

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaita, finansai ir bankininkystė
Kodas 62104S105

DALIA MONTVILIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APSKAITOS REGLAMENTAVIMO LIETUVOJE TYRIMAS

Kaunas 2007

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

DALIA MONTVILIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APSKAITOS REGLAMENTAVIMO LIETUVOJE TYRIMAS

Darbo vadovas _____
(parašas)

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

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2007

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	6
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS.....	7
1. APSKAITOS HARMONIZAVIMO IR STANDARTIZAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI.....	9
1.1. <i>Apskaitos standartizavimo esminiai aspektai</i>	9
1.2. <i>ES Direktyvos</i>	16
1.3. <i>TAS ir apskaitos harmonizavimas bei standartizavimas Lietuvoje</i>	20
2. APSKAITOS TYRIMO METODIKA.....	32
2.1. <i>Tyrimo metodo nustatymas</i>	32
2.2. <i>Tyrimo metodo apskaitos organizavime apibūdinimas</i>	34
3. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO TYRIMAS IR REZULTATAI.....	41
3.1. <i>Tyrimo rezultatų pristatymas</i>	41
3.2. <i>Rekomendacijos ir gautų rezultatų apibendrinimas</i>	52
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	54
SANTRAUKA	56
SUMMARY	57
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	58
PRIEDAI	61

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė TAS palyginimas su nacionaline apskaitos praktika	15
2 lentelė VAS tarpusavio palyginimai	49
3 lentelė Anksčiau savanoriškai perkainoto ar privalomai indeksuoto turto apskaita įmonėse pagal VAS	49

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1pav. Apskaitos tyrimo proceso etapų schema.....	35
2pav. Anketos vieta tyrimo procese.....	40
3pav. Ūkio subjektų pasiskirstymas Lietuvoje pagal teisinę ir nuosavybės formą.	42
4pav. Ūkio subjektų pasiskirstymas tyrime.....	42
5pav. Procentinė dalis visų ištirtų ūkio subjektų pagal darbuotojų skaičiaus grupes Lietuvos mastu.	43
6pav. Įmonėje užimamos pareigos.....	44
7pav. Atsakymų į klausimą „Ar jūsų įmonėje yra apskaitos politika?“ pasiskirstymas.	45
8pav. Įmonės bendradarbiavimas su užsienio šalimis.....	46
9pav. Apskaitos tvarkymo naujovių nauda ir trūkumai	47
10pav. Nauda ir didžiausios problemos, kylančios taikant VAS.....	48
11pav. Trūkumas informacijos ir žinių darbuotojams taikant naujoves apskaitoje	50
12pav. Problemos trukdančios darbuotojui kelti kvalifikaciją kaip apskaitos specialistui.....	51
13pav. Neaiškumų kylančių, tvarkant įmonės apskaitą pagal VAS, sprendimai	52

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

VAS – Verslo apskaitos standartai

TAS – Tarptautiniai apskaitos standartai

ES – Europos Sąjunga

TASK – Tarptautinis apskaitos standartų komitetas

TAST – Tarptautinė apskaitos standartų taryba

LSD – Lietuvos Statistikos Departamentas

IVADAS

Tiriamama problema. Apskaitos reglamentavimas Lietuvoje įstojus į Europos Sąjungą.

Viena iš problemų, su kuria susiduriame bendradarbiaujant su kitomis pasaulio šalimis apskaitos praktikoje – skirtinga apskaitos politika. Daugiausia problemų dėl skirtingų apskaitos standartų kyla investuotojams ir finansinės informacijos analitikams. Finansinės informacijos analitikai savo sprendimus grindžia remdamiesi finansinių ataskaitų duomenimis. Analizuojant skirtingų šalių ūkio subjektų finansines ataskaitas, tenka įsitikinti finansinių duomenų teisingumu ir atrasti galimybę juos palyginti. Tačiau dažnai to padaryti be tam tikrų koregavimų būna neįmanoma. Todėl ir Lietuvai einant į skaidresnę ir finansiškai tobesnę ekonomiką, reikia gerinti apskaitos politiką.

Europos Sąjunga (ES) – tai Europos valstybių asociacija, kurios tikslas yra politinė ir ekonominė valstybių integracija. Galima paminėti, kad ES valstybių narių tam tikros sritys yra reglamentuojamos nevienodai. Galima to išvengti, ieškant bendrų ir naujų verslo formų virš nacionaliniais aktais reglamentuojamos veiklos Europos Sąjungos valstybėse.

Šio darbo tyrimo tikslas: Apskaitos politikos pagrindu iširti apskaitos organizavimą Lietuvoje, išnagrinėjant VAS taikymo problemas ir naudą, bei nustatyti galimas specialistų kvalifikacijos kėlimo problemas.

Tyrimo uždaviniai:

1. Mokslinės literatūros išanalizavimas, pagrindžiant tyrimų būtinumą.
2. Tinkamos metodikos parinkimas apskaitos reglamentavimo tyrimui.
3. Parodyti kaip VAS pritaikomi apskaitos sistemoje ir kaip atvaizduojami finansinėje atskaitomybėje, tyrinėjant apskaitos politiką.
4. Išanalizuoti VAS taikymo privalumus ir problemas, sudarant palyginamąją analizę tarp pačių VAS, lyginant VAS sąvokas su apskaitos sistemoje nusistovėjusiomis nuostatomis;
5. Susipažinti su apskaitos darbuotojams kylančiomis problemomis anketinės apklausos metodu.

Tyrimo objektas – apskaitos reglamentavimas Lietuvos įmonėse.

Apžvelgus VAS standartų nuostatas bei įvairių autorių išvadas ir komentarus ekonominėje spaudoje pastebime, kad yra pateikiamos tikrai standartų sąvokos ir jų žodinis aiškinimas, nenurodant, kaip jie gali būti naudojami apskaitos sistemoje – sudarant finansinę bei mokestinę atskaitomybę.

Mokslinis naujumas. Apskaitos organizavimas įstojus į ES apskritai pasikeitė, kadangi visa apskaitos politika yra tvarkoma vis daugiau atsižvelgiant į VAS. Verslo apskaitos standartai dar nėra iki galo išbaigti, todėl jų tyrimas moksliniu aspektu dar nėra darytas.

Tyrimo metodika. Naudojantis loginės analizės ir apklausos metodu, lyginant teisės aktų nuostatas su apskaitos teorijos pagrindais buvo išaiškinti atitinkami dėsningumai, kurie padėjo sukurti vieningą apskaitos tvarkymo metodiką sudarant finansinę atskaitomybę, išaiškinti jos sunkumai, su kuriais susiduriama įdiegiant naujoves apskaitoje.

Nagrinėjant apskaitos politiką kartu su verslo apskaitos standartų sudarymu ir jų taikymu, buvo nagrinėjamos ir teorinės nuostatos. Mokslinės ir loginės analizės pagrindu yra sulyginamos verslo apskaitos standartų nuostatos vienos su kitomis bei su kitais aktais.

Tyrimų aktualumas. Naujas etapas apskaitos politikoje – tai verslo standartų taikymas apskaitoje. Todėl svarbu yra analizuoti, kokią įtaką įmonėms, organizacijoms daro reglamentavimo naujumas, kokia informacija ir kokie pokyčiai yra gaunami sudarius finansinę atskaitomybę apie įmonės veiklą, jos rezultatus bei pinigų srautus. VAS taikymas iškelia ir naujas mokslines idėjas bei problemas. Vienas dalykas, dėl pačių VAS apibrėžimų sampratos, antra, dėl jų panaudojimo tikslingumo, trečia, dėl jų teorinių nuostatų atitikimo ir suderinamumo, nes siekiant praktikoje įdiegti bet kokį standartą, būtina įvertinti, kaip jis atitiks teorinėms žinioms, kaip derinsis su galiojančiais teisės aktais.

Kadangi nacionaliniai Verslo apskaitos standartai dar tebėra kūrimosi stadijoje, jų susistemintas ir apibendrintas tyrinėjimas moksliniu aspektu dar nėra praktiškai darytas.

Dalinis VAS taikymas – tai didelė problema, kurios šiuo metu įvairiapusiškai išnagrinėti neįmanoma, nes ne visi standartai yra suderinti su kitais teisės aktais. Pasikeitus kai kuriems Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo straipsniams, reikalinga pertvarkyti VAS pagal įstatymo pataisas ir kitų norminių teisės aktų reikalavimus, tuo pačiu keičiasi ir apskaitos politika. Todėl ir šiame darbe VAS panaudojimas ir jo įtaka apskaitos politikai yra nagrinėjami tik dalinai.

1. APSKAITOS HARMONIZAVIMO IR STANDARTIZAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Apskaitos standartizavimo esminiai aspektai

Privačios paskirties įmonės nėra suinteresuotos skirtinga apskaitos politika. Jos plečia savo verslus užsienyje, pritraukia tarptautinį kapitalą ir neišvengiamai susiduria su skirtingais apskaitos standartais. Tarptautinės kompanijos, kurios turi dukterinių įmonių įvairiose pasaulio šalyse priverstos šalia nacionalinių standartų panaudoti dar ir vidinius standartus tam, kad būtų teisingai atspindėta bendra veiklos finansinė situacija ir tuo pačiu suvaldyti visus savo padalinius. Tai, žinoma, yra papildomos sąnaudos. Verslui įgyjant naujas formas, apskaitos suderinamumas turi vis didesnę ir aktualesnę reikšmę tarptautiniu mastu. Todėl šalia nacionalinius apskaitos standartus reglamentuojančių institucijų susiformavo keletas tarptautinių organizacijų, kurių tikslas suvienodinti apskaitos praktiką.

Pateikta informacija apie apskaitą tampa visų vartotojų informacija ir bendravimo būdu tiek tarp finansinių ataskaitų sudarinėtojų, tiek tarp investuotojų, kreditorių, įmonės direktorių, tiek ir tarp valdytojų. Taip pat daugelis šalių rengia finansines ataskaitas išorės vartotojams ir pagrindinis bruožas, kurį turi turėti ataskaita – lengva ir palyginama informacija pačiam vartotojui. Vis labiau integruojantis į Europos Sąjungos šalis ir įvairioms įmonėms plečiant savo verslus užsienyje buvo siekiama informacijos palyginamumo ir todėl atsirado apskaitos harmonizavimo problema. Sunku būtų bendradarbiauti ir konkuruoti su kaimyninėmis šalimis turint skirtingas apskaitos sistemas. Todėl ir siekiama sukurti vieningus apskaitos principus ir jų taikymo metodus (Schroder; Clark, 1995)

Pateikta finansinė informacija ir skirtumai vis labiau apsunkina užsienio šalių apskaitos bei finansinių rezultatų sulyginamumą. Harmonizuojant apskaitą, jos tikslas yra padaryti ūkio subjektų finansinę atskaitomybę suprantamą ir palyginamą su kitų šalių finansine atskaitomybe.

Išsivysčiusi tarptautinė prekyba, tarptautinė bankų ir finansų sistema bei padidėjęs tarptautinės investicijos lėmė būtinumą harmonizuoti apskaitą. Pagrindinis argumentas harmonizuojant apskaitą – tai informacijos naudingumas ir prieinamumas investuotojams, kredito įstaigoms. Ypač aktualios paskutiniaisiais metais apskaitos harmonizavimo būtinumo priežastys: keitimosi informacija būtinumas bei savaime besiklostanti visuomenės rinkos ekonomikos tendencija.

Pati finansinė atskaitomybė sparčiai keičiasi ne tik pasauliniu, bet ir Europos mastu. Įvedus ES vieningą valiutą eurą, įmonės vis labiau plečia savo veiklą tarptautiniu mastu ir tuo pačiu iškyla būtinumas prieiti prie vienodos ir visiems vartotojams suprantamos finansinės atskaitomybės. Todėl

visi investuotojai, kreditoriai išreiškia pageidavimus, kad apskaitos standartai būtų vieningi visoms šalims ir kad rengiama finansinė atskaitomybė konkurencijos tikslais geriau atspindėtų kitoms įmonėms savo veiklos rezultatus bei ją galima būtų palyginti tarpnacionaliniu mastu. Todėl nacionalinius apskaitos standartus reikia pritaikyti, kad jie būtų suvokiami ne tik vietinėje rinkoje, bet ir tarptautiniu mastu. Užsienio investuotojai ir finansų analitikai turi suprasti užsienio šalių įmonių, kurių akcijas norėtų įsigyti, finansinę atskaitomybę. Jie nori būti tikri, kad kitų šalių finansinė atskaitomybė yra skaidri ir jos sudarymo principai aiškūs. Europos Komisijos tarpvyriausybės organizacijos ir Jungtinių Tautų tikslas – yra apginti suinteresuotus investuotojus.

Apskaitos harmonizavimo tikslas ir yra suvienodinti įmonių finansinę atskaitomybę. Šiam procesui pritariama, kai įmonės anksčiau, nei to reikalauja norminiai aktai, tarptautinę apskaitos praktiką pritaiko prie nacionalinių reikalavimų. Konsoliduota finansinė atskaitomybė visame pasaulyje paremta Tarptautiniais apskaitos standartais, būtų žymiai geriau suprantama ir lengviau suvokiama.

Siekiant apskaitos harmonizavimo, iškyla nemažai ir problemų. Didžiausia problema apskaitos harmonizavime yra daugybė skirtumų tarp taikomos apskaitos praktikos užsienio šalyse, kadangi skiriasi ir finansinės atskaitomybės pateikimo būdai. Harmonizavimas reikalingas patiems vartotojams, kurie ir gauna informaciją iš įvairių šalių įmonių. Žinoma, pasitaiko ir tokių variantų, kai finansinė atskaitomybė yra rengiama ir vietiniam vartotojui, ir tarptautiniam. Tai reikalauja papildomų sąlygų ir, žinoma, išlaidų. Taip pat kyla nesutarimų dėl to, kas turi būti harmonizuojama: tik konsoliduota atskaitomybė ar visa be išimties, ar tik grupių, ar ir pavienių įmonių? Konsoliduota finansinė atskaitomybė, be abejo, yra svarbi apskaitos informacijos vartotojams. Manoma, kad pavienių įmonių apskaita ateityje turės išlikti į konkrečią įmonių grupių apskaitą. Nevienodas atskaitomybės pateikimas sujauktų šį procesą. Palikti Lietuvoje esančią apskaitą tokią kokia yra dabar ir harmonizuoti tik konsoliduotą atskaitomybę būtų tik laiko gaišinimas, nes vėliau ar anksčiau prie to reikės sugrįžti. Ir vis dar yra svarstoma ar nereikėtų harmonizuoti ne tik konsoliduotą finansinę atskaitomybę, bet viską be išimties.

Kita problema – tai stiprių profesinių apskaitos organizacijų, kurios galėtų prisijungti prie harmonizavimo proceso, trūkumas kai kuriose šalyse. Prie apskaitos reglamentų normų pertvarkymo pagal tarptautinius reikalavimus kiekvienam buhalteriu bus reikalinga pagalba, kurią galėtų suteikti profesinės organizacijos. Vadinasi, jokia kita organizacija, net ir Tarptautinis apskaitos standartų komitetas, kuris siekia veikti per nacionalines apskaitos organizacijas, nebus efektyvus be tų šalių profesinių apskaitos organizacijų pagalbos. Kaip išetį iš padėties reiktų suburti pasaulinio masto priežiūros mechanizmus, kurių šiuo metu yra labai mažai. Vienoje pasaulio dalyje toks galėtų būti

Europos priežiūros Komisijos mechanizmas, o kitoje - Tarptautinė vertybinių popierių organizacija įtakojanti listinguojamoms įmonėms.

Ir toliau lieka svarbi problema – nacionalizmas. Ypatingai musulmoniškose šalyse pasireiškia nenoras priimti kompromisus, kurie yra susiję su apskaitos politika. Dar vyrauja įsitikinimas, kad savos normos yra geresnės nei kitų šalių. Žmonės didžiuojasi savo nacionalinėmis apskaitos taisyklėmis, nors jos galbūt senai pasenusios ir nėra priimtinos. Kitas nacionalizmo požymis – menkas domėjimasis kitų šalių apskaita.

Viena iš sėkmingiausiai ir seniausiai bedirbančių tarptautinių organizacijų – Tarptautinė apskaitos standartų taryba. Iki 2000 m. ji buvo žinoma kaip Tarptautinis apskaitos standartų komitetas. (angl. International Accounting Standards Committee, toliau TASK) Ši organizacija buvo įsteigta 1973 metais Australijos, Kanados, Prancūzijos, Vokietijos, Japonijos, Meksikos, Nyderlandų, Jungtinės karalystės ir Airijos bei Jungtinių Amerikos valstijų profesinėms apskaitos organizacijoms sudarius sutartį. O nuo 1983 m. TASK nariais tapo visos profesinės apskaitos organizacijos, kurios yra Tarptautinės apskaitininkų federacijos narės. 2000m birželio 13 d ES Komisija paskelbė komunikatą, kuriame buvo pasiūlyta, kad visos Bendrijos įmonės, kurių akcijomis viešai prekiaujama, rengtų suvestines ataskaitas pagal vieningus apskaitos standartus, t.y. pagal Tarptautinius apskaitos standartus (TAS) ne vėliau kaip nuo 2005 m. 2000 m. sausio mėnesį TASK sudarė 143 nariai iš 104 valstybių, atstovaujantys per 2 milijonus apskaitos specialistų. TASK darbas tapo įmanomas tuomet, kai ją finansiškai pa-rėmė profesinės apskaitos ir kitos organizacijos, turinčios atstovus TASK valdyboje, Tarptautinė apskaitininkų federacija bei kitos įmonės, finansinės įstaigos, apskaitos įmonės ir kitos organizacijos. Dauguma valstybių narių dalyvauja Tarptautinės apskaitos standartų tarybos (toliau – TAST) darbe ir dauguma jų nėra TAST narės, bet jos naudoja Tarptautiniais apskaitos standartais. Europos Komisija ir JAV Finansinės apskaitos standartų taryba dalyvauja visuose TAST susirinkimuose kaip stebėtojai, taip pat dalyvauja ir atstovai iš Tarptautinių vertybinių popierių komisijų organizacijos, Kinijos ir Tarptautinės apskaitininkų federacijos viešojo sektoriaus komiteto

Pagrindinis TASK tikslas - rengti ir skelbti visuomenei apie apskaitos standartus, skatinant jų tarptautinį pripažinimą bei laikymąsi pristatant finansines ataskaitas. TASK pasauliniu mastu nustatė ir įtvirtino Tarptautinių apskaitos standartų leidinį, kuriame yra aptarti pagrindiniai apskaitos dalykai, kurie naudojami sudarant finansinę atskaitomybę. Suderinamumas su Tarptautiniais apskaitos standartais padeda harmonizuoti finansinę atskaitomybę.

Tarybos tikslas ir nusistatymas - padaryti nesudėtingus Tarptautinius apskaitos standartus, tam kad juos veiksmingai būtų galima taikyti tarptautiniu mastu. Tarptautiniai apskaitos standartai yra nuolatos peržiūrimi ir jie nėra svarbesni už vietines normas, kurios reguliuoja finansinių atskaitų

paruošimą konkrečiose valstybėse. Kai pradama laikytis Tarptautinių apskaitos standartų pagal priimtą narių teises ir įsipareigojimus, reikalinga šį faktą pranešti. Esant kažkokiems nukrypimams nuo standartų, TASK nariai turi stengtis parodyti atitinkamoms valdžios institucijoms, kad jas yra naudinga suderinti.

Tarptautiniu mastu nemažą indėlį yra įnešusi ir kita organizacija - Europos Sąjunga (ES). Apskaitos suderinamumą reikėtų sieti su 1975 metais pasirašyta Romos sutartimi, kuri numatė laisvą darbo, prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimą. Tas buvo pasiekta panaikinus muitų barjerą tarp sutartis pasirašiusių valstybių bei sukūrus mechanizmą, kuris leido koordinuoti atskirų valstybių ekonominę politiką. Tokių barjerų panaikinimas sudarė galimybę verslui plėstis už nacionalinių ribų. Todėl atsirasti bendrai rinkai ir laisvam kapitalo judėjimo užtikrinimui reikalinga sukurti vienodas sąlygas, kurioms esant atskiri ūkiai galėtų tarpusavyje konkuruoti. Tai gali būti įgyvendinama tik per įstatymų, reglamentuojančių įmonių veiklą ir apmokestinimą, suvienodinimą. Bendrojoje rinkoje investuotojams turi būti suteikta teisė įvertinti ir palyginti įvairių valstybių įmonių finansinę veiklą. Todėl ir yra iškeltas uždavinys suderinti, įvertinti ir palyginti įvairių valstybių finansinę informaciją. Tačiau yra pakankamai sudėtinga suderinti nacionalinius finansinės informacijos atskleidimo standartus, esant dideliems neatitikimams tarp atskirų ES valstybių. Kaip akivaizdus nesuderinamumas – Prancūzijos ir Vokietijos nacionaliniai standartai, orientuoti į kreditinės ir komercinės paslapties išsaugojimą, Didžiosios Britanijos ir Olandijos standartai orientuoti į investuotojų maksimalų verslo informacijos atskleidimą. Didžiojoje Britanijoje dominavo profesionalių apskaitininkų organizacijos, o Vokietijoje per mokesčių įstatymus nacionalinės apskaitos praktikos srityje iš esmės dominavo valstybė.

Europos Sąjungos bendras ekonominis tikslas – kurti vieningą verslo aplinką, apimant visų įmonių teises ir harmonizuoti mokesčių sistemą. Europos Sąjunga kaip vieną iš pagrindinių harmonizavimo elementų įvairiose srityse naudoja direktyvas. Direktyvas taiko beveik 3,5 mln. ES įmonių. Direktyvos - tai toks instrumentas, kuris taikomas toms šalims narėms, kurioms paprastai nustatomas tam tikras laiko tarpas, kad direktyvų reikalavimai būtų panaudoti nacionaliniuose teisės aktuose. Direktyvos visose šalyse turi būti taikomos ir traktuojamos vienodai. Direktyvos įtrauktos į ES šalių narių bei Norvegijos, Islandijos, Lichtenšteino teisės aktus. Šalis narė, kuri nesugeba laiku įgyvendinti ar įteisinti direktyvos, gali būti teisiama Europos Komisijos teisingumo teisme. Jos taip pat taikomos Švedijoje ir Rytų Europos šalyse. Kai direktyva įtraukiama į atitinkamos šalies įstatymų sistemą, ji tampa privaloma visiems šalies ūkio subjektams ir organizacijoms. Bet įdiegtos direktyvos neatsako į daugelį apskaitos harmonizavimo klausimų. Siekiant harmonizuoti apskaitą, jos turi būti vis kas kartą atnaujinamos.

1995 m. Europos Komisija nusprendė plėsti apskaitos standartų tarptautinį harmonizavimą. Tai buvo numatyta 1995 m. Europos Komisijos išleistoje strategijoje „Apskaitos harmonizavimas: naujoji strategija tarptautinio harmonizavimo atžvilgiu“. Europos komisija sutiko peržvelgti apskaitos direktyvas ir sulygtinti su TAS. Europos Komisija 2000 m. išspausdino pasiūlymus ir leido įmonėms rodyti finansinį turtą balanse rinkos verte taip papildydama Ketvirtąją direktyvą.

Europos Komisija sutiko, kad didelės ES įmonės pateiktų konsoliduotas finansines ataskaitas, sudarytas pagal TAS, bet kad jos atitiktų Ketvirtąją ir Septintąją direktyvas. Kelios šalys narės (tarp jų Prancūzija bei Vokietija) persitvarkė savo nacionalinius reikalavimus, kad šie leistų didelėms įmonėms pateikti konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kuri atitinka TAS reikalavimus vietoj nacionalinių. Tai buvo pirmi žingsniai apskaitos harmonizavimo link.

2000 m. birželį Europos Komisija išleido papildytą strategiją „ES finansinės atskaitomybės strategija: kelias į priekį“, kurioje buvo siūloma, kad iki 2005 m. visos ES listinguojamos įmonės turi pristatyti finansinę atskaitomybę, parengtą pagal TAS reikalavimus. Buvo pasiūlyta įsteigti Europos finansinės atskaitomybės patariamąją grupę, kuri būtų privati institucija ir ji įneštų savo indėlį į TAST ir nustatytų, ar TAS bei Nacionalinio interpretavimo komiteto interpretacijos yra tinkamos Europai. Ta organizacija turėtų vadintis Europos Sąjungos patariamąją grupę. Jos tikslas būtų: parama siekiant geriau suprasti TAS; patarimai Europos Komisijai dėl būtinų apskaitos direktyvų pakeitimų, pagalba nacionalinėms standartų priėmimo komisijoms dėl TAS įteisinimo bei jų praktinio įgyvendinimo taikymo. TAST ir Europos Sąjunga yra dvi pagrindinės institucijos, kurios užsiima apskaitos harmonizavimu. Jos siekia įgyvendinti ir įteisinti vieningą apskaitos standartų rinkinį – Tarptautinius apskaitos standartus. Kad tie standartai būtų tinkamai suprantami ir kad jų būtų laikomasi - prie to turi prisidėti visos profesinės organizacijos, kurioms yra aktualus apskaitos harmonizavimas.

Nacionalinės standartų priėmimo institucijos dirba kartu, kad patobulintų nacionalinius apskaitos standartus, ir su TAST ir su Europos Komisija. Yra sudarinėjami įvairiausi projektai dėl standartų priėmimo ir jų konsultavimo. Daugiausiai bendradarbiavimo pastangų įdeda nacionalinės standartų priėmimo komisijos Australijoje, Kanadoje, Naujojoje Zelandijoje, Didžiojoje Britanijoje ir JAV.

Harmonizuoti apskaitos praktiką toliau yra skatinamos ir tai dažnai daro Europos Sąjungos įmonės, viršydamos nacionalinius reikalavimus. Jos tai daro, nes nori patekti į tarptautinę rinką. Jau 1970 m., anksčiau nei to pradėta reikalauti, dauguma Europos didesnių įmonių pradėjo sudarinėti konsoliduotą atskaitomybę. O dar anksčiau buvo pradėta publikuoti finansinę atskaitomybę, kuri buvo parengta pagal TAS, net jeigu tai viršydavo nacionalinius reikalavimus.

Didžiausia standartų priėmimo grupuotė yra G4 + 1 – nacionalinės standartų priėmimo institucijos Australijoje, Kanadoje, Naujojoje Zelandijoje, Didžiojoje Britanijoje ir JAV plus TAST. Narystė grupėje yra atvira bet kuriai standartų priėmimo institucijai, kuri dalinasi ta pačia sąvokų schema bei savo patirtimi ir žiniomis su šia grupe. G4 + 1 išleido kelis diskusijų biuletenius ir kitus dokumentus bei inicijavo jungtinę darbo grupę dėl finansinių instrumentų apskaitos. Šie reikalavimai turėjo svarbios įtakos Europos, Japonijos ir Kinijos įmonėms, kurios nusprendė prekiauti vertybiniais popieriais šiose rinkose. Jie nori, kad šių įmonių publikuojama konsoliduota finansinė atskaitomybė būtų lyginama su kitų tarptautinių įmonių finansine atskaitomybe.

Harmonizuojant apskaitą, Tarptautiniai apskaitos standartai turi užimti labai svarbią poziciją. Nors šie standartai juridiskai nėra privalomi nė vienoje šalyje, tačiau juos pripažįsta kiekvienas kvalifikuotas profesionalus apskaitos darbuotojas bei apskaitos informacijos vartotojas.

Efektyviai organizuojant įmonių finansinę veiklą, viena iš svarbiausių priemonių yra TAS. Bet taikant šiuos standartus, daugelyje pasaulio šalių susiduriama su nemažai nenumatytų, neįvertintų problemų, kurios susijusios su galiojančiais apskaitos sistemos skirtumais, nevienodu šalių išsivystymo lygiu ir tų pačių klausimų teoriniu traktavimu. TAS padarė didžiulį indėlį tiek tobulinant, tiek rengiant finansinių ataskaitų sudarymą visame pasaulyje. TAS naudojami: kaip nacionalinių apskaitos taisyklių norma daugelyje šalių; kaip tarptautinė palyginamoji terpė tose šalyse, kurios dar tik kuria savo apskaitos taisykles (įskaitant pagrindines išsivysčiusias valstybes bei šalis, kurių ekonomika kyla, tokias kaip Kinija, taip pat daugelį kitų valstybių Azijoje, Centrinėje Europoje bei NVS); TAS taiko vertybinių popierių biržos ir norminimo institucijos, kurios pateikia užsienio bei vietiniams ūkio subjektams finansines ataskaitas pagal TAS; juos taiko tokios tarpvalstybinės organizacijos kaip Europos Komisija, kuri paskelbė, kad ji nepaprastai pasitiki TAST, siekiant geresnių rezultatų, kurie atitiktų kapitalo rinkos reikalavimus; juos taiko vis daugiau užsienio įmonių.

Tarptautiniams apskaitos standartams didelės įtakos turėjo ir nacionaliniai reikalavimai, o vėliau ir TAS turėjo didelės įtakos nacionaliniams standartams. Pavyzdžiui, TAST atvirai naudojami nacionalinių standartų priėmimo institucijų patirtimi ir žiniomis tobulinant TAS, kviečia nacionalines organizacijas komentuoti ir teikti pasiūlymus standartams. Ginčai, nuomonių skirtumai arba sutapimai turi įtakos nacionaliniams, Europos ir tarptautiniams reikalavimams. Puikus pavyzdys tokio nuomonių skirtumo buvo pateiktas TAST ir ES dėl konsoliduotos finansinės atskaitomybės. Europos Komisija plačiai taikė 3-įjį TAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“ kuriant Septintąją direktyvą. Vėliau TAST taikė Septintąją direktyvą kaip pirminį šaltinį peržiūrint 3-įjį TAS, kuri pakeitė 27-ąsias TAS „Konsoliduotoji finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“. ES šalys narės taikė 3-įjį TAS ir 27-ąją TAS laikantis ES direktyvos. Kai kurios šalys traktuoja visus TAS kaip savo

šalies nacionalinius reikalavimus. Kitos šalys, ypač tos, kurios jau turi susikūrusios savo nacionalinius standartus, dažnai taiko TAS reikalavimus spragoms užpildyti. Pvz., nors dauguma Australijos standartų atitinka arba yra panašūs į TAS Australija nori suderinti visus savo apskaitos standartus su TAS; dauguma Kanados standartų atitinka TAS. Kanada taiko TAS pajamoms pripažinti kaip pagrindą šiam klausimui spręsti ir kad užpildytų Kanados reikalavimų spragas.

I lentelė

TAS palyginimas su nacionaline apskaitos praktika

	Nacionaliniu lygmeniu aprobuoti TAS-ai	TAS-ai naudojami kaip bazė nacionaliniams reikalavimams	Nacionaliniai standartai rengiami atskirai, tačiau visais reikšmingais aspektais atitinka TAS-us	Nacionaliniai standartai rengiami atskirai, tačiau neatitinka TAS-ų	Nacionaliniai standartai nėra rengiami, tačiau taikoma apskaitos praktika neatitinka TAS-ų
Australija					
Airija					
Belgija					
Brazilija					
Bostvana					
Danija					
D.Britanija					
Graikija					
Islandija					
Indija					
Italija					
Ispanija					
Japonija					
JAV					
Kenija					
Kuveitas					
Kipras					
Malaizija					
Meksika					
Norvegija					
Olandija					
Omanas					
Prancūzija					
Pakistanas					
Pietų Afrika					
Singapūras					
Suomija					
Šveicarija					
Vokietija					

TASK visada siejo apskaitos harmonizavimą su tobulėjimu, todėl siekė ir rengė tokius TAS, kurie turėtų didelės praktikos ir žinių, bet daugelis šalių to nereikalauja iš savo nacionalinių standartų ir

jų nesilaiko. Tarptautiniuose apskaitos standartuose nereikšmingų teiginių nėra ir kiekvienas reikalavimas aiškiai yra apibrėžtas ir nurodytas standarte. Jie naudojami ir taikomi nuo standarte nurodytos datos ir, jei nėra nurodyta atskirai, negalioja atgaline data.

TAS palyginimas su nacionaline apskaitos praktika pateiktas 1 lentelėje.

1.2. ES Direktyvos

Europos Sąjungos direktyvos sudaro teisinį pagrindą šalių narių įmonių metinei ar konsoliduotai atskaitomybei pateikti. Direktyvos yra lankstesnės nei tarptautiniai apskaitos standartai, bet mažiau išsamios. ES direktyvų lankstumą suvaržė apskaitos harmonizavimas. Direktyvos pasiekė tam tikrą lygį šalyse narėse ir smarkiai pagerino apskaitos harmonizavimą tose Rytų ir Centrinės Europos šalyse, kurios naudojo direktyvas kaip savo apskaitos teisinį pagrindą. ES direktyvomis norima subalansuoti visų šalių finansinę atskaitomybę, kad ji būtų palyginama ir prieinama visoms šalims. Tada būtų galima objektyviau įvertinti pateiktą apskaitos sistemą, geriau įvertinti jos teigiamas ir neigiamas puses, perimti ir pasinaudoti geriausių kitų ūkinių subjektų ir šalių apskaitos ruošimo ir finansinių ataskaitų rengimo patirtimi. Tačiau tai neturi būti suprantama taip, tarsi bendrijoje būtų visiškai ta pati apskaitos standartų sudarymo forma ir kad įmonės privalo tvarkyti apskaitą tuo pačiu metodu. Europos Bendrijos Taryba yra išleidusi keliolika direktyvų įvairiais teisės ir ekonomikos klausimais, tačiau su apskaitos tvarkymu yra susijusios tik dvi: Ketvirtoji – „Įmonių metinė finansinė atskaitomybė“ ir Septintoji „Konsoliduota atskaitomybė“.

Galima sakyti, kad apskaitos harmonizavimas prasidėjo paskelbus Ketvirtąją direktyvą, kai ji po ilgų svarstymų ir diskusijų buvo priimta 1978 m. liepos 25 dieną. Ši direktyva yra naudojama apie 3,5 mln. bendrovių. Ketvirtoji direktyva nustato pagrindinius ir svarbius metinės bendrovių atskaitomybės sudarymo pagrindus. Finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma remiantis Ketvirtosios direktyvos nuostatomis.

Pagal Ketvirtąją direktyvą įmonių metinę finansinę atskaitomybę sudaro aiškinamasis raštas, balansas, pelno ir nuostolio ataskaita. Metinės ataskaitos turi būti pateikiamos ir sudaromos aiškiai, remiantis šios direktyvos taisyklėmis. Visos metinės finansinės atskaitomybės ataskaitos turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinių įsipareigojimų, finansinės būklės, turto bei pelno ir nuostolių situaciją. Pelno ir nuostolio ataskaitos bei balanso formos negali būti keičiamos kiekvienais metais, jos turi būti vienodos struktūros ir formos. Nukrypti nuo šios taisyklės leidžiama tik ypatingais atvejais ir tai argumentuotai paaiškinti aiškinamajame rašte. Europos Sąjungos direktyva nurodo, kad Europos Sąjungos šalys gali panaudoti vieną iš balanso schemų arba abi. Jeigu šalis pripažįsta ir sutinka su abiem schemom, bendrovės gali pasirinkti vieną iš jų. Direktyvoje taip pat pabrėžiama, kad šalys, pildydamos metinę finansinę atskaitomybę, turi laikytis šių pagrindinių principų: turi būti garantuota

įmonės veikla ir jos tęstinumas; apskaitos įvertinimas ir jos metodai turi būti nuoseklūs, t.y. taikomi nuosekliai be jokių nukrypimų kiekvienais metais; vertinami atsargumo, išmintingumo ir taupumo principai.

Nesilaikyti šių principų leidžiama tik išskirtiniais atvejais, juos aprašant priede su argumentuotais paaiškinimais ir pateikiant jų poveikį įmonės finansinei būklei. Aiškinamajame rašte turi būti pateikta pagrindinė ir svarbiausia informacija, kuri neatsispindi finansinėse ataskaitose. Mažoms ir vidutinėms įmonėms galima sudarinėti sutrumpintą aiškinamąjį raštą. Be to, Europos Sąjungos šalys gali leisti sau kai kuriuos nukrypimus nuo pateikiamos schemos, neparodyti kai kurių duomenų, jei tai kenkia įmonės veiklai. Turi būti surašomas metinis pranešimas apie įmonės veiklą. Direktyvoje pabrėžiama, jog pranešimą apie įmonės veiklą būtina pristatyti taip, kad susidarytų vaizdas, kuris atitiktų tikrovę. Taip pat direktyvoje nurodoma, kad metinė atskaitomybė ir pranešimas apie įmonės būklę kartu su auditoriaus išvadomis turi būti publikuojami. Paskelbus metinę atskaitomybę, kartu reikia paskelbti pelno-nuostolio paskirstymo ataskaitą bei faktinį pelno ir nuostolio perskirstymą, jeigu šių duomenų nebūtų metinėje finansinėje ataskaitoje. Įmonės turi savo metines ataskaitas pateikti įvertintas vieno ar kelių auditorių, kurie privalo tai atlikti remiantis nacionaliniais įstatymais. Dabar ši direktyva jau patvirtinta ir įteisinta visose ES šalyse narėse. Ketvirtosios direktyvos reikalavimai Didžiojoje Britanijoje buvo įgyvendinti Įmonių įstatymu 1981 m., Vokietijoje Ketvirtosios ir Septintosios direktyvų reikalavimai įteisinti 1986 m. išleidus naują Apskaitos direktyvų įstatymą. Kai ES buvo įgyvendinta Ketvirtoji Direktyva, atliktas apskaitos federacijos ekspertų tyrimas parodė, kad finansinės atskaitomybės teikiamos informacijos kokybė ir ataskaitų palyginamumas labai pagerėjo.

Po ketvirtosios direktyvos įgyvendinimo sekė kitų apskaitos direktyvų atsiradimas. Pirmiausia 1983 m. birželio 13 dieną buvo išleista Septintoji direktyva, kurioje minima konsoliduota įmonių atskaitomybė ir pagrindiniai jos sudarymo straipsniai. Konsoliduotos ataskaitos turi būti paruoštos ir pridutos pagal Ketvirtojoje direktyvoje pateiktus nurodymus. To pasėkoje buvo peržiūrėtas 27 tarptautinis apskaitos standartas kuris ir buvo parengtas atsižvelgiant į šią direktyvą.

Septintojoje direktyvoje paskelbta, kad Europos Sąjungos šalys ir kiekviena jų, kuri pavaldi motininėms įmonėms bei nacionalinimas įstatymams, turi parengti konsoliduotą suvestinę finansinę atskaitomybę ir paruošti pranešimą apie jos veiklą, kai ši įmonė turi dukterinės įmonės narių balsavimo teisės daugumą; taip pat turi teisę skirti ir atleisti dukterinės įmonės administraciją, administracinio personalo daugumą ir kartu yra šios įmonės akcininkė bei dalininkė; gali daryti įtaką dukterinei įmonei, remdamasi su šia įmone sudaryta sutartimi arba vadovaudamasi įmonės įstatais. Taip pat pateikiami nurodymai, kaip reikia tinkamai parengti visas konsoliduotų ataskaitų formas, t.y. balansą, pelno -

nuostolio ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. Žinoma, daugelis nurodymų tokie patys kaip ir atskirų įmonių ataskaitoms sudaryti. Todėl Septintojoje direktyvoje nurodomi konkretūs Ketvirtosios direktyvos straipsniai, kurių reikėtų laikytis sudarant konsoliduotą atskaitomybę. Konsoliduotai atskaitomybei būdingas nuoseklumas ir pastovumas, t.y. visų konsoliduotų įmonių atskaitinių metų suminiai skaičiai turi būti perkelti į tų pačių metų suvestines ataskaitas. Į konsoliduotą ataskaitą įtraukiama nuosavybė, visų rūšių turtas ir įsipareigojimai, jie turi būti įvertinti bendraisiais metodais ir suderinti su tam tikrais Ketvirtosios direktyvos punktais. Įmonė, sudarydama konsoliduotą atskaitomybę, turi naudotis tuo pačiu įvertinimo metodu, kaip ir sudarinėdama metinę atskaitomybę. Jeigu konsoliduoto turto, įsipareigojimų ir nuosavybės straipsniai įmonių metinėse konsoliduotose atskaitose įvertinti skirtingais metodais, kurie skiriasi nuo konsolidacijoje taikomų, šiuos straipsnius reikia suvienodinti ir įvertinti iš naujo. Išskirtiniais atvejais galimi nukrypimai nuo šios nuostatos, tačiau juos reikia pakankamai gerai pagrįsti pateikiant argumentus atskaitomybės aiškinamajame rašte. Taip pat Septintojoje direktyvoje nurodoma, kad konsoliduotoje metinėje atskaitomybėje turi būti pavaizduota konsoliduotų bendrovių tikras pobūdis ir veikla. Pranešime turi atsispindėti: ypatingi įvykiai įvykę finansiniais metais; visa įmonės numatoma raida ir perspektyvos; visos įmonės veiklos moksliniai tiriamieji darbai ir plėtotė; motininės ir dukterinių įmonių turimos akcijos ir nominali arba apskaitinė jų vertė.

Pačios Septintosios direktyvos įgyvendinimas, panaudojimas, jos juridinio statuso įgyvendinimas užtruko ilgiau nei Ketvirtosios direktyvos. Praėjus dvejiems metams po jos įteisinimo ir paskelbimo ją naudojo tik pažangios šalys tokios kaip Vokietija ir Prancūzija, o Didžioji Britanija Septintąją direktyvą taikyti pradėjo tik 1989-1990 m.

Sukurtos ir įteisintos ES Ketvirtoji ir Septintoji direktyvos turėjo didelės naudos apskaitos harmonizavimui šalims narėms, tačiau atsirado tokių šalių, kurios trukdė ir ribojo apskaitos harmonizavimą. Žymiai pagerėjo finansinių ataskaitų palyginamumas ir skaidrumas. Tačiau bėgant laikui, vystantis ekonomikai, iškilo būtinumas keisti, tobulinti direktyvas. Visuotinai pripažįstama, kad didelis vaidmuo tenka ES kaip harmonizavimo iniciatorei ir plėtotojai ir tolesnė pažanga yra neįmanoma be tolesnių žingsnių harmonizavimo proceso link. Tarpant pasauliui vis globalesniu, ES tenka didelis vaidmuo, jai reikia prisitaikyti prie pasaulinių reikalavimų ir žengti pirmyn. Todėl direktyvos turėtų būti peržiūretos ir pertvarkytos taip, kad atitiktų šiandieninius reikalavimus. Kol direktyvos nebus atnaujintos, šalys narės turi vadovautis tomis direktyvomis, kurios jau yra patvirtintos. Nacionalinio lygio standartai gali būti priimami tik laikantis direktyvų. Jei nebus sukurta naujų direktyvų ir nesuderintos naujos taisyklės su naujai leidžiamais standartais, artėsime

disharmonijos link. Pertvarkant ir atnaujinant direktyvas, pagrindinį dėmesį reikia skirti nesuderinamumui tarp TAS ir direktyvų. Juos reikia pašalinti.

Galima keliais būdais suderinti TAS ir ES direktyvas: iškilus nesuderinamumui šalinti iš direktyvų potvarkių prieštaraujančius straipsnius, juos pakeisti, plečiant panaudojimo galimybes arba keičiant direktyvas. Tačiau, norint pašalinti nesuderinamumą tarp TAS ir ES direktyvų, reikėtų pirmiausiai išsiaiškinti, kokie yra pagrindiniai skirtumai. Pavyzdžiui, apskaitos direktyvos nesiima aiškinti konkrečių straipsnių ir apima bendrus principus, tuo tarpu TAS apima konkrečius straipsnius, kuriems ir pateikia labai išsamius išaiškinimus. ES teisinė norma yra apskaitos direktyvos ir jos yra privalomos visoms šalims narėms, o TAS neturi teisinio pagrindo ir jų taikymas yra savanoriškas. Čia buvo paminėta tik keletas skirtumų, tačiau jų yra daug daugiau. Norint juos pašalinti siekiama apskaitos harmonizavimo, todėl reikia įdėti daug pastangų ir vieningo darbo tarp Europos Sąjungos šalių, profesinių apskaitos organizacijų, Tarptautinės apskaitos standartų tarybos ir kitų organizacijų.

Pastaraisiais metais apskaitos harmonizavimo procesui skiriama daug dėmesio. Užsienio apskaitos žurnalai dažnai rašo šia tema, bandydami atskleisti harmonizavimo trūkumus, privalumus bei eigą. Aprašoma informacija liečia konkrečią valstybę ir jos apskaitos harmonizavimą ir atskleidžia jos įtaką finansinei atskaitomybei. Praeis daug laiko, kol bus galima teigti, ar apskaitos harmonizavimas nuėjo tinkama linkme, jau nekalbant apie šio proceso pabaigą. Daugumos šalių apskaitos sistemų suderinamumas yra pakankamai sudėtinga procedūra, kuri reikalauja daug laiko ir pastangų.

Reglamentų bendras bruožas – jų esminis taikymas, nes jų paskirtis ne konkrečiai asmenų grupei, o įvairioms situacijoms reguliuoti. Direktyvos, skirtingai negu reglamentai, suteikia laisvę pačioms valstybėms pasirinkti direktyvos įgyvendinimo būdą ir formas bei įpareigoja valstybes nares pasiekti jose nurodytus tikslus. Jos gali būti skirtos kažkuriai valstybei šaliai - narei, arba įpareigoti visas valstybes bendrai. Be direktyvų ir reglamentų, ES institucijos priima ir sprendimus. Šie sprendimai kaip ir reglamentai yra naudojami tiesiogiai valstybėse narėse, o tai įgalioja asmenis ginant savo interesus remtis pačiais sprendimais ir jų nuostatomis.

Pagrindinė kliūtis, kuri trukdo įtvirtinti vienodą įmonių finansinės atskaitomybės tvarką visoje ES, sudaro kiekvienos valstybės narės savitas apskaitos atvaizdavimas ir nusistovėję skirtumai, kurie yra lyginami su kitų valstybių narių įmonių metinės konsoliduotos atskaitomybės pateikimo tradicijomis. Todėl viena svarbiausių priemonių veiksmingos ir sparčios ES plėtros kūrimuisi yra skirtingų valstybių narių nacionalinės teisės sistemos pašalinimas, pripažįstant ES teisės viršenybę. Šis principas grindžiamas valstybių narių savanorišku laisvu apsisprendimu būti ES dalimi, vykdyti įsipareigojimus, kurie nustatyti Europos Bendrijos steigimo sutartyje laisvai nieko neverčiamais. Norint įgyvendinti užsibrėžtus ES tikslus, turi būti visose valstybėse narėse suderintos ES teisinės

normos, apribotos laisvės vienašališkai nustatyti savas taisykles, prieštaraujančias įsipareigojimams, priimtiems ES mastu.

1.3. TAS ir apskaitos harmonizavimas bei standartizavimas Lietuvoje

Pasaulyje veikia privati institucija - Tarptautinių apskaitos standartų taryba, kuri susideda iš įvairių pasaulinių visuomeninių organizacijų. Pasauliniu mastu TAST svarbiausias tikslas: sukurti vieningą apskaitos sistemą ir suderinti apskaitos taisykles bei jas unifikuoti, kadangi apskaitos vedimas skirtingose pasaulio šalyse yra skirtingas. Didžiausiomis propaguotojomis standartų unifikavimo srityje tapo pasaulinės vertybinių popierių biržos.

Taigi TAS pagrindinis kūrimo tikslas ir buvo sukurti bendras taisykles visam pasauliui, kurias panaudojus būtų galima gauti ir palyginti vienodą finansinę informaciją. Tačiau reikėtų pabrėžti, kad tie standartai tai ne įstatymai, kurių reikia griežtai laikytis ir juos vykdyti.

Kaip žinoma iš literatūros šaltinių, Europos Sąjunga taip pat turi savo apskaitos reglamentus, tik jie, kaip pripažįsta neoficialūs šaltiniai, nėra labai geri. Todėl nuspręsta tam tikrais atvejais pasinaudoti jau sukurtais Tarptautiniais apskaitos standartais ir esamus Europos Sąjungos reglamentus koreguoti. (Grižibauskienė, 2003:3-6).

Europos Sąjungos siekis yra vieninga, bendra, efektyvi ir skaidri apskaitos sistema, kuri leis sukurti kapitalo rinką, todėl ir reikalinga pereiti prie bendrų apskaitos principų - Tarptautinių apskaitos standartų. Nuo 2005 m. visos ES šalių vertybinių popierių biržos privalėjo pereiti prie TAS rengiant ir pateikiant konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Galima šito reikalavimo taikymą išplėsti nelistinguojamoms įmonėms arba ne tik toms įmonėms, kurios turi rengti konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Tuo siekiama geresnio įmonių finansinių rezultatų ir suminių verčių palyginamumo, skaidrumo visoje ES ekonominėje zonoje, taip garantuojant aukštą finansinės atskaitomybės kokybę. Šios reformos nauda ES yra labai didelė, jos dalimi kapitalo/vertybinių popierių rinkoje tapo ir Lietuva. ES įmonės turi daug lengvesnį priėjimą prie skirtingų kapitalo formų, o investuotojai turi daug įvairios finansinės informacijos bei įvairesnes investavimo galimybes. Makroekonominė nauda taip pat bus nemaža – padidėjusios investavimo galimybės lems darbo užimtumo problemų sprendimą ir BVP augimą. Prieinama ir likvidi taps Europos kapitalo rinką, ji yra svarbi naujai verslo plėtrai. Jei yra įvairiapusė, didelė ir likvidi vertybinių popierių rinką, augimo bei novatoriškumo kultūra formuojasi ir plėtojasi žymiai geriau.

Visų šitų direktyvų ir standartų suvienodinimo reikia todėl, kad nuo šito priklauso Europos ekonominis augimas ir gerovė. Be bendrosios kapitalo rinkos makroekonominė nauda nebus pakankamai gera, ekonominis augimas bus lėtas ir galimybė išigyti konkurencinį pranašumą pasaulinėje rinkos ekonomikoje bus prarasta.

Šešių didžiausių pasaulio apskaitos ir audito paslaugų bendrovių (BDO, „Deloitte Touche Tohmatsu“, „Ernst&Young“, „Grant Thornton“, KPMG ir „PricewaterhouseCoopers“) atliktas tyrimas rodo, kad daugiau kaip 90 proc. iš 59 tyrime dalyvavusių šalių ketina taikyti Tarptautinius apskaitos standartus. Tyrimas „Apskaitos standartų vienodinimas 2002“ (GAAP Convergence 2002) atskleidė, kad 72 proc. prie TAS ketinačių prisijungti šalių tam nustatė oficialią politiką, visų pirma taikomą biržoje kotiruojamoms įmonėms (Grizibauskienė, 2003:3-6). 52 proc. tyrime dalyvavusių šalių nurodė, kad pagrindinė kliūtis pereinant prie TAS yra kai kurių apskaitos standartų, ypač susijusių su finansinėmis priemonėmis ir tikrosios vertės apskaita, sudėtingumas. Tarp šalių, nurodžiusių šią problemą, buvo Lietuva.

47,5 proc. tyrime dalyvavusių šalių, taip pat ir Lietuva, nurodė, kad sunkumus dažnai kelia į mokesstinę apskaitą nukreiptas vietinės finansinės apskaitos pobūdis. Todėl TAS bus diegiami tose šalyse, kur įmonės kotiruojasi biržoje.

Lietuvos bendrovėms taip pat trūksta duomenų bei nurodymų dėl TAS taikymų pirmą kartą, čia didelis stabdis yra kapitalo rinkos neišplėtojimas. Šias problemas taip pat apibūdino atitinkamai 35,5 ir 30,2 proc. tyrime dalyvavusių šalių. Anketos dalyviai pažymėjo, jog labai svarbu laiku gauti naujus tarptautinius standartus bei jų komentarus vertimus į vietines kalbas. Nors tarptautinių standartų vertimus turi 70,2 proc. tirtų šalių, šie vertimai dažniausiai nėra oficialiai patvirtinti, o beveik ketvirtadalyje šalių vertimų kokybė nėra kokybiška. Tarp jų yra ir Lietuva. Patyrimas rodo, kad pereiti prie TAS naudojimo ir taikymo gali prireikti net iki dviejų metų, priklausomai nuo įmonės ar įmonių grupių dydžio, geografinio išsidėstymo, verslo sudėtingumo. Jeigu perėjimas prie TAS pradedamas atitinkamai pasiruošus ir nuo pirmų žingsnių, tai suteikia įmonei galimybę laiku įvykdyti visas užduotis iki mokesčių terminų, leidžia jai gerai suplanuoti visą apskaitos eigą, pasiruošti sunkumams ir priimti racionaliausius sprendimus. Pritaikius TAS reikalinga pirmą kartą pateikus finansinę atskaitomybę, šių standartų laikantis, pateikti ir praeitų metų finansinius duomenis. Taigi perėjimo prie TAS proceso eigą reikėjo pradėti nuo 2004 m. duomenis lyginant su 2005 m. finansine atskaitomybe.

Perėjimas prie TAS yra kur kas svarbiau ir sudėtingiau nei perėjimas nuo vieno apskaitos standartų prie kitų. Šis perėjimas iš esmės pakeis ne vienos įmonės verslo valdymą ir jo funkcijas, nes nuo jų priklauso verslo sėkmė, duomenų apdorojimas ir kaupimas. Jis suteikia galimybę įvairioms suinteresuotoms šalims kitaip pažvelgti į įmonę ir įvertinti jos situaciją bei veiklą. Kiekvienas svarbus sprendimas, kurį darys įmonės vadovybė, turi sugebėti numatyti, kokį poveikį kiekvienas toks sprendimas turės įvairių suinteresuotų šalių nuomonei. (Akelis, 2004:8).

Ši reforma suteikia įmonėms galimybę:

- pertvarkyti vidines informacijos kaupimo, registravimo, apdorojimo ir pateikimo formas taip, kad jos efektyviai padėtų išspręsti visus finansinės atskaitomybės parengimo pagal TAS klausimus, kartu suteikti naudingesnę ir prasmingesnę informaciją vidiniam vartojimui;
- patobulinti vadovybės ir darbuotojų motyvacijos bei kompensacijos sistemą, remiantis pelno ir geresnio gerbūvio įmonės savininkams didinimo tikslais;
- patobulinti įmonės finansų funkciją/skyrių;
- perdaryti ir pagerinti įmonės finansinių rezultatų pateikimo turinį ir pristatymo formą investuotojams, bankams, visuomenei ir t.t. Pereinant prie TAS ir jo proceso metu yra įvertinami svarbiausi veiklos ir raidos rodikliai, kurie naudojami tiek įmonės viduje, tiek jos išoriniams informacijos vartotojams;
- sumažinti kapitalo kaštus, pavyzdžiui, banko paskolų palūkanas.

Labai svarbu, kad įmonės administracija suprastų, jog perėjimas prie TAS yra svarbus ir reikšmingas žingsnis, apimantis ne tik finansų skyriaus ribas. Vadovai, kurie šito neturės omenyje, realiai rizikuoja, kad jų administruojamos įmonės turės tiesioginių ar netiesioginių nuostolių nelygioje konkurencinėje kovoje.

Šios reformos pasekmės, žinoma, skirtingos įtakos turės įvairioms Europos, taip pat ir Lietuvos, įmonėms, ginčytini ir sprendžiami klausimai irgi bus įvairūs. Toliau pateikiamas trumpas sąrašas tikėtinų įtakų, tačiau jis nėra ir negali būti baigtinis.

Santykiai su investuotojais:

- perėjimas prie TAS reiškia, kad daug šalių gali pradėti vertinti juos kitaip. Verslininkai, bankai ir kt. organizacijos turės galimybę pirmą kartą sulyginti įmonės rezultatus su į jas panašiomis kitų šalių įmonėmis;
- TAS nurodymas pateikti finansinę informaciją pagal verslo ir net geografinius įmonės segmentus suteiks galimybę tiek išoriniams, tiek vidiniams vartotojams analizuoti ne tik visos įmonės, bet ir atskirų jos veiklos sričių finansinę padėtį ir kita;
- Įmonės, kurios anksčiau rengė finansinę atskaitomybę pagal savo šalies apskaitos įstatymų reikalavimus, turės teikti finansinę atskaitomybę pagal TAS, tuo pačiu metu turės pateikti ir anksčiau taikytą apskaitos formą ir TAS suderinimą. Įmonės privalo gerai suprasti šiuos skirtumus ir būti pasirengusios deramai išaiškinti savo finansinės atskaitomybės vartotojams;
- Perėjus prie TAS įmonės grynoji nauda, apskaičiuota pagal naujausius principus, gali skirtis nuo buvusių įmonės rezultatų dėl vis aukštesnio tikrosios vertės vartojimo įvairiems balanso

straipsniams pagal TAS. Pavyzdžiui, jei kiekybine išraiška įmonės pardavimų skaičius auga, tai nereiškia, kad garantuos analogišką pelno ar balanse apskaitomo turto augimą.

Vadovų ir kitų darbuotojų motyvavimo ir kompensacijos sistemos:

- Perėjus prie TAS, gali prireikti iš esmės keisti su įmonės veiklos rezultatais susijusią vadovų ir kitų darbuotojų motyvacijos sistemą, nes pagal TAS įmonės veiklos rezultatai gali reikšmingai pakisti nuo prieš tai taikytų ankstesnių apskaitos principų. Apskaitos politiką gali tekti pertvarkyti taip, kad ji paskatintų darbuotojus siekti geresnių rezultatų, kurie pagal TAS ir investuotojų lūkesčius keltų įmonės akcijų vertę;
- Kai akcininkams ir vadovams dalis užmokesčio išmokama bendrovės akcijomis, TAS reikalauja labai smulkiai atskleisti tokius sandorius. Bet vėliau TAS buvo pakeisti, ir dėl to darbo užmokesčio forma turi būti pripažinta sąnaudomis ne faktiniu akcijų įsigijimo momentu, bet pačiu suteikimo momentu, t.y. daug anksčiau.

Finansinė apskaita ir atskaitomybė:

- Privalomas konsolidavimas ir asocijuotų įmonių apskaitos būtinybė (kurios Lietuvoje iki šiol nebuvo) turės ypač didelę įtaką įmonių grupei ir jų finansinei atskaitomybei, jeigu iki šiol nebuvo pateikiama konsoliduota finansinė atskaitomybė. Joje turės būti ne tik vienos įmonės, kaip juridinio vieneto, bet visų kontroliuojamų įmonių turtas, išipareigojimai, akcininkų nuosavybė, pajamos ir sąnaudos, pelnas (nuostolis) ir kt. Be to, bus reikalavimas konsoliduoti ne tik tiesiogiai dukterines įmones, bet ir tas, kurios yra netiesiogiai kontroliuojamos;
- Pelno mokesčio atidėjimas (konceptija taip pat praktiškai netaikyta Lietuvoje) gali daryti svarbią įtaką finansinei atskaitomybei;
- Kai kuris nematerialus turtas pagal TAS turės būti nurašytas į sąnaudas;
- Statybos ir kitų ilgalaikių projektų vykdymo ataskaita – ji pagal TAS turės būti įvertinta kiekvieną atskaitinį laikotarpį priklausomai nuo jos atlikimo įvykdymo laipsnio ir pagal tam tikrus principus pripažįstant dalį pajamų ar sąnaudų, kartais net visą projekto nuostolį, nors projektas nebūtinai gali būti užbaigtas;
- Verslo ir geografinių dalių informacijos pateikimas pareikalaus iš įmonių gana reikšmingo sisteminio pertvarkymo jų informaciją registruojant, kaupiant, apdorojant;
- Įvairių finansinių instrumentų / priemonių ataskaita pagal TAS dažnai reikalauja nustatyti tikrąją vertę, o išvestinių finansinių priemonių atveju – nustatyti jų vertę ir pripažinti atskaitomybėje nelaukiant faktinio priemonės panaudojimo;

- Informacijos platesnis atskleidimas ir papildomos informacijos detalizavimo reikalavimas, esantis TAS, pareikalaus kur kas išsamesnių ir platesnių paaiškinimų aiškinamajame rašte;
- TAS nuostatos finansinėje atskaitomybėje parodyti bendrovių pensinius įsipareigojimus dirbantiems turės reikšmės kai kurių įmonių ataskaitoms bei įmonės veiklos rezultatams atspindėti pagal TAS.

Informacinės sistemos:

- finansinės apskaitos ir atskaitomybės schemas turi būti pertvarkytos taip, kad skaidriai ir patikimai registruotų, kaupytų, apdorotų ir pateiktų finansinę medžiagą pagal TAS. Kadangi naudojant TAS reikės naujos informacijos, kurios įmonės iki šiol gal net neturėjo ir jos nereikėjo registruoti, jos turės patobulinti savo informacines programas, kad šios būtų pajėgios bet kokią informaciją kaupti ir pateikti;
- kadangi informacinės programos turės įrašyti ir saugoti vis daugiau ir įvairesnės medžiagos, programinių sistemų saugumo klausimai taps dar svarbesni ir aktualesni.

Kai kurie niuansai buvo apžvelgti šiame skyriuje, tačiau visų numatyti nebuvo įmanoma. Didelė rizika išlieka, kad administracijos vadovai gali manyti, jog perėjimas prie TAS yra tiktai finansų skyriaus ar buhalterių darbas. Taigi visi apskaitos darbuotojai turi imtis iniciatyvos ir kartu su savo įmonės vadovais spręsti problemas, taip pat numatyti artėjančią riziką. Tačiau jeigu įmonė nesiims reformuoti atskaitomybės sudarymo, tai ji turės daugiau žalos nei naudos.

TAS Europos Sąjungoje taiko bendrovės, (taip pat ir Lietuvoje) kurių vertybiniais popieriais aktyviai prekiaujama vertybinių popierių biržose ir kurios rengia konsoliduotą finansinę atskaitomybę. Kalbama apie absoliučiai dideles įmones-monopolijas. Tokių kriterijų, pagal kuriuos turėtume laikytis TAS, Lietuvoje apskritai atitinka kelios įmonės, bet išanalizavus situaciją Lietuvoje dabar – jų daugiau nei tūkstantis. Daugiausiai šiuo metu apskaita Lietuvoje tvarkoma pagal VAS.

1.4. Apskaitos tvarkymo problemos

Sparčiai besiplečianti ekonomika, didėjantis pilietiškumas, augantis bendruomenių organizuotumas paskutiniu metu daugelį valdžios bei kitų visuomeninių organizacijų paskatino užmegzti dialogą su visa visuomene. Lietuvai tapus ES nare ir pereinant prie europinio bendravimo tradicijų, bendruomeninių paslaugų poreikis auga. Viešasis sektorius tampa stambių šalies įmonių ir investuotojų veiklos sritimi.

Viešasis sektorius apima biudžetines įstaigas, valstybines ir savivaldybių įmones, įstaigas ir organizacijas, akcines ir uždarysias akcines bendroves bei viešąsias įstaigas, kuriuose valstybė ir / arba savivaldybė turi reikšmingą įtaką. Finansų ministerija parengė Vyriausybei tvirtinti Viešojo sektoriaus

buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir jos koordinavimo sudarymą. Ji parengta siekiant pertvarkyti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemą, kuri garantuotų geresnį ir skaidresnį valstybės išteklių naudojimą ir valdymą pagal visus parametrus.

Numatoma, jog reforma bus vykdoma keliais etapais. Pirmajame etape (2005-2008 m.) bus parengtos pagrindinės reformos įgyvendinimo priemonės – viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos tvarkymas ir finansinės atskaitomybės kaupimo principu parengimas, reglamentuojantys teisės aktai, pritaikytos informacinių technologijų sistemos.

Bus parengti 24 – 30 viešojo sektoriaus apskaitos standartų (kasmet po 6 – 8 standartus). Šiais metais jau yra parengtas standartinis bendras sąskaitų planas, kuris leis sudaryti ne tik atskiro asignavimų valdytojo, bet ir viešojo sektoriaus konsoliduotą finansinę atskaitomybę, taip pat leis sujungti finansinei atskaitomybei ir biudžeto vykdymo ataskaitoms rengti reikalingus duomenis.

Išanalizavus pirmajame etape įvykdytų priemonių rezultatus, bus parengtos antrojo reformos etapo (2009-2010 m.) priemonės (Dikčius, 2005:2).

Buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai sudėtingas procesas gilinantis į įstatymus, Verslo apskaitos standartus, Tarptautinius apskaitos standartus. Kyla klausimas ar taip vykdydami reformas pageriname ar pabloginame rezultatus.

Svarbiausios problemos įvardijamos šitaip:

1. Verslo apskaitos standartų taikymas ir jų derinimas su mokesčių sistema.
2. Skirtingos apskaitos tvarkymo formos ir jų neišbaigtumas.
3. Specialistų rengimo problemos.

Lietuvos buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos – įvardinamos kaip ne vientisos. Pelno siekiantys juridiniai asmenys, valstybės bei savivaldybių įmonės, pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, Valstybinio socialinio draudimo fondas buhalterinę apskaitą tvarko kaupimo principu, biudžetinės įstaigos – modifikuotu pinigų principu, išskyrus Valstybinio socialinio draudimo fondą, kuris apskaitą tvarko pinigų principu.

Biudžetinių įstaigų, savivaldybių, Europos Sąjungos struktūrinių fondų bei pinigų fondų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo tvarka reglamentuota skirtingai. Dalis turto nėra traukiama į buhalterinę apskaitą, todėl ir nėra parodoma finansinėje atskaitomybėje, dalis apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje rodoma verte, neatitinkančia jo tikrosios vertės. Ne visi įsipareigojimai yra traukiami į buhalterinę apskaitą ir todėl nėra parodomi finansinėje atskaitomybėje. Ne visas turtas ir ne visi įsipareigojimai yra teisingai klasifikuojami į ilgalaikius ir trumpalaikius. Buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei rengti naudojama skirtinga programinė

įranga, todėl, perdavus skirtingai parengtą finansinę atskaitomybę į kitą lygį suvestinės finansinės atskaitomybės rengimo tikslais, padidėja rankinio darbo apimtis, kartu ir klaidų tikimybė.

LR buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnio 5 punkte nustatyta, kad biudžetinės įstaigos, tvarkydamos apskaitą, vadovaujasi Biudžetinių įstaigų apskaitos standartais. Jie turi būti parengti pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus standartus ir kitą Tarptautinės apskaitininkų federacijos Viešojo sektoriaus komiteto rengiamą metodiką. Biudžetinių įstaigų standartų parengimas neišspręstų dabar esančių biudžetinių įstaigų, savivaldybių, pinigų fondų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės problemų. Dėl šios priežasties ir siūloma vykdyti reformą. Pradėjus taikyti Verslo apskaitos standartus, buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimas nėra paprastesnis. Pagal 1-ąjį verslo apskaitos standartą „Finansinė atskaitomybė“ finansinės atskaitomybės tikslas – patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus. Šis ir kiti standartai reikalauja pateikti teisingą informaciją verslo plėtrai. Reikalavimus mokesčiams apskaičiuoti nustato mokesčius reguliuojantys įstatymai. Buhalteriai jau dabar moka atskirti, kuri informacija kaupiama mokesčiams apskaičiuoti, o kuri – teisingai finansinei atskaitomybei sudaryti. Pradėjus taikyti Verslo apskaitos standartus tokių skirtumų atsirastų daugiau, todėl buhalteriai turės pakoreguoti apskaitos registrus, įsivesti į buhalterinės apskaitos sąskaitų planus papildomų sąskaitų, o kai kurias panaikinti. Tvarkant apskaitą, tikslinga apskaitos politikoje pažymėti tris pagrindines dalis:

- Apskaitos tvarka, susijusi su organizaciniais apskaitos klausimais įmonėje;
- Apskaitos tvarka, susijusi su dokumentavimu ir registravimu bei kitais techniniais klausimais;
- Apskaitos atskirų barų tvarkymo klausimai.

Apskaitos organizavimui priskiriamos tvarkos, susijusios su buhalterio darbo organizavimu, kitų įmonės darbuotojų, susijusių su buhalterine apskaita (pavyzdžiui, PVM sąskaitų-faktūrų, važtaraščių išrašymu, darbu su kasos aparatais ir pan.), pareigų pasidalijimu, kasos, banko operacijų, sandėlio darbo organizavimu, materialinės atsakomybės, atskaitingų, įgaliotų asmenų sąrašai. Šiam punktui priskiriamos įmonėje įtvirtintos įvairios normos ir normatyvai.

Apskaitos technikos organizavimui priskiriamas kiekvienai įmonei individualaus sąskaitų plano parengimas, buhalterinių įrašų atlikimo technika (pavyzdžiui, tipinės sąskaitų korespondencijos), įvairios dokumentavimo tvarkos ir dokumentų pavyzdžiai, apskaitos registrų sistema, apskaitos duomenų ir registrų saugojimo tvarka, inventorizavimo tvarka (pavyzdžiui komisijos sudėtis, pareigų pasiskirstymas, inventorizacijos atlikimo terminai ir pan.), klaidų taisymo būdai ir kitos buhalterinės procedūros.

Apskaitos metodikos organizavimui priskiriami visi įmonėje taikomi apskaitos būdai, principai ir metodai, skirti apskaitai reguliuoti ir atskaitomybei parengti. Pavyzdžiui, ilgalaikio turto tvarkoje nurodoma materialaus turto įsigijimo savikainos sudėtis, minimali ilgalaikio turto įsigijimo savikaina, turto apskaitos būdai (įsigijimo savikaina arba perkainota verte) ir pan. Apskaitos pertvarkymas yra visų pirma susijęs su ataskaitų, kurios buvo derinamos su Europos Sąjungos direktyvomis, formų pasikeitimu. Pavyzdžiui, neliko balanse skyriaus „Formavimo savikaina“, kuriame sukauptos sumos pagal Verslo apskaitos standarto „Nematerialusis turtas“ nuostatas turi būti perkeltos (nurašytos) į sąnaudas, neliko „Sukaupėtų pajamų ir ateinančių laikotarpių sąnaudų“ bei „Sukaupėtų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų“ straipsnių, todėl šiuose straipsniuose sukauptos sumos turi būti perkeltos į kitus Verslo apskaitos standartuose nurodytus finansinės atskaitomybės straipsnius. Pasikeitė ir Pelno (nuostolių) ataskaita, keičiasi pačios informacijos perdavimo tvarka. Pavyzdžiui, pagautės ir netekimų straipsniuose turi būti parodomi tik atsitiktiniai įvykė ūkiniai įvykiai, kurie negali būti priskirti prie įprastinės veiklos. Šiuose straipsniuose negali būti atliekamas klaidų taisymas, bet turi būti parodomas taip, kaip tai daryti reglamentuoja 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“. Verslo apskaitos standartu „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“ įvedama nauja finansinės atskaitomybės ataskaita. Verslo apskaitos standarte „Pinigų srautų ataskaita“ pateikiamos pavyzdinės formos, kurios gali būti pildomos tiesioginiu ir netiesioginiu būdu. Įmonės gali pasirinkti, kuris būdas joms priimtinesnis ir jį taikyti.

Kiekviena bendrovė turi turėti patvirtintą dokumentą, kuriame turi atsispindėti įmonėje taikoma apskaitos politika. Įmonės apskaitos politikos turi būti laikomasi nuolat. Kada ir kas gali būti keičiama, nustato 7-asis Verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“.

Buhalteriai turi atkreipti dėmesį į tai, kad pagal 8-ąjį Verslo apskaitos standartą „Nuosavas kapitalas“ pelno paskirstymas turi būti parodomas atskaitomybėje ne tuo laikotarpiu, kada pelnas yra uždirbamas, bet tada, kai akcininkai priima sprendimą pelną paskirstyti. Dividendų skyrimas ar kitoks pelno perskirstymas nelaikomas esminiu įvykiu, dėl kurio turi būti taisoma praėjusio laikotarpio atskaitomybė.

Taikant 12-ąjį Verslo apskaitos standartą „Ilgalaikis materialusis turtas“, reikėtų turėti omenyje, kad pasiskolintų sumų palūkanos negali būti kapitalizuotos ir į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaitomos, be to, įmonės gali ilgalaikį materialųjį turtą apskaityti vienu iš dviejų galimų būdų. Neliko reikalavimo, kad remonto išlaidos, viršijančios 50 proc. turto įsigijimo savikainos, turi būti didinamos to turto įsigijimo verte, todėl kiekviena įmonė, rengdama apskaitos politikos aprašymą, turėtų parengti jos darbo specifikaciją atitinkančias ekonomiškai pagrįstas ir Verslo apskaitos

standartams neprieštaraujančias instrukcijas, kurios nustatytų, kada remonto išlaidomis didinama turto vertė, kada keičiamas nusidėvėjimas, kada didinamos sąnaudos (Montvydienė, 2003).

Taigi turimą apskaitos politiką kartą per metus privalu patikrinti. Tai ypač svarbu dabar, kol dar ne visi naujieji finansinės apskaitos reglamentai patvirtinti. Šiuo metu verslo apskaitos standartai, o ir anksčiau priimti verslo apskaitos standartai dar yra dažnai taisomi.

Kiekvieną kartą peržiūrint apskaitos politiką, reikia dar kartą įvertinti, kad nuo 2005 m. sausio 1 d. įsigaliojo keli nauji Verslo apskaitos standartai: 17 VAS „Biologinis turtas“, 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, 23 VAS „Turto nuvertėjimas“, 24 „Pelno mokestis“, 25 VAS „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“. Nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojo dar keli: 29 VAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“, 30 VAS „Susiję asmenys“, 34 VAS „Segmentų atskleidimas finansinėje atskaitomybėje“, taip pat neribotos civilinės atskaitomybės įmonių apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojantis 36 VAS „Neribotos civilinės atskaitomybės juridinių asmenų buhalterinė apskaita ir finansinė atskaitomybė“. Nuo 2006 m. gruodžio 22 d. įsigaliojo 37 VAS „Investicijos į jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties objektus“.

Verslo apskaitos standartų taikymo problemos:

- vienu Verslo apskaitos standartų nuostatos yra taikomos pradedant vienu laikotarpiu, kitų – nuo kito laikotarpio, ir tai nesujaukia apskaitos sistemos;
- VAS taikymas apskaitoje (kaip tai buvo pagal anksčiau galiojusį Vyriausybės 1993 m. spalio 27 d. nutarimą Nr. 804 „Pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka“) yra įgyvendinamas tik per apskaitos sistemą, t.y. kiekvienu momentu sudarinėjant atitinkamas buhalterinių sąskaitų korespondencijas, o ne traktuojamas nuostatomis ir postulatais;
- taikant VAS atgaline data, yra be galo sudėtinga teisingai sutvarkyti apskaitos sistemą. Jeigu bus atitaisomi tik finansinės atskaitomybės rodikliai, bet jie nebus suderinti su apskaitos sistema per atitinkamus buhalterinius įrašus, jie skirsis nuo sisteminės apskaitos duomenų;
- įmonė tvarkydama apskaitą, vadovaujasi ne tik VAS, bet ir kitais teisės aktų reikalavimais. VAS rengėjai mano, kad standartai yra skirti tik finansinei atskaitomybei sudaryti, o mokesčių apskaičiavimo klausimai jiems neįdomūs. Jeigu VAS būtų visiškai paruošti ir būtų leista kokius metus padirbėti su jais, tai iš karto atsiskleistų nesutapimai su mokesetine sistema. Gal tada ir mokesčių sistemą būtų galima priderinti prie VAS, kurie yra parengti remiantis tarptautiniais apskaitos standartais ir kitomis ES direktyvomis;
- apskaitos nuostatų pakeitimas ir bendrai apskaitos sutvarkymas ir sureguliuavimas nėra lygus kokios nors nusidėvėjusios ar sugedusios mechanizmo detalės pakeitimui. Bet koks apskaitos

tvarkymas yra susijęs su laiko ir įsisavinimo pobūdžiu. Jeigu tie perimamieji rodikliai aiškiai neapibrėžti, tada apskaitos sistema išsibalansuoja. Dėl neatitikimų išskyla metodinio apskaitos tvarkymo klausimas, kad be sąskaitų korespondencijų jų duomenų įrašymas į atskaitomybės schemas veda prie didelės painiavos. (Valužis, 2005:22).

Rengiant įmonės apskaitos politiką, siūloma numatyti, įvertinti, kad tiek VAS, tiek mokesstinės sistemos vartojimas būtų suderintas bendroje apskaitos sistemoje:

- šiuo atveju, jeigu į pelno mokesčio deklaraciją galima įtraukti plėtros darbų ir panašias sąnaudas, tai visa tai yra būtina daryti ne atskirai nuo apskaitos sistemos, bet joje. Tai yra būtina, ir galima:
- jeigu įmonės balanse yra materialus ilgalaikis turtas, kurio sunaudojimas negalės būti ateityje pripažintas sąnaudomis, vadinasi, tas turtas nėra tikras, t.y. ateičiai numatomas nuostolis. Juk VAS nuostatų pagrindinis tikslas – parodyti tikrąją įmonės vertę, kad nebūtų suklaidinti vartotojai ir investuotojai;
- norint, kad įmonės balanse esantys duomenys būtų maksimaliai tikri, ir VAS, ir apskaitos politikoje reikėtų įsivertinti atidėjinių poziciją ateinantiems laikotarpiams bei numatytiems nuostoliams kompensuoti;
- taigi, sudarant PM deklaraciją, kurioje, pagal įstatymą reikia įvertinti leistinas sąnaudas, galima sudaryti atitinkamas sąskaitų korespondencijas;
 - pajamuojant plėtros darbų įsigijimą, balanse jį parodyti kaip turtą;
 - kartu daromas antras sisteminis įrašas;
 - nurašant tų plėtros darbų nusidėvėjimą, ši vertė antrą kartą nenusirašytų į sąnaudas, būtų lygi balanso nuosavybės dalyje leidžiamai pagal įstatymą atidėjimų sumai.

Šiuo metu dėl apskaitos politikos pasikeitimo bei teisinių nuostatų vykdymo perimamumo (VAS nuostatose apie tai neužsimenama) balanse tebėra paslėptų nuostatų dalis – ilgalaikio materialiojo turto, įsigyto taikant pelno apmokestinimui sąnaudų būdą vertė. Jo nusidėvėjimas negali būti įskaitytas į sąnaudas. To turto nusidėvėjimas, kurio negalima įtraukti į leidžiamus atskaitymus, ateity būtų prognozuojamas kaip būsimas nuostolis. Tačiau balanse to turto neišskiriame, todėl investuotojas jo nemato. Norint parodyti tikrąją ilgalaikio materialaus turto vertę ir informaciją apie jį, kadangi tas turtas bus priskirtas ateinančių laikotarpių sąnaudoms, reiktų analogiškai, kaip ir plėtros darbų vertės rodiklius, balanse išskirti į atskirą straipsnį. Tai galėtų būti įvardinta „Ilgalaikio turto, kurio nusidėvėjimas nurašomas į nuostolį vertė“.

K. Valužis kartu su S. Palubinskiene knygoje „Apskaitos politika“ yra pateikęs daug įvairių pasiūlymų, kaip rengti apskaitos politiką, kad ji būtų taikoma ne sąvokomis, bet per apskaitos politikos sistemą. Autorius, dirbdamas buhalterinį darbą nuo 1949 m., niekaip negali suprasti, kodėl net teisės aktuose yra įteisinta „dviguba“ buhalterija.

Tai yra pavojinga nes:

- jei apskaitos programoje nėra fiksuotos atitinkamos operacijos, tai apskaitos rodikliai, gauti iš pirminių duomenų, gali būti netikslūs;
- jei tokios operacijos nebuvo užfiksuotos apskaitos sistemoje, tai sudaroma ateinančių metų finansinė atskaitomybė bus netikslė, nes daug kas bus nesurasta ar pamiršta;
- čia panagrinėtą plėtros darbų vertės dirbtinis įrašymas į PM deklaraciją, kartu tą vertę atvaizduojant balanse kaip turtą, iškreipia visos atskaitomybės formų duomenis – ir PM deklaracijos, ir įmonės balanso. Atskaitomybės duomenis taip pat gali iškreipyti ir kiti procesai, jei jie nėra apskaitomi apskaitos sistemoje, o tik skaičiuojami.

- Sukurta buhalterinės apskaitos politika gali labai palengvinti daugelio įmonių buhalterių darbą, sumažindama jų atsakomybę. Apskaitos politika – tai tikra apsisprendimo ir pasirinkimo laisvė, tai geresnių alternatyvų paieška ir jų atradimas. Apskaitos politikos kūrimas sudaro palankias sąlygas buhalterių kūrybinei iniciatyvai atsiverti.

2. APSKAITOS TYRIMO METODIKA

2.1. Tyrimo metodo nustatymas

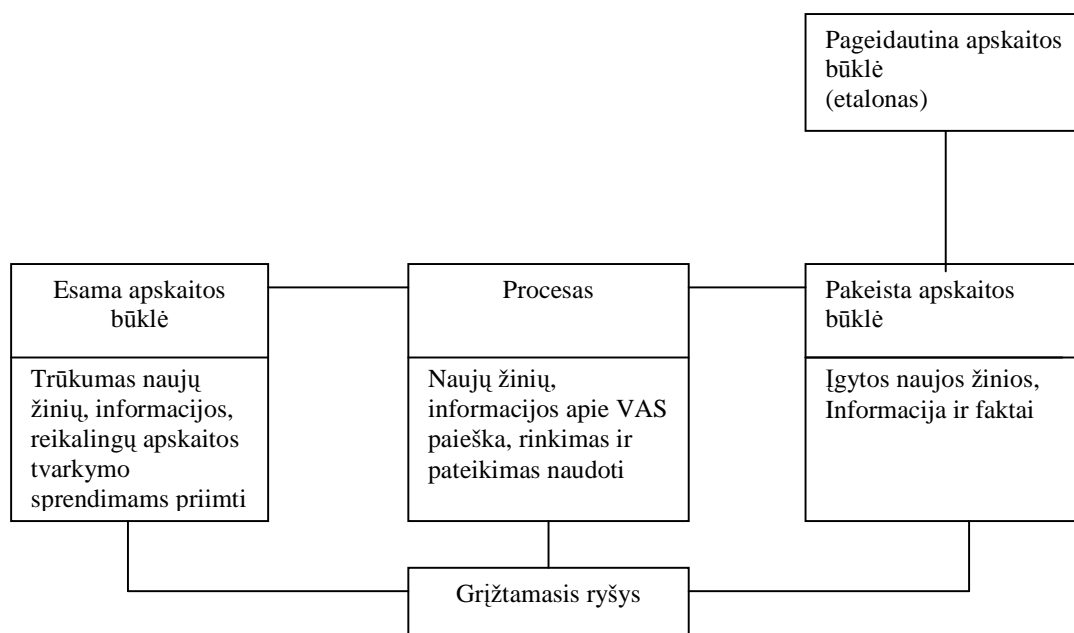
Apskaitos organizavimas per visą apskaitos laikotarpį buvo vienas svarbiausių veiksnių. Tačiau tiek teoretikai, tiek praktikai dažniausiai mėgina spręsti atskirus vienas su kitu nesusijusius klausimus, kaip pajamų, savikainos kalkuliavimo, kaštų, grynujų pajamų, išlaidų, sąnaudų, pelno ir kitų sąvokų interpretavimo klausimus. Tačiau praktiniame darbe yra be galo svarbu ir kas kita – kaip praktiškai tvarkyti apskaitą, kad būtų galima gauti atsakymus į aukščiau paminėtus teorinius, o tuo pačiu metodinius klausimus.

Tyrimo tikslai yra išnagrinėti apskaitos organizavimą Lietuvoje apskaitos politikos pagrindu, ištirti VAS taikymo problemas ir naudą, apibūdinti apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimo klausimus.

Kadangi šiuo darbu yra norima bent iš dalies atvaizduoti, kaip tvarkoma apskaita įstojus į Europos Sąjungą, su kokiomis problemomis susiduriama, taikant naujoves (VAS) apskaitos politikoje, todėl, plačiai nediskutuojant įvairių sąvokų apibendrinimo klausimais, čia bus nagrinėjama tik dalinė apskaitos organizavimo politika ir jos pagalba finansinės atskaitomybės sudarymui.

Laikotarpiu nuo 1994 m. apskaitoje dėl kai kurių finansinių procesų pavaizdavimų, kai kurių apskaitos principų pritaikymo, turto įvertinimo bei mokesčių apskaičiavimo įvyko įvairių pasikeitimų, kuriuos tikslinga iš naujo apibrėžti. Be to, vis labiau susiduriant su apskaitos organizavimu, o taip pat atsirandant neatitikimams matome, kad dar daugelyje įmonių sutinkami įvairūs netikslumai. Ypač daug neatitikimų dėl pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitos tvarkoje, dėl turto įvertinimo, o tai susiję su finansinių rezultatų apibrėžimu ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimu. Mūsų aprašomai temai būdinga sisteminė orientacija.

Sisteminė orientacija – visuminės apskaitos organizavimo tvarka arba nevienodų elementų grupių organizavimas į integruotą, unisonu veikiančią vienetą. Sistema suprantama kaip esamos padėties keitimas į pageidautiną padėtį - procesas. Pagrindiniai sistemos elementai yra šie: esama būklės padėtis; pageidautina būklės padėtis (etalonas); procesas; pakeista būklė; grįžtamasis ryšys.



1 pav. Apskaitos sisteminė orientacijos schema.
Šaltinis: V. Pranulis „Marketingo tyrimai“.

Pateiktoje schemoje esamą sistemos padėtį nusako trūkumas naujų žinių, informacijos ir faktų, kurie reikalingi apskaitos sprendimams priimti. Pageidaujamos būklės etalonas parodo apsisprendimą, kokį poveikį norėtume gauti. Etaloną lygindami su pasikeitusia būkle matysime, kiek laukiamas rezultatas skiriasi nuo faktiškai gauto. Grįžtamasis ryšys padeda įvertinti, kaip efektyviai įvyks tyrimų procesas. Jei yra nepriimtinas didelis skirtumas tarp etalono ir faktiškai gauto rezultato, tyrimo metu reikia išsiaiškinti, kuo netobula to tyrimo eiga.

Apibūdinant tyrimo metodą, galima pasakyti, jog tai – tam tikrų praktikos arba pažintinių žinių gavimo būdas, taikant įvairias procedūras. Savo ruožtu tai sisteminė procedūra, kuri susideda iš nuosekliai besikartojančių operacijų, kurių atlikimas kiekvienu konkrečiu atveju leidžia gauti norimų rezultatų. Kitaip tariant, tyrimo metodas – tai mokslo empirinė dalis, pats ryškiausias jos požymis, kurio veiksmų eigą ir tvarką rodo ne tik tai, kaip buvo gauti rezultatai, bet ir kuris suteikia kitiems tyrėjams, naudojantis vienais ar kitais būdais, pakartoti tyrimą bei dar kartą peržiūrėti jo rezultatus. Pasirinktai temai būtų galima priskirti kokybinio tyrimo bruožus, tačiau tai būtų pernelyg sąlygiška. Pavyzdžiui, tie patys dokumentų analizės būdai gali būti panaudoti tiek pasirenkant kiekybinius duomenis, tiek atliekant kokybinę tiriamojo darbo analizę.

Tiksliau, matyt, būtų išskirti ne kiekybinius ar kokybinius tyrimo metodus, bet kiekybinius ir kokybinius tyrimus, kurie iš esmės skiriasi ne pagal juose taikomus tyrimo metodus, bet pagal tyrimo planavimą, t.y. kaip bus renkami ir analizuojami bei interpretuojami tyrimo duomenys. Iš tikrųjų tai dvi skirtingos socialinių tyrimų atlikimo metodologijos kryptys, neretai viena kitai

prieštaraujančios, nors šiuolaikiniuose tyrimuose jos turėtų būti jeigu ne glaudžioje tarpusavio sąveikoje, tai bent jau kaip lygiavertės.

Kokybinių tyrimų sampratos analizė yra problematiška daugeliu aspektų. Kokybiniai tyrimai mokslinėje literatūroje dažniausiai asocijuojami su tam tikromis mokslo įstaigomis, tyrimų tradicijomis, kurios plačiai žinomos kaip interpretacinė sociologinė tradicija. Kokybiniai tyrimai arba jų elementai yra panaudojami ir kitose disciplinose. Suprantama, skirtingų tyrimų tradicijų, mokyklų ir disciplinų atstovai turi savitą pažiūrą į socialinę realybę. Todėl nenuostabu, kad jie turi skirtingą nuomonę apie kokybinių tyrimų galimybes, reikšmingumą bei tai, koku būdu empiriniai tyrimai gali padėti žmogui (Kardelis, 2002).

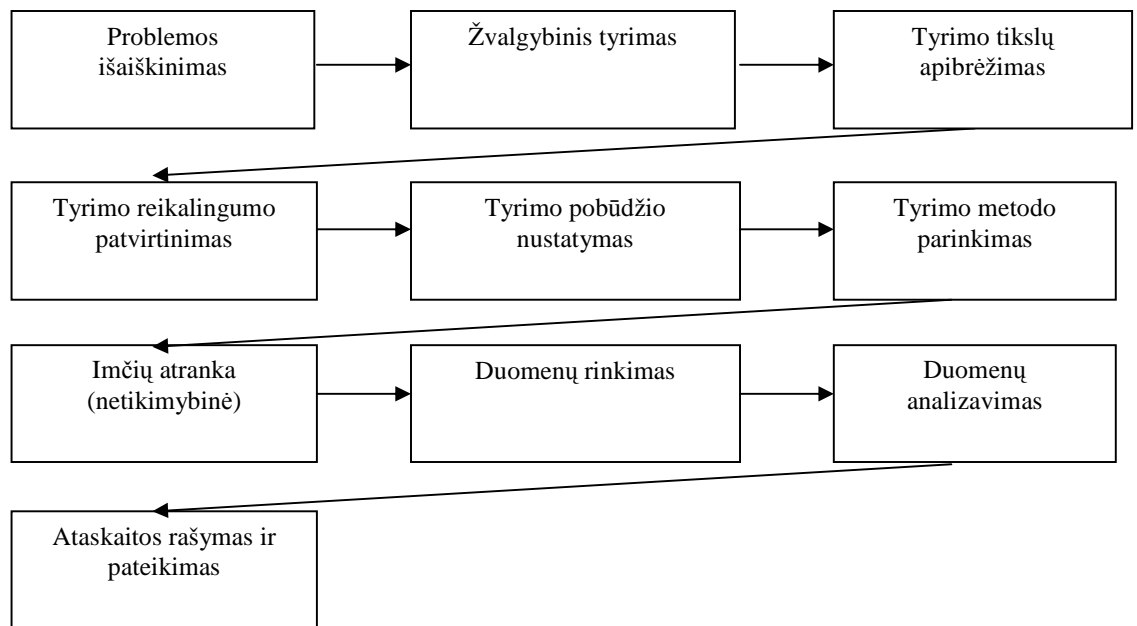
Kiekybinis ir kokybinis požiūris į patį tyrimą yra nusakomas bendrais mokslinio aspekto metodais, nes tai nusako kokybės ir kiekybės tyrimą. Kokybiniai tyrimai, kurie nepriklauso nuo hipotezių, apibrėžti lankstumu bei duomenų indukcinė analize, kur induktyvinė tyrėjo logika priklauso prie kokybinių tyrimo bruožų. Lankstumas apibūdina kokybinį tyrimą kaip nestruktūrizuotą, neturintį standartinės tyrimo struktūros, tinkančios bet kuriai tiriamai aplinkai. Struktūrizuotas jis gali būti vėliau, tačiau turi būti atliekamas sistemingai ir tiksliai. Kokybiniai tyrimai ir jų skiriamieji bruožai analizuojami, atliekant tyrimus ir naudojantis įvairiais šaltiniais, leidžia juos apibūdinti kaip sistemingus nestruktūrizuotus situacijos ar įvykio tyrimus natūralioje aplinkoje, siekiančius suprasti tiriamuosius reiškinius bei pateikti interpretacinį, holistinį jų paaiškinimą.

Kokybinių tyrimų metodologijoje pagrindinė idėja yra kontekstas – fizinė, socialinė ir materialinė aplinka, kurioje vyksta žmonių veikla. Mūsų tiriamuoju atveju tikslas yra nustyti apskaitos reglamentavimo aplinką. Tradiciniai metodai ypač skiriasi nuo kokybinių. Tuo tarpu kokybiniu metodu numatomos darbo hipotezės, registruojami visi aplinkiniai įvykiai ir ypatybės, galintys turėti reikšmės apskaitos reglamentavimui.

2.2. Tyrimo metodo apskaitos organizavime apibūdinimas

Toliau magistro darbe bus atliekamas apskaitos reglamentavimo Lietuvoje įvertinimas, remiantis žmonių susijusių su apskaita apklausa. Pagrindiniai įvertinimo tikslai – patyrinti bendrą apskaitos organizavimo padėtį Lietuvos įmonėse, kokia vykdoma apskaitos politika, paanalizuoti VAS taikymo nuostatas ir reikšmę, panagrinėti apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimo problemas.

Apskaitos tyrimų procesus galime pavaizduoti schemeje (2 pav.):



1 pav. Apskaitos tyrimo proceso etapų schema.
 Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal V.Pranulis „Marketingo tyrimai“.

Šis tyrimas atliekamas todėl, kad Lietuvai žengiant į skaidresnę ir finansiškai stabilesnę ekonomiką, reikia tobulinti finansinės apskaitos politiką. Verslo apskaitos standartų taikymas – tai naujas etapas apskaitos sistemoje. Todėl yra svarbu išanalizuoti, kokią įtaką įmonėms daro reglamentavimo naujumas, kokius pokyčius pastebime gautoje informacijoje apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus. Daug mokslinių problemų iškelia VAS naudojimas. Viena, dėl VAS sampratos apibrėžimo, kita, dėl jų tikslingo taikymo, trečia, dėl suderinamumo ir teorinės nuostatos atitikimo, nes būtina įvertinti, siekiant praktikoje pritaikyti bet kokį standartą, kaip jis atitinka praktiškai ir teoriškai, ir kaip dera su jau galiojančiais teisės aktais.

VAS taikymas – yra neišbaigtas praktinis ir teorinis taikymas, todėl, kad jie dar nėra visapusiškai išnagrinėti, ne visi suderinti su kitais teisės aktais, o ir seni išleisti yra keičiami. Atsiradus naujiems standartams ir jų nuostatomis gali keistis kitų standartų nuostatos, bei tuo pačiu gali prireikti pakeisti ir visą apskaitos politiką. Žinoma, yra svarbu daryti tarpinius tyrimus kaip šis tam, kad vedant apskaitą, diegiant naujoves apskaitos politikoje ir susidūrus su nekuriais neaiškumais žinotume, kur tie neaiškumai iškilo. Atlikus tyrimą pateiksime išvadas apie apskaitos reglamentavimą, jo teigiamus ir neigiamus padarinius bei numatysime tolimesnę Lietuvos apskaitos reglamentavime eigą.

Teoriniu ir praktiniu mokslinio aspekto požiūriu dar nėra daryti nacionalinių VAS tyrinėjimai, kadangi jie kūrimosi stadijoje, bet ekonominėje spaudoje yra nemažai kritikuojama, vertinama ir net duodami įvairūs pasiūlymai, kaip atlikti mokslinį tyrimą. Tačiau, kol Lietuvoje nėra atlikta nuoseklių mokslinių tyrimų dėl apskaitos organizavimo – naudinga pirmiausiai atlikti žvalgybinį tyrimą. Šis tyrimas yra tikslinių grupių kokybinis tyrimas. Toliau kalbėsime apie tolimesnį metodinį tyrimą.

Žvalgybinis tyrimas – tai tikslinės grupės problemų formulavimas pirminėje stadijoje, toliau kuriant ir aiškinantis hipotezes ir koncepcijas.

Toliau šiose grupėse yra diskutuojami tolimesni tyrimai ir kaip atlikti tolimesnius bandymus. Tose grupėse išbandomos ir anketinės apklausos. Mūsų tikslinės grupės darbą šiame etape galime įvardinti kaip ekspertų apklausą.

Ekspertų apklausa – tai tokia specifinė apklausa, kurios metu klausinėjama tam tikra pasirinkta specialistų grupė, turinti žinių apskaitos tvarkymo srityje. Tokių apklausų tikslas-siekti mokslinio objektyvumo formuluojant mokslines sąvokas. Tos apklausos gali būti kartotinės ir vienkartinės. Ekspertų padarytas apklausas pagal tam tikrus kriterijus galime klasifikuoti į tris grupes. Pirmai grupei priskiriami tokie kriterijai, kurie nusako ekspertų ir apklausos organizatorių tarpusavio ryšį, t.y. tiesioginiai ir netiesioginiai kontaktai. Antrai grupei galime priskirti ekspertų apklausos tarpusavio grupinius ir individualius sąveikos ypatumus. O trečia grupė atspindi įvairias nuomones, sprendimus ir rekomendacijas. Vykdam apklausą, taikysime visas apklausos metodų grupes: ir individualias apklausas, ir tiesioginio kontakto, kol galiausiai apibūdinsime apklausos rezultatus.

Ekspertų apklausos metodo esmė ta, jog jie logiškai prieina prie tam tikros problemos sprendimo, kiekybiškai vertina ir sklandžiai apdoroja duomenis. Pagal šiuos vertinimus yra nustatomas nuomonių atitikimo laipsnis bei įvertinamas ekspertų išvadų objektyvumas, kurias jie nustatė per realius faktus ir reiškinių ryšius. Ekspertų metodas naudojamas ir tada, kai reikia kiekybinius, t.y. nustatomus reiškinius įvertinti kokybine išraiška. Ekspertų apklausa vyks anketinės apklausos principu, bet iškyla problema – pačių ekspertų pasirinkimas. Asmenys, pajėgūs vertinti vieną ar kitą požymį, negali turėti vienodą kompetenciją, taip pat skirtingos jų ir vertybinės orientacijos. Todėl pirmiausiai vertinami patys ekspertai.

Šiame darbe bus atliekamas trumpalaikis tyrimas. Jau vien šis trumpalaikio tyrimo pavadinimas sako, jog veiksmas vyksta neilgai. Literatūroje toks tyrimas vadinamas „skerspjūvio“ arba momentinis, vienkartinis tyrimas. (Cohen, Manion, 1989 ir kt.). Šio tyrimo tikslas - užfiksuoti tam

tikrą situaciją tam tikru momentu. Po tyrimo gauti duomenys yra analizuojami, apibendrinami ir daromos galutinės išvados ir pateikiamos, jei reikia, rekomendacijos.

Tokioje mokslinėje stebėjimų studijoje, kuri yra konsultuojamo pobūdžio, galima surasti koreliacinių ryšių, atliekant priežastinę-lyginamąją gautų tyrimų analizę ir įvertinti įvairių kintamųjų sąveiką. Taikomi įvairių tyrimų tipai, kas nėra būdinga trupalaikiams tyrimams, išskyrus eksperimentinį, kuris dažniausiai yra kartojamas.

Pirmiausiai planuojant tyrimus reikia nusistatyti minimalų tyrimų skaičių tam, kad atlikus tyrimą padarytume statistiškai reikšmingas išvadas. Mus dominančių reiškinių pasiskirstymas generalinėje aibėje mums nėra žinomas. Norint tai nustatyti, reikia tirti generalinės aibės elementus. Tai užimtų daug laiko ir lėšų. Mūsų tiriamuoju atveju reikėtų kiekvieną ūkio subjektą tikrinti atskirai, o tai kainuotų daug lėšų ir laiko. Arba, kitaip sakant, kol apklausime paskutinę įmonę apie apskaitos organizavimą, pirmojoje apklaustoje įmonėje jau gali būti atsinaujinusi apskaitos politika, nes per dieną neįmanoma apklausti visų įmonių savininkus, direktorius ir buhalterius. Todėl paprastai yra daroma išankstinė atranka, t.y. pasirenkama generalinės aibės atsitiktinė elementų dalis, ištiriamas nagrinėjamas požymis ir yra daromas sprendimas apie požymio pasiskirstymą šioje generalinėje aibėje. Ši pasirinkta dalis vadinama imtimi. Bet ši imtis turi būti pakankamai reprezentatyvi tam, kad iš jos darytume išvadas apie visą generalinę visumą.

Pasirinkus tiriamuosius skaičius, numatome pasirinkimo būdą. Mokslinėje literatūroje aprašoma daug pasirinkimo būdų, pasirenkant tiriamuosius asmenis (Kidder, Judd, 1986; Bailey, 1987; Cohen, Manion, 1994 ir kt.), bet visiems jiems būdingas vienas pagrindinių – imties atsitiktinumo principas, t.y. visi elementai turi turėti vienodas galimybes patekti į imtį.

Mes taikysime netikimybinį parinkimo būdą tiriamosioms grupėms. Netikimybinė atranka – tai tokia, kurioje visi elementai yra atrenkami neatsitiktinai. Bet kuri reikalavimų neturinti tikimybinės atrankos grandis laikoma netikimybine atranka. Netikimybinės atrankos ypatumas yra tas, kad panaudojus ją negalime apskaičiuoti paklaidos, todėl gauti rezultatai ypač atidžiai turi būti vertinami pažiūrint ir įvertinant kiek jie yra nukrypę nuo sudėties ir tiriamojo visumos turinio.

Nedideliuose pagal apimtį tyrimuose tiriamosios grupės dažniausiai formuojamos nepilnai laikantis atsitiktinumo principo. Žinoma, taip suformuotos grupės neatspindi populiacijos, tačiau taip yra pigiau ir paprasčiau. Tokių tyrimų rezultatai, tikėtina, bus pakankamai geri ir patikimi, jei tik tyrėjas netransformuos rezultatų už tiriamosios grupės ribų. Tokiu būdu yra parenkamos grupės, kurios savo sudėtimi yra patikimos ir preliminarinį tyrimą jos atlieka pakankamai kokybiškai.

Mūsų tyrimo atveju taikoma **paranki atranka**. Šis tyrimas yra pagrindžiamas esančių arčiausiai, lengviausiai prieinamų tiriamosios visumos patogiausių elementų atranka. Iš pirmo žvilgsnio gali

susidaryti nuomonė, kad šis tyrimas turi didžiausią nukrypimo pavojų. Bet tokiu atrankos metodu atliktas tyrimas, esant tokioms sąlygoms, gali būti pateisinamas ir pakankamas. Šis būdas gali būti panaudotas įmonėse, norint atlikti pradinį apskaitos politikos atnaujinimo įvertinimą ir gauti naudingos informacijos.

Pirmiausiai pasirinkus atrankos būdą, reikia pasirinkti imtį. Mes taikome netikimybinės atrankos būdą ir jo metu imties dydį nustato pats tyrėjas. Tiriamuoju atveju apklausėme 60 respondentų. Kadangi socialiniuose moksluose apklausa yra naudojama ir plačiai paplitusi kaip tyrimo metodas, magistrinio darbo tyrimo metodas ir yra apklausa. Vienas dalykas – tai parodo metodo patikimumą, o antras – jo populiarumą, todėl kad jis yra pakankamai paprastas. Toks požiūris į šį tiriamą metodą gali sumenkinti jo reikšmę, kadangi daugelyje tyrimų nesilaikoma apklausos metodo, sudarant tiriamųjų grupę, sudarant klausimyną ir atliekant analizę. Apklauso tyrimo metu sukuriama tokia atmosfera, kad apklaustasis atsako tiesiogiai į užduotą klausimą, tuo pačiu atsakydamas tiesiai ir išreiškdamas savo mintis bei požiūrį. Šiuo atveju yra svarbi jo reakcija ir požiūris į tyrimo procesą bei tolimesnius veiksmus. Jei apklaustasis reaguoja į visos apklausos turinį ir iškeltą problemą – tai galima tikėtis optimaleresnių ir tikresnių rezultatų, bet jei apklaustasis jautriai reaguoja į aplinką, įsivaizduoja į vienokį ar kitokį atsakymą duodantis teigiamą arba neigiamą atsakymą – tai tokie tyrimo rezultatai bus iškreipti.

Apklauso metodo negalime suabsoliutinti kaip vienintelio reglamentavimo tyrimui, nes tai priklauso nuo kiekvieno „individo“ reakcijos. Todėl ne visada rašome lygybės ženklą tarp tiriamosios realybės ir duomenų, kuriuos nusakė žmonės. Labai svarbu įvertinti informacijos iškreipimą dėl žmonių sąmonėje atsirandančių socialinės praktikos bruožų. Šis tyrimo metodas leidžia gilintis ir surasti atsakymus į priežastinį ryšį „kodėl“ ir neretai geriau už kitus tyrimus leidžia surinkti informaciją apie išskylančią klausimą. Kita vertus, neverta tikėtis, kad šis tyrimas atsakys į visus iškilusius klausimus ir padarys apskaitos reglamentavimui kokį nors poveikį, tuo pakeisdamas tyrime dalyvavusių narių požiūrį ir nuostatas. Mums svarbu tik išsiaiškinti priežastis, kurios sąlygojo vienokius ar kitokius sprendimus ir veiksmus. Žinoma, visada reikia turėti omenyje įvairius žmogiškuosius faktorius, nes gali įvykti neatitikimas tarp klausiamojo atsakymo ir to, kas jį taip skatina atsakinėti. Kita, apklausos tyrimas padeda atsakyti į klausimą „kaip“ ir tai ne priežastinis ryšys, bet faktų konstatavimas. O kai surenkama informacija, tada galima teikti pasiūlymus ir atsakyti į klausimą kaip pertvarkyti apskaitą. O kad atsakyti į klausimą „kas“, reikalingas faktų rinkimas ir ateities klausimų numatymas.

Tai ką mes tiriamo, galime savotiškai pavadinti indikatu, kadangi kuo nuodugniau tiriamas reiškinys, tuo daugiau ir išsamesnės informacijos gaunama apie aplinką. Žinoma, kiekviename

tyrime pasitaiko daugiau ar mažiau nukrypimų, kurie veikia rezultata. Jie pavojingi tuo, kad sukelia pavojų priimti klaidingus sprendimus ir nuostatas. Tam, kad apklausos duomenys būtų patikimesni, anketos, kaip minėta, yra skiriamos tam tikrai grupei žmonių, kurie yra tiesiogiai prisilietę prie tos aplinkos. Tai yra buhalteriai, finansininkai, vadovai, apskaitininkai, kurie susipažinę su apskaitos reglamentavimu.

Apklausos metodika remiasi paradigma, taip vadinamąja „ekspertų sutarimo“, kadangi pagrindiniai duomenų teikėjai – buhalteriai, įmonių savininkai, praktikai – t.y. žmonės, kurių žinios patikrintos konkrečia patirtimi ir rizika. „Ekspertų sutarimo paradigma“ pagrįsta racionalių lūkesčių teorija, kurios esmė tokia, kad rinkos dalyviai elgiasi racionaliai, savo turimą informaciją jie formuoja panaudodami visą jiems prieinamą informaciją. Taip rinkos dalyviai ir jų lūkesčiai nulemia veiksmus, kartu ir visą apskaitos reglamentavimą.

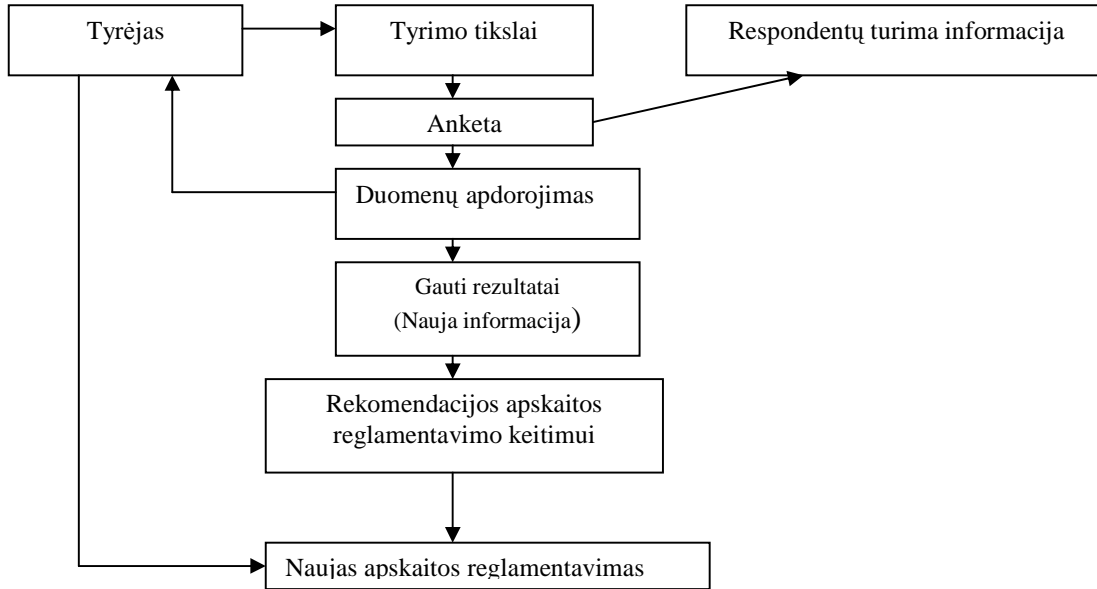
Šis tyrimas turi tris skirtumus nuo oficialiosios statistikos. Pirmia, pagrindinius apibendrinimus padaro patys tyrimo dalyviai, tuo tarpu Lietuvos Statistikos departamentas renka neapibendrintą informaciją, kuri suplaukia iš verslo aplinkos ir tik po to tą informaciją apibendrina statistiniais metodais. Antra, tyrimas atliekamas su geranoriškais ketinimais, vertinant apskaitos organizavimo procesus, kai tuo tarpu Lietuvos statistikos departamentas (LSD) surenka iš įmonių tik privalomas ataskaitas, kurios neparodo apskaitos politikos taikymo. Trečia, nagrinėjami laisvai pasirinkti rodikliai, o LSD pagal patvirtintą sąrašą ir suderintą metodiką privalo priimti statistines ataskaitas. Tokiu tyrimu galima parengti įvairiapusę informaciją ir savalaikiai pateikti tyrimo rezultatus. Tas leidžia tikėtis, kad tyrimas turės praktinę vertę.

Šita metodologija kaip ir visos kitos, pasiteisina tik tam tikromis sąlygomis. Pagrindinė problema - apskaitos respondentai. Žmonių, kuriems rūpėtų ekonominės realijos ir tendencijos, nesunku surasti. Problema, kad žmonės yra be galo užimti. Taigi visa rezultatų suvestinė priklauso nuo respondentų skiriamo laiko apdorojant turimą informaciją ir vertinant rodiklių skaičių. Tam reikalingas tik respondentų geranoriškumas. Svarbu yra, kad jie tai atliktų kritiškai ir vertintų tik reikiamą informaciją. Dar vienas svarbus momentas: apklausos rodikliai turi būti suformuluoti tiksliai ir aiškiai, kad visi respondentai juos suprastų. Dėl nevienodai suprastų užduočių, dėl netiksliai suformuluotų apibrėžimų apklausų metu gali išryškėti interpretavimo problemos, todėl jie toliau yra koreguojami ir tikslinami.

Anketinės apklausos ypač paplitusios marketingo ir socialiniuose tyrimuose. Be to, tai labai patogus ir populiarus duomenų rinkimo pirminio apdorojimo metodinis instrumentas. Naudojant anketas, surenkama daug vertingos informacijos. Kitaip sakant, anketa – tai tam tikras nuoseklus, loginis klausimų kompleksas, kuris naudojamas iš apklausiamų respondentų informacijai surinkti.

Netgi yra manoma, kad geros kokybės anketa prilygsta geram įstatymui. Kartu ji skatina respondentus atsakingai ir teisingai atspindėti savo nuomonę.

Suformulavus darbinę temą, buvo iškart galvojama ir apie anketą. Svarbūs yra du dalykai. Pirma, ką norime ištirti ir kokie galutiniai bus atsakymai. Antra, kokios žinios bus surinktos, tokią ir informaciją gausime į rūpimus mums klausimus.



2 pav. Anketos vieta tyrimo procese

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal V.Pranulis „Marketingo tyrimai“.

Šis paveikslas vaizduoja visą tyrimo eigą ir yra pritaikytas reglamentavimo tyrimui. Apklausiamojoje anketoje yra dviejų rūšių klausimai. Pirmiausiai, tai problemos tiriamieji specifinius požymius atitinkantys klausimai, kurių turinys priklausė nuo tyrimo tikslų ir problemos pobūdžio. Antra, bendri psichografinio pobūdžio klausimai apie respondentą, jo išsimokslinimą, patirtį sudarė gerokai mažesnę klausimų dalį. Šito magistrinio darbo anketą galima suskirstyti į keturias rodiklių kategorijas: pirma informacija apie respondentus ir įmonę; antra, klausimai apie įmonės apskaitos politiką ir visos apskaitos organizavimą; trečia, informacija apie VAS, jų teikiamas lengvatas ar sunkumus; ketvirtas klausimas, apie specialistų rengimo problemas.

Šio tyrimo tikslas – gauti apskaitos reglamentavimo atspindį Lietuvoje.

3. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO TYRIMAS IR REZULTATAI

3.1. Tyrimo rezultatų pristatymas

Tvarkant ūkio subjektų apskaitą, siekiama išvengti nesusipratimų, todėl būtina tirti bendrą apskaitos politikos kokybę ir apskaitos organizavimo padėtį Lietuvoje.

Atliktas apskaitos reglamentavimo tyrimas įmonėse:

Tyrimo tikslai:

1. Atlikti apskaitos politikos organizavimo tyrimą Lietuvos įmonėse;
2. Išnagrinėti VAS taikymą, jų teikiamą naudą ir taikymo problemas;
3. Nustatyti įmonių apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimo problemas.

Tyrimo metodas:

Apklausa anketavimo būdu.

Tikslinė grupė:

Apskaitą tvarkantys ir jos informaciją apdorojantys Kauno ir Šakių apskrities respondentai.

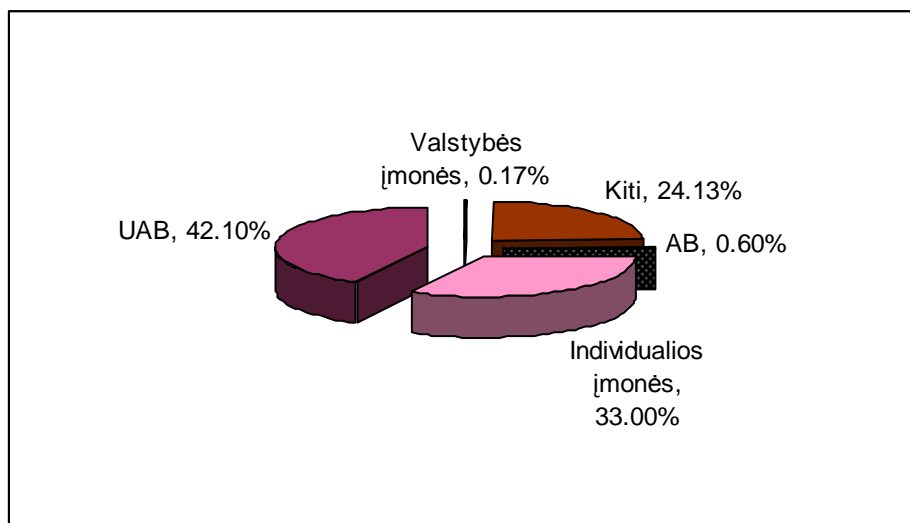
Tyrimo imtis:

61 respondentas. Ananлізуoti 61 respondento atsakymai ir 57 anketos sugrąžintos tyrėjui. Mūsų gauti analizės rezultatai negalėtų būti taikomi statistinei analizei ir išvadoms. Jie nurodo tik apytikslę situaciją Lietuvoje ir jos ūkio subjektuose.

Anketoje (1 priedas) dominuoja dvejopo pobūdžio klausimai. Pirmiausia, tai tiriamos problemos specifiniai bruožai, kurių apimtis ir turinys priklausė nuo problemos pobūdžio. Kita dalis apima bendrus įmonių ir respondentų apibūdinimus charakterizuojančius klausimus.

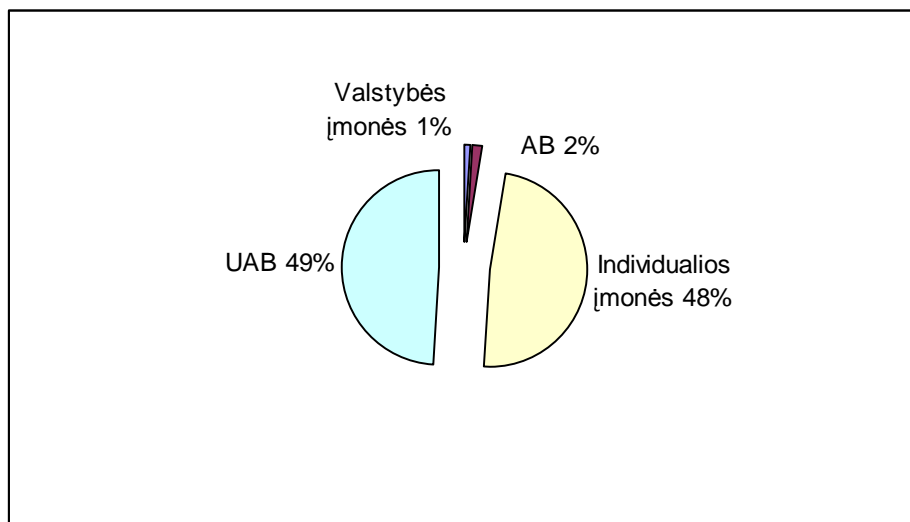
Bendroji charakteristika apie ūkio subjektus ir respondentus. Anketoje pateikiami septyni klausimai apibūdinantys įmonių ir respondentų charakteristikas. Pirmieji keturi – apie ūkio subjekto teisinę formą, dydį, veiklos pobūdį ir nuosavybės formą, o kiti trys klausimai -apie užimamas pareigas, išsilavinimą, apie patirtį tvarkant apskaitą yra skirti respondento charakteristikai apibūdinti.

Šiuo metu veikiančių ūkio subjektų yra apie 73588. Parodysime bendrą įmonių išsidėstymą pagal teisinę ir nuosavybės formas. (2 priedas).



3 pav. Ūkio subjektų pasiskirstymas Lietuvoje pagal teisinę ir nuosavybės formą.

Iš 4 pav. matome, kad 42,1 % Lietuvos įmonės sudaro UAB, individualios įmonės sudaro 33 %, AB – 0,6 %, valstybinės įmonės 0,17 %. Tyrime dalyvavo šių įmonių respondentai. O apie kitas Lietuvos įmones galime daryti tik prielaidą, kad jų apskaita tvarkoma panašiais principais.

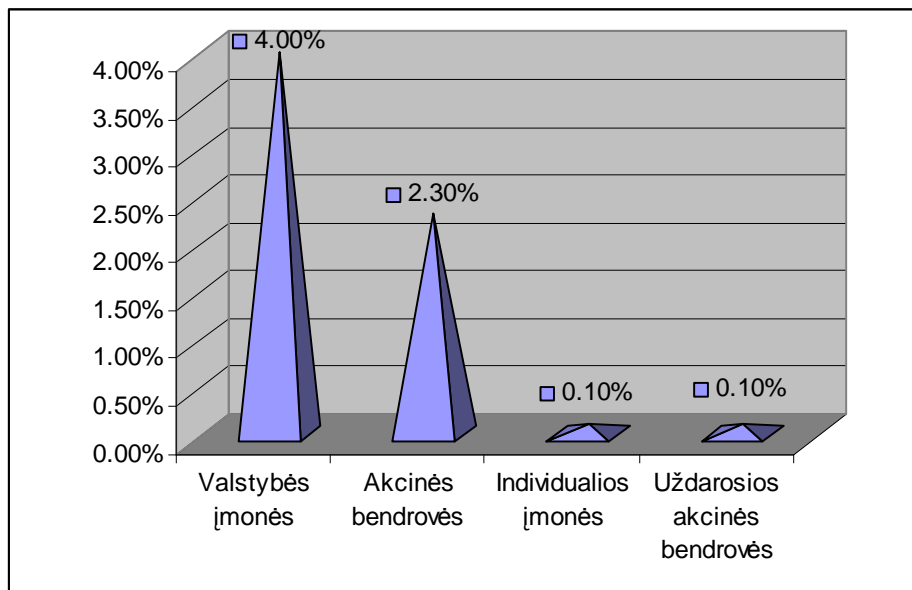


4 pav. Ūkio subjektų pasiskirstymas tyrime

Iš 5 pav. matome, kad iš tyrime apklaustų respondentų 49 % UAB, 48 % individualių įmonių, 2 % AB ir 1 % valstybinių įmonių atstovų.

Iš grafiškai pavaizduotų rezultatų matome mūsų tirtų įmonių dydžio pagal darbuotojų skaičių pasiskirstymą. Apie Lietuvos ūkio subjektus bendrieji duomenys yra paimti iš Lietuvos statistikos departamento (2 priedas).

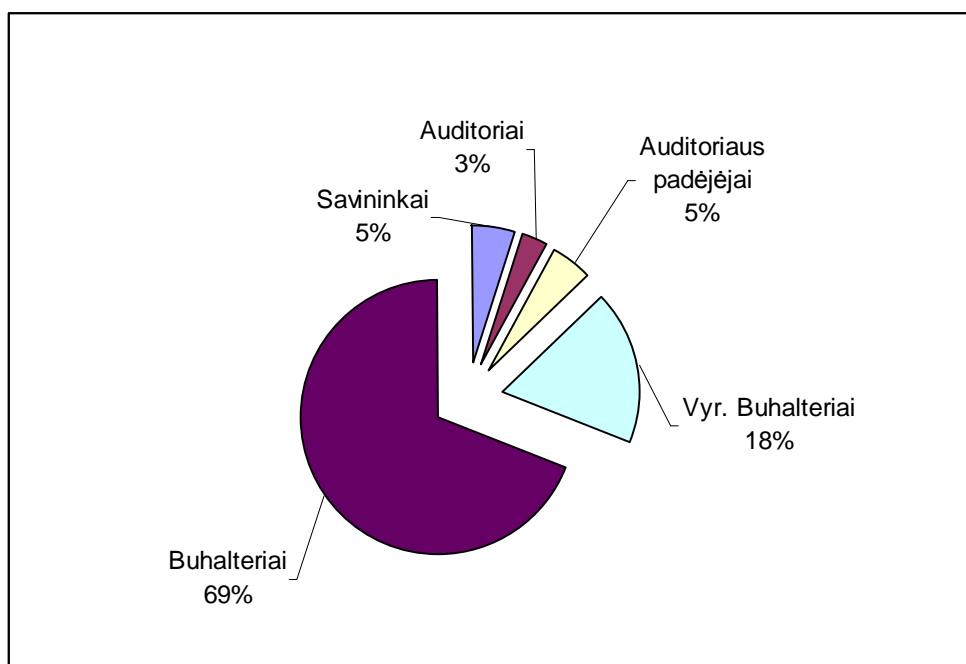
Tyrimė dalyvavo 1 respondentas, kuris atstovavo valstybinę įmonę, joje darbuotojų skaičius nuo 50 iki 63 ir tai sudarė tik 4 % visų Lietuvoje esančių valstybinių įmonių pagal šią darbuotojų skaičiaus grupę. Akcinių bendrovių skaičius pagal darbuotojų grupes 1000 ir > yra 44, o iš šios grupės buvo apklaustas 1 atstovas, vadinasi 2,3 % visos Lietuvos mastu. UAB tirta tik 0,1%, nes iš viso Lietuvoje tokių įmonių yra 30108, pagal darbuotojų grupes yra nuo 0 iki 149, o pas mus tyrimė tokių bendrovių dalyvavo 34. Individualių įmonių atstovų šiuo tyrimė apklausta 0,1 % t.y. apie 24, o pagal darbuotojų skaičiaus grupę yra nuo 0 iki 49 – 24023.



5 pav. Procentinė dalis visų ištirtų ūkio subjektų pagal darbuotojų skaičiaus grupes Lietuvos mastu.

Iš 6 pav. matyti, kad apklaustųjų Lietuvoje buvo tik maža dalis. Bet galime teigti, kad apklaustųjų apskaitos srities specialistų suteikta informacija apibūdina apskaitą Lietuvos mastu.

Pats veiklos pobūdis lemia apskaitos politiką, todėl jis irgi buvo įtrauktas į anketą. Apklaustų respondentų anketos parodė, kad apie 20 % dirba įmonėse, kuriose vyrauja gamyba, 35 % dirba įmonėse, kur vyrauja paslaugos ir 45 % - prekyba. Iš anketos klausimų nuo 5 iki 7 mes gavome informacijos apie pačius respondentus, jų užimamas pareigas, išsilavinimą, darbo patirtį. Gautą informaciją pavaizduosime grafiškai.



6 pav. Įmonėje užimamos pareigos.

Anketos apklausa parodė, kad 65% respondentų turi aukštesnįjį arba aukštąjį ekonominį išsilavinimą, 27% nurodė, kad jų išsilavinimas aukštesnysis, bet ne ekonominis, 8% pasirinko „kita“ atsakymą, nenurodydami koks tai išsilavinimas. Galima pastebėti, kad nei vieno respondento nebuvo su viduriniu išsilavinimu. Tai rodo, kad įmonėms svarbu su koku išsilavinimu pas juos ateina dirbti apskaitos darbuotojai. Pagal darbo stažą respondentai nurodė turintys nuo 3 iki 10 metų patirtį, jų sudarė apie 47 %. Turintys patirtį nuo 10 iki 20 metų – 23 %, virš 20 metų stažo – 13 %, o nuo 1 iki 3 metų dirbantys respondentai sudarė apie 10 %. Daroma išvada, kad tyrimas atliktas ekspertų apklausos metodu, nes visi apklaustieji užima tokias įmonėje pareigas, kurios reikalauja supratimo apie apskaitą.

Apskaitos organizavimas Lietuvoje apskaitos politikos pagrindu. Anketos pagalba bandysime iširti apskaitos organizavimą apskaitos politikos atžvilgiu. Pačių atsakymų tikslumas priklauso nuo tiriamosios imties. Šiame darbe tiriamoji imtis yra šešiasdešimt. Remiamės tiriamosios imties charakteristikomis, ji nėra tiesiogiai tirama, bet padarome populiacijos išvadas. Tačiau imties būdas turi įtakos tyrimo rezultatams. Mūsų atveju tiriamąja imtimi pasirinkti Šakių ir Kauno apskrities ūkio subjektai. Tokios imties anketos vadinamos tikslinėmis arba savanoriškomis, kai į anketinius klausimus atsako savanoriškai įmonių buhalteriai ar kiti asmenys. Šis būdas laikomas nepatikima imtimi. Bet šiuo atveju tyrimo būdas yra palankiausias ir prieinamiausias.

Svarbiausiais klausimas apskaitoje yra apskaitos politikos egzistavimas. Jei nėra apskaitos politikos, vadinasi, nėra taikomi VAS ir tolimesnis apskaitos politikos nagrinėjimas nėra tikslingas. Mūsų atveju parinktiems respondentams anketoje buvo pateiktas klausimas: „**Ar jūsų įmonėje yra apskaitos politika?**“ (8 pav.).

Pateiktuose klausimuose gauti duomenys yra dvinariai arba binominiai skirtumai (taip arba ne). Statistika, kuri apibūdina binominius skirtumus gali būti :

p - teigiamų atsakymų proporcija;

q - neigiamų atsakymų proporcija;

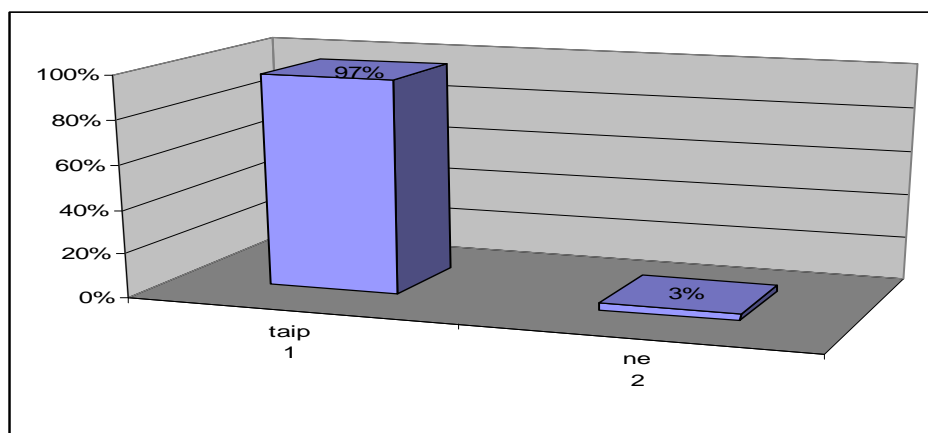
$p + q = 100$ arba 100% tiriamosios imties;

$p * q$ – imties nuomonių skirtumas.

p ir q – yra skirtumo matas arba kitaip vadinamas heterogeniškumo laipsnis. Imtys, kuriose respondentai atsakė, yra teigiamos (58 respondentai iš 60 atsakė „taip“) ir 3 % (2 atsakymai iš 60) buvo neigiami ir laikomi homogeniškais ($p * q = 0.95 * 0.05 = 0.0475$). Turėdami šiuos duomenis galime nustatyti tiriamosios imties ir populiacijos skirtumą ir įvertinti paklaidą – SE (standart error) pagal formulę:

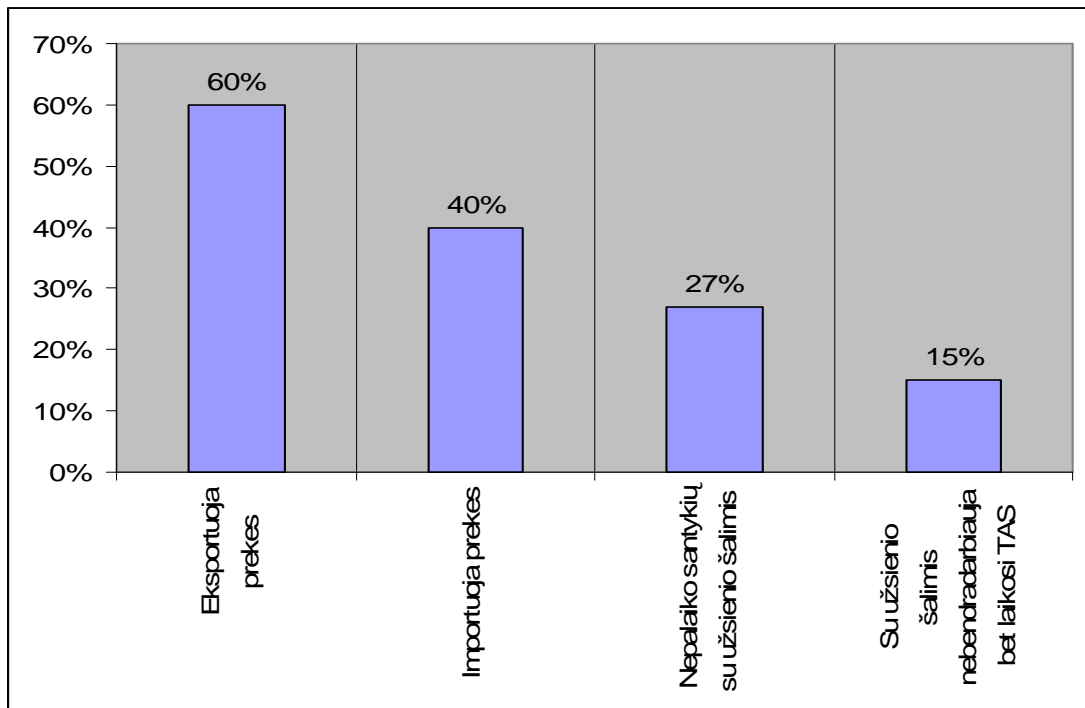
$$SE = \sqrt{\frac{p * q}{n}} = 0.022$$

Toliau nustatome matavimų tikslumą. Jis gali būti nustatytas, remiantis standartine paklaida, taip vadinamu konfidencialumo intervalu. Surandame taip : $2 * 0,022 * 2 = 0.044$ (apytiksliai 5 %). Taigi 95 procentų patikimumu teigiame, kad nuo 0 iki 5 proc. įmonių populiacijos nėra taikoma apskaitos politika, arba kitaip sakant įmonėse 95 proc. yra taikoma apskaitos politika. Konfidencialumo intervalas parodo nepatikimumo zoną. Kuo jis didesnis – tuo mažiau informacijos gauname iš rezultato. Vienas iš variantų sumažinant konfidencialumo lygį yra padidinti imties tūrį.



7 pav. Atsakymų į klausimą „Ar jūsų įmonėje yra apskaitos politika?“ pasiskirstymas.

Reikia atkreipti dėmesį, kad neigiamai atsakė du respondentai, kurie neturi praktinės patirties apskaitos politikoje. Todėl darome išvadą, kad kiti respondentai turi patirtį ir yra susidūrę su apskaitos politika. Iš anketos atsakymų matome, jog du respondentai atsakė, kad nėra įmonėse apskaitos politikos, o kiti 58 patvirtino, jog yra ir pabrėžė, kad ji yra kiekvienais metais peržiūrima. Tai parodo rimtą požiūrį į vis atsinaujinančius VAS ir tuo pačiu norą žengti kartu su atsinaujinančia apskaitos politika. Toks didelis ūkio subjektų noras atnaujinti apskaitos politiką tuo pačiu iškelia klausimą, o koks gi ryšys atsiranda su užsienio valstybėmis.

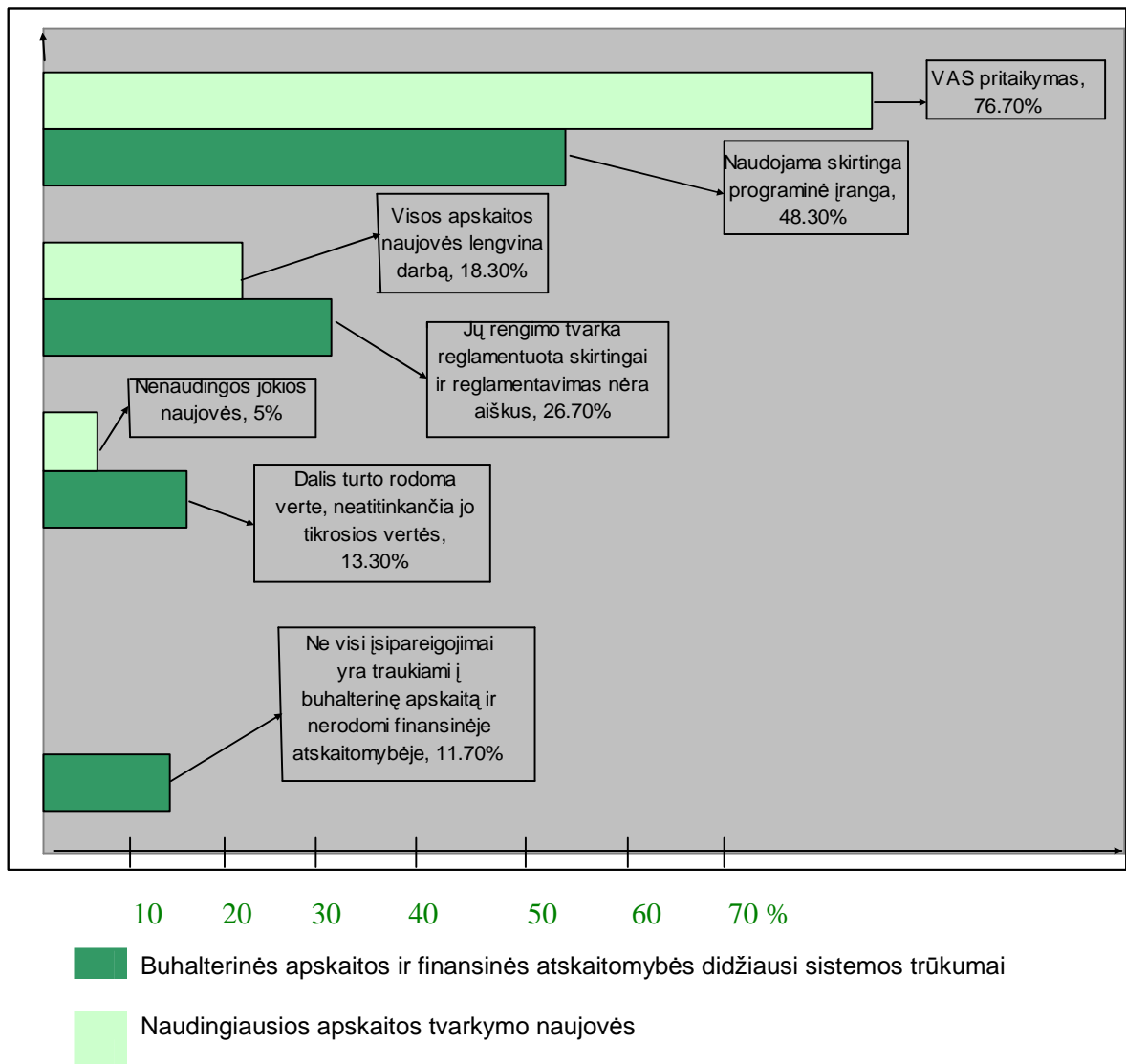


8 pav. Įmonės bendradarbiavimas su užsienio šalimis

Iš 9 pav. matome, kad daugelis ūkio subjektų Lietuvoje palaiko santykius su užsienio šalimis. Vienos įmonės eksportuoja savo produkciją, kitos importuoja. Bendras rezultatas duoda daugiau nei 100%, todėl šioms įmonėms ypač aktualu laikytis VAS, nes juose reikalaujama daug ir teisingos informacijos atskleisti aiškinamajame rašte. TAS ir Europos sąjungos direktyvos reikalauja iš įmonių skaidrumo, finansinės informacijos viešumo ir prieinamumo visiems vartotojams. Žinoma, savo ruožtu tokios įmonės yra suinteresuotos kuo daugiau pateikti informacijos savo verslo partneriams apie įmonės būklę, tuo pačiu įgaudamos daugiau pasitikėjimo iš jų.

Toliau anketoje buvo pateiktas klausimas, koku principu tvarkoma buhalterinė apskaita. 60 % iš atsakytų klausimų nurodė kaupimo principą, 40% - pinigų principą. Galima pastebėti, kad individualios įmonės laikosi pinigų principo, o visos kitos – kaupimo principo. Iš respondentų

gautų atsakymų matome, jog 97 % ūkio subjektų laikosi verslo apskaitos principų, o kiti 3% nurodė atsakymą „kita“.



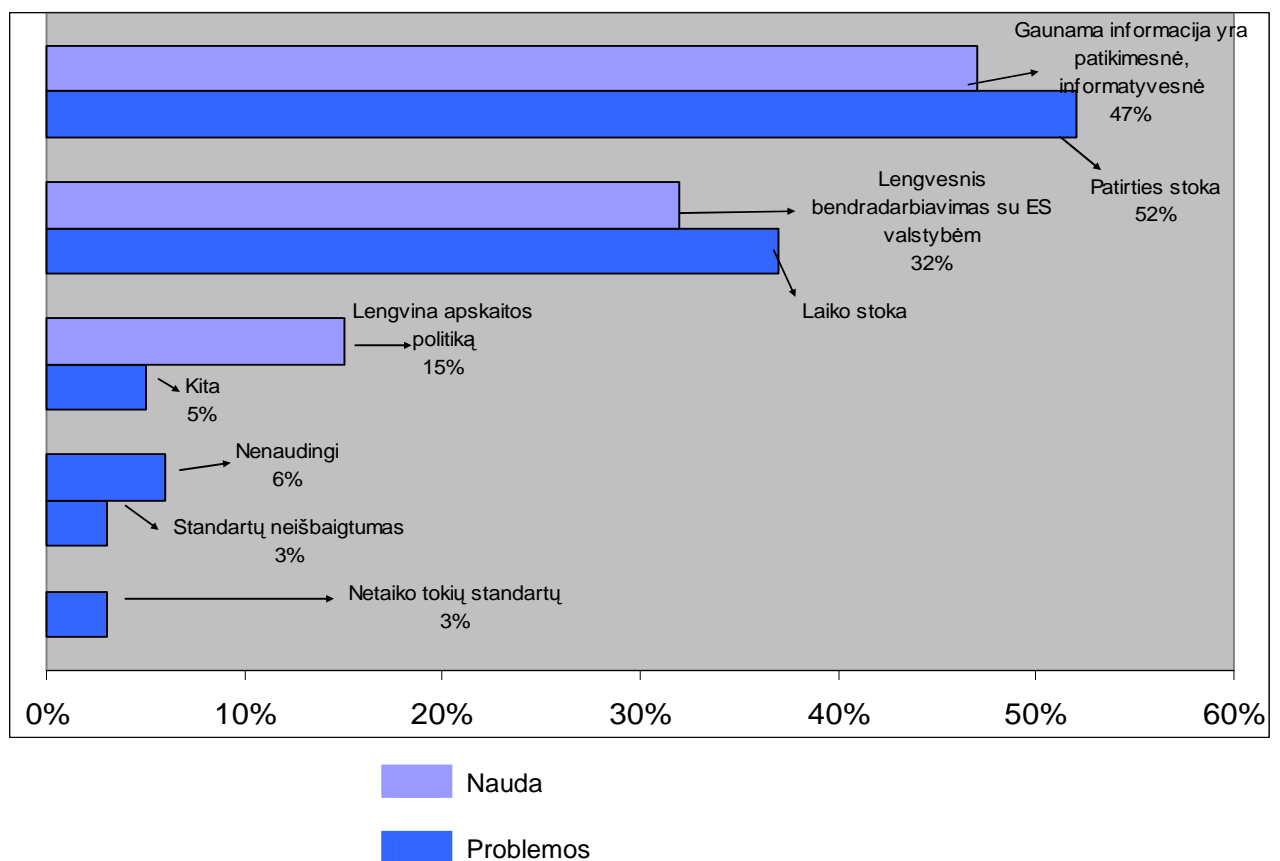
9 pav. Apskaitos tvarkymo naujovių nauda ir trūkumai

Iš 10 pav. matome, kad apžvelgtos naudingiausios naujovės yra bendro pobūdžio apskaitos tvarkyme, todėl anketoje buvo pateiktas klausimas atskleisti konkretesnei informacijai, kokie yra metodinės dalies naudingiausi pakeitimai. Kaip naudingiausių apskaitos politikos metodinės dalies pakeitimą 36,6 % respondentų nurodė 23 VAS „Turto nuvertėjimą“, 35% - praplėstą 12 VAS „Ilgalaikį materialųjį turta“, 21,7 % nurodė „kita“ ir dalis patikslino, kad tai 6 VAS „Aiškinamasis raštas“, o visa kita likusi procentinė respondentų dalis nenurodė jokio atsakymo.

Anketoje minimas klausimas ir apie viešojo sektoriaus buhalterinę apskaitą ir taip pat apie finansinės atskaitomybės reformos naudą. Šiuo klausimu buvo įdomus atsakymas „ekspertų“, kurie

šioje viešojo sektoriaus sferoje nedirba. Iš jų 15% neatsakė į klausimą, kadangi nesuprato jo, o kiti pareiškė savo nuomonę. Didelė dalis respondentų suprato buhalterinės apskaitos programinės įrangos būtinumą ir 16,7% mano, jog būtina kelti darbuotojų kvalifikaciją ir ruošti specialistų apmokymus. 8,3 % respondentų mano, jog reforma tik apsunkins apskaitos darbus.

Verslo apskaitos standartų taikymas, nauda ir sunkumai. Pirmiausiai tiriant VAS reikia nustatyti, kiek jie reikšmingi parodant ir tiriant įmonės būklę. Jei jų buvimo būtinumas niekur neatsispindėtų, tai gal jų neapsimoka ir taikyti. Todėl anketoje ir buvo pateiktas klausimas apie įmonės situaciją taikant VAS. Iš tirtų anketos atsakymų 93 % respondentų atsakė, jog naudojant VAS gaunama informatyvesnė ir teisingesnė informacija apie įmonę, 3% nurodė, kad administracija įmonės veiklos efektyvumą vertina nesivadovaudama finansine atskaitomybe, 1,7 % respondentų nurodė, jog savininkui nereikšmingi teisingi įmonės būklės pateikimai. Galime daryti išvadą, jog aktualus tampa verslo apskaitos standartų taikymas įmonėse. Pavaizduodime grafiškai su kokiomis didžiausiomis problemomis ir nauda susiduriama taikant VAS įmonėse:



10 pav. Nauda ir didžiausios problemos, kylančios taikant VAS

Toliau anketoje pateikiami klausimai, kurie reikalauja loginės analizės palyginus vienus VAS su kitais.

Galime pažymėti, kad respondentai atsakinėjo į šiuos klausimus nenoriai, tai rodo nepažymėtų

atsakymų skaičius. Reikia gerai pasvarstyti, atsakant į tokius svarbius klausimus kaip verslo apskaitos standartų palyginamumas. Kadangi mūsų tyrimas yra žvalgybinis, tai svarbu apžvelgti bendrąją situaciją, kaip taikomi VAS.

2 lentelė
VAS tarpusavio palyginimai

Svarbiausias VAS įsigaliojęs 2005 m.		Apsunkinantys apskaitos politiką VAS		Neatitikimai kylantys pritaikant VAS nuostatas	
18 VAS "Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai"	53.30%	23 VAS "Turto nuvertėjimas"	38.30%	Pajamų pripažinimo nestatymai pagal PMĮ ir VAS nuostatas	18.30%
17 VAS "Biologinis turtas"	0%	21 VAS "Dotacijos ir subsidijos"	1.70%	Netaikėme VAS pakeitimų	10%
24 VAS "Pelno mokestis"	21.70%	visi pakeitimai naudingi	8.30%	Perskaičiuojant ankstesnių metų finansinius duomenis	46.70%
netaikome naujų VAS	5%	nėra lengvinančių pakeitimų	33.30%	Kita	10%
Kita	10%	Kita	10%	Nenurodė	15%
Nenurodė	10%	Nenurodė	8.40%		

Be jau pateiktų apsunkinančių VAS dar buvo pateiktas 4 VAS „Pinigų srautų ataskaita“ ir 16 VAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijos į dukterines įmones“.

VAS 18 „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ laikomas svarbiu. Jis reglamentuoja finansinių įsipareigojimų apskaitą bei finansinį turtą finansinėje atskaitomybėje. Finansinis turtas yra ne tik nupirkta akcija ir vertybiniai popieriai iš kitų įmonių, bet ir visos skolos, pinigai ir jų ekvivalentai. Iš 2 lentelės matyti, kad kilo nemažai sunkumų dėl naujųjų VAS perskaičiuojant apskaitos duomenis. 9 % respondentų atsakė, jog neperskaičiuoti liko duomenys apskaitoje, o 52% atsakė, jog VAS buvo pradėti taikyti nuo 2004 m.

Kita vertus, jei įmonei neprivalu atlikti audito, finansinės atskaitomybės ji viešai neskelbia, jei savininkams nerūpi finansinė atskaitomybės rezultatai, tai į VAS reikalavimus galima žiūrėti nuolaidžiau.

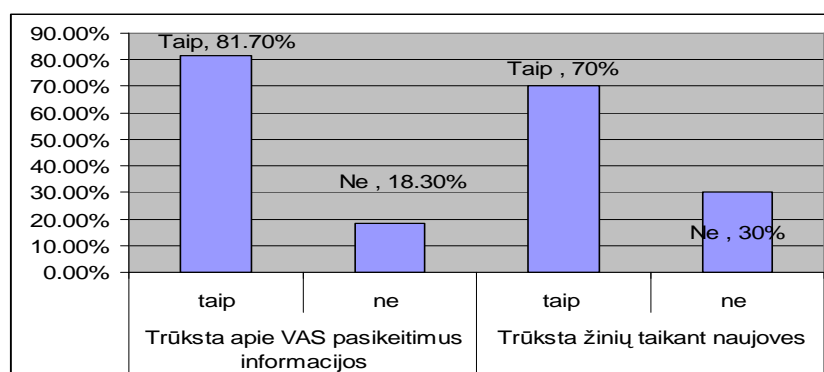
Dėl anksčiau savanoriškai perkainoto ar privalomai indeksuoto turto pagal VAS buvo aptarta atskirai, kadangi pagal 12 VAS yra numatyti keli metodai.

3 lentelė
Anksčiau savanoriškai perkainuoto ar privalomai indeksuoto turto apskaita įmonėse pagal VAS

Anksčiau savanoriškai perkainuoto ar privalomai	Atsakymų skaičius	Procentinis atsakymų
---	-------------------	----------------------

indeksuoto turto apskaita įmonėse pagal VAS		pasiskirstymas
Netaikome	3	3.30%
Pereinama prie perkainuotos vertės metodo	0	0%
Eliminuojame perkainojimo efektą ir grįžtame prie buvusios įsigyjimo savikainos	17	30%
Apskaitoje duomenų nekoreguojame	32	51.70%
Nenurodė	8	15%

Iš 3 lentelės matyti, kad 3,3 % įmonių netaiko pagal VAS anksčiau savanoriškai perkainoto ar privalomai indeksuoto turto apskaitos. Perėjimas prie perkainotos vertės metodo yra pats sudėtingiausias, todėl mūsų tiriamų objektų anketoje nė viena įmonė to nedarė. Renkantis perkainojimo metodą reikia įvertinti, jog jį galime taikyti ne vienam turto vienetui, bet visai grupei. Ir toliau turtą reikės periodiškai perkainoti, o tai, žinoma, papildomos sąnaudos, kadangi reikalaujama, kad perkainojimą atliktų kvalifikuoti ekspertai, pavyzdžiui turto vertintojai. 30 % įmonių grįžta prie įsigyjimo savikainos, 51,7 % įmonių apskaitoje duomenų nekoregavo. Tai rodo, kad respondentai 12 VAS netaiko ir laiko jį paprasčiausiu ir laiko neužimančiu būdu. Nenurodė atsakymo net 15 % įmonių, gal dėl laiko stokos, o gal dėl to, jog neturi apskaitos tvarkymo patirties. **Galimos apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimo problemos.** Tiriant apskaitos organizavimą apskaitos politikos pagrindu, VAS taikymą svarbu yra nustatyti, su kokiais sunkumais susiduria apskaitą tvarkantys darbuotojai. Anketoje tokio pobūdžio klausimai buvo nuo 25 iki 29.



11 pav. Trūkumas informacijos ir žinių darbuotojams taikant naujoves apskaitoje

Iš 12 pav. matyti, kad apie VAS pasikeitimus ir naujoves informacijos trūksta net 81,7 % apklaustųjų, nors žinių stygių jaučia tik 30 % respondentų. Informacijos kiekis tenkina 18,3 %, o pakankamai žinių turi 70 % respondentų. Galime daryti išvadą, kad žinių turi tie, kurie turi daugiau

patirties, o mažiau žinių turi tie, kurie patirties turi tik 1-3 metus. Kol nėra patvirtinti visi VAS darbuotojai nespėja įsisavinti visų pasikeitimų, todėl atsiranda informacijos stygius.

Bandomė įvertinti tariamosios imties ir populiacijos skirtumą, nustatydami standartinę paklaidą – SE:

$$SE = \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} = 0.059$$

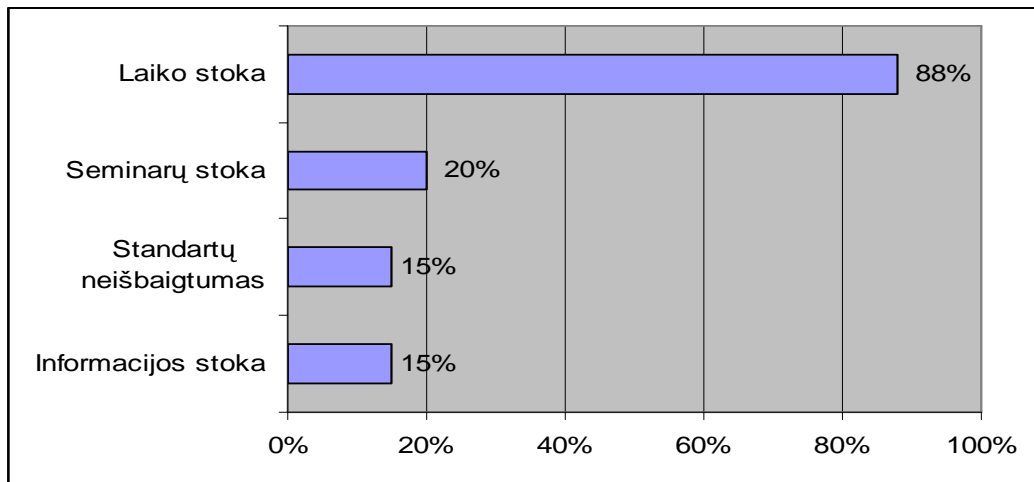
Respondentų turimų žinių SE = 0.059.

Konfidencialumo intervalas trūkumui informacijos yra 10%, o turimoms žinioms -11,8%. Konfidencialumo intervalas parodo nepatikimumo zoną. Kuo jis didesnis, tuo mažiau patikimą informaciją mes turime.

Į klausimą anketoje „Ar pakanka seminarų darbuotojams apie apskaitos politikos atnaujinimą?“ buvo atsakyta tokiu principu:

Taip	37 respondentai	63.40%
Ne	15 respondentų	23.30%
Nesidomiu tokiais kursais	9 respondentai	13.30%

Iš rezultatų matyti, kad kursai yra dažnai rengiami, bet jie nelankomi dėl didelės jų kainos.

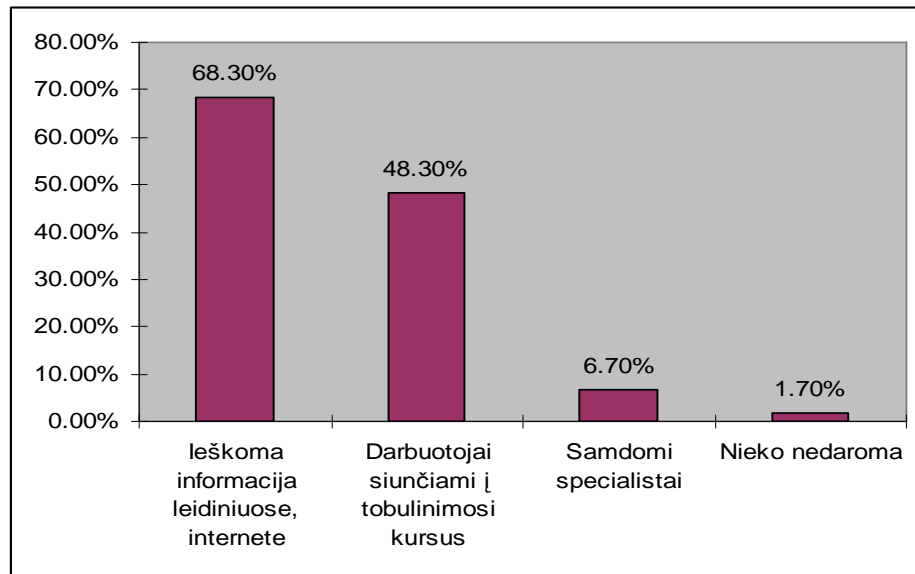


	Laiko stoka	Seminarų stoka	Standartų neišbaigtumas	Informacijos stoka
Respondentų skaičius	53	12	9	9

12 pav. Problemos trukdančios darbuotojui kelti kvalifikaciją kaip apskaitos specialistui

Laiko stoka yra pati didžiausia kliūtis kelti kvalifikaciją. Tik turint susistemintą teisės aktų informaciją, galima įdedant minimalių pastangų pasekti naujausias žinias ir pastebėti pakeitimus.

Daug apskaitos specialistams padėtų nemokamų seminarų rengimai. Iš 14 pav. matyti, kad didesnėje dalyje įmonių informacija gaunama iš informacinių leidinių, o tai užima laiko.



Respondentų skaičius	41	29	4	1

13 pav. Neaiškumų kylančių, tvarkant įmonės apskaitą pagal VAS, sprendimai

3.2. Rekomendacijos ir gautų rezultatų apibendrinimas

Apskaitos pertvarkymas, kuris buvo derintas su Europos sąjungos direktyvomis, visų pirma susijęs su atskaitomybės formų pasikeitimu. Kiekviena įmonė turi turėti savo apskaitos politiką, kuri turi būti atspausdinta ir patvirtinta. Apskaitos politikos yra laikomasi visais ataskaitiniais periodais.

Net 97 % respondentų pagal anketos duomenis nurodė, kad yra laikomasi apskaitos politikos ir kad yra būtina kartą per metus ją peržiūrėti. Siūlome tokį apskaitos atnaujinimo būdą – pasibaigus metams, prasidėjus naujiems peržvelgti naujai paskelbtus teisės aktus, jų pasikeitimus ir pakeisti keistinas apskaitos politikos tvarkas. Teisės aktus rekomenduojame susisteminti, naudotis teisės aktų sąvadais, kuriuose pateikiama ne tik nauja informacija, bet ir pakeitimai bei papildymai. Rekomenduojame peržiūrėti ir kitas vidaus tvarkas, kurios dėl personalo kaitos, įmonės vidaus struktūros, darbo organizavimo pasikeitimų gali būti pakitusios.

Didelė dalis respondentų nurodė kaip svarbius 24 VAS „Pelno mokestis“, 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“. Kaip sudėtingą ir labiausiai apsunkinantį standartą respondentai nurodė 23 VAS, kuris nurodo tik nuvertėjimo skaičiavimo metodiką ir apskaitos tvarką. Visai tikėtina, kad be konsultantų pagalbos buhalteriai neapseis, ir siūloma ilgalaikio turto

apskaitos politikoje įrašyti reikalavimą nuvertinti turtą, kai reali jo vertė sumažėja palyginti su apskaitine.

Nuo 2004 m. atsiradus naujiems reglamentams finansinę atskaitomybę reikėjo ruošti ne tik pagal naujus VAS, bet didelei daliai įmonių reikėjo perskaičiuoti 2003 m. sąskaitų likučius ir taip įnešti dalį pakeitimų. Bet kaip rodo apklausos rezultatai, jei įmonei neprivalu atlikti auditą ir jei administracijai nereikia finansinės atskaitomybės rezultatų - tai į VAS buvo žiūrėta atlidžiau. Tą ir parodė tyrimo rezultatai – 52 % respondentų 23VAS ignoravo. Apskaitos pakeitimams pateikti ir atskaitomybės reikalavimams registruoti buvo nustatyti du būdai – retrospektyvinis ir perspektyvinis. Taikydami retrospektyvinį būdą turime perskaičiuoti ir senesnių laikotarpių duomenis, jis yra pakankamai sudėtingas, todėl tik apie 11 % ūkio subjektų taiko šį būdą. 28 % respondentų taiko perspektyvinį būdą, kai praėjusių laikotarpių duomenys nekoreguojami, o pelnas ar nuostoliai priskiriami ataskaitinio laikotarpio rezultatams. Šis būdas nepakankamai tiksliai nurodo įmonės veiklą.

Buvo siūloma surengti kuo daugiau seminarų ir atlikti švietimo darbus, todėl kad didesnė dalis darbdavių savo darbuotojų į seminarus neleidžia dėl didelio jų mokesčio. Tyrimais parodyta, kad tik 48,2 % respondentų yra siunčiami į seminarus mokytis, o 68,4 % apklaustųjų patys ieškosi informacijos internete ir kituose leidiniuose. Bet iš anketų tyrimo nustatyta, kad didžiausia informacijos trūkumo dalis - laiko stoka. Jei būtų nemokami seminarai ir kursai apskaitos politikos klausimais, buhalterių susidomėjimas būtų labai didelis, todėl kad jie supranta naujų VAS, įstatymų ir poįstatyminių aktų pasikeitimų svarbą. Buhalteriai supranta, kad kai bus skaidriai pritaikyti VAS, bus aiškesnė finansinė atskaitomybė, nes bus pateikta nauja situacija ir nusistovėjusi praktika. Taigi, didelė dalis dėmesio VAS yra skiriama aiškinamajame rašte, kadangi ten atsiskleidžiama visa informacija. TAS ir ES direktyvos reikalauja, kad visa finansinė informacija būtų prieinama ir vieša visiems suinteresuotiems vartotojams, tokiu būdu verslo partneriai mumis labiau pasitikės.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas ir pasiūlymus:

- Atskaitomybės formų pasikeitimas, visų pirma, yra susijęs su Europos Sąjungos direktyvų pasikeitimu;
- Anketos klausimais buvo ištirta: ūkio subjektų ir respondentų charakteristika, apskaitos politikos įtaka apskaitos organizavimui, VAS taikymo sunkumai ir nauda bei specialistų kvalifikacijos rengimo problemos;
- Iš visų dalyvavusių apklausoje, 56,5 % sudarė UAB, 41% individualių įmonių, 1,8 AB ir 1,6 % valstybės įmonių atstovų.
- Anketos rezultatai parodė, kad įmonių savininkams svarbu darbuotojai, kurie gerai išmano apskaitos tvarkymą, nes rezultato duomenimis 93% apklaustųjų turėjo patirtį šioje srityje. 66% turi aukštesnį ir aukštąjį ekonominį išsilavinimą, 26% nurodė, kad jų išsilavinimas aukštasis ir aukštesnysis, bet ne ekonominis ir nebuvo nei vieno respondento, kurio išsilavinimas būtų vidurinis.
- Apskaitos politika egzistuoja 97% ištirtuose objektuose. Statistiškai įvertinus tiriamąją imtį ir populiacijos skirtumą, standartinė paklaida sudaro 0,022 (SE), o konfidencialumo intervalas parodė, kad nuo 0 iki 7% įmonių Lietuvoje netaiko apskaitos politikos.
- Nustayta, kad buhalteriai supranta VAS naujumą ir jį taiko 97%. Tai leis geriau sutvarkyti finansinę atskaitomybę, padaryti ją aiškesnę ir skaidresnę.
- 76,7 % apklaustųjų nurodė, kad naudingiausia apskaitoje yra VAS pritaikymas, o naudingiausi pakeitimai metodinėje dalyje yra 23 VAS „Turto nuvertėjimas“ – 36,6 % ir 35% - praplėstas 12 VAS „Ilgalaikis materialus turtas“;
- Didžiausi trūkumai, anot buhalterių, tai yra skirtingos programinės įrangos naudojimas. Tai pastebėjo 48,2 % respondentų.
- VAS taikymo naudingumą 46 % nurodė kaip informacijos patikimumą, 33 % - lengvesnį bendradarbiavimą su užsienio šalimis, o didžiausią VAS taikymo problemą 51 % nurodė kaip patirties stoką ir 38 %- laiko stoką.
- Didžiausias uždavinys-kelti apskaitos darbuotojų kvalifikaciją. Tai nurodė net 88% respondentų.

Ūkio subjektų apskaitos reglamentavimo situacijai pagerinti rekomenduojama:

- Atnaujinti apskaitos politiką kiekvienų metų ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Peržiūrėti nuostatų galiojimą ir, jei reikia, nustatyti naują tvarką. Peržiūrėti ir kitas vidaus tvarkas.

- Siūloma visiems ūkio subjektams taikyti VAS naujoves, kadangi jų naudojimas suteikia detalesnes informacijos verslo partneriams ir įneša daugiau skaidrumo ir aiškumo.
- Naudoti tik susistemintą informaciją, teisės aktus, kuriuose rastumėme ir ankstesnius pakeitimus. Bei nemokamų seminarų gausa žymiai palengvintų apskaitos specialistų darbą.

Montvilienė Dalia (2007). Apskaitos reglamentavimo Lietuvoje tyrimas: Magistro baigiamasis darbas
Kaunas: Vilniaus universiteto, Kauno humanitarinis fakultetas -66 p.

SANTRAUKA

Magistriniame darbe "Apskaitos reglamentavimo Lietuvoje tyrimas" buvo apžvelgti pagrindiniai apskaitos standartizavimo aspektai, TAS, ES Direktyvos, apskaitos harmonizavimas bei kitos apskaitos tvarkymo problemos Lietuvoje.

Panaudojus apklausos anketas buvo įvertintas pagrindinis darbo tikslas: aptarta apskaitos politikos problema organizuojant ją, išnagrinėtas VAS panaudojimas ir jų nauda, ir įvertintos apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimo perspektyvos.

Nustatyta, kad buhalteriai supranta VAS naujumą ir jį taiko 97%. Tai leis geriau sutvarkyti finansinę atskaitomybę, padaryti ją aiškesnę ir skaidresnę. 76,8 % apklaustųjų nurodė, kad naudingiausia apskaitoje yra VAS pritaikymas, o naudingiausi pakeitimai metodinėje dalyje yra 23 VAS „Turto nuvertėjimas“ – 36,5 % ir 34% - praplėstas 12 VAS „Ilgalaikis materialus turtas“. Didžiausi trūkumai, anot buhalterių, yra skirtingos programinės įrangos naudojimas. VAS taikymo naudingumą 46 % nurodė kaip informacijos patikimumą, 33 % - lengvesnį bendradarbiavimą su užsienio šalimis, 38 % - laiko stoką, o didžiausią VAS taikymo problemą 51 % nurodė kaip patirties stoką. Net 88% respondentų nurodė, kad didžiausias uždavinys - kelti apskaitos darbuotojų kvalifikaciją. Siūloma visiems ūkio subjektams taikyti VAS naujoves, kadangi jų naudojimas suteikia skaidresnės informacijos verslo partneriams ir įneša daug suprantamumo ir aiškumo. Siūloma naudoti tik susistemintą informaciją, teisės aktus, kuriuose rastume ir ankstesnius pakeitimus. Nemokamų seminarų gausa žymiai palengvintų apskaitos specialistų darbą.

MONTVILIENE, Dalia. (2007)

'Research of Accounting Regulation in Lithuania'.

MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University 66 p.

SUMMARY

This postgraduate paper, *'Research of Accounting Regulation in Lithuania'*, reviews key aspects of Lithuanian accounting standardization, IAS, EU Directives, national accounting harmonization and other accounting handling-related issues.

Survey questionnaires were used to assess the principal objectives of this research – to discuss accounting policy issues, examine the use of Business Accounting Standards (hereinafter referred to as BAS) and its advantages/merits and assess possibilities of the raising of accounting specialists' qualifications.

The results of the survey revealed that accountants understood the BAS 'novelty' and had applied it 97%. It means that in future it will facilitate adjusting of financial reporting, making it more transparent and clearer. To 76.8% of the respondents, the most useful thing in the accounting area was application of BAS. Speaking of the most useful changes made to methodical part, 36.5% of the polled persons pointed out that they concerned BAS 32 (*Depreciation of assets*), whereas 34% said that they referred to BAS 12 (*Fixed assets*). As to identification of major weaknesses/shortcomings, the polled persons mentioned the application of different software solutions. 46% of the polled persons pointed out that usefulness of BAS was explained by reliability of information, 33% said that it helped to simplify cooperation with foreign countries, 38% spoke of lack of time, whereas the majority of the polled persons, i.e. 51% thought that lack of experience was the main weakness of the application of BAS. As much as 88% of respondents believed that the major future task was to develop accountants' knowledge and raise their qualifications. This in mind, all economic entities are suggested to introduce BAS novelties given that their use is expected to provide partners with more transparent information, ensure comprehensibility and clarity. It is also advised to use systemized information and legal acts where we could find (if need be) earlier amendments. And finally, the increasing of the number of workshops offered to accounts free of charge is believed to markedly ease accountants' work.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ALASUUTARI, P. Research Culture. Qualitative Method and Cultural Studies. USA: Sage Publications, 1995.
2. BAILEY, K. Methods of Social Research. N.Y., 1987.
3. CHARLES, C. Pedagoginio tyrimo įvadas. Vilnius, 1999.
4. COHEN, L.; MANION, L. Research Methods in Education. London and New York, 1994.
5. FICHER, B.; DAVIS, J. Teachers Doing Research. New York, 1996.
6. KALČINSKAS, G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius, 2001.
7. KARDELIS, K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Kaunas, 2002.
8. KIDDER, L.; JUDD, CH. Research Methods in Social Relations, 1986.
9. MACKEVIČIUS, J. Apskaita. Vilnius, 1994.
10. MASON, J. Qualitative Researching. London, 1996.
11. NEEDLES, B.J. Financial Accounting. Boston, 1992.
12. PRANULIS, V. Marketingo tyrimai. Vilnius, 1998.
13. SAPAGOVAS, J. Informatikos ir matematinės statistikos pradmenys. Kaunas, 2000.
14. SCHROEDER, R.G.; CLARK, M. Accounting theory. John Wiley&Sons, 1995.
15. STICKNEY CLYDE P. WEIL ROMAN L. Financial accounting.-2000.
16. VALUŽIS, K. Apskaitos metodika. Vilnius, 1999.
17. VALUŽIS, K. Apskaitos problemos. Kaunas, 2005.
18. VALUŽIS, K.; PALUBINSKIENĖ, S. Apskaitos politika. Kaunas, 2005.
19. AKELIS, J. Perėjimas prie Tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5, p.8-11.
20. DEVEIKIS, G. Šių metų finansinę atskaitomybę rengsime naujai (I). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr.1, p.4-11.
21. DEVEIKIS, G. Verslo apskaitos standartai: apskaitos pasikeitimų registravimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, Nr.2, p.3-11.
22. DIKČIUS, R. Viešojo sektoriaus apskaitos reforma:pirmasis ir antrasis etapai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 3-6.
23. GRIZIBAUSKIENĖ, E. Didysis Tarptautinių apskaitos standartų galvosūkis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, Nr. 11, p. 3-6.
24. ILLSON, R. Naujieji apskaitos standartai – iššūkis buhalteriams. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2003, Nr. 36.

25. KARDELIS, K., SAPAGOVAS, J. Imties tūrio parinkimo socialiniuose tyrimuose metodologiniai aspektai, *Socialiniai mokslai: sociologija*, 1998, Nr.4, p. 35-39.
26. MONTVYDIENĖ, O. Verslo apskaitos standartai – derinamės prie naujų Europos Sąjungos reikalavimų. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2003, Nr. 45.
27. MONTVYDIENĖ, O. Verslo apskaitos standartų taikymas: į ką atkreipti dėmesį. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2003, Nr. 27.
28. PAULAUSKAITĖ, N. Kokybiniai tyrimo metodai vadyboje. *Socialiniai mokslai: Vadyba*, 1996, Nr.4 p. 35-42.
29. VALUŽIS, K. Apskaitos tvarkymo problemos (I). *Apskaitos audito ir mokesčių aktualijos*, 2005, Nr. 17, p. 22.
30. ŠTREIMIKIENĖ, A. Apskaitos politikos keitimo atvaizdavimas apskaitoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2004, nr. 11, p. 5-11.
31. Apskaitos institutas. Verslo apskaitos standartai. 2002 m. vasaris. –[žiūrėta 2007-02-05]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/main.php?category=13&number=1/>.
32. Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros agentūra. Įmonių teisinės formos. 2005 m. gruodis.- [žiūrėta 2007-02-06]. Prieiga per internetą: <http://www.svv.lt/index.php/lt/29710/>.
33. Lietuvos Statistikos Departamentas. Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis ir darbuotojų skaičiaus grupes. 2006 m. kovas. – [žiūrėta 2007-04-27]. Prieiga per internetą: <http://www.std.lt/lt/pages/view/?id=1249>.
34. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas 2001 11 06 Nr. IX-574//Valstybės žinios.- 2001. Nr. 99-3515.
35. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas 2001 11 06 IX-575//Valstybės žinios. -2001. Nr. 99-3516.
36. Pranckevičius Andrius. Viršnacionalinės Europos Sąjungos verslo formos. Iš *Juristas* 2004, gegužė [žiūrėta 2006-12-05]. Prieiga per internetą: <http://www.paciolis.lt/>.
37. Valdas Jagminas. Į pagalbą verslui. Iš *Vadovo Pasaulis*. 2001, spalio [žiūrėta 2006-12-15]. Prieiga per internetą: ><http://www.verslas.banga.lt/>>.
38. 2003m. gruodžio 22 d. Lietuvos Respublikos Europos Ekonominių interesų grupių įstatymas Nr.IX-1939 (Žin., 2004, Nr. 4-43).
39. 2004 m. kovo 31 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos Europos bendrovių įstatymo projektas.
40. Tarybos 1985 m. liepos 25 d. Reglamentas Nr. 2137/85 „Dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG) (EEB)“.

41. Tarybos 2001 m. spalio 8 d. Direktyva Nr. 32001L0086, papildanti Europos bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo priimančias sprendimus.

PRIEDAI

Anketa

Gerbiamas respondente,

Apklauso tikslas – ištirti apskaitos reglamentavimą Lietuvoje, patyrinėti įmonių apskaitos organizavimą, VAS taikymo plusus ir minusus bei su kokiais sunkumais susiduria darbuotojai tvarkantys apskaitą.

Apklausą atlieka VU KHF studentė – Dalia Montvilienė. Anonimiškumas garantuojamas. Šio tyrimo duomenys bus panaudoti rašant magistrinį darbą tema „Apskaitos reglamentavimas Lietuvoje: situacijos analizė ir įvertinimas.“ Atsakymus žymėkite kryželiu arba įrašykite savo atsakymą, kur pažymėjote – kita. Kai kuriuose klausimuose galimi keli atsakymų variantai. Iš anksto dėkoju už sugaištą laiką.

1. Ūkio subjekto teisinė forma:

- akcinė bendrovė
 uždara akcinė bendrovė
 individuali įmonė
 valstybės įmonė
 Kita _____

2. Ūkio subjekto dydis pagal darbuotojų skaičiaus grupes:

- | | | |
|----------------------------------|----------------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> 0 - 9 | <input type="checkbox"/> 50 -99 | <input type="checkbox"/> 250-499 |
| <input type="checkbox"/> 10 – 19 | <input type="checkbox"/> 100-149 | <input type="checkbox"/> 500-999 |
| <input type="checkbox"/> 20 – 49 | <input type="checkbox"/> 150-249 | <input type="checkbox"/> 1000 ir daugiau |

3. Veiklos pobūdis:

- gamyba
 prekyba
 paslaugos

4. Nuosavybės forma:

- AB
 UAB
 individuali įmonė
 valstybinė įstaiga
 kita _____

5. Jūsų užimamos pareigos įmonėje:

- savininkas
 auditorius
 vyr. buhalteris
 buhalteris
 kita _____

6. Jūsų išsilavinimas:

- vidurinis
 aukštesnysis ar aukštasis, bet ne ekonominio pobūdžio
 aukštesnysis ar aukštasis ekonominio pobūdžio

kita _____

7. Darbo patirtis tvarkant apskaitą:

- neturiu
- nuo 1 iki 3 metų
- nuo 3 iki 10 metų
- nuo 10 iki 20 metų
- virš 20 metų.

8. Ar yra įmonėje apskaitos politika?

- Yra
- Nėra

9. Apskaitos politika įmonėje atnaujinama

- kiekvienais metais peržiūrima
- neatnaujinama
- kita _____

10. Įmonės bendradarbiavimas su užsienio įmonėmis:

- eksportuoja prekes
- importuoja prekes
- su užsienio šalimis nebendradarbiauja, bet laikosi TAS
- jokio ryšio su užsieniu nepalaiko

11. Jūsų įmonės buhalterinė apskaita tvarkoma:

- kaupimo principu
- pinigų principu
- kita _____

12. Jūsų įmonė laikosi:

- biudžetinių įstaigų apskaitos standartų
- Tarptautinių apskaitos standartų
- Verslo apskaitos standartų
- Kita _____

13. Apskaitos politikos, metodinės dalies naudingiausi pakeitimai:

- praplėstas 12 VAS „Ilgalaikis materialus turtas“
- 23 VAS „Turto nuvertėjimas“
- neatnaujinama
- kita _____

14. Ar jūsų įmonėje naudingiausios apskaitos tvarkymo naujovės:

- nenaudingos jokios naujovės
- visos apskaitos tvarkymo naujovės lengvina apskaitos darbą
- VAS pritaikymas
- TAS pritaikymas

15. Dabartinės buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės didžiausi sistemos trūkumai:

- jų rengimo tvarka reglamentuota skirtingai ir reglamentavimas nėra aiškus

- dalis turto rodoma verte, neatitinkančia jo tikrosios vertės
- ne visi išipareigojimai traukiami į buhalterinę apskaitą ir nerodomi finansinėje atskaitomybėje
- jų tvarkymui naudojama skirtinga programinė įranga
- kita _____

16. Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos nauda:

- nenaudinga nes apsunkins darbą
- bus vykdomas specialistų ruošimas ir darbuotojų apmokymai
- Bus parengtas apskaitos tvarkymo programinės įrangos optimizavimas
- kita _____

17. Informacijos reikšmingumas apie įmonės būklę, taikant VAS:

- savininkui nereikšmingas teisingas esamos būklės pateikimas
- administracija įmonės veiklos efektyvumą vertina nesinaudodama finansinės atskaitomybės duomenimis
- gaunama teisingesnė ir informatyvesnė informacija

18. Problemos atsirandančios VAS ir TAS taikymo metu:

- netaikome tokių standartų
- patirties stoka
- standartų neišbaigtumas
- laiko stoka
- kita _____

19. Kuo naudingi VAS pakeitimai Jūsų įmonei?

- Lengvina apskaitos politiką
- Gaunama informacija yra patikimesnė, informatyvesnė
- Lengvesnis bendradarbiavimas su ES valstybėmis
- Nenaudingi

20. Svarbiausias iš 2005 m. įsigaliojusių naujų VAS, taikomas Jūsų įmonėje:

- 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai išipareigojimai“
- 17 VAS „Biologinis turtas“
- 24 VAS „Pelno mokestis“
- netaikome naujų VAS
- kita _____

21. Apsunkinantys apskaitos politiką VAS pakeitimai:

- 23 VAS „Turto nuvertėjimas“
- 21 VAS „Dotacijos ir subsidijos“
- visi pakeitimai naudingi
- nėra lengvinančių pakeitimų
- kita _____

22. Neatitikimai kylantys pritaikant VAS nuostatas:

- pajamų pripažinimo neatitikimasi pagal PMI ir VAS nuostatas
- netaikėme VAS pakeitimų

- perskaičiuojant ankstesnių metų finansinius duomenis
 kita _____

23. Pateikiamų apskaitos duomenų perskaičiavimas keičiantis VAS:

- finansiniai duomenys neperskaičiuoti
 VAS pradėta taikyti tik 2004 m. finansinėje atskaitomybėje
 atsiradus naujovėms apskaitos politikoje, taikome retrospektyvinį būdą
 taikome perspektyvinį būdą

24. Anksčiau savanoriškai perkainoto ar privalomai indeksuoto turto apskaita pagal VAS įmonėje:

- netaikome
 pereinama prie perkainotos vertės metodo
 eliminuojame perkainojimo efektą ir grįžtame prie buvusios įsigyjimo savikainos
 apskaitoje duomenų nekoreguojame

25. Ar trūksta darbuotojams informacijos apie VAS pakeitimus ir naujoves?

- Taip
 Ne

26. Ar pakanka darbuotojams žinių taikant naujoves apskaitoje?

- Taip
 Ne

27. Ar pakanka seminarų ir kursų darbuotojams pateikiančių informaciją apie apskaitos politikos atnaujinimą?

- Taip
 Ne
 Nesidomiu tokiais kursais

28. Kas trukdo darbuotojui kelti kvalifikaciją kaip apskaitos specialistui?

- Laiko stoka
 Seminarų stoka
 Standartų neišbaigtumas
 Informacijos stoka
 Kita _____

29. Kaip sprendžiami iškilę neaiškumai, tvarkant įmonės apskaitą pagal VAS?

- Nieko nedaroma
 Samdomas specialistas
 Darbuotojai siunčiami tobulintis į kursus, seminarus
 Ieškoma informacijos internete, leidiniuose,
 Kita _____

Dėkoju už Jūsų brangų laiką.

**Veikiančių ūkio subjektų skaičius pagal ūkio subjektų rūšis
Ir darbuotojų skaičiaus grupes 2007 m.
Metų pradžioje**

Rūšies kodas	Ūkio subjekto rūšies kodas	Darbuotojų skaičiaus grupės									
		Iš viso	0-9	10-19	20-49	50-99	100-149	150-249	250-499	500-999	1000 ir >
	Iš viso:	73344	54667	7586	6259	2803	65	933	570	323	138
11	Valstybės įmonė	122	12	6	18	25	3	23	19	13	3
13	Savivaldybės įmonė	62	34	9	7	9			2	1	
21	Tikroji ūkinė bendrija	264	202	29	22	7		2	1	1	
22	Komanditinė ūkinė bendrija	70	44	15	9	1		1			
23	Daugiabučių namų savininkų bendrija (bendrija pagal Lietuvos Respublikos vyriausybės 2005-02-17 nutarimą Nr. 185)	1958	1934	13	10	1					
24	Gyvenamųjų namų statybos bendrija	194	193	1							
25	Garažų statybos ir eksploatavimo bendrija (bendrija pagal LRV 2005-02-17 nutarimą Nr. 185)	421	410	10	1						
26	Sodininkų bendrija	569	567	1	1						
27	Bendrija	1083	1065	12	6						
31	Uždaroji akcinė bendrovė	30966	19668	5330	3728	1364	18	405	280	131	42
32	Akcinė bendrovė	432	66	23	56	67	24	51	51	50	44
41	Žemės ūkio bendrovė	426	200	58	83	57		17	8	2	1
43	Nuolatinė arbitražo institucija	1	1								
51	Užsienio įmonės filialas (iki 1995.08.01)	5	5								
53	Kredito unija	62	57	4	1						
57	Viešoji įstaiga	1992	1374	227	141	74	10	35	62	50	19
58	Valstybės biudžetinė įstaiga	1113	99	128	272	302	10	123	94	60	25
59	Visuomeninė organizacija (asociacija nuo 2004-02-14 pagal LR asociacijų įstatymo 18 str.)	2211	2200	5	6						
60	Šiaulių sąjunga	1	0								
61	Nekomercinė asociacija	2	2								
62	Prekybos, pramonės ir amatų rūmai	5	0	3	2						
63	Asociacija	3331	3298	23	6	3		1			
64	Labdaros ir paramos fondas	285	279	4	2						
65	Politinė partija	32	30	1		1					

67	Ne pelno įmonė (registruojama miestų ir rajonų valdybose)	1	0		1						
68	Savivaldybės biudžetinė įstaiga	3000	366	294	1284	763		247	36	8	2
69	Religinė bendruomenė ar bendrija	33	32	1							
70	Tradicinė religinė bendruomenė ar bendrija	74	62	6	6						
71	Kooperatinė bendrovė	283	160	38	43	23		10	8	1	
72	Kooperatinių benrovių sąjunga	2	1		1						
73	Šeimyna	10	10								
76	Profesinė sąjunga	167	161	4	2						
81	Individuali įmonė	24162	22131	1341	551	106		17	9	6	1
84	Advokatų profesinė bendrija	4	4								
87	Centrinis bankas	1									1