

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa
Kodas 62104S105

KRISTINA JANAUSKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIS

Kaunas 2007

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

KRISTINA JANAUSKAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIS

Leidžiama ginti _____

Magistrantė _____
(parašas)

Darbo vadovas _____
(parašas)

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

Darbo įteikimo data _____
Registracijos Nr. _____

Kaunas 2007

TURINYS

IVADAS.....	6
1. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO BŪTINYBĖ, TEORIJS IR KOKYBĖ	9
1.1. Apskaitos ir kitoks standartizavimas.....	9
1.2. Apskaitos reglamentavimas ir jo būtinybė.....	10
1.3. Apskaitos reglamentavimo teorijos	15
1.4. Apskaitos reglamentavimas kaip politinis procesas, lobizmo galimybės	20
1.5. Apskaitos standartai kaip reglamentavimo instrumentas	24
2. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIO KŪRIMAS.....	26
2.1. Apskaitos sistemą lemiantys veiksniai.....	26
2.2. Apskaitos reglamentavimo modelio projektavimas	30
2.3. Apskaitos reglamentavimo techniniai elementai.....	33
2.4. Apskaitos reglamentavimo politinio lygmens elementai	37
2.5. Elementų tarpusavio ryšiai ir harmonizavimas	42
3. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIO PRITAIKYMAS LIETUVOJE.....	45
3.1. Lietuvos apskaitos reglamentavimo politinio proceso elementai	45
3.2. Lietuvos apskaitos reglamentavimo techniniai elementai.....	57
3.3. Apskaitą lemiantys veiksniai Lietuvoje	64
3.4. Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelis	65
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	68
SUMMARY	71
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	72
PRIEDAI	77

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Apskaitos reglamentavimas ir požiūris į jį.	14
2 pav. Reglamentavimo institucijų gyvavimo ciklas.	18
3 pav. Vietinės ir globalios politinės ekonomikos sąveika.	21
4 pav. Apskaitos sistemą lemiančios aplinkos.	30
5 pav. Apskaitos reglamentavimo modelis.	32
6 pav. TASV struktūra.	38
7 pav. Standartų leidimo procesas TASV.	40
8 pav. EK politikos procesai.	41
9 pav. Harmonizavimo, normalizavimo ir standartizavimo charakteristika.	43
10 pav. Lietuvos apskaitos reglamentavimo valdžios institucijos.	45
11 pav. Įstatymo leidimo stadijos.....	47
12 pav. Finansų ministerijos įstatymo leidimo stadijos	49
13 pav. LR Apskaitos instituto struktūra.....	51
14 pav. Lietuvos auditorių rūmų struktūra.	53
15 pav. Bendrieji apskaitos tvarkymo reikalavimai.....	60
16 pav. Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelis.....	66

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Apskaitos reglamentavimo teorijų palyginimas	20
2 lentelė. Ekonominės pasekmės.....	22
3 lentelė. Apskaitos standartų nauda.....	25
4 lentelė. Orientavimasis į akcininkus ir orientavimasis į kreditorius	27
5 lentelė. Bendrosios ir įstatymų teisinės sistemos taikymas.....	28
6 lentelė. Bendras ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo	28
7 lentelė. TAS/TFAS poveikis reguliavimui ES	39
8 lentelė. Bendrosios finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudėtis	62

ĮVADAS

Temos aktualumas ir jos sprendimo būtinumas. Apskaita – tai įmonės finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesas. Apskaita dar vadinama „verslo kalba“. Šia „verslo kalba“ įmonės pateikia informaciją apie įmonės finansinę būklę bei jos veiklos rezultatus suinteresuotiems šios informacijos vartotojams (įmonės administracijai, savininkams, kreditoriams, įvairioms valdžios institucijoms, visuomenei ir t. t.). Tokiu būdu ir vyksta bendravimas tarp įmonės ir jos apskaitos informacijos vartotojų, todėl šio bendravimo priemonė – finansinės atskaitomybės informacija daugelyje šalių reglamentuojama, t. y. unifikuojama, kad būtų vienodai pateikiama informacija apie labai skirtingą veiklą vykdančių įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Jau nebesiginčijama, ar apskaitos reglamentavimas būtinas, ar ne – visi sutinka, kad jis būtinas. Be to, reglamentuojama ne tik kiekvienos šalies apskaita, bet ir kuriami tarptautiniai apskaitos standartai, priimamos Europos Sąjungos Direktyvos, kurios taikomos ne vienos šalies apskaitai, o stengiamasi vienodinti apskaitą tarptautiniu mastu. Tačiau sutarus, kad reglamentavimas būtinas, netgi apsisprendus, kokio lygio jis reikalingas, vis dar aktualu pažvelgti, **kaip** vykdomas apskaitos reglamentavimas, t. y. kokie teisės aktai priimami, kas juos priima, kas formuoja pagrindinius apskaitos tikslus, kokia tų teisės aktų priėmimo tvarka, kas (kokie veiksniai ir jų grupės bei asmenų organizacijos) gali daryti įtaką jų turiniui. Šie ir daugelis kitų klausimų ir pasirinkti nagrinėti šiame darbe, siekiant kuo aiškiau nustatyti pagrindinius šio proceso dalyvius bei jų veiklą.

Kaip teigia populiariausios apskaitos reglamentavimo teorijos, apskaitos reglamentavimas, o kartu ir apskaitos standartai yra įvairaus politinio spaudimo rezultatas, tad ir apskaitos rezultatas – finansinė įmonių atskaitomybė yra politinio proceso metu įvairių asmenų grupių pasiekto kompromiso pasekmė. Todėl nagrinėjant apskaitos reglamentavimą, aktualu pažvelgti ne tik į jo turinį bei esmę, tačiau panagrinėti labai daug lemiantį standartų kūrimo procesą, sukuriant apskaitos reglamentavimo modelį, kuriame atsispindėtų visa šio reiškinių esmė bet kurioje valstybėje, o taip pat ir Lietuvoje.

Pažymėtina, kad tai aktualu ne tik praktiniam supratimui, bet ir moksliniame Lietuvos apskaitos tyrimų kontekste, nes dažniausiai Lietuvos mokslininkai (pvz., Mackevičius J., Lakis V., Kalčinskas G. ir kt.) nagrinėja ne patį standartų ar įstatymų, kitų teisės aktų leidimo procesą, jiems keliamus reikalavimus bei tikslus, o konkrečius reikalavimus apskaitai bei jų įgyvendinamumą praktikoje, t. y. taiko pragmatinį požiūrį į apskaitos teoriją. Todėl aktualu pažvelgti į apskaitos reglamentavimą šiek tiek iš kitos pusės negu Lietuvoje įprasta, o užsienyje plačiai aprašytą standartų leidimo procesą reikėtų susisteminti ir pavaizduoti vaizdžiai, kad būtų aiškiau suvokiamas pats procesas ir jo dalyviai, jų tarpusavio ryšiai, reglamentavimo pasiūla ir paklausa.

Darbo objektas – nacionalinis apskaitos reglamentavimas. Kadangi apskaitos reglamentavimas gali būti trijų lygių: tarptautinis, nacionalinis ir įmonės, šiame darbe analizuojamas bene svarbiausias apskaitos reglamentavimo lygmuo – nacionalinis. Tačiau nagrinėjant nacionalinį apskaitos reglamentavimą, negalima visiškai ignoruoti tarptautinio lygmens, todėl darbe atsižvelgiama į tarptautinio reglamentavimo įtaką nacionaliniam reglamentavimui. Įmonės apskaitos reglamentavimas, pasirenkant apskaitos politiką pagal nacionalinį bei tarptautinį reglamentavimą, nenagrinėjamas.

Darbo tikslas – išanalizavus apskaitos reglamentavimo esmę, būtinybę bei jo procesą, remiantis sudedamosiomis šio proceso dalimis, sudaryti apskaitos reglamentavimo modelį, kurį patikrinti pritaikant Lietuvos sąlygomis.

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

1. Išsiaiškinti, kiek apskritai yra reikalingas apskaitos reglamentavimas, išskiriant įvairioje literatūroje pateikiamus teorinius argumentus „už“ ir „prieš“ reglamentavimą;
2. Aptarus ir palyginus apskaitos reglamentavimo teorijas, pagrindinius jų teiginius, išskirti ir plačiau išnagrinėti pagrindinius apskaitos reglamentavimo proceso dalyvius, jų lobizmo galimybes bei apskaitos standartų ekonomines pasekmes;
3. Sukurti apskaitos reglamentavimo modelį, išskiriant politinius ir techninius jo elementus;
4. Patikrinti ir patvirtinti apskaitos reglamentavimo modelį Lietuvos aplinkoje;
5. Detalizuoti sukurtą apskaitos reglamentavimo modelį ir sukurti Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelį.

Tyrimo metodai. Analizuojant apskaitos reglamentavimo būtinumo klausimus, argumentus „už“ ir „prieš“ reglamentavimą, apskaitos reglamentavimo teorijas bei politinį reglamentavimo procesą, atlikta užsienio autorių literatūros apžvalga, sisteminimas, palyginimas, interpretacija. Naudotasi pragmatiniu, ekonominiu požiūriais į apskaitos teoriją, t. y. nagrinėjant apskaitos reglamentavimą stengiamasi išvelgti jo atsiradimo ar/ir pokyčių pasekmes tiek bendrai ekonomikai, tiek įmonėms, dažnai remiamasi naudos ir išlaidų santykiu, tačiau dėl jo sudėtingo pritaikymo praktiškai jis neskaičiuojamas.

Teorinis apskaitos reglamentavimo modelis sudarytas, taikant dedukcinį metodą. Kadangi pagal M. Friedmano metodologinę koncepciją kategoriškai reikalaujama teoriją užbaigti griežtu išvadų empiriniu patikrinimu, neatitrukstant nuo realybės, dedukcija gautos išvados patikrintos ir papildytos informacija, gauta indukcijos metodu (Martišius, 2003). Kokybinių duomenų ir kitos informacijos vaizdingesniai pateikimui naudotas schematinis vaizdavimas. Modelio pritaikomumui patikrinti buvo

remtasi konkrečios vienos valstybės – Lietuvos – duomenimis, t. y. atlikta atvejo analizė, taikytas kokybinės duomenų analizės metodas.

Tolesnės tyrimo kryptys. Šiame darbe atlikus daugiau teorinį tyrimą apskaitos reglamentavime, tolesniuose tyrimuose tikslinga taikant kiekybinius analizės metodus tirti, kokį tiksliai poveikį darė konkrečios interesų grupės vienam ar kitam apskaitos reglamentavimo sprendimui, kieno iniciatyva priimti tam tikri reikalavimai konkrečiuose standartuose, kokį ekonominį poveikį padarė vienas ar kitas apskaitos reglamentavimo sprendimas ir t. t.

Trumpa gautų rezultatų apžvalga. Sudarytas apskaitos reglamentavimo modelis, pateikiantis tiesioginį apskaitos reglamentavimo pasiūlos ir paklausos ryšį, apjungiantis politinį ir techninį elementus ir leidžiantis geriau suvokti šio proceso dalyvius bei jų veiklą. Remiantis Lietuvos sąlygomis apskaitos reglamentavimo modelyje nustatyti ryšiai buvo patvirtinti praktiškai ir pateiktas modelio pritaikomumas ir naudingumas, detalizuojant apskaitos reglamentavimo modelį Lietuvos aplinkoje.

Darbo apribojimai. Nagrinėjamas pelno siekiančių įmonių finansinės apskaitos reglamentavimas, nekalbant apie bankų, draudimo ir investicinių bendrovių, žemės ūkio, ne pelno siekiančių organizacijų apskaitos reglamentavimą.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje „Apskaitos reglamentavimo būtinybė, teorijos ir procesas“ apibendrinamas apskaitos reglamentavimas, jo esmė. Pateikiamos apskaitos reglamentavimo teorijos, argumentai „už“ ir „prieš“ reglamentavimą, išnagrinėtos pagrindinės apskaitos reglamentavimo proceso ekonominės pasekmės, dalyviai, jų lobizmo galimybės bei standartų leidimo procesas.

Antroje dalyje „Apskaitos reglamentavimo modelio kūrimas“ pateikiami veiksniai, lemiantys apskaitos sistemą, išskiriami politiniai ir techniniai elementai, jų tarpusavio ryšiai. Taip pat pateikiamas siūlomo apskaitos reglamentavimo modelio projektas.

Trečioje darbo dalyje „Apskaitos reglamentavimo modelio pritaikymas Lietuvoje“ remiantis Lietuvos sąlygomis praktiškai patikrinamas ir detalizuojamas apskaitos reglamentavimo modelis.

Darbo pabaigoje pateikiamos koncentruotos išvados bei pasiūlymai, taip pat darbo santrauka anglų kalba.

Visą darbą sudaro 70 lapai, statistiniai duomenys ir kita informacija pateikta 8 lentelėse ir 16 paveikslų.

Svarbiausia naudota literatūra. Darbui parengti buvo naudota tiek lietuvių, tiek užsienio autorių literatūra apie apskaitos reglamentavimą, remtasi tiriamaisiais straipsniais, spausdintais moksliniuose žurnaluose, LR įstatymais ir kitais teisės aktais, kurie reglamentuoja apskaitą.

1. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO BŪTINYBĖ, TEORIJS IR PROCESAS

1.1. Apskaitos ir kitoks standartizavimas

Standartizacija galima ne tik prekėms, bet ir komunikacijos kalbai (pvz., apskaitai). Aukšta informacijos visuomenėje surinkimo kaina taip pat skatina kai kurių standartų kūrimą, nes reikalingos socialinio elgesio taisyklės. Tokie standartai apsaugo informaciškai silpną ir didėjančią socialinę gerovę, skatindami abipusį pasitikėjimą ir mažindami privataus investavimo į informacijos rinkimą poreikius.

Nepaisant šių standartizacijos privalumų, standartizacija nėra nei universali, nei baigtinė. Rinkoje vis tiek turime daug mašinų modelių, daug kompiuterinių kalbų, elektros ir t. t. Egzistuoja mažiausiai dvi priežastys, kodėl standartizacija retai tampa baigtine:

1) išlaidų taupymas nėra vienintelis motyvas standartizuoti pramonę; standartizacija taip pat gali būti naudojama kaip mechanizmas riboti konkurenciją ir varžyti prekybą;

2) jeigu standartizacija gali sutaupyti šiek tiek išlaidų, tai gali iškilti kitokių. Antikonkurencinis standartų poveikis gali būti pagrindiniu veiksniumi daugeliui pramonės produktų, tačiau tai netaikytina apskaitos metodams.

Standartizacija didina įvairių nukrypimų išlaidas ir gesina iniciatyvą, eksperimentavimą. Produktai ar technologijos, kurie buvo standartizuoti per anksti, apsunkino visuomenę neefektyvumu, išlaidomis ar mažiau patraukliomis sistemomis. Standartizuojant reikėtų atsižvelgti į standartų sukūrimo, platinimo, vykdymo ir atnaujinimo išlaidas. Standartizacijai reikalinga sukurti ir toliau dirbti centralizuota institucija, kurios nemažos išlaidos turi būti kažkieno padengiamos.

Dauguma standartų yra viešosios gėrybės ta prasme, kad jie nekainuoja daugiau, jei jais pradeda naudotis dar vienas asmuo ar grupė, ir sudėtinga išsaugoti standartizacijos naudą nuo tų, kurie nenori už ją mokėti. Kadangi standartizacija kai kuriose srityse yra pageidaujama, tai dar nereiškia, kad ji būtina visur ir turi būti maksimali. Ne visada įmanoma surasti efektyvius mechanizmus padengti standartizacijos išlaidas.

Standartų optimalumas. Kokio tipo standartai yra pageidaujami? Turėtų būti įgyvendinti standartai, kurių bendra nauda visiems visuomenės nariams viršytų bendras išlaidas, įdėtas visų narių. Kitaip tariant, standartai, kurie didina “socialinio pyrago” dydį yra pageidautini. Šis kriterijus reiškia, kad jei iš elgetos atimamas 1 doleris užtikrina turtingam nupirkti dar vieną Rolls Royce, tai yra socialiai naudinga. Toks socialinės gerovės kriterijus etiškai yra nepriimtinas daugeliui mūsų XXI amžiuje.

Alternatyvus kriterijus – Pareto kriterijus. Jis paremtas idėja, kad standartas, kuris daro žalą bet kam visuomenėje, negali būti priimtas. Pareto kriterijus skiria dėmesį ne tik “socialinio pyrago”

dydžiui, bet ir jo pasiskirstymui tarp visuomenės narių. Sunku užginčyti šį kriterijų etiškai. Tačiau jo taikymas sukelia problemų tiems, kas leidžia standartus, nes sunku nustatyti tokį standartą, taisyklę ar įstatymą, kuris niekam nekenktų.

Praktiškai būtina suderinti ir atsižvelgti į abu kriterijus: bendrų išlaidų ir naudos bei standarto naudos ir išlaidų paskirstymo tarp visuomenės narių. Kitaip tariant, negalima ignoruoti “pyrago” dydžio. Kai kurie standartai diegiami dėl jų skirstymo padarinių netgi jei jų grynoji nauda gali būti neigiama. Kai kurie standartai patvirtinami dėl jų didelės grynosios naudos visuomenei, nors kai kurie individai gali nukentėti.

Socialinio optimalumo nustatymo problemos. Nors ir visi supranta pasirenkamų standartų kriterijus, praktinė užduotis – nustatyti, kuris iš alternatyvių standartų geriau atitinka šiuos kriterijus, - išlieka. Tai tikrai reikšminga dėl kelių priežasčių:

1. Standartų leidėjai nežino, kuris standartas kam yra geresnis. Duomenys apie suinteresuotų žmonių pirmenybes turi būti kažkokiomis priemonėmis surinkti ir į juos atsižvelgiama. Tai galima padaryti vienu iš būdų: 1) paklausti žmonių, kam jie atiduoda pirmenybę, tačiau žmonės dažnai nežino, kas jiems geriau; 2) daryti išvadas apie tai, kam jie atiduoda pirmenybę, iš to, ką jie daro; arba 3) logiškai sužinoti tai iš kitų apie juos turimų duomenų.

2. Brangu dalyvauti standartizacijos procese. Rinkėjai, kurie gauna kvietimą iš standartų leidėjų, dažniausiai numato arba labai didelę naudą, arba labai didelę nenaudą nuo tokių standartų leidimo. Tie rinkėjai, kuriems individualiai standartų leidimo išlaidos yra mažos, tačiau bendros išlaidos yra pakankamai didelės, gali organizuotis į lobistų grupes, kad šias išlaidas sumažintų. Tie, kuriems organizavimosi išlaidos yra didelės, nematys naudos dalyvauti standartizacijos procese, net jeigu tokių individų yra labai daug, ir bendras standartų poveikis jų gerovei būtų didelis. Savanoriškas dalyvavimas standartų leidime dažnai būna prieštaringas.

Surinkus duomenis, kas žmonėms patinka, standartų leidimo institucija turi juos apdoroti ir vykdant socialinės gerovės kriterijų, nuspręsti, kuris standartas bus geriausias konkrečiai visuomenei. Problema – formalus duomenų apdorojimas reikalauja kiekybiškai apskaičiuoti naudą ir išlaidas, kas yra sudėtinga, o kartais ir neįmanoma padaryti tiksliai. Dėl šios priežasties dažnai konkretus išlaidų ir naudos palyginimas atmetamas (Sunder, 1988, p.31-41).

1.2. Apskaitos reglamentavimas ir jo būtinybė

Prieš pradėdant nagrinėti apskaitos reglamentavimo būtinybę, ekonominius argumentus, ar jo reikia, ar – ne, trumpai reikia apibrėžti reglamentavimo sąvoką. Apskaitos reglamentavimas – tai įstatymų, nutarimų ir kitų teisės dokumentų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą, parengimas.

Reglamentavimas dažnai suprantamas kaip vykdoma viešųjų agentūrų koncentruota ir nuosekli kontrolė. Tačiau yra ir kitokių požiūrių. Reglamentavimas taip pat gali būti suprantamas kaip specifinių komandų, kurios apima nurodymus įmonių direktoriams dėl įmonės steigimo, valdymo ir likvidavimo, rinkinys. Toks reglamentavimas gali apimti dar platesnį požiūrį ir būti suprantamas kaip visų formų socialinė kontrolė. Tada reglamentavimas apima ne tik teisinius nurodymus įmonėms, bet ir kitas taisykles, kaip pavyzdžiui apskaitos standartai, akcijų prekybos reikalavimai (Gaffikin, 2005).

Nors apskaita šiuo metu reglamentuojama daugelyje šalių, aktualu pažvelgti į pačias šio reiškinio ištakas ir panagrinėti argumentus „už“ ir „prieš“ reglamentavimą, nes reglamentavimo klausimas vis dar kelia diskusijas. Įdomu pažymėti, jog apskaitos teorijoje apskaitos informacija laikoma tokia pat preke, kaip ir kitos, ir jai taikomos visos paklausos ir pasiūlos pusiausvyros ypatybės. Laisvos rinkos šalininkai, t. y. tie, kurie mano, jog apskaitos informacija turi būti teikiama, atsižvelgiant į paklausos ir pasiūlos dėsnius, o ne reglamentuojama iš viršaus, daugiausiai rėmėsi žinomo XVIII amžiaus ekonomisto A. Smito darbais ir pagrindine „*nematomos rankos*“ idėja. Tačiau jis taip pat siūlė reglamentavimą, kad būtų atsižvelgta į kai kurių vartotojų interesus, kurie gali būti nepaisomi nereguliuojamoje rinkoje.

XIX amžiuje po pramonės revoliucijos visi buvo įsitikinę, kad valdžios įsikišimas į rinką yra nereikalingas. Dėl to ekonomikoje įsivyravo vadinamojo *laissez-faire* principo suteikta laisvė. Išvertus iš prancūzų kalbos „laissez-faire“ reiškia palikti vieną, tačiau visuomenė netruko įsitikinti, kad visiška laisvė kelia tam tikrų pavojų. Tai matydama valdžia pradėjo ekonomikos reglamentavimą, kurio tikslas buvo apsaugoti socialinius visuomenės poreikius (Gaffikin, 2005).

Vienas pagrindinių laisvos rinkos argumentų (Jensen ir Meckling, 1976; Watts ir Zimmerman, 1978) yra teiginys, jog ir visiškai nesant reglamentavimo egzistuoja privatūs ekonominiai interesai, kurie skatina įmones pateikti patikimą informaciją apie finansinę būklę ir veiklos rezultatus išoriniams informacijos vartotojams, nors šios informacijos teikimas ir padidintų išlaidas. Šio požiūrio pagrindas yra manymas, jog jeigu nebus informacijos apie įmonės veiklą, tai išorės vartotojai, tame tarpe ir savininkai, kurie nėra įsijungę į įmonės valdymą, darys prielaidą, kad įmonės vadovai verslą tvarkys siekdami naudos sau, t.y. iškilis vadovų ir savininkų tikslų konfliktas – vadovai greičiau sieks naudos sau negu stengsis maksimizuoti įmonės vertę. Toliau taip pat daroma prielaida, kad potencialūs akcininkai to jau iškart tikėtis iš vadovų ir dėl to mažins už akcijas mokamą sumą. Taip pat pagal ekonominio racionalumo principą potencialūs skolintojai numatys vadovų veiksmus savanaudiškai elgtis su gautomis lėšomis ir dėl to reikalaus didesnės skolinimo kainos. Šie lūkesčiai (pesimistinės prielaidos, kad visos kitos asmenų grupės elgiasi tik sau naudinga linkme) didina įmonės išlaidas: kapitalo pritraukimo kaina didėja, o tai turės neigiamos įtakos įmonės vertei. Taigi tam, kad visi

pasiektų įmonės vertės didėjimo tikslą, visiems naudinga sudaryti kontraktus, pagal kuriuos vadovai aiškiai pasižada, kad nesiims savininkams ir skolintojams nenaudingų veiksmų. Tokiu būdu skolintojams vadovai gali išsipareigoti palaikyti atitinkamą išsiskolinimo lygį, savininkai gali nustatyti atitinkamą vadovų premijavimo sistemą, priklausomą nuo įmonės veiklos rezultatų, pvz., kuo didesnis įmonės pelnas, tuo didesnės premijos mokamos vadovams. Daugelis privačių įmonių duoda aukščiausiam vadovui dalį akcijų (Deegan, 1997). Tokie kontraktai pagrįsti apskaitos duomenimis. Vadinasi, jeigu ir nebūtų apskaitos reglamentavimo, rinkoje egzistuoja privačių asmenų poreikiai gauti šią informaciją. Taigi laisvos rinkos šalininkai teigia, jog egzistuoja natūralūs rinkos savireguliacijos mechanizmai: įmonės, nepateikiančios reikalaujamos informacijos, bus nubaustos padidėjusiais kapitalo kaštais. Primetant reglamentavimą, kuriuo apribojamas apskaitos metodų taikymas, sumažins sudaromų kontraktų efektyvumą. Ši ekonomiškai pagrįsta prielaida, jog vadovai elgiasi savanaudiškai, sukuria išorinio audito patikrintos finansinės atskaitomybės paklausą. Tokia veikla didins gautų duomenų patikimumą ir tikėtina, kad sumažins išorinių akcininkų riziką, kas savo ruožtu mažins įmonės kapitalo kainą (Watts, 1977; Watts ir Zimmerman, 1983). Taip pat tikėtina, kad finansinės atskaitomybės auditas bus atliekamas ir visiškai nesant reglamentavimo. Patirtis parodė, kad daugelis įmonių audituodavo finansinę atskaitomybę dar iki atsirandant reikalavimui tai atlikti (Morris, 1984).

Vienas iš paprasčiausių ir primityviausių argumentų „prieš“ reglamentavimą, tai teiginys, jog reglamentavimas pats savaime yra konservatyvus, o ne progresyvus, nes remiasi praeities patirtimi (Hendriksen, Van Breda, 2000).

Jeigu laisvos rinkos šalininkai remiasi argumentais, kad už informaciją reikia mokėti, kad egzistuoja tos informacijos paklausa ir pasiūla, tai **reglamentavimo šalininkai** remiasi prielaida, kad apskaitos informacija finansinėje atskaitomybėje yra visuomeninė gėrybė, t.y. ji yra nemokama, o sunaudojus vienam asmeniui, kitas gali lygiai taip pat ja pasinaudoti – ja pasinaudojus vienam investuotojui kitas investuotojas gali taip pat ja naudotis nemokamai (Hendriksen, Van Breda, 2000; Deegan, 2003). Kainodaros sistema šiuo atveju neveikia. Bet tai gali privesti prie informacijos perdozavimo. Kad būtų galima sumažinti nesėkmes dėl rinkos poveikio, būtinas reglamentavimas. Visuomenės atstovai, žinodami, jog už šias gėrybes mokėti nereikia, dažnai perdeda savo poreikius, todėl nemokamų gėrybių gali būti per daug. Bet dėl reglamentavimo, gali būti išleidžiama per daug apskaitos standartų (Deegan, 2003).

Reglamentavimo šalininkai, ypač nuo Didžiosios depresijos (1920 – 1930 metais), vienu svarbiausiu argumentu laiko tai, kad reglamentavimas apskritai gali apsaugoti nuo krizės, ekonominio nuosmukio, nes tuomet vertybinių popierių rinkos žlugimas buvo sąlygotas ir nepatikimų apskaitos duomenų. Ir ateityje galimas rinkos nuosmukis, žlugimas gali būti sąlygotas įmonių nenoro atskleisti

informaciją apie save, itin didelės klaidos apskaitoje – apskaitos informacija realiai netampa visuomenine gėrybe, kaip tikisi dauguma rinkos dalyvių. Tačiau reikėtų pažymėti, kad šis argumentas gali būti labai greitai paneigtas remiantis šiuolaikine praktika. Jau nuo 1934 metų JAV įvesto apskaitos reglamentavimo, atliekamo audito tikslas – galimo piktnaudžiavimo atvejų atskleidimas ir atradimas. Ir dabar daugelyje išsivysčiusių šalių apskaitos reglamentavimu dažniausiai siekiama šio tikslo, tačiau kartais pasikartojantys stambių korporacijų (pvz., „Enron“ paskutiniaisiais metais) buvusių ir nepastebėtų aferų atvejai parodo, kad šis reglamentavimo uždavinys nėra pasiektas iki šiol. O vien tik apskaitos reglamentavimas nepajėgus apsaugoti nuo visos rinkos nuosmukio (pvz., tokių, kaip Rusijos krizės poveikio Lietuvos ekonomikai, Azijos krizės ir t.t.).

Vienas iš paprasčiausiai apibūdinamų argumentų reglamentavimo naudai – palyginamumas ir patikimumas. Skirtingų įmonių finansinių duomenų palyginamumas būtinas, kad būtų galima daryti pagrįstas ekonomikos prognozes ir analizes. Palyginamumo galima pasiekti tik suvienodinus skirtingų įmonių apskaitos duomenų pateikimą, taip sumažėja ataskaitų vartotojų išlaidos jų analizei. Be to, jeigu įmonės tvarko apskaitą pagal vienodą metodiką, tai jos ne tik palyginamos, bet gali būti laikomos ir patikimomis, t.y. nebereikia papildomai gilintis į tam tikrų rodiklių skaičiavimo būdus, o juos jau galima iš karto analizuoti. Kita vertus, reikėtų pastebėti, kad ne visuomet visiškai skirtingų įmonių ataskaitos gali būti palyginamos, pvz., bankų ir prekybinės įmonės pelno (nuostolių) ataskaitos neturėtų būti vienodos.

Pritariantys reglamentavimui savo požiūrį motyvuoja ir visuomeniniu interesu. Apskaitos reglamentavimas laikomas neišvengiamu, nes pati rinka nesugebės optimaliai įvertinti informacijos, o tuomet reglamentavimas gali tapti vieninteliu visuomeninių interesų gynėju. Reglamentavimas turėtų numatyti ir būti prieš galimą rinkos krizę (Hendriksen, Van Breda, 2000). Rinkos krizės ir reglamentavimo poreikis atsiranda dėl trijų priežasčių:

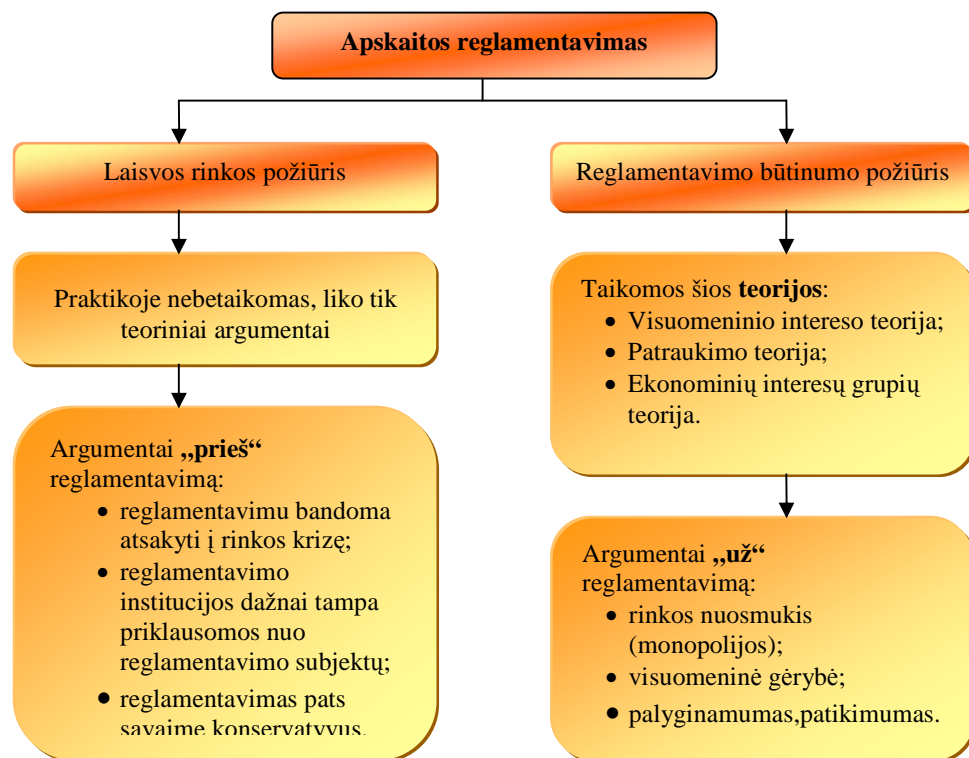
- **Išoriniai rinkos veiksniai.** Valdžios įsikišimas reikalingas atsiradus tam tikriems išoriniams veiksniams, kurie yra vieno individo teigiama ar neigiama įtaka kitiems individams, kurie patiria sąnaudas arba negauna naudos. Pvz., valdžios nustatyti mokesčiai, kompensuojantys aplinkinių žmonių patiriamą žalą dėl neigiamos gamtai gamyklų veiklos.

- **Natūralios monopolijos** – tai monopolijos, charakterizuojamos kaip turinčios mažesnius nei vidurkis kaštus dėl savo produkcijos gamybos technologijos, tačiau jos pasinaudoja savo monopoline padėtimi nustatydamos aukštesnes kainas, tada paklausa mažėja, mažėja ir prekių, pirkėjai turi informaciją tik apie vieno gamintojo kainas. Todėl valdžios tikslas turėtų būti sukurti suvaržymus, kurie neleistų išnaudoti vartotojų didinant kainas.

▪ **Informacijos asimetrija** reiškia, kad viena pusė turi daugiau informacijos, nei kita ir todėl gali ją panaudoti papildomos naudos gavimui. Arba vartotojų gaunamos informacijos kiekis yra mažesnis už pageidaujamą (kaip monopolijos atveju) ir gaunama “informacijos asimetrija”, kai viena šalis turi daugiau informacijos už kitas. Tai veda į nuosmukį. Šiuo atveju reglamentavimo institucijos gali nustatyti tokius standartus, kurie informacijos pateikimą darytų vienodą visiems. Apskaitos unifikavimas yra skirtingų įmonių duomenų palyginamumo sąlyga.

Būtent du paskutiniai veiksniai skatina apskaitos reglamentavimo atsiradimą, nes apskaitos informacijos nepateikimas investuotojams, pirkėjams gali neigiamai sąlygoti jų naudą arba neleisti priimti teisingo sprendimo. Tačiau dažnai reglamentavimas apima daugiau nei informacijos atskleidimą vartotojams. Jis reguliuoja ir informacijos paruošimo procesą (Gaffikin, 2005).

Apibendrinant argumentus „prieš“ ir „už“ reglamentavimą, galima pateikti schemą (1 pav.).



Šaltinis: sukurtas autorės.

1 pav. Apskaitos reglamentavimas ir požiūris į jį.

Laisvosios rinkos teorinis požiūris šiame darbe nenagrinėjamas, nes nėra aktualus – jis nebetaikomas praktikoje, o liko tik teorinis. Už apskaitos reglamentavimą pasisako trys teorijos:

- Visuomenės intereso teorija;
- Patraukimo teorija;
- Ekonominių interesų grupių teorija.

Pagrindinė apskaitos reglamentavimo teorijų užduotis – aiškinti apskaitos reglamentavimo procesą, jo dalyvius. Todėl šiose teorijose daug dėmesio skiriama nustatyti, kas turėtų reguliuoti apskaitą: ar valstybės institucijos (viešasis), ar profesionalios organizacijos (privatus sektorius).

1.3. Apskaitos reglamentavimo teorijos

Toliau aptariami pagrindiniai literatūroje išskiriamų apskaitos reglamentavimo teorijų teiginiai.

Visuomeninio intereso teorija. Pagal Posner (1974, p. 335), „visuomeninio intereso teorija laiko, kad reglamentavimas yra atsakas (pasiūla) į iškilusį visuomenės poreikį (paklausą) dėl rinkos praktikos koregavimo ir šališkumo (neteisingumo, pusiausvyros išsibalansavimo)“, t.y. reglamentavimas pirmiausiai teikia naudą visuomenei, o ne tenkina konkrečius interesus, o reguliuojančios institucijos greičiau atstovauja visos visuomenės interesams negu privatiems savo ar kitų organizacijų interesams (šiam požiūriui nepritaria „racionalaus ekonomikos veikėjo“ ekonomikos teorijos šalininkai, kurie teigia, kad visi rinkos dalyviai veikia tik dėl asmeninių savanaudiškų tikslų norėdami didinti asmeninę gerovę, o ne atstovauti visuomeninius interesus). Tokiu atveju teisės aktų leidimas remiasi socialinės naudos ir reglamentavimo išlaidų santykiu. Pritaikant šį argumentą apskaitai, galima teigti, kad visuomenė tikisi, kad kapitalo rinkose ištekliai skirti atitinkamam turtui (kapitalo rinkos yra efektyvios). Reglamentavimas yra tokių visuomenės lūkesčių instrumentas. Daroma pagrindinė prielaida, kad valstybinė valdžia yra neutralus arbitras, padedantis pasiekti rinkos pusiausvyrą (Brown, Tarca, 1999 – op. cit. pagal Belkaoui ir Jones, 1996). Tokiu būdu valstybinis reglamentavimas yra atsakas į visuomenės reikalavimą, kad vyriausybė ištaisytų rinkos netolygumus, atsirandančius dėl netobulos konkurencijos, rinkos išsibalansavimo, trūkstamų rinkų arba rinkos rezultatų, kurie yra nepageidaujami dėl socialinių priežasčių. Kitaip tariant, rinkos pusiausvyros atstatymas yra pagrindinis reglamentavimo tikslas (Guerin K., 2003, p. 2).

K. Guerin (2003) išskiria tokius teiginius:

1. Jei rinkoje iškyla kažkokių nesklandumų, tai rinka nėra pajėgi pati savaime jų ištaisyti;
2. Vyriausybė yra pajėgi ištaisyti tuos nesklandumus, kad būtų pasiekti optimalūs rezultatai;
3. Nauda, gaunama iš reglamentavimo, viršys papildomus kaštus, kuriuos sukuria valstybinis įsikišimas.

Taip reglamentavimas sieks ir pasieks ekonomikos efektyvumą. Visuomeninio intereso teorija nesugeba paaiškinti, kaip visuomeninis interesas gali būti interpretuojamas politinių institucijų sprendimuose, kas bus reguliuojama ir kas gaus naudą ar patirs išlaidas, kokia bus reglamentavimo forma (Guerin K., 2003).

Vis dėlto reglamentavimas siekia teikti naudą visai visuomenei. Vyriausybiniis įsikišimas į rinką, kaip visuomenės spaudimo rezultatas, yra puikus šios teorijos pavyzdys. Brown, Tarca (1999) tyrimai parodė valdžios atstovavimą visuomeniniam interesui. Reglamentavimas yra naudojamas tam, kad suteiktų socialinę naudą, tačiau tai taip pat turi ir išlaidų, nebūtinai susijusių su naudos gavimu. Visuomeninio intereso teorija teigia, kad vyriausybiniis įsikišimas į rinką per reglamentavimą yra pateisinamas nepaisant jo išlaidų, jei tai tik suteikia bendrą naudą visuomenei.

Šie tyrimai atskleidžia problemas, su kuriomis susiduria reglamentavimas. Reikia nuspręsti, kaip labai reglamentavimas yra socialiai naudingas, kaip apskaičiuoti reglamentavimo naudą ir išlaidas, kas patirs reglamentavimo išlaidas. Visuomeninio intereso teorija nepaaiškina, kaip šios problemos sprendžiamos. Be to, visuomeninio intereso teorija nesvarsto galimybės, kad reguliavimo institucija galėtų veikti dėl savo, o ne visuomeninių interesų. Tuo tarpu Clarke teigia, kad reglamentavimas per apskaitos standartus istoriškai neapgynė visuomeninių interesų, t. y. dabartinis reglamentavimas nepasiekė visiškos apskaitos duomenų kokybės, nors ir žymiai juos pagerino (P. Brown, A Tarca, 1999 – op. cit. pagal Godfrey et al., 1997, p. 345). Daugelis mokslininkų (pvz., Stigler, 1971; Posner, 1974) kritikavo šį supaprastintą požiūrį į reglamentavimą. Posner (1974) abejojo prielaida, kad nereguliuojamos rinkos yra silpnos, neefektyvios, prarandančios pusiausvyrą; taip pat abejojo, ar valstybinis reglamentavimas yra faktiškai brangus. Jis taip pat kritikavo argumentą, kad reglamentavimas pirmiausiai yra vieša gėrybė, tačiau nebegali pasiekti savo tikslų, jeigu valdžia nėra pakankamai kvalifikuota, neūkiška, jai trūksta lėšų. Kitaip tariant, galima suabejoti valstybinės valdžios neutralumu.

Ekonomikos teorijos, kuri remiasi asmenų savanaudiškumo prielaida, šalininkai teigia, kad teisės aktų leidimą atlieka tam tikros asmenų grupės, kurios turi savanaudiškų tikslų, todėl reglamentavimu jie sieks didinti asmeninę gerovę (galbūt didindami tikimybę būti perrinktais). Taigi žmonės stengsis daryti spaudimą reglamentavimui siekdami asmeninės naudos. Akivaizdu, jog kaip ir daugelis teorinių prielaidų, taip ir savanaudiškumo prielaida ne visuomet pasitvirtina. Toliau aptariama patraukimo teorija įvertina teisės aktų leidėjų atstovavimą visuomeniniam interesui (Deegan, 2003).

Kad būtų paaiškintas interesų grupių elgesys, išvystytos dvi teorijos: patraukimo ir ekonominių interesų grupių teorijos.

Patraukimo teorija, kuri atsirado 1971 metais. Pagrindinė šios teorijos idėja, kad reglamentavimo subjektai (įmonės) siekia patraukti reguliuojančias institucijas, kad šios priimtų tokius vėliau visiems privalomus reikalavimus, kurie būtų naudingi būtent jiems. Nors šiuo atveju galima laikyti, jog reglamentavimas atspindi visuomeninį interesą, tačiau teigiama, kad reguliuojančiai institucijai sudėtinga išlikti nepriklausomai nuo reglamentavimo subjektų, nes prabėgus tam tikram

laiko tarpui, reglamentavimo tęstinumas labai priklauso nuo šių subjektų lūkesčių patenkinimo (pvz., jei subjektai renka reglamentavimo institucijos atstovus).

Nurodomos šios patraukimo teorijos savybės:

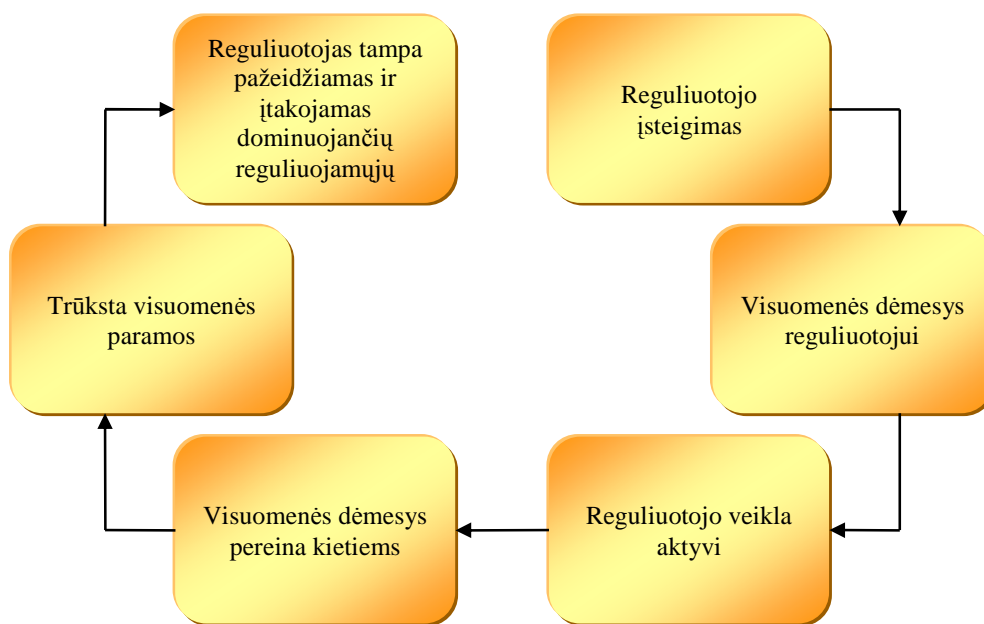
- teorija sukurta, remiantis visuomeninio intereso teorijos pagrindu;
- pirmoje vietoje laikomi viešieji interesai, nors galiausiai jie kontroliuojami valdančiųjų partijų;
- partijos siekia užtikrinti reglamentavimo taisykles, kurios galiausiai naudingos pačioms partijoms;
- reguliuojančios institucijos veikia neefektyviai, nes paveiktos suinteresuotųjų;
- reglamentavimo subjektai paveikia reguliuojančias institucijas, siekdami privačių interesų įgyvendinimo;
- patraukimo teorija ignoruoja visuomeninius interesus.

Patraukimo teorijoje reglamentuojanti institucija nėra nepriklausoma. Reglamentavimo procese ji pasiduoda interesų grupėms. Reglamentavimo tikslas pagal šią teoriją yra apsaugoti visuomeninius interesus, tačiau to nepasiekama, nes reglamentavimo subjektai patraukia pačius reglamentuotojus (P. Brown, A Tarca, 1999 – op. cit. pagal Godfrey et al., 1997, p. 345).

Anot Mitnick (1980, p. 95; M. J. R. Gaffikin, 2005 – op. cit. pagal Stingler, 1971, p. 3-7), patraukimas atsiranda, jeigu reglamentavimo subjektai kontroliuoja reglamentavimo instituciją; arba jeigu reglamentavimo institucijos ir reglamentavimo subjektai sėkmingai bendradarbiauja, kad patenkintų pastarųjų privačius interesus; arba jeigu reglamentavimo subjektas kažkaip valdo reguliuojančią instituciją, kad galėtų nevykdyti ar vidutiniškai vykdyti keliamus reikalavimus; arba jeigu reglamentavimo subjektui pasiseka švelniai bendraujant su reglamentavimo institucija pasiekti, kad ši institucija į tuos pačius reikalavimus žiūrėtų taip pat arba nustatytų tokias taisykles, kokių jis nori; arba jeigu nepriklausomai nuo formalių ir sąmoningų reglamentavimo subjektų ir institucijos norų, egzistuojanti reikalavimų sistema leidžia, kad savanaudiški ar nekompetentingi reguliuotojai neišvengiamai turėtų interesų su reglamentavimo subjektais.

Posner (1974, p. 340) kritikavo patraukimo teoriją, nes 1) nėra pagrindo teigti, kad reguliuojamoji pramonės šaka yra vienintelė interesų grupė, galinti daryti įtaką apskaitos reglamentavimo institucijai; 2) nėra paaiškinimo, kodėl reguliuojamoji pramonės šaka gali patraukti jau egzistuojančias institucijas, o ne siekti sukurti naują (Deegan, 2003).

Nagrinėjant reguliavimo institucijų patraukimą, galima įvertinti šių organizacijų gyvavimo ciklą (2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Dictionary of Regulatory Term.

2 pav. Reglamentavimo institucijų gyvavimo ciklas.

Naujai įsteigta reglamentavimo institucija sulaukia labai didelio visuomenės dėmesio ir palaikymo, kas suteikia jai galimybę aktyviai vykdyti savo veiklą, siekti numatytų tikslų. Tačiau po tam tikro laiko atsiranda naujų institucijų, kurių veikla tampa įdomi visuomenei, todėl vis labiau mažėja visuomenės susidomėjimas senąja institucija, kuriai pradeda trūkti visuomenės paramos ir ji tampa pažeidžiama. Tuo naudojasi dominuojančios verslo įmonės ir pradeda daryti įtaką šiai institucijai, siekdamos patenkinti savo interesus ir poreikius.

K. Guerin (2003) nurodo tokius patraukimo teorijos kritikos aspektus:

- nėra paaiškinimo, kodėl reguliuojamoji pramonės šaka negali apsaugoti nuo naujų reguliavimo institucijų steigimo;
- kodėl brangiai kainuojantis reglamentavimas yra priimtinas;
- nepaaiškinama, kodėl pramonės šaka yra vienintelė interesų grupė, galinti daryti įtaką apskaitos reguliavimo institucijai.

Patraukimo teorija ignoruoja visuomeninius interesus, nors reglamentavimo institucijos būtent tam ir yra kuriamos. Šį trūkumą pašalina ekonominių interesų grupių teorija.

Grupinio intereso teorijos teigia, kad reglamentavimas atsiranda kaip atsakas į specialių interesų grupių paklausą, kad padidintų šių grupių narių pelną. Pagrindinės šios teorijos versijos yra dvi: 1) **valdančio politinio elito reglamentavimo teorija**, kuri nagrinėja politikų jėgos įtaką apskaitos reglamentavimui, tačiau tyrimais (Hussein ir Ketz, 1980) atmestas šios teorijos patikimumas, todėl ji

plačiau nei literatūroje, nei šiame darbe nenagrinėjama; ir 2) **ekonominių interesų grupių teorija** daro prielaidą, kad susikuria tam tikros grupės, kurių tikslas – apginti tam tikrus ekonominius interesus. Grupės dažniausiai konfliktuoja viena su kita ir daro įtaką valstybės institucijoms įsikišdamos į įstatymų leidybą, kuri joms duos naudos, o kitiems – ne. Šis teorinis požiūris visiškai neįvertina visuomeninio intereso – tik privatūs interesai lemia teisės aktų leidimą. Kalbant apie finansinę apskaitą, konkrečios pramonės šakos (pvz., draudimo bendrovės) grupės gali daryti įtaką reglamentavimo institucijai, siekdamos priimti ar atmesti konkretų apskaitos standartą (Deegan, 2003).

Watts ir Zimmerman (1978) išanalizavo JAV korporacijų lobistinę veiklą apskaitos reglamentavime dėl bendrojo kainų lygio apskaitos – apskaitos metodo, kai esant didelei infliacijai, pervertinant turto ir išpareigojimų straipsnius, bus sumažinamas įmonės pelnas (nuostoliai). Jie įrodė, kad stambios politiškai jautrios korporacijos pritarė šiam metodui, nes šis mažino pelną. Šis reiškinys buvo paaiškintas tuo, jog kuo stambesnės įmonės, tuo jos nori pateikti mažesnį pelną. Vadinasi, įmonėms naudingiau deklaruoti mažesnį pelną, taip išvengiant didesnių valdžios apribojimų, pirkėjų boikotų, darbo užmokesčio didinimo ar kt.

Apskaitos organizacijos taip pat dalyvauja apskaitos standartų leidimo procese. Laikantis aptariamąs teorijos požiūrio, galima teigti, kad šios organizacijos nusileido norėdamos apginti profesionalių buhalterių interesus. Auditoriai teikia pirmenybę tiems metodams, kurie mažina audito riziką, nes kuo daugiau standartizacijos ir kuo mažiau pasirinkimo laisvės, tuo mažiau audito rizikos, todėl mažiau ir brangių teismo procesų. Deegan (2003) įrodė, kad audito įmonės labiau palaiko tų apskaitos metodų įrašymą į apskaitos standartus ir vėlesnį taikymą, jeigu šie metodai jau taikomi praktikoje daugelio jų klientų. Taip pat analitikai visuomet stengiasi paveikti reglamentavimo institucijas dėl kuo didesnio informacijos atskleidimo todėl, kad jie savo darbe naudoja informaciją.

Pagal ekonominių interesų grupių teoriją, reglamentavimo institucija pati yra interesų grupė, kuri turi savanaudiškų motyvų naudoti strategijas, kad garantuotų savo rinkėjų palankumą arba parodyti savo galią ar privilegijas visuomenei. Tačiau kiekviena pramonės šaka ar profesija, kuri turi politinės galios išnaudoti valstybę, sieks ją kontroliuoti.

Apibendrinant galima akcentuoti, kad pagal šią teoriją, reglamentavimas tarnauja privatiems politiškai aktyvių grupių interesams. Pats reglamentavimas yra prekė, kuriai būdingi paklausos ir pasiūlos principai. Jeigu interesų grupė neturi pakankamai galios (kuri gali būti išreiškiama turimų balsų skaičiumi arba potencialiais ištekliais, kurie galės būti panaudoti rinkimų kampanijai paremti), tuomet ši grupė negali efektyviai paveikti reglamentavimo, ginant savo interesus (Deegan, 2003).

Apskaitos reglamentavimo teorijų palyginimas. Apskaitos reglamentavimo teorijas galima palyginti pagal jų požiūrį į visuomeninius ir privačius interesus (1 lentelė).

Apskaitos reglamentavimo teorijų palyginimas

TEORIJA	VISUOMENĖS INTERESAI	PRIVAČIŲ GRUPIŲ INTERESAI
Visuomeninių interesų teorija	Reglamentavimas skiriamas tam, kad patenkintų visuomeninius interesus.	Reglamentavimas netenkina įvairių grupių privačių interesų.
Patraukimo teorija	Reglamentavimo institucijos steigiamos visuomeniniams interesams tenkinti, tačiau vėliau paaiškėja, kad to neįvyksta.	Reglamentavimo institucijos patraukiamos, kad tenkintų privačius interesus.
Ekonominių interesų grupių teorija	Reglamentavimas nesiekia tenkinti visuomeninių interesų.	Reglamentavimas atspindi stipriausių interesų grupių interesus.

Šaltinis: sukurta autorės.

Apskaitos reglamentavimo teorijos skiriasi savo požiūriu į visuomeninius ir privačius interesus ir jų tenkinimą. Nors visos teorijos kritikuojamos, tačiau akivaizdu, jog labiau abejojama visuomeninių interesų poveikiu apskaitos reglamentavimui, o dažniau apskaitos standartų leidimą nulemia privatūs asmenų poreikiai. Tai tik dar kartą įrodo šiuolaikinės ekonomikos teorijos, kuri remiasi savanaudiško individo prielaida, įrodinėjimų teisingumą: visi asmenys (reguliavimo institucijos, jo subjektai, apskaitos informacijos vartotojai) siekia savanaudiškų tikslų pirmiausia, o tik paskui – visuomeninių. Todėl toliau remiantis pagrindinėmis interesų grupių teorijų idėjomis, galima nagrinėti apskaitos reglamentavimą kaip politinį procesą, kurio metu leisdami apskaitos standartus visi siekia savanaudiškų tikslų.

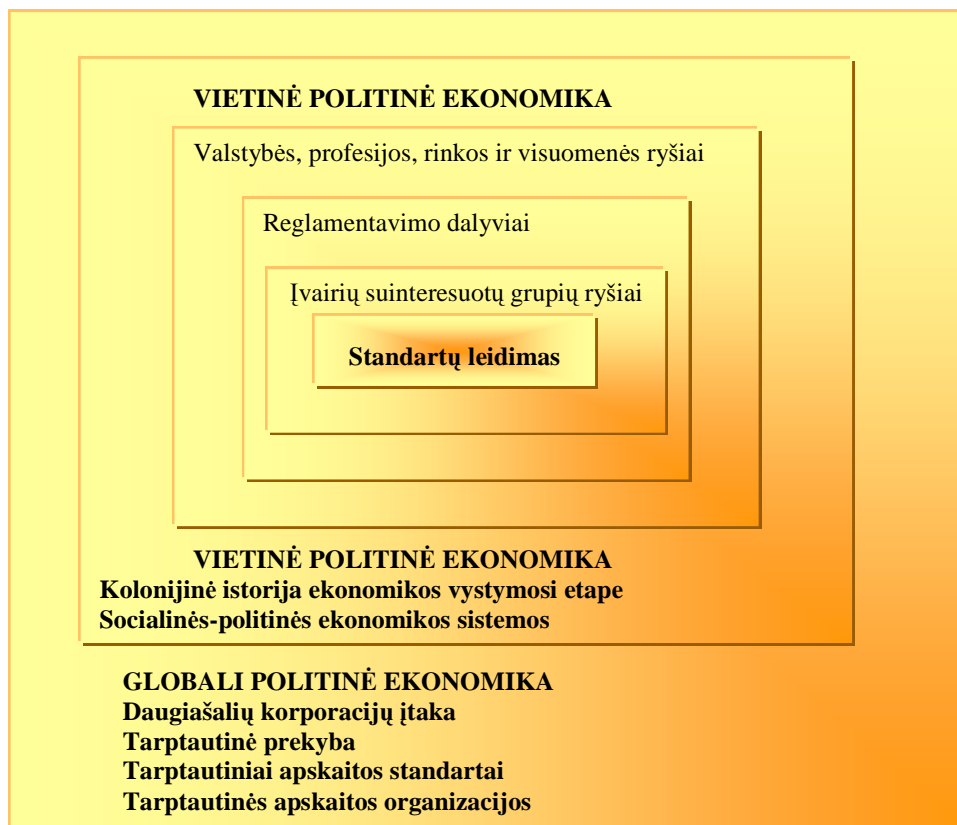
1.4. Apskaitos reglamentavimas kaip politinis procesas, lobizmo galimybės

Literatūroje dažniausiai apskaitos reglamentavimas sutapatinamas su apskaitos standartų leidimo procesu, nes daugelyje šalių apskaitą reglamentuoja pagrindinis teisės aktas – įstatymas bei išleidžiami apskaitos standartai. Jeigu nėra apskaitos standartų, tai dažniausiai jų funkciją atlieka įvairūs apskaitos tvarką reglamentuojantys Vyriausybių nutarimai, ministrų raštai bei kitaip vadinami teisės aktai (Mackevičius, 1994), kaip pavyzdžiui, buvo ir Lietuvoje iki Verslo apskaitos standartų (toliau - VAS) įsigaliojimo 2004 m. sausio 1 dienos. Todėl literatūroje dažniau nagrinėjamas ne apskritai apskaitos reglamentavimas ir jo procesas, tačiau konkrečiai apskaitos standartų leidimo procesas.

Kaip teigia ir populiariausios apskaitos reglamentavimo teorijos, apskaitos reglamentavimas, o kartu ir apskaitos standartai yra įvairaus politinio spaudimo rezultatas, tad ir apskaitos rezultatas – įmonių finansinė atskaitomybė yra politinio proceso metu pasiekto kompromiso pasekmė. Todėl analizuojant apskaitos reglamentavimą, aktualu panagrinėti daug lemiantį standartų kūrimo procesą.

Apskaitos standartų leidimo analizė negali apsiriboti atskirais šios sistemos veikėjais. Būtinai visaapimantis vietinės ir globalios politinės ekonomikos supratimas. 3 paveikslas rodo, kad keturių

tarpusavyje susijusių veikiančių subjektų – valstybė, profesija, rinka ir visuomenė – ryšiai turi būti analizuojami vietiniame ir globaliame kontekste, įvertinant specifines istorines ir institucinės visuomenės aplinkos ypatybes. Reikia įvertinti, kad dabar ekonomikai didelę įtaką daro didelės korporacijos, ir kad valstybė yra aktyvus dalyvis reguliuojant ekonomiką (Jesudason, 1990).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Jesudason, 1990.

3 pav. Vietinės ir globalios politinės ekonomikos sąveika.

Apskaitos reglamentavimo pokyčiai turi turėti ekonomines pasekmes. Kitaip nebūtų jokio poreikio kažką keisti. Pasekmės paprastai apima informacijos, pateikiamos investuotojams ir kitiems suinteresuotiesiems, reikalingos sprendimams priimti, pateikimo tobulinimą. Jeigu investiciniai sprendimai nekinta, vartotojo informacijos išlaidos nekinta, tai reiškia, kad toks valstybinis apskaitos politikos keitimas nepasiekė savo tikslų. Apskaitos politika turi įtakos daugeliui apskaitos informacijos vartotojų. Kai kada apskaitos politika gali tiesiogiai lemti vartotojo gerovę ir jo pinigų srautus. Kartais ji gali turėti įtakos įvairių asmenų (pvz., pirkėjų, darbuotojų, visuomenės) požiūriui į įmonę.

2 lentelėje pateiktas apskaitos reglamentavimo pokyčių ekonominis poveikis įvairioms asmenų grupėms (Hendriksen, Van Breda, 2000). Kai kurios pateiktos ekonominės pasekmės yra akivaizdžios ir neišvengiamos, kitos pasekmės yra netiesioginės ir mažiau akivaizdžios. Pvz., kreditavimo sutartis,

kurios paremtos apskaitos duomenimis arba santykiniais finansiniais rodikliais, pasikeitus valstybiniam apskaitos reglamentavimui, gali reikėti pakoreguoti, taigi patirti papildomų kontraktų išlaidų.

2 lentelė

Ekonominės pasekmės

VARTOTOJAI	EKONOMINĖS PASEKMĖS
Investuotojai ir kreditoriai	Finansavimo sprendimai Finansinės informacijos rinkimo ir analizės išlaidos Sutarčių, paremtų apskaitos duomenimis, sudarymo ir (galbūt) koregavimo išlaidos
Įmonės	Finansinės atskaitomybės publikavimo išlaidos Rinkos kainų vienai akcijai pokyčiai dėl naujos informacijos gavimo
Valdymas	Valdymo aparato elgesys
Valstybė	Išteklių paskirstymas
Kiti	Politinis reguliuojančių komisijų kursas Visuomeninis įmonės pripažinimas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Hendriksen, Van Breda, 2000.

Žinoma, ekonominės pasekmės šiuo atveju ir daugeliu kitų gali atsirasti ne iš karto, o žymiai vėliau - ilgame laikotarpyje. Kai kurios pasekmės gana aktyviai aptarinėjamos, pvz., vienas paplitęs argumentas prieš įvairias naujoves apskaitoje yra teiginys, kad apskaitos politikos pokyčiai sumažins akcijų kainą rinkoje. Todėl dažnai vadovai stengiasi laikytis tokios apskaitos metodikos, kuri leistų parodyti stabilų pelno augimą metams bėgant, nes dideli metinio pelno pokyčiai investuotojams rodo apie įmonės rizikingumą, kas gali lemti akcijų kainos mažėjimą rinkoje. Tačiau kai kurie tyrimai parodo, kad apskaitos politikos pokyčiais negalima ženkliai sąlygoti akcijų kainų, taigi ir turėti ekonominių pasekmių.

Apibendrinant galima teigti, kad visiškai akivaizdu, kodėl apskaitos standartų kūrimas ir/ar keitimas sukelia didelius ginčus valstybėje. Formuojant valstybės apskaitos politiką labai sudėtinga įvertinti daugybę ekonominių pasekmių turinčių veiksnių ir alternatyvių informacijos pateikimo būdų, kad praktiškai neįmanoma objektyviai įrodyti, kad reglamentavimu pasiekta patenkinti visuomenės interesus (Hendriksen, Van Breda, 2000).

Lobistinė veikla politiniame procese. Lobizmas iš esmės yra tiek sena veikla, kiek istoriškai egzistuoja valstybės valdžia. Lobizmas (angl. lobby – vestibulius, kuliaras, koridorius), kaip institucija, atsirado XIX amžiuje Amerikoje, remiantis garsiąja pirmąja Amerikos Konstitucijos pataisa (Biliu): „Kongresas negali išleisti nė vieno įstatymo, mažinančio žodžio laisvę ar žmonių teisę taikiems sambūriams, reikalaujantiems atitaisyti Vyriausybės klaidas“. Taigi lobizmas yra suinteresuotų grupių veikla, siekiant paveikti politikus, kad jie priimtų neišvengiamus, reikiamus arba palankius tik išskirtoms grupėms politinius sprendimus.

Legalus lobizmas deklaruoja užsakovus, jų interesus ir tam tikslui leidžiamus ar išleistus finansinius išteklius. Tai sumažina įstatymų leidybos išlaidas, nes įstatymų leidybai naudojamas

privatus kapitalas. Nelegalus lobizmas – slepia savo užsakovus, jų interesus bei tam tikslui leidžiamas ar išleistas lėšas. Šiuo atveju įstatymų leidybos išlaidos didėja, nes dažnai lobistiniams interesams yra naudojamos valstybės biudžeto lėšos (Justitia, 2001).

Lobistą galima apibūdinti kaip “asmenį, atstovaujantį interesų grupei, ir jos naudai veikiantį valdžios sprendimus”. Plačiau lobistas yra apibrėžiamas kaip interesų grupės paskirtas asmuo, kurio uždavinys – palengvinti savo grupei daryti įtaką viešajai politikai bei vykdyti šią veiklą:

- 1) tiesiogiai bendrauti su valstybės tarnautojais;
- 2) kontroliuoti politinį ir vyriausybės darbą;
- 3) konsultuoti dėl politinės strategijos ir taktikos;
- 4) plėtoti ir prižiūrėti savo grupės lobistinę veiklą (Andrikienė L., 2002 – op. cit pagal Thomas. Hrebenar ir Boyer, 2001, p. 29)

Iš tiesų lobistai skirstomi į kelis tipus, ir skirtumas tarp jų yra labai svarbus – jis atskleidžia lobistų veikimo būdus ir politinę atramą. Lobistinę veiklą Kanadoje reglamentuojantis įstatymas, nurodo tris lobistų rūšis:

1. **Lobistai konsultantai.** Asmenys, kurie už atlyginimą vykdo lobistinę veiklą lobistinės veiklos užsakovo naudai. Jie privalo pateikti lobistų registruui informaciją, kai pradeda veiklą, kuomet informacija pasikeičia ir kai baigia veiklą.

2. **Įmonėse dirbantys lobistai.** Tai asmenys, kurie dirba nuolatinį darbą komercine veikla besiverčiančiose įmonėse. Jie lobistinę veiklą vykdo savo darbdavio komerciniams interesams tenkinti. Darbuotojai privalo lobistų registruui pateikti informaciją, kuomet pradeda darbą, o vėliau – periodiškai. Informaciją būtina atnaujinti, kai jis pasikeičia, baigia vykdyti lobistinę veiklą, baigia darbą.

3. **Organizacijose dirbantys lobistai.** Tai pelno nesiekiančių organizacijų darbuotojai, kurių reikšmingą pareigų dalį sudaro lobistinė veikla. Organizacijos vadovas privalo pateikti informaciją lobistų registruui nuo to momento, kai vienas iš darbuotojų pradeda vykdyti lobistinę veiklą, o vėliau – periodiškai. Pateikti informaciją būtina tik tokiu atveju, jei vieno iš darbuotojų vykdoma lobistinė veikla sudaro reikšmingą dalį jo pareigų (atskaitos taškas – 20 procentų viso jo darbo laiko) arba visų darbuotojų minėta veikla kartu sudėjus sudaro bent 20 procentų vieno darbuotojo darbo laiko.

Svarbiausi lobizmo uždaviniai yra šie:

▪ **Tinkamo pranešimo perdavimas.** Tas pranešimas – tai konkreti informacija, kurią grupės arba organizacija turi perduoti politikui. Kartais tai gali būti savos pozicijos išraiška, o kartais – tik koks faktas arba statistika. Perduodama informacija turi tinkamai išreikšti problemą.

- **Informacijos pateikimas tinkamiems žmonėms.** Reikia žinoti, kas priima pagrindinius sprendimus, ir sutelkti dėmesį į tą žmogų ar žmonių grupę. Šie asmenys nebūtinai turi būti ministerijų vadovai arba įstatymų leidėjai. Svarbūs ir viduriniojo lygio direktoriai arba jų padėjėjai.

- **Tinkama informacijos pateikimo forma.** Šiame etape svarbu suprasti politikų norus, koku būdu informacija turėtų būti pateikta: kokios apimties, raštu ar žodžiu, ar pateikta konsultanto, ar grupės vadovo.

- **Informacijos pateikimas tinkamu metu.** Informacija bus ne tokia efektyvi arba visai neišgirsta, jei nebus pateikta tinkamiausiu bendravimo su valstybės tarnautoju metu.

Sprendžiant lobistinės veiklos uždavinius, labiausiai valdomi šie svarbūs visuomenės gyvenimo procesai:

- Lobistinės veiklos planavimas strateginiame ir taktiniame lygmenyje;
- Ryšių su vyriausybe, savivaldybėmis, interesų grupėmis užmezgimas ir palaikymas;
- Pasitikėjimo, patikimumo, lojalumo kūrimas ir palaikymas;
- Ryšių su valstybės tarnautojais, galinčių suteikti paramą lobistams, užmezgimas ir palaikymas;
- Lobistinių veiksmų derinimas ir kompromisų paieška su kitomis lobistinėmis grupėmis;
- Nuolatinis lobistinės veiklos koregavimas ir tobulinimas, atsižvelgiant į besikeičiančią aplinką (Brazaitytė I., Čepinskis J., 2003).

Lobizmas yra teisėta veikla, tačiau lobistai neturėtų įgyti pranašumo prieš kitus piliečius daryti įtaką įstatymų leidybai ir turėti geresnių galimybių prieiti prie valdžios pareigūnų. Taip pat būtinas valstybės tarnautojų ir politikų švietimas, kad jie atpažintų lobistus, suvoktų jų veikimo metodus ir sugebėtų apginti visuomenės interesą (Juozapavičius R.).

1.5. Apskaitos standartai kaip reglamentavimo instrumentas

Jeigu priimtume tą požiūrį, kad apskaitos standartų leidimas yra politinis procesas, tai galima lengvai nuginčyti teiginį, kad apskaita turi būti objektyvi, neutrali ir apolitiška. Finansinė apskaita veikia gerovės pasiskirstymą visuomenėje, todėl ji yra politinė. Teigiama, kad prieš priimant apskaitos standartus, būtina įvertinti jų socialines ir ekonomines pasekmes. Todėl dažniausiai standartų leidėjai ragina įvairias suinteresuotas puses teikti pasiūlymus dėl leidžiamų standartų projektų. Tai laikoma normaliu standartų leidimo proceso etapu. Jeigu standartų leidėjai neatsižvelgia į visų šalių nuomones, tai gali reikšti, kad apskaitos reglamentavimo institucija gali būti panaikinta (Deegan, 2003).

Jeigu manoma, kad apskaitos standartų leidėjai atsižvelgia į visas pareikštas ir gautas nuomones dėl projektų, tai galima teigti, kad apskaitos standartai ir pagal juos paruoštos finansinės ataskaitos yra

įvairių socialinių ir aplinkos aplinkybių rezultatas. Vadinasi, jie labai susiję su visuomenės, kurioje jie išleisti, vertybėmis, normomis ir lūkesčiais. Todėl labai abejotina, ar galima apskaitai kelti tokius tikslus, kaip neutralumas ir objektyvumas. Standartų leidėjai, norėdami atsižvelgti į daugumos rinkėjų nuomonę ir gaunamą naudą, turėtų siekti priimti optimalius apskaitos standartus (Hines, 1991).

Nepakanka nustatyti, kad informacija finansinėje atskaitomybėje turi būti naudinga sprendimų priėmimui. Kadangi apskaitos standartų priėmimas susijęs su socialinėmis ir ekonominėmis pasekmėmis, dažniausiai reikalaujama, kad finansinės ataskaitos būtų „tikros ir teisingos“. Kaip parodė Australijos tyrimas, auditoriai tikrina apskaitos atitikimą apskaitos standartams ir ar ji parodo „tikrą ir teisingą“ būklę. Tačiau ar galima teigti, kad ataskaitos yra „tikros“, kai standartai priklauso nuo skirtingų socialinių ir ekonominių sąlygų? Greičiau galima pasakyti, kad jos yra „teisingos“. „Tikras“ yra sudėtinga koncepcija, todėl daugelyje šalių nuspręsta, kad ataskaitos turi atitikti apskaitos standartų reikalavimus, o ne būti „tikros ir teisingos“ (Deegan, 2003).

Taigi standartus leidžiančios institucijos tampa politinio proceso dalyviais, o standartų leidimas yra socialinis pasirinkimas. Tuomet svarbu pasirinkti tinkamą valstybinės apskaitos politikos parinkimo požiūrį. Pagal ekonominių pasekmių požiūrį, standartų išleidimu siekiama gerų (bent jau ne neigiamų) ekonominių pasekmių – poveikio ekonominei gerovei. 3 lentelėje pateikiamas apskaitos standartų naudingumas įvairiems vartotojams.

3 lentelė

Apskaitos standartų nauda

VARTOTOJAI	APSKAITOS STANDARTAI SUTEIKIA
Buhalteriams	gaires, taisykles darbui, tuo būdu šie žmonės gali būti nepriklausomi ir sąžiningi, kai pateikia finansines ataskaitas.
Valstybei	įvairius kintamuosius, kurie reikalingi apmokestinimo, ekonomikos planavimo ir reglamentavimo, ekonominio efektyvumo gerinimo bei kitiems socialiniams tikslams.
Apskaitos informacijos vartotojams	informaciją apie finansinę būklę, įmonės veiklą. Ši informacija turi būti aiški, nuosekli, patikima ir palyginama.

Šaltinis: sukurta autorės.

Taigi suformulavus pagrindinius argumentus „už“ ir „prieš“ apskaitos reglamentavimą, išnagrinėjus apskaitos reglamentavimo teorijas, nustatčius, kad pagal šias teorijas, apskaitos reglamentavimas yra ne tik būtinas, bet ir politinio proceso pasekmė, toliau galima nagrinėti apskaitos reglamentavimo (teisės aktų ir apskaitos standartų leidimo) procesą giliau, apimant jo visus dalyvius, jų tarpusavio ryšius valstybėje bei tarptautinėje aplinkoje.

2. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIO KŪRIMAS

2.1. Apskaitos sistemą lemiantys veiksniai

Visiems gerai žinoma, kad tarp atitinkamų šalių apskaitos sistemų yra daug skirtumų. Kyla klausimas, kokie veiksniai lemia šiuos skirtumus, kokia jų įtaka? Daugelis autorių nagrinėjo šią problemą ir nustatė, kad kiekvienos šalies apskaitai daro įtaką gana daug veiksnių. Tačiau dažniausiai nurodomi 4 pagrindiniai veiksniai, lemiantys apskaitos sistemų skirtumus: 1) teisinė sistema, 2) finansų sistema, 3) mokesčiai ir 4) profesinės apskaitos organizacijos. Pažymėtina, kad beveik visi autoriai į pirmą vietą iškelia teisės sistemos veiksnį. Vakarų šalyse naudojamos dvi teisės sistemos: 1) bendroji ir 2) romėnų. Be minėtų, gana dažnai nurodomi ir šie veiksniai: 1) šalies geografinės sąlygos, 2) šalyje vartojama kalba, 3) politinė sistema ir 4) ekonomikos būklė (Mackevičius, 1994, p. 293 – 294).

Nuo XVIII dešimtmečio ir vėliau ypač padidėjo tyrimų, susijusių su lyginamąja tarptautine apskaita, iš kurių tapo aišku, kad apskaita vystėsi skirtingai skirtingose šalyse dėl skirtingų valstybių institucinių ir organizacinių struktūrų. Nobes (1984) išskyrė septynis svarbiausius veiksnius, kurie lemia apskaitos skirtumus šalyse:

1. teisinė sistema (bendroji teisė arba kodifikuota romėnų teisė);
2. finansavimo šaltiniai (privatus sektorius, bankai ar akcijos);
3. apmokestinimas (priklausomai nuo to yra ar nėra ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo);
4. verslas (verslo dydis ir padėtis; ar apskaitos vystyme vyrauja apskaita ar teisinis verslas, profesinių apskaitos organizacijų dydis ir kompetencija);
5. infliacija (ar ji daro įtaką apskaitos sprendimams);
6. teorija / spėjimas (kai kuriais atvejais akivaizdus);
7. atsitiktinumas (tai gali būti labai svarbu kaip paaiškinamasis faktorius, pvz., po akcijų rinkos krizės 1929 metais buvo akcentuojama akcijų rinkos informacijos poreikis JAV).

Apibendrinant galima teigti, jog dauguma autorių išskiria 8 – 14 pagrindinių veiksnių, lemiančių nacionalinių apskaitos sistemų vystymąsi, kartu ir jų skirtumus (Radebaugh ir kt., 2006):

1. Įmonių nuosavybės prigimtis: akcinės bendrovės, individualios įmonės, valstybinės;
2. Įmonių veiklos pobūdis: gamyba, prekyba, turizmas ar kt.;
3. Finansų šaltiniai: išoriniai ir vidiniai skolintojai;
4. Apmokestinimas;
5. Apskaitos profesijos organizacijos;
6. Apskaitos švietimas ir tyrimas;

7. Politinė sistema;
8. Socialinis klimatas;
9. Ekonomikos augimas ir vystymasis;
10. Infliacija;
11. Teisinė sistema;
12. Apskaitos reguliavimas;
13. Kultūra (socialinės ir nacionalinės vertybės);
14. Tarptautiniai veiksniai.

Svarbiausi veiksniai, nurodyti literatūroje, yra: aprūpinimas finansais; egzistuojanti teisinė sistema; ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo; ir kultūriniai skirtumai tarp visuomenių.

Finansavimo šaltiniai. Pagal Nobes ir Parker (1998, p. 21): „Orientavimosi, teikiant finansines ataskaitas, į akcininkus (išorinius vartotojus) ar į kreditorius (vidinius vartotojus) yra pagrindinė tarptautinių skirtumų priežastis“. 4 lentelė pateikia keletą valstybių, kurių įmonėse labiau orientuojamasi į akcininkus ir į kreditorius / šeimą / valstybę, pavyzdžių.

4 lentelė

Orientavimasis į akcininkus ir orientavimasis į kreditorius

Orientavimasis į akcininkus	Orientavimasis į kreditorius/šeimą/valstybę
JAV	Vokietija
Didžioji Britanija	Prancūzija
Olandija	Belgija
Švedija	Italija
Australija	Ispanija
Kanada	Portugalija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg K., 2005, p. 24.

Valstybėse, kuriose įmonės daugiausiai finansuojamos išleidžiant akcijas, finansinės ataskaitos orientuotos į investuotojus ir akcininkus. Tai reiškia, kad finansinės ataskaitos turi pateikti tokia informacija, kad potencialus akcininkas galėtų priimti geriausią investavimo sprendimą. Valstybėse, kuriose įmonės orientuotos į finansavimą paskolomis, ataskaitos orientuotos į kreditorius. Tokiose valstybėse, finansinėse ataskaitose pateikiama informacija turi padėti nuspręsti, ar įmonė galės grąžinti savo skolas. Šiuo atžvilgiu tampa svarbi kreditorių apsauga.

Egzistuojanti teisinė sistema. Per daugelį metų vakarų pasaulyje išsivystė du teisinės sistemos tipai: bendrosios teisės sistema ir įstatymų teisės sistema. Bendrosios teisės sistema atsirado Anglijoje ir yra išsivysčiusi iš atvejo (precedento) teisės. Bendroji teisė yra charakterizuojama kaip teisinė sistema, kuri vystoma atvejais po atvejo, kuri neaprašo bendrų taisyklių, kurios gali būti pritaikytos

keletui atvejų. Valstybėse, turinčiose bendrąją teisę, apskaitos reguliavimas perduotas specialioms privataus sektoriaus organizacijoms. Šiose valstybėse įmonių teisė yra minimali.

Įstatymų teisės sistema kilusi iš Romėnų teisės ir vystėsi kontinentinėje Europoje. Ji charakterizuojama daugybės plačiai taikomų taisyklių, kurios bando suteikti gaires visose situacijose. Valstybėse, turinčiose įstatymų teisę, įmonių teisė yra labai detalizuota ir apskaitos standartai yra dažnai apjungti įmonių teisėje. Apskaitos reguliavimas tokiose valstybėse yra vyriausybės atsakomybėje ir tokiomis aplinkybėmis finansinių ataskaitų pateikimas yra blogesnis.

5 lentelėje pateikiami valstybių, kuriose taikoma aptartos teisinės sistemos, pavyzdžiai.

5 lentelė

Bendrosios ir įstatymų teisinės sistemos taikymas

Bendrosios teisės valstybės	Įstatymų teisinės sistemos valstybės
Anglija ir Velsas	Škotija
JAV	Prancūzija
Australija	Vokietija
Kanada	Belgija
Airija	Olandija
Naujoji Zelandija	Portugalija
Singapūras	Ispanija
	Japonija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg K., 2005, p. 25.

Ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo. Kai kuriose valstybėse (pvz., Belgijoje) fiskalinė valdžia naudoja informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, kad nustatytų mokestines pajamas, taip pat sąnaudos atskaitomos ir apskaičiuojant mokesčius, ir finansinėje apskaitoje. Mokesčių sistema daro įtaką finansinėms ataskaitoms. Šis ryšys tarp finansinių ataskaitų ir apmokestinimo dažnai sutinkamas tose valstybėse, kuriose finansinių ataskaitų pateikimas nėra orientuotas į aiškius investavimo pasiūlymus.

6 lentelė parodo bendrus santykius tarp apskaitos ir apmokestinimo pagal 1990-ųjų situaciją.

6 lentelė

Bendras ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo

Nepriklausomas	Priklausomas
Danija	Vokietija
Airija	Prancūzija
Didžioji Britanija	Belgija
Olandija	Italija
Čekija	Švedija
Lenkija	Norvegija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg K., 2005, p. 26.

Kitose valstybėse (pvz., JAV, Didžioji Britanija, Olandija) ryšys tarp apmokestinamų pajamų ir finansinių pajamų yra žymiai silpnesnis. Mokesčių tikslais pildomos atskiros ataskaitos. Įvertinimo, pripažinimo taisyklės ir apskaičiavimai, naudojami mokesčių ataskaitose, gali skirtis nuo taisyklių, naudojamų finansinių ataskaitų, skirtų išorės vartotojams, parengimui.

Kultūriniai skirtumai. Tyrimai rodo, kad kita skirtumų tarp nacionalinių apskaitos sistemų priežastis yra kultūriniai skirtumai. Vienas iš žymių kultūrinių skirtumų tyrėjų yra Hofstede (1984), kuris savo empiriniuose tyrinėjimuose pastebėjo keturis veiksnius ir juos siūlė naudoti valstybių klasifikavimui pagal kultūrinius skirtumus. Šiuos veiksnius tyrėjas nustatė atlikdamas tyrimą IBM kompanijoje, kurios populiacija 100 000 darbuotojų 39 šalyse. Hofstede išskyrė šiuos kultūrinius veiksnius, kurie apibūdina visuomenės savybes:

1) **individualizmas / kolektyvizmas.** Individualizmas atiduoda pirmumą sampratai, kad individai turėtų rūpintis tik savimi ir artimiausiais giminėmis. Kolektyvizmas atiduoda pirmumą sampratai, kad individai turi rūpintis giminėmis, gentimi ar kita grupe. Individualistinėse visuomenėse taisyklės turi galioti vienodai visoms grupėms ir žinoma individualus interesas yra svarbesnis nei bendras, kolektyvus interesas. Visos Vakarų kapitalistinės šalys priskiriamos individualistinei visuomenei.

2) **didelis / mažas įtakos nuotolis.** Žmonės didelės įtakos nuotolio visuomenėse priima hierarchinę tvarką, kurioje kiekvienas turi savo vietą. Visuomenės, su dideliu įtakos nuotoliu yra orientuotos hierarchiškai, su centrine valdžia, yra duodami nurodymai, ne konsultacijos. Lotynų valstybės ir Japonija turi didesnę įtakos nuotolį nei kitos vakarų šalys.

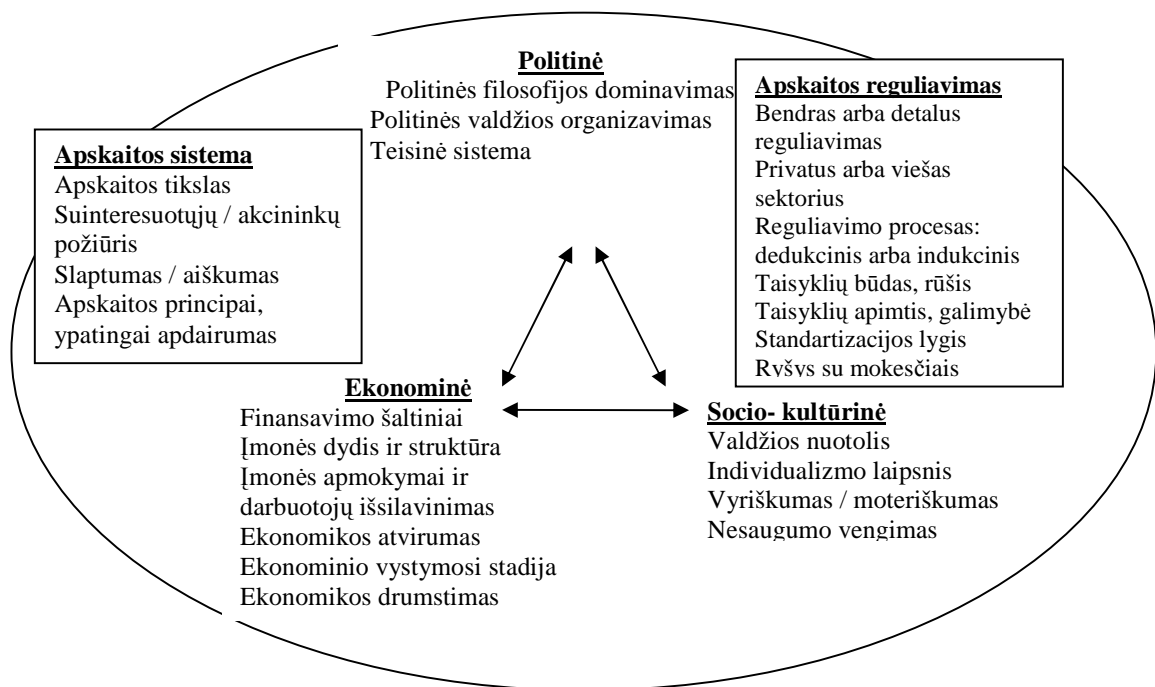
3) **stiprus / silpnas neapibrėžtumo panaikinimas.** Neapibrėžtumo panaikinimas yra laipsnis, koku visuomenės nariai jaučia nepatogumą, abejingumą, dviprasmybę. Stiprus visuomenėje neapibrėžtumo panaikinimas laikomas, kai tikima ir laikomasi griežtais įstatymais, nepateisinami žmonių nukrypimai, idėjos. Silpnas neapibrėžtumo panaikinimas visuomenėje suprantamas, turint laisvą, nevaržančią atmosferą, kurioje žiūrint iš praktikos nukrypimas yra labiau toleruojamas nei principai. Visuomenėse, kuriose yra stiprus neapibrėžtumo panaikinimas, yra stiprus poreikis tikslioms taisyklėms, pasitikima ekspertais ir objektyvumu. Pvz., Vokietija (su stipriu neapibrėžtumo panaikinimu) skiriasi nuo Anglijos (su silpnu neapibrėžtumo panaikinimu).

4) **vyriškumas / moteriškumas.** Vyriškumas visuomenėje asocijuojasi su žygdarbiu, didvyriškumu, tvirtumu, materialine gerove. Priešingai – moteriškumas susijęs su gimingumu, drovumu, silpnumu ir nuoširdumu. Vyriškose visuomenėse svarbu pasiekimai ir tai, kas suteikia gyvenimui prasmę, yra darbas. Moteriškose visuomenėse dirbama tam, kad išgyventum, o konfliktai

sprendžiami kompromisų ir derybų pagalba. Skandinavijos šalys, Olandija yra moteriškosios visuomenės šalys, Prancūzija, Ispanija yra per vidurį, o kitos Vakarų šalys yra vyriškesnės visuomenės.

Kaip matome, egzistuoja daugybė įvairių veiksnių, kurie ir nulemia įvairių šalių apskaitos sistemas ir jų tarpusavio skirtumus. Kad būtų galima išvelgti veiksnių įtakos pobūdį, logiška pateikiamus veiksnius suskirstyti į grupes. Dažniausiai literatūroje išskiriamos šios aplinkos:

1. ekonominė;
2. politinė;
3. socio-kultūrinė;
4. gamtinė (Vaitkevičiūtė L., 2002) (4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg, K., 2005, p.36.

4 pav. Apskaitos sistemą lemiančios aplinkos.

Trys apskaitos sistemas lemiančios aplinkos – politinė, ekonominė ir socio-kultūrinė – turi veiksnius, kurie gali apibūdinti, kas yra svarbu pasirenkant apskaitos sprendimus bei apskaitos reguliavimo modelį. Kai kurie svarbūs skirtumai šiuose pasirinkimuose yra išvardinti 2 kvadratuose.

2.2. Apskaitos reglamentavimo modelio projektavimas

Priklausomai nuo susiklosčiusios valstybės istorinės patirties bei kitų praeitame skyriuje išvardintų veiksnių, apskaitos taisyklės skiriasi įvairiose valstybėse. Tačiau pats apskaitos

reglamentavimo procesas visose valstybėse turi bendrų bruožų, atitinkančių pagrindinius 1 dalyje išvardintus teorinius principus:

- galima pritarti reglamentavimo šalininkams, kurie teigia, kad apskaitos reglamentavimas gali būti laikomas visuomenine gėrybe, kuria pasinaudojus papildomai vienam asmeniui (šiuo atveju – įmonei), jos nesumažėja; kad jis vis dėlto būtinas visuomenei visų apskaitos informacijos vartotojų interesams tenkinti, kartu tenkinant visuomeninį interesą (pagal **Visuomeninio intereso teoriją**);

- apskaitos reglamentavimui galima pritaikyti paklausos ir pasiūlos pusiausvyros modelį. Tokiu atveju sukuriamas (pasiūlomas) toks reglamentavimas, kuris atitinka esamą paklausą. Taip atsiranda lygybė tarp praktikų, apskaitos informacijos vartotojų poreikių bei valdžios institucijų ar apskaitininkų profesionalų galimybių ir sukuriamą tam tikrą valstybės apskaitos sistemą (pagal **Ekonominių interesų grupių teoriją**);

- apskaitos reglamentavimui, kad ir kokia institucija leistų teisės aktus (įstatymus ar standartus), įtakos turi tiek interesų grupių (partijų ir kt.), tiek atskirų asmenų interesai (pagal **Patraukimo ir Ekonominių interesų grupių teorijas**);

- apskaitos reglamentavimas apima ne tik išleidžiamų teisės aktų turinį – pagrindiniai reikalavimai apskaitai, bet labai daug lemia ir pats šių teisės aktų leidimo (projektų rengimo, alternatyvų svarstymai, balsavimas priimant, aiškinimai dėl taikymo ir kt.) procesas. Taigi apskaitos reglamentavimo proceso nagrinėjimą galima būtų suskirstyti pagal du skirtingus požiūrius:

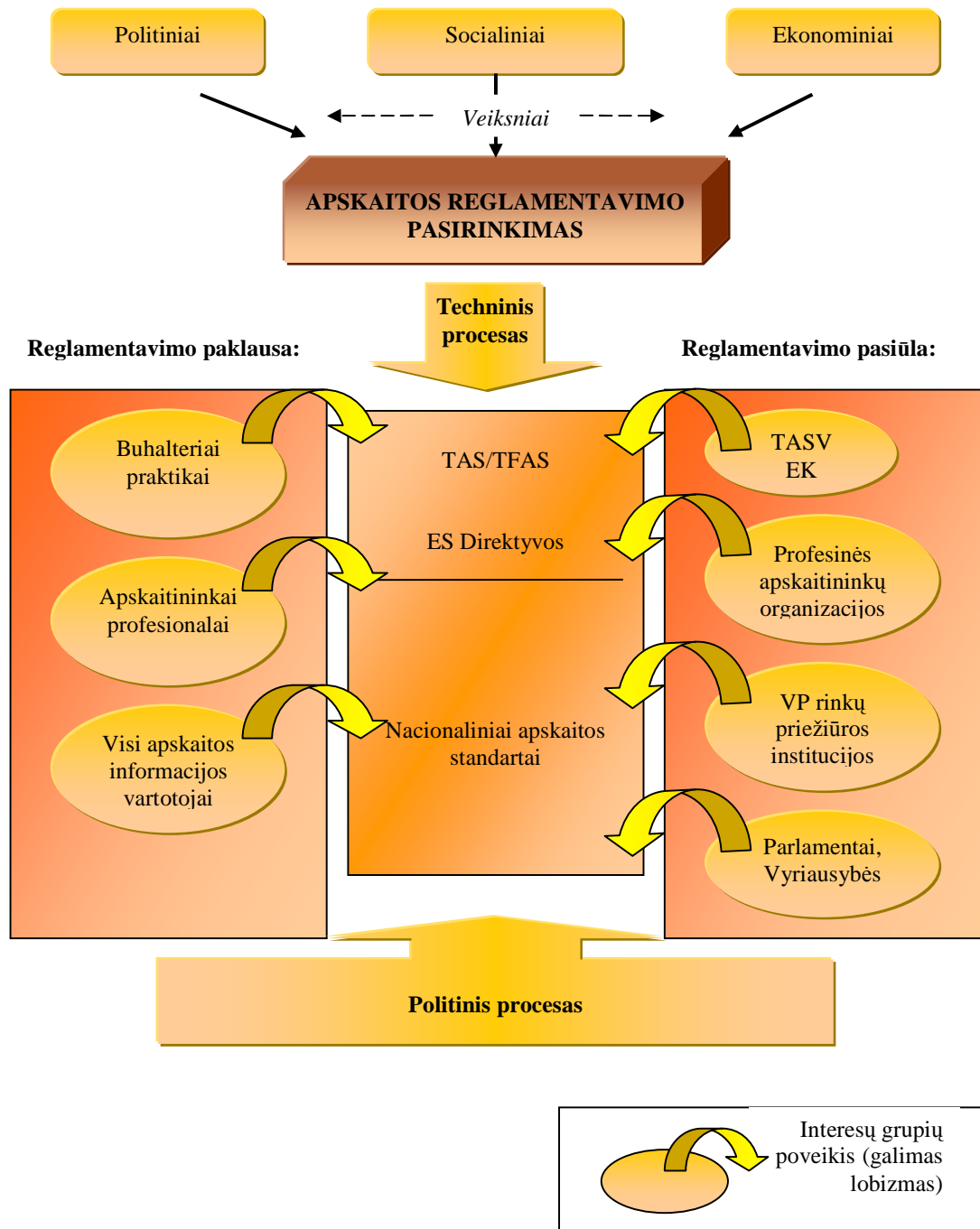
- 1) apskaitos reglamentavimą analizuojant kaip **politinį procesą**;
- 2) apskaitos reglamentavimą analizuojant kaip **techninį procesą**.

Apskaitos reglamentavimo *techninis procesas* apimtų pačius reglamentavimo instrumentus: įstatymus, standartus, direktyvas ir kt., t. y. tuos dokumentus, kur išdėstyti konkretūs reikalavimai apskaitai. Kadangi šiame darbe nebuvo iškeltas tikslas gilintis į techninę apskaitos reglamentavimo proceso pusę, tai plačiau šis klausimas nenagrinėjamas. Pagrindinis dėmesys kreipiamas apskaitos reglamentavimo *politiniam procesui*, t.y. analizei, kas ir kaip leidžia įvairius apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, kas gali daryti įtaką teisės aktų turiniui.

Matome, kad iš esmės apskaitos reglamentavimo teorijos nėra prieštaraujančios viena kitai, o greičiau papildo viena kitą, kai viena akcentuoja labiau visuomeninio intereso svarbą, o kita – tam tikrų interesų grupių interesus. Praktikoje gali būti įgyvendinamos visos jų idėjos.

Apibendrinant šiuos teorinius pastebėjimus, būdingus daugumai valstybių apskaitos reglamentavimo procese, galima sudaryti universalų (daugumai valstybių tinkantį) apskaitos reglamentavimo modelį (5 pav.). Būtina pabrėžti, kad tai yra valstybės apskaitos reglamentavimo modelis, netinkantis jų sąjungai ar įmonei. Kadangi prie apskaitos reglamentavimo instrumentų įrašytos

Europos Sąjungos (toliau – ES) direktyvos, tai šis modelis labiau tinka ES valstybėms. Kita vertus, jeigu jame panaikinus šį teisės aktą, tai jis tiktų ir visoms pasaulio valstybėms, nes sudarytas remiantis vien bendrai suformuluotomis teorinėmis išvadomis, kurios nepriklauso nuo konkrečios valstybės apskaitos reglamentavimo specifikos.



Šaltinis: sukurtas autorės.

5 pav. Apskaitos reglamentavimo modelis.

Sudarytame apskaitos reglamentavimo modelyje nurodytos pagrindinės veiksniai, kurie daro įtaką apskaitos reglamentavimui visose valstybėse, grupės (socialiniai, ekonominiai ir politiniai), apskaitos reglamentavimo instrumentai (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, ES direktyvos bei nacionaliniai apskaitos standartai, kurių funkcijas gali atlikti ir kitaip pavadinti teisės aktai), kurie sudaro apskaitos reglamentavimo techninį procesą, o politinis procesas apima ir reglamentavimo pasiūlą – teisės aktų oficialius leidėjus (tarptautiniame lygmenyje – Tarptautinių apskaitos standartų Valdyba, Europos Komisija; ir tarptautiniame, ir nacionaliniame lygmenyse – profesionalių apskaitininkų organizacijos, vertybinių popierių rinkų priežiūros institucijos; nacionaliniuose lygmenyse – valstybių parlamentai ir vyriausybės) ir reglamentavimo paklausą – teisės aktų reikalavimų vykdytojus ir apskaitos rezultatus, paskaičiuotų pagal nustatytus reikalavimus, informacijos vartotojai. Rodyklės nurodo interesų grupių poveikį (galimą lobizmą).

Nagrinėjant sudarytą modelį, reikėtų įvertinti, kad dar vienas apskaitos reglamentavimo veiksnys, nuo kurio priklauso reglamentavimo tikslai, yra apskaitos taisyklių leidėjo tipas valstybėje. Išskiriami šie reguliavimo taisyklių leidėjai: vyriausybė – ekonominiam valdymui ir mokesčių tikslams, vertybinių popierių rinkos reguliuotojai, privatus sektorius, profesionalūs apskaitininkai, specialios pramonės šakos organizacijos (Walton, Aerts, 2006, p. 15). Vyriausybė suinteresuota efektyviu ekonomikos funkcionavimu, nustatyti apmokestinimo bazę, todėl stengiasi reguliuoti, kad išvengtų klaidingos informacijos atskleidimo, ekonomikos šokų, surinkti mokesčius. Ji išleidžia su apskaita ir mokesčiais susijusius įstatymus, kodeksus ir kt. Valstybėse labai įtakingu apskaitos reguliuotoju gali būti ir vertybinių popierių rinką prižiūrinti institucija, kuri daugiausia prižiūri ir reglamentuoja listinguojamų įmonių finansinės atskaitomybės pateikimą rinkai. Tačiau bene daugiausiai privalumų turi privataus sektoriaus apskaitos reglamentavimas, nes tuomet apskaitos reglamentavimas atiduodamas į tikrų profesionalų (gali būti tam kuriamos atskiros organizacijos, jau įkurtos profesionalių apskaitininkų ar net konkrečią pramonės šaką atstovaujančios organizacijos) rankas. Galima teigti, kad profesionalai apskaitą reglamentuoti gali labiausiai atsižvelgdami į visuomeninius interesus, kai tuo tarpu vyriausybė, vertybinių popierių rinkos reguliuotojai reglamentavimu siekia tam tikrų tikslų ir gali atstovauti ypač įvairių grupių interesus, nes jų sprendimai priiminėjami sudėtingų nustatytų procesų eigoje, todėl sunkiai keičiamos taisyklės teisės aktuose joms pasenus, sprendimus priima daugiausiai ne tos srities specialistai – taigi procesas stipriai politizuotas.

Sudarant apskaitos reglamentavimo modelį, ir buvo įvertinti pagrindiniai reglamentų leidėjai: vyriausybė, profesionalios apskaitininkų organizacijos ir vertybinių popierių rinką prižiūrinčios institucijos. Toliau reikėtų plačiau aptarti kitas svarbias jo sudedamąsias dalis: reglamentavimo techninius ir politinius elementus.

2.3. Apskaitos reglamentavimo techniniai elementai

Techninį apskaitos reglamentavimo lygmenį sudaro priimami teisės aktai, standartai, kuriuose ir nustatomos pagrindinės apskaitos tvarką reglamentuojančios taisyklės. Tarptautiniame apskaitos reglamentavimo lygmenyje galima išskirti šiuos apskaitos reglamentavimo **instrumentus**: Tarptautiniai apskaitos standartai / Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (toliau TAS/TFAS) ir ES Direktyvos.

TAS/TFAS yra viena iš svarbiausių finansinių priemonių, įgalinančių efektyviai organizuoti įmonių veiklą. Tačiau naudojant šiuos standartus, įvairiose pasaulio šalyse susiduriama su daugeliu nenumatytų problemų ir sunkumų, susijusių su galiojančių apskaitos sistemų skirtumais, nevienodu jų išvystymo lygiu ir tų pačių klausimų teorinėmis traktuotėmis. Dėl šios priežasties atitinkami standartų punktai dažnai peržiūrimi, svarstomi, keičiami (Mackevičius, 1994, p. 338).

TAS/TFAS naudojimo problemos sprendimas daugiau priklauso ne nuo Tarptautinio apskaitos standartų komiteto (toliau TASK), bet nuo suinteresuotų valstybių pastangų ir veiklos organizavimo. Kaip rodo praktika, neangliškai kalbančiose šalyse TAS/TFAS pirmiausia verčiami į nacionalinę kalbą. 1991 m. sausio 1 d. duomenimis, TAS išversti į arabų, kinų, čekų, danų, olandų, prancūzų, vokiečių, graikų, hebrajų, vengrų, indoneziečių, italų, japonų, korėjiečių, malajų, norvegų, lenkų, portugalų, rusų, serbų-kroatų, ispanų, švedų, turkų ir tajų kalbas (Mackevičius, 1994, p. 338).

Kaip rodo daugelio pasaulio šalių praktika, TAS/TFAS naudojimas – ilgas ir sudėtingas apskaitos pertvarkymo procesas. Atsižvelgdamas į tai, TASK šalims siūlo evoliucinį bendrų standartų kūrimo kelią, t.y. firmoms siūloma naudoti dvigubus standartus – vietinius ir tarptautinius bazinius standartus, pamažu atsisakant vietinių ir pereinant prie tarptautinių. Be to, pabrėžiama, kad TAS/TFAS neturi “viršyti” vietinių įstatymų ir ne visada gali būti suderinti su vietiniais įstatymais (Mackevičius, 1994, p. 338).

Pasaulio šalių praktika TAS/TFAS naudojimo srityje labai įvairi. Kai kurioms šalims pavyko šiuos standartus pritaikyti visiškai, t. y. visus jų reikalavimus, kitos ėmė juos tik kaip pagrindą. Daugelis šalių rengia savo standartus, kurie atitinka jų teises ir ekonomines tradicijas. Jie rengiami vadovaujantis TAS/TFAS. Pvz., Australija, Kanada, Didžioji Britanija, JAV parengė kai kuriuos standartus kur kas visapusiškesnius ir detalesnius negu TAS/TFAS (Mackevičius, 1994, p.338).

Schroeder R., Clark M., McCullers L. (1991, p. 724 - 725) nuomone, TAS/TFAS naudojimas įvairiose šalyse priklauso nuo šių veiksnių:

1) **išsimokslinimo lygio**. Į šį rodiklį įtraukiama: a) bendras raštingumo laipsnis šalyje, b) gyventojų baigusių koledžus, universitetus ir kitas aukštąsias mokyklas, procentas ir c) profesinės

apskaitos mokymo sistemos lygis. Šalys, turinčios aukštą gyventojų išsimokslinimo lygį, yra pasirengusios naudoti TAS;

2) **politinės sistemos.** Politinė sistema tiesiogiai lemia apskaitos standartų naudojimo procedūras. Šalys, turinčios centralizuotą komandinę valdymo sistemą arba dar iš jos pereinančios į rinkos ekonomikos sistemą, turės gerokai daugiau problemų;

3) **teisinių sistemos.** Valstybės teisės sistema turi įtakos apskaitos metodikai ir praktikai bei profesinėms apskaitos organizacijoms. Tose šalyse, kuriose apskaitos taisyklės (standartus) leidžia vyriausybė, profesinės apskaitos organizacijos paprastai yra silpnos. Atvirkščiai, kai profesinės apskaitos organizacijos rengia apskaitos standartus, taisyklės, rekomendacijas, apskaitos praktika būna aukštesnio lygio. Tokia praktika būdinga bendrosios teisės tipo šalims (Australija, Didžioji Britanija);

4) **ekonomikos išsivystymo lygio.** Šalys, kurių ekonomikos išsivystymo lygis paprastai žemesnis, turi mažesnę apskaitos sistemos poreikį negu aukšto ekonomikos išsivystymo lygio šalys.

Nuo 2001 metų priimti TAS palaipsniui peržiūrimi, tobulinami ir pervadinami į TFAS, taigi iš principo tai yra tie patys standartai, tik kitaip pavadinti. Toliau šiame darbe aptariami tiek senieji TAS, tiek keletas naujų TFAS, kurie jau patobulinti.

TAS/ TFAS sudėtis. TAS/TFAS išversti ir į lietuvių kalbą. Šį darbą atliko Apskaitos institutas (Ivanauskienė, 2006, p. 27). Pagal nagrinėjamų klausimų pobūdį standartus galima suskirstyti į šias grupes:

- metodologiniai standartai;
- metinės finansinės atskaitomybės turinį ir formą reglamentuojantys standartai;
- susivienijimų ir jų struktūrinių padalinių apskaitą reglamentuojantys standartai;
- pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje standartai;
- įvairių veiklos rūšių standartai;
- apskaitos hiperinfliacijos sąlygomis standartai;
- standartai, skirti socialinės politikos ir vyriausybės pagalbos klausimams;
- finansinių institucijų veiklos apskaitą reglamentuojantys standartai (Matiliauskas, 1991;

Ivanauskienė, 2006, p. 27).

Visi TAS/TFAS parengti vadovaujantis vienoda struktūrine schema. Kiekvieną standartą sudaro įvadas, paaiškinamoji dalis ir pats standartas. Įvade nurodomas standarto tikslas, reikšmė ir paprastai svarbiausi terminai ir sąvokos, susijusios su tuo standartu. Paaiškinamojoje dalyje nagrinėjamos pagrindinės standarto nuostatos, aiškinami kai kurių rodiklių apskaičiavimo metodai. Tai faktiškai detalesnis ir suprantamesnis paties standarto teiginių komentavimas. Pats standartas yra gana nedidelės apimties, labai glaustas ir konkretus atitinkamos problemos išdėstymas. Jame pateiktos formulotės

trumpos, tikslios ir turi direktyvinį pobūdį. Kiekvienas standartas baigiasi nurodymu, nuo kada jis įsigalioja (Mackevičius, 1994).

Šie standartai – tai ne vieną kartą visiems laikams priimtose taisyklės. Kuriant TAS/TFAS dalyvauja įvairios verslininkų bei pramonininkų asociacijos, finansininkų draugijos, mokslininkai, apskaitos paslaugas teikiančios įmonės, vyriausybės institucijos, įmonės (Ivanauskienė, 2006, p. 27). Standartų leidimas ir tobulinimas jau yra politinis procesas, kuris plačiau aptariamas kitame šio darbo skyriuje.

ES Direktyvos. Europos valstybėms susijungus į Europos Bendriją, vėliau tapusią ES, harmonizuojama ir jų teisinė sistema. Apskaitos harmonizavimas ES yra įmonių teisės harmonizavimo dalis. Harmonizavimas remiasi 2 direktyvomis: 4-oji Direktyva aiškina įmonių apskaitą ir 7-oji Direktyva aiškina įmonių grupės atskaitomybės aspektus.

Direktyvos skirtos ES šalims narėms ir nustato taisykles apskaitai tvarkyti. Šalys-narės turi teisę savo įstatymuose pateikti smulkesnius paaiškinimus (Mackevičius, 1994, p. 349). Pagrindinė yra 4-oji Direktyva, kuri formuoja pagrindą 7-ajai Direktyvai apie įmonių grupės atskaitomybę, nes ji apima pagrindinius įvertinimo principus ir detalizuoja ataskaitas, kurios turi būti pateiktos. Dėl 4-osios Direktyvos Europos Komisija (toliau – EK) pradėjo konsultacijas dar 1965 metais, o 1971 metais buvo paruoštas pirmasis jos projektas. 1974 metais antrąjį kartą Komisijoje svarstytas projektas, o direktyva priimta tik 1978 metais. Šalys-narės turėjo šią direktyvą pritaikyti per 2 metus, t.y. iki 1980 metų. Pirmosios direktyvą įteisino Didžioji Britanija ir Danija (1982 metais), o paskutinė ją padarė Italija (1991 metais). Direktyvos pritaikymas reiškia ne praktinį jos panaudojimą, bet juridinį įteisinimą valstybių įstatymuose ar kituose teisės aktuose. Taigi net 26 metai praėjo nuo pirmųjų derybų iki paskutinių šalių-narių įteisinimo savo teisės aktuose.

Kadangi apskaita vadinama verslo kalba, dėl tokio lėto Direktyvos priėmimo proceso iškyla daug problemų, pvz., 8 dešimtmečio viduryje finansų rinkose atsirado daug naujų finansinių instrumentų, kurie buvo visiškai neaptarti apskaitos direktyvose. Tačiau be naujų verslo sandorių, kurie negali būti numatyti, direktyvos taip pat kritikuojamos dėl daugelio dalykų, kurie tuo metu buvo žinomi, pvz., valiutos keitimas, lizingas, valstybės dotacijos ir subsidijos ir kt.

Direktyvos pagerino įmonių pateikiamos metinės informacijos turinį. 4-oji direktyva pateikia standartizuotą atskaitų (dvi alternatyvios balanso ir keturios alternatyvios pelno (nuostolių) ataskaitos) formatą ir atskleidžiamos informacijos vadovo ataskaitoje ir metiniame pranešime reikalavimus, įvertinimo taisykles. Taigi direktyvų reikalavimai nėra labai detalūs, palyginus su TAS/TFAS, kurie reglamentuoja beveik kiekvieną apskaitos sritį.

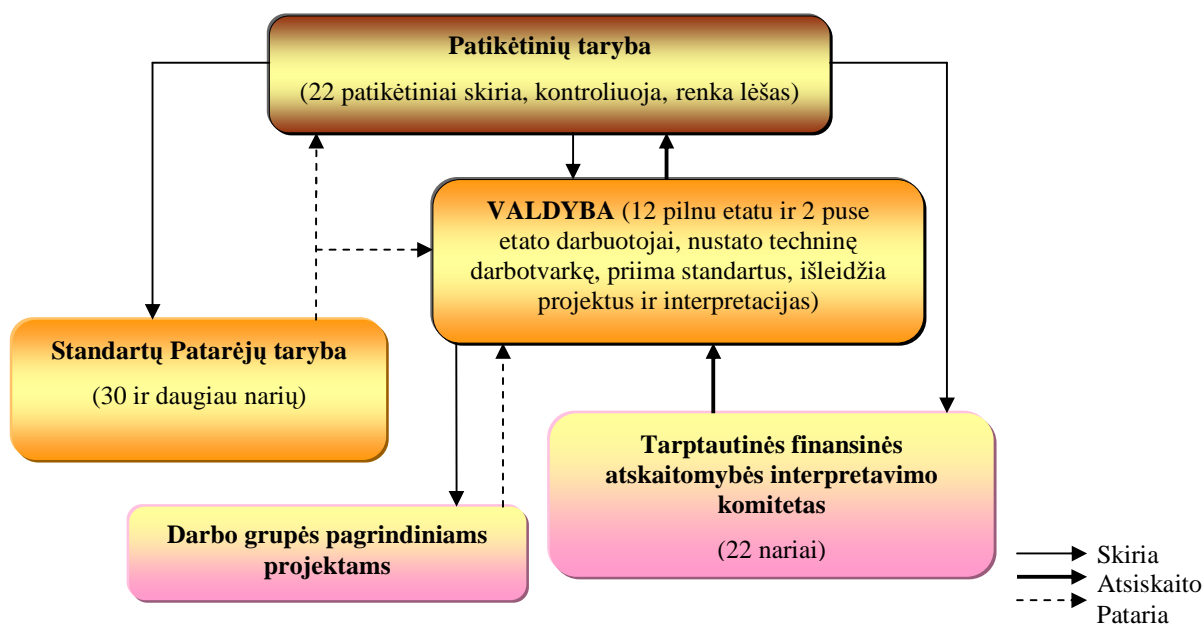
Nors ES direktyvose klausimai nenagrinėjami taip smulkiai kaip TAS/TFAS, direktyvų vaidmuo ir reikšmė ES valstybių apskaitoje yra gerokai didesnė negu standartų. Taip yra todėl, kad TAS/TFAS yra tik įvairių šalių buhalterijų intelektualias pajėgas vienijanti ir patarianti organizacija, o ES savo narių, nevykdančių kurių nors norminių aktų (iš jų ir apskaitos direktyvų), atžvilgiu gali imtis ir tam tikrų ekonominio poveikio priemonių (Ivanauskienė, 2006, p. 28).

2.4. Apskaitos reglamentavimo politinio lygmens elementai

Politinį apskaitos reglamentavimo lygmenį sudaro įvairių apskaitos reglamentavimą atliekančių teisės aktų leidžiančių institucijų organizacinė struktūra, jose dirbantys asmenys, atstovaujantys vienu ar kitu interesų grupių interesus. Kadangi techninius apskaitos reglamentavimo elementus priima Tarptautinė apskaitos standartų Valdyba (TAS/TFAS) ir EK (ES Direktyvas ir kitus teisės aktus), tai toliau plačiau nagrinėjamas šių teisės aktų priėmimo procesas.

Tarptautinių apskaitos standartų komitetas įkurtas 1973 metais Australijos, Kanados, Prancūzijos, Vokietijos, Japonijos, Meksikos, Olandijos, Didžiosios Britanijos, Airijos ir JAV apskaitos organizacijų. 2000 m. sausio mėn. TASK sudarė jau 143 apskaitos organizacijos iš 104 valstybių, atstovaujančios daugiau kaip 2 milijonams buhalterijų. TASK nariais leidžiama tapti tik profesinėms apskaitos organizacijoms (Ivanauskienė, 2006, p. 27).

Reaguodamas į besikeičiančią situaciją ir didėjančią standartų reikšmę pasaulyje, TASK pasiūlė pakeisti ligšiolinę strategiją ir komiteto struktūrą. Buvo parengta nauja konstitucija, kurią 2000 m. gegužės 24 d. patvirtino narių suvažiavimas, vykęs Edinburge. Nauja Konstitucija įsteigė TAS Valdybą, Patikėtinių tarybą, standartų interpretavimo komitetą ir standartų patarėjų komisiją (6 paveikslas). Naujos TAS Valdybos tikslas – tobulinti ir tikslinti globalius apskaitos standartus, kurie padėtų teikti aukštos kokybės finansinę informaciją, tinkamą kapitalo rinkų dalyviams priimti ekonominius sprendimus.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Walton, Aerts, 2006, p.21.

6 pav. TASV struktūra.

Patikėtinių taryba skiria standartų valdybos, interpretavimo komiteto ir patarėjų tarybos narius, stebi standartų valdybos veiklą, rūpinasi jos finansavimu ir tvirtina šios valdybos biudžetą. Patikėtinių taryba susideda iš 22 narių iš įvairių pasaulio regionų, kad būtų išsaugota geografinė pusiausvyra: 6 iš Šiaurės Amerikos, 6 iš Europos, 6 iš Azijos ir Ramiojo vandenyno šalių ir 4 iš bet kokio kito regiono. Taip pat patikėtinių taryboje stengiamasi, kad būtų po lygiai auditorių, buhalterių, apskaitos informacijos vartotojų, mokslininkų ir kitų visuomeninius interesus atstovaujančių asmenų.

Pagrindinis TAS/TFAS leidėjas yra standartų valdyba, kuri kuria, priima ir atsako už standartus, jų turinį, priima standartų interpretavimo komiteto paruoštas standartų interpretacijas (paaiškinimus). Valdyba susideda iš 14 narių: 12 narių dirba pilnu etatu ir 2 – puse etato, turinčių po vieną balsą. Valdyba formuojama iš aukštos kvalifikacijos specialistų (auditorių, buhalterių, mokslininkų, finansinės atskaitomybės vartotojų) ir septynių pilnu etatu dirbančių narių, kurie susiję su nacionalinių standartų leidėjais, kad šie užtikrintų nacionalinių standartų greitesnį atitikimą tarptautiniams. Valdybos nariams mokamos geros algos. Taip stengiamasi užtikrinti jų visišką nepriklausomybę. Valdyba nusprendė naujus standartus vadinti TFAS. Kadangi valdyba turi pilną veiksmų laisvę sudarydama techninę darbotvarkę, ji dažnai formuoja įvairias darbo grupes, vykdomuosius komitetus ir kitas specialistų patarėjų grupes vykdamas pagrindinius projektus. Jos gali atlikti detalius tyrimus ar kitus darbus, susijusius su nacionalinių standartų leidyba. Pagrindinis valdybos uždavinys – suvienodinti TAS/TFAS su JAV standartais. TAS Valdyba ir ES planuoja vėliausiai 2009 metais visiškai

suvienodinti TFAS su JAV apskaitos taisyklėmis. Europoje TAS/TFAS reikšmė taip pat žymiai padidėjo, nes 2002 metais ES nusprendė taikyti TAS/TFAS tose įmonėse, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Europos biržose, taip pat toms, kurios rengia konsoliduotą finansinę atskaitomybę, tik kai kurioms iš jų TAS/TFAS taikymas buvo atidėtas iki 2007 m. sausio 1 d. Šalims-narėms leidžiama susiaurinti šiuos reikalavimus ir nustatyti TAS/TFAS privalomą taikymą ir nelistinguojamoms įmonėms (7 lentelė).

7 lentelė

TAS/TFAS poveikis reguliavimui ES

	Individuali finansinė atskaitomybė	Konsoliduota finansinė atskaitomybė
Listinguojamos įmonės	Šalies-narės pasirinkimas	TAS/TFAS privalomi nuo 2005/2007
Nelistinguojamos įmonės	Šalies-narės pasirinkimas	Šalies-narės pasirinkimas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Walton, Aerts, 2006, p.25.

Taigi TAS/TFAS nėra automatiškai taikomi visoje ES. TAS/TFAS diegimo mechanizmas prasidėjo tada, kai buvo įteisinta, kad TAS/TFAS atitinka ES visuomeninius interesus ir atitinka Europos listinguojamų įmonių poreikius. Šis mechanizmas susideda iš dviejų lygių struktūrų: reguliavimo lygmens (Apskaitos reguliavimo komiteto) ir ekspertų lygmens (Europos finansinės atskaitomybės patarėjų grupės). Apskaitos reguliavimo komitetas sprendžia, ar rekomenduoti EK priimti ar atmesti standarto taikymą ES, o Europos finansinės atskaitomybės patarėjų grupė pataria EK dėl techninio konkretaus standarto taikymo ES įvertinimo, taip pat prisideda prie TAS Valdybos darbo. 2001 ir 2003 metais buvo imtasi iniciatyvos taisyti 4-ąją ir 7-ąją Direktyvas siekiant naikinti skirtumus tarp Europos apskaitos taisyklių ir TAS/TFAS ir nustatyti aiškias gaires įmonėms, kurios turės taikyti TAS/TFAS, ir tas, kurios jų neturės taikyti.

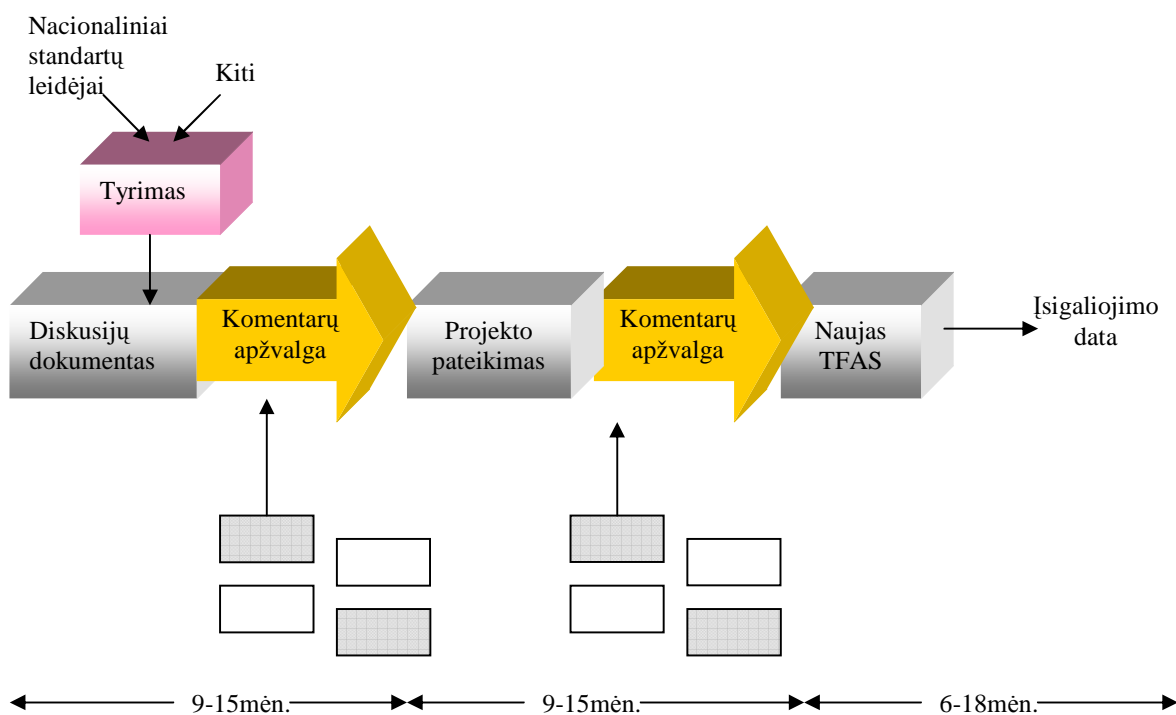
Tarptautinės finansinės atskaitomybės interpretavimo komitetas (nuo 2002 metų performuotas standartų interpretavimo komitetas) papildė standartų valdybos standartų leidimo procesą apžvelgdamas standartų taisykles, kurios vartotojų gali būti iškraipomos ar klaidingai supastos. Paprastai šis komitetas aiškina labai reikšmingas ir aktualias daugeliui įmonių nuostatas. Jų paruoštos rekomendacijos tvirtinamos TAS Valdyboje. Šis komitetas susideda iš 12 narių.

Patarėjų komisija suteikia galimybę suinteresuotoms įmonėms, organizacijoms ir asmenims dalyvauti standartų leidimo procese. TAS Valdyba turi konsultuotis su komisija priimdama sprendimus dėl pagrindinių projektų ir darbo prioritetų. Ši komisija patarinėja valdybai nustatant darbo kryptį, informuoja apie savo atstovaujama organizacijų nuomonę apie standartų projektus. Patarėjų komisija taip pat pataria Patikėtinių tarybai. Komisija susideda iš 30 ir daugiau narių – jie yra iš įvairių geografinių regionų ir turi nevienodą profesinį parengimą (Lakis, 2002; Walton, Aerts, 2006).

Standartų priėmimas. Standartų leidimo procesas turi būti skaidrus, užtikrinti, kad būtų išleisti aukštos kokybės TAS/TFAS, todėl procesas nėra paprastas, jis apima žingsnius, kurie pateikti 7 paveiksle.

Standartų leidimo etapai:

- TAS valdyba, standartų patarėjų komisija, nacionalinių standartų leidėjai ar kitos organizacijos pasiūlo idėją dėl kokio nors būsimo projekto;
- pradinuose projekto ruošimo etapuose valdyba gali paprašyti patarėjų komisijos patarimo dėl projekto įgyvendinimo galimų pasekmių. Valdyba gali pavesti nacionaliniams standartų leidėjams ar kitiems atlikti tyrimą. Valdyba taip pat konsultuojasi su patarėjų komisija;
- TAS Valdyba paviešina projektą viešai diskusijai, laukdama įvairių komentarų;
- gavusi ir apžvelgusi komentarus, TAS Valdyba sudaro ir paskelbia projektą dar kartą viešam svarstymui;
- gavusi ir apžvelgusi komentarus, TAS Valdyba išleidžia ir paskelbia galutinį TFAS variantą (Walton, Aerts, 2006).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Walton, Aerts, 2006, p. 23.

7 pav. Standartų leidimo procesas TASV.

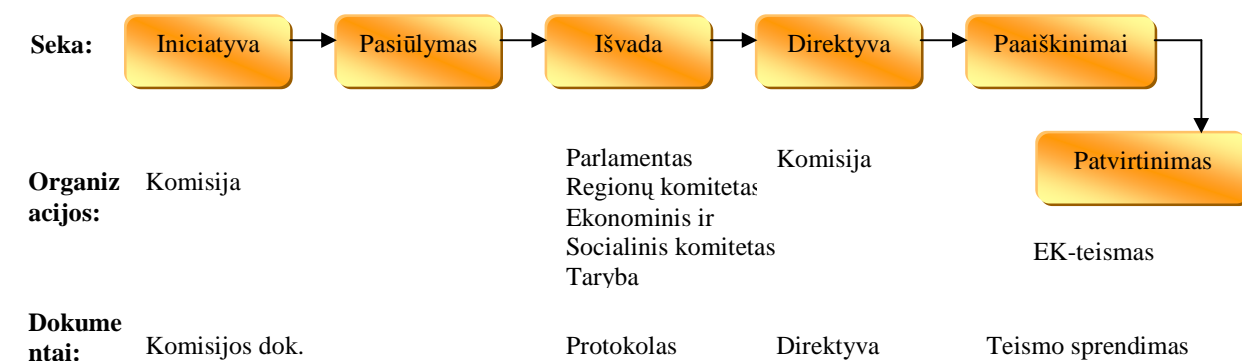
Pateikti projektą, standartą ar jo interpretaciją valdyba gali tik tuomet, kai už jį balsuoja ne mažiau kaip 8 tarybos nariai iš 14. Visas standarto išleidimo procesas gali trukti apie 30 mėnesių. Kai TAS Valdyba paskelbia standartą, ji taip pat publikuoja savo „išvadas“, kad paaiškintų, kaip buvo

pasiektos vienos ar kitos standarto nuostatos, kodėl pasirinkta viena iš kelių alternatyvų, taip pat pateikiama informacija vartotojams, kuri padėtų standartą taikyti praktiškai (Walton, Aerts, 2006).

Sprendimų priėmimo procesai ES. ES teisinius dokumentus priima EK. Nors direktyvos tapo pagrindiniais reglamentavimo dokumentais, Europoje be jų egzistuoja ir kitokie teisiniai dokumentai, turintys įtakos reglamentavimui: 1) įsakymai; 2) direktyvos; 3) sprendimai; 4) pasiūlymai; 5) pareiškimai. Teisinių dokumentų reikšmė yra akivaizdi. Bet kyla klausimas, kiek direktyvos yra svarbios. Remiantis anglo-amerikiečių teisinėmis tradicijomis, teisinė praktika yra svarbesnė nei visi įstatymai. Direktyvos sudarytos iš teisinės medžiagos ir valstybės-narės turi jas įjungti į nacionalinį reglamentavimą, tačiau nėra pasakyta kaip.

Teisiniai procesai (direktyvų leidimas ir kt.) EK yra labai politiški. Vykdamosios organizacijos (įskaitant ir teismą) valdomos politinių organizacijų, todėl didele dalimi yra politiškos. Pvz., direktyvos yra suderintos pagal valstybių vyriausybių narių įgaliotinius. EK-teismas vyrauja politiškai, teisėjai dažniausiai atstovauja jų šaliai (neasmeniškai paskirti).

Todėl svarbu atkreipti dėmesį į EK vykdomą politiką tam, kad nustatyti, kurie dokumentai gali būti svarbūs (8 pav.). Dokumentų leidimo inicijavimo teisę turi EK (Stromhol, 1996). Paruoštas dokumentas pristatomas EK Parlamentui, Regionų Komitetui ir Ekonomikos ir Socialiniam Komitetui. Po to EK Taryboje valstybių nariai pateikia savo ekspertizes sprendžiamu klausimu. Tarybos protokolai ypač svarbūs, kadangi juose atsispindi valstybių-narių pozicija. EK-Teismo teigimu, šie protokolai gali būti naudojami neaiškių reikalavimų paaiškinimui antriniame reguliavime. Šiandien šie dokumentai yra viešai prieinami.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg., K. 2005, p. 28.

8 pav. EK politikos procesai.

EK teismas. EK-Teismas atlieka didelį vaidmenį sprenddamas įvairius nesutarimus. Teismas, kuris taria lemiamą žodį aiškindamas ES direktyvas, labai apkrautas, retai turi galimybę nagrinėti individualius atvejus labai išgilindamas; teismas turi kuo skubiau pateikti galutinius sprendimus ir

išaiškinimus tiems, kurie dirbo ir balsavo už direktyvas. Be to, EK teismas turi išsiaiškinti šių balsavusiųjų gaunamą politinę naudą. Kita svarbi priežastis panaudoti paruošiamuosius darbus ir jų dokumentus, bandant suvokti teisės dokumento esmę iš jo konteksto ir derybų turinio. Tokiu būdu apeliuojama į tai, kad tie, kas sukūrė dokumentą, - geriausiai jį ir supranta. (Artsberg, K., 2005). EK-teismas priėmė sprendimą, kad EK taisyklės turi prioritetą prieš nacionalines taisykles.

Profesinės apskaitininkų organizacijos. Kai akcininkai yra pagrindiniai kapitalo investuotojai, jie domėdamiesi įmonės finansine atskaitomybe nori dalyvauti finansinių ataskaitų rengimo procese. Tai jie bando pasiekti darydami įtaką profesionalių apskaitininkų organizacijoms, kurie jų vardu tvarko finansines ataskaitas, dalyvauja komunikacijos procese. Kad įvykdytų jų pateiktas užduotis, apskaitininkai atlieka pagrindinį vaidmenį įmonės standartų naudojimo procese.

Tose valstybėse, kur vyriausybė pati reglamentuoja apskaitą, dažniausiai pati ir sprendžia visus su tuo susijusius klausimus. Visų pirma, metinės ataskaitos dažniausiai naudojamos mokesčių tikslams. Antra, kad finansiniai dokumentai vyriausybei gali būti reikalingi specialiai informacijai surinkti. Finansines ataskaitas įmonėms rengti, o vyriausybėms tenka naudoti pagal įstatymus ir mokesčių teisę.

Tačiau apskaitą gali reglamentuoti ir profesionalios apskaitininkų organizacijos. Šių dviejų reglamentavimo sistemų skirtumai valstybėse egzistuoja visame pasaulyje. Pirma, yra valstybių, kuriose apskaitos reglamentavimas tenka privačiam sektoriui: D.Britanijoje, JAV, Australijoje, Olandijoje. Antra, daugelyje kontinentinės Europos valstybių vyriausybė vaidina pagrindinį vaidmenį apskaitos reglamentavime. Valstybėse sukuriamos detalios apskaitos taisyklės, kuriomis remiantis kuriama įmonės apskaitos politika (Artsberg K., 2005).

Buhalterių žinios ir sumanumas daro tiesioginį poveikį išorės kontrolės mechanizmui ar finansinės informacijos auditui. 4 priede pavaizduota, kad anksčiau vystėsi valstybės, kuriose įmonės aktyviai dalyvavo kapitalo rinkose, nei valstybės, kur įmonės buvo finansuojamos paskolomis. Valstybėse, kuriose gerai organizuoti buhalteriai, įtakos turėjo vietinės apskaitos naudojimas.

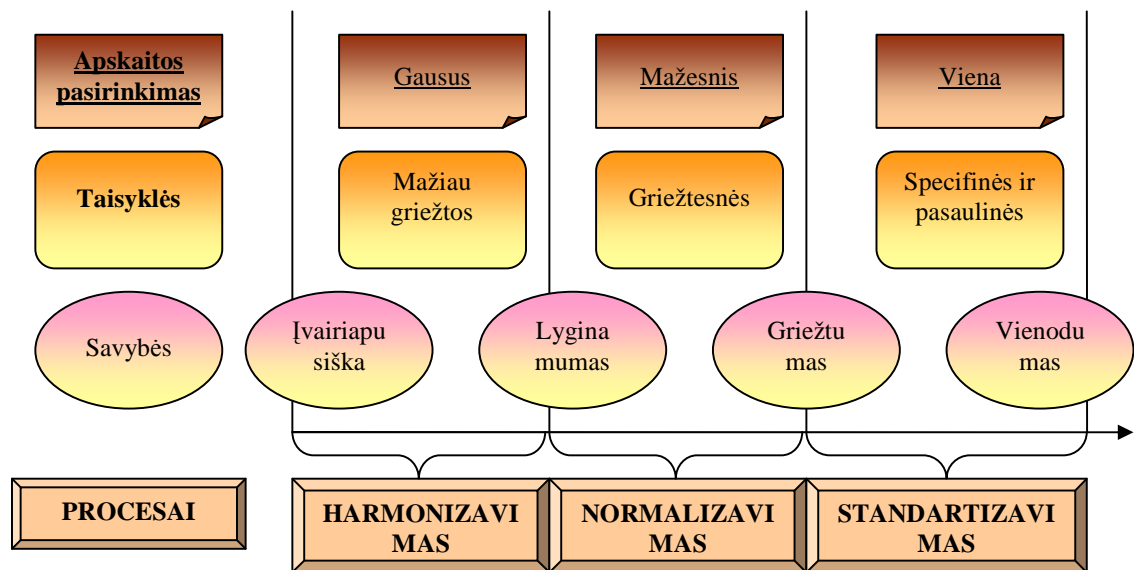
2.5. Elementų tarpusavio ryšiai ir harmonizavimas

Sukūrus apskaitos reglamentavimo modelį, aptarus pagrindinius jo elementus, būtina pažvelgti į jų visumą, tarpusavio ryšius, netolimą ateitį – bendras tendencijas pasaulinėje apskaitoje, kurios gali nulemti modelio pokyčius.

Kai kalbama apie tarptautinę apskaitą ir jos reglamentavimą, kartu ir harmonizavimą, dažniausiai vartojamos dvi sąvokos: apskaitos harmonizavimas ir standartizavimas. Šios sąvokos nėra tapačios ir vienareikšmės, nors jos ir apibūdina vieną ir tą patį apskaitos harmonizavimo procesą, tačiau

šių sąvokų reikšmes kiekvienas autorius supranta skirtingai. Vis dėlto egzistuoja trys skirtingi apskaitos kūrimosi procesai (9 pav.): apskaitos harmonizavimas, standartizavimas ir normalizavimas.

Harmonizavimas. Tiksliausiai harmonizavimo sąvoką apibūdino Ch. Nobes. Harmonizavimas – tai procesas, padedantis plėtoti ir garantuoti apskaitos praktikos palyginamumą šalyse, turinčiose įvairias apskaitos sistemas, tai procesas, kai siekiama sumažinti apskaitos praktikos skirtumus (Samuels ir Piper, 1985). Kiti autoriai harmonizavimo procesą suprato nevienareikšmiškai. Pvz., Parker (1981, p.329) harmonizavimas yra procesas, kuris padidina apskaitos praktikos suderinamumą, apribojant apskaitos praktikos skirtumus. Van der Tas (1992, p. 212) pritarė visų autorių supratimui apie harmonizavimo procesą, akcentuodamas, kad harmonizavimo eigoje apskaitos taisyklės naudojamos „mažiau griežtai“. Ir vis dėlto, harmonizavimas lėmė standartų kūrimo procesą (Barbu E., 2004). Lakio V. (2002) teigimu, apskaitos harmonizavimas siekia ne tik sumažinti apskaitos praktikos skirtumus, bet ir išsaugoti kiekvienos šalies nacionalinės apskaitos ypatybes, kurias lemia istoriniai, politiniai, ekonominiai ir kiti veiksniai bei tradicijos.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Barbu E., 2004, p. 6.

9 pav. Harmonizavimo, normalizavimo ir standartizavimo charakteristika.

Normalizavimas. Ši sąvoka buvo naudojama tik Europoje, kur „normalizavimas“ buvo verčiamas kaip „standartizavimas“. Normalizavimas – tai procesas tarp harmonizavimo ir standartizavimo, nors tai du visiškai skirtingi standartų sudarymo procesai. Van der Tas (1988) pateikė taisyklių naudojimo prasmę, kurios padėjo sunormalizuoti apskaitą. Pagal Nobes ir Parker (1981, p. 329), ir Tay su Parker (1990, p. 72-74) „standartizavimą“ apibūdina taisyklių rinkinys, kurios taikomos ir apskaitos normalizavime, nes standartizavimas turi tą pačią prasmę, kaip ir normalizavimas. Tay ir

Parker (1990) normalizavimą laikė „judėjimu link vienodumo“, nors vienodumas pasiektas standartizavimo periode, o ne normalizavimo.

Standartizavimas priveda prie visiško apskaitos vienodumo. Tai yra didesnis laimėjimas nei harmonizavimas ar normalizavimas, kadangi standartizavimas leidžia pasirinkti vieną apskaitos taisyklę, kuri taikoma visuotinai. Šio požiūrio laikėsi Samuel su Piper (1985, p. 56) ir Canibano su Mora (2000, p. 351-352), taip pat Tay su Parker (1992, p. 218), kurie norėjo atkreipti dėmesį į tai, kad apskaitos pasirinkimas be standartizavimo neegzistuoja (Barbu E., 2004).

Apibendrinant, būtų galima pasakyti, kad tarp dviejų apskaitos kūrimo etapų, standartų kūrimo procesui tarptautiniu lygiu įtakos turėjo harmonizavimas, kadangi pirmasis pradėjo apskaitos harmonizavimo raidą; ir standartizavimas, kuris žymi apskaitos suvienodinimo pabaigą.

Tyrimai vis dažniau įrodė, kad apskaita yra labai susijusi su ekonomika. Harmonizuoti reiškia nurodyti pokyčius, o pokyčiai apskaitoje sąlygoja tam tikrą lošimą: vieni laimi, kiti pralaimi. TAS/TFAS, ES direktyvų leidime taip pat yra ir politinio proceso pasekmių (Artsberg K., 2005).

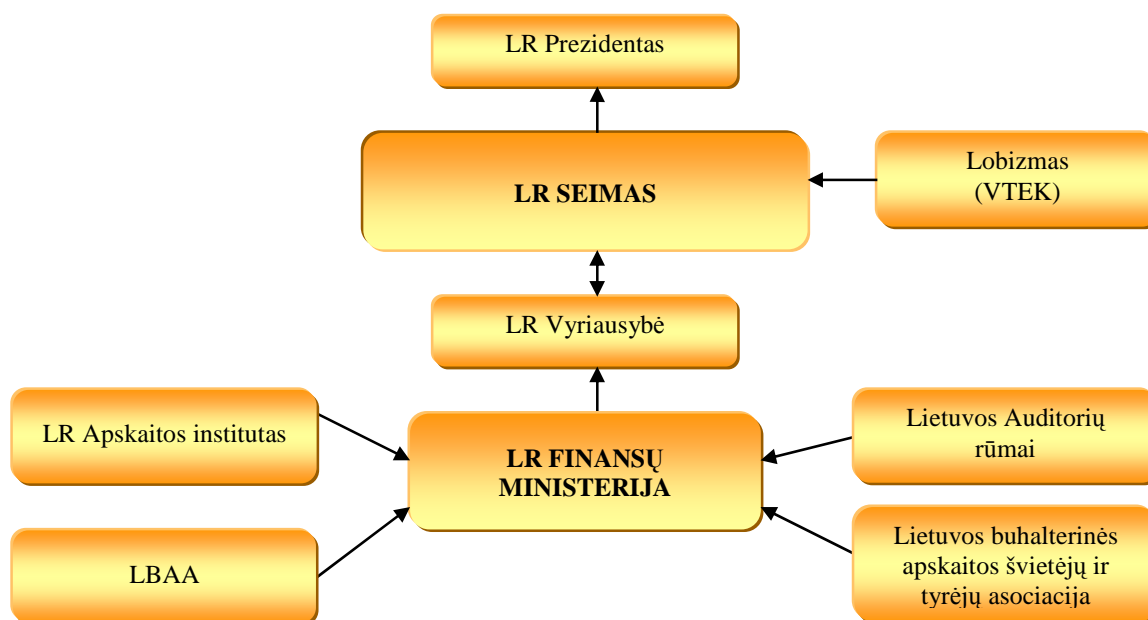
3. APSKAITOS REGLAMENTAVIMO MODELIO PRITAIKYMAS LIETUVOJE

Ankstesnėje dalyje aptarto ir teoriniame lygmenyje sukurto apskaitos reglamentavimo modelio veiksmingumą tikslinga patikrinti nacionaliniu mastu (konkrečiai Lietuvoje), tai yra prieš tai bus analizuojami Lietuvos apskaitos reglamentavimo techniniai, politinio proceso elementai.

Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę (1990 m. kovo 11 d.) pradėta pertvarkyti Lietuvos apskaitos sistema pagal rinkos ekonomikos reikalavimus. Tačiau apskaitos reglamentavimo procesas Lietuvoje vyko daugiau gaivališkai negu sistemiškai: kai kurie reglamentuojantys apskaitos tvarkymą dokumentai buvo rengiami skubiai arba pernelyg lėtai, neretai slaptai nuo apskaitos mokslo ir praktikos specialistų. Dėl šios priežasties daugelis apskaitos sistemos nuostatų buvo nesuderintos su galiojančiais verslo įstatymais, kas sudarė palankią terpę turto grobstymams, mokesčių slėpimui ir įvairiems kitiems piktnaudžiavimams (Mackevičius J., 2005).

3.1. Lietuvos apskaitos reglamentavimo politinio proceso elementai

Lietuvos apskaitos reglamentavimo teisės aktų, taip pat nacionalinių apskaitos standartų rengimu rūpinasi 10 paveiksle pavaizduotos valdžios institucijos.



Šaltinis: sukurtas autorės

10 pav. Lietuvos apskaitos reglamentavimo valdžios institucijos.

Lietuvos Respublikos (toliau – LR) Seimas (įstatymų leidžiamoji valdžia) svarsto ir priima Konstitucijos pataisas, leidžia įstatymus, o LR Prezidentas pasirašo ir skelbia Seimo priimtus įstatymus

arba grąžina juos Seimui. Vyriausybė (vykdomoji valdžia) rengia ir teikia Seimui svarstyti įstatymų projektus. LR įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo tvarką reglamentuoja LR Įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas (1995). Įstatyme teigiama, kad teisės aktas - tai įgalios valstybės valdžios institucijos arba referendumu priimamas teisės aktas, kuriame nustatomos, keičiamos arba naikinamos teisės normos. Teisės akto rengimo stadijos yra šios:

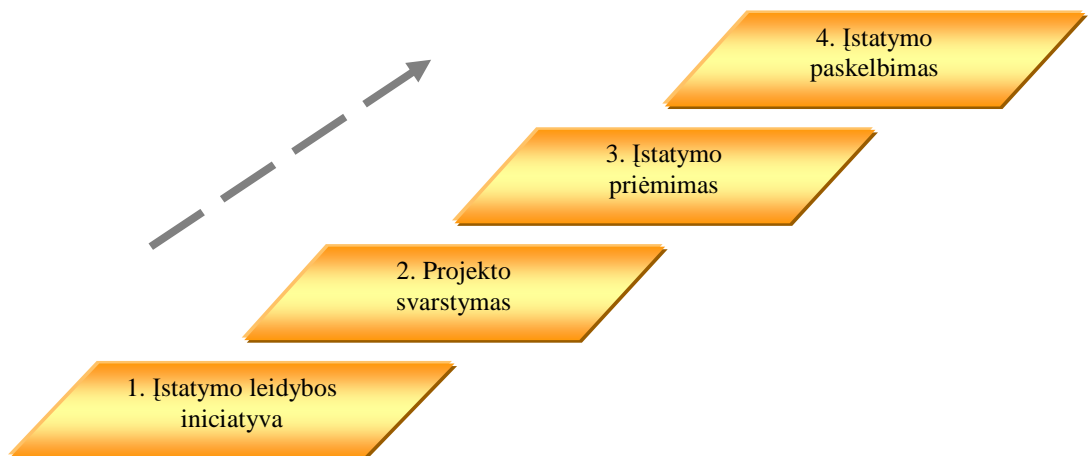
1. teisės akto paskirties ir jo rengimo užduoties nustatymas;
2. rengėjo nustatymas (parinkimas);
3. teisės akto teksto parengimas;
4. teisės akto derinimas ir aprobavimas.

Pasiūlymus dėl teisės akto rengimo turi teisę teikti visi fiziniai ir juridiniai asmenys. Teisės akto rengėjais gali būti valstybinės valdžios institucijos paskirti ar konkurso tvarka parinkti asmenys ar jų grupė, taip pat asmuo arba asmenų iniciatyvinė grupė.

Parengtas teisės akto projektas derinamas, aprobuojamas ir pateikiamas institucijai, įgaliotai jį priimti nustatyta tvarka. Derinamas ekonominius santykius reguliuojančio teisės akto projektas turi būti įvertinamas antikorporcinio požiūriu. Jeigu yra pagrindo manyti, kad priimtas teisės aktas gali daryti įtaką kriminogenei situacijai, jį priimti įgaliota institucija skiria kriminologinę ekspertizę.

Įstatymų struktūra. Įstatymą sudaro: 1) dalys; 2) skyriai; 3) skirsniai; 4) straipsniai. Atsižvelgiant į įstatymo pobūdį, turinį ir apimtį, jame gali būti ne visos sudedamosios dalys. Įstatymas gali turėti preambulę, lentelių, grafikų, tarifų, schemų, sąrašų ir kitų priedų. Įstatymo pradžioje paprastai nurodoma šio akto paskirtis ir kitos bendrosios nuostatos. Įstatymo pabaigoje paprastai nurodoma jo įsigaliojimo tvarka, taip pat kiti įstatymai, kurie netenka galios. Tekste neturi būti nereikalingų arba netaisyklingų žodžių, žodžių junginių, pastabų ir dviprasmybių. Straipsnio tekstas nekartojamas kituose straipsniuose. Neleistini žodžių sutrumpinimai, išskyrus atvejus, kai pateikiama nuoroda į leidinį, kuriame šis aktas oficialiai paskelbtas. Pirmą kartą minimas pavadinimas negali būti trumpinamas. Nuorodos į ES teisės aktus pateikiamos tais atvejais, kai teisės aktu arba atskiromis teisės akto nuostatomis derinami ir įgyvendinami ES teisės aktai. ES teisės aktai nurodomi įstatymo priede, o įstatymo pradžioje, nurodant jo paskirtį ir kitas bendrąsias nuostatas, kartu daroma nuoroda į įstatymo priedą. Kituose teisės aktuose ES teisės aktai nurodomi tų teisės aktų preambulėje.

Toliau panagrinėsime **įstatymų leidybos procesą** ir stadijas. Įstatymų leidyba susideda iš keturių įstatymo leidimo stadijų: įstatymo leidybos iniciatyva, projekto svarstymas, įstatymo priėmimas ir įstatymo paskelbimas (11 pav.).



Šaltinis: sukurtas autorės.

11 pav. Įstatymo leidimo stadijos.

Įstatymo leidybos iniciatyvos teisė (t. y. teisė pateikti įstatymo projektą Seimui tiesiogiai svarstyti) pagal Konstituciją 68 str. suteikta Seimo nariams, Respublikos Prezidentui ir Vyriausybei. Įstatymo leidybos iniciatyvos teisę Seime turi ir LR piliečiai. 50 tūkstančių piliečių, turinčių rinkimų teisę, gali teikti Seimui įstatymo projektą, kurį šis privalo svarstyti, bet neprivalo jo priimti. Tai nereikia, kad pavieniai Lietuvos piliečiai ar mažas jų skaičius negali teikti siūlymo išleisti vieną ar kitą įstatymą arba pakeisti jau galiojantį. Tačiau tai jie gali padaryti netiesiogiai – per Seimo narius, Prezidentą ar Vyriausybę. Jų siūlymai pirmiausia išnagrinėjami ten, o po to, jei tai yra tikslinga, jų vardu įstatymo projektas teikiamas tiesiogiai svarstyti Seimui (Justitia, 2004).

Kartu su įstatymo projektu pateikimas aiškinamasis raštas, kuriame nurodoma:

1. projekto rengimą paskatinusios priežastys, pirminiai jo siūlytojai ir asmenys, dalyvavę rengiant ar tobulinant projektą;
2. parengto projekto tikslai ir uždaviniai;
3. kaip šiuo metu yra teisiškai reglamentuojami įstatymo projekte aptarti klausimai;
4. kokios numatomos naujos teisinio reglamentavimo nuostatos, naujai reglamentuotų klausimų teigiamos savybės ir kokių teigiamų rezultatų laukiama;
5. galimos neigiamos priimto įstatymo pasekmės ir kokių priemonių reikėtų imtis, kad tokių pasekmių būtų išvengta;
6. kokią įtaką įstatymas turės kriminogeninei situacijai, korupcijai;
7. kaip įstatymo įgyvendinimas atsilieps verslo sąlygoms ir jo plėtrai;
8. įstatymo inkorporavimas į teisinę sistemą, kokie šios srities teisės aktai tebegalioja (šių aktų sąrašas) ir kokius galiojančius teisės aktus būtina pakeisti ar panaikinti, priėmus teikiamą projektą;

9. ar įstatymo projektas atitinka Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos nuostatas bei ES dokumentus;

10. jeigu įstatymui įgyvendinti reikia įstatymų lydymųjų aktų, – kas ir kada juos turėtų parengti, šių aktų metmenys;

11. kiek biudžeto lėšų pareikalaus ar leis sutaupyti įstatymo įgyvendinimas (pateikiami įvertinimai artimiausiems metams ir tolesnei ateičiai);

12. įstatymo projekto rengimo metu gauti specialistų vertinimai ir išvados;

13. įstatymo projekto autorius ar autorių grupė, įstatymo projekto iniciatoriai: institucija, asmenys ar piliečių įgalioti atstovai;

14. reikšminiai žodžiai, kurių reikia šiam projektui įtraukti į kompiuterinę paieškos sistemą, įskaitant reikšminius žodžius pagal Europos žodyną Eurovoc;

15. kiti, iniciatorių nuomone, reikalingi pagrindimai ir paaiškinimai.

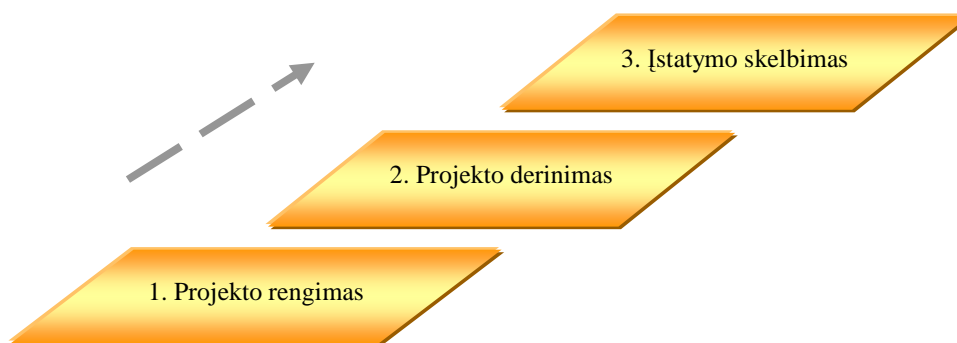
Projektą svarstant ir rengiant, pateikiamos visos naujos projekto redakcijos, pateiktos išvados, pakeitimai bei papildymai, pažymima, kas juos pateikė. Apie įstatymo projektą taip pat skelbiama leidiniuose „Seimo kronika“ ir „Valstybės žinios“.

Projekto svarstymo procedūrą sudaro: svarstymas pagrindiniame komitete, svarstymas Seimo posėdyje ir projekto priėmimas. Įstatymo projekto svarstymas pradedamas projektą pateikusios institucijos atstovo ar Seimo nario pranešimu. Papildomą pranešimą perskaito atitinkamo Seimo komiteto atstovas. Po to išklausomi Seimo narių pareiškimai, kuriuose aptariami svarstomo įstatymo projekto privalumai ir trūkumai.

Visi *įstatymai Seime priimami* laikantis Seimo Statute nustatytų reikalavimų. Įstatymas laikomas priimtu, jei už jį balsavo dauguma Seimo narių, dalyvavusių posėdyje. LR įstatymų nuostatos gali būti priimanamos ir referendumu, kuris gali būti paskelbtas Seimo nutarimu arba jei jo reikalauja ne mažiau kaip 300 tūkstančių piliečių, turinčių rinkimų teisę.

Įstatymo paskelbimas – paskutinė įstatymo leidimo stadija. Seimo priimti įstatymai, pasirašyti LR Prezidento, taip pat Seimo ir Vyriausybės nutarimai bei kiti teisės aktai skelbiami „Valstybės žiniuose“. Galioja tik paskelbti įstatymai, o jų nežinojimas neatleidžia nuo atsakomybės (Justitia, 2004).

LR Finansų ministerija. Finansų ministerija vykdo įstatymų ir kitų teisės aktų jai pavestos finansų srities valstybės valdymo funkcijas ir įgyvendina šioje srityje valstybės politiką pagal LR Finansų Ministro išleistą įsakymą „Dėl Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos darbo reglamento patvirtinimo“ (2003), pagal kurį ministerijoje yra trys įstatymo leidimo stadijos: projekto rengimas, projekto derinimas ir įstatymo skelbimas (12 pav.).



Šaltinis: sukurtas autorės.

12 pav. Finansų ministerijos įstatymo leidimo stadijos

Įstatymų ir kitų teisės aktų projektų rengimas. Ministerija, vykdydama LR Vyriausybės programą, LR Vyriausybės, Ministro Pirmininko pavedimus, taip pat savo iniciatyva rengia ir teikia LR Vyriausybei svarstyti įstatymų, LR Vyriausybės nutarimų ir kitų teisės aktų projektus, įstatymų koncepcijų projektus. Ministerija taip pat rengia ministro įsakymus. Teisės aktų projektus ir įstatymų koncepcijų projektus rengia ministerijos administracijos padaliniai, taip pat jiems rengti gali būti sudaromos darbo grupės. Ministerijos rengiami teisės aktų projektai turi atitikti LR įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo tvarkos įstatymą (1995), Įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo rekomendacijas (1998) ir Dokumentų rengimo ir įforminimo taisykles (2001).

Projekto derinimas. Teisės aktų projektai rengėjų turi būti suderinti su ministerijos administracijos padaliniais, su kurių veikla susijusios teisės akto projekto nuostatos, ministerijos Teisės departamentu, kuris įvertina, ar projektas atitinka galiojančius įstatymus, Vyriausybės nutarimus, kitus teisės aktus bei nurodytų teisės aktų reikalavimus, ir valstybės tarnautojais, atsakingais už dokumentų redagavimą. Kai teisės akto projektas teikiamas derinti keliems ministerijos administracijos padaliniais, rengėjai padaro atitinkamą skaičių teisės akto projekto egzempliorių. Jeigu ministerijos padaliniai turi pastabų ir pasiūlymų dėl pateikto teisės akto projekto, jos išdėstomos raštu. Jeigu ministerijos administracijos padalinys pastabų ir pasiūlymų neturi, teisės akto projekto derinimo faktas patvirtinamas padalinio vadovo ir valstybės tarnautojo (-ų), kuriam (-iems) buvo paskirtas nagrinėti projektas, viza (parašas, vardo raidė ir pavardė, data). Vizuodami teisės akto projektą, valstybės tarnautojai patvirtina, kad jie yra susipažinę su teisės akto projektu, jam pritaria ir prisiima atsakomybę pagal savo kompetenciją.

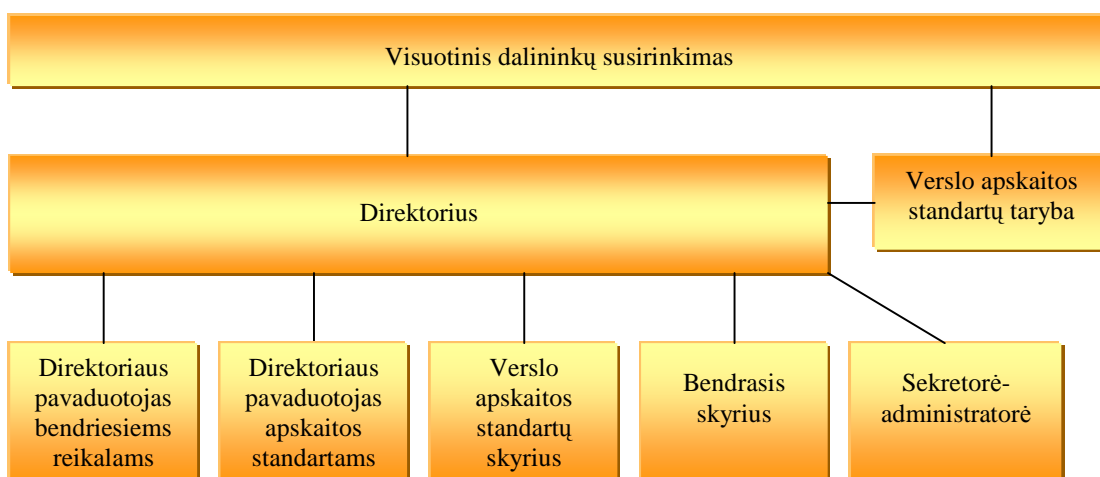
Projekto teikimas LR Vyriausybei. Teisės aktų projektai LR Vyriausybei teikiami LR Vyriausybės darbo reglamento nustatyta tvarka. LR Vyriausybei teikiamų teisės aktų projektai ne vėliau kaip projektų pateikimo LR Vyriausybei dieną skelbiami ministerijos interneto tinklalapyje. Ministro įsakymai (norminiai) skelbiami „Valstybės žiniuose“.

VŠĮ LR Apskaitos institutas įsteigtas 2002 m. vasario 28 d. Instituto steigėjai – Finansų ministerija ir kiti ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys. Savo veiklą vykdydama įstaiga vadovaujasi LR buhalterinės apskaitos, LR viešųjų įstaigų įstatymais, kitais teisės aktais, įstaigos įstatais, visuotinio dalininkų susirinkimo sprendimais.

Instituto pagrindinė veikla ir tikslai – VAS rengimas ir leidyba, Lietuvos apskaitos sistemos tobulinimas bei siekimas priartinti ją prie ES ir tarptautinių reikalavimų. Seminarų ir kursų organizavimo įstaiga atsisako, kadangi pagrindinis tikslas yra rengti VAS, jų praktinio taikymo metodines rekomendacijas, be to, įstaiga nepajėgi konkuruoti su privataus sektoriaus atstovais dėl nepakankamų žmogiškųjų ir finansinių išteklių. Įstaigos veiklos rezultatams įtakos turi tai, kad steigimo metu nebuvo suformuota tinkama materialinė bazė (prastos ir per mažos patalpos, seni baldai), kas iki šiol neleidžia visiškai sutvarkyti savo ūkio, o tai stabdo naujų darbo vietų steigimą ir technologinės aplinkos renovaciją.

Apskaitos instituto finansiniai ištekliai skiriami iš: biudžeto asignavimų, lėšos iš komercinės veiklos ir neatlygintinos aukštos kvalifikacijos privataus sektoriaus apskaitos specialistų darbo, pvz., per 2006 m. 9 mėnesius gauta 627 500 Lt, iš kurių biudžeto asignavimai sudaro 524 000 Lt, už seminarus – 43 580 Lt, iš leidybos – 57 569 Lt, už mokamas konsultacijas – 2 301 Lt, kitos – 50 Lt. Dėl nepakankamo finansavimo, aukštos kvalifikacijos privataus sektoriaus apskaitos specialistų neatlygintinas darbas įstaigai yra labai svarbi priemonė savo tikslams įgyvendinti, pvz., toks darbas per 2006 m. 9 mėnesius įvertintas – 52 800 Lt. Nei įstaigos veiklos rezultatų ataskaitoje, nei įplaukų ir išlaidų sąmatoje ši pagalba pinigine išraiška neįvertinta ir nepateikta. Planuojamas 2007-2008 metų lėšų poreikis pateikiamas 2 priede.

Paskutiniaisiais duomenimis, 2006 m. rugsėjo pabaigoje dirbo 14 darbuotojų: 8 darbuotojai turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 1 – aukštąjį neuniversitetinį išsilavinimą, 5 yra atestuoti auditoriai. Įstaigos struktūrą sudaro (13 pav.).



Šaltinis: LR Apskaitos institutas.

13 pav. LR Apskaitos instituto struktūra.

Įstaigos veiklai vadovauja dalininkų paskirtas direktorius, kuris yra vienasmenis valdymo organas. Dalininko teisės įgyjamos įnešus piniginius ar turtinius įnašus į įstaigos dalininkų kapitalą (įnašo dydis – 5000 litų, įnašo skaičius neribojamas). Instituto dalininkais gali būti ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie atitinka LR buhalterinės apskaitos įstatymo 3 str. reikalavimus. Visuotinis dalininkų susirinkimas - aukščiausias įstaigos organas, kurį šiuo metu sudaro trylika dalininkų (3 priedas.).

VAS taryba - kolegialus organas instituto funkcijoms vykdyti. Taryba sudaryta iš devynių narių, kuriuos skiria įstaigos dalininkai (4 priedas).

Tris Tarybos narių kandidatūras teikia Institutas iš etatinių Instituto darbuotojų. Likusių 6 (šešių) Tarybos narių kandidatūros teikiamos tokia tvarka: 2 nariai iš Lietuvos auditorių rūmų, 1 narys iš Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos, 1 narys iš LR Finansų ministerijos, 1 narys iš LR draudimo priežiūros komisijos ir 1 narys iš LR vertybinių popierių komisijos.

Institutas stengiasi plėtoti tarptautinius ryšius siekiant gauti VAS standartų rengimui reikalingos informacijos. Nuolat palaikomi ryšiai su Latvijos ir Estijos buhalterių profesinėmis organizacijomis, Vokietijos, Prancūzijos, Švedijos, Didžiosios Britanijos apskaitos rengėjais, Tarptautine apskaitos standartų valdyba.

Kaip jau minėta, kad Instituto veiklos tikslas yra rengti, tvirtinti, leisti ir aiškinti VAS. Tad toliau bus analizuojama VAS priėmimo tvarka.

VAS priėmimo tvarką tvirtina ir keičia visuotinis dalininkų susirinkimas. Pasiūlymus ir pastabas dėl apskaitos standartų projektų rengimo ir priėmimo, VAS turinio bei aktualumo raštu gali teikti visi juridiniai ir fiziniai asmenys.

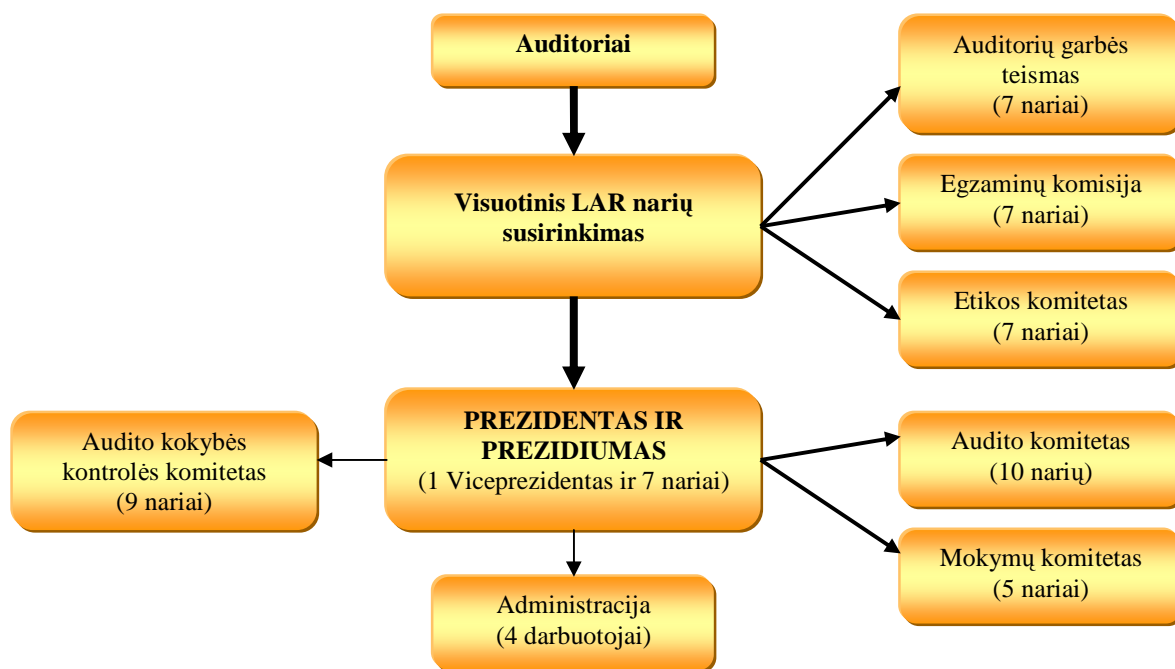
Apskaitos standartų projektai rengiami 3 etapais:

I etapas – Darbo projekto rengimas. Pradėjus rengti VAS projektą, ne vėliau kaip per 6 mėnesius, turi būti parengiamos ir paskelbiamos jų taikymo metodinės rekomendacijos. Metodinių rekomendacijų projektus rengia VAS projekto autorius arba apskaitos instituto darbuotojai. Tarybai pritarus, metodinės rekomendacijos teikiamos Instituto direktoriui tvirtinti. Tada toliau vyksta apskaitos standarto darbo projekto rengimas. Projektą rengia ar jo rengimą koordinuoja Instituto direktoriaus paskirtas darbuotojas. Jei projekto rengėjas nėra etatinis Instituto darbuotojas, su juo sudaroma autorinė sutartis, o darbo projekto rengimą koordinuoja direktoriaus paskirtas darbuotojas. Apskaitos standarto projektas turi būti parengtas per 3 mėnesius, jei atskiru Tarybos nutarimu nenustatomas kitoks laikotarpis. Parengtą VAS projektą Tarybos posėdyje pristato jį parengęs ar koordinuojantis Instituto darbuotojas. Svarstant apskaitos standarto projektą į posėdį gali būti pakviesti ir Ekspertų darbo grupės nariai. Tarybos posėdžiai protokoluojami. Protokolai turi būti išsiunčiami Tarybos nariams, kurie pastabas turi pareikšti per 3 darbo dienas, suderinti.

II etapas – Diskusijų projekto rengimas. Jei posėdžio metu Tarybos nariai pateikia pastabų ir pasiūlymų, projektą rengiantis ar koordinuojantis Instituto darbuotojas patikslina jį pagal Tarybos pareikštas pastabas per 3 darbo dienas po Tarybos nutarimo išleisti apskaitos standarto diskusijų projektą dienos. Projektą rengiantis ar koordinuojantis Instituto darbuotojas iškart po diskusijų projekto paskelbimo išsiunčia jį LR Finansų ministerijai pastaboms. Projektą rengiantis ar koordinuojantis Instituto darbuotojas parengia gautų pastabų suvestinę ir pateikia ją Tarybai svarstyti.

III etapas – Apskaitos standartų tvirtinimas. Apskaitos standarto projektą Taryba svarsto ir teikia Instituto direktoriui tvirtinti arba pateikia pastabas ir grąžina projektą patikslinti. Projektą rengiantis ar koordinuojantis Instituto darbuotojas, prieš teikdamas apskaitos standarto projektą tvirtinti, suderina jį su lietuvių kalbos redaktoriumi ir teisininku. Patvirtintas VAS išsiunčiamas skelbti „Valstybės žiniuose“ ne vėliau kaip per 10 darbo dienų po jo patvirtinimo.

Lietuvos auditorių rūmai (LAR) yra viešasis juridinis asmuo. LAR įregistruoti 2000 m. vasario mėn. 2003 metais LAR tapo asocijuotu Tarptautinės buhalterijų federacijos (IFAC) nariu. 2004 metais LAR tapo Europos buhalterijų federacijos (FEE) nariu korespondentu. LAR veikla apima nacionalinių audito standartų, auditorių profesinės etikos kodekso ir audito atlikimo metodikos rengimą, kvalifikacinių auditoriaus egzaminų organizavimą ir pažymėjimų išdavimą, auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų ir auditoriaus padėjėjų mokymų organizavimą, auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą, įmonių įrašymą į audito įmonių sąrašą, išbraukimą iš šio sąrašo, auditorių interesų gynimą ir atstovavimą valstybinės valdžios ir valdymo institucijose, pasiūlymų dėl teisės aktų, reglamentuojančių auditą ir apskaitą, teikimą. LAR struktūrą sudaro (14 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal LAR.

14 pav. Lietuvos auditorių rūmų struktūra.

LAR audito komitetas pagal Lietuvos auditorių rūmų darbo reglamentą reguliuoja LAR audito komiteto darbo organizavimo tvarką, ryšius tarp komiteto, Rūmų prezidiumo ir administracijos. Komitetas yra LAR struktūrinis padalinys, dalyvaujantis organizuojant, koordinuojant bei tobulinant audito veiklą Lietuvoje. Jis nagrinėja ir teikia pasiūlymus dėl audito veiklos organizavimo, koordinavimo bei tobulinimo. Audito komitetas sudaromas 2 metams iš auditorių savanoriškumo principu. Komiteto narių skaičius – ne mažiau kaip 5 nariai. Komiteto narių skaičius koreguojamas atsižvelgiant į naujų narių pateiktus prašymus dalyvauti komiteto darbe. Komiteto sudėtį bei pirmininką tvirtina Rūmų prezidiumas, todėl Komitetas yra atskaitingas prezidiumui. Komiteto nariai paprastą balsų daugumą išsirenka Komiteto pirmininką ir pirmininko pavaduotoją. Komitetas yra kolegialus organas. Nutarimus ir sprendimus Komitetas priima posėdžiuose. Komitetas įvertina ir teikia Rūmų prezidiumui tvirtinti parengtus nacionalinius audito standartus, koordinuoja jų taikymo išaiškinimų ir interpretavimų, audito atlikimo metodinių rekomendacijų, darbo dokumentų rengimą. Komitetas gali kreiptis į LAR administraciją su prašymu gauti iš valstybės ir savivaldos institucijų dokumentus bei kitą informaciją, kurios reikia Komiteto funkcijoms vykdyti, kreiptis į LAR administraciją su prašymu kviešti į Komiteto posėdžius specialistus bei ekspertus, privalo supažindinti su komiteto posėdžių protokolais LAR prezidiumą. Komiteto posėdžiai šaukiami ne rečiau kaip vieną kartą per vieną mėnesį. Siūlantis darbotvarkės klausimą asmuo privalo raštu pateikti to klausimo

pagrindimo medžiaga, Komiteto nutarimo tuo klausimu projektą ir siūlomų kviesti į posėdį asmenų sąrašą.

Posėdžio darbotvarkė derinama su komiteto pirmininku. Komiteto posėdžiams vadovauja pirmininkas, o jo nesant – pirmininko pavaduotojas. Posėdžio nutarimai yra teisėti, jei jame dalyvauja daugiau kaip pusė Komiteto narių. Nutarimas priimamas komiteto narių balsų dauguma. Komiteto nariai balsavimui komiteto posėdžiuose turi po vieną balsą. Balsams pasiskirsčius po lygiai, balsavimo rezultata lemia posėdžio pirmininko balsas. Jeigu komiteto narys negali atvykti į komiteto posėdį, jis gali pranešti komitetui savo valią darbotvarkės numatytais klausimais raštu – „už“ arba „prieš“. Pranešimas raštu prilyginamas balsavimui posėdyje.

Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija (LBAŠTA), tai visuomeninė organizacija savanoriškumo pagrindu vienijanti universitetų, mokslo tiriamųjų institutų ir centrų mokslininkus bei dėstytojus, buhalterinės apskaitos studijas ir tyrimus remiančių verslo struktūrų vadovus, ūkio subjektų apskaitos ir atskaitomybės tarnybų profesionalius darbuotojus, taip pat visus besidominčius aukštos kvalifikacijos apskaitos specialistų švietimu, šio proceso (vadovaujantis mokymosi visą gyvenimą koncepcija) kokybės tobulinimu, buhalterinės apskaitos mokslinių tyrimų plėtojimu bei neatsiejamumu nuo studijų proceso.

Asociacija teikia nariams metodinę ir dalykinę-kvalifikacinę pagalbą apskaitos specialistų studijų kokybės gerinimo, mokslinio-tiriamojo darbo aktyvinimo klausimais, įvairiomis žiniasklaidos priemonėmis propaguoja aukštos kvalifikacijos apskaitos specialistų rengimo, harmoningai adaptuotis prie nepaliaujamai kintančių konkurencinių darbo rinkos sąlygų, aktualumą ir svarbą, kolegialiai su kitomis suinteresuotomis institucijomis dalyvauja ruošiant apskaitos specialistų studijų kokybės gerinimo ir vertinimo metodologines rekomendacijas, norminius aktus, siekia buhalterinės apskaitos specialistų mokymo proceso ir mokslinių šios problematikos tyrimų vienovės, kaupia informaciją ir renka profesinės veiklos personalias žinias apie Lietuvos mokslui nusipelnusius buhalterinės apskaitos švietėjus ir tyrėjus, skleidžia visuomenei ir akademinėi bendruomene jų dalykinę bei gyvenimiškąją patirtį, bendradarbiauja su kitų valstybių analogiškoms profesinėmis-kūrybinėmis organizacijomis, buhalterinės apskaitos specialistų rengimo ir mokslinių tyrimų tematika leidžia monografijas ir vadovėlius, mokymo metodinę medžiagą, informacinius, reklaminius ir kitus leidinius.

LBAŠTA nariais gali būti LR piliečiai ir užsieniečiai, nuolat gyvenantys LR – mokslo tiriamųjų institutų bei centrų mokslininkai, universitetų ir kitų mokymo institucijų apskaitos dalykų dėstytojai, doktorantai ir magistrantai, anksčiau pedagoginį mokslinį darbą buhalterinės apskaitos srityje dirbusieji asmenys, besidomintys ir praktiškai lemiantys arba remiantys buhalterinės apskaitos specialistų ruošimą bei mokslinius tyrimus. Asociacijos narių skaičius neribojamas (žr. į 5 priedą).

Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija (LBAA) - nepelno siekianti visuomeninė nevyriausybinė profesinė organizacija, įkurta 1990 m. rugsėjo 7 d. Vilniuje. Pagal LBAA įstatus Asociacijos nariais gali būti tik profesionalūs buhalteriai. Asociacija siekia išugdyti žinių troškimą, siekį tobulėti, norą tapti profesionaliems ir padėti specialistams šiame nelengvame kelyje, sutelkti apskaitos specialistus ir atstovauti jų interesus valstybinėse institucijose, bendradarbiauti su valstybės institucijomis ir teikti pasiūlymus, rengiant įstatymus, Vyriausybės nutarimus bei kitus norminius aktus, susijusius su apskaitos specialistų darbu, studijuoti ir analizuoti teorines bei praktines apskaitos problemas, teikti specialistams profesinę pagalbą, kelti profesijos prestižą ir rūpintis, kad būtų įgyvendintos profesinės etikos normos. Asociacija turi apie 2800 narių, tačiau iš jų tik apie 300 aktyvūs (moka nario mokestį). LBAA kolegija pateikiama 6 priede.

Norint gauti buhalterio profesionalo vardą, LBAA organizuoja kursus. Pretendentas, siekiantis įgyti buhalterio profesionalo vardą, privalo atitikti šiuos reikalavimus: turėti aukštąjį ar aukštesnįjį išsilavinimą, turėti ne mažesnę kaip 3 metų buhalterinės apskaitos, finansų, ekonomikos ar kontrolės darbo patirtį per paskutinius 10 metų, būti nepriekaištingos reputacijos, išlaikyti 4 *egzaminus* buhalterio profesionalo vardui įgyti (buhalterinės apskaitos, įmonių veiklos teisinių pagrindų, mokesčių apskaitos, informatikos pagrindų egzaminus).

J. Mackevičiaus (2006) teigimu, sovietiniu laikotarpiu buhalterio profesija buvo nuvertinta. Šių dienų praktikoje labai išaugo buhalterio profesijos prestižas. Rinkos ekonomikos sąlygomis buhalteris įmonėje turi ne tik mokėti apskaitos dalykus, bet privalo turėti žinių iš audito, finansinės analizės, vadybos, teisės, informacinių sistemų, mokesčių ir kitų dalykų.

Nors, didžia dalimi visuomenė pritaria, kad apskaita yra labai svarbi, tačiau kokia ją tvarkančių specialistų kvalifikacija, deja niekam, išskyrus LBAA ir dalį pačių įmonių vadovų ir buhalterių ir nerūpi. Dažniausia įmonės vadovas susirūpina buhalterio kvalifikacija, kai įmonė dėl blogai apskaičiuotų mokesčių ar dėl iškreiptos informacijos finansinėse ataskaitose būna priversta mokėti baudas ir delspinigius. Bet tada kartais jau būna per vėlu. Kažkodėl tokie reikalavimai net įstatymu nustatyti auditoriams ir numatoma juos dar labiau griežtinti. Galbūt manoma, jog buhalterių darbas tik surašyti skaičius ir suskaičiuoti (Dikčius, 2004).

Vis dėl to buhalterių kvalifikacijos kėlimo problemą, buhalterio specialisto prestižo didinimo klausimą sprendžia patys buhalteriai, t.y. susikūrę LBAA ir susibūrę rengia egzaminus, suteikia buhalterio profesionalo vardą, rengia įvairius apmokymus, seminarus, kursus. Taigi matome, kad Lietuvoje pagrindinė profesionalių apskaitininkų organizacija, labiausiai atstovaujanti buhalterių praktikų interesus, yra LBAA. Apskaitos institutas yra iš dalies atstovaujantis buhalterių praktikų interesus, nes jis savo veikloje siekia visuomeninio intereso, leidžia VAS, todėl jo darbas yra labiau

orientuotas į apskaitos sistemos tobulinimą bei harmonizavimą su ES reikalavimais. LAR daugiausiai atstovauja auditoriams, todėl įtakos pačiam apskaitos reglamentavimui praktiškai beveik neturi, tačiau apskaitos reglamentavimas labai susijęs su audito reglamentavimu, todėl galima teigti, kad netiesiogiai LAR turi galimybę (dalyvaudamas ir Apskaitos instituto veikloje, daryti įtaką VAS leidimui.

Kita svarbi ir aktuali šių dienų diskusija Lietuvoje yra **lobizmas**. Europos Parlamento nario Š. Biručio (2006) nuomone, lobizmas yra interesantų grupių ryšys su įstatymų rengėjais ir priėmėjais, siekiant pakreipti norima linkme priimamą įstatymą. Pagal LR Lobistinės veiklos įstatymą (2000) Vyriausioji tarnybinės etikos komisija (VTEK) yra atsakinga už lobistinės veiklos kontrolę. VTEK yra nepriklausoma kolegiali viešojo administravimo, kontrolės (priežiūros) institucija, ji yra juridinis asmuo, atskaitingas LR Seimui, kurio veikla finansuojama iš valstybės biudžeto.

Lobistas – turintis teisę užsiimti lobistine veikla fizinis asmuo ar įmonė, įstaiga, organizacija, įrašyti į lobistų sąrašą pagal Lobistinės veiklos įstatymo (2000) nustatytą tvarką. Skiriamos dvi lobisto veiklos formos:

- 1) lobistas konsultantas – fizinis asmuo, lobistinės veiklos užsakovo interesais vykdamas lobistinę veiklą;
- 2) įmonės lobistas – įmonės dalininkas, valdymo ar priežiūros organų narys ar ūkinę komercinę veiklą vykdančioje įmonėje dirbantis asmuo, tos pačios įmonės komerciniais interesais vykdamas lobistinę veiklą.

Lobistas gali nustatyta tvarka dalyvauti rengiant ir rengti teisės aktų projektus, teikti pasiūlymus ir paaiškinimus teisės aktų projektų rengimo klausimais, savo iniciatyva atlikti teisės aktų ar teisės aktų projektų ekspertizę, teikti išvadas ir projektų komentarus lobistinės veiklos užsakovams, įtikinėti valstybės ir savivaldybių institucijas ar įstaigas, kad tikslinga priimti tam tikrą teisės aktą arba jo nepriimti, pakeisti ar papildyti galiojantį teisės aktą arba pripažinti jį netekusiu galios, rinkti duomenis bei informaciją apie teisės aktų leidybą ir teikti juos lobistinės veiklos užsakovams, siūlyti teisės aktų leidėjams inicijuoti teisės aktų pakeitimus, organizuoti teisės aktų leidėjų susitikimus su lobistinės veiklos užsakovo atstovais, organizuoti valstybės politikų, valstybės pareigūnų bei valstybės tarnautojų susitikimus su visuomene teisės aktų leidybos klausimais.

Lietuvoje lobistai privalo pateikti lobisto deklaraciją VTEK, kurioje parodo už praėjusius kalendorinius metus lobistinės veiklos tikslą, gautas pajamas ir išlaidas.

Lobisto B. Rasimavičiaus teigimu, lobizmas Lietuvoje yra nepakankamai išvystytas, o norint tai padaryti reikia aiškiau reglamentuoti lobistinę veiklą. Tai padėtų šešėlinius lobistus legalizuotis, nes dabar dauguma kompanijų vykdydamos lobistinę veiklą veikia neoficialiai. Lietuvoje užregistruota yra 13 lobistų, iš kurių 11 užsiima lobistine veikla (žr. į 7 priedą).

Taigi šie skaičiai pasako apie legalaus lobizmo mastą Lietuvoje. Šiuo metu Lietuvoje lobistinei veiklai „prasimušti“ gyvuoti ypač turėtų prisidėti tai, kad Lietuva yra ES narė, taigi mūsų lobistai, pasak B. Rasimavičiaus (2007), turės prisitaikyti prie pasaulinių standartų ir išmokti naudoti naujausias lobizmo technikas, kartu įvairūs skandalai, kurių metu išviešinami nelegalūs lobistai darantys įtaką politikams (A. Janukonis, R. Smilytė). Tik teisinga ir gera informacija tarp valdžios ir lobistų bus raktas į sėkmingą ir efektyvų bendradarbiavimą.

Taigi matome, kad oficialiai apskaitos reglamentavimo nelemia lobistai, taip pat profesionalios organizacijos labai ribotai gali turėti įtakos VAS turiniui, pareikšdamos pastabas bei dalyvaudamos Apskaitos instituto veikloje. Įstatymuose, kuriuos ruošia Finansų ministerija ir Seimas priima įtakos gali turėti tik profesionalūs patarimai, pateikti pagal visą ilgą ir painią įstatymų ruošimo procedūrą.

3.2. Lietuvos apskaitos reglamentavimo techniniai elementai

Apžvelgus valstybės institucijas ir apskaitos organizacijas, toliau būtų tikslinga pateikti šių institucijų ir organizacijų veiklos rezultatus, t.y. teisės aktus, susijusius su apskaitos reglamentavimu: įstatymus, nacionalinius – VAS.

Po Lietuvos Nepriklausomybės Atkūrimo visus apskaitos tvarkymo elementus galima suskirstyti į 3 pagrindinius etapus (Mackevičius J., 2005):

1. Apskaitos pertvarkymo būtinybės, norminių aktų priėmimas (1990-1995 m.);
2. Normatyvinių aktų diegimas ir jų tobulinimas (1996-2001 m.);
3. Integravimas į Europos apskaitos sistemą (2002-2007 m.).

Šie Lietuvos apskaitos raidos etapai suskirstyti atsižvelgiant ne į laikotarpį trukmę, bet į tai, kokie buvo esmingiausi apskaitoje įvykiai.

Apskaitos pertvarkymo būtinybės, norminių aktų priėmimas (1990-1995 m.). Pirmus šio laikotarpio metus charakterizuoja apskaitos specialistų optimistinės ir patriotinės nuotaikos, išreiškiančios meilę savo profesijai ir darbui, tikėjimas ir pasiryžimas įveikti sunkumus pertvarkant sovietinę buhalterinės apskaitos sistemą. Pagrindiniai klausimai buvo: kokia turi būti Lietuvos apskaitos sistema, kokie pagrindiniai jos principai ir ypatybės?

Buhalterinės apskaitos entuziastų grupė, kurią sudarė aukštųjų mokyklų dėstytojai ir buhalteriai praktikai parengė Lietuvos buhalterinės apskaitos įstatymo, buhalterinės apskaitos sąskaitų plano, buhalterinio balanso formas, apskaitos organizavimo personalinėse ir mažose įmonėse nuostatų projektus. Taip pat buvo suformuluotos ir pagrindinės teorinės Lietuvos apskaitos pertvarkymo nuostatos: buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma pagal LR įstatymus. Deja, šie pasiūlymai liko vadovaujančių apskaitos institucijų neišgirsti, nors kai kurie jų dar aktualūs ir dabar. Jau tada buvo

iškeltas konkretus pasiūlymas įkurti Apskaitos ir audito institutą, kuris užsiimtų apskaitos pertvarka šalyje. Daugeliui apskaitos specialistų buvo netikėtas LR Vyriausybės 1991 m. gruodžio 17 d. nutarimo „Dėl buhalterinės apskaitos ir atskaitomybės organizavimo“ pasirodymas. Šiuo nutarimu Finansų ministerija buvo įpareigota iki 1992 m. pradžios įdiegti 1, 2, 3, 5 ir 7 TAS. Deja, nei šie standartai, nei kitos nutarimo nuostatos nebuvo įgyvendintos. Šis Vyriausybės nutarimas neturėjo didesnės reikšmės šalies buhalterinės apskaitos pertvarkai.

Nuo 1992 metų buvo pradėtos kurti įvairios institucijos buhalterinės apskaitos problemoms spęsti. Tai patarėjo institucija prie Respublikos vyriausybės, metodologinė ekspertų taryba prie Finansų ministerijos, darbo grupė poįstatyminiams buhalterinės apskaitos projektams rengti ir kitos. Tai buvo laikini kolektyvai, kurių atsakomybė už tam tikrus darbus nebuvo realiai apibrėžta. Jos neatliko rimtesnių darbų ir dėl įvairių priežasčių nustojo egzistuoti.

Svarbiausi šio etapo pasiekimai siejami su padidėjusia LR Vyriausybės įtaka buhalterinės apskaitos pertvarkai. 1992 m. birželio 18 d. Vyriausybė patvirtino LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, kuris įsigaliojo nuo 1993 m. sausio 1 d., o 1993 m. spalio 27 d. priėmė nutarimą Nr. 804 „Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės“. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme buvo numatyta, kad bendrą vadovavimą buhalterinei apskaitai vykdo LR Vyriausybė. Būtina pažymėti, kad tai buvo buhalterinės apskaitos pagrindų, o ne visos apskaitos sistemos įstatymas. Todėl, nežiūrint į tai, kad buvo padaryti net keli šio įstatymo straipsnių pakeitimai, jis didesnės įtakos praktiniam buhalterijų darbui neturėjo. Žymiai konkretnesnis buvo minėtasis Vyriausybės nutarimas Nr. 804, kuriuo buvo patvirtinta nauja metinės finansinės atskaitomybės sudarymo ir pajamų bei sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarka. Vykdydama šį nutarimą Finansų ministerija patvirtino naują pavyzdinį buhalterinės apskaitos sąskaitų planą, parengė finansinės atskaitomybės formas, aiškinamojo rašto ir sąskaitų plano paaiškinimus.

Šie buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuojantys dokumentai buvo aptariamami šalies mokslininkų ir praktikos specialistų profesinės periodinės spaudos leidiniuose, konferencijose ir pasitarimuose. Buvo reiškiamos labai įvairios nuomonės: daugelis apskaitos specialistų buvo įsitikinę, kad minėtieji buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuojantys aktai turėjo būti konkretnesni, nuoseklesni ir aiškesni.

Šio laikotarpio raidos etapo pabaigoje laikoma, kad buhalterinė apskaita tapo nauja ir pelninga verslo rūšimi. Susikūrė nemažai įvairių apskaitos įmonių. Tai teigiamas demokratinės visuomenės reiškinys, padedantis ugdyti konkurenciją apskaitos profesijos srityje. Tačiau blogybė buvo ta, kad kai kurių apskaitos įmonių teikiamos paslaugos buvo pernelyg brangios ir žemos kokybės.

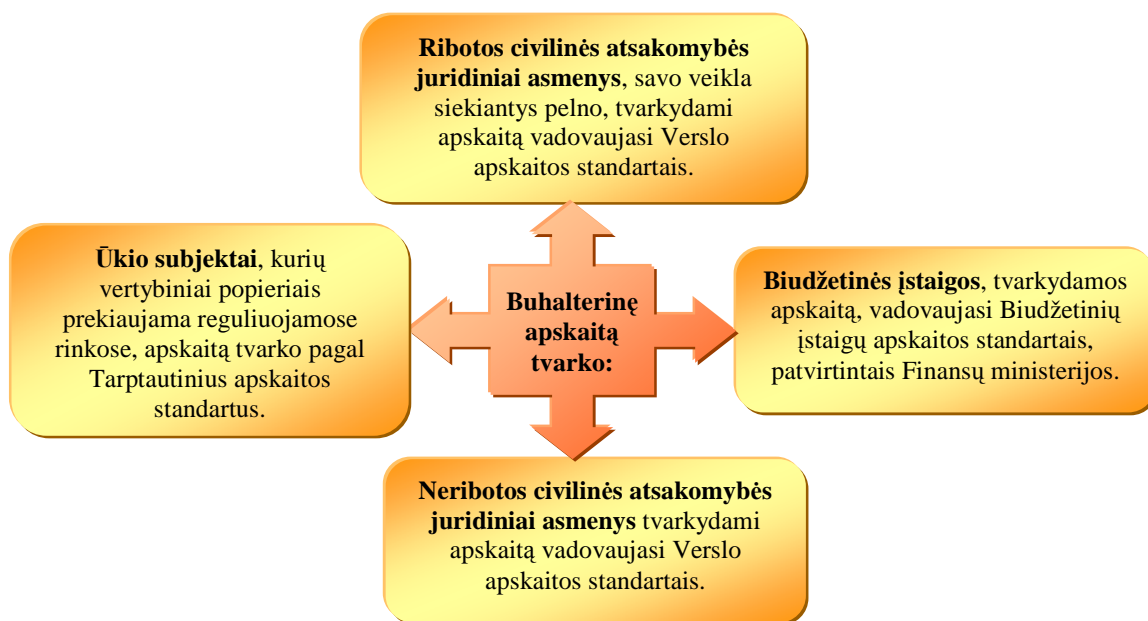
Normatyvinių aktų diegimas ir jų tobulinimas (1996-2001 m.). Antrąjį etapą galima įvardinti naujų veiksmų ir vilčių etapu. Jo pradžia reikėtų laikyti Finansų ministerijos 1995 m. birželio 29 d. išleista įsakymą „Dėl audito ir apskaitos instituto steigimo“. Dėl to eiliniams buhalteriams vėl atsirado vilties turėti geresnę apskaitą, o naujiems audito ir apskaitos instituto darbuotojams – naujų veiksmų laisvė, kurti ir tobulinti Lietuvos buhalterinės apskaitos sistemą. Šio instituto ir Vilniaus universiteto buhalterinės apskaitos katedros iniciatyva 1997 m. pradėta kompanija dėl Lietuvos buhalterinės apskaitos sistemos pertvarkymo ir tolesnio jos tobulinimo koncepcijos sukūrimo. Į buhalterinės apskaitos pertvarkymo ir tolesnio jos tobulinimo koncepciją buvo siūloma įtraukti šiuos svarbiausius darbus: parengti naują buhalterinės apskaitos įstatymą, patobulinti galiojanti buhalterinės apskaitos sąskaitų planą, parengti buhalterių profesinio renginio programą, patikslinti galiojančios finansinės atskaitomybės formas, parengti nacionalinius apskaitos standartus ir kt. Tai svarbiausieji strateginiai buhalterinės apskaitos koncepcijos klausimai, į kuriuos Vyriausybei ir profesinėms apskaitos organizacijoms buvo siūloma atkreipti dėmesį.

1998 metais pradėtas rengti naujas Buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau BAĮ), nes 1992 m. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas neturėjo didesnės pažintinės reikšmės. Naujo įstatymo rengimas ir tobulinimas buvo sudėtingas ir ilgas (užtruko iki 2001 m. pabaigos). Rengiant įstatymą paaiškėjo, kad nėra lengva sukurti naujus teisės aktus, pritaikytus rinkos ekonomikos sąlygoms, atsižvelgiant į šalies ekonomines, politines, istorines ir kitas ypatybes, turimą patirtį ir ES direktyvų nuostatas (Mackevičius J., 2005).

BAĮ reglamentuoja finansinės apskaitos organizavimą ir jos tvarkymą. Įstatymas taikomas ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, ūkininko ūkiams, gyventojams, kurie verčiasi individualia veikla, užsienio ūkio subjektams, veikiantiems per nuolatinę buveinę LR, užsienio ūkio subjektams, kurių atstovybės yra LR. Taip pat įstatymas organizavimą nustato ir Lietuvos bankui, kitoms kredito įstaigoms, finansų maklerio įmonėms, investicinių kintamojo kapitalo bendrovėms, pensijų fondams, jų valdymo įmonėms.

Įstatymo antrajame straipsnyje išsamiai ir konkrečiai apibrėžtos pagrindinės sąvokos, kurių būtina laikytis organizuojant ir tvarkant ūkio subjektų buhalterinę apskaitą.

Kitame straipsnyje pabrėžiama, kad apskaita tvarkoma pagal šį įstatymą ir kitus teisės aktus. Bendrąjį metodinį vadovavimą apskaitai pagal LR teisės aktus, atsižvelgdama į TAS, ES teisę ir Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, atlieka Finansų ministerija. Atskiri privataus ir viešojo verslo subjektai, biudžetinės įstaigos buhalterinę apskaitą įstatymiškai privalo parengti (žr. į 15 pav.) taip:



Šaltinis: sukurtas autorės.

15 pav. Bendrieji apskaitos tvarkymo reikalavimai.

BAĮ pabrėžia, kad apskaitą reikia tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi, pateikiama laiku ir išsami, naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Antrojo skirsnio apskaitos tvarkymo sistemos nustatymas ir parinkimas yra griežtai reglamentuotas. Pavyzdžiui, į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, išpareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu. Ūkio subjektai, tvarkydami apskaitą, daro dvejetainį įrašą. Nors, kai kuriems neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, kurie nėra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai ir neturi samdomų darbuotojų ataskaitiniais ir praėjusiais metais, BAĮ suteikia teisę patiems pasirinkti supaprastintą apskaitą.

Įstatymas nereglamentuoja ir sąskaitų plano sudarymo, jį ūkio subjektas gali susidaryti pats. Valdymo (vidaus) apskaitos sistemą ir apskaitos politiką leidžiama pasirinkti ir ją įgyvendinti patiems ūkio subjektams savarankiškai. Apskaitos tvarkymas turi reglamentinių nuostatų BAĮ, kas gali tvarkyti atskirų privačios nuosavybės ūkio subjektų buhalterinę apskaitą. Analogiškai apibrėžti apskaitos tvarkymo valstybės ir savivaldybių įmonėse, biudžetinėse įstaigose reikalavimai.

Kalbant apie apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, įstatymas griežtai reglamentuoja visas ūkinės operacijos ir ūkinius įvykius pagrįsti būtent jais. Kitu atveju, jei negali pagrįsti apskaitos dokumentais ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius tada, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais. Visi apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykius.

BAĮ pateikia griežtą apskaitos dokumentų rekvizitų sąrašą, kurio reikia laikytis kiekvienam ūkio subjektui. Apskaitos dokumentų pasirašymą įstatymas leidžia ūkio subjektų vadovams sudaryti sąrašą asmenų, kurie būtų atsakingi už apskaitos dokumentų pasirašymą, tuo pačiu būtų atsakingi už dokumentų pasirašymo tikrumą ir teisėtumą.

Visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti registruojami apskaitos registruose, kurių formą, turinį ir skaičių įstatymas suteikia teisę ūkio subjektui nusistatyti pačiam pagal savo poreikius. BAĮ griežtai reglamentuotas klaidų taisymas. Visuose apskaitos dokumentuose draudžiama taisyti dokumentų surašymo datą. Jei dokumente padaryta klaida, jis anuliuojamas ir surašomas naujas. Yra pateikiami tik keli reikalavimai, kada galima ir kaip reikėtų tas klaidas ištaisyti.

Paskutinis svarbus šio įstatymo skirsnis yra apie apskaitos dokumentų ir apskaitos registru saugojimą. Tai yra ūkio subjektas privalo numatyti priemones, užtikrinančias dokumentų saugumą. Taip pat ūkio subjektų, perduodančių apskaitos dokumentus valstybiniam saugojimui, finansinė atskaitomybė turi būti saugoma nuolat, o ūkio subjektų, neperduodančių dokumentų valstybiniam saugojimui, finansinė atskaitomybė saugoma tik 15 metų. Apskaitos dokumentų ir apskaitos registru dingimo priežastis ūkio subjekto vadovas gali priimti sprendimą dėl jų atkūrimo Vyriausybės numatyta tvarka. BAĮ reglamentuoja, kad už apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų išsaugojimą atsako ūkio subjekto vadovas.

Remiantis BAĮ yra bendrai reglamentuojamas finansinės apskaitos organizavimas ir jos tvarkymas. Tad, rengiant Buhalterinės apskaitos įstatymą, kaip teigia Mackevičius J. (2005), buvo nuspręsta, kad be šio įstatymo dar būtini du nauji įstatymai – Įmonių finansinės atskaitomybės ir Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės.

Buvo daug diskutuojama dėl įstatymų įvardijimo, vartojamų sąvokų, konkrečių straipsnių turinio ir kt. Vis dėlto, 2001 m. lapkričio 6 d. LR Seimas priėmė Buhalterinės apskaitos, Įmonių finansinės atskaitomybės ir Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymus. Šie įstatymai suderinti su Europos Bendrijos 4-ąja (78/660) ir 7-ąja (83/349) Direktyvomis.

Buhalterinės apskaitos įstatymas reglamentuoja finansinės apskaitos organizavimą ir tvarkymą, Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas nustato pagrindinius reikalavimus finansinei atskaitomybei ir pabrėžia jos rengimo tvarką, kitaip tariant šie abu įstatymai faktiškai pakeitė Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą. Pasak šių naujų norminių dokumentų rengėjų, tokio atskyrimo reikalavo Pasaulio banko ekspertai (Jagminas V., Juškauskas G. 2001). Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas reglamentuoja labai svarbią, dar iki šiol tuo metu (iki 2001 metų) Lietuvoje visiškai neapibrėžtą sritį – konsoliduotos finansinės atskaitomybės parengimą.

Toliau apžvelgsime Įmonių finansinės atskaitomybės (ĮFAĮ) ir Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymų (ĮKFAĮ) panašumus ir skirtumus. Abiejų įstatymų paskirtis yra vienoda – nustatyti finansinės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką ir metinio pranešimo parengimą. Tik ĮFAĮ yra papildomai reglamentuojamos turto, nuosavo kapitalo ir išsipareigojimų vertinimo taisyklės. Įstatymų taikymas pateikiamas 8 priede.

ĮFAĮ turi naudoti visos įmonės, kurios išvardintos šiame įstatyme, tuo pačiu ir sudaryti finansinę atskaitomybę, o ĮKFAĮ teigiama, kad konsoliduotą finansinę atskaitomybę privalo sudaryti tik:

1. įmonė, turinti vieną arba kelias dukterines įmones.
2. patronuojančios įmonės ir visų jos dukterinių įmonių finansinės atskaitomybės turi būti konsoliduojamos nepaisant to, kur yra įregistruotos dukterinių įmonių buveinės.
3. įmonė, kuri yra įmonių grupės dukterinės įmonės dukterinė įmonė, laikoma tos įmonių grupės patronuojančios įmonės dukterine įmone ir jos finansinė atskaitomybė turi būti konsoliduojama.

ĮFAĮ reglamentuoja bendrus apskaitos principus, kurių reikia laikytis visoms įmonėms sudarant finansinę atskaitomybę. Bendrieji apskaitos principai pagal ĮFAĮ (2001) yra šie: įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio svarbos.

Atskaitomybių sudėtis pateikiama 8 lentelėje.

8 lentelė

**Bendrosios finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos
finansinės atskaitomybės sudėtis**

ĮFAĮ	ĮKFAĮ
1) balansas;	1) konsoliduotas balansas;
2) pelno (nuostolių) ataskaita;	2) konsoliduota pelno (nuostolių) ataskaita;
3) pinigų srautų ataskaita;	3) konsoliduota pinigų srautų ataskaita;
4) nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;	4) konsoliduota nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
5) aiškinamasis raštas.	5) aiškinamasis raštas.

Šaltinis: sukurtas autorės.

Reikalavimai, sudarant bendrąją finansinę atskaitomybę ir konsoliduotą finansinę atskaitomybę pateikiami 9 priede. Tiek ĮFAĮ, tiek ĮKFAĮ reglamentuojama, kad be finansinės atskaitomybės įmonės privalo parengti metinį pranešimą (žr. į 10 priedą). Konsoliduotos finansinės atskaitomybės ir finansinės atskaitomybės pavyzdines ataskaitų formas nustato VAS. Metinės finansinės atskaitomybės tvirtinimas ir skelbimas pateiktas 11 priede. ĮFAĮ ir ĮKFAĮ reglamentuojama, kad įstatyme nurodytose

įmonėse turi būti atliktas vienur metinis finansinės atskaitomybės, kitur konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditas.

ĮFAI yra griežtai reglamentuojamos turto ir įsipareigojimų įvertinimo taisyklės, t.y. sudarydamos finansinę atskaitomybę, įmonės privalo įvertinti turta, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais ir VAS. Išskirtiniais atvejais galima nukrypti nuo bendrųjų apskaitos principų ir VAS, norint sudaryti tikrą ir teisingą finansinę atskaitomybę. Už įmonės finansinės atskaitomybės sudarymą ir pateikimą laiku atsako įmonės vadovas, o neribotos civilinės atskaitomybės įmonėse – turintis teisę veikti įmonės vardu asmuo (asmenys).

Integravimas į Europos apskaitos sistemą (2002-2007 m.). Lietuvos buhalterinės apskaitos integravimo į Europos apskaitos sistemą etapo pradžia laikomi 2002 metai, kai LR Apskaitos institutas pradėjo intensyviai ir nuosekliai rengti nacionalinius VAS. 2003 m. gruodžio 18 d. LR apskaitos instituto standartų taryba patvirtino 17 pirmųjų VAS (Mackevičius J., 2005).

VAS – tai ne apskaitą reglamentuojantys dokumentai, taisyklės, o tik rekomenduojantys principai, kuriais vadovaujantis apskaitoje registruojamos ūkinės operacijos ir įvykiai. Parengti nauji ar pakeisti VAS įgyvendina bendruosius apskaitos principus, yra suderinti su ES teisės aktais, suprantami ir lengvai pritaikomi praktikoje. LR Apskaitos instituto direktorė, Kazlauskienė L. (2007) teigia, kad dauguma buhalterių jau supranta tą skirtumą, bet kai kuriems dar vis kyla tam tikrų abejonių. Dėl to siekiama, kad rengiami standartai būtų visiškai aiškūs ir visiems suprantami.

Šiuo metu Lietuvoje yra patvirtinti ir paskelbti net 32 VAS. Praėjusiais metais (2006 m.) patvirtinti ir paskelbti buvo 33-iasis VAS „Finansų maklerio įmonių ir valdymo įmonių finansinė atskaitomybė“ ir 37-asis VAS „Investicijos į jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties objektus“. Apsvarstytas ir patvirtintas 40-asis VAS „Euro įvedimas“. Tačiau, atidėjus Lietuvos įstojimą į euro zoną, „Valstybės žiniuose“ jis nebuvo skelbtas, t.y. neišgaliojo. Institutas, kaip teigia Kazlauskienė L., praėjusiais metais rengė mažiau naujų standartų, o daugiau dirbo, koreguodami ir redaguodami jau parengtus. Pakeitimai nebuvo esminiai, jie nekeitė pačių principų, tiesiog patikslino vieną ar kitą nuostatą, kaip standartus taikyti praktikoje. Atsižvelgiant į tai, kad buvo pakeisti 2-ojo - 5-ojo standartų pakeitimai, patikslintos finansinės atskaitomybės formos.

Šiame laikotarpyje galima atkreipti dėmesį ir į TAS teisinį reglamentavimą Lietuvoje. 2002 m. liepos 19 d. ES Parlamentas ir Taryba priėmė reglamentą dėl TAS taikymo, kuris įtvirtino reikalavimą nuo 2005 m. sausio 1 d. visoms ES įmonėms, įskaitant bankus ir draudimo kompanijas, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama viešai, rengti konsoliduotas finansines ataskaitas pagal TAS (Levišauskaitė K., Legenzova R., 2004).

ES Direktyvos po TAS privalomo taikymo (2005 m.) tapo nebesvarbios, vien dėl to, kad jos įmonėms taikyti yra neprivalomos ir dėl to, kad užtikrinant ES Direktyvų svarbumą įmonių atžvilgiu, jos turi būti suderintos su TAS.

3.3. Apskaitą lemiantys veiksniai Lietuvoje

Lietuva nėra išimtis, kurios apskaitą nelemtų įvairūs veiksniai: finansai, teisinė sistema, ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo ir kultūros skirtumai.

Finansiniai šaltiniai. Lietuvos įmonių finansavimo šaltinių pateikimas nesiskiria nuo kitų valstybių. Tarkim, kreditorių rizika patiriama, kai įmonės planuoja paimti paskolą arba investitorių rizika patiriama, kai įmonės finansuojamos išleidžiant akcijas. Vienu ir kitu atveju įmonės finansinė ataskaita pateikiama tokia, kokios pareikalauja finansinės įmonės ar akcininkai vardan jų saugumo.

Teisinė sistema. Lietuvoje egzistuoja įstatymų teisinė sistema, kurioje detalizuota visa įmonės teisė. Lietuvos apskaitos reglamentavimu rūpinasi LR Vyriausybė, LR Seimas ir apskaitos organizacijos, kurios buvo pateiktos 3.1 darbo skyriuje. Apskaita tvarkoma vadovaujantis ne tik įstatymais, bet kartu apjungiant ir VAS, TAS / TFAS. Apskaitai tvarkyti su įstatymais yra apjungti VAS, TAS, kurių dėka rekomenduojama, kaip turėtų būti tvarkoma įmonės apskaita.

Ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo. Įmonės tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas atsižvelgia į mokesčių niuansus. Už tad, galima teigti, kad ryšys tarp mokesčių ir apskaitos yra glaudus. Nors kitu atveju, mokesčiai skaičiuojami pildant atskiras ataskaitas.

Kultūriniai skirtumai, kurie apibūdina visuomenės savybes:

1. Lietuvoje egzistuoja individualizmas nei kolektyvizmas, nes kiekviena įmonė atskirai turi naudoti įstatymus, apskaitos standartus tvarkant apskaitą, rūpintis finansinės atskaitomybės pateikimu. Įstatymų ir standartų taikymas yra vienodai taikomas įmonėms.

2. Žmonės priskiriami prie didelės įtakos nuotolio nei mažesnės, nes kiekvienas darbuotojas užima pareigas, turi darbo vietą, kiekvienas atskirai neša atsakomybę už padarytą darbą.

3. Neapibrėžtumo panaikinimas yra stiprus, kadangi Lietuvoje yra griežtai laikomasi įstatymų, nors tuo pačiu yra ir silpnas neapibrėžtumo panaikinimas, nes mūsų šalyje toleruojamos žmonių idėjos, priimamos įstatymų, norminių aktų ir standartų pataisos.

4. Mūsų šalyje egzistuoja moteriškumas nei vyriškumas, dėl silpnos materialinės gerovės, aktyvios emigracijos, nes šalies didžioji dalis šalies gyventojų dirba, kad išgyventų.

Lietuvos apskaitos reglamentavimo aplinką supa tie patys veiksniai: politiniai, ekonominiai ir socialiniai.

Politiniai veiksniai. Egzistuojant įstatyminei sistemai Lietuvos valdžios atstovai kasmet gilinasi ir tobulina apskaitos reglamentavimą, ypač įstojus į ES siekiama priartėti prie ES ir tarptautinių reikalavimų.

Ekonominiai veiksniai. Įstojus į ES, atsiradus laisvai rinkos ekonomikai, steigiamos naujos darbo vietos, renovuojama technologinė aplinka. Apskaitos ir mokesčių aktualijos tapo itin svarbios Lietuvos valdžios atstovams.

Socialiniai veiksniai. Žema kai kurių Lietuvos apskaitos specialistų kvalifikacija, menkas kompiuterinis raštingumas ir daug naujų nevykusių apskaitos pažodinių vertimų terminų, sąvokų naudojimas riboja jų galimybes pasinaudoti visa apskaitos teikiama informacija.

3.4. Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelis

Išanalizavus Lietuvos sąlygomis apskaitos reglamentavimo politinius ir techninius elementus būtų tikslinga sukurti Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelį.

32 puslapyje pateiktas teorinis apskaitos reglamentavimo modelis pritaikytas Lietuvos sąlygomis (žr. į 16 pav.). Modelyje konkretizuotos Lietuvoje sukurtos organizacijos ir teisės aktus leidžiančios institucijos, kitos šiam procesui įtaką darančios organizacijos.

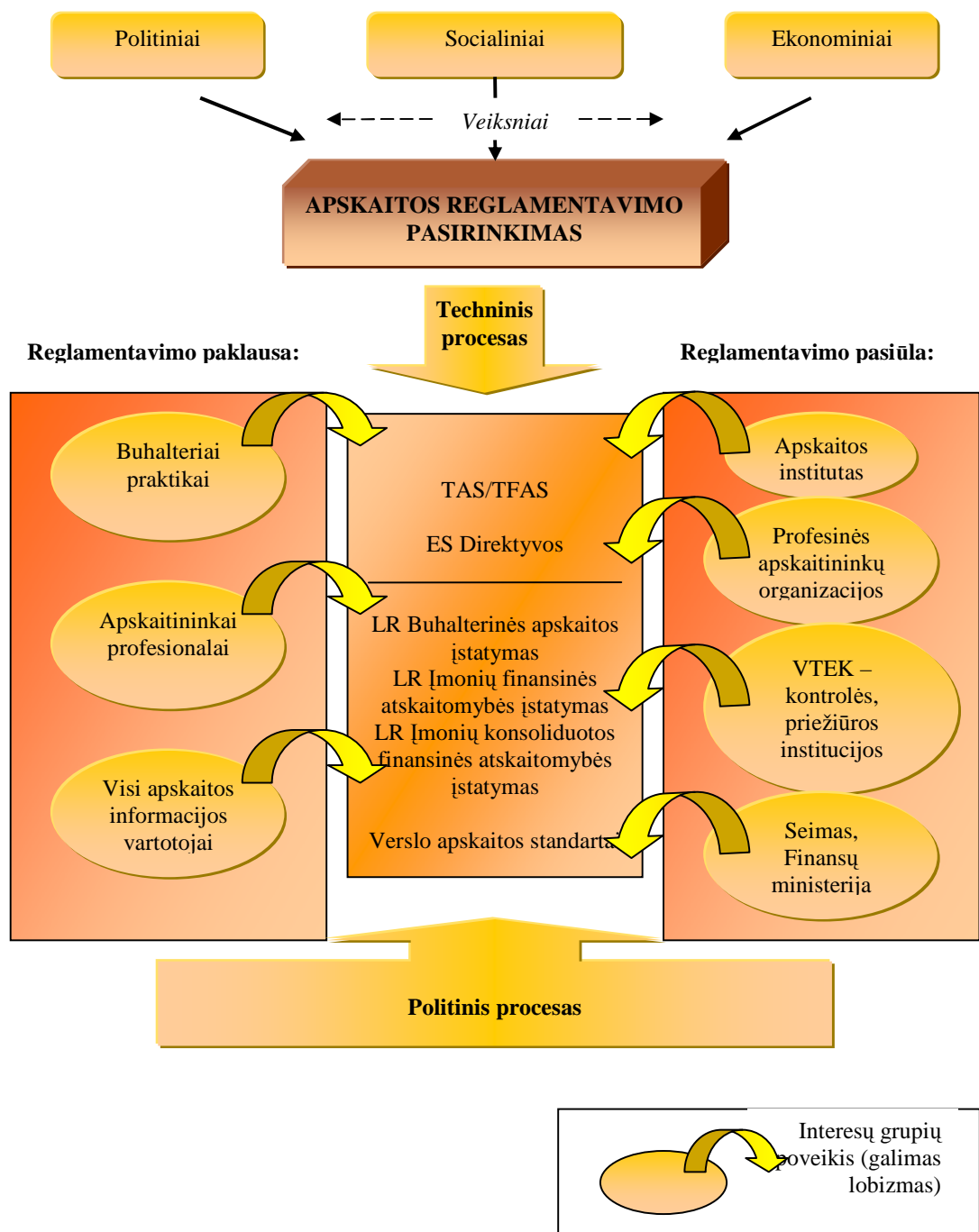
Kaip matyti iš pateikto paveikslo, akivaizdu, kad politinio ir techninio elementų pavadinimai ir veiklos funkcijos (pateiktos 3.2 poskyriuje) nesutampa.

Nors, politinio proceso elementų tikslas atitinka tarptautinio politinio proceso, tai yra Lietuvoje esančios visos profesinės apskaitos organizacijos ir valstybės institucijos stengiasi tobulinti apskaitos reglamentavimą tuo pačiu siekia priartėti prie ES ir tarptautinių reikalavimų.

Techninio proceso elementų - instrumentų esmė apskaitos tvarkyme taip pat lieka nepakitę. Apskaitos instrumentai: teisės aktai ir įstatymai, nacionaliniai apskaitos standartai (VAS), TAS/TFAS ir ES Direktyvos.

Atsižvelgus į Lietuvos sąlygas, labiausiai darančias įtaką Lietuvos apskaitai veiksniai yra šie: politiniai, ekonominiai ir socialiniai. Visi kiti veiksniai (pvz. kultūra), mano manymu, neįtakoja apskaitos reglamentavimo Lietuvos aplinkoje.

Nacionalinio modelio kaip ir apskaitos reglamentavimo modelio vartotojai yra identiškai tokie patys, kurie atitinka modelio vartotojus.



Šaltinis: sukurtas autorės.

16 pav. Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelis

Taigi teorinis modelis atitinka nacionalinį apskaitos reglamentavimą. Modelio naudingumas ir pritaikomumas remiasi tiksliu ryšiu tarp politinio ir techninio procesų elementų nustatymu. Atsižvelgiant į Lietuvos teisės aktus, susijusius su apskaitos reglamentavimu, nustatytos Lietuvos apskaitos organizacijos ir valstybės institucijos, kurios rūpinasi šių teisės aktų turiniu ir leidimo procesu.

Iš praktikos galima teigti, kad pirmas žvilgsnis į Lietuvos apskaitos reglamentavimą atrodo toks nesudėtingas ir nepainus modelio vaizdas. Kitu atveju, modelis parodo, kiek daug Lietuvoje yra institucijų ir organizacijų, kurios prisideda prie apskaitos reglamentavimo, bet iki šiol mūsų šalyje apskaitos reglamentavimas nėra užbaigtas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Išanalizavus apskaitos reglamentavimo procesą, sukūrus jo modelį ir iliustravus jį Lietuvos pavyzdžiu, galima padaryti šias išvadas:

1. Kad nebūtų visiško chaoso visose gyvenimo sferose, o taip pat ir apskaitoje, būtinas standartizavimas. Tačiau kaip nuspręsti, koks jis turi būti, kaip maksimaliai pasiekti visų suinteresuotų asmenų ir jų grupių naudos – šie klausimai taip ir lieka atsakyti tik teoriškai.

2. Jau daugiau nei du šimtmečius ginčijamasi dėl reglamentavimo apskritai būtinumo ir rinkos savireguliacijos siekiant pusiausvyros mechanizmo veikimo. Pasisakantys „prieš“ reglamentavimą remiasi dar A.Smito „nematomos rankos“ argumentu, kuris sako, kad rinka pati savaime sugeba siekti pusiausvyros, t. y. taško, kuriame pasiūla atitinka paklausą. Taigi šio požiūrio šalininkai apskaitos reglamentavimą prilygina paprastai prekei, kuriai tinka paklausos ir pasiūlos principai. Be to, veikia individų savanaudiškumo ir asmeninės naudos siekimo hipotezė, todėl akcininkai ir kiti apskaitos informacijos vartotojai reglamentavimu nori apriboti įmonių vadovų sprendimus keičiant ir atskleidžiant apskaitos politiką. Nors reglamentavimo šalininkai įvertina reglamentavimo privalumus, norint išvengti krizių, reglamentavimą laiko pačiu savaime konservatyviu ir varžančiu asmenų laisvę reiškiniu.

3. Reglamentavimo šalininkai teigia, kad reglamentavimu siekiama visuomeninių tikslų: išvengti ekonomikos nuosmukių, krizių, neleisti susikurti monopolijoms, atsirasti informacijos asimetrijai ir t.t. Tačiau pastebima, kad reglamentavimu dažnai šie tikslai nepasiekiami. Tai bando paaiškinti trys pagrindinės apskaitos reglamentavimo teorijos (Visuomeninių interesų, Patraukimo, Ekonominių interesų grupių teorijos).

4. Apskaitos reglamentavimo teorijos skiriasi savo požiūriu į visuomeninius ir privačius interesus ir jų tenkinimą. Visuomeninių interesų teorija teigia, kad apskaitos reglamentavimu siekiama apginti visuomeninius interesus. Teorinė idėja graži, bet praktikoje retai pavyksta to pasiekti. Asmenys pirmiausia siekia savanaudiškų tikslų, o tik paskui – visuomeninių. Patraukimo ir Ekonominių interesų grupių teorijų pagrindinė idėja ir yra, kad apskaitos reglamentavimą nulemia įvairių asmenų grupių interesai. Todėl aktualu apskaitos reglamentavimą nagrinėti kaip politinį procesą, kurio metu leisdami teisės aktus visi siekia savanaudiškų tikslų. Apskaitos reglamentavimo teorijos nėra prieštaraujančios viena kitai, o greičiau papildo viena kitą, kai viena akcentuoja labiau visuomeninio intereso svarbą, o kita – tam tikrų interesų grupių interesus. Praktikoje gali būti įgyvendinamos visos jų idėjos.

5. Apskaitos reglamentavimo proceso analizė apima tiek globalios, tiek nacionalinės ekonomikos pagrindinius dalyvius: valstybę, profesines organizacijas, rinką ir visuomenę. Teigiama,

kad reglamentavimo pokyčiai turi turėti ekonomines pasekmes, nes kitaip nebūtų prasmės kažką keisti. Ekonomines pasekmes gali pajusti daug apskaitos informacijos vartotojų, valstybė, vertybinių popierių rinkos. Visi apskaitos reglamentavimo proceso dalyviai gali daryti įtaką apskaitos teisės aktų turiniui, siekdami savo interesų tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai. Jeigu šios interesų grupės įformina savo siekius oficialiai, tai vadinasi lobizmu.

6. Egzistuoja daugybė įvairiausių veiksnių, kurie lemia skirtingas valstybių apskaitos sistemas. Šie veiksniai taip pat lemia ir apskaitos reglamentavimą. Veiksnius galima suskirstyti į tris aplinkas: politinę, ekonominę ir socio-kultūrinę. Taigi nuo šių veiksnių grupių nustatymo ir buvo pradėtas kurti apskaitos reglamentavimo modelis.

7. Kuriant apskaitos reglamentavimo modelį, atsižvelgta į šias teorines prielaidas:

- apskaitos reglamentavimas gali būti laikomas visuomenine gėrybe; jis būtinas tenkinti visuomeninį interesą (pagal **Visuomeninių interesų teoriją**);

- apskaitos reglamentavimui galima pritaikyti paklausos ir pasiūlos pusiausvyros modelį. Tokiu atveju sukuriamas (pasiūlomas) toks reglamentavimas, kuris atitinka esamą paklausą (pagal **Ekonominių interesų grupių teoriją**);

- apskaitos reglamentavimui įtakos turi tiek interesų grupių, tiek atskirų asmenų interesai (pagal **Patraukimo ir Ekonominių interesų grupių teorijas**);

- labai daug apskaitos reglamentavime lemia teisės aktų leidimo politinis procesas. Reglamentavimą galima analizuoti ir kaip techninį procesą.

8. Sukurtas universalus apskaitos reglamentavimo modelis, tinkantis daugumai ES valstybių, tačiau gali būti pritaikytas ir kitoms šalims, nes jis sudarytas remiantis vien bendrai suformuluotomis teorinėmis išvadomis, kurios nepriklauso nuo konkrečios valstybės apskaitos reglamentavimo specifikos. Šiame modelyje atsispindi apskaitos reglamentavimą veikiančios veiksnių grupės, techninis procesas (TAS, ES direktyvos, nacionaliniai apskaitos standartai), politinis procesas, kurį sudaro reglamentavimą kuriantys dalyviai – pasiūla (parlamentas, vyriausybės, apskaitininkų profesionalų organizacijos, Tarptautinių apskaitos standartų Valdyba, Europos Komisija) ir apskaitos reglamentavimo pageidaujantys ir naudojantys dalyviai – paklausa (buhalteriai praktikai, apskaitininkai profesionalai, visi informacijos vartotojai). Šie techniniai bei politiniai elementai apibūdinti plačiau, kad būtų akivaizdus standartų leidimo procesas ir kaip galima būtų jį nulemti.

9. Lietuvoje pagrindinė profesionalių apskaitininkų organizacija, labiausiai atstovaujanti buhalterijų praktikų interesus, yra LBAA. Apskaitos institutas yra iš dalies atstovaujantis buhalterijų praktikų interesus, nes jis savo veikloje siekia visuomeninio intereso, leidžia VAS, todėl jo darbas yra labiau orientuotas į apskaitos sistemos tobulinimą bei harmonizavimą su ES reikalavimais. LAR

daugiausiai atstovauja auditoriams, todėl įtakos pačiam apskaitos reglamentavimui praktiškai beveik neturi, tačiau apskaitos reglamentavimas labai susijęs su audito reglamentavimu, todėl galima teigti, kad netiesiogiai LAR turi galimybę (dalyvaudamas ir Apskaitos instituto veikloje) daryti įtaką VAS leidimui.

10. Sukurtas universalus apskaitos reglamentavimo modelis patikrintas Lietuvos aplinkoje ir pritaikytas, detalizuotas - sukurtas atskiras Lietuvos apskaitos reglamentavimo modelis. Jame konkretizuoti techniniai ir politiniai elementai, pateiktos konkrečios lobizmo galimybės.

JANAUSKAITĖ, Kristina. (2007) *Model of Accountig Regulation*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Vilnius University, Kaunas Faculty of Humanities, Department of Finance and Accounting. 71 p.

SUMMARY

When companies provide information about their financial situation and results for the users of accounting information, we can call it as a type of communication, and a mean of this communication – financial statements – are regulated in many countries, i.e. unified for the purpose to present financial situation of different companies in the same form. Besides, not only each country's accounting is regulated, but international accounting standards, EU directives are issued, which are applicable not for one country, but internationally.

There are three levels of accounting regulation: international, national and company's level. Perhaps one of the most important levels – national regulation – is analyzed in this paper. However, while analyzing national accounting regulation, international level couldn't be ignored and it's influence to national accounting regulation is considered as well.

The aim of this work was to create a model of accounting regulation and check it's application to Lithuanian conditions, after the analysis of essence, necessity and process of accounting regulation, in accordance with the component parts of this process.

Analyzing the necessity questions of accounting regulation, accounting regulation theories, political process of regulation, comparison and interpretation of different foreign authors' literature were used. Coming through the aim of the work a theoretic accounting regulation model was created, using deductive method. For the presentation of qualitative data and other information a schematism was used. To prove an application of the model, case analysis was used with the data of Lithuania.

The accounting regulation model was created, showing relevance between accounting regulation demand and supply, inclusive political and technical process. It allows us better understand the participants of this process and their activities. According to Lithuanian conditions the links settled in the accounting regulation model was proved in practice, application and usefulness of the model was presented, elaborating the model in accordance with Lithuanian circumstances.

The paper consists of 70 pages. There are 8 tables and 16 pictures in it.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ANDRIKIENĖ, Laima. (2002) Šiuolaikinės lobistinės veiklos tendencijos. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas. 132 p. ISBN 9955-563-03-6.
2. ARTSBERG, Kistina. (2005) International Accounting standardisation vis-a-vis, European accounting harmonization [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 12 d.] Prieiga per internetą: < <http://www.snee.org/filer/papers/23.pdf> >
3. ARTSBERG, Kistina. (2005) Lobbyism in European and International Accounting; who are they, and which are the arguments and consequences [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 15 d.] Prieiga per internetą: < <http://www.snee.org/filer/papers/98.pdf> >
4. BARBU, Elena. (2004) Tracing the evolution of research on international accounting harmonization / Laboratoire Orleanais De Gestion, Nr. 3. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 15d.] Prieiga per internetą: < <http://www.univ-orleans.fr/log/rechbiblio.htm> >
5. BRAZAITYTĖ, Ingrida; ČEPINSKIS, Jonas. (2003) Lobizmas aplinkos valdymo sprendimuose [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. vasario 10 d.] Prieiga per internetą: < http://66.102.9.104/search?q=cache:TKZKj3d6stsJ:www1.apini.lt/includes/getfile.php%3Fid%3D266+lobizmas&hl=lt&ct=clnk&cd=19&gl=lt&lr=lang_lt >
6. BROWN, Philip; TARCA, Ann. Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards (1999) [interaktyvus]. xxx: Af. ecel. uwa. edu. au. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 11 d.] Prieiga per internetą: < http://www.af.ecel.uwa.edu.au/_data/page/9427/99-105.pdf >
7. Capture Theory („Regulatory Capture“). [interaktyvus] Dictionary of Regulatory Terms: Poli. Haifa .ac. il. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 11 d.] Prieiga per internetą: < <http://poli.haifa.ac.il/~levi/dicr.html#c> >
8. DEEGAN, C. (1997). The Design of Efficient Management Remuneration Contracts: A Consideration of Specific Human Capital Investments // *Accounting and Finance*, Vol. 37 May, No 1, p. 1 – 40.
9. DEEGAN, C. (2003). Financial Accounting Theory, *McGraw-Hill/Irwin*, 3rd Editon. 438 p. ISBN 0-074-70766-3.
10. DIKČIUS, Romas. (2004). Buhalterių kvalifikacija kol kas rūpi tik asociacijai? // *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 13 (301), p. 13.
11. GAFFIKIN, M. J. R. (2005) Regulation as Accounting Theory. Working Papers Series. [interaktyvus]. *University of Wollongong School of Accounting and Finance (Australia)*:

- Uow.edu.au*. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 11 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.uow.edu.au/commerce/accy/research/workingpaper/05%20gaffikin%20wsp9.pdf>>
12. GUERIN, Kevin. (2003) Encouraging Quality Regulation: Theories and Tools. [interaktyvus]. *New Zealand Treasury: Brad. ac .uk*. [Žiūrėta 2006 m. lapkričio 11 d.] Prieiga per internetą: <[http://www.brad.ac.uk/irq/documents/archive/Encouraging Quality Regulation New Zealand Treasury.pdf](http://www.brad.ac.uk/irq/documents/archive/Encouraging_Quality_Regulation_New_Zealand_Treasury.pdf)>
 13. JAGMINAS, Valdas; JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2001) Verslą Lietuvoje pakeis verslo apskaitos standartai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. kovo 18 d.] Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/3cece62096029>>
 14. JENSEN, M.C., MECKLING, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure // *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 October, p.305 – 360.
 15. JESUDASON, J.V. (1990). Ethnicity and the Economy: The State, Chinese Business and Multinationals in Malaysia, Oxford University Press, Singapore.
 16. JUOZAPAVIČIUS, Rytis. Korupcija įstatymų leidyboje [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. vasario 10 d.] Prieiga per internetą: < <http://www.lrinka.lt/Pranesim/rj.doc> >
 17. IVANAUSKIENĖ, Aldona. (2006). Buhalterinės apskaitos pagrindai/ *Vadovėlis aukštosioms mokykloms*. Vilnius: TEV. p. 359. ISBN 9955-680-38-5.
 18. HINES, R. (1991). The FASB's Conceptual Framework, Financial Accounting and the Maintenance of the Social World // *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No 4, p. 313 – 351.
 19. KAZLAUSKIENĖ, Laimutė. (2007) Apskaita turi būti aiški ir visiems suprantama // *Mokesčių žinios* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. balandžio 1 d.] Prieiga per internetą: < http://www.mzinios.lt/lt/2007-04-01/straipsniai/apskaita/apskaita_turi_buti_aiski_ir_visiems_suprantama.html >
 20. LAKIS, Vaclovas. (2002). Finansinės apskaitos harmonizavimo tendencijos // Tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga „*Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą*“. Kaunas: Akademija, p. 80 – 83.
 21. LEVIŠAUSKAITĖ, Kristina; LEGENZOVA, Renata. (2004) Perėjimas prie tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje: proceso ir poveikio verslui analizė. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 32. p. 77-93.

22. Lietuvos Auditorių Rūmai. [Žiūrėta 2007 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.lar.lt> >
23. Lietuvos Buhalterinės Apskaitos Švietėjų ir Tyrėjų Asociacija. [Žiūrėta 2007 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <http://lbasta.w3.lt> >
24. Lietuvos Buhalterių ir Auditorių Asociacija. [Žiūrėta 2007 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.lbaa.net> >
25. Lietuvos Respublikos Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2007 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.apskaitosinstitutas.lt>>
26. Lietuvos Respublikos Seimas. *Buhalterinės apskaitos įstatymas* Nr. IX-574 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija 2003 12 18 [Žiūrėta 2007 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416&p_query=&p_tr2=>
27. Lietuvos Respublikos Seimas. *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* Nr. IX-575 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija 2006 06 27 [Žiūrėta 2007 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280766&p_query=&p_tr2=>
28. Lietuvos Respublikos Seimas. *Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas* Nr. IX-576 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija 2006 06 27 [Žiūrėta 2007 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280728&p_query=&p_tr2=>
29. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas* Nr. I-872 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija 2006 12 12 [Žiūrėta 2007 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=289646&p_query=&p_tr2=>
30. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Seimo statutai* Nr. I-399 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija 2006 11 14 [Žiūrėta 2007 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=286903&p_query=&p_tr2=>
31. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lobistinės veiklos įstatymas* Nr. VIII-1749 [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija

- 2003 05 01 [Žiūrėta 2007 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą:
<http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=208884&p_query=&p_tr2=>
32. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. *Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo Nr. 1K-168 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos darbo reglamento pakeitimo“* [interaktyvus]. Aktuali redakcija 2006 05 26 [Žiūrėta 2007 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą:
<http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do;jsessionid=4B89D8D4BF421EE41139EE3D96CC2718?doclocator=%2Fweb%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F96CD2C9D9532198FC2257179002F3FC5%3FopenDocument&pathid=4D71590E06A72BBAC1256CF500428F94>
33. Lietuvos teisės pagrindai // *Justitia*, Vilnius 2004, p. 574. ISBN 9955-616-03-2.
34. MACKEVIČIUS, Jonas. (2005) Nepriklausomos Lietuvos buhalterinės apskaitos raida ir problemos (1990-2005 m.). *Apskaita ir audito sistemų integracija į ES erdvę (nauji iššūkiai ir galimybės)*. Vilnius: Standartų spaustuvė. 144-151 p. ISBN 9955-9841-0-4.
35. MACKEVIČIUS, Jonas. (1994). *Apskaita*. Vilnius: Mintis. 560p. ISBN 5-417-00668-8.
36. MARTIŠIUS, S.A. (2003). Pagrindinių XX a. Ekonomikos mokslo metodologinių tyrimų kryptys // *Ekonomika*, Nr.61, p.111 – 125.
37. MATILIAUSKAS, R. Tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai // *Sąskaityba*. 1991. Nr. 1, 2, 3, 4.
38. MITNICK, B.M. (1980). *The Political Economy of Regulation*, Columbia University Press.
39. MONTVYDIENĖ, Olita. (2006). Buhalterių ir auditorių profesionalumas ir etika // *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 11 (395), p. 13.
40. MORRIS, R. (1984). Corporate Disclosure in a Substantially Unregulated Environment // *ABACUS*, June, p. 52 – 86.
41. RADEBAUGH, L.H., GRAY, S.J., BLACK, E.L. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises*. 6th ed. John Wiley & Sons, Inc. New York. 506 p. ISBN-13 978-0-471-65269-4 ISBN-10 0-471-65269-5.
42. RASIMAVIČIUS, Bronius. (2007) Lobizmas. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.blogas.lt/konfucijus/216949/lobizmas.html> >
43. RASIMAVIČIUS, Bronius. (2001) Lobizmo institucijos problemos Lietuvoje // *Justitia*, 2001 Nr. 4-5, p.42-43.
44. SCHRODER, R., CLARK, M., McCULLERS, L. (1991). *Accounting Theory: Text and Readings*. 4th ed / *John Wiley and Sons Inc*. New York.

45. SUNDER, S. (1988). Political economy of accounting standards // *Journal of Accounting Literature*, Vol. 7, p.31 – 41.
46. VAITKEVIČIŪTĖ, L. (2002) *Ekonomika ir vadyba: Magistrantų konferencijos pranešimų medžiaga*. Kaunas: Technologija, 55 p. ISBN 9955-09-147-9
47. Vyriausioji tarnybinės etikos komisija. *Lobizmas*. [Žiūrėta 2007 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: < http://www.vtek.lt/lt/disp.php/lt_lobby >
48. WALTON, P., AERTS, W. (2006). *Global Financial Accounting and Reporting*. Thomson Learning, London, p. 493. ISBN -10: 1-84480-265-5, ISBN-13: 978-1-84480-265-4.
49. WATTS, R.L., ZIMMERMAN, J.L. (1978). „Towards a Positive Theory of the Determinants of Accounting Standards“ // *Accounting Review*, Vol. 53 January, p. 112 – 134.
50. WATTS, R.L. (1977). *Corporate Financial Statements: A Product of the Market and Political Processes* // *Australian Journal of Management*, April, p. 53 – 75.
51. WATTS, R.L., ZIMMERMAN, J.L. (1983). Agency Problems: Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence // *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 October, p. 613 – 634.
52. Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. (2000). *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 576с. ISBN 5-279-01669-1.

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Profesionalių apskaitos organizacijų įsteigimas	78
2 PRIEDAS. Apskaitos instituto vykdomos „Finansų politikos planavimas ir įgyvendinimas“ programos finansinis planas (2007-2008 m.).....	79
3 PRIEDAS. LR Apskaitos instituto dalininkai	80
4 PRIEDAS. VAS tarybos nariai	81
5 PRIEDAS. LBAŠTA narystė	82
6 PRIEDAS. Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos kolegija.....	83
7 PRIEDAS. Registruoti Lietuvos lobistai.....	84
8 PRIEDAS. ĮFAĮ ir ĮKFAĮ taikymas	85
9 PRIEDAS. Bendrieji finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės reikalavimai	86
10 PRIEDAS. Metinis pranešimas	87
11 PRIEDAS. Metinės finansinės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės tvirtinimas ir skelbimas	88

Profesionalių apskaitos organizacijų įsteigimas

<i>Valstybės</i>	<i>Buhalterių organizacijos</i>	<i>Įsteigimo metai</i>
Austrija		
Belgija	Instituut der Bedrijfsrevisoren/ Institut des Reviseurs d'Entreprises	1953
Anglija ir Velsai	Anlgijos ir Velso Buhalterių chartijos institutas	1880 (1870)
Danija	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	1912
Suomija	KHT - yhdistys	1925 (1911)
Prancūzija	Ordre des Experts Comptables	1942
Vokietija	Institut der Wirtschaftsprüfer	1932
Airija	Airijos Buhalterių chartijos institutas	1888
Italija	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti	1924
	Collegio dei Ragionieri e Periti Commerciali	1906
Japonija	Japonijos valstybinis buhalterių institutas	1948 (1927)
Norvegija	Den norske Revisorforening	1999 (1930)
Portugalija	Sociedade Portuguesa de Contabilidade	1930
Škotija	Škotijos Buhalterių chartijos institutas	1951 (1854)
Ispanija	Audito ir apskaitos institutas	1943
Švedija	Foreningen Auktoriserade Revisover (FAR)	1923
	Svenska Revisorsafundet (SRS)	1899
Olandija	Nederlands Instituut voor Registeraccountants	1967 (1895)
Naujoji Zelandija	Naujosios Zelandijos buhalterių draugija	1909 (1894)
Jungtinės Valstijos	Amerikos valstybinis buhalterių institutas	1887

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Artsberg K., 2005 p. 30

2 PRIEDAS**Apskaitos instituto vykdomos „Finansų politikos planavimas ir įgyvendinimas“
programos finansinis planas (2007-2008 m.)**

2007			2008		
Biudžeto asignavimai	Komercinės veiklos pajamos	Kitos lėšos	Biudžeto asignavimai	Komercinės veiklos pajamos	Kitos lėšos
605 000	200 000	325 000	605 000	200 000	355 000

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Apskaitos institutą.

LR Apskaitos instituto dalininkai



- Lietuvos Respublikos finansų ministerija;
- Lietuvos bankų asociacija;
- Lietuvos auditorių rūmai;
- UAB „Provisus“;
- UAB „Audista“;
- Nacionalinė verslo administratorių asociacija;
- UAB „Ernst & Young Baltic“;
- Lietuvos lizingo asociacija;
- UAB „Moore Stephens Vilnius“;
- UAB „Primus auditus“;
- Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija;
- UAB „PricewaterhouseCoopers“;
- UAB „KPMG Lietuva“.

Šaltinis: sukurtas autorės.

VAS tarybos nariai

Vardas, pavardė, statusas	Pareigos	Atstovaujama institucija
Laimutė Kazlauskienė, Tarybos pirmininkė	Instituto direktorė	Lietuvos Respublikos apskaitos institutas
Andželika Kaminskaja, Tarybos narė	L.e. Instituto Verslo apskaitos standartų skyriaus vedėjos pareigas	Lietuvos Respublikos apskaitos institutas
Andrej Kosiakov, Tarybos narys	UAB "PricewaterhouseCoopers" Audito ir konsultacijų skyriaus vyresnysis vadybininkas	Lietuvos Respublikos apskaitos institutas
Jonas Akelis, Tarybos narys	UAB „Ernst&Young Baltic“ partneris audito ir kitų užtikrinimo paslaugų Baltijos šalyse vadovas	Lietuvos auditorių rūmai
Vilija Baniienė, Tarybos narė	UAB "Botasta" auditorė	Lietuvos auditorių rūmai
Audrius Linartas, Tarybos narys	Draudimo priežiūros komisijos pirmininko pavaduotojas	Lietuvos Respublikos draudimo priežiūros komisija
Paulė Svorobovičienė, Tarybos narė	Finansų ministerijos Apskaitos metodologijos departamento Apskaitos ir audito skyriaus vedėja	Lietuvos Respublikos finansų ministerija
Vaidas Cibas, Tarybos narys	Vertybinių popierių komisijos narys	Lietuvos Respublikos finansų ministerija
Martynas Narkis, Tarybos narys	UAB "Moore Stephens Vilnius" auditorius	Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LR Apskaitos institutą.

LBAŠTA narystė

Prezidentas	prof. habil. dr. Jonas Mackevičius
Viceprezidentai	darbui su universitetais - doc. dr. Rasa Kanapickienė
	darbui su kolegijomis - doc. dr. Vytautas Lubauskas
	darbui su jaunais mokslininkais - Artūras Mažeika
Tarybos nariai	Romualdas Bartaška (VU)
	Laimutė Kazlauskienė (Apskaitos institutas)
	Gailutė Gipienė (VU KFH)
	Kostas Valužis (LŽŪU)
	Aldona Dainauskienė (Alytaus kolegija)
	Jolanta Dalia Stasiūnienė (KTU)
	Loreta Bagdonavičienė (Utenos kolegija)
	Zita Tylienė (Klaipėdos verslo kolegija)
	Laima Underhauser (Panevėžio kolegija)
	Birutė Petrošienė (Marijampolės kolegija)
	Lina Striaukaitė (Žemaitijos kolegija)
	Rita Davidavičienė (Vilniaus kooperacijos kolegija)
	Danutė Kleinienė (Kauno kolegija)
	Marytė Rubickienė (Vilniaus kolegija Buivydiškių ž. ū. stud. centras)
Revizorius	Julius Baltrušaitis

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LBAŠTA.

Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos kolegija

Vardas, pavardė, statusas	Organizacija, pareigos
Dangutė Pranckėnienė, Prezidentė	UAB "Moore Stephens Vilnius", direktorė
Dalia Mačernienė, Garbės prezidentė	LBAA, prezidentė
Piotr Mironov, Viceprezidentas	UAB "Mironauda", direktorius
Laimutė Kazlauskienė, Viceprezidentė	Lietuvos Respublikos apskaitos institutas, direktorė
Vita Jakutienė, Viceprezidentė	UAB „Jakvita“, direktorė
Liucija Bartkevičienė, narys	Lietuvos nacionalinio dramos teatro, vyr.buhalterė
Tamara Lašakonienė, narys	Ignalinos atominės elektrinės, vyr.buhalterė
Dalia Driukienė, narys	Generalinė miškų ūrėdija, Buhalterinės tarnybos vedėja
Renatas Dūda, narys	UAB „Melesta“, vyr. buhalteris
Liucija Grišina, narys	VŠĮ Šeškinės poliklinika, vyr.buhalterė
Marijona Ušinskienė, narys	UAB "Rodiklis", vyr.finansininkė

Šaltinis: sukurtas autorės.

Registruoti Lietuvos lobistai

Eil.Nr.	Lobisto vardas, pavardė ar pavadinimas	Įmonės registro kodas	Įrašymo į lobistų sąrašą data ir sprendimo Nr.
1	Romas Stumbrys		2001 01 24 Nr. 2 (L)
2	Algirdas Juškys		2001 01 31 Nr. 4 (L)
3	UAB "Verslo ratas"	2021526	2001 02 23 Nr. 6 (L)
4	Mindaugas Pliauga		2001 05 10 Nr. 11 (L)
5	Bronius Antanas Rasimavičius		2001 05 24 Nr. 15 (L)
6	Romanas Urniežius		2001 07 12 Nr. 18 (L)
7	UAB "Ernst&Young Baltic"	1087844	2002 10 04 Nr. 23 (L)
8	Darius Kavaliauskas		2004 04 09 Nr. KS-21 (L)
9	Vladas Macionis		2004 09 23 Nr. KS-45 (L)
10	Antrinių žaliavų ir atliekų surinkėjų, perdirbėjų asociacija (lobistinė veikla sustabdyta 2006-05-11 sprendimu Nr. KS - 24 (L), lobistinė veikla nutraukta 2006-09-18 sprendimu Nr. KS - 46 (L))	135771672	2004-10-07 Nr. KS-49 (L)
11	Andrius Romanovskis		2005 02 18 Nr. KS-4 (L)
12	KEŠTUTIS ŽIEMYS (lobistinė veikla sustabdyta iki 2008-10-01 sprendimu Nr. KS - 74 (L))		2006 05 11 Nr. KS-25 (L)
13	Tomas Bukelis		2006 07 27 Nr. KS-41 (L)
14	UAB "Vox Juris"	300583552	2006 11 16 Nr. KS-64 (L)
15	Giedrius Karsokas		2007 01 18 Nr. KS-4 (L)

Šaltinis: sudaryta autorės pagal VTEK.

ĮFAĮ ir ĮKFAĮ taikymas

ĮFAĮ	ĮKFAĮ
1) Ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantiems juridiniams asmenims.	1) Akcinėms bendrovėms ir uždarosioms akcinėms bendrovėms.
2) Tikrajai ūkinei bendrijai, komanditinei ūkinei bendrijai ir individualiai įmonei, tik tuo atveju jeigu savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę.	2) Bankams, kitoms kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms taikomas tiek, kiek neprieštarauja jų veiklą reglamentuojantiems įstatymams.
3) Tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės.	
4) Finansų įstaigoms jų veiklą reglamentuojantys įstatymai ir kiti teisės aktai gali nustatyti papildomus reikalavimus dėl finansinės atskaitomybės ir metinio pranešimo.	
5) Bankams ir kitoms kredito įstaigoms, draudimo įmonėms taikomas šio įstatymo tik metinio pranešimo reglamentas.	
6) Ūkininkų ūkių finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.	
7) Įstatymas netaikomas ne pelno juridiniams asmenims.	

Šaltinis: sukurtas autorės.

**Bendrieji finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos
finansinės atskaitomybės reikalavimai**

ĮFAĮ	ĮKFAĮ
<ul style="list-style-type: none"> • Metinę finansinę atskaitomybę įmonės sudaro pasibaigus jų finansiniams metams. Tarpinę atskaitomybę įmonės sudaro, kaito reikia arba kitų teisės aktų nustatytu periodiškumu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Konsoliduota finansinė atskaitomybė turi būti sudaryta taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonių grupės turta, išipareigojimus, nuosavą kapitalą, finansinę būklę ir veiklos rezultatus, kapitalo ir rezervų kilmę ir dydį pagal ataskaitinio laikotarpio paskutinės dienos duomenis, pinigų srautus, taip pat to laikotarpio pajamų ir sąnaudų esmę ir dydį.
<ul style="list-style-type: none"> • Finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis ĮFAĮ, Verslo apskaitos standartais ir kitais teisės aktais. Įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, tvarko apskaitą ir finansinę atskaitomybę vadovaujantis Tarptautiniais apskaitos standartais. 	<ul style="list-style-type: none"> • Konsoliduota finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis BAĮ, ĮFAĮ, ĮKFAĮ ir Verslo apskaitos standartais. Įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, konsoliduotą finansinę atskaitomybę sudaro vadovaudamosi Tarptautiniais apskaitos standartais. Jei Verslo apskaitos standartų nepakanka, įmonės turi pateikti papildomą informaciją.
<ul style="list-style-type: none"> • Finansinė atskaitomybė sudaroma naudojant LR piniginių vienetą – litą. 	<ul style="list-style-type: none"> • Konsoliduota finansinė atskaitomybė sudaroma naudojant LR piniginių vienetą – litą.
<ul style="list-style-type: none"> • Iki finansinės atskaitomybės sudarymo į apskaitą turi būti įtrauktos visos įmonės finansinių metų ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai. 	<ul style="list-style-type: none"> • Konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje turi būti nurodytas visas įmonių grupės turtas, išipareigojimai ir nuosavas kapitalas, turimas tą dieną, kuri laikoma konsoliduotos finansinės atskaitomybės data, taip pat pajamos ir sąnaudos, susijusios su ataskaitiniu laikotarpiu, kurio pelno (nuostolių) ataskaita yra sudaroma.
<ul style="list-style-type: none"> • Finansinę atskaitomybę įmonės sudaro pagal finansinių metų paskutinės dienos duomenimis. Įvykiai, buvę nuo finansinių metų pabaigos iki finansinės atskaitomybės parengimo, registruojami Verslo apskaitos standartų nustatyta tvarka. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę turi būti konsoliduojamos to paties ataskaitinio laikotarpio patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių finansinės atskaitomybės.
<ul style="list-style-type: none"> • Kai bendrųjų apskaitos principų ir kitų šio ĮFAĮ reikalavimų bei Verslo apskaitos standartų neužtenka, turi būti pateikta papildoma informacija. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kai patronuojančios įmonės ir jos dukterinių įmonių atskaitiniai laikotarpiai nesutampa, tada pasirenkamas tas ataskaitinis laikotarpis, kurio finansines atskaitomybes parengė tos įmonių grupės didžiausios įmonės.
	<ul style="list-style-type: none"> • Jei viena įmonė įsigijo kitos įmonės akcijų ir dėl to atsirado patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės santykiai, patronuojanti įmonė turi pareikalauti, kad dukterinė įmonė sudarytų savo finansinę atskaitomybę pagal kiek galima artimesnės tokių santykių atsiradimo datai dienos duomenis.
	<ul style="list-style-type: none"> • Kai atsiranda patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės santykiai, dukterinės įmonės veiklos rezultatai į konsoliduotą finansinę atskaitomybę įtraukiami ne nuo finansinių metų pradžios, o nuo tos dienos, kurią atsirado patronuojančios įmonės ir dukterinės įmonės santykiai.
	<ul style="list-style-type: none"> • Jei patronuojanti įmonė praranda dukterinės įmonės kontrolę, į konsoliduotą finansinę atskaitomybę įtraukiami tik dukterinės įmonės rezultatai iki kontrolės praradimo dienos. Jei po kontrolės praradimo buvusiai patronuojančiai įmonei dar priklauso buvusios dukterinės įmonės akcijų dalis, tai, atsižvelgiant į akcijų kiekį ir konsolidavimą atliekančios įmonės ketinimus, jai likusios buvusios dukterinės įmonės akcijos į apskaitą įtraukiamos kaip asocijuotos įmonės akcijos arba kaip investicija į akcijas.

Šaltinis: sukurtas autorės.

Metinis pranešimas

ĮFAĮ	ĮKFAĮ
1) objektyvi įmonės būklės, veiklos vykdymo ir plėtros apžvalga, pagrindinių rizikos rūšių ir neapibrėžtumų, su kuriais susiduriama, apibūdinimas;	1) objektyvi įmonių grupės būklės, veiklos vykdymo ir plėtros apžvalga, pagrindinių rizikos rūšių ir neapibrėžtumų, su kuriais susiduriama, apibūdinimas;
2) finansinių ir nefinansinių veiklos rezultatų analizė, su aplinkos ir personalo klausimais susijusi informacija;	2) įmonių grupės finansinių ir nefinansinių veiklos rezultatų analizė, su aplinkos ir personalo klausimais susijusi informacija;
3) nuorodos ir papildomi paaiškinimai apie metinėje finansinėje atskaitomybėje pateiktus duomenis;	3) nuorodos ir papildomi paaiškinimai apie konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje pateiktus duomenis;
4) svarbūs įvykiai, buvę nuo praėjusių finansinių metų pabaigos;	4) svarbūs įvykiai, buvę nuo praėjusių finansinių metų pabaigos;
5) įmonės veiklos planai ir prognozės;	5) įmonių grupės veiklos planai ir prognozės;
6) informacija apie įmonės filialus ir atstovybes;	-
7) informacija apie įmonės tyrimų ir plėtros veiklą;	7) informacija apie įmonių grupės tyrimų ir plėtros veiklą;
8) visų įmonės įsigytų ir turimų savų akcijų skaičius bei jų nominali vertė ir įstatinio kapitalo dalis, kurią tos akcijos sudaro; per ataskaitinį laikotarpį įsigytų ir perleistų savų akcijų skaičius bei jų nominali vertė ir įstatinio kapitalo dalis, kurią tos akcijos sudaro; informacija apie apmokėjimą už savas akcijas, jeigu jos įsigyjamoms ar perleidžiamoms už užmokestį;	8) skaičius ir nominali vertė patronuojančios įmonės akcijų, priklausančių pačiai įmonei, jos dukterinėms įmonėms arba jų pavedimu, bet savo vardu veikiantiems asmenims;
9) kai įmonė naudoja finansines priemones ir kai tai yra svarbu vertinant įmonių grupės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, finansinę būklę ir veiklos rezultatus, įmonė atskleidžia finansinės rizikos valdymo tikslus, naudojamas numatomų sandorių pagrindinių grupių apsidraudimo priemones, kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita, ir įmonės kainų rizikos, kredito rizikos, likvidumo rizikos ir pinigų srautų rizikos mastą.	9) kai įmonių grupė naudoja finansines priemones ir kai tai yra svarbu vertinant įmonių grupės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, finansinę būklę ir veiklos rezultatus, atskleidžiami finansinės rizikos valdymo tikslai, naudojamos numatomų sandorių pagrindinių grupių apsidraudimo priemonės, kurioms taikoma apsidraudimo sandorių apskaita, ir įmonių grupės kainų rizikos, kredito rizikos, likvidumo rizikos ir pinigų srautų rizikos mastas.

Šaltinis: sukurtas autorės.

**Metinės finansinės ir konsoliduotos finansinės
atskaitomybės tvirtinimas ir skelbimas**

ĮFAĮ	ĮKFAĮ
1) Įmonės finansinę atskaitomybę pasirašo įmonės vadovas. Neribotos civilinės atsakomybės įmonėse, kurios sudaro finansinę atskaitomybę, finansinę atskaitomybę pasirašo turintis teisę veikti įmonės vardu asmuo (asmenys).	1) Metinį pranešimą tvirtina jį sudariusios įmonės valdyba (jeigu valdyba nesudaroma, – įmonės vadovas). Metinę konsoliduotą finansinę atskaitomybę pasirašo ją sudariusios įmonės vadovas.
-	2) Metinė konsoliduota finansinė atskaitomybė turi būti patvirtinta ją sudariusios įmonės visuotiniame akcininkų susirinkime paprasta dalyvaujančių akcininkų balsų dauguma ne vėliau kaip per 4 mėnesius nuo tos dienos, pagal kurios duomenis ji buvo sudaryta.
2) Patvirtinta metinė finansinė atskaitomybė ir metinis pranešimas kartu su auditoriaus išvada skelbiami viešai įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka.	3) Patvirtinta metinė konsoliduota finansinė atskaitomybė ir konsoliduotas metinis pranešimas kartu su auditoriaus išvada skelbiami ta pačia tvarka kaip ir metinė finansinė atskaitomybė.
3) Skelbiama visa metinė finansinė atskaitomybė, ji turi būti tokios formos ir toks jos tekstas, pagal kurį buvo parengta auditoriaus išvada. Prie skelbiamos metinės finansinės atskaitomybės turi būti pridėta visa auditoriaus išvada.	4) Jei skelbiama visa metinė konsoliduota finansinė atskaitomybė, ji turi būti paskelbta tokios formos ir toks jos tekstas, pagal kurį buvo parengta auditoriaus išvada. Prie skelbiamos metinės konsoliduotos finansinės atskaitomybės turi būti pridėtas visas auditoriaus išvados tekstas.
4) Kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka skelbiama ne visa metinė finansinė atskaitomybė, turi būti nurodyta, kad skelbiama sutrumpinta metinė finansinė atskaitomybė ir kur galima susipažinti su visa metine finansine atskaitomybe. Šiuo atveju turi būti pridėtas auditoriaus pranešimas, kokia nuomonė buvo pateikta auditoriaus išvadoje.	5) Jei skelbiama ne visa metinė konsoliduota finansinė atskaitomybė, turi būti nurodyta, kad skelbiamas sutrumpintas variantas ir kur galima susipažinti su visa metine konsoliduota finansine atskaitomybe. Šiuo atveju auditoriaus išvada gali būti neskelbiama, tačiau turi būti pridėtas auditoriaus pranešimas, kokia nuomonė buvo pateikta auditoriaus išvadoje.

Šaltinis: sukurtas autorės.