradimo priežastis), taip pat šioje dalyje biudžetinė įstaiga turi atskleisti informaciją apie finansinių ataskaitų straipsniams taikytus apskaitos principus (pavyzdžiui, atsargų, pajamų bei sąnaudų) bei apskaitoje naudotus apskaitinius įvertinimus (pavyzdžiui, ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas);

3. Pastabos – reikšmingus finansinės atskaitomybės straipsnius paaiškinančios lentelės arba tekstinė informacija. Pastabas biudžetinė įstaiga privalo pateikti visas (kokias tik reglamentuoja šis standartas), išskyrus atvejus, kai atskaitinio ir praėjusio atskaitinio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje atitinkamos informacijos nėra.

Reiktų atkreipti dėmesį, jog dabartinio aiškinamojo rašto sudarymo taisyklės, struktūra nėra reglamentuoti.

2.4. Kaupimo principo pritaikymo apskaitoje galimybė

Prasidėjusiai viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformai ruošiamasi iš anksto. Tai gali patvirtinti vykstančių seminarų medžiaga šiomis temomis. Kaip pavyzdį galima paminėti V. Laukaitienės kvalifikacijos kėlimo kursus VANANTA. Kursų tema – „Naujos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės“. Naująja Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės tvarka siekiama, kad biudžetinių įstaigų apskaita taptų artimesnė rengiamų Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nuostatomis.

Tyrimui apie besikeičiančią biudžetinių įstaigų apskaitos sistemą atlikti apklausti patys įstaigų apskaitos darbuotojai. Respondentų imtis šiam tikslui įgyvendinti pasirinkta nereprezentatyviai, t.y. tiesiogiai apklausti vyr. buhalteriai, buhalteriai išsakė ne tik savo mintis, idėjas bei lūkesčius, bet ir perteikė kitų apskaitos darbuotojų pamąstymus.

Apklausus pasirinktų biudžetinių įstaigų vyr. buhalterius, buhalterius, galima būtų pateikti jų lūkesčius dėl būsimos viešojo sektoriaus apskaitos sistemos, t.y. beveik visi respondentai teigia, jog jiems trūksta žinių, mokymų ir rengiamų seminarų įsisavinti biudžetinių įstaigų apskaitai taikomas apskaitos taisykles. Tik trečdalis buhalterių pasisako už prasidėjusią reformą viešojo sektoriaus apskaitoje; tai kontroliuojančių įstaigų buhalteriai, kuriems nuolat tenka perdavinėti kontroliuojamųjų įstaigų finansinę atskaitomybę aukštesnei finansinei institucijai. Smulkių biudžetinių įstaigų buhalteriai nenusiteikę teigiamai būsimiems biudžetinių įstaigų apskaitos ir

finansinės atskaitomybės pokyčiams. Jų teigimu, dabartinė finansinė atskaitomybė atskleidžia tikrą ir teisingą vaizdą informacijos vartotojams apie įstaigų vykdomą veiklą.

Pagal dabartines biudžetinių įstaigų apskaitos ir finansinės atskaitomybės taisykles per finansinius metus gautos ir nepanaudotos asignavimų valdytojų lėšos numatytoms funkcijoms vykdyti finansinių metų pabaigoje gražinamos. Tvarkant apskaitą kaupimo principu, biudžetinių įstaigų buhalteriams iškiltų klausimų dėl šių lėšų kaupimo per finansinius metus. Mat, pagal šiandieninę viešojo sektoriaus ūkio subjektų apskaitos sistemą, gautas finansavimas ar parama, kurie po reformos bus laikomi įstaigų pagrindinės veiklos pajamomis, apskaitoje registruojami nepaliekiant pajamų sąskaitos (tik pinigų ir finansavimo sąskaitas). Taigi šios pajamos įstaigose apskaitomos ne kaupimo, o pinigų principu. Tačiau biudžetinių įstaigų uždirbtoms pajamoms buhalteriai išvelgia kaupimo principo pritaikomumą.

Daugiau kaip pusė respondentų sutinka, jog apskaitant biudžetinės įstaigos uždirbtas pajamas už suteiktas paslaugas, kuriomis įstaigos disponuoja savo veikloje pagal poreikius, galima būtų taikyti kaupimo principą, t.y. uždirbtas pajamas ir jų panaudojimą apskaityti per tuos ataskaitinius metus, kada jos uždirbtos ir patirtos. Nors įstaiga ir pagal dabartines apskaitos ir finansinės atskaitomybės apskaitos taisykles pirkėjui išrašiusi (PVM) sąskaitą faktūrą už suteiktas paslaugas ūkinę operaciją registruoja tokiu įrašu:

D 178 Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais

K 400 Pajamos už teikiamas paslaugas

Kol paslaugų pirkėjas neatsiskaito su paslaugas suteikusia biudžetine įstaiga, jos pajamos kaupiamos 400 sąskaitos kredite.

Pirkėjui atsiskaičius tais finansiniais metais, kuriais išskolino įstaigai už gautas paslaugas, įstaigos apskaitoje daromas toks buhalterinis įrašas:

D 122 Kitos lėšos kasoje

K 178 Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais

Kartu antruoju įrašu rodoma įstaigos skola valstybės biudžetui:

D 173/3 (savivaldybės biudžetas)

K 173/2 (valstybės biudžetas)

Gavusi skolą iš pirkėjo už suteiktas paslaugas, biudžetinė įstaiga perveda šią sumą į valstybės biudžetą:

D 173/2 (valstybės biudžetas)

K 111 Lėšos, gautos už teikiamas paslaugas

Užregistravusi gautas sumas aukštesnioji institucija perteikia asignavimus pajamas uždirbusiai biudžetinei įstaigai:

D 090, 100, 101 Biudžetinių lėšų sąskaitos banke

K 173/3 (savivaldybės biudžetas)

Antriniu įrašu biudžetinė įstaiga uždaro pajamų sąskaitą tokiu įrašu:

D 400 Pajamos už teikiamas paslaugas

K173/3 (savivaldybės biudžetas)

Vadinasi, grįžus uždirbtoms sumoms į biudžetinės įstaigos banko sąskaitą, jos pajamos 400 sąskaitoje nebekaupiamos. Tačiau jei pirkėjas su paslaugas suteikusia biudžetine įstaiga atsiskaito kitus nei šiuos finansinius metus, įstaigos pajamų sąskaita nėra uždaroma tol, kol ji neatgauna uždirbtų sumų iš skolininko.

Iš šių pamąstymų galima būtų teigti, jog dauguma įstaigų buhalterijų tikisi taikyti kaupimo principą uždirbtoms pajamoms tik su išlyga, jei uždirbtų sumų finansinių metų eigoje joms nereikės pervedinėti į valstybės biudžetą. Tačiau finansavimo iš valstybės apskaitai (pagrindinės veiklos pajamoms) nėra vienas respondentas nenumato kaupimo principo pritaikomumo galimybės.

Pagal dabartinę biudžetinių įstaigų apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą jų išlaidos apskaitoje kaupiamos dvejopai: faktinės išlaidos – kaupimo būdu, o kasinės – pinigų principu. Mat faktinės išlaidos apskaitoje registruojamos gavus (PVM) sąskaitas faktūras iš tiekėjų, o kasinės išlaidos rodomos tik pervedus per banką ar sumokėjus grynuosius pinigus. Tik ketvirtadalis apskaitos darbuotojų, dalyvavusių šiais metais rengtame seminare apie naujas biudžetinių įstaigų apskaitos ir finansinės atskaitomybės taisykles, žino, jog po viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos apskaitoje išlaidoms registruoti liks tik kasinės išlaidos. Dėl to biudžetinių įstaigų apskaitoje nebeliks antrinių įrašų, skirtų registruoti įsigyto ilgalaikio ir trumpalaikio turto fondams:

D 010-019 Ilgalaikis turtas

K 090, 100, 101 Biudžetinių lėšų sąskaitos banke

Antrinis įrašas įsigyto turto fondui užregistruoti:

D 200 Išlaidos iš biudžeto

K 250 Ilgalaikio turto fondas

Neaiškumų atsiranda tik dėl to, ar po reformos biudžetinių įstaigų išlaidų sąskaita bus naudojama apskaičiuotam ilgalaikio turto nusidėvėjimui registruoti, ar visai įsigyto ilgalaikio turto vertei.

Už finansavimo pajamas iš valstybės biudžeto įsigytiems atsargoms ir trumpalaikiam turtui apskaitoje registruoti bus daromi tokie įrašai:

D 090, 100, 101 Biudžetinių lėšų sąskaitos banke

K 230 Finansavimas iš biudžeto

D 060-064, 066-069 Medžiagos ir maisto produktai, 070 Trumpalaikis turtas

K 090, 100, 101 Biudžetinių lėšų sąskaitos banke

Nurašyti panaudotam trumpalaikiam turtui ir atsargoms apskaitoje bus daromi šie įrašai:

D 200 Išlaidos iš biudžeto

K 060-064, 066-069 Medžiagos ir maisto produktai, 070 Trumpalaikis turtas

Iš šių įrašų galima bus išvesti rezultatą, lygų gauto finansavimo ir patirtų išlaidų skirtumui. Nors buhalteriai tikina, jog ir pagal dabartinę biudžetinių įstaigų apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą šis rezultatas matomas, t.y. apskaitos informacijos vartotojai gali pamatyti iš finansinės atskaitomybės formų per ataskaitinius metus gauto finansavimo ir patirtų išlaidų sumas.

2.5. Dabartinės finansinės atskaitomybės struktūros trūkumai ir privalumai

Daugiau nei pusės respondentų nuomone, apskaita, parengta modifikuotu pinigų principu, pakankama atskleisti išsamią įstaigos finansinę būklę. Ją pilnai atspindi biudžetinių įstaigų ruošiamą finansinės atskaitomybės forma Nr. 1 „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“. Joje parodomi įstaigos turtas ir finansavimas, atsargos, trumpalaikis turtas, pinigai, ilgalaikio turto nusidėvėjimas, mokėtinos ir gautinos lėšos. Apskaičius šiuos straipsnius, negali neužtekti tokios informacijos įstaigos finansinei būklei nustatyti. Tik buhalteriai sutinka, jog nuo 1992 metų galiojanti ilgalaikio turto vertinimo sistema yra atgyvenusi ir netinkama tiksliam ir teisingam vaizdui susidaryti apie biudžetinių įstaigų disponuojamą ilgalaikį turta.

Pagal 1992 metų balandžio 24 dienos Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymą Nr. 02-18 „Dėl pagrindinių priemonių vertės indeksavimo biudžeto išlaikomose įstaigose“ biudžetinių įstaigų ilgalaikio turto vertei suteikti šie indeksavimo koeficientai:

1. Iki 1991 m. liepos 1 d. įsigytoms pagrindinėms priemonėms – 5;
2. 1991 m. III ketvirtyje įsigytoms pagrindinėms priemonėms – 3;
3. 1991 m. IV ketvirtyje įsigytoms pagrindinėms priemonėms – 2.

Taigi, biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės formoje Nr. 1 „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“, pateikta ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto vertė neatitinka jo tikrosios vertės.

Dabartinėje finansinės atskaitomybės balanso formoje nesimato, kokią trumpalaikio turto dalį sudaro išankstiniai apmokėjimai, o kokią – gautinos sumos. Todėl negalima susidaryti tikro vaizdo apie įstaigos valdomą apyvartinį kapitalą.

Minėtoje formoje biudžetinių įstaigų įsipareigojimai taip pat nėra tinkamai registruojami. Jie net nėra suklasifikuoti į ilgalaikius ir trumpalaikius. Dėl to neaišku, ar įstaiga turi pakankamai laisvų lėšų savo trumpalaikiams įsipareigojimams padengti.

Atitinkamai dėl tokios susiklosčiusios situacijos neišsamus turto ir kartu įsipareigojimų pateikimas finansinėje atskaitomybėje neleidžia tinkamai ir objektyviai įvertinti, kiek ateityje asignavimų valdytojams reikės skirti lėšų turto naudingosioms savybėms palaikyti ir įsipareigojimams vykdyti.

Paskaičius spaudos leidiniuose apskaitos specialistų nuomonių, susidaro įspūdis, jog dabartinė viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistema turi tikrai daug trūkumų. Apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo tvarka reglamentuota neaiškiai, nepakankamai ir ne visai atitinka buhalterinės apskaitos informacijos bei finansinės atskaitomybės vartotojų poreikius, tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų reikalavimus.

Dėl veiklos rezultatų įstaigų buhalteriai vieningai teigia, jos dabartinė finansinė atskaitomybė neparodo įstaigų veiklos rezultatų ir pinigų srautų per ataskaitinį laikotarpį. Rengiamose dabartinėse finansinės atskaitomybės formose matosi tik informacija apie asignavimų panaudojimą atitinkamoms programoms vykdyti, t.y. įstaigos finansinės atskaitomybės formoje Nr. 2 „Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo apyskaita“ atspindi gautų asignavimų ir patirtų išlaidų skirtumą. Galutinis finansinis rezultatas apyskaitoje nėra išvedamas.

Tačiau visi respondentai teigia, kad finansinės atskaitomybės formoje Nr. 2 pilnai atsiskleidžia ir įstaigos pinigų srautai per ataskaitinį laikotarpį – matosi tiek pajamos (finansavimas), tiek patirtos išlaidos (išmokos).

Taigi apibendrinus įstaigų apskaitos darbuotojų nuomones aptariamam klausimui, galima teigti, jog dabartinė finansinės atskaitomybės pateikimo sistema neatskleidžia biudžetinės įstaigos veiklos rezultatų.

Remiantis šia išvada, buhalteriams kelia nerimą ataskaitinių metų finansinio rezultato atskleidimas. Ar jis bus išvedamas tik iš veiklos pagal vykdomas funkcijas, ar ir iš veiklos už neįprastinę veiklą?

Pasiteiravus biudžetinių įstaigų buhalterių, ar jie sutinka, jog finansinė atskaitomybė, rengiama pagal dabartinę biudžetinių įstaigų apskaitos tvarką, teikia apskaitos informacijos vartotojams sprendimams priimti naudingą informaciją ir parodo, kaip apskaitoje registruojami įstaigai patikėti ištekliai, dauguma jų teigė, jog:

- ✓ finansinės atskaitomybės formose pateikiama informacija apie finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą ir panaudojimą pakankamai išsami apskaitos informacijos vartotojams – biudžetinės įstaigos atskirai apskaito tiek finansavimą (gautas pajamas) iš asignavimų valdytojų, tiek iš kitų šaltinių. Taip pat apskaito jų paskirstymą pagal išlaidų straipsnius ir panaudojimą pagal vykdomas funkcijas;

- ✓ biudžetinės įstaigos finansinės atskaitomybės formose tik iš dalies atspindi informacija, ar ji per ataskaitinius metus patenkino pinigų poreikį vykdydama veiklą – finansinės atskaitomybės formoje Nr. 2 tai galima pastebėti sekant kasinių išlaidų straipsnį, t.y. ar įstaiga vykdomoms funkcijoms pritrūko lėšų, ar atvirkščiai – jų neišnaudojo;

- ✓ biudžetinių įstaigų finansinė atskaitomybė neteikia informacijos įvertinti jų veiklos efektyvumą ir rezultatus, nes neišvedamas ataskaitinių metų veiklos rezultatas.

3. BIUDŽETINĖS ĮSTAIGOS „X“ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS POKYČIŲ ANALIZĖ

Aktualu paanalizuoti skirtumus tarp dabartinės finansinės atskaitomybės ir būsimos finansinės atskaitomybės pildymo, todėl pasirinkta konkrečios biudžetinės įstaigos „X“ finansinė atskaitomybė.

Biudžetinė įstaiga „X“ yra Jurbarko rajono savivaldybės biudžetinė kūno kultūros ir sporto įstaiga, teikianti vaikams, jaunimui ir kitiems bendruomenės nariams neformalaus ugdymo paslaugas ir sudaranti galimybes saviraiškai per kūno kultūrą ir sportą.

Biudžetinė įstaiga „X“ savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Švietimo įstatymu, Kūno kultūros ir sporto įstatymu, kitais Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, Švietimo ir mokslo ministerijos bei Kūno kultūros ir sporto departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsakymais, kitais norminiais teisės aktais, Jurbarko rajono savivaldybės tarybos sprendimais ir biudžetinės įstaigos „X“ nuostatais.

Biudžetinė įstaiga „X“ yra viešasis juridinis asmuo, turintis savo antspaūdą, balansą, atsiskaitomąją bei kitas sąskaitas bankuose.

Biudžetinės įstaigos „X“ pedagoginės ir vadybinės veiklos, susijusios su moksleivių sportiniu ugdymu, priežiūrą vykdo ir jam metodinę pagalbą teikia savivaldybės administracijos Švietimo skyrius.

Biudžetinės įstaigos „X“ paskirtis – ugdyti ir lavinti sveiką asmenybę, diegti poreikį kūno kultūrai, siekti sportinių rezultatų, rengti sportininkus rajono ir respublikos rinktinėms, teikti mokymo įstaigoms bei sporto organizacijoms organizacinę ir metodinę paramą įvairiais kūno kultūros ir sporto klausimais, organizuoti vaikų ir suaugusiųjų varžybas.

Biudžetinės įstaigos „X“ turtą sudaro materialinės vertybės, finansiniai ištekliai, intelektualaus darbo produktai ir kitas turtas.

Biudžetinė įstaiga „X“ finansuojamas iš rajono savivaldybės biudžeto.

Biudžetinė įstaiga „X“ gali turėti ir nebiudžetinių lėšų, kurias sudaro:

1. Lėšos, gautos iš Lietuvos ir užsienio organizacijų bei asmenų už parengtus sportininkus, atliktus darbus bei paslaugas;
2. Lėšos, Vyriausybės ir steigėjo nustatyta tvarka gautos už patalpų, sporto bazių, įrengimų, inventoriaus, transporto priemonių nuomą;
3. Lietuvos ir užsienio piliečių, organizacijų, fondų ar privačių asmenų dotacijos, aukos ir parama;
4. Lėšos, gautos iš vaikų tėvų (globėjų) už papildomą sportininkų ugdymą;
5. Kitos teisėtu būdu gautos lėšos.

Lyginant dabartinę finansinę atskaitomybę su būsimąja, galima išskirti atskaitomybės formų pavadinimų skirtumus, t.y. į dabartinę biudžetinės įstaigos „X“ finansinės atskaitomybės struktūrą įeina:

1. Išlaidų sąmatų vykdymo 2006 m. sausio 1 d. balansas (Priedas Nr. 1);
2. Pažyma dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“ (Priedas Nr. 2);
3. Pažyma dėl atsargų ir trumpalaikio turto įsigijimo ir nurašymo iš apskaitos (Priedas Nr. 11);
4. Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita (Priedas Nr. 3);
5. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 2005 m. apyskaita (Priedas Nr. 4);
6. Biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą 2006 m. sausio 1 d. ataskaita (Priedas Nr. 5);
7. Atsargų ir trumpalaikio materialiojo turto 2005 m. apyskaita (Priedas Nr. 6);
8. Ikimokyklinių, visų tipų bendrojo lavinimo, internatinių ir vaikų globos bei kitų švietimo įstaigų etatų ir kontingento plano įvykdymo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita (Priedas Nr. 8);
9. Pažyma dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių (Priedas Nr. 7);
10. Debitorinio ir kreditorinio įsiskolinimo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita (Priedas Nr. 9);
11. Paaiškinamasis raštas prie 2006 m. sausio 1 d. finansinės atskaitomybės (Priedas Nr. 10).

Būsimąją biudžetinių įstaigų finansinę atskaitomybę sudarys veiklos rezultatų ataskaita, finansinės būklės ataskaita, pinigų srautų ataskaita, grynojo turto pokyčių ataskaita ir aiškinamasis raštas. Jei įstaigai šių formų nepakaks atskleisti tikram ir teisingam vaizdui, ji galės pildyti papildomas finansinės atskaitomybės formas. Taigi, gana žymiai skiriasi finansinių atskaitomybių formos ir jų sudėtis.

Taip pat skiriasi ir grafos: dabartinėse atskaitomybės formose pirmiau rašomas praeitų metų rezultatas, o būsimoje – atvirkščiai.

3.1. Išlaidų sąmatų vykdymo balanso informatyvumo stoka

Pradedant biudžetinės įstaigos „X“ finansinės atskaitomybės analizę išlaidų sąmatų vykdymo balansu, nors ir taip pavadintu – „Balansas“, galima pastebėti, jog ši ataskaita nėra tikroji sąskaitų balansų lentelė. Jos dvi pusės - aktyvas ir pasyvas - nėra tas pats, kas turtas ir nuosavybė, įsipareigojimai.

Aktyvo pusėje įrašytas ne tik turtas, bet ir išlaidos ir netgi pelnas (nuostoliai). Pasyvo pusėje yra finansavimas iš biudžeto ir kitų šaltinių, atsiskaitymai ir uždirbtos pajamos. Taigi, išlaidų sąmatų vykdymo balansas iš esmės yra dviejų atskaitų – Sąskaitų balansų lentelės ir Pajamų ir

sąnaudų ataskaitos – rodiklių junginys. Bet toks junginys yra beprasmiškas finansinės informacijos atžvilgiu, todėl, kad:

✓ Pirma, balansų lentelės duomenys apskaičiuojami tam tikram laiko momentui, pavyzdžiui, paskutinę ataskaitinių metų dieną, ir atspindi to momento būklę. Apskaitos informacijos vartotojams ir pačiai įstaigai svarbu žinoti, koks yra tam tikro momento įstaigos turtas ir išsipareigojimai. Tačiau pajamos ir sąnaudos skaičiuojamos ne tam tikram momentui, o per ataskaitinį laikotarpį, nes pajamos ir išlaidos yra tam tikro laikotarpio, pavyzdžiui, vieno mėnesio trukmės rodikliai. Todėl šie visi rodikliai: pajamos, sąnaudos, turtas bei išsipareigojimai, atspindėti vienoje finansinės ataskaitos formoje kartu, sunkiai gali būti palyginami.

✓ Antra, balansų lentelės ir pajamų bei sąnaudų rodiklių palyginimo principai yra skirtingi. Prasminga lyginti tik atskirų laiko momentų turta, išsipareigojimus, finansavimą. O pajamas ir sąnaudas prasmingiau lyginti su planu arba sąmata, bet ne atskirais laiko momentais. Todėl išlaidų sąmatų vykdymo balanse pateikti palyginimui skirtingų laikotarpių duomenys ne visada yra palygintini.

Beje, forma Nr. 2 „Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo apyskaita“, kur surašytos tik išlaidos, pakartoja tą pačią klaidą laikotarpio atžvilgiu.

✓ Trečia, nors išlaidų sąmatos vykdymo balanso pavadinime yra įrašyta „sąmatos vykdymo“, tačiau sąmatos rodiklių šioje ataskaitoje nėra (šios informacijos reikia ieškoti kitoje finansinės atskaitomybės formoje).

Lyginant išlaidų sąmatų vykdymo balansą ir finansinės būklės ataskaitą, pastebima, kad abiejose formose pildymas pradedamas ilgalaikiu turtu, tik pastarojoje ilgalaikis turtas išskirstytas į nematerialųjį, materialųjį ir ilgalaikį finansinį (dabartinėje balanso formoje ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas įskaitomas į vieną skyrių, o finansinis turtas išskirtas kaip atskiras skyrius).

Svarbu pastebėti ir turto atvaizdavimą atskaitomybėje: dabartiniame balanse ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas bei finansinis turtas vaizduojami įsigijimo verte, o finansinės būklės ataskaitoje – likutine verte. Todėl išlaidų sąmatų vykdymo balanse turto vertė ataskaitinio laikotarpio pabaigoje lygi 347131 Lt, o finansinės būklės ataskaitoje – 81191 Lt (Priedas Nr. 12). Pastarojoje ataskaitoje ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas detalizuojamas (ko nėra dabartinėje finansinės atskaitomybės formoje), t.y. nematerialųjį turta sudaro plėtros darbai, programinė įranga, kitas nematerialusis turtas bei nebaigti projektai ir išankstiniai apmokėjimai. Tuo tarpu materialusis turtas išskirtas į žemę ir žemės išteklius, pastatus ir statinius, infrastruktūros statinius, mašinas ir įrenginius, transporto priemones, kultūros vertybes, kitą materialųjį turta bei nebaigtą statybą ir išankstinius apmokėjimus.

Toks turto skirstymas leidžia įvertinti įstaigos turto struktūrą – kiek ji turi pastatų ir statinių, įrengimų, o kiek turto sudaro nebaigta statyba. Nors tokio detalaus ilgalaikio materialiojo ir

nematerialiojo turto skirstymo nėra išlaidų sąmatų vykdymo balanse, šis skirstymas vaizduojamas papildomoje formoje „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaitoje“ (Priedas Nr. 4). Šioje vienoje apyskaitoje matosi ir turto detalizavimas pagal straipsnius, ir jo įsigijimo vertė (likutis metų pradžioje, įsigyta turto per metus, nurašyta turto per metus ir likutis metų pabaigoje), ir nusidėvėjimas, ir turto likutinė vertė. Taigi šis priedas prie išlaidų sąmatų vykdymo balanso pakankamai informatyvus, atkleidžiantis tokią informaciją, kokios nėra naujoje balanso formoje.

Išlaidų sąmatų vykdymo balanse nėra skyriaus „Biologinis turtas“. Tačiau šį straipsnį galėtų atspindėti šios finansinės ataskaitos atsargų skyriaus viena iš sąskaitų – „Gyvūnai, gyvuliai ir jų prieauglis“.

Finansinės būklės ataskaitoje atsargų straipsnis priskirtinas įstaigos trumpalaikiam turtui (kaip ir verslo sektoriaus finansinės atskaitomybės pildymo atveju), tuo tarpu dabartinėje balanso formoje trumpalaikis materialusis turtas ir atsargos vaizduojami atskirai.

Naujoje balanso formoje trumpalaikiam turtui priskiriami:

- ✓ atsargos;
- ✓ išankstiniai apmokėjimai;
- ✓ per vienerius metus gautinos sumos;
- ✓ trumpalaikės investicijos;
- ✓ pinigai ir pinigų ekvivalentai.

Šio nagrinėjamo straipsnio atžvilgiu pastebimi nesutapimai su dabartine balanso forma: joje trumpalaikiam *materialiajam* turtui nepriskirtinos nei atsargos, nei pinigai, nei gautinos lėšos. Todėl, pildant biudžetinės įstaigos „X“ dabartinės finansinės atskaitomybės duomenimis finansinės būklės ataskaitą, reikia sumuoti trumpalaikio turto straipsnį iš atsargų, pinigų bei gautinų lėšų skyrių. Kaip tik pildant formą išaiškėjo išlaidų sąmatų vykdymo balanso informatyvumo trūkumas – gautinų lėšų skyriuje nesimato, kurios sumos įstaigai pervestos avansu, o kurios sudaro debitorinį įsiskolinimą (tokio pobūdžio informacijos reikia ieškoti įstaigos aiškinamajame rašte).

Naujosios balanso formos atsargų skyrius sudaro 13110 Lt (ši suma atkeliama iš išlaidų sąmatos vykdymo balanso atsargų skyriaus). Detaliai atsargų sumas atspindi atsargų ir trumpalaikio materialiojo turto apyskaita (Priedas Nr. 6), t.y. joje matyti, kiek atsargų ir turto per ataskaitinius metus įsigyta, kiek jų nurašyta, kiek sunaudota įstaigos reikmėms bei koks atsargų ir trumpalaikio materialaus turto likutis metų pabaigoje.

Išankstinių apmokėjimų suma atkeliama iš dabartinės balanso formos 32 eilutės „Atsiskaitymai su kitais debitoriais ir kreditoriais“ dar atskaičius 72 Lt įsiskolinimą įstaigai (pagal aiškinamąjį raštą). Ši suma sudaro 24235 Lt.

Per vienerius metus gautina suma lygi 388 Lt. Ji gaunama prie įsiskolinimo įstaigai (72 Lt) pridėjus 30 eilutės „Atsiskaitymų su biudžetu“ sumą, lygią 316 Lt (pastaroji suma atspindi ir

pažymoje dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių kaip debitorinis įsiskolinimas). Likutis metų pradžioje, lygus 11876 Lt perkeliamas analogiškai (pastaroji suma susidaro pagal pažymą dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių bei pagal išlaidų sąmatų vykdymo balansą).

Į naujojo balanso pinigų ir pinigų ekvivalentų straipsnį 2346 Lt suma atkeliama iš išlaidų sąmatų vykdymo balanso „Pinigų“ skyriaus. Pastarojoje formoje pinigų skyrius išskirstytas į daug sąskaitų, t.y. iš šios atskaitomybės formos matosi:

- ✓ kiek biudžetinė įstaiga turi biudžetinių lėšų banko sąskaitoje ir kasoje;
- ✓ kiek įstaiga turi pavedimų lėšų;
- ✓ kiek įstaiga per metus gavo lėšų už suteiktas paslaugas;
- ✓ kiek ji turi kitų lėšų banko sąskaitoje ir kasoje;
- ✓ kiek įstaiga sukaupusi piniginių dokumentų.

Ši pinigų skyriaus detalizavimą galima būtų traktuoti kaip dabartinės finansinės atskaitomybės balanso formos privalumą lyginant su būsimąja balanso forma, nes čia tik išskirti pinigai, gauti iš valstybės ir savivaldybės biudžetų ir lėšos, kurios nėra biudžeto lėšų dalis.

Iš viso trumpalaikio turto biudžetinė įstaiga „X“ turi už 40079 Lt.

Turtas iš viso pagal dabartinės biudžetinės įstaigos „X“ finansinės atskaitomybės duomenis užpildytoje finansinės būklės ataskaitoje lygus 121270 Lt.

Pagal išlaidų sąmatų vykdymo balansą įstaigos aktyvas sudaro 442243 Lt. Taigi, susidaro 320973 Lt (442243-121270) skirtumas, lygus ilgalaikio turto nusidėvėjimo bei trumpalaikio turto vertės sumai. Iš dalies skirtumas susidaro dėl to, kad finansinės būklės ataskaitoje ilgalaikis turtas vaizduojamas ne įsigijimo verte (kaip dabartinėje finansinės atskaitomybės balanso formoje), o likutine verte.

Finansinės būklės ataskaitos „Finansavimo“ straipsnyje, pagal antrąjį viešojo sektoriaus apskaitos standartą „Finansinės būklės ataskaita“, turi būti rodomos sumos, gautos iš valstybės biudžeto, savivaldybės biudžeto, iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių institucijų bei kitų šaltinių.

Finansavimas iš valstybės, savivaldybės biudžeto dar detalizuotas į:

- ✓ piniginiam turtui įsigyti (sumos, gautos iš valstybės, savivaldybės biudžeto ar kito finansavimo šaltinio, iš kurio įsigytas ilgalaikis turtas ir atsargos);
- ✓ kitoms išlaidoms (sumos, skirtos biudžetinės įstaigos einamosioms išlaidoms dengti, išskyrus įsigytas ir dar nesunaudotas atsargas, kurių balansinė vertė finansinės atskaitomybės datai rodoma straipsnyje „Nepiniginiam turtui įsigyti“).

Tuo tarpu išlaidų sąmatų vykdymo balanse finansavimas išskirtas tik į finansavimą iš biudžeto ir iš kitų šaltinių. Todėl, pildant naująją balanso formą, finansavimo iš kitų šaltinių

straipsnio suma turėtų būti imama iš dabartinės balanso formos „Mokėtinų lėšų“ skyriaus 64 eilutės „Atsiskaitymai už pavedimų lėšas“, o taip pat atitinkamos sumos iš pajamų už suteiktas paslaugas.

Taigi, finansinės informacijos vartotojas, nevisiškai įsigilinęs į biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės pildymo ypatumus, gali nesuprasti, kur pavaizduotos lėšos, gautos iš biudžeto ir kur – iš kitų šaltinių.

Kadangi biudžetinės įstaigos „X“ atveju, pagal dabartinės finansinės atskaitomybės duomenis, finansavimas per 2005 finansinius metus gautas tik iš dviejų šaltinių – savivaldybės biudžeto ir kitų šaltinių, - finansinės būklės ataskaitoje šie straipsniai ir pateikiami.

Atkreipiant dėmesį į finansavimo sumų registravimo ypatumus šiose finansinėse ataskaitose, reikėtų pabrėžti, jog išlaidų sąmatų vykdymo balanso „Finansavimo“ skyriuje gautos iš savivaldybės biudžeto sumos rodomos likutine verte. Biudžetinės įstaigos „X“ atveju ši suma lygi 37286 Lt (pagal pažymą dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“ (Priedas Nr. 2)). Tačiau, nagrinėjant antrąjį viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą „Finansinės būklės ataskaita“, suma balanso formoje turi būti rodoma visa gauta per ataskaitinius metus, t.y. finansinės būklės ataskaitos dalyje „Finansavimas“ rodomos sumos, gautos iš valstybės ir/ar savivaldybės biudžeto ir kitų šaltinių. Kadangi konkretūs reikalavimai finansavimo apskaitai ir pateikimui bei informacijos atskleidimui finansinėje atskaitomybėje nustatyti dar neparengtame dvidešimtajame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte „Finansavimas“, lieka abejonių dėl šios sumos atskleidimo pildomoje finansinės būklės ataskaitoje.

Pildant finansinės būklės ataskaitą ne likutine, bet visa per ataskaitinius metus gauta finansavimo suma, biudžetinės įstaigos „X“ ši suma būtų lygi 501113 Lt:

- ✓ iš kitų šaltinių finansavimo suma per metus lygi 25941 Lt – iš aiškinamojo rašto;
- ✓ iš savivaldybės biudžeto finansavimo suma lygi 475172 Lt – iš pažymos dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“ – 515885 Lt ir biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą ataskaitos – 40715 Lt.

Taigi, pildant finansinės būklės ataskaitos „Finansavimo“ straipsnį, vėl (kaip ir ilgalaikio turto atveju) atsiranda nesutapimas tarp sumos, reikalingos įrašyti į išlaidų sąmatų vykdymo balanso atitinkamą skyrių ir sumos, reikalingos įrašyti į finansinės būklės ataskaitos atitinkamą straipsnį. Dėl šios priežasties atsiranda skirtumas tarp finansinės būklės ataskaitos balanso ir dabartinės finansinės atskaitomybės balanso formos.

Jeigu dabartinėje balanso formoje finansavimo suma būtų vaizduojama likutine verte kaip ir išlaidų sąmatų vykdymo balanse, šios sumos sutaptų ir nebūtų iškreipiama lygybė tarp turto iš viso bei finansavimo, įsipareigojimų ir grynojo turto iš viso dabartinės balanso formos – aktyvo ir pasyvo atžvilgiu (išskyrus aukščiau minėtą turto atvaizdavimo finansinės ataskaitos formoje atvejį).

Biudžetinių įstaigų išlaidų sąmatų vykdymo balanso pasyvo dalyje išskirtas „Fondų“ skyrius. Jis dar detalizuojamas į ilgalaikio, trumpalaikio ir kitus fondus. Pagal naująją biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakciją dar išskirtas ir finansinio turto fondas. Pildomoje finansinės būklės ataskaitoje šio straipsnio nėra todėl, kad ilgalaikis turtas šioje finansinėje ataskaitoje vaizduojamas ne įsigijimo, o likutine verte. Šio skyriaus sumų nevaizdavimas finansinės būklės ataskaitoje – antroji priežastis, dėl ko nesutampa pildomos finansinės būklės ataskaitos ir išlaidų sąmatų vykdymo balanso lygybės.

Dar viena naujovė finansinės atskaitomybės pildyme – įstaigos įsipareigojimų skirstymas į ilgalaikius ir trumpalaikius. Išlaidų sąmatų vykdymo balanse įsipareigojimai kaip ir naujoje balanso formoje detalizuoti pagal paskirtį, t.y. kam tos sumos turi būti sumokėtos: ar tiekėjams ir rangovams, ar atskaitingiems asmenims ir t.t., tik čia įsipareigojimai neišskirti į trumpalaikius ir ilgalaikius.

Trumpalaikius biudžetinės įstaigos „X“ įsipareigojimus sudaro mokėtinos sumos į biudžetus ir fondus bei tiekėjams mokėtinos sumos. Ši suma lygi 333 Lt. Kaip darbe minėta, „Mokėtinų lėšų“ skyriuje 64 eilutės „Atsiskaitymų už pavedimų lėšas“ suma priskirtina įstaigos finansavimo straipsniui.

Į finansinės būklės ataskaitoje grynojo turto straipsnio eilutę „Sukauptas perviršis (deficitas)“ suma atkeliami iš veiklos rezultatų ataskaitos eilutės „Grynasis laikotarpio perviršis (deficitas)“.

Pastebėtina ir tai, jog į finansinės būklės ataskaitą nereikėjo įkelti sąnaudų, išlaidų ir pajamų skyrių sumų iš išlaidų sąmatų vykdymo balanso. Šios sumos turi atispindėti veiklos rezultatų ataskaitoje.

3.2. Veiklos rezultatų ataskaitos pildymo ypatumai

Biudžetinės įstaigos „X“ pildoma biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaita tik dalinai užpildo naująją veiklos rezultatų ataskaitą, t.y. tik išlaidų straipsnius. Pajamų straipsniai pildomi pagal išlaidų sąmatos vykdymo balanso ir kitų finansinės atskaitomybės priedų duomenis.

Kadangi, pildant veiklos rezultatų ataskaitą, didesnė dalis duomenų išrenkama iš biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitos, todėl jas palyginus, galima teigti, jog:

- ✓ veiklos rezultatų ir biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitose skiriasi „išlaidų“ ir „sąnaudų“ sąvokos (išlaidų sąvoka lieka toliau nagrinėjamoje pinigų srautų ataskaitoje pinigų srautų atvaizdavimui);
- ✓ veiklos rezultatų ataskaitoje nebelieka išlaidų skirstymo į faktines ir kasines dėl kaupimo principo įvedimo apskaitos tvarkymui ir finansinės atskaitomybės sudarymui.

Pagrindines veiklos pajamas veiklos rezultatų ataskaitoje sudaro finansavimo ir kitos pagrindinės veiklos pajamos. Pagal trečiąjį viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartą „Veiklos rezultatų ataskaita“, finansavimo pajamas sudaro visų finansavimo šaltinių, tarp jų ir asignavimų, *panaudota dalis* per ataskaitinį laikotarpį programų vykdymo sąnaudoms kompensuoti.

Į biudžetinės įstaigos „X“ finansavimo pajamų straipsnį „Iš savivaldybių biudžetų“ įrašoma suma iš pažymos dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“ (Priedas Nr. 2). Iš čia matosi, jog įstaiga per finansinius metus panaudojo gauto finansavimo už 498492 Lt (tai atspindi 5 eilutė „Ataskaitiniais metais nurašyta išlaidų suma“). Tačiau į šias finansavimo pajamas įeina ir įstaigos uždirbtos ir panaudotos pajamos iš komercinės veiklos, lygios 40713 Lt (40715+388-390), todėl iš viso finansavimo pajamos sudaro $498492-40713=457779$ Lt (40713 Lt suma turi būti atspindėta veiklos rezultatų ataskaitos „Kitos pagrindinės veiklos pajamos“ straipsnyje). Tačiau pildant veiklos rezultatų ataskaitą pagal kaupimo principą, kitos pagrindinės veiklos pajamos būtų lygios 40715 Lt (už tokią sumą įstaiga suteikė paslaugų per ataskaitinius metus). Tuo tarpu finansavimo pajamos iš savivaldybių biudžetų sudarytų 490197 Lt ($515885-40715+15027$).

Iš kitų finansavimo šaltinių įstaiga yra gavusi 25941 Lt (pagal aiškinamąjį raštą), tačiau per ataskaitinius metus panaudojusi praeitų metų nepanaudotą likutį – 3323 Lt ir gautą šių metų paramą (25941 Lt). Tačiau pagal išlaidų sąmatų vykdymo balansą biudžetinė įstaiga „X“ metų pabaigai paliko nepanaudotą likutį už 2072 Lt, todėl bendra finansavimo pajamų iš kitų šaltinių suma lygi 27192 Lt ($3323+25941-2072$).

Iš viso biudžetinė įstaiga „X“ per finansinius metus gavo ir panaudojo pagrindinės veiklos pajamų už 558104 Lt ($517389+40715$).

Taigi, pildant veiklos rezultatų ataskaitą, labai svarbu teisingai išsirinkti duomenis iš dabartinės biudžetinės įstaigos „X“ finansinės atskaitomybės formų, t.y. kiek ir iš kokių šaltinių biudžetinė įstaiga per 2005 metus yra gavusi finansavimo iš savivaldybės biudžeto, kiek iš kitų šaltinių bei kiek ji pati uždirbo per šiuos metus, taip pat, kiek šių lėšų ji panaudojo vykdydama veiklą, bei tiksliai atskirti pagrindinę ir kitą įstaigos veiklas.

Pagrindinės veiklos sąnaudos nagrinėjamoje finansinės atskaitomybės formoje detalizuotos panašiai kaip ir biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitoje, tik aptikti šie skirtumai:

- ✓ nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos imamos iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaitos (turto nusidėvėjimas (amortizacija); pokytis per metus);
- ✓ komunalinių paslaugų ir ryšių sąnaudų straipsnis biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitoje atskirai išskirtas į šildymą, elektros energiją, ryšių paslaugas, vandentiekį ir kanalizaciją;

- ✓ į kitų sąnaudų straipsnį veiklos rezultatų ataskaitoje duomenys sumuojami iš medikamentų, aprangos ir avalynės, spaudinių, kitų prekių bei kitų paslaugų.

Taigi galima pastebėti, jog dabartinėje išlaidas rodančioje finansinės atskaitomybės formoje išlaidos išskaidytos kur kas detaliau nei būsimoje finansinės būklės ataskaitoje. Dėl to ateityje vaizdas apie biudžetinės įstaigos patirtas išlaidas vykdant veiklą nebus toks detalus.

Iš viso biudžetinė įstaiga „X“ per finansinius metus patyrė išlaidų už 558104 Lt.

Pagrindinės veiklos perviršis (deficitas) sudaro 0 Lt. Ši suma nulinė, nes visas finansavimas padengia įstaigos per finansinius metus patirtas išlaidas.

Grynasis laikotarpio perviršis (deficitas) taip pat lygus 0 Lt. Ši suma turi būti perkeliama į finansinės būklės ataskaitos „Sukauptas perviršis (deficitas)“ eilutę.

3.3. Biudžetinės įstaigos „X“ pinigų srautų ataskaitos pildymas

Biudžetinės įstaigos „X“ pildoma pinigų srautų ataskaita galės būti naudojama kaip papildoma priemonė įvertinant ir analizuojant biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitą, nes abejose atsispindi tiek gautos įplaukos, tiek piniginių lėšų panaudojimas atliekant jai pavestas funkcijas, numatytas biudžetinės įstaigos veiklą reglamentuojančiuose dokumentuose. Išlaidų pinigų srautų ataskaitoje grupavimas labai panašus į išlaidų grupavimą veiklos rezultatų ataskaitoje, tik pinigų srautų ataskaitoje, kaip ir išlaidų sąmatų įvykdymo ataskaitoje, neįtrauktos nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos (mat, jos neparodo pinigų judėjimo). Taip pat pastebėtina tai, jog išlaidų sąmatų įvykdymo ataskaitoje išlaidų skyrius smulkiau detalizuojamas, pavyzdžiui, išskirtos išlaidos mitybai, medikamentams, atskirai šildymui, elektros energijai, vandentiekiui bei ryšiams, taip pat išlaidos aprangai ir patalynei, spaudiniams.

Be to, pinigų srautų grupavimas pagal veiklą į pagrindinius, investicinius ir finansinius pinigų srautus suteiks informacijos vartotojams tokių duomenų, kurie leis įvertinti tam tikros veiklos įtaką biudžetinės įstaigos „X“ finansinei būklei bei nurodys, kokios veiklos dėka įstaiga sukurs ar sunaudos pinigus ir pinigų ekvivalentus. Tokios analizės pagal dabartinės finansinės atskaitomybės duomenis informacijos vartotojams nepavyktų. Be to, pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos įplaukų sričių išskirstymas parodys, iš kokių veiklos sričių ir kiek – savivaldybės biudžeto, kitų fondų ir kitų šaltinių ar specialiosioms programoms iš biudžeto, įstaiga gauna lėšas. Todėl ruošiant vien tik biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitą, nebus aišku, ar pinigines lėšas įstaiga gavo tik iš savivaldybės biudžeto, ar ir iš kitų šaltinių. Mat šios ataskaitos stulpelyje „Gauti asignavimai kartu su įskaitytu specialiuoju programų lėšų likučiu“ neišskirstyti gauti pinigų srautai pagal šaltinius.

Kaip reglamentuoja penktasis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Pinigų srautų ataskaita“, pagrindinės veiklos įplaukų „Iš kitų fondų ir kitų šaltinių“ eilutėje įrašoma suma, lygi 11711 Lt. Ši pinigų suma biudžetinei įstaigai „X“ pervesta į sumų pagal

pavedimus sąskaitą einamosioms išlaidoms. Kita šių lėšų dalis, skirta nepiniginiam turtui įsigyti, įrašoma į finansinės veiklos įplaukų eilutę „Iš fondų ir kitų šaltinių“.

Bendra sumų pagal pavedimus suma paimama iš įstaigos aiškinamojo rašto, nes jokiose kitose finansinės atskaitomybės formose ji nėra atspindėta. Todėl, apskaitos informacijos vartotojas, nematydamas pinigų srautų atskaitos duomenų, nesuprastų, iš kur ir kokiais veikalais įstaiga gavo lėšų. Taigi, nagrinėjamoji finansinės atskaitomybės forma pakankamai svarbi ir informatyvi apskaitinės informacijos požiūriu.

Pagrindinės veiklos įplaukų eilutėje „Iš savivaldybės biudžeto“ įrašoma suma, lygi 457779 Lt. Taip pat užpildoma ir „Už suteiktas paslaugas“ eilutė.

Išlaidos pinigų srautų ataskaitoje pateikiamos pagal jau užpildytą veiklos rezultatų atskaitą, t.y. atvaizduojamos išlaidos (išmokos) darbo užmokesčiui ir socialiniam draudimui, komunalinėms paslaugoms ir ryšiams, komandiruotėms, transportui, kvalifikacijos kėlimui, remontui ir eksploatacijai ir kitoms išlaidoms.

Iš viso gryniesi pagrindinės veiklos pinigų srautai sudaro (5682) Lt, o gryniesi finansinės veiklos pinigų srautai – 15547 Lt.

Pagal pinigų srautų atskaitos duomenis galima teigti, jog biudžetinės įstaigos „X“ finansinei būklei didžiausią įtaką daro pagrindinės veiklos pinigų srautai, nors įstaigos finansinę būklę lemia ir finansinės veiklos įplaukos (15547 Lt suma). Taip pat pastebima, jog gana mažą įplaukų per atskaitinius metus dalį įstaiga gavo teikdama paslaugas (tik 40713 Lt), o pagrindinės pajamos biudžetinės įstaigos funkcijoms vykdyti visgi gaunamos iš savivaldybės biudžeto (457779 Lt).

Reziumuojant, galima teigti, jog tokių išsamių duomenų taikant dabartinę apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, apskaitos informacijos vartotojas tikrai neras vienoje finansinės atskaitomybės formoje. Šiuos duomenis reikėtų rinkti iš tokių finansinės atskaitomybės formų:

- ✓ Pažyma dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“;
- ✓ Biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą ataskaita;
- ✓ Paaiškinamasis raštas prie finansinės atskaitomybės;
- ✓ Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita;
- ✓ Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita.

3.4. Grynojo turto pokyčių atskaitos pildymas

Grynojo turto pokyčių ataskaitoje pateikiama įstaigos informacija apie grynojo turto pasikeitimus per atskaitinį laikotarpį.

Kadangi biudžetinė įstaiga „X“ neturi suformavusi nei perkainojimo, nei kitų rezervų, šioje ataskaitoje pateikiama tik sukaupto perviršio (deficito) suma. Ji lygi veiklos rezultatų ataskaitoje nurodytam grynajam laikotarpio perviršiui (deficitui).

Užpildžius pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės parengtų standartų projektų reikalavimus finansines ataskaitas biudžetinės įstaigos „X“ dabartinės finansinės atskaitomybės formų duomenimis, galima daryti išvadą, jog būsimos finansinės atskaitomybės formos tiksliai ir teisingai apskaitos informacijos vartotojams atskleis biudžetinių įstaigų tiek finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, tiek grynojo turto pokyčius. Tai galima pagrįsti tuo, jog:

- ✓ ilgalaikis turtas bus įvertintas tikrąja verte, t.y. jis atspindės tikrąją biudžetinių įstaigų disponuojamo turto vertę.
- ✓ turtas bei įsipareigojimai bus išskirti į ilgalaikius ir trumpalaikius, dėl ko apskaitos informacijos vartotojai galės susidaryti realų vaizdą, tiksliai atspindintį biudžetinių įstaigų finansinę būklę.
- ✓ pinigų srautų vaizdavimo dėka galima bus prognozuoti biudžetinių įstaigų pinigų srautus ateityje.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reforma siekiama taip pakeisti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, kad būtų gaunama patikima ir objektyvi informacija, kurios reikia ekonominiams sprendimams priimti. Ji taip pat turi prisidėti prie veiksmingesnio valstybės išteklių valdymo ir skaidresnio jų naudojimo. Taigi, svarbiausi argumentai, vedantys link apskaitos sistemos kaupimo principu, - valstybės išlaidų kontrolė bei efektyvus jų valdymas, o taip pat teisingas atspindėjimas finansinėje atskaitomybėje.

2. Kaupimo principu parengta finansinė atskaitomybė apima pajamas, sąnaudas, turtą, įsipareigojimus ir grynąjį turtą. Finansinę atskaitomybę, parengtą kaupimo principu, pagal Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus, turėtų sudaryti finansinės būklės ataskaita arba balansas, finansinės veiklos rezultatų ataskaita, grynojo turto pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis raštas.

3. Vienas pagrindinių kaupimo principo požymių – pajamų ir joms uždirbti patirtų sąnaudų kaupimas per ataskaitinį laikotarpį, t.y. pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti prilyginamos joms uždirbti patirtoms sąnaudoms. Viešajame sektoriuje kaupimo principas taikomas ne grynajam rezultatui išvesti, kaip verslo sektoriuje, bet veiklos efektyvumui nustatyti. Tuo tarpu pinigų principu tvarkomos apskaitos atveju įstaigų veiklos efektyvumas nėra nustatomas, taigi viešojo sektoriaus perėjimas prie kaupimo principo užpildytų šią spragą.

4. Peržvelgus konkrečius įvairių pasaulio šalių mėginimus įtvirtinti apskaitoje kaupimo principą, galima teigti, jog šalių vyriausybės pačios privalo imtis atsakomybės ir nuoseklaus kaupimo principo viešajame sektoriuje įgyvendinimo priemonių proceso. Tik visiškai įsitikinusi šios sistemos įgyvendinimo nauda, šalių vykdomoji valdžia gali pradėti ruošti Tarptautinių Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų taikymui praktikoje.

5. Dabartinė biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės struktūra nėra vieninga visoms įstaigoms, t.y. kiekviena biudžetinė įstaiga, priklausomai nuo jos steigimo nuostatuose įtvirtintų vykdyti funkcijų ir programų, be privalomų finansinės atskaitomybės formų tokių, kaip išlaidų sąmatų vykdymo balansas ar išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita, pildo ir jai privalomas kitas finansinės atskaitomybės formas atsižvelgiant į vykdomą veiklą. Pradėjus taikyti Viešojo sektoriaus apskaitos standartus, situacija šiek tiek pasikeis, t.y. be šių standartų nuostatuose reglamentuotų finansinės atskaitomybės formų, viešojo sektoriaus ūkio subjektai rengs papildomas finansinių ataskaitų formas finansinės informacijos tikslinimams.

6. Išnagrinėjus naująją Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakciją, rasti šie pastebėjimai:

- ✓ taisyklėse pabrėžta, jog biudžetinių įstaigų pajamos registruojamos apskaitoje jas uždirbus, t.y. pirkėjui perdavus prekes ir suteikus paslaugas. Senoje biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakcijoje tai nepabrėžta.
- ✓ tvarkant ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto apskaitą, biudžetinei įstaigai suteikta galimybė detalizuoti turto sąskaitas smulkiau apskaitos, nusidėvėjimo skaičiavimo ir atskaitomybės sudarymo tikslais.
- ✓ pagal nuo 2006 metų sausio 1 dienos pakeistą ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo tvarką, išlaidų sąmatos vykdymo balanso formoje tikroviškiau atsispindės ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos jį įsigijus ataskaitinių metų pabaigoje.
- ✓ pokyčiai išlaidų straipsnių valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų ekonominėje išlaidų klasifikacijoje, numatant papildomas sąskaitas gautinoms ir mokėtinoms sumoms registruoti, turėtų sudaryti prielaidas apskaitos informacijos vartotojams geriau atlikti išankstinę finansų kontrolę bei palengvinti biudžeto išlaidų sąmatų vykdymo ataskaitų sudarymą.
- ✓ naujoje biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių redakcijoje pabrėžta, jog faktinės išlaidos registruojamos ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, buhalterinėje apskaitoje, t.y. biudžetinės įstaigos faktines išlaidas apskaitoje turi registruoti tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos.

7. Nagrinėjant dabartinės ir būsimos biudžetinių įstaigų finansinės atskaitomybės rengimo ypatybes, pastebėti šie skirtumai:

- ✓ pagal finansinės būklės ataskaitos standartą, biudžetinių įstaigų tiek nematerialusis, tiek ilgalaikis materialusis ir finansinis turtas šioje formoje atvaizduojamas ne įsigijimo savikaina, o likutine verte, t.y. apskaitos informacijos vartotojas, norėdamas sužinoti sumą, už kurią įstaiga disponuoja ilgalaikiu materialiuoju ir nematerialiuoju turto, turėtų peržvelgti abi išlaidų sąmatų vykdymo balanso puses – aktyvą, kur vaizduojamas turtas įsigijimo verte ir pasyvą, kuriame atspindimas ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas.
- ✓ „Išlaidų sąmatų vykdymo balanse“ ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas vaizduojamas kartu, t.y. čia, priešingai nei finansinės būklės ataskaitoje, ilgalaikis turtas neišskirtas į materialųjį ir nematerialųjį, tačiau šie duomenys atsispindi prie finansinės atskaitomybės ruošiamoje finansinėje ataskaitoje „Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita“.

- ✓ dabartinėje atskaitomybės formoje „Išlaidų sąmatų vykdymo balansas“ trumpalaikis materialusis turtas vaizduojamas kaip atskiras skyrius, t.y. atsargos, gautinos lėšos, pinigai į trumpalaikio turto skyrių neįskaitomi.
- ✓ „Išlaidų sąmatų vykdymo balanse“ išipareigojimų skyrius neišskirtas į ilgalaikius ir trumpalaikius (kaip naujoje finansinės atskaitomybės formoje „Finansinės būklės ataskaita“). Šiuos straipsnius atitinka „Mokėtinos lėšos“, detalizuotos pagal kreditorius bei užbalansinėse „Išlaidų sąmatų vykdymo balanso“ sąskaitose ilgalaikių skolų sąskaitos.
- ✓ veiklos rezultatų ataskaitą tik iš dalies atitinka „Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita“, nes čia atsispindi tik biudžetinių įstaigų kasinės ir faktinės išlaidos, tuo tarpu „Išlaidų sąmatų vykdymo balanso“ pasyvo dalyje atsispindi finansavimo bei kitos pajamos.
- ✓ duomenys, reikalingi pinigų srautų ataskaitai pildyti, atsispindi „Biudžeto sąmatos įvykdymo ataskaitos“ skiltyje „Gauti asignavimai kartu su įskaitytu specialiuju programų lėšų likučiu“. Tuo tarpu biudžetinių įstaigų išmokos bei jų detali klasifikacija vaizduojama išlaidų sąmatų įvykdymo apyskaitoje.
- ✓ dabartinio aiškinamojo rašto, priešingai nei būsimąjo, sudarymo taisyklės, struktūra nėra reglamentuoti.

8. Palyginus veiklos rezultatų ir biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitas, galima teigti, jog:

- ✓ veiklos rezultatų ir biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitose skiriasi „išlaidų“ ir „sąnaudų“ sąvokos (išlaidų sąvoka lieka toliau nagrinėjamoje pinigų srautų ataskaitoje pinigų srautų atvaizdavimui);
- ✓ veiklos rezultatų ataskaitoje nebelieka išlaidų skirstymo į faktines ir kasines dėl kaupimo principo įvedimo apskaitos tvarkymui ir finansinės atskaitomybės sudarymui.

9. Pagrindinės veiklos sąnaudos finansinės atskaitomybės formoje detalizuotos panašiai kaip ir biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitoje, tik aptikti šie skirtumai:

- ✓ nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos imamos iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaitos (turto nusidėvėjimas (amortizacija); pokytis per metus);
- ✓ komunalinių paslaugų ir ryšių sąnaudų straipsnis biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaitoje atskirai išskirtas į šildymą, elektros energiją, ryšių paslaugas, vandentiekį ir kanalizaciją;
- ✓ į kitų sąnaudų straipsnį veiklos rezultatų ataskaitoje duomenys sumuojami iš medikamentų, aprangos ir avalynės, spaudinių, kitų prekių bei kitų paslaugų.

10. Tokių išsamių duomenų iš pinigų srautų ataskaitos apskaitos informacijos vartotojas neras vienoje finansinės atskaitomybės formoje. Šiuos duomenis reikėtų rinkti iš tokių finansinės atskaitomybės formų:

- ✓ Pažyma dėl lėšų sąskaitoje 230 „Finansavimas iš biudžeto“;
- ✓ Biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą ataskaita;
- ✓ Paaškinamasis raštas prie finansinės atskaitomybės;
- ✓ Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo ataskaita;
- ✓ Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apyskaita.

PASIŪLYMAI

Kadangi Lietuvos Respublikos finansų ministerija 2005 metais jau pradėjo Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą bei parengė koncepciją šiai reformai įgyvendinti, biudžetinės įstaigos neišvengiamai nuo 2008 metų sausio 1 dienos apskaitą tvarkys ir finansinę atskaitomybę rengs kaupimo principu. Tik nuo apskaitos sistemos reformos pasirinktos priemonių įgyvendinimo strategijos priklausys apskaitos pokyčių perspektyvos, t.y. ar valstybė įgyvendins užsibrėžtus tikslus: iš viešojo sektoriaus rengiamos finansinės atskaitomybės gauti patikimą ir objektyvią informaciją, kurios reikia ekonominiams sprendimams priimti bei prisidėti prie veiksmingesnio valstybės išteklių valdymo ir skaidresnio jų naudojimo.

Kadangi pagrindiniai motyvai, skatinantys keisti viešojo sektoriaus apskaitos sistemą, yra rengiamos finansinės atskaitomybės kokybė bei valstybės išlaidų kontrolė ir efektyvus turto valdymas, valstybės viešojo sektoriaus apskaitos specialistams kartu su vykdomosios valdžios kontrole reiktų vieningai ir tendencingai kreipti dabartinę apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą kaupimo apskaitos kryptim.

LITERATŪRA IR ŠALTINIAI

1. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas Nr. I-1113*. (1995) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: Irs.lt. Aktuali redakcija nuo 2004 11 04. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=246528&p_query=&p_tr2=
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo tvarkos patvirtinimo Nr. 543*. (2004) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: Irs.lt. Aktuali redakcija nuo 2005 06 21. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=258855&p_query=&p_tr2=
3. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574*. (2001) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: Irs.lt. Aktuali redakcija nuo 2003 12 18. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416&p_query=&p_tr2=
4. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. *Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo Nr. 70*. (2001) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: Irs.lt. Nauja redakcija nuo 2006 01 06. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=129305&p_query=&p_tr2=
5. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. *Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklių patvirtinimo Nr. 1K-170*. (2005) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: Irs.lt. Įsigalioja nuo 2005 06 01. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=256668&p_query=&p_tr2=
6. Van der Hoek, M.P. (2005) *From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience*. Erasmus University Rotterdam (EUR): Erasmus School of Law. Prieiga per internetą: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=664138
7. TARTU UNIVERSITY SCHOOL OF ECONOMICS AND BUSINESS ADMINISTRATION INSTITUTE OF FINANCE AND ACCOUNTING. (2005) *Accounting and performance management perspectives in business and public sector organizations*. Tartu: Bookmill Press, 272 p. ISBN 9985-4-0454-8.
8. Ball, I., (2005) *Achieving Greater Accountability in Government through Improved Public Sector Financial Reporting*. Orlando, Florida. Prieiga per internetą: http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/IBall_AGA_July_2005.doc

9. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo Nr. 718.* (2005) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Įsigalioja nuo 2005 07 01. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=258812&p_query=&p_tr2=

10. ŠAKYTĖ, J. (2004) Biudžetinių įstaigų apskaitoje įtvirtinamas kaupimo principas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, sausis, 9-10 p.

11. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymas Nr. I-430.* (2003) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2005 11 17. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=267331&p_query=&p_tr2=

12. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. *Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001 m. kovo 16 d. "Dėl Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo" pakeitimo Nr. IK-405.* (2005) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Įsigalioja nuo 2006 01 06. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=268819&p_query=&p_tr2=

13. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. *Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas Dėl valstybės ir savivaldybių biudžetų vykdymo, Biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų sąmatų vykdymo ataskaitų sudarymo taisyklių ir formų patvirtinimo 2004 m. Pakeitimo Nr. IK-413.* (2004) LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Įsigalioja nuo 2005 01 07. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=248205&p_query=&p_tr2=

14. *International Public Sector Accounting Standards.* (2006) Prieiga per internetą: http://www.ifac.org/Members/Downloads/2006_A5_IPSAS_1.pdf

15. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą: [http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/1_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/1_VSAFAS.pdf)

16. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą: [http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/2_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/2_VSAFAS.pdf)

17. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą: [http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/3_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/3_VSAFAS.pdf)

18. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą:
[http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/4_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/4_VSAFAS.pdf)

19. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą:
[http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/5_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/5_VSAFAS.pdf)

20. *Apskaitos reforma.* (2005) Prieiga per internetą:
[http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/\\$File/6_VSAFAS.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/0CBB2755DD722215C22570EE00279BA6/$File/6_VSAFAS.pdf)

Egle Nosenkaite. Changes in Financial Reports of the Public Sector // Master Paper. – Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University, 2006. - 53 p.

SUMMARY

The object of this research – financial reports in public sector.

There is discussing about the budget institutions financial reports changes according to internationally accepted public sector accounting standards in the master thesis.

Also there is mentioned about the practices of other countries of adopting international accounting standards in their own accounting systems.

There is also represented the example of analysis how to fulfill financial statements in accordance with “X” budget institution real financial report’s data. At once there is talking about the advantages and disadvantages of fulfilling that financial reporting on public sector accounting standards basis.

PRIEDAI

1. Išlaidų sąmatų vykdymo 2006 m. sausio 1 d. balansas.
2. Pažyma dėl lėšų sąskaitoje 230 "Finansavimas iš biudžeto".
3. Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita.
4. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto 2005 m. apyskaita.
5. Biudžetinių įstaigų bei valstybinių mokslo ir studijų institucijų pajamų įmokų į biudžetą 2006 m. sausio 1 d. ataskaita.
6. Atsargų ir trumpalaikio materialiojo turto 2005 m. apyskaita.
7. Pažyma dėl išlaidų sąmatų vykdymo balanso likučių.
8. Ikimokyklinių, visų tipų bendrojo lavinimo, internatinių ir vaikų globos bei kitų švietimo įstaigų etatų ir kontingento plano įvykdymo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita.
9. Debitorinio ir kreditorinio įsiskolinimo 2006 m. sausio 1 d. ataskaita.
10. Aiškinamasis raštas.
11. Pažyma dėl atsargų ir trumpalaikio turto įsigijimo ir nurašymo iš apskaitos.
12. Finansinės būklės ataskaita.
13. Veiklos rezultatų ataskaita.
14. Pinigų srautų ataskaita.
15. Grynojo turto pokyčių ataskaita.