

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITA IR FINANSŲ VALDYMAS

Samanta Urnikytė

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

SKIRTINGŲ APSKAITOS STANDARTŲ TAIKYMO ĮTAKA KONSOLIDUOTŲJŲ PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITŲ SUDARYMO METODIKAI	IMPACT OF THE APPLICATION OF DIFFERENT ACCOUNTING STANDARDS ON THE METHODOLOGY OF CONSOLIDATED CASH FLOW STATEMENTS
--	--

Darbo vadovė Dr. Irma Kamarauskienė

Vilnius, 2025

TURINYS

IVADAS.....	7
1. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO TEORINIAI ASPEKTAI	11
1.1. Pinigų srautų ataskaitos samprata ir sudarymo principai.....	11
1.1.1. Pinigų srautų ataskaitos teoriniai aspektai ir sudarymo reikalavimai.....	11
1.1.2. Pinigų srautų ataskaitos struktūra ir sudarymo būdai	14
1.1.3. Pagrindiniai skirtumai sudarant pinigų srautų ataskaitą pagal LFAS ir TFAS	19
1.2. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo reikalavimų identifikavimas.....	21
1.3. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą nagrinėjančių mokslinės literatūros šaltinių analizė	26
1.4. Praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalga	28
2. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO METODIKOS ANALIZĖ	36
2.1. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo tyrimo metodikos architektūra..	36
2.2. Ekspertinis vertinimas.....	39
2.2.1. Pusiaus struktūruoto interviu metodas ir atlikimo eiga	39
2.2.2. Nestrukūruoto interviu metodas ir atlikimo eiga	43
3. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO METODIKOS FORMAVIMAS.....	46
3.1. Ekspertinio vertinimo rezultatų analizė	46
3.2. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo procesas	55
3.3. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos ir struktūrizuotų formų praktinio pritaikomumo vertinimas	72
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	79
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	83
SUMMARY	88
PRIEDAI.....	89
1 priedas. Konsoliduotosios ir atskirosios pinigų srautų ataskaitos turinio skirtumai.....	89
2 priedas. Konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų turinio apžvalga	90
3 priedas. Ekspertinio vertinimo klausimynas	97
4 priedas. Ekspertinio vertinimo rezultatai	101
5 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta netiesioginiu būdu pagal LFAS	104
6 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta tiesioginiu būdu pagal LFAS	106

7 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta netiesioginiu būdu pagal TFAS	107
8 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta tiesioginiu būdu pagal TFAS	109
9 priedas. Struktūrizuotų formų ekspertinio vertinimo klausimynas.....	111
10 priedas. Sudarytos metodikos ekspertinio vertinimo klausimynas	119
11 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma netiesioginiu būdu pagal LFAS.....	121
12 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma tiesioginiu būdu pagal LFAS	123
13 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma netiesioginiu būdu pagal TFAS	124
14 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma tiesioginiu būdu pagal TFAS	126

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

AĮ	- Asocijuotoji įmonė
AR	- Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas
BS	- Balansas / Finansinės būklės ataskaita
BVP	- Bendrasis vidaus produktas
KBS	- Konsoliduotojo balanso ataskaita / Konsoliduotoji finansinės būklės ataskaita
KNKPA	- Konsoliduotoji nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita
KPNA	- Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita / Konsoliduotoji pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita
KPSA	- Konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita
LFAS	- Lietuvos finansinės atskaitomybės standartas
PĮ	- Patronuojamoji įmonė
PNA	- Pelno (nuostolių) ataskaita / Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita
PVM	- Pridėtinės vertės mokestis
TAS	- Tarptautiniai apskaitos standartai
TFAS	- Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
TO	- Tarpusavio operacijų sandoriai
1-asis TAS	- 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“
3-asis TFAS	- 3-asis TFAS „Verslo jungimai“
5-asis VAS	- 5-asis VAS „Pinigų srautų ataskaita“
7-asis TAS	- 7-asis TAS „Pinigų srautų ataskaitos“
10-asis TFAS	- 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“
14-asis VAS	- 14-asis VAS „Verslo jungimai“
16-asis VAS	- 16-asis VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Pinigų srautų ataskaitos sampratos analizė remiantis skirtingų autorių moksliniais tyrimais, atliktais laikotarpyje 2019-2023	12
2 lentelė Pagrindinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu	15
3 lentelė Pagrindinės veiklos pinigų srautai, sudaryti netiesioginiu metodu.....	17
4 lentelė Investicinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu	18
5 lentelė Finansinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu	18
6 lentelė Verslo jungimų ir konsolidavimo apskaitą ir pateikimą nustatantys standartai.....	22
7 lentelė Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo skirtumai.....	29
8 lentelė Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo skirtumai.....	32
9 lentelė Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų nepiniginės investicinės veiklos ir papildomų pinigų srautų duomenų atskleidimas	33
10 lentelė Ekspertinio vertinimo, atliekamo pusiau struktūruoto interviu būdu, dalyviai	41
11 lentelė Ekspertinio vertinimo, atliekamo nestruktūruoto interviu būdu, dalyviai	44
12 lentelė Ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika.....	47
13 lentelė Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo netiesioginiu būdu detalizacija	62
14 lentelė Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų detalizacija.....	66

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas	Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo metodika	23
2 paveikslas	Mokslinio tyrimo metodikos schema	38
3 paveikslas	Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo.....	48
4 paveikslas	Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo.....	50
5 paveikslas	Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo.....	52
6 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos	57
7 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos tiesioginiu būdu sudarymo metodika	58
8 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos netiesioginiu būdu sudarymo metodika.....	60
9 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos	63
10 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos finansinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos	64
11 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės ir finansinės veiklos sudarymo metodika.....	65
12 paveikslas	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika.....	68
13 paveikslas	Patobulinta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika	70
14 paveikslas	Galutinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika.....	77

IVADAS

Darbo aktualumas. Verslo globalizacijos kontekste išaugo finansinių ataskaitų reikšmė, kurių sudarymo ir pateikimo kokybė lemia finansinių ataskaitų informacijos naudingumą suinteresuotosioms šalims (Sabauri, 2016). Informacijos naudingumas gali būti apibrėžiamas kaip galimybė finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti ekonominius ir strateginius sprendimus. Ekonominiais ir strateginiais sprendimams priimti vidiniai ir išorės informacijos vartotojai naudoja skirtingas finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitas, kurių sudarymą ir pateikimą nustato tarptautiniai ir Lietuvos finansinės atskaitomybės standartai bei reglamentuoja Lietuvos Respublikos teisės aktai. Viena pagrindinių finansinių atskaitų rinkinį sudarančių ataskaitų, kuria remiantis suinteresuotosios šalys gali priimti sprendimus – pinigų srautų ataskaita. Pinigų srautų ataskaita suteikia informacijos apie įmonės gebėjimą generuoti pinigų srautus pagrindinei veiklai vykdyti, finansiniams įsipareigojimams padengti ir investuoti į tolimesnę įmonės plėtrą. Taip pat, pinigų srautų ataskaita suteikia informacijos apie įmonės priklausomybę nuo išorinio finansavimo šaltinių ir įmonės vadovybės gebėjimą valdyti pinigų srautus (Dalwadi, 2023). Taigi, pinigų srautų ataskaita gali padėti įvertinti įmonės likvidumą, mokumą, finansinių iššūkių tikimybę ateityje, siekiant priimti reikšmingus ekonominius sprendimus įmonės vadovybei, akcininkams, kreditoriams, investuotojams ir kitoms suinteresuotoms šalims.

Baltijos šalių įmonių susijungimų ir įsigijimų sandoriai nuo 2020 metų iki 2024 metų išaugo 177,1 proc. („Sorainen“, 2025). Tai rodo, jog verslo jungimai tapo neatsiejamą verslo plėtros dalis, kuria įmonės siekia užsitikrinti didesnę rinkos dalį, sumažinti konkurenciją sektoriuje ar įgyvendinti masto ekonomiją. Vykdamas verslo plėtrą, susijungimų ir įsigijimų būdu, yra sudaromos įmonių grupės, kurios, pagal numatytus teisės aktus ir apskaitos standartus, privalo sudaryti konsoliduotąją finansinę atskaitomybę. Įmonių grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymas ir pateikimas yra pakankamai nauja probleminė sritis, su kuria susiduria įmonių grupių apskaitos specialistai, akademinis pasaulis ir apskaitą reguliuojančios institucijos (Deju, 2020). Mokslinėje literatūroje (Pelekh, Tenyukh ir Kholoka, 2021) išskiriamos pagrindinės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo problemos, tokios kaip, sudėtinga konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo metodologija ir aiškių praktinių rekomendacijų, kurios tiksliai apibrėžtų, kaip taikyti apskaitos standartų reikalavimus atliekant konsolidavimą, trūkumas. Dabartinėje mokslinėje literatūroje identifikuojama stoka darbų ir (arba) mokslinių tyrimų, kuriais nagrinėjami konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principai bei ataskaitoje teikiamos informacijos naudingumas. Pažymėtina tai, kad konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui reikšmingos įtakos turi ir tai, kad skirtingi

subjektai apskaitai taiko skirtingus apskaitos standartus, kurių turinys turi įtakos pasirenkant tiek ataskaitų sudarymo nuoseklumą, tiek informacijos atskleidimo mastą. Aukščiau išdėstyta informacija pagrindžia nagrinėjamos temos aktualumą tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriais.

Analizuojamos temos ištirimo lygis. Semenova (2024) teigia, jog finansinių ataskaitų konsolidavimas yra pagrindinis įrankis, užtikrinantis įmonių grupės įmonių finansinių išteklių valdymą. Tačiau, mokslinėje literatūroje konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo problema yra pakankamai nauja, reikalaujanti atskirų tyrimų sritis. Užsienio autorių darbuose (Antik, 2017; Mioduchowska-Jaroszewicz, 2023; Semenova, 2024; Issakova, Moldabekova, Kenzhebayeva, Alibekova ir Tuleyeva, 2017; Sigetova, 2022; Busari ir Bagudo, 2021; Gluzova, 2015) analizuojama konsolidavimo svarba, sąlygos, lemiančios konsolidavimo prievolę, konsolidavimo išimtys ir apskaitos standartų reikalavimai konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymui ir pateikimui. Vis tik minėti autoriai atskirai konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo problemos nenagrinėja. Kita vertus, pinigų srautų ataskaitos sudarymas, pateikimas ir informacijos reikšmė finansinių ataskaitų informacijos vartotojams yra kiek plačiau mokslinėje literatūroje nagrinėjama tema: šia tema nuomonę yra pateikę Bhandari ir Iyer, 2013; Lou 2022; Dalwadi, 2023; Kiaupaitė-Grušnienė ir Alver, 2019; Iorgachova ir Kovalova, 2023; Gordon, Henry, Jorgensen ir Linthicum, 2017; Hardan A. S., Qabajeh M., Alshanti A. M., 2016; Muzira, 2020; Abu-Abbas, 2014 ir kt. Atlikta mokslinės literatūros analizė atskleidžia, kad Lietuvos ir užsienio autoriai nagrinėja tik atskirųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymą ir pateikimą bei bendruosius konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo aspektus. Apibendrinus galima teigti, kad mokslinėje literatūroje vis dar trūksta tiek teorinių, tiek empirinių tyrimų, nagrinėjančių konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą, todėl ši tema lieka nepakankamai ištirta.

Darbo naujumas. Baigiamajame magistro darbe nagrinėjami temai aktualūs moksliniai šaltiniai, Lietuvos finansinės atskaitomybės standartai, tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai ir teisės aktai. Remiantis moksline literatūra, daugiausia tyrimų atliekama nagrinėjant atskirąją pinigų srautų ataskaitą ir bendruosius konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo aspektus. Atsižvelgiant į tai, šiuo tyrimu, sukurta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodika tikėtina prisidės prie mokslinių žinių plėtros konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo srityje, suteikiant pagrindą tolimesniems tyrimams ir konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos tobulinimui.

Darbo problema. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo metodinių rekomendacijų, praktinio taikymo išaiškinimų trūkumas bei skirtingų apskaitos standartų taikymas lemia metodologinius skirtumus, kurie apsunkina konsoliduotųjų pinigų srautų

ataskaitų sudarymą, palyginimą, analizę ir gali turėti įtakos informacijos vartotojų sprendimų priėmimui.

Darbo tikslas. Parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, sudaromos tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal Lietuvos finansinės atskaitomybės ir tarptautinius finansinės atskaitomybės (toliau kartu – apskaitos standartai), metodiką bei pateikti siūlymą dėl struktūrizuotų ataskaitų formų.

Darbo uždaviniai.

1. Išanalizavus pinigų srautų ataskaitos, sudaromos pagal skirtingus apskaitos standartus, metodologiją, identifikuoti pagrindinius pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo skirtumus.
2. Išskirti pagrindinius konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, sudaromos pagal skirtingus apskaitos standartus, reglamentavimo aspektus ir sudarymo skirtumus.
3. Parengti konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudaromų tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, vadovaujantis skirtingais apskaitos standartais, metodiką ir suformuoti struktūrizuotas ataskaitų formas.
4. Atlikus parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų analitinį vertinimą, pateikti išvalgas dėl praktinio pritaikymo tinkamumo.

Darbo metodai. Mokslinės literatūros šaltinių ir teisės aktų analizė, lyginamoji Lietuvos finansinės atskaitomybės standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų analizė, Lietuvos ir užsienio įmonių grupių vienetų sudarytų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų duomenų analizė, informacijos sintezė, ekspertinis vertinimas, rezultatų apibendrinimas ir susistemėjimas, metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų parengimas.

Atlikto tyrimo apribojimai. Siekiant sukurti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodiką ir struktūrizuotas konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formas, neišvengiamai susiduriama su tyrimo apribojimais, kurie gali turėti įtakos tyrimo rezultatų racionalumui ir praktiniam pritaikomumui. Apskaitos standartai nepateikia išsamių nuostatų, kurios apimtų specifines praktines situacijas, susijusias su konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymu ir pateikimu. Atsižvelgiant į tai, konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų rengėjai, kurie susiduria su specifinėmis skirtingų verslo sektorių situacijomis, turi priimti subjektyvius sprendimus, darančius įtaką skirtingam apskaitos standartų taikymui praktikoje. Todėl, galima teigti, jog ekspertinis vertinimas yra subjektyvus duomenų šaltinis, kadangi atsakymai grindžiami asmenine patirtimi bei nusistovėjusiais metodologiniais konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo įpročiais. Taip pat, dėl konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo specifikos, ekspertų, galinčių suteikti tyrimui naudingos ir vertingos

informacijos, skaičius Lietuvoje yra ribotas, todėl ekspertų atranka dažnai priklauso nuo prieinamumo, kuris apsunkina tyrimo rezultatų apibendrinimą visų verslo sektorių kontekste.

Darbo struktūra. Baigiamojo magistro darbo struktūrą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje atliekama pinigų srautų ataskaitos ir konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo analizė. Taip pat, ištiriama pinigų srautų ataskaitos ir konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos nauda vidaus ir išorės finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, identifikuojami apskaitos standartų skirtumai sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą. Pirmoje dalyje yra sprendžiami 1 – 2 darbo uždaviniai. Antroje dalyje aprašoma baigiamojo magistro darbo empirinio tyrimo metodika ir trečioje dalyje sprendžiami 3 – 4 darbo uždaviniai.

1. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Pinigų srautų ataskaitos samprata ir sudarymo principai

1.1.1. Pinigų srautų ataskaitos teoriniai aspektai ir sudarymo reikalavimai

Įmonės finansinės ataskaitos – tai struktūrizuotos ataskaitos, sudarytos ataskaitinio laikotarpio pabaigai, remiantis įmonės finansinės apskaitos duomenimis, tiesiogiai arba netiesiogiai sudarytais iš kasdienių įmonės operacijų (Osadchy, Akhmetshin, Amirova, Bochkareva, Gazizyanova ir Yumashev, 2018). Finansinės ataskaitos yra vienas iš svarbiausių informacijos šaltinių, kuriuo remiantis įmonės vadovybė, akcininkai, kreditoriai ir kiti informacijos vartotojai priima valdymo, investavimo, finansavimo ir tolimesnės įmonės plėtros sprendimus. Mokslinėje literatūroje (Hia ir Kusumawardhani, 2023) teigiama, jog finansinės ataskaitos yra naudingos priimant sprendimus, kai yra patikimos, vientisos, išsamios ir apimančios visa reikalingą finansinę informaciją. Tai reiškia, kad finansinės ataskaitos turi būti prieinamos finansinių ataskaitų informacijos vartotojams bei pateiktos laikantis visų bendrųjų apskaitos principų, finansinės atskaitomybės standartų ir teisės aktų. Remiantis mokslinė literatūra (Seifzadeh, Salehi, Abedini ir Ranjbar, 2020) informacijos vartotojai finansines ataskaitas naudoja siekiant palyginti įmones tarpusavyje, įvertinti ataskaitinio laikotarpio rezultatus, remiantis ankstesnių metų informacija, įvertinti finansinę ir nefinansinę būklę bei įvykčius sandorius.

Nuo to laiko, kai įmonės kasdieninėms operacijoms registruoti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti buvo pradėtas taikyti kaupimo principas, balanso / finansinės būklės (toliau tekste – balansas) ir pelno (nuostolių) / pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų (toliau tekste – pelno (nuostolių) ataskaita) ataskaitos buvo pagrindinis informacijos šaltinis finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, siekiant priimti svarbius ekonominius ir strateginius sprendimus (Bhandari ir Iyer, 2013). Tačiau mokslinėje literatūroje (Bhandari ir Iyer, 2013; Lou 2022; Dalwadi, 2023; Kiaupaitė-Grušnienė ir Alver, 2019) teigiama, jog tam, kad būtų priimti teisingi ir pagrįsti ekonominiai sprendimai, būtina įvertinti ir pinigų srautų ataskaitos teikiamą informaciją. Pinigų srautų ataskaitos sudarymas, skirtingai nei balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos, remiasi tik grynųjų pinigų operacijomis (Dalwadi, 2023). Atsižvelgiant į tai, pinigų srautų ataskaita tampa dar svarbesnė ir informatyvesnė nei balanso ar pelno (nuostolių) ataskaitos, kadangi tikima, jog grynaisiais pinigais yra mažiau manipuluojama (Kiaupaitė-Grušnienė ir Alver, 2019).

Mokslinėje literatūroje pinigų srautų ataskaita apibrėžiama išskiriant pagrindinius aspektus – informacijos pateikimo pobūdį, informacijos vartotojų poreikius ir finansinės analizės tikslus. Siekiant nustatyti pinigų srautų ataskaitos esminius bruožus ir reikšmę finansinės atskaitomybės kontekste, atliekama pinigų srautų ataskaitos sampratų analizė (žr. 1 lentelė).

1 lentelė

Pinigų srautų ataskaitos sampratos analizė remiantis skirtingų autorių moksliniais tyrimais, atliktais laikotarpyje 2019-2023

Šaltinis	Samprata
Dalwadi, 2023	Finansinė ataskaita, kurioje pateikiama informacija apie įmonės pinigų įplaukas ir išmokas per tam tikrą laikotarpį.
Lou, 2022	Pinigų srautų ataskaita atspindi įmonės pinigų srautų pokytį ir leidžia spręsti apie įmonės mokumą, dividendų ir plėtros lygį.
Kiaupaite-Grušnienė ir Alver, 2019	Pinigų srautų ataskaita parodo tam tikro laikotarpio pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigines įplaukas ir išmokas.
Tamimi ir Orban, 2022	Analitinė, įmonėje įvykusių grynujų pinigų pokyčių ataskaita, kurioje nurodomos šių pokyčių priežastys.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Dalwadi (2023), Lou (2022), Kiaupaite-Grušnienė ir Alver (2019) ir Tamimi ir Orban (2022).

Pagrindinės sąvokos, apibrėžiančios pinigų srautų ataskaitą – piniginės įplaukos ir piniginės išmokos. Atlikus pinigų srautų ataskaitos sampratų analizę, galima suformuoti apibendrintą pinigų srautų ataskaitos apibrėžimą – finansinės atskaitomybės dalis, kuri suteikia informacijos suinteresuotoms šalims apie piniginių įplaukų ir piniginių išmokų pokyčius ir šių pokyčių priežastis, susidariusias per ataskaitinį laikotarpį. Taigi, iš informacijos apie pinigines įplaukas ir išmokas sudaroma pinigų srautų ataskaita, kuri susieja balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitas, ir atspindi pinigų srautų pokytį, susidariusį vykdant įmonės pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklas (Balwadi, 2023).

Pinigų srautų ataskaita, kaip neatsiejama finansinių ataskaitų rinkinio dalis, yra parengta taip, kad pinigų srautų pokyčiai būtų atvaizduoti skaidriai, kartu suteikiant informacijos apie įmonės galimybes uždirbti grynuosius pinigų srautus, vykdyti finansinius įsipareigojimus ir mokėti dividendus (Lou, 2022). Taip pat, Dalwadi (2023) teigia, jog pinigų srautų ataskaitos informacija padeda nustatyti pinigų srautų struktūrą, jų tvarumą ir kokybę bei įvertinti įmonės galimybes generuoti pinigų srautus trumpalaikiams įsipareigojimams vykdyti ir apyvartinio kapitalo poreikiams tenkinti. Taigi, pinigų srautų ataskaita suteikia informacijos apie įmonės mokumą, likvidumą, dividendų mokėjimo politiką ir įmonės vystymąsi nagrinėjamu laikotarpiu.

Pinigų srautų ataskaita plačiai naudojama tiek vidinių, tiek išorinių informacijos vartotojų. Vidiniai informacijos vartotojai, pavyzdžiui, įmonės vadovybė, gali laiku pastebėti finansinių sunkumų požymius, tokius kaip sumažėję pinigų srautai iš pagrindinės įmonės veiklos (Balwadi, 2023). Pagrindinis įmonės vadovybės tikslas – padidinti akcininkų gerovę, didinant įmonės

pelningumą ir įmonės rinkos vertę (Iorgachova ir Kovalova, 2023). Vienas iš pagrindinių veiksnių, užtikrinančių įmonės pelningumą – tinkamas pinigų srautų valdymas. Iorgachova ir Kovalova (2023) teigia, jog tinkamai kontroliuojami pinigų srautai užtikrina įmonės ekonominį stabilumą, pajėgumą, likvidumą ir mokumą. Taip pat, efektyvus pinigų srautų valdymas tiesiogiai sąveikauja su įmonės pelningumu, kadangi įmonės veiklos efektyvumas priklauso nuo grynųjų pinigų prieinamumo, gamybos ir pardavimo proceso vientisumo (Iorgachova ir Kovalova, 2023). Apibendrinant, pinigų srautų kontrolė turi įtakos būsimiems įmonės veiklos rezultatams ir tolimesnei jos plėtrai.

Išorės informacijos vartotojai, pavyzdžiui, akcininkai, investuotojai ir kreditoriai, siekia visapusiškai įvertinti įmonės kapitalo struktūrą ir jos pokyčius, priklausomybę nuo išorinio finansavimo, veiklos pelningumą ir ateities perspektyvas. Pinigų srautų ataskaita išorės informacijos vartotojams suteikia duomenų apie pagrindinės veiklos generuojamus pinigų srautus, gebėjimą prisitaikyti prie besikeičiančios ekonominės aplinkos bei padeda įvertinti investicijų ir finansavimo sandorių įtaką įmonės finansinei būklei (Gordon, Henry, Jorgensen ir Linthicum, 2017). Taip pat, įmonės akcininkai, pasitelkę pinigų srautų ataskaitos informaciją, gali numatyti įmonės plėtros galimybes, vadovybės išteklių panaudojimo efektyvumą ir įvertinti įmonės mokumą ir likvidumą (Osadchy ir kt., 2018).

Pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą Lietuvos Respublikoje nustato 5-asis verslo apskaitos standartas (toliau tekste – 5-asis VAS), 7-asis tarptautinis apskaitos standartas (toliau tekste – 7-asis TAS) ir reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymas. Pagal Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymą, pinigų srautų ataskaitą privalo sudaryti visos įmonės, išskyrus atvejus, kai sudaromos sutrumpintos finansinės ataskaitos. Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymas nurodo, jog sutrumpintas finansines ataskaitas rengia labai mažos ir mažos įmonės, t. y. kai ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių:

- pardavimo pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 15 000 000 eurų;
- balansinė turto vertė – 7 500 000 eurų; ir
- vidutinis metinis darbuotojų skaičius per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Lietuvos finansinės atskaitomybės standartas (toliau tekste – LFAS) kartu su Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymu apibrėžia sutrumpintų finansinių ataskaitų rengimą su galimybe nesudaryti pinigų srautų ataskaitos, tačiau tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (toliau tekste – TFAS) nėra numatę galimybės rengti sutrumpinto finansinių ataskaitų rinkinio. Taigi, visos įmonės, kurios finansines ataskaitas sudaro vadovaujantis TFAS, privalo sudaryti pinigų srautų ataskaitą, kaip neatsiejamą finansinių ataskaitų rinkinio dalį.

Apibendrinant, visos Lietuvos Respublikos įmonės privalo sudaryti pinigų srautų ataskaitą, išskyrus atvejus, numatytus Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatyme. Tinkama, išsami ir patikima informacija apie pinigų srautus yra reikšminga priimant ekonominius ir strateginius sprendimus, prognozuojant būsimojo laikotarpio pinigų srautus ir priimant valdymo sprendimus, turinčius tiesioginės įtakos įmonės finansinei būklei (Iorgachova ir Kovalova, 2023). Pinigų srautų ataskaitos analizė atskleidžia įmonės vadovybės gebėjimą valdyti įmonės grynuosius pinigus, įmonės pinigų šaltinį ir jų panaudojimą ataskaitiniu laikotarpiu. Atsižvelgiant į tai, sudaryta pinigų srautų ataskaita gali būti naudojama siekiant priimti pagrįstus finansinius ir strateginius sprendimus dėl tolimesnės įmonės plėtros. Tačiau tam, kad informacijos vartotojai galėtų priimti pagrįstus ir racionalius valdymo, investavimo ir finansavimo sprendimus, pinigų srautų ataskaita turi apimti aktualią, tikslią ir teisingą informaciją, parengtą pagal apskaitos standartų ir teisės aktų nustatytą tvarką.

1.1.2. Pinigų srautų ataskaitos struktūra ir sudarymo būdai

Remiantis 5-uoju VAS ir 7-uoju TAS, pinigų srautai yra grupuojami į pagrindinę, finansinę ir investicinę veiklas. Pagal 7-ąjį TAS, pinigų srautų ataskaitos grupavimas gali būti apibūdinamas kaip galimybė įvertinti pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos įtaką įmonės finansinei būklei, grynujų pinigų sumai ir ryšiui tarp įmonės vykdomų veiklų. Taigi, pinigų srautų ataskaitos struktūra atspindi pinigų srautų pokyčius pagrindinėje, investicinėje ir finansinėje veikloje.

Pinigų srautai iš pagrindinės veiklos. Įprastinės ekonominės ir kitos veiklos metu sugeneruoti pinigų srautai. Pinigų srautai atspindi įprastinės įmonės veiklos galimybes generuoti pinigų srautus gamybiniais pajėgumams palaikyti, investuoti į įmonės plėtrą, mokėti dividendus ir vykdyti įsipareigojimus be išorės finansavimo šaltinių (Hardan ir kt., 2016).

Pinigų srautai iš investicinės veiklos. Investicinės veiklos įplaukos ir išlaidos, susijusios su apskaitoje pripažintu turtu – nematerialiojo ir materialiojo ilgalaikio turto, vertybinių popierių ir kitų investicijų įsigijimas ir perleidimas, suteiktos ir susigrąžintos paskolos iš fizinių ir juridinių asmenų (Mackevičius ir Senkus, 2006). Pagal 7-ąjį TAS, pinigų srautai iš investicinės veiklos parodo įmonės išlaidų išteklius, kuriais remiantis bus uždirbamos pajamos ir sugeneruoti ateities pinigų srautai.

Pinigų srautai iš finansinės veiklos. Pinigų srautai, susiję su nuosavo ir skolinto kapitalo struktūros pokyčiais (Hasanaj ir Kuqi, 2019). Finansinė veikla parodo ilgalaikius sandorius tarp įmonės ir jos akcininkų bei kreditorių, pavyzdžiui, įstatinio kapitalo didinimas, paskolų gavimas ir grąžinimas, pinigų išmokos už išperkamas obligacijas, supirkimas savas akcijas ir dividendų mokėjimus (Lou, 2022). Pagal 5-ąjį VAS, finansinė veikla suteikia informacijos apie ataskaitinio

laikotarpio piniginius pokyčius, susijusius su išoriniais finansavimo šaltiniais, skirtais pagrindinei veiklai vykdyti.

Remiantis pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatančiais apskaitos standartais, pinigų srautų ataskaita gali būti sudaroma tiesioginiu arba netiesioginiu būdu. Tiek tiesioginis, tiek netiesioginis pinigų srautų sudarymo būdas yra priimtinas, tačiau 7-asis TAS teikia pirmenybę tiesioginiam būdui. Pagrindinis skirtumas tarp tiesioginio ir netiesioginio pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdo – pagrindinės veiklos pinigų srautų apskaičiavimas ir pateikimas (Hardan ir kt., 2016). Remiantis pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatančiais standartais, pasirinktas pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdas turi būti apibrėžiamas apskaitos politikoje ir taikomas nuolat. Pasirinktą būdą įmonė gali keisti tik tuo atveju, jeigu yra pagrįstų įrodymų, jog šis būdas neleidžia teisingai atskleisti pinigų srautų.

Tiesioginis pinigų srautų ataskaitos būdas pateikia visų rūšių pinigų srautus per pagrindines piniginių įplaukų ir išlaidų kategorijas (Lou, 2022). Sudarant pinigų srautų ataskaitą tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, visos piniginės įplaukos ir išmokos atskleidžiamos su pridėtinės vertės mokesčiu. Tiesioginis būdas atskleidžia pagrindines piniginių įplaukų ir išmokų sudedamąsias dalis, pavyzdžiui, pinigines įplaukas iš klientų ir išmokas tiekėjams, sumokėtus grynuosius pinigus darbuotojams, palūkanas, mokesčius ir kitos veiklos grynųjų pinigų įplaukas ir išmokas (Abu-Abbas, 2014). Todėl, dauguma kreditorių ir investuotojų teikia pirmenybę tiesioginiam pinigų srautų sudarymo būdui, kuriuo remiantis sudaromos tikslesnės pinigų srautų prognozės, leidžiančios priimti pagrįstus ekonominius sprendimus (Muzira, 2020). Taip pat, mokslinėje literatūroje (Muzira, 2020; Abu-Abbas, 2014) išskiriama, jog naudojant tiesioginį pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdą, pašalinama nepiniginių sandorių ir skirtingų apskaitos metodų taikymo įtaka ir palengvinama pinigų srautų jautrumo pokyčiams analizė. Remiantis 5-uoju VAS ir 7-uoju TAS, pinigų įplaukos ir išmokos gali būti apskaičiuojamos dviem būdais:

- remiantis įrašais apskaitoje; arba
- pardavimo pajamas, pardavimo savikainą ir kitus pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnius perskaičiavus į pinigines įplaukas ir išmokas.

Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymas tiesioginiu būdu pateikiamas 2 lentelėje.

2 lentelė

Pagrindinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu

	Pagrindinės veiklos pinigų srautai
+	Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)
+	Kitos įplaukos (su PVM)
-	Pinigų išmokos tiekėjams (su PVM)
-	Pinigų išmokos, susijusios su veiklos išlaidomis
-	Sumokėti mokesčiai į biudžetą
=	Pagrindinės veiklos grynieji pinigų srautai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Pagrindinės veiklos pinigų srautuose, sudarytuose tiesioginiu metodu, pagrindinius elementus apima pinigų įplaukos gautos iš klientų, pinigų išmokos tiekėjams, atsiskaitymai su darbuotojais, gautos ir sumokėtos palūkanos, sumokėtas pelno mokestis ir kitos pagrindinės grynujų pinigų sudedamosios dalys (Abu-Abbas, 2014). Kai duomenys gaunami ne tiesiogiai iš apskaitos įrašų, piniginės įplaukos iš klientų gali būti skaičiuojamos pagal pateiktą formulę (Abu-Abbas, 2014):

$$\text{Piniginės įplaukos iš klientų} = AR_0 + S - AR_1 \quad (1)$$

kur:

AR_0 – gautinos sumos iš klientų ataskaitinio laikotarpio pradžioje, įskaitant iš anksto gautas sumas;

S – pardavimų apyvarta per ataskaitinį laikotarpį;

AR_1 – gautinos sumos iš klientų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, įskaitant iš anksto gautas sumas.

Pateikta formulė (1) gali būti pritaikyta apskaičiuojant išmokas tiekėjams ar bet kurį kitą pagrindinės veiklos grynujų pinigų srautų komponentą:

$$\text{Piniginės išmokos tiekėjams} = AP_0 + P - AP_1 \quad (2)$$

kur:

AP_0 – mokėtinos sumos tiekėjams ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

P – pirkimų iš tiekėjų apyvarta per ataskaitinį laikotarpį;

AP_1 – mokėtinos sumos tiekėjams ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

P. F. Kent, R. Kent ir Killey (2023) atlikto mokslinio tyrimo metu buvo išnagrinėti JAV ir Australijos analitikų interviu ir apklausos duomenys, siekiant ištirti santykinę tiesioginio ir netiesioginio būdo svarbą prognozuojant įmonės veiklą. Atlikto tyrimo rezultatai atskleidžia, jog pinigų srautų ataskaita, sudaryta netiesioginiu būdu, neigiamai veikia sudarytų prognozių tikslumą. Manoma, jog analitikams sunkiau įvertinti pajamų kokybę ir pastovumą, kadangi sudarant pinigų srautų ataskaitą netiesioginiu būdu neįtraukiami tiesioginiai veiklos pinigų srautų komponentai, pavyzdžiui, grynujų pinigų įplaukos iš klientų ir grynujų pinigų mokėjimai tiekėjams ir darbuotojams. Teigiama, jog netiesioginis būdas suteikia mažiau galimybių nustatyti, kaip pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai paverčiami pagrindinės veiklos pinigų srautais, kas sumažina prognozių tikslumą, taip pat, galimybę patvirtinti pelno (nuostolių) ataskaitos patikimumą, kas pablogina pajamų pastovumo vertinimo kokybę. Tačiau, nepaisant rekomendacijų pinigų srautų ataskaitą sudaryti tiesioginiu būdu, atliktas tyrimas rodo, jog tik 1-3 proc. JAV įmonių pinigų srautų ataskaitų sudarymui renkasi tiesioginį būdą (P. F. Kent ir kt., 2023).

Pinigų srautų ataskaitą sudarant netiesioginiu būdu, pagrindinės veiklos pinigų srautuose ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai) yra koreguojamas nepiniginiais sandoriais, su pagrindine veikla nesusijusiais straipsniais ir balanso straipsnių pokyčiais (Hasanaj ir Kuqi, 2019). Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymas tiesioginiu būdu pateikiamas 3 lentelėje.

3 lentelė

Pagrindinės veiklos pinigų srautai, sudaryti netiesioginiu metodu

	Pagrindinės veiklos pinigų srautai
+/-	Grynasis pelnas (nuostolis)
	<i>Nepiniginių straipsnių korekcijos:</i>
-	<i>Nusidėvėjimas ir amortizacija</i>
-	<i>Ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto perleidimo rezultatų eliminavimas</i>
-	<i>Finansinės ir investicinės veiklos rezultatų eliminavimas</i>
-	<i>Suformuoti atidėjiniai</i>
-	<i>Nekontroliuojama (mažumos) dalis</i>
+/-	Po vienerių metų gautinų sumų pokytis per ataskaitinį laikotarpį
+/-	Atsargų pokytis per ataskaitinį laikotarpį
+/-	Per vienerius metus gautinų sumų pokytis per ataskaitinį laikotarpį
+/-	Po vienerių metų mokėtinų sumų pokytis per ataskaitinį laikotarpį
+/-	Per vienerius metus mokėtinų sumų pokytis per ataskaitinį laikotarpį
=	Grynieji pagrindinės veiklos pinigų srautai

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Kiaupaitė-Grušnienė ir Alver (2019) atliktas mokslinis tyrimas parodė, jog 100 proc. tyrime dalyvavusių Lietuvoje ir Latvijoje veikiančių įmonių pinigų srautų ataskaitas sudaro netiesioginiu būdu. Taip pat, 21 proc. tyrime dalyvavusių Estijoje veikiančių įmonių pinigų srautų ataskaitos sudaromos tiesioginiu būdu ir 79 proc. – netiesioginiu būdu. Taip pat, Legenzova ir Butkevičiūtė (2014) atliko Centrinės ir Rytų Europos šalių įmonių tyrimą, kurio metu buvo analizuojamas kotiruojamų įmonių finansinių ataskaitų palyginamumas. Šio tyrimo metu buvo įvertintas ir kiekvienos tyrime dalyvavusios įmonės pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdas. Atlikto tyrimo rezultatai rodo, jog daugiau nei 90 proc. tyrime dalyvavusių įmonių pinigų srautų ataskaitą sudaro netiesioginiu būdu. Apibendrinant, atlikti moksliniai tyrimai atskleidžia, jog netiesioginis pinigų srautų sudarymo būdas yra kur kas priimtinesnis. Muzira (2020) teigimu, pagrindinė netiesioginio būdo pasirinkimo priežastis – lengvai prieinama informacija, gaunama iš balanso, pelno (nuostolių) bei nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitų.

Apibendrinant, tiesioginis pinigų srautų sudarymo būdas suteikia daugiau informacijos apie pagrindinės veiklos pinigų srautus ir yra naudingesnis sudarant pinigų srautų prognozes, tačiau netiesioginis pinigų srautų sudarymo būdas įmonėms yra priimtinesnis ir naudojamas dažniausiai dėl savo sudarymo paprastumo. Taip pat, mokslinėje literatūroje (Abu-Abbas, 2014) teigiama, jog pinigų srautų ataskaita dažniausiai sudaroma netiesioginiu būdu, kadangi šiuo būdu parengtos ataskaitos analizė informacijos vartotojams yra lengvesnė bei yra atskleidžiami skirtumai tarp grynojo pelno (nuostolių) ir pagrindinės veiklos grynųjų pinigų srautų.

Pinigų srautų sudarymo būdas tiesioginiu arba netiesioginiu būdu aktualus tik pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymui ir pateikimui. Tiek 5-asis VAS, tiek 7-asis TAS nurodo, jog investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai ataskaitoje pateikiami tik tiesioginiu būdu. Investicinės veiklos pinigų srautai apima kapitalizuotas plėtros išlaidas, t. y. bet kurios rūšies ilgalaikio turto įsigijimą, kitų įmonių nuosavybės ar skolos priemonių įsigijimą, suteiktas paskolas trečiosioms šalims, išskyrus kredito įstaigas, įplaukas pardavus ilgalaikį turtą ir nuosavybės ar skolos priemones, bei trečiųjų šalių grąžintas paskolas (Avi, 2022). Investicinės veiklos pinigų srautų sudarymas tiesioginiu būdu pateikiamas 4 lentelėje.

4 lentelė

Investicinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu

	Investicinės veiklos pinigų srautai
+/-	Ilgalaikio turto įsigijimas (-) ir perleidimas (+)
+/-	Kitų subjektų nuosavybės ar skolos priemonių įsigijimas (-) ir perleidimas (+)
+/-	Paskolų suteikimas (-) bei suteiktų paskolų susigrąžinimas (+)
+	Gauti dividendai ir palūkanos
+/-	Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas (+) ir sumažėjimas (-)
=	Investicinės veiklos grynieji pinigų srautai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“ ir 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Finansinės veiklos pinigų srautai apima įplaukas iš akcijų ar kitų įmonės kapitalą identifikuojančių priemonių ir obligacijų išleidimo, paskolų ar bet kokio kito trumpalaikio arba ilgalaikio finansavimo, išmokas akcininkams, savų akcijų išpirkimą ar dividendų mokėjimą, gautų paskolų grąžinimą bei lizingo ir veiklos nuomos mokėjimus (Avi, 2022).

5 lentelė

Finansinės veiklos pinigų srautai, sudaryti tiesioginiu metodu

	Finansinės veiklos pinigų srautai
+	Akcijų ar kitų nuosavybės priemonių išleidimas, savininkų įnašai nuostoliams padengti
-	Akcijų ar kitų nuosavybės priemonių supirkimas, akcininkams išmokėti dividendai
+	Gautos paskolos, išleistos obligacijos
-	Grąžintos paskolos, sumokėtos palūkanos, obligacijų išpirkimas, lizingo ir (arba) veiklos nuomos (pagal TFAS) mokėjimai
+/-	Kitos piniginės įplaukos (+) ir išmokos (-)
=	Finansinės veiklos grynieji pinigų srautai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“ ir 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatantys standartai pažymi, jog investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai, pavyzdžiui, palūkanų ar dividendų įplaukos ir išmokos, gali būti klasifikuojamos ir kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai, jeigu tokie pinigų srautai gali būti priskirti įmonės pagrindinei veiklai. Remiantis apskaitos standartais, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymas tiesioginiu būdu reiškia, jog pinigų srautai iš

investicinės ir finansinės veiklos atvaizduojami tik tuo atveju, kai yra faktiškai gauti arba faktiškai atlikti mokėjimai grynaisiais pinigais.

Apibendrinant, pinigų srautų ataskaita apima tik grynujų pinigų operacijas, grupuojamas į pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautus. Pinigų srautų grupavimas informacijos vartotojams atskleidžia, kuri įmonės veikla generuoja pagrindinius pinigų srautus. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad pinigų srautų ataskaita suteikia galimybę įvertinti įmonės galimybes uždirbti pinigų srautus iš pagrindinės veiklos ir parodo išorės finansavimo šaltinių poreikį kasdienei veiklai vykdyti.

1.1.3. Pagrindiniai skirtumai sudarant pinigų srautų ataskaitą pagal LFAS ir TFAS

Siekiant įvertinti LFAS ir TFAS standartų įtaką pinigų srautų ataskaitos sudarymui, svarbu nustatyti pagrindinius skirtumus tarp nagrinėjamų apskaitos standartų nuostatų. Pagal LFAS, finansinių ataskaitų struktūra yra griežtai apibrėžta ir standartizuota. Kita vertus, TFAS finansinių ataskaitų struktūros neapibrėžia ir suteikia lankstumo. 5-ajame VAS nurodyta, jog įmonės, kurios, pagal teisės aktų nustatytą tvarką finansines ataskaitas skelbia Juridinių asmenų registre, pinigų srautų ataskaitą privalo rengti pagal 5-ajame VAS griežtai apibrėžtą ir standartizuotą pinigų srautų ataskaitos formą. Taip pat, 5-ajame VAS nurodoma, jog savo nuožiūra negalima įterpti ar panaikinti pinigų srautų ataskaitoje nurodytų straipsnių ar keisti jų pavadinimų. 5-asis VAS išskiria tik du išimtinis atvejus, kai privalomieji pinigų srautų ataskaitos straipsniai gali būti išskaidyti į smulkesnes sudėtinės dalis, jei standartizuotoje pinigų srautų ataskaitos formoje nurodytų sumų nebūtų įmanoma pakankamai atskleisti įmonės aiškinamajame rašte:

- straipsnių detalizacija būtina dėl įmonės veiklos specifikos;
- straipsnių detalizacija būtina dėl tikros ir teisingos informacijos pateikimo.

Pagal LFAS, kiekviena įmonė savo apskaitos politikoje privalo nurodyti, kaip klasifikuoja gautus arba sumokėtus dividendus bei gautas arba sumokėtas palūkanas. Taip pat, kitos veiklos pinigų srautų, piniginių išmokų įsigijus arba piniginių įplaukų pardavus įsigytus vertybinius popierius ar kitas investicijas klasifikavimas priklauso nuo operacijos pobūdžio ir (arba) apskaitos politikos. Reikalavimas susijęs su tuo, jog nurodyti straipsniai gali būti klasifikuojami kaip pagrindinės, investicinės arba finansinės veiklos pinigų srautai, pagal įmonės veiklos specifiką, arba klasifikavimas gali priklausyti nuo atliktos operacijos pobūdžio. Įmonės pasirinktas ir apskaitos politikoje apibrėžtas pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdas yra taikomas nuolat, išskyrus tuos atvejus, kai įmonė negali teisingai atskleisti pinigų srautų. Būtina atkreipti dėmesį, jog pagal 7-ąjį TAS, įmonė pinigų srautų ataskaitos straipsnius klasifikuoja ir pateikia taip, kaip tinkamiausia pagal įmonės veiklą ir nenurodo klasifikacijos apibrėžti apskaitos politikoje.

Remiantis 7-ojo TAS reikalavimais, faktiškai sumokėtas pelno mokestis turi būti atskleidžiamas atskirai pagrindinės veiklos pinigų srautų dalyje, nepaisant to, ar pinigų srautų ataskaita sudaroma tiesioginiu ar netiesioginiu būdu. Taip pat, 7-asis TAS nurodo, jog pelno mokestis gali būti klasifikuojamas kaip investicinės ar finansinės veiklos subjektas, jeigu įmanoma susieti su konkrečiu sandoriu, sukūrusiu pinigų srautus, kurie klasifikuojami kaip investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai. Remiantis 5-uoju VAS, pelno mokestis atskleidžiamas prie pagrindinės veiklos, kaip „*Sumokėti į biudžetą mokesčiai*“, jeigu pinigų srautų ataskaita sudaroma tiesioginiu būdu, arba kaip „*Pelno mokesčio įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)*“, jeigu pinigų srautų ataskaita sudaroma netiesioginiu būdu.

Būtina atkreipti dėmesį, jog pagal LFAS pinigų srautų ataskaita, parengta netiesioginiu būdu, sudaroma pradedant nuo grynojo pelno (nuostolio), o pagal TFAS įmonės turi galimybę pinigų srautų ataskaitos sudarymą pradėti nuo grynojo pelno (nuostolių) arba nuo pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą. Sudarant pinigų srautų ataskaitą, pagal TFAS, lankstumo suteikia tai, jog TFAS griežtai neapibrėžia pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo formos, kas leidžia detalizuoti einamaisiais ir praėjusiais finansiniais metais aktualius nepiniginius sandorius pagal jų pobūdį, taip padidinant pinigų srautų ataskaitos informacijos naudingumą. Tačiau, LFAS, dėl griežtos pinigų srautų ataskaitos formos, nesuteikia galimybės detaliai atskleisti nepiniginių sandorių įtakos grynajam pelnui (nuostoliui).

Kiaupaitė-Grušnienė ir Alver (2019) atliko Baltijos šalių įmonių tyrimą, kurio metu buvo analizuojamos NASDAQ Baltic biržoje kotiruojamos įmonės, kurių finansinė atskaitomybė ruošama pagal TFAS. Atlikto tyrimo metu buvo nustatytas gautų ir sumokėtų palūkanų bei gautų ir išmokėtų dividendų klasifikavimas. Tyrimo rezultatai atskleidė, jog gautų palūkanų klasifikacija kiekvienoje iš Baltijos šalių skiriasi – 80 proc. Estijoje veikiančių įmonių, 75 proc. Lietuvoje veikiančių įmonių ir 60 proc. Latvijoje veikiančių įmonių yra linkusios gautas palūkanas priskirti investicinės veiklos pinigų srautams. Taip pat, 57 proc. Estijos įmonių, 58 proc. Lietuvos įmonių ir 40 proc. Latvijos įmonių sumokėtas palūkanas priskiria pagrindinės veiklos pinigų srautams. Gautų dividendų pajamos Baltijos šalių įmonėse didžiąja dalimi klasifikuojamos kaip investicinės veiklos pinigų srautai. Gautus dividendus 80 proc. Estijoje veikiančių įmonių ir 100 proc. Lietuvoje veikiančių įmonių priskiria investicinės veiklos pinigų srautams. Tuo tarpu, tyrime dalyvavusios Latvijoje veikiančios įmonės tiriamuoju laikotarpiu negavo pajamų iš dividendų. Sumokėti dividendai visose tyrime dalyvavusių Baltijos šalių įmonėse priskiriami finansinės veiklos pinigų srautams.

Atliktas Baltijos šalių įmonių tyrimas atskleidžia, jog apskaitos standartams suteikiant lankstumo klasifikuoti įplaukas ir išmokas, susijusias su palūkanomis ir dividendais, gali būti sumažintas finansinių ataskaitų tarpusavio palyginamumas. Pagal Tarptautinę apskaitos standartų

valdybą (*angl.* International Accounting Standards Board – IASB), finansinių ataskaitų palyginamumas – svarbiausia finansinės apskaitos informacijos savybė, didinanti finansinės informacijos naudingumą. Pinigų srautų ataskaita plačiai naudojama vidaus ir išorės informacijos vartotojų, dėl išsamios informacijos apie įmonės pasirinktą finansavimo strategiją, priimtus investicinius sprendimus, pagrindinės veiklos efektyvumą, mokumą, likvidumą ir ateities perspektyvas. Tačiau įmonių grupę sudarančių įmonių atskirose finansinėse ataskaitose pateikta informacija yra nepakankama, kadangi nesuteikia galimybės įvertinti įmonių grupės ekonominės ir finansinės padėties. Taip atsitinka todėl, jog įmonių grupės įmonių atskirosiose finansinėse ataskaitose atvaizduojami ne tik rezultatai iš sandorių su trečiosiomis šalimis, bet ir patronuojamosios įmonės ir jos patronuojamųjų įmonių tarpusavio ryšiai. Konsoliduotose finansinėse ataskaitose pateikiamas objektyvus įmonių grupės įmonių veiklos rezultato ir finansinės padėties vaizdas (Issakova, Moldabekova, Kenzhibayeva, Alibekova ir Tuleyeva, 2017). Todėl, tam, kad grupės įmonių atskirosios finansinės ataskaitos suteiktų informaciją apie tikrąją įmonių grupės įmonių veiklą, veiklos rezultatą ir finansinę padėtį, finansinės ataskaitos turi būti konsoliduojamos (Antik, 2017).

1.2. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo reikalavimų identifikavimas

Sparčiai besivystanti ekonomika, didėjanti konkurencinė aplinka ir iškilusios finansinės problemos priverčia įmones ieškoti sprendimų plėsti savo verslą (Moiescu ir Golomoz, 2018). Siekiant išlikti dinamiškoje ir konkurencingoje rinkoje, verslo jungimas gali būti vienas iš įmonės vadovybės priimtų strateginių sprendimų (Moiescu ir Golomoz, 2018). Verslo jungimų strateginiai tikslai gali būti apibrėžti kaip didesnės rinkos dalies užsitikrinimas, konkurencijos sektoriuje sumažinimas, įsitvirtinimas naujose geografinėse arba technologinėse rinkose, akcijų vertės didinimas, reputacijos pagerinimas ir masto ekonomijos įgyvendinimas, siekiant didesnio pelno mažesnėmis sąnaudomis (Moiescu ir Golomoz, 2018; Thelisson, 2022).

Nagrinėjant konsoliduotąsias finansines ataskaitas, svarbu išskirti standartus, nustatančius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą ir pateikimą. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (*angl.* International Accounting Standards Board – IASB) 2011 m. gegužę paskelbė naują ir peržiūrėtą standartų rinkinį (žr. 6 lentelė), kuris žinomas kaip „konsolidavimo paketas“ (Lopes A. I. ir Lopes M., 2019). Naujai paskelbto rinkinio įsigaliojimo data Europos Sąjungoje buvo 2014 m. sausio 1 d. Naujai išleisti standartai – 10 TFAS, 11 TFAS (pakeitė 31 TAS) ir 12 TFAS, peržiūrėti ir naujomis redakcijomis pakeisti standartai – 27 TAS ir 28 TAS. Naujai paskelbto „konsolidavimo paketo“ rinkinio tikslas – spręsti konsolidavimo apskaitos ir atskleidimo

klausimus (Lopes A. I. ir Lopes M., 2019). Lietuvos finansinės atskaitomybės standartų sąsajos su tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais pateiktos 6 lentelėje.

6 lentelė

Verslo jungimų ir konsolidavimo apskaitą ir pateikimą nustatantys standartai

LFAS	TAS/TFAS
14-asis VAS „Verslo jungimai“	3-asis TFAS „Verslo jungimai“
16-asis VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patrunuojamąsias įmones“	10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“
37-asis VAS „Jungtinė veikla“	11-asis TFAS „Jungtinė veikla“
34-asis VAS „Segmentų atskleidimas finansinėse ataskaitose“	12-asis TFAS „Informacijos apie dalis kituose subjektuose atskleidimas“
15-asis VAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“	28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendrąsias įmones“

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lopes A. I. ir Lopes M., 2019, TAS, TFAS ir LFAS standartais.

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos rengiamos remiantis pagrindinėmis konsolidavimo procedūromis (Semenova, 2024; Issakova ir kt., 2017):

1. surenkami duomenys iš konsoliduojamų grupės įmonių;
2. nuosekliai sujungiami konsoliduojamų įmonių duomenys, t. y. sudedami analogiški grupės įmonių turto, įsipareigojimų, nuosavo kapitalo, pajamų ir sąnaudų straipsniai, taip sudarant jungtines (sumines) konsoliduojamų įmonių finansines ataskaitas;
3. eliminuojamos patrunuojančiosios įmonės investicijos į patrunuojamąsias įmones, balansine verte;
4. eliminuojama patrunuojančiajai įmonei priklausanti kiekvienos patrunuojamosios įmonės nuosavo kapitalo dalis, proporcinga patrunuojančiajai įmonei priklausančių akcijų daliai;
5. eliminuojamos visos įmonių grupės tarpusavio turto, įsipareigojimų, nuosavo kapitalo, pajamų ir sąnaudų operacijos ir nerealizuotas pelnas (nuostoliai);
6. jeigu įmonių grupės konsoliduotose finansinėse ataskaitose ankstesniais laikotarpiais buvo pripažintas prestižas, turi būti patikslinama prestižo vertė. Kiekvienais metais, prieš sudarant konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, prestižo vertė turi būti peržiūrima;
7. nustatoma nekontroliuojama dalis konsoliduojamų patrunuojamųjų įmonių ataskaitinio laikotarpio pelne (nuostoliuose). Pakitus proporcingai nuosavybės daliai, kurios patrunuojamoji įmonė tiesiogiai ir netiesiogiai nekontroliuoja, turi būti atliktos korekcijos, siekiant tinkamai atvaizduoti nekontroliuojamą dalį ataskaitinio laikotarpio pelne (nuostoliuose);
8. konsoliduotoji patrunuojamųjų įmonių grynojo turto nekontroliuojama dalis parodoma konsoliduotame balanse atskirai nuo patrunuojančiosios įmonės akcininkų

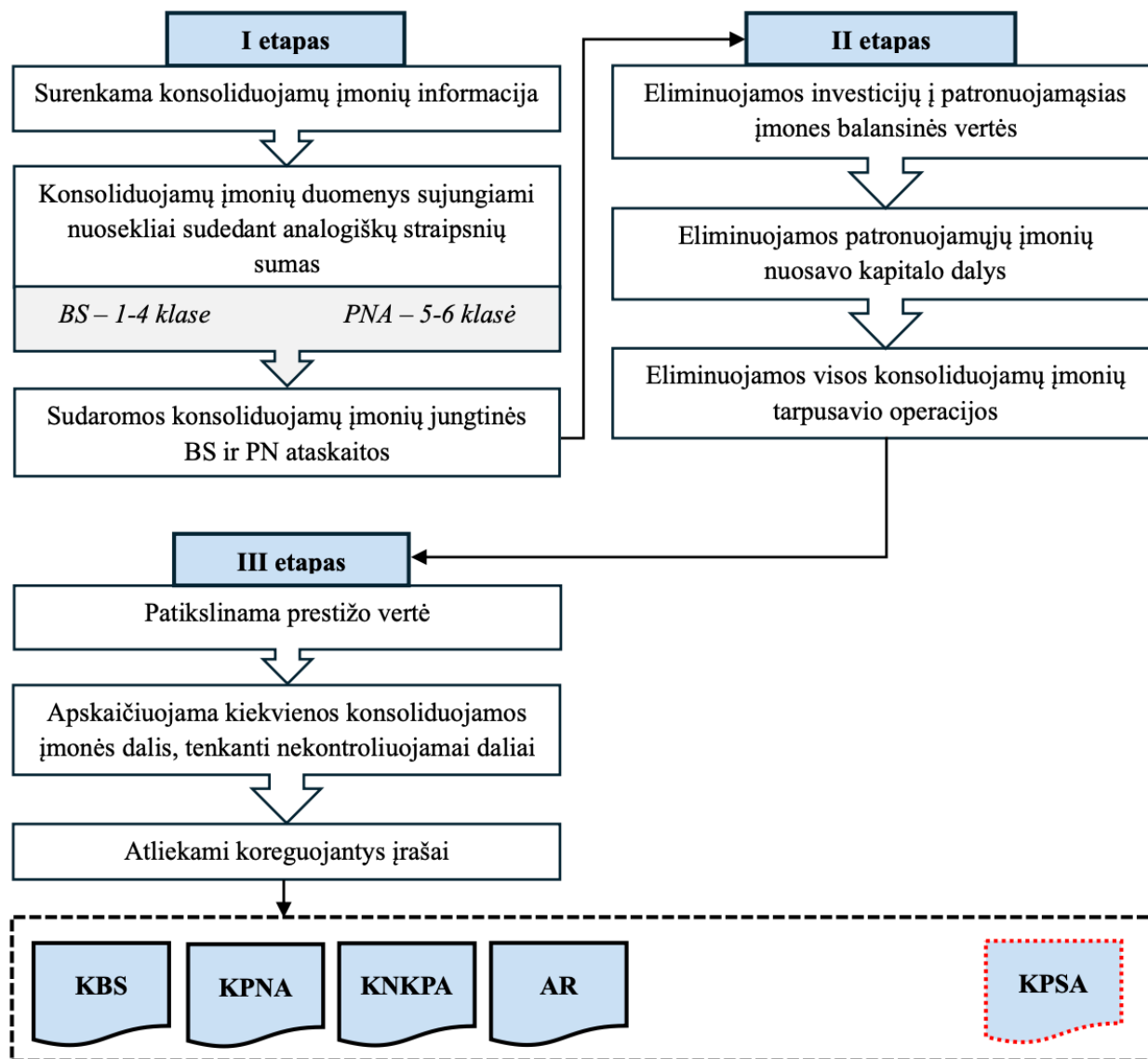
nuosavybės. Pakitus proporcingai nuosavybės daliai, kurios patrunuojamoji įmonė tiesiogiai ir netiesiogiai nekontroliuoja, turi būti atliktos korekcijos, siekiant tinkamai atvaizduoti nekontroliuojamą dalį balanse;

9. atliekami koreguojantys įrašai.

Remiantis pagrindinėmis konsolidavimo procedūromis, parengta konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo metodika, kuri pateikiama 1 paveiksle.

1 paveikslas

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo metodika



Čia: BS – balansas; PNA – pelno (nuostolių) ataskaita; KBS – konsoliduotasis balansas; KPNA – konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita; KNKPA – konsoliduotoji nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita; AR – finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas; KPSA – konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Semenova, 2024, Issakova ir kt., 2017.

Atlikus standartų palyginamąją analizę nustatyta, kad konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo principai bei pagrindinės charakteristikos pateiktos 16-ajame verslo

apskaitos standarte „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“ (toliau tekste – 16-asis VAS) ir 10-ajame tarptautiniame finansinės atskaitomybės standarte „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ (toliau tekste – 10-asis TFAS). Vis tik šiuose, o ir kituose apskaitos standartuose teikiama itin nedidelė informacijos apie konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitų sudarymą apimtis.

Kaip teigia Filipova, Zapryanova, Atanasov ir Marinova (2023) – sudarant pinigų srautų ataskaitą, standartuose apibrėžti pernelyg bendri reikalavimai, įmonėms sukuriantys galimybę subjektyviai pažiūrėti į pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos klasifikavimą, taip pat, trūksta pakankamai išsamių reikalavimų, susijusių su informacijos apie ataskaitos turinį atskleidimu, ir didžioji dalis įmonių neskiria pakankamai dėmesio tam, kad pinigų srautų ataskaita būtų parengta kokybiškai. Reikia pritarti, kad šiuo metu vis dar trūksta tiek teorinių, tiek empirinių tyrimų, susijusių su pinigų srautų klasifikavimu, atskleidimu ir panaudojimu. Taip pat, būtina pažymėti, jog sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą, procesas apsunkinamas tarpusavio operacijų sandorių eliminavimu, valiutų skirtumais tarp grupės įmonių ar verslo jungimų ir pardavimų apskaitymu ir atvaizdavimu konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje. Atsižvelgiant į tai, pastebimas tiek teorinių, tiek empirinių tyrimų, poreikis, ne tik sudarant atskiras, bet ir konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas.

Konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita yra viena svarbi įmonių grupių finansinės atskaitomybės dalis. Mokslinėje literatūroje (Kiaupaite-Grušnienė ir Alver, 2019) teigiama, jog finansinių ataskaitų informacijos vartotojams pinigų srautų ataskaita yra naudinga siekiant gauti duomenų apie grynąjį pinigų judėjimą įmonėje, kadangi pinigai – tai gyvybiškai svarbus verslo subjekto ištekliai. Siekiant pritraukti užsienio investuotojus, būtina teisingai sudaryti pinigų srautų ataskaitą ir tinkamai atvaizduoti pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pokyčius, kadangi investuotojai suinteresuoti investuoti į įmonę, atsižvelgiant į jos mokumą, galimybes pritraukti lėšas ir tinkamai valdyti pinigų srautus (Turaev ir kt., 2024). Taigi, konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita yra reikšminga įmonių grupės vadovybei priimant ekonominius, strateginius ir valdymo sprendimus, todėl turi apimti aktualią, tikslią ir teisingą informaciją, parengtą taip, kaip tai numato finansinės atskaitomybės standartai.

Konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita gali būti sudaroma dviem metodais – tiesioginiu ir netiesioginiu. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą sudarant tiesioginiu būdu, įtraukiamos visos įmonių grupės įmonių piniginės įplaukos ir išmokos, išskyrus tarpusavio operacijų pinigines įplaukas ir išmokas. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą sudarant netiesioginiu būdu, pagrindinės veiklos pinigų srautų apskaičiavimas gali būti atliekamas dviem būdais:

- sudedant atskirų grupės įmonių parengtų pinigų srautų ataskaitų duomenis ir koreguojant tarpusavio operacijomis; arba

- koreguojant konsoliduotąjį grynąjį pelną (nuostolį) nepiniginiais sandoriais, prieš nekontroliuojamos / mažumos dalies (toliau tekste – nekontroliuojama dalis) išskyrimą, ir pasitelkiant konsoliduotojo balanso straipsnių pokyčių duomenis.

Konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita atvaizduoja visos įmonių grupės įmonių pinigų srautą, išskyrus pinigines įplaukas ir išmokas, susijusias su grupės įmonių tarpusavio operacijomis. Taip pat, būtina pabrėžti, jog 16-asis VAS pateikia konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo formų pavyzdžius, sudarant konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą tiek tiesioginiu, tiek netiesioginiu metodu. Tačiau, 7-asis TAS konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo formos nepateikia.

Remiantis 16-uoju VAS ir 7-uoju TAS, per einamuosius finansinius metus atlikto verslo jungimo, kai įgyta kitos įmonės kontrolė, įtaka konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje turi būti atvaizduota kaip investicinės veiklos pinigų srautai. Pagal 16-ąjį VAS ir 7-ąjį TAS, įgyta teisė daryti lemiamą poveikį, investiciniuose pinigų srautuose atvaizduojama kaip už akcijas ar kitas nuosavybės priemones sumokėtų pinigų ir patronuojamosios įmonės pinigų likučio, buvusio verslo jungimo datai, skirtumas. Pagal 7-ąjį TAS, patronuojamoji įmonė turi atskleisti:

- bendrą sumokėtą atlygį ir kokią dalį sumokėto atlygio sudaro grynieji pinigai;
- verslo jungimo datai patronuojamoje įmonėje buvusių grynųjų pinigų sumą;
- patronuojamosios įmonės turto ir įsipareigojimų sumas, į kurias neįtraukti grynieji pinigai, verslo jungimo datai.

Taip pat, 6-asis verslo apskaitos standartas „Aiškinamasis raštas“ (toliau tekste – 6-asis VAS) nurodo, kad per finansinius metus įgijus teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, aiškinamajame rašte privaloma atskleisti įgytų akcijų skaičių ir įsigijimo savikainą.

Remiantis 7-uoju TAS, pasikeitus patronuojamosios įmonės priklausomos nuosavybės dalies dydžiui, kai nėra prarandama kontrolė, pokytis turi būti atvaizduojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautas, išskyrus išimtiniais atvejais, kai patronuojamoji įmonė yra investicinis subjektas. Taigi, keičiantis turimų patronuojamosios įmonės balsų skaičiui, neprarandant kontrolės, pinigų srautai turi būti klasifikuojami kaip finansinės veiklos pinigų srautai ir apskaitomi kaip nuosavybės sandoris, remiantis 10-ojo TFAS nuostatomis. Taip pat, 7-asis TAS nurodo, jog pinigų srautai, praradus kontrolę, nėra atimami iš pinigų srautų, susidariusių įgijus kontrolę, t. y. kontrolės įgijimas ir praradimas konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje parodomi atskirai. Tačiau, 16-asis VAS neapibrėžia nuosavybės dalies pokyčių atvaizdavimo konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje.

Remiantis konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatančių standartų analize, 7-ojo TAS nuostatose apibrėžiami tik investicijų į patronuojamąsias, asocijuotąsias ir bendrąsias įmones bei nuosavybės dalių patronuojamosiose įmonėse ir kituose

verslo vienetuose pokyčius atspindintys reikalavimai. Taip pat, 16-ojo VAS nuostatose nurodoma, kokiais metodais gali būti sudaromos ataskaitos (tiesioginis arba netiesioginis metodas), taip pat, atskleidžiama, jog turi būti parodytos visos įmonių grupės įplaukos ir išmokos, išskyrus įmonių grupės tarpusavio įplaukas ir išmokas, bei nustatomas per ataskaitinį laikotarpį patronuojamosios įmonės įsigijimo atvaizdavimas konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, jog sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, turi būti remiamasi bendraisiais atskirosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principais. Nepaisant to, jog konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita yra sudaroma remiantis bendraisiais atskirosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principais, lyginant konsoliduotųjų ir atskirųjų pinigų srautų ataskaitų formas, tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS, pastebimi minimalūs ataskaitų turinio skirtumai, kurie pateikiami 1 priede.

Atlikus konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatančių standartų analizę, galima teigti, jog konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo reikalavimai, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS yra pakankamai minimalūs. Todėl, galima daryti išvadą, jog trūksta detalaus teorinių reikalavimų apibrėžimo ir metodinių rekomendacijų, apibrėžiančių konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, tiek tiesioginiu, tiek netiesioginiu metodu, sudarymą ir pateikimą. Taip pat, pastebima, jog mokslinėje literatūroje analizuojama bendra konsoliduotoji finansinė atskaitomybė ir sudarymo principai, tačiau trūksta mokslinių tyrimų, kurie nagrinėtų konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą, pateikimą ir informacijos naudą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams. Siekiant nustatyti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo ištyrimo lygį, atliekama mokslinės literatūros šaltinių analizė.

1.3. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą nagrinėjančių mokslinės literatūros šaltinių analizė

Mokslinės literatūros, nagrinėjančios pinigų srautų ataskaitos teorinius aspektus ir sudarymo reikalavimus, analizė atskleidė, kad pinigų srautų ataskaita suteikia informacijos apie įmonės pasirinktą finansavimo strategiją, priimtus investicinius sprendimus, pagrindinės veiklos efektyvumą, mokumą, likvidumą ir ateities perspektyvas. Tam, kad suinteresuotosios šalys galėtų įvertinti įmonių grupės veiklą, veiklos rezultatus ir finansinę padėtį, finansinės ataskaitos turi būti konsoliduojamos. Mokslinėje literatūroje (Issakova ir kt., 2017; Antik, 2017; Semenova, 2024; Pelekh, Tenyukh ir Kholoka, 2021; Gluzova, 2015) gausu šaltinių, nagrinėjančių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės, kaip finansinių ataskaitų visumos, bendruosius sudarymo principus,

tačiau tik keletas mokslinės literatūros autorių (Antik, 2017; Turaev ir kt., 2024) nagrinėja konsoliduotųjų pinigų srautų sudarymą, pateikimą ir informacijos naudą.

Siekiant pateikti tikslią ir teisingą informaciją apie įmonių grupės veiklą, Issakova ir kt. (2017) analizuoja bendruosius konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo principus, kaip tai numato TFAS. Autoriai nagrinėja patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių ryšio nustatymo principus ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo ypatumus, pagal TFAS. Taip pat, Semenova (2024) nagrinėjant prestižo vertės nustatymą konsoliduotose finansinėse ataskaitose, kartu analizuoja ir verslo jungimo principus, konsolidavimo procesą ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, kaip finansinių ataskaitų visumos, sudarymo principus. Mokslinės literatūros šaltinyje teigiama, jog konsoliduotosios finansinės ataskaitos suteikia bendrą įmonių grupės finansinės būklės ir veiklos rezultatų vaizdą. Tokiu būdu įmonės vadovybė gali geriau valdyti turimus integruotus išteklius, verslo riziką, optimizuoti apmokestinimą bei finansų planavimą ir priimti pagrįstus ekonominius ir strateginius sprendimus. Taip pat, Semenova (2024) teigimu, investuotojams ir kreditoriams užtikrinamas informacijos išsamumas, skaidrumas ir nešališkumas.

Mokslinėje literatūroje teigiama, jog konsolidavimas – tai pakankamai kompleksiška ir sudėtinga procedūra. Pelekh ir kt. (2021) nagrinėja konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principus, įskaitant kontrolės apibrėžimą, konsolidavimo metodologiją ir pagrindinius reikalavimus konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti. Autoriai susistemina pagrindines problemas, kylančias sudarant ir pateikiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas – pakankamai sudėtinga finansinių ataskaitų paruošimo metodika ir aiškių praktinių nurodymų, kaip taikyti TFAS reikalavimus konsolidavimui, trūkumas. Gluzova (2015) nagrinėjo sąlygas, kurioms esant įmonė gali taikyti konsolidavimo išimtį, nurodytas TFAS. Atliktas tyrimas parodė, jog patronuojamosios įmonės galima nekonsoliduoti dėl jos nereikšmingos įtakos įmonių grupei. Taip pat, konsolidavimo išimtis galima, jeigu patronuojamoji įmonė priklauso didesnei grupei, kuri teikia konsoliduotąsias finansines ataskaitas ir jeigu patronuojanti įmonė atitinka investicinio subjekto apibrėžimą.

Kita vertus, Antik (2017) nagrinėja ne tik bendrąjį konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, tačiau atskirai išskiria ir analizuoja kiekvieną finansinių ataskaitų rinkinį sudarančią ataskaitą. Mokslinės literatūros šaltinyje teigiama, jog konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita yra esminė didelių įmonių grupių finansinės atskaitomybės dalis, paaiškinanti įmonių grupės likvidumo kitimo priežastis, suteikiant investuotojams naudingos informacijos sprendimų priėmimui, kartu prisidedant prie rinkų efektyvumo. Turaev ir kt. (2024) atliktame tyrime aprašo konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos apskaitos tvarką, aptaria pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą, nagrinėja tiesioginį ir netiesioginį pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdą ir

valiutų kursų įtaką pinigų srautų ataskaitos sudarymui. Mokslinės literatūros šaltinyje teigiama, jog konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita suteikia išoriniams informacijos vartotojams teisingą ir skaidrią informaciją apie įmonių grupės pinigų srautus ir padeda priimti reikšmingus ekonominius sprendimus.

Taip pat, mokslinėje literatūroje nagrinėjama ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų analizės bei teikiamos informacijos vertė suinteresuotosioms šalims. Karmanska ir Wisniewska (2020) nagrinėja konsoliduotųjų finansinių ataskaitų santykinę analizę. Autoriai teigia, jog konsoliduotųjų finansinių ataskaitų analizę turėtų būti atliekama naudojant kitokį analitinį metodą nei atskirųjų finansinių ataskaitų analizei. Pasiūlytoje koncepcijoje naudojamas 38 rodiklių rinkinys, apibūdinantis įmonių grupės pelningumą, mokėjimo galimybes, pinigų srautus ir įsiskolinimą. Pasiūlyta koncepcija, papildomai apima dvi rodiklių grupes, kurios yra specialiai skirtos įmonių grupių analizei – atskirų subjektų įtakos įmonių grupės rezultatui ir nekontroliuojamos dalies teisių koeficientai. Pateiktas rodiklių rinkinys gali būti naudingas analizuojant patrunuojančiąją įmonę ir jos vaidmenį įmonių grupėje, nustatant grupės priklausomybę nuo patrunuojančios įmonės ir riziką, su kuria gali susidurti visa grupė, jei patrunuojančioji įmonė susidurs su finansiniais sunkumais. Taip pat, Busari ir Bagudo (2021) analizuoja įmonių grupės atskirųjų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų informacijos lyginamąją vertę. Atlikti tyrimai parodė, jog tiek konsoliduotoji, tiek atskiroji finansinė atskaitomybė suteikia vertingos informacijos, tačiau nustatyta, jog konsoliduotoji informacija yra svarbesnė už atskirąją. Mioduchowska-Jaroszewicz (2023) nagrinėja įmonių grupės įmonių finansinius rezultatus, atvaizduotus atskirosiose ir konsoliduotose įmonių grupės finansinėse ataskaitose. Atliktas tyrimas parodė, jog daugiausiai įtakos įmonių grupės finansiniams rezultatams turi patrunuojančiosios įmonės finansiniai rezultatai.

Atlikus mokslinės literatūros šaltinių analizę, pastebima bendra tendencija nagrinėti konsoliduotojo finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo ypatybes, reikalavimus ir naudą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams. Taigi, galima teigti, jog dabartinėje mokslinėje literatūroje trūksta tyrimų, nagrinėjančių konsoliduotųjų pinigų srautų sudarymo ir pateikimo principus ir jų informacijos naudingumą finansinių ataskaitų informacijos vartotojams.

1.4. Praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalga

Atlikta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo nuostatų analizė atskleidė, jog ataskaitos sudarymo ir pateikimo reikalavimai, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, yra pakankamai minimalūs. Atsižvelgiant į tai, galima daryti prielaidą, jog trūksta praktinio apskaitos standartų taikymo išaiškinimų ir metodinių rekomendacijų, kurios tinkamai apibrėžtų konsoliduotosios

pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą. Sudarymo ir pateikimo praktinio taikymo išaiškinimų ir metodinių rekomendacijų trūkumas gali turėti įtakos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų palyginamumui, analizei ir informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Siekiant patvirtinti prielaidą, buvo atlikta Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, sudarymo ir pateikimo apžvalga (žr. 7, 8 ir 9 lentelė).

7 lentelė

Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo skirtumai

Pinigų srautų dalis	LFAS	TFAS
<i>Lietuvoje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		
Pagrindinė veikla	• Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos atliekamos tik nuo grynojo pelno (nuostolių) po mažumos dalies; • Išskiriama grynojo pelno (nuostolių) dalis, tenkanti mažumai, kuria koreguojamas grynasis pelnas (nuostolis) po mažumos dalies; • Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudose neįvertinama dotacijų ir subsidijų amortizacija, taip pat, dotacijų ir subsidijų amortizacijos eliminavimo atskirai išskirti neleidžia standartizuota konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos forma; • Nepiniginių sandorių korekcijose gali būti neatvaizduotas turto vertės sumažėjimas; • Nepiniginių sandorių korekcijose gali būti neatvaizduotas atsargų vertės nukainojimas (atstatymas) iki grynosios realizavimo vertės ir pokytis įvertinamas po atsargų vertės nukainojimo (atstatymo); • Sumokėtos palūkanos, dėl struktūrizuotos ataskaitos formos, pateikiamos kaip finansinės veiklos pinigų srautai; • Apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis gali būti atskleidžiamas prie finansinės ir investicinės veiklos sąnaudų eliminavimo arba prie kitų nepiniginių sandorių; • Atskleidžiamas balansinis pelno mokesčio įsipareigojimų pokytis, bet ne faktiškai sumokėtas pelno mokestis; • Kitų nepiniginių sandorių rezultatų eliminavimo straipsnis kiekvienoje įmonių grupės konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje gali susidaryti iš skirtingos, informacijos vartotojams reikšmingos, informacijos, kuri nedetalizuojama ir aiškinamajame rašte; • Įvertinant kitų gautinų sumų pokytį turi būti neįtraukiama suteikta paskolų dalis, tačiau kai kurių analizuotų įmonių grupių kitų gautinų sumų pokytis įvertintas kaip paskolų pokytis.	• Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos atliekamos skirtingai – nuo grynojo pelno (nuostolių), prieš nekontroliuojamą dalį, arba nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą; • Subsidijų ir dotacijų amortizacija gali būti atskleidžiama kartu arba atskirai su ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimu ir nematerialaus turto amortizacija; • Detaliai išskirti ir atskleisti nepiniginiai straipsniai todėl atsiranda skirtumų atskleidžiant nepiniginius sandorius; • Sumokėtos palūkanos atskleidžiamos skirtingai – prie pagrindinės veiklos arba finansinės veiklos pinigų srautų; • Išankstinių apmokėjimų pokytis gali būti atvaizduojamas skirtingai – kartu prie atsargų arba gautinų sumų pokyčio, arba gali būti atskleidžiamas atskiru straipsniu; • Nepiniginių sandorių korekcijose gali būti neatvaizduotas atsargų vertės nukainojimas (atstatymas) iki grynosios realizavimo vertės ir balansinis atsargų pokytis įvertinamas po atsargų vertės nukainojimo (atstatymo); • Atskleidžiamas pinigais sumokėtas pelno mokestis, bet ne balansinis pokytis; • Nepiniginių sandorių korekcijose gali būti neatvaizduotas atidėjinių nuostolingoms sutartims pasikeitimas ir gautinų sumų pokytis įvertinamas jau po suformuotų atidėjinių; • Visas pagrindinės veiklos pinigų srautų judėjimas per finansinius metus gali būti atskleidžiamas tik viename straipsnyje „Pinigų srautai iš įprastinės veiklos“. Detalesnė informacija pateikiama aiškinamajame rašte; • Atskleidžiami tęsiamos ir nutrauktos veiklos pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai.
<i>Užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		

7 lentelės tęsinys.

Pagrindinė veikla	• Grynojo pelno (nuostolių) ir nepiniginių sandorių korekcijų grynasis rezultatas gali būti atskleidžiamas vienu straipsniu kaip „Veiklos pelnas“ arba „Pagrindinės veiklos pinigų srautai“. Detalesnė informacija pateikiama aiškinamajame rašte; • Atsargų, gautinų ir mokėtinų sumų pokytis gali būti atskleidžiamas vienu straipsniu „Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas“. Detalesnė informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte; • Dividendų ir palūkanų pajamos iš asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių gali būti atskleidžiami atskirai nuo iš viso gautų dividendų ir palūkanų pajamų; • Gali skirtis sumokėtų palūkanų atskleidimas – prie pagrindinės arba finansinės veiklos pinigų srautų; • Pagrindinės veiklos pinigų srautuose gali būti neatskleidžiamas sumokėtas pelno mokestis ir sumokėtos palūkanos. Tokiu atveju informacija atskleidžiama kaip „Papildomi pinigų srautų duomenys“.
-------------------	--

Šaltinis: sudaryta autorės.

Praktinei konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalgai buvo pasirinktos didelės Lietuvos ir užsienio įmonių grupės, kurių pardavimo pajamos patenka į režį nuo 79 mln. eurų iki 98 885 mln. eurų. Buvo atlikta 5-ių Lietuvos įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudaromų pagal LFAS, 5-ių Lietuvos įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudaromų pagal TFAS ir 5-ių užsienio įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudaromų pagal TFAS, praktinio sudarymo ir pateikimo apžvalga. Analizuojamų įmonių grupių skaičių riboja duomenų apie įmonių grupių, kurių finansinės ataskaitos ruošiamos pagal LFAS, prieinamumas. Dėl informacijos konfidencialumo, Lietuvoje veikiančių įmonių grupių vienetų pavadinimai tyrime nėra atskleidžiami.

Duomenų analizės metu pastebėta, jog konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudarytų pagal TFAS, pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsniai nurodomi tik tie, kurie buvo aktualūs tik ataskaitiniams ir praėjusiems ataskaitiniams finansiniams laikotarpiams. Įmonių grupių pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pavadinimai skiriasi ir yra apibūdinami taip, kaip labiausiai priimtina įmonių grupei. Lyginant LFAS ir TFAS, TFAS detaliai atskleidžia nepiniginius sandorius, kuriais koreguojamas grynasis pelnas (nuostoliai) arba pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Atlikus konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudarytų pagal TFAS, analizę, pastebėta, jog ataskaitos straipsniai grupuojami nevienodai, pavyzdžiui, vienos įmonių grupių ataskaitose ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas ir nematerialaus turto amortizacija

apjungiamo kartu su dotacijų ir subsidijų amortizacija, kitose – atskleidžiama atskirai. Taigi, atliktos apžvalgos metu pastebėta, jog nėra vienodos metodikos, kokia informacija ir koku pjūviu turėtų būti atskleidžiama, todėl mažėja palyginamumas ir informacijos vartotojų priimamų sprendimų tikslumas. Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, parengtų pagal TFAS, turinio apžvalga pateikta magistro darbo 2 priede.

Konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudarytų pagal LFAS, informacijos analizė galima pasitelkus balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą ir finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą, kadangi standartizuota konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos forma riboja galimybes pateikti detalesnę informaciją pačioje ataskaitoje. Pavyzdžiui, ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo ir nematerialaus turto amortizacijos straipsnyje neįvertinama dotacijų ir subsidijų amortizacija, o šios informacijos pateikimą atskiru straipsniu riboja standartizuota ataskaitos forma. Atsižvelgiant į tai, nėra aišku, ar konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitoje teisingai atskleidžiamas dotacijų ir subsidijų pokytis. Taip pat, apžvalgos metu pastebėta, jog ne visų įmonių grupių vienetų finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose atskleista kitų nepiniginių sandorių informacija. Būtina atkreipti dėmesį, jog kitų nepiniginių sandorių straipsnyje gali būti pateikta reikšminga informacija, tokia kaip turto nurašymas, išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pokyčiai, suformuoti atidėjiniai, atsargų vertės sumažėjimas iki grynosios realizavimo vertės (atstatymas), dotacijų ir subsidijų pokytis ir kt.

Įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų apžvalgos metu pastebėta, jog konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje gali būti pateikta ne pilna informacija. Tai reiškia, jog vienu įmonių grupių ataskaitoje nurodytas atidėjinių pokytis įvertina visą balansinę atidėjinių sumą (pensijų ir panašių įsipareigojimų, mokesčių atidėjinių ir kitų atidėjinių), o kitų – tik mokesčių atidėjinių balansinį pokytį, neįvertinant likusių atidėjinių. Būtina pažymėti, jog kai kurių įmonių grupių konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos straipsnių pokytis ne visada gali būti tiksliai nustatytas, kadangi pokytis, nurodytas konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje gali nesutapti su atitinkamais konsoliduotojo balanso duomenimis. Taip pat, pastebėta, jog tokių straipsnių pokyčiai nėra atskleisti finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte.

Atsižvelgiant į Lietuvos ir užsienio įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų dalies apžvalgą, galima išskirti pagrindinius skirtumus tarp LFAS ir TFAS sudarymo ir pateikimo: LFAS struktūrizuota ataskaitos forma griežtai riboja pagrindinės veiklos pinigų srautų atskleidimą, kai tuo tarpu, TFAS suteikia lankstumo ir pagrindinės veiklos pinigų srautai gali būti atskleidžiami skirtingai – korekcijos pradedamos nuo grynojo pelno (nuostolių) prieš nekontroliuojamą dalį arba nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą. Taip pat, pagal TFAS, visas pagrindinės veiklos pinigų srautų pokytis gali būti detalizuojamas tik aiškinamajame rašte, sumokėtos palūkanos atskleidžiamos kaip finansinės arba

pagrindinės veiklos pinigų srautai, parodomas tik faktiškai sumokėtas pelno mokestis bei TFAS nurodo privalomą nutrauktos veiklos įtakos atskleidimą, kai LFAS tokio reikalavimo nenumato.

8 lentelė

Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo skirtumai

Pinigų srautų dalis	LFAS	TFAS
<i>Lietuvoje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		
Investicinė veikla	• Neišdetalizuojama, kiek gauta dividendų, kiek palūkanų, informacija atskleidžiama vienu bendru straipsniu; • Dotacijų ir subsidijų pokytis atskleidžiamas pagrindinės veiklos pinigų srautų dalyje.	• Gautos dotacijos ir subsidijos gali būti atskleidžiamos skirtingai – prie investicinės arba finansinės veiklos; • Investicinis turtas gali būti pateiktas viename straipsnyje kartu su ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimu / perleidimu, arba išskiriamas atskiru straipsniu; • Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas / perleidimas gali būti atskleidžiamas atskiru straipsniu nuo ilgalaikio nematerialiojo turto įsigijimo / perleidimo; • Darbuotojams ir kitiems fiziniams asmenims suteiktos / susigrąžintos paskolos gali būti atskleidžiamos atskiru straipsniu nuo bendrų įmonių grupės suteiktų / susigrąžintų paskolų.
Finansinė veikla	• Ilgalaikių finansinių įsipareigojimų ir trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas / grąžinimas atvaizduojami vienu straipsniu; • Atskleidžiamas bendras dividendų išmokėjimas, standartizuota forma neleidžia atskleisti dividendų mokėjimų mažumai.	• Gali būti atskirai išskiriamas sąskaitos perviršio grynas pokytis nuo bendrų įmonių grupės gautų / sugrąžintų paskolų; • Nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai gali būti atvaizduoti prie bendrai įmonių grupės išmokėtų dividendų arba išskirti atskira eilute „Nekontroliuojančiai daliai išmokėti dividendai“.
<i>Užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		
Investicinė veikla	-	• Ilgalaikio materialaus turto įsigijimas / perleidimas gali būti atskleidžiamas atskiru straipsniu nuo ilgalaikio nematerialaus turto įsigijimo / perleidimo; • Gauti dividendai gali būti atskleidžiami pagal šaltinio tipą (bendro pavaldumo, asocijuotų įmonių ir kitų ilgalaikių investicijų) arba gali būti atskleidžiami bendru straipsniu „Gauti dividendai“; • Verslo, patronuojamųjų ar asocijuotųjų įmonių įsigijimas ir pardavimas gali būti atvaizduojamas vienu straipsniu kaip grynas įsigijimų ir pardavimų sandorių rezultatas arba įsigijimo ir pardavimo sandoriai gali būti atskleidžiami atskirais straipsniais.
Finansinė veikla	-	• Dividendai, išmokėti patronuojančios įmonės akcininkams ir nekontroliuojamoms dalims gali būti atskleidžiami atskirai arba bendru straipsniu „Dividendų išmokėjimas“; • Atskiriami trumpalaikių nuo ilgalaikių finansinių skolų gavimai / grąžinimai.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo duomenų analizės metu nustatyta, jog investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų straipsnių pavadinimai yra apibrėžiami taip, kaip priimtinausia įmonių grupei, o informacija atskleidžiama ta, kuri buvo aktuali tik einamaisiais ir praėjusiais finansiniais metais. Lyginant LFAS ir TFAS, pastebimi gautų dotacijų ir subsidijų, ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimo ir perleidimo, suteiktų ir susigrąžintų paskolų bei ilgalaikių ir trumpalaikių finansinių skolų atskleidimo skirtumai. Pavyzdžiui, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai konsoliduotose pinigų srautų ataskaitose, sudarytose pagal LFAS, atskleidžiami pakankamai apibendrintai, kadangi detalesnės informacijos pateikimą riboja standartizuota konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos forma. Tuo tarpu, TFAS suteikia galimybę atskirti ilgalaikio materialaus turto įsigijimą ir perleidimą nuo ilgalaikio nematerialaus turto įsigijimo ir perleidimo, taip pat, gali būti detalizuojamos fiziniams asmenims suteiktos ir susigrąžintos paskolos ir atskiriamos nuo visų įmonių grupės suteiktų ir susigrąžintų paskolų. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, jog detalesnis investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų informacijos atskleidimas pateikiamas konsoliduotose pinigų srautų ataskaitose, parengtose pagal TFAS.

Sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą gali būti atskleista ir papildoma, į ankstesnį klasifikavimą neįtraukiama informacija. Konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje, taip pat, gali būti išskirtos nepiniginės investicinės veiklos ir papildomų pinigų srautų dalys (žr. 9 lentelė).

9 lentelė

Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų nepiniginės investicinės veiklos ir papildomų pinigų srautų duomenų atskleidimas

Pinigų srautų dalis	LFAS	TFAS
<i>Lietuvoje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		
Nepiniginė investicinė veikla	-	Gali būti pateikiamas papildomas atskleidimas dėl nepiniginių sandorių investicinės veiklos pinigų srautuose.
<i>Užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>		
Papildomi pinigų srautų duomenys	-	- Pateikiama konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą papildančioji informacija, pavyzdžiui, grynaisiais pinigais sumokėtos palūkanos ir pelno mokestis; - Pateikiama informacija apie verslo junginius – įsigyto turto ir įsigytų įsipareigojimų tikroji vertė.
Nepiniginė investicinė veikla	-	Gali būti pateikiamas papildomas atskleidimas dėl nepiniginių sandorių investicinės veiklos pinigų srautuose.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo duomenų analizė atskleidė skirtumus tarp konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų papildomos informacijos pateikimo. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, sudarytos pagal TFAS, suteikia informacijos apie įmonių grupės nepiniginę investicinę ir finansinę veiklą, kuri nedaro tiesioginio poveikio pinigų srautams. Informacijos atskleidimą nustato 7-asis TAS, kuris nurodo, jog investiciniai ir finansiniai sandoriai, kurie nedaro tiesioginio poveikio pinigų srautams, pavyzdžiui, turto įsigijimas lizingo ar veiklos nuomos būdu ar mainais į kitą turtą, skolos konvertavimas į nuosavybę, patronuojamosios įmonės įsigijimas išleidžiant akcijas ar dividendų išmokėjimas ne pinigais, turi būti atskleisti kitais būdais, kad finansinių ataskaitų informacijos vartotojai suprastų visą investicinės ir finansinės veiklos apimtį. Minėtos informacijos pateikimą konsoliduotuosiose pinigų srautų ataskaitose, sudarytose pagal LFAS, riboja standartizuotos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formos. Taip pat, 5-asis VAS nurodo, jog nepiniginiai investiciniai ir finansiniai sandoriai pinigų srautų ataskaitoje neturi būti atskleidžiami, tačiau 6-ajame VAS nurodoma, jog reikšmingos nepiniginių straipsnių sumos turi būti pateikiamos aiškinamajame rašte.

Magistro darbo 2 priede pateikta Lietuvos ir užsienio įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, parengtų pagal TFAS, turinio apžvalga atskleidžia, jog visų nagrinėjamų įmonių grupių vienetų informacija yra pateikiama skirtingai. Kiekvienos įmonių grupės ataskaitoje atskleidžiami skirtingi, tik tai įmonių grupei aktualūs, nepiniginių sandorių ir balansinių pokyčių straipsniai. Be to, pagrindinės veiklos pinigų srautai gali būti pateikti apibendrintai kaip „*Pagrindinės veiklos pinigų srautai*“ arba „*Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas*“, detalesnę informaciją atskleidžiant aiškinamajame rašte. Taip pat, pastebimi skirtumai investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų pateikime – straipsniai pateikiami pasirenkant skirtingą informacijos atskleidimo detalumą, kuris priklauso nuo įmonių grupės įpročių, sudarant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, ir pateiktos informacijos reikšmingumo. Nagrinėjant Lietuvos įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, parengtų pagal LFAS, pateikimą, pastebėta, jog pateikta pavyzdinė konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitos forma yra pakankamai siaura, kuri, vienos įmonių grupės ataskaitose gali neapimti tam tikrų transakcijų, o kitose – tų pačių transakcijų įtaka gali būti įvertinta ir pateikta. Šiuo pagrindu galima daryti išvadą, jog konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos palyginamumas mažėja tarp skirtingų įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudarytų vadovaujantis tuo pačiu apskaitos standartu ir jo metodinėmis rekomendacijomis. Atsižvelgiant į tai, reikalingos detalesnės struktūrizuotos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formos, siekiant padidinti informacijos palyginamumą, suteikiant skaidresnę ir informatyvesnę informaciją suinteresuotosioms šalims.

Atlikta praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalga atskleidė, jog metodinių rekomendacijų ir praktinio taikymo išaiškinimų trūkumas lemia skirtingą praktinį konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymą ir pateikimą. Skirtumai pastebimi lyginant ne tik skirtingus apskaitos standartus, bet ir skirtingų įmonių grupių konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, kurios sudaromos pagal LFAS, ir skirtingų įmonių grupių konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, kurios sudaromos pagal TFAS. Galima teigti, jog dėl šių skirtumų mažėja konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų palyginamumas ir analizės tikslumas, kurie gali sąlygoti informacijos vartotojų skirtingų sprendimų priėmimą. Atsižvelgiant į tai, tikslinga sukurti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodiką, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, aprašyti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo nuoseklumą, pasiūlyti struktūrizuotas ataskaitų formas, tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS ir TFAS, ir pateikti verslo subjektams.

2. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO METODIKOS ANALIZĖ

2.1. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo tyrimo metodikos architektūra

Ankstesnėje magistro darbo dalyje, siekiant parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodiką ir pasiūlyti struktūrizuotas ataskaitų formas, išanalizuoti ir apibendrinti mokslinės literatūros šaltiniai, atskirųjų ir konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymą ir pateikimą nustatantys apskaitos standartai ir Lietuvos Respublikos įstatymai. Taip pat, išanalizuoti ir apibendrinti pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodai, reikalavimai ir struktūra, išskirti pagrindiniai skirtumai sudarant pinigų srautų ataskaitą pagal skirtingus apskaitos standartus, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimai ir procedūros, konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodai, reikalavimai bei išskirti pagrindiniai skirtumai sudarant ataskaitas pagal skirtingus apskaitos standartus. Antrojoje magistro darbo dalyje aprašoma tyrimo metodika, siekiant apibrėžti tolimesnius magistro darbo tyrimo etapus ir struktūrą.

Tyrimo metodikos sudarymo etape suformuluota tema, apibūdintas tyrimo objektas, tikslas, uždaviniai ir tyrimo proceso eiga. Tyrimo tikslui pasiekti pagrindinis dėmesys skiriamas skirtingiems apskaitos standartams, kurie turi įtakos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikai. Metodologinis pagrindas remiasi 5-uju VAS, 16-uju VAS, 7-uju TAS, 10-uju TFAS ir kitais apskaitos standartais, apibrėžiančiais atskirųjų ir konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų rengimą, bei ekspertinio vertinimo rezultatais. Šiam tikslui sudarytas tyrimo modelis, kurio metu atliktas ekspertinis vertinimas ir parengta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, bei pasiūlytos struktūrizuotos ataskaitų formas, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS. Tyrimo duomenys ir tyrimo atlikimui išsikelti tikslai pateikiami žemiau:

Tyrimo tema. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų parengimas ir praktinio pritaikomumo vertinimas.

Tyrimo objektas. Skirtingų apskaitos standartų įtaka konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikai ir pateikimui.

Tyrimo tikslas. Remiantis moksline literatūra ir ekspertų įžvalgomis identifikuoti LFAS ir TFAS metodinių rekomendacijų, praktinio taikymo išaiškinimų trūkumo bei šių apskaitos standartų skirtumų įtaką konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui ir pateikimui, parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS

ir TFAS, sudarymo metodiką, pateikti siūlymą dėl struktūrizuotų ataskaitų formų ir įvertinti praktinį pritaikomumą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Pirmojo ekspertinio vertinimo metu apklausti ekspertus dėl apskaitos standartų skirtumų, metodologinių rekomendacijų ir praktinių taikymo išaiškinimų trūkumo įtakos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui ir pateikimui.
2. Parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodiką ir pateikti siūlymą dėl struktūrizuotų ataskaitų formų, atsižvelgiant į teorines apskaitos standartų metodines rekomendacijas ir ekspertinę nuomonę.
3. Antrojo ekspertinio vertinimo metu apklausti ekspertus dėl parengtos metodikos ir pasiūlytų struktūrizuotų ataskaitų formų racionalumo ir praktinio pritaikomumo.
4. Išanalizuoti ekspertų nuomones, įvertinti jų siūlymus dėl galimų parengtos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų trūkumų ir tobulintinų sričių. Atsižvelgiant į ekspertų nuomones, atlikti parengtos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų modifikavimą, siekiant padidinti praktinį pritaikomumą.

Tyrimo eiga. Magistro darbo tyrimas suskirstytas į tris etapus. Kiekvieno etapo rezultatai panaudojami sekančiame žingsnyje. Pirmajame etape atliekamas ekspertinis vertinimas, pasitelkiant pusiau struktūruotą interviu. Ekspertinio vertinimo metu siekiama gauti įžvalgų dėl metodinių rekomendacijų ir praktinio apskaitos standartų taikymo išaiškinimų trūkumo bei nustatyti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principus ir skirtumus, rengiant ataskaitas pagal skirtingus apskaitos standartus. Ekspertinio vertinimo metu gauti rezultatai naudojami tolimesniame magistro darbo etape, siekiant parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodiką ir pateikti siūlymą dėl struktūrizuotų ataskaitų formų.

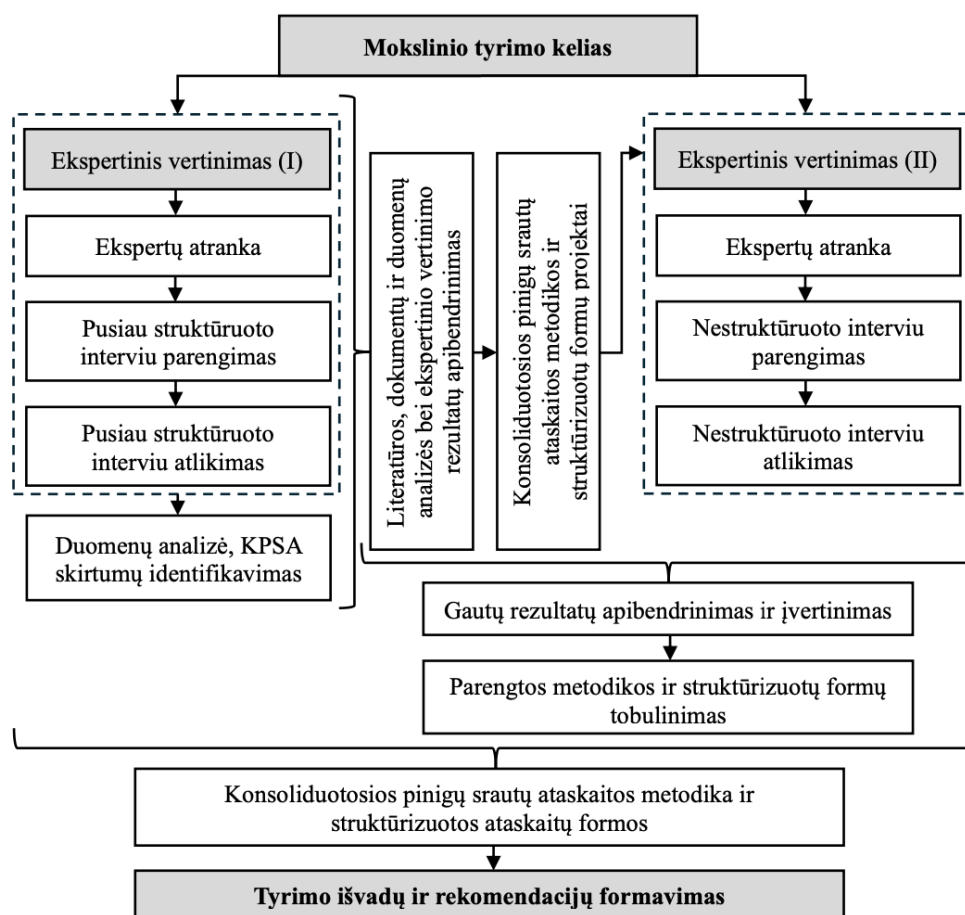
Antrajame tyrimo etape, remiantis mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės rezultatais, parengtas konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos projektas, tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS ir TFAS. Pagal mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės metu identifikuotus konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principus ir skirtumus, išskirtos ir aprašytos pagrindinės konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo procedūros. Išnagrinėjus pirmajame magistro darbo dalyje surinktus duomenis, remiantis atskirųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo principais, sukurtos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo schemas. Parengtos schemas, aprašyti ir pateikti konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo procedūrų pavyzdžiai, suteikia galimybę suprasti konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo principus ir skirtumus. Remiantis pirmajame tyrimo etape atlikto ekspertinio vertinimo rezultatais, patobulintas konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos projektas. Taip pat, siekiant padidinti konsoliduotųjų pinigų srautų

ataskaitų palyginamumą, parengti konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų struktūrizuotų formų projektai.

Trečiajame tyrimo etape atliekamas ekspertinis vertinimas, pasitelkiant nestruktūruotą interviu. Tyrimo metu atrinkti ekspertai, kurie ruošia ir (arba) tikrina konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, pagal LFAS ir (arba) TFAS, bei ekspertai, kurie yra aktyvūs konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacijos vartotojai. Prieš atliekant nestruktūruotą interviu, atrinktiems ekspertams iš anksto pateikti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų projektai. Ekspertinio vertinimo metu siekiama atlikti parengtų konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų projektų racionalumo ir praktinio pritaikomumo vertinimą. Remiantis iš ekspertų gautomis įžvalgomis, koreguojami konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų projektai. Apibendrinus mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės ir ekspertinių vertinimų analizės rezultatus, parengiama galutinė konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS ir TFAS, sudarymo metodika ir galutinės struktūrizuotos ataskaitų formos.

2 paveikslas

Mokslinio tyrimo metodikos schema



Šaltinis: sudaryta autorės.

Remiantis tyrimo eigos aprašymu, suformuota mokslinio tyrimo metodikos schema (žr. 2 paveikslas).

2.2. Ekspertinis vertinimas

Mokslinės literatūros šaltiniuose (Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas, Dagytė, Martinaitytė, Leichteris, Malinauskienė, Višnevskas ir Žilionienė, 2009) apibrėžiama ekspertinio vertinimo sąvoka, metodas ir tikslas. Ekspertinio vertinimo sąvoka gali būti apibūdinta kaip apibendrinta ekspertų grupės nuomonė, kurios formavimui pasitelkiamos jų žinios, patirtis ir intuicija. Ekspertinio vertinimo metodas apibrėžiamas kaip procesas, skirtas suderinti skirtingas ekspertų nuomones ir priimti bendrą nuomonę. Ekspertinio vertinimo tikslas – sistemingai organizuoti, koduoti, struktūrizuoti ir interpretuoti eksperto žinias, taikant loginius ir matematinius metodus, siekiant išspręsti mokslinių tyrimų uždavinius.

Ekspertiniam vertinimui būtinos specifinės ekspertinės žinios ir patirtis, kurias turi tik nedidelė specialistų grupė (Baležentis ir Žalimaitė, 2011). Šiuo pagrindu, ekspertai gali suteikti kompetentingų praktinių įžvalgų, sudarant konsoliduotą pinigų srautų ataskaitą, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS. Atsižvelgiant į tai, buvo pasirinktas ekspertinio vertinimo metodas, kuriuo galima nustatyti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo principus ir skirtumus, rengiant ataskaitą pagal skirtingus standartus.

Remiantis mokslinės literatūros šaltiniais (Augustinaitis ir kt., 2009), ekspertinio vertinimo procese turi būti laikomasi nuoseklumo, todėl yra išskiriami ekspertinio vertinimo etapai:

1. mokslinės problemos formulavimas, retrospektyvinės analizės atlikimas bei tikslų ir uždavinių nustatymas;
2. ekspertinio vertinimo metodo ir ekspertų grupės sudarymas;
3. vertinimo kriterijų nustatymas;
4. pradinės ekspertinės informacijos surinkimas;
5. ekspertinio vertinimo suderinamumo įvertinimas;
6. ekspertinių vertinimų apibendrinimas.

Siekiant įgyvendinti tyrimo tikslą ir uždavinius, pasirinkti ekspertinio vertinimo metodai: pusiau struktūruotas interviu ir nestruktūruotas interviu.

2.2.1. Pusiau struktūruoto interviu metodas ir atlikimo eiga

Bitinas, Rupšienė ir Žydžiūnaitė (2008) teigia, jog, nepriklausomai nuo tyrimo strategijos, interviu yra laikomas esminiu duomenų rinkimo metodu, kuriuo siekiama sužinoti ekspertų patirtį ir nuomones tiriamu klausimu. Pusiau struktūruotas interviu sujungia struktūrizuotą ir

nestruktūrizuotą interviu formatą, pasitelkiant atviro tipo klausimus, atsiranda galimybė užduoti papildomus klausimus, remiantis respondento atsakymais (Dikko, 2016). Taip pat, Bitinas ir kt. (2008) teigia, jog pusiau struktūruotas interviu grindžiamas iš anksto sudarytu planu, kuriame nurodyti konkretūs klausimai ir jų pateikimo tvarka, tačiau tyrimo metu tyrėjas turi galimybę užduoti papildomų, plane nenumatytų klausimų, jei tai gali padėti gauti vertingesnės informacijos ir praturtinti tyrimą. Interviu pagalba siekiama išanalizuoti ekspertų patirtis, nuomones ir gauti įžvalgų, siekiant geriau suprasti praktinius konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principus bei skirtingų standartų įtaką ataskaitos sudarymui ir pateikimui. Atsižvelgiant į tai, tiriamieji klausimai nagrinėjami kokybiniu tyrimo metodu, atliekant pusiau struktūrizuotą interviu su ekspertais, turinčiais patirties, rengiant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, pagal LFAS ir (arba) TFAS.

Augustinaitis ir kt. (2009) apibrėžia, jog ekspertų grupė yra formuojama vadovaujantis pagrindiniu principu – ekspertai turi būti pajėgūs patikimai ir efektyviai spręsti tyrime analizuojamą problemą. Ekspertų grupės narių savybės turi atspindėti jų, kaip specialistų, kvalifikaciją, kuri daro įtaką tyrimo rezultatų kokybei. Viena pagrindinių ekspertų savybių – kompetencija. Atsižvelgiant į tai, ekspertų pasirinkimas yra pagrįstas žemiau nurodytais atrankos kriterijais:

- ekspertai turi išsilavinimą, žinias, patirtį ir supratimą apie konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą;
- ekspertai aktyviai dalyvauja sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas;
- ekspertai turi patirties sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas pagal LFAS arba pagal TFAS, arba tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS;
- ekspertai rengia ir (arba) tikrina konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas ne mažiau kaip 5 metus.

Augustinaitis ir kt. (2009) teigia, jog siekiant užtikrinti ekspertinio vertinimo tikslumą ir patikimumą, ekspertų grupė turėtų būti suformuota iš ne mažiau kaip 5 ekspertų, o didžiausias vertinimo tikslumas pasiekiamas sudarant 5-9 ekspertų grupę. Remiantis moksline literatūra, apklausus nuo 6 iki 8 ekspertų, pasiekiamas 83 proc. rezultatų tikslumas, o esant didesniai ekspertų skaičiui, gautų rezultatų tikslumas nesikeičia (Yusoff, 2019). Magistro darbo tyrime sutiko dalyvauti 6 ekspertai, kurie sudaro ir (arba) tikrina konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas pagal LFAS ir (arba) TFAS (žr. 10 lentelė). Atsižvelgiant į dalyvavusių ekspertų skaičių, galima teigti, jog šio tyrimo atveju ekspertų skaičius yra pakankamas siekiant gauti tikslius tyrimo rezultatus, pasiekti tyrimo tikslą ir įgyvendinti tyrimo uždavinius.

10 lentelė

Ekspertinio vertinimo, atliekamo pusiau struktūruoto interviu būdu, dalyviai

Ekspertas	Atstovaujamas sektorius	Pareigybė	Patirtis sudarant ir (arba) tikrinant KPSA
1	Paslaugų	Audito direktorė, atestuota auditorė	Daugiau kaip 15 metų
2	Paslaugų	Audito bendrovės vadovė, atestuota auditorė	Daugiau kaip 20 metų
3	Žemės ūkio	Konsolidavimo ir ataskaitų teikimo skyriaus vadovė	Daugiau kaip 6 metai
4	Turizmo	Finansų kontrolierė	Daugiau kaip 5 metai
5	Žemės ūkio	Finansų kontrolės ir konsolidavimo ekspertas	Daugiau kaip 5 metai
6	Paslaugų	Partneris, atsakingas už apskaitos skyriaus darbą	Daugiau kaip 5 metai

Saltinis: sudaryta autorės.

Ekspertinio vertinimo metu siekiama gauti įžvalgų dėl metodinių rekomendacijų, detalių LFAS ir TFAS praktinio taikymo išaiškinimų trūkumo bei standartų skirtumų įtakos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymui ir pateikimui. Ekspertų įžvalgos naudojamos siekiant parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodiką ir struktūrizuotų ataskaitų formas. Pagal numatytus kriterijus atrinkti ekspertai – tai asmenys, dirbantys verslo organizacijose, kurie sudaro konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, ir asmenys, dirbantys audito bendrovėse, kurie tikrina sudarytas konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas. Ekspertai, dirbantys verslo organizacijose, pasirinkti dėl turimos ekspertinės patirties sudarant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas pagal LFAS ir (arba) TFAS ir turintys įžvalgų dėl šių standartų metodinių rekomendacijų ir praktinio taikymo išaiškinimų trūkumo, kurie lemia informacijos pateikimo skirtumus remiantis tuo pačiu apskaitos standartu. Ekspertai, dirbantys audito bendrovėse, pasirinkti dėl turimos ekspertinės patirties tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS ir turintys įžvalgų dėl šių standartų skirtumų įtakos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui ir pateikimui.

Pusiau struktūruotas interviu atliktas 2025 metų kovo mėnesį. Ekspertinio vertinimo, atliekamo pusiau struktūruoto interviu būdu, klausimai – konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo prielaidos ir skirtumų identifikavimas, rengiant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas pagal skirtingus apskaitos standartus. Klausimynas sudarytas remiantis pirmojoje magistro darbo dalyje atliktos praktinio konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalgos rezultatais. Klausimyną sudaro 4 dalys ir 11 klausimų, kurie suformuoti laikantis nuoseklumo – pirmiausia siekiama sužinoti apie konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo aspektus, išskiriant juos pagal veiklas, bei identifikuoti pagrindinius LFAS ir (arba) TFAS teorinės ir praktinės sudarymo ir pateikimo skirtumus. Ekspertiniam vertinimui sudarytas klausimynas buvo siunčiamas

elektroniniu paštu, suteikiant galimybę apgalvoti atsakymus į pateiktus klausimus ir tinkamai pasiruošti interviu. Pusiaus struktūruotas interviu buvo atliekamas naudojantis „Microsoft Teams“ platforma. Sudarytas klausimynas pateikiamas 3 priede.

Ekspertinis vertinimas pagrįstas prielaida, jog sprendimas gali būti priimtas tik įvertinus ekspertų nuomonių tarpusavio suderinamumą (Baležentis ir Žalimaitė, 2011). Dviejų ekspertų suderinamumas gali būti kiekybiškai įvertintas koreliacijos koeficientu, o kai tyrime dalyvavusių ekspertų yra daugiau nei du – grupės ekspertų suderinamumo lygis nustatomas naudojant konkordancijos koeficientą (Podvezko, 2005). Magistro darbo tyrime dalyvavusių ekspertų nuomonių suderinamumas nustatomas naudojant Kendall konkordancijos koeficientą W (Kendall, 1990). Kendall konkordancijos koeficiento reikšmės kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$). Reikšmė $W=0$ atspindi, kad ekspertų vertinimai nesutampa, kitaip tariant, ekspertai neturi vieningos nuomonės, o esant reikšmei $W=1$ – kad ekspertų nuomonė yra vieninga. Apibendrinus, jei konkordancijos koeficientas lygus nuliui, tai H_0 – ekspertų vertinimai prieštaringi, jei nelygus nuliui, tai H_1 – ekspertų vertinimai panašūs.

Konkordancijos koeficiento apskaičiavimas pradedamas nuo rangų sumų vidurkio skaičiavimo (Podvezko, 2005):

$$a = 0,5m(k + 1) \quad (3)$$

kai m – ekspertų skaičius, k – pateiktų alternatyvų skaičius.

Nuokrypių nuo rangų sumos vidurkio kvadratų suma lygi:

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left(\sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2, \quad (4)$$

kai a – rangų sumų vidurkis, x_{ij} – i -tojo eksperto j -tosios alternatyvos vertinimas (rangas), kai $i = 1, 2, \dots, m$ ir $j = 1, 2, \dots, k$.

Konkordancijos koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k)}, \quad (5)$$

kai m – ekspertų skaičius, k – pateiktų alternatyvų skaičius.

Apibendrinant, ekspertiniu vertinimu, atliekamu pusiau struktūruoto interviu būdu, siekiama išsiaiškinti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principus bei skirtumus, rengiant ataskaitą pagal skirtingus apskaitos standartus. Teorinių šaltinių ir ekspertinės analizės metu gauti rezultatai padės nustatyti metodinių rekomendacijų, praktinio

taikymo išaiškinimų trūkumo bei skirtumų tarp LFAS ir TFAS įtaką konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikai. Ekspertinio vertinimo tyrimas užbaigiamas rezultatų apibendrinimu ir metodinių rekomendacijų, praktinio taikymo išaiškinimų trūkumų bei pagrindinių standartų skirtumų įtakos nustatymu.

2.2.2. Nestruktūruoto interviu metodas ir atlikimo eiga

Nestruktūruotas interviu, dar vadinamas giluminiu interviu, vykdomas laisvesne forma. Siekiant gauti vertingų duomenų, pateikiami atviri, netiesioginiai klausimai, arba pateikiama tema, kuria prašoma pasisakyti ir pareikšti nuomonę, o klausimų formulavimą ir jų eigą lemia interviu metu išsiaiškinti dalykai (Tidikis, 2003). Nestruktūruoto interviu tikslas – respondentui suteikti galimybę pasidalinti savo praktine patirtimi, išsakyti nuomonę konkrečiai pasirinkta tema, gauti informaciją, kuri leistų suprasti respondento požiūrį ir rasti naujų tyrimo krypčių (Rupšienė, 2007). Galima išskirti šiuos nestruktūruoto interviu privalumus (Rupšienė, 2007):

- galima surinkti vertingos informacijos, sužinoti svarbių detalių, kurios neretai suteikia naujų įžvalgų;
- užmezgamas vizualus kontaktas su respondentu;
- galimybė nuodugniai išanalizuoti problemą;
- atskleidžiami ne tik kognityviniai bet ir emociniai respondentų atsakymų aspektai;
- tyrėjas turi galimybę paaiškinti užduodamus klausimus, kas padidina iš respondento gaunamos informacijos naudingumą;
- interviu gali būti lanksčiai pritaikytas prie skirtingų žmonių ar ypatingų aplinkybių.

Nestruktūruotas interviu vykdomas vadovaujantis iš anksto apgalvotu ir parengtu planu, kuriame tyrėjas numato tik pagrindinius ir įžanginius klausimus, pateikia esmines pokalbio temas, tačiau nekonkretizuoja klausimų formuluočių (Bitinas ir kt. 2008). Taip pat, Bitinas ir kt. (2008) teigia, jog tyrėjas klausimus formuluoja nestruktūruoto interviu metu, atsižvelgdamas į interviu eigą ir užsimezgsų ryšį su respondentu, todėl nestruktūruotas interviu reikalauja, kad tyrėjas gerai išmanytų tiriamąją temą ir turėtų gerus klausymo įgūdžius bei pakankamai patirties.

Rupšienė (2007) nestruktūruoto interviu sesiją apibrėžia kaip „<...> tiesioginis tyrėjo ir informanto kontaktas, kai imamas ir duodamas interviu.“ Ruošiantis nestruktūruoto interviu sesijai, tyrėjas turi suformuluoti interviu tikslą bei parengti pagrindinius ir įžanginius klausimus, pagal tyrimo temą, kurią siekia išsiaiškinti, kadangi iš anksto parengti esminiai klausimai susistemina interviu ir padaro jį išsamesnį (Rupšienė, 2007). Pagrindiniai ir įžanginiai klausimai turi būti parengti pagal tyrimo temą. Nestruktūruoto interviu sesijos metu surinkti duomenys yra transkribuojami ir iš interviu metu gautų duomenų yra parengiama tyrimo ataskaita (Rupšienė,

2007). Magistro darbo tyrimo dalyje nestruktūruoto giluminio interviu pagalba siekiama gauti ekspertų nuomones ir įžvalgas apie parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų projektus.

Ekspertinio vertinimo metu, atliekamo nestruktūruoto interviu būdu, siekiama gauti parengtos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų tobulinimo rekomendacijų ir praktinio pritaikomumo įžvalgų. Atsižvelgiant į tai, ekspertų pasirinkimas yra pagrįstas žemiau nurodytais atrankos kriterijais:

- parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos racionalumo ir pritaikomumo vertinimui:
 - ekspertai turi išsilavinimą, žinias, patirtį ir supratimą apie konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą;
 - ekspertai aktyviai dalyvauja sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas;
 - ekspertai turi patirties sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS;
 - ekspertai rengia ir (arba) tikrina konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas ne mažiau kaip 5 metus.
- parengtų struktūrizuotų ataskaitų formų racionalumo ir pritaikomumo vertinimui:
 - ekspertai turi išsilavinimą, žinias, patirtį ir supratimą apie konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą;
 - ekspertai ne mažiau kaip 5 metus yra aktyvūs konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacijos vartotojai.

Magistro darbo tyrime sutiko dalyvauti 3 ekspertai, kurie sudaro ir (arba) tikrina konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas ir 2 ekspertai, kurie ne mažiau kaip 5 metus yra aktyvūs konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacijos vartotojai (žr. 11 lentelė).

11 lentelė

Ekspertinio vertinimo, atliekamo nestruktūruoto interviu būdu, dalyviai

Ekspertas	Atstovaujamas sektorius	Pareigybė	Patirtis sudarant ir (arba) tikrinant arba naudojant KPFA informaciją
<i>Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos racionalumo ir pritaikomumo vertinimo dalyviai:</i>			
1	Paslaugų	Audito bendrovės partnerė, atestuota auditorė	Daugiau kaip 20 metų
2	Paslaugų	Audito padalinio vadovė, atestuota auditorė	Daugiau kaip 15 metų
3	Žemės ūkio	Vyriausioji finansų kontrolierė	Daugiau kaip 9 metai
<i>Struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų racionalumo ir pritaikomumo vertinimo dalyviai:</i>			
4	Žemės ūkio	Finansų direktoriaus pavaduotojas	Daugiau kaip 17 metų
5	Bankinis	Vyriausiasis analitikas, stambių verslo klientų skyrius	Daugiau kaip 10 metų

Šaltinis: sudaryta autorės.

Nestruktūruotas interviu buvo atliktas 2025 metų balandžio mėnesį. Nestruktūruoto interviu tikslas – apklausti ekspertus, įvertinti parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir pasiūlytų struktūrizuotų ataskaitų formų racionalumą ir pritaikomumą, gauti įžvalgų, kuriomis būtų galima patobulinti parengtą metodiką ir struktūrizuotas ataskaitų formas. Ekspertinio vertinimo metu, atliekamo nestruktūruoto interviu būdu, apklausiami ekspertai, kurie nedalyvavo pirmajame ekspertiniame vertinime. Nestruktūruoto interviu sesijai parengti įžanginiai ir esminiai klausimai, kurie buvo siunčiami elektroniniu paštu, suteikiant galimybę įsigilinti į parengtos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų projektus, apgalvoti atsakymus į pateiktus klausimus ir tinkamai pasiruošti nestruktūruoto interviu sesijai. Nestruktūruotas interviu buvo atliekamas naudojantis „Microsoft Teams“ platforma. Interviu įžanginiai ir esminiai klausimai pateikiami 9 ir 10 prieduose.

Apibendrinant, ekspertiniu vertinimu, atliekamu nestruktūruoto interviu būdu, siekiama atlikti parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir pasiūlytų struktūrizuotų ataskaitų formų racionalumo ir praktinio pritaikomumo vertinimą. Ekspertinis vertinimas užbaigiamas rezultatų įvertinimu ir apibendrinimu bei galutinės konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir galutinių struktūrizuotų ataskaitų formų parengimu.

3. KONSOLIDUOTOSIOS PINIGŲ SRAUTŲ ATASKAITOS SUDARYMO METODIKOS FORMAVIMAS

3.1. Ekspertinio vertinimo rezultatų analizė

Ekspertinio vertinimo metu siekiama gauti įžvalgų dėl apskaitos standartų metodinių rekomendacijų, praktinių taikymo išaiškinimų trūkumo bei apskaitos standartų skirtumų įtakos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymui ir pateikimui. Ekspertinio vertinimo metu gauti rezultatai naudojami tolimesniame magistro darbe siekiant parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodiką ir struktūrizuotų ataskaitų formas. Ekspertinio vertinimo metu ekspertai vertina k objektų (teiginių), o vertinimai sudaro m eilučių (ekspertų) ir k stulpelių lentelę (matricą). Iš ekspertinio vertinimo rezultatų sudarytos matricos pateiktos 4 priede.

Atliekant ekspertinį vertinimą, nustatytas ekspertų nuomonių suderinamumas, kai H_0 – ekspertų nuomonės prieštaringos (konkordancijos koeficientas lygus nuliui) ir H_1 – ekspertų nuomonės panašios (konkordancijos koeficientas nelygus nuliui).

Ekspertinio vertinimo metu pateiktas pusiau struktūruoto interviu klausimynas yra suskirstytas į keturias dalis: pagrindinės veiklos pinigų srautų, investicinės veiklos pinigų srautų, finansinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas, pagal LFAS ir TFAS, bei praktiniai konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo iššūkiai: apskaitos standartų skirtumai ir ekspertų įžvalgos dėl metodinių rekomendacijų ir praktinio taikymo išaiškinimų trūkumo. Siekiant nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą, skaičiuojamas Kendall konkordancijos koeficientas (W). Taip pat, remiantis M. Kendall, kai vertinamų objektų skaičius k yra didesnis nei 7 ($k > 7$), konkordancijos koeficiento reikšmingumą galima nustatyti taikant χ^2 kriterijų (Podvezko, 2005):

$$\chi^2 = Wm(k-1) = \frac{12S}{m k (k+1)} \quad (6)$$

Atsitiktinis dydis pasiskirstęs pagal χ^2 skirstinį su v laisvės laipsniu apskaičiuojamas pagal žemiau pateiktą formulę (Podvezko, 2005):

$$v = k - 1 \quad (7)$$

Pagal pasirinktą reikšmingumo lygį α iš χ^2 skirstinio lentelės su v laisvės laipsniu nustatoma kritinė reikšmė χ^2_{kr} . Jeigu χ^2 reikšmė, apskaičiuota pagal (6) formulę, yra didesnė už χ^2_{kr} , vadinasi, ekspertų nuomonės yra suderintos (Podvezko, 2005). Taip pat, Podvezko (2005) teigimu, reikšmingumo lygis α paprastai nustatomas 0,05 arba 0,01.

Kai vertinamų objektų skaičius k yra nuo trijų iki septynių, χ^2 skirstinį reikia taikyti pakankamai atsargiai, kadangi skirstinio kritinė reikšmė χ_{kr}^2 gali būti didesnė už nustatytą χ^2 skirstinį, nors ekspertų nuomonės yra pakankamai suderinamos (Podvezko, 2005). Atsižvelgiant į tai, gali būti taikomos konkordancijos koeficiento tikimybės lentelės arba kritinių reikšmių S lentelės (su $3 \leq k \leq 7$). Taip pat, Podvezko (2005) teigimu, χ^2 skirstinio laisvųjų laipsnių skaičius nepriklauso nuo ekspertų skaičiaus m , nes χ^2 skirstinys vertina tik rodiklių rangų sumų skirtumą.

Siekiant nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą, ekspertams buvo išsiųsti išankstiniai klausimai (žr. 3 priedas). Ekspertų nuomonių suderinamumas nustatomas remiantis pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo, pagal LFAS ir TFAS, teiginių prielaidomis. Atsižvelgiant į tai, išskiriamos trys vertinamų kriterijų grupės: pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai, kurių konkordancijos koeficientai skaičiuojami pagal kvadratų nuokrypių skaičiavimo (3) – (5) formules. Ekspertų nuomonių suderinamumas nustatomas tokia seka: pirmiausia, apskaičiuojama visų teiginių įverčių bendra suma, pagal (3) formulę apskaičiuojamas vidurkis, pagal (4) formulę nustatoma kvadratų nuokrypių suma ir, galiausiai, apskaičiuojamas konkordancijos koeficientas, remiantis (5) formule. Atsižvelgiant į tai, jog pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo vertinamų objektų skaičius k yra didesnis nei 7, konkordancijos koeficiento reikšmingumas nustatomas taikant χ^2 kriterijų, apskaičiuojamą remiantis (6) formule.

Ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika pateikiama 12 lentelėje.

12 lentelė

Ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika

Rodiklis	Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas	Investicinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas	Finansinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas
k (alternatyvų skaičius)	13	6	5
m (ekspertų skaičius)	6	6	6
W (konkordancijos rodiklis)	0,879	0,463	0,483
χ^2 (Chi kvadratas (<i>angl.</i> Chi-square))	63,319	13,905	11,600
ν (laisvės laipsnių skaičius)	12	5	4
p reikšmė	0,00000001	0,016	0,021
χ_{kr}^2 (Chi kvadrato kritinė reikšmė)	21,026	11,070	9,488
Nuomonių suderinamumas	suderintos	suderintos	suderintos

Šaltinis: sudaryta autorės

Ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika atskleidė, jog ekspertų nuomonės panašios. Atsižvelgiant į tai, jog visais atvejais χ^2 reikšmė, su pasirinkto reikšmingumo lygiu α ir

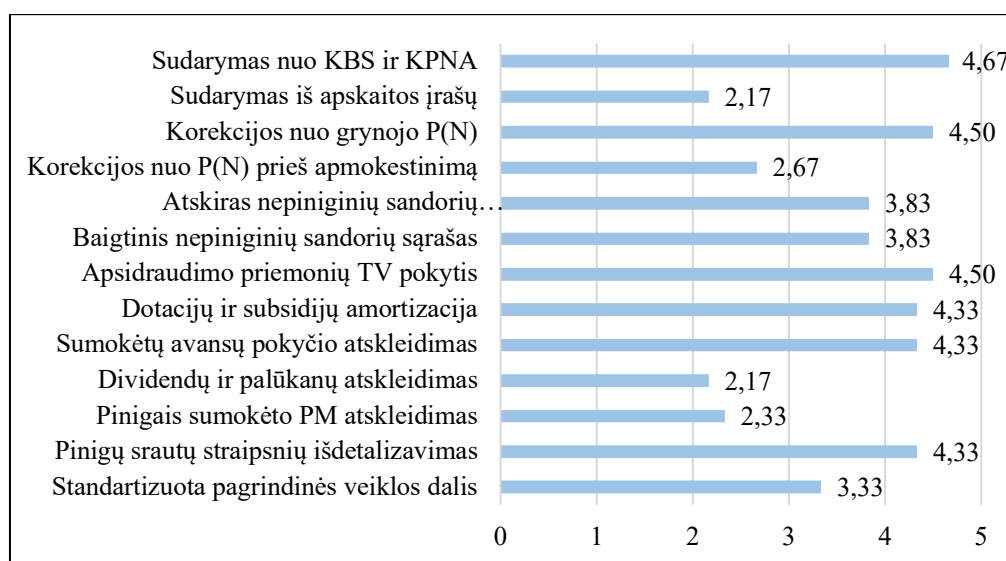
laisvės laipsnių skaičiumi ν , yra didesnė už χ^2_{kr} , o p reikšmė visais atvejais yra mažesnė už pasirinktą reikšmingumo lygį 0,05, galima teigti, kad ekspertinio vertinimo rezultatai yra patikimi ir tinkami naudoti tolimesniuose tyrimuose.

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumą ir priimti sprendimus dėl teiginių pritaikymo konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų sudarymui, buvo taikomas ekspertų vertinimų vidurkio (M) ir standartinio nuokrypio (SD) kriterijai. Teiginiai, kurių vidurkis sudarė 3,68 balo ir daugiau, buvo laikomi tinkamais metodikos sudarymui. Teiginiai, kurių vidurkis buvo 3,68 balo ir žemesnis, buvo vertinami kaip neturintys pakankamo pagrindo tvirtam empirinio tyrimo pagrindimui ir nebuvo įtraukti į tolimesnį etapą (Alkharusi, 2022). Taip pat, empirinio tyrimo metu buvo įvertinta ir ekspertų vertinimų sklaida – jei teiginys pasižymėjo dideliu vertinimų išsibarstymu (standartinis nuokrypis viršijo 1,0), sprendimas dėl jo įtraukimo buvo priimamas individualiai.

Pirmojoje pusiau struktūruoto interviu klausimyno dalyje ekspertų buvo prašoma Likerto skalės pagalba išreikšti pritarimo lygį teiginiams dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo, pagal LFAS ir TFAS, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu. Teiginių vidutiniai įvertinimai pateikiami 3 paveiksle. Atsakymų statistika patvirtinta aukšta konkordancijos koeficiento reikšme ($W = 0,879$), o χ^2 reikšmė (63,319) esant laisvės laipsniui 12 yra tolima nuo χ^2_{kr} reikšmės (21,026). Tai reiškia, jog ekspertų vertinimo rezultatai gali būti naudojami pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo metodikai parengti.

3 paveikslas

Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

Ekspertų vertinimu, pagrindinės veiklos pinigų srautai dažniausiai sudaromi remiantis konsoliduotojo balanso / konsoliduotosios finansinės būklės ataskaita (toliau tekste – konsoliduotasis balansas), konsoliduotosios pelno (nuostolių) / konsoliduotosios pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų (toliau tekste – konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita) ataskaita ir papildoma informacija (vidutinis teiginio įvertinimas 4,67 balo) nei apskaitos įrašais (vidutinis teiginio įvertinimas 2,17 balo). Taip pat, ekspertų vertinimu pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turėtų būti atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos dalies (vidutinis teiginio įvertinimas 4,50 balo) bet ne nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą (vidutinis teiginio įvertinimas 2,67 balo). Atskiras nepiniginių sandorių detalizavimas ir baigtinis galimų nepiniginių sandorių sąrašas, su galimybe įterpti pagal poreikį ir verslo specifiką papildomus straipsnius, įvertintas vieningai – abiejų teiginių vidutinis įvertinimas siekia 3,83 balo. Apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis, ekspertų vertinimu (vidutinis teiginio įvertinimas 4,50 balo), turėtų būti atskleidžiamas kaip nepiginis sandoris, taip pat, dotacijų ir subsidijų amortizacija turėtų būti atskleista atskirai nuo ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo ir amortizacijos (vidutinis teiginio įvertinimas 4,33 balo) bei išankstinių apmokėjimų (sumokėtų avansų) pokytis turėtų būti atskleidžiamas atskiru straipsniu (vidutinis teiginio įvertinimas 4,33 balo). Ekspertų vertinimu, visos dividendų ir palūkanų pajamos turėtų būti atskleidžiamos atskirais straipsniais, kadangi pateiktas teiginys dėl apjungto šių straipsnių atvaizdavimo konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje buvo įvertintas vidutiniškai 2,17 balo. Taip pat, ekspertų vertinimu, pagrindinės veiklos pinigų srautuose turėtų būti atskleidžiamas balansinis pelno mokesčio įsipareigojimų pokytis, kadangi pateikto teiginio, dėl pinigais sumokėto pelno mokesčio atskleidimo, vidutinis įvertinimas yra 2,33 balo. Ekspertų vertinimu, pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pokyčiai privalo būti detalizuoti ir negali būti atskleidžiami vienu straipsniu (vidutinis teiginio įvertinimas 4,33 balo). Prielaida, jog pagrindinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus vidutiniškai buvo įvertinta 3,33 balo.

Pusiau struktūrizuoto interviu metu ekspertai nurodė, su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduria sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautus:

Nepiniginių sandorių eliminavimas: vienas pagrindinių iššūkių – tinkamai identifikuoti nepiniginius sandorius ir juos atskirti nuo pinigų srauto. LFAS nepateikia aiškių metodinių rekomendacijų, kuriose būtų aiškiai ir išsamiai apibrėžti nepigininiai sandoriai. Taip pat, sudarant pagrindinės veiklos pinigų srautus, būtina atskirti, kurios suformuotų atidėjimų dalys, kurie gautinų ir mokėtinų sumų perkainojimo pokyčiai buvo realūs pinigų srautai, t. y. faktiškai judėjo grynaisiais pinigais, o kurie buvo tik apskaitinės korekcijos. Ekspertai išskyrė dar vieną iššūkį,

susijusį su pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymu – atidėtojo pelno mokesčio korekcijos. Sudarant pagrindinės veiklos pinigų srautus, pagal TFAS, susiduriama su sunkumais siekiant užtikrinti, kad tik faktiškai sumokėtas pelno mokestis patektų į pagrindinės veiklos pinigų srautus.

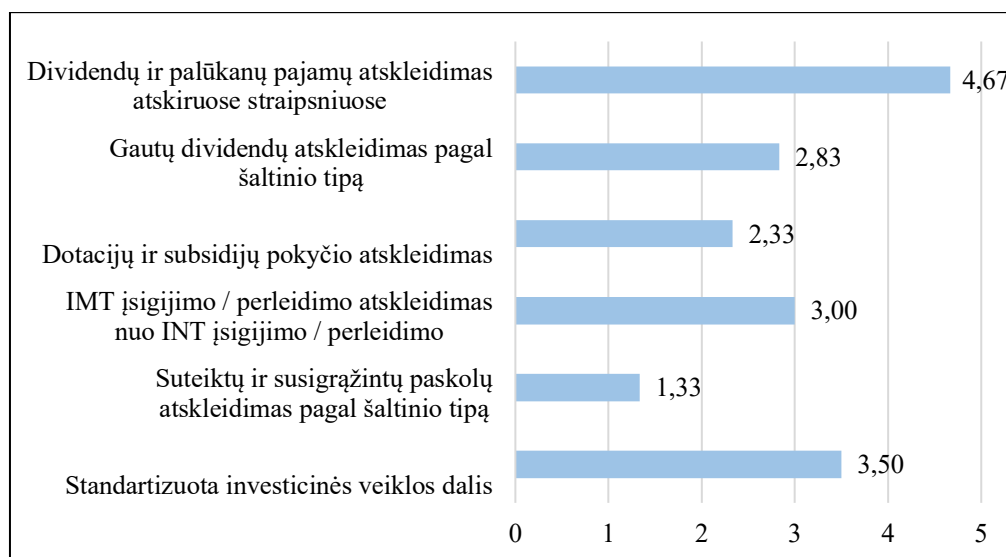
Pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų atskyrimas: konsoliduotame balanse kartu yra atspindėti dėl pagrindinės, investicinės, ir finansinės veiklos operacijų susidariusios gautinos sumos ir (arba) įsipareigojimai, kurios turi būti atskirtos ir klasifikuojamos atskirose konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos dalyse.

Netinkamas nerealizuotų pelnų eliminavimas: netinkamai eliminuojamos pardavimo maržos grupės įmonėms kelia grėsmę iškreipti realų įmonių grupės pinigų judėjimo vaizdą, kadangi realus pelnas iš tarpusavio operacijų lieka neįvertintas.

Antrojoje pusiau struktūruoto interviu klausimyno dalyje ekspertų buvo prašoma Likerto skalės pagalba išreikšti pritarimo lygį teiginiams dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo, pagal LFAS ir TFAS. Teiginių vidutiniai įvertinimai pateikiami 4 paveiksle. Atsakymų statistika patvirtinta konkordancijos koeficiento reikšmė ($W = 0,463$), kuri nelygi nuliui, o χ^2 reikšmė (13,905) esant laisvės laipsniui 5 yra didesnė nei χ^2_{kr} reikšmė (11,070). Tai reiškia, jog ekspertų vertinimo rezultatai gali būti naudojami investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo metodikai parengti.

4 paveikslas

Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais.

Ekspertų vertinimu dividendų ir palūkanų pajamos turėtų būti atskleidžiamos atskiruose straipsniuose (vidutinis teiginio įvertinimas 4,67 balo). Taip pat, ekspertai pakankamai neutraliai įvertino teiginius: ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas ir (arba) perleidimas turėtų būti

atskleistas atskirai nuo ilgalaikio nematerialiojo turto įsigijimo ir (arba) perleidimo (vidutinis teiginio įvertinimas 3,00 balo) bei investicinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus (vidutinis teiginio įvertinimas 3,50 balo). Ekspertų vertinimu gauti dividendai neturėtų būti atskleidžiami pagal šaltinio tipą (vidutinis teiginio įvertinimas 2,83 balo), taip pat, investicinės veiklos pinigų srautų dalyje neturėtų būti atskleistas dotacijų ir subsidijų pokytis (vidutinis teiginio įvertinimas 2,33 balo) ir suteiktos ir (arba) susigražintos paskolos neturėtų būti atskleistos pagal šaltinio tipą (vidutinis teiginio įvertinimas 1,33 balo).

Pusiau struktūrizuoto interviu metu ekspertai atskleidė, su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduria sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų srautus:

Įsigijimai lizingu: įsigijus ilgalaikį turtą finansinio lizingo būdu, vertė į apskaitą yra įtraukiama, nors faktinės piniginės išlaidos dar nepatirtos. Atsižvelgiant į tai, kad toks sandoris nesukuria tiesioginio pinigų srauto, finansinio lizingo būdu įsigyto ilgalaikio turto vertė negali būti atvaizduojama investicinės veiklos pinigų srautuose.

Valiutų kursų įtaka investicinei veiklai: ekspertų vertinimu susiduriama su sunkumais, siekiant atskirti valiutų kursų pokytį nuo faktinio piniginio judėjimo. Valiutų kursai turi įtakos investicijų įsigijimui ir (arba) perleidimui, kadangi valiutų kursų svyravimai, įsigijus ir (arba) perleidus investiciją užsienio valiuta, gali padidinti arba sumažinti įsigytos ir (arba) perleistos investicijos vertę.

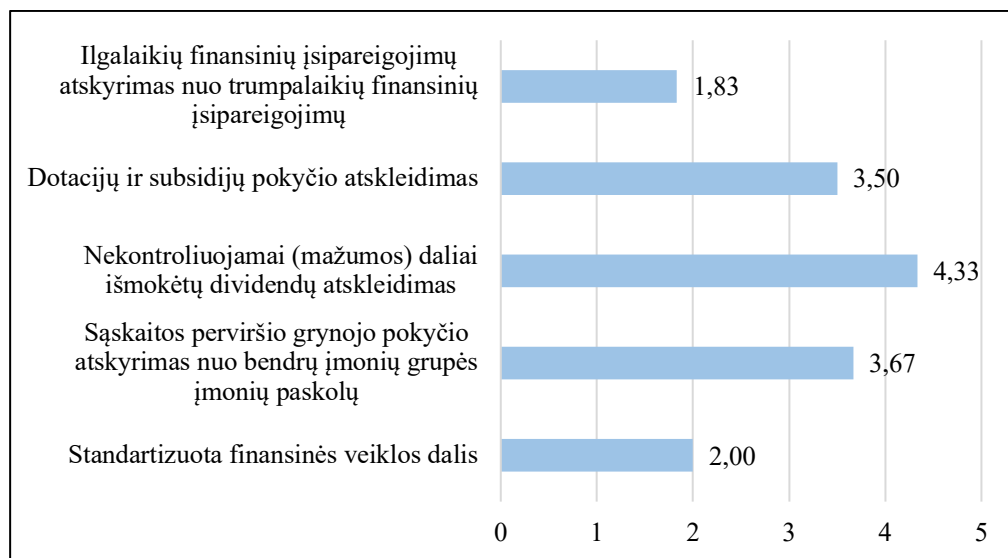
Nekilnojamojo turto pardavimas kartu su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis: pavyzdžiui, atliekant apsiikeitimo išvestinių finansinių priemonių sandorius (*angl.* „swap“ derivatives), kurie apdraudžia nuo nekilnojamojo turto vertės svyravimų ir palūkanų normos pokyčių. Tokie sandoriai dažnai sukelia sunkumų, kadangi pardavimo kaina priklauso nuo prognozuojamos vertės, kuri gali kisti priklausomai nuo rinkos sąlygų ir išvestinių finansinių priemonių sandorių. Be to, jei sandoriai vyksta tarp grupės įmonių, reikia tinkamai apskaičiuoti maržą ir užtikrinti, kad ji būtų koreguojama konsoliduotose ataskaitose. Dėl šių veiksmų atsiranda iššūkių atskiriant gryniaisiais pinigais gautus pinigų srautus nuo srautų, susijusių su apsidraudimo sandoriais, ir tinkamai juos priskirti investicinei veiklai.

Trečiojoje pusiau struktūruoto interviu klausimyno dalyje ekspertų buvo prašoma Likerto skalės pagalba išreikšti pritarimo lygį teiginiams dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo, pagal LFAS ir TFAS. Teiginių vidutiniai įvertinimai pateikiami 5 paveiksle. Atsakymų statistika patvirtinta konkordancijos koeficiento reikšmė ($W = 0,483$), kuri nelygi nuliui, o χ^2 reikšmė (11,600) esant laisvės laipsniui 4 yra didesnė

nei χ^2_{kr} reikšmė (9,488). Tai reiškia, jog ekspertų vertinimo rezultatai gali būti naudojami finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo metodikai parengti.

5 paveikslas

Pritarimo lygis dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertų vertinimu atskiru straipsniu turėtų būti išskirti nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai (vidutinis teiginio įvertinimas 4,33 balo). Dotacijų ir subsidijų pokyčio atskleidimą finansinės veiklos pinigų srautų dalyje ekspertai vidutiniškai įvertino 3,50 balo. Ekspertų vertinimas gali būti susijęs su apskaitos standartų išaiškinimais, jog dotacijų ir subsidijų pokytis klasifikuojamas investicinėje arba finansinėje veikloje, priklausomai nuo to, kaip tai apibrėžta įmonių grupės apskaitos politikoje. Taip pat, teiginys, jog atskiru straipsniu turėtų būti išskirtas sąskaitos perviršio grynas pokytis nuo bendrų įmonių grupės įmonių gautų ir (arba) sugrąžintų paskolų, ekspertų buvo įvertintas vidutiniškai 3,67 balo. Ekspertų vertinimu, ilgalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas ir (arba) grąžinimas neturėtų būti atskleidžiamas atskiru straipsniu nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimo ir (arba) grąžinimo (vidutinis teiginio įvertinimas 1,83 balo) ir finansinės veiklos pinigų srautų dalis neturėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybes koreguoti straipsnių pavadinimus (vidutinis teiginio įvertinimas 2,00 balo).

Ekspertinio vertinimo metu prielaidos dėl dotacijų ir subsidijų pokyčių atvaizdavimo buvo suformuotos tiek investicinės, tiek finansinės veiklos dalyse. Atsižvelgiant į tai, jog ekspertai šią prielaidą įvertino aukštesniu balu (vidutinis teiginio balas 3,50) finansinės veiklos dalyje, tolimesniame konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos formavime dotacijų ir subsidijų pokyčiai yra klasifikuojami finansinėje veikloje.

Pusiau struktūruoto interviu metu ekspertai atskleidė, su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduria sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų finansinės veiklos pinigų srautus:

Atvirkštinis faktoringas: svarbu tinkamai atskirti, ar atvirkštinio faktoringo mokėjimai tiekėjams buvo atlikti tiesiogiai per kredito instituciją (banką). Jeigu atvirkštinis faktoringas konsoliduotame balanse atvaizduojamas kaip įsipareigojimas tiekėjams, toks sandoris neturėtų būti klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai. Tačiau, jeigu konsoliduotame balanse atvaizduojama kaip skolos kredito įstaigoms – klasifikuojama kaip finansinės veiklos pinigų srautai.

Lėšų konsolidavimo operacijos (*angl. Cash-pool Consolidation*): remiantis TFAS, dėl lėšų konsolidavimo operacijų susidariusi gautina suma balanse, konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje gali būti laikoma pinigais ir pinigų ekvivalentais ir įtraukiama į pinigų pokyčio eilutę. Pagal TFAS, lėšų konsolidavimo operacijos klasifikuojamos atsižvelgiant į jų pobūdį. Jeigu šios operacijos atitinka trumpalaikių paskolų tarp grupės įmonių pobūdį, sandoriai priskiriami finansinės veiklos pinigų srautams. Kita vertus, jei operacijos susijusios su kasdieniu likučių valdymu, tokie sandoriai turėtų būti klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. LFAS nepateikia aiškių metodinių rekomendacijų dėl lėšų konsolidavimo operacijų klasifikavimo, todėl, priklausomai nuo sandorių pobūdžio, operacijos gali būti priskiriamos finansinės, investicinės ar pagrindinės veiklos pinigų srautams. Tiek pagal TFAS, tiek pagal LFAS visos įmonių grupės įmonių tarpusavio operacijos turi būti eliminuojamos, įskaitant suteiktas ir (arba) gautas paskolas, susidariusias dėl lėšų konsolidavimo operacijų, kadangi šie pinigų srautai neatspindi pinigų judėjimo už įmonių grupės ribų. Būtina pabrėžti, kad vienas pagrindinių praktinių sunkumų – pasirinkimas tarp atskleidimo atskirai (visų pinigų srautų, atskiriant piniginių įplaukų ir išmokų apyvartas, atskleidimas) ir grynosios vertės (atskleidžiant tik grynąjį pinigų srautą, t. y. skirtumą tarp piniginių įplaukų ir išmokų) pinigų srautų pateikimo principų. Tai ypač aktualu lėšų konsolidavimo operacijų eliminavimo metu, kadangi sudėtinga identifikuoti šių operacijų ekonominę esmę ir tinkamai eliminuoti iš pagrindinės, investicinės ar finansinės veiklos.

Sąskaitos likučio perviršis (*angl. Overdraft*): LFAS nepateikia aiškių metodinių rekomendacijų dėl sąskaitos likučio perviršio įtraukimo į konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą. Paprastai, sąskaitos likučio perviršis klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai. TFAS aiškiai nurodo, jog sąskaitos likučio perviršis – finansinės veiklos pinigų srautų dalis, tačiau jei ši kreditavimo rūšis naudojama kaip neatsiejama apyvartinių lėšų valdymo priemonė ir lėšos yra grąžinamos per trumpą laiką (pavyzdžiui, per 3-6 mėnesius), tokie pinigų srautai gali būti traktuojami kaip pinigai ir pinigų ekvivalentai.

Pusiau struktūruoto interviu metu ekspertams buvo užduoti papildomi klausimai, susiję su praktinėmis situacijomis sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas. Ekspertinio vertinimo metu nustatyta, jog ekspertai neretai susiduria su situacijomis, kai tenka spręsti, į kurią pinigų srautų ataskaitos dalį priskirti konkrečias operacijas. Reikšmingas veiksnys šiame sprendime yra pačios įmonių grupės taikoma apskaitos politika, ypač sprendžiant dėl išvestinių finansinių priemonių atvaizdavimo. Tai reiškia, jog įmonių grupė pasirenka ir apskaitos politikoje nurodo, išvestinės finansinės priemonės yra investicinės ar finansinės veiklos pinigų srautai. Taip pat, ekspertinio vertinimo metu išskirta, kad tokios operacijos, kaip įmonių grupės obligacijų išleidimas ir gautų lėšų panaudojimas ilgalaikio turto įsigijimui, gali kelti iššūkių sprendžiant, kaip tinkamai klasifikuoti pinigų srautus. Be to, jei dalis obligacijų lėšų yra panaudojama esamiems finansiniams įsipareigojimams padengti, tai dar labiau komplikuoja pinigų srautų klasifikavimą. Tokiose situacijose būtina pasitelkti ekspertinę patirtį, siekiant užtikrinti teisingą pinigų srautų atvaizdavimą, kuris atitiktų standartų reikalavimus. Ekspertų teigimu, susidūrus su tokiomis situacijomis dažnai tenka naudotis ir tarptautinių „*Didžiojo ketverto*“ (angl. Big 4) audito bendrovių metodiniais išaiškinimais.

Ekspertinio vertinimo metu identifikuoti praktikoje pasireiškiantys LFAS ir TFAS skirtumai:

- kitaip nei TFAS, LFAS pateikia struktūrizuotą konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos formą, todėl įmonių grupės, sudarant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, pagal TFAS, dažniausiai vadovaujasi „*Didžiojo ketverto*“ (angl. Big 4) audito bendrovių pateiktomis formomis;
- veiklos nuomos mokėjimų pateikimas, atsižvelgiant į 16-ąją TFAS. Teisingam pinigų srautų klasifikavimui reikalingas aiškus lizingo rūšies atskyrimas, t. y. ilgalaikis turtas įsigytas finansinio lizingo ar veiklos nuomos būdu. Tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, lizingo mokėjimai atvaizduojami kaip finansinės veiklos pinigų srautai. Veiklos nuomos atveju, pagal LFAS, kai įmonių grupė nepripažįsta įsigyto turto balanse, nuomos mokėjimai klasifikuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai. Tačiau, veiklos nuoma, pagal TFAS, kai įmonių grupė privalo pripažinti su veiklos nuoma susijusį turtą (nuomos teise valdomas turtas) ir įsipareigojimus savo balanse, klasifikuojama kitaip – nuomos mokėjimai priskiriami finansinės veiklos pinigų srautams;
- sąskaitos likučio perviršio (angl. Overdraft) atvaizdavimas – pagal LFAS, sąskaitos likučio perviršis, visais atvejais, yra traktuojamas kaip trumpalaikis įsipareigojimas, tačiau pagal TFAS, teigiamas sąskaitos likučio perviršis gali būti laikomas pinigais ir pinigų ekvivalentais ir nepriskiriamas prie finansinės veiklos

pinigų srautų. Tuo tarpu, neigiamas sąskaitos likučio perviršis yra laikomas trumpalaikiu įsipareigojimu ir klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai;

- TFAS reikalauja atskleisti detalią informaciją apie negrynaisiais pinigais vykdomus sandorius ir jų įtaką pinigų srautams, kai LFAS nėra numačiusi tokio šių sandorių išsamumo.

Ekspertinio vertinimo metu nustatyta, jog dabartiniuose apskaitos standartuose trūksta metodinių rekomendacijų, kurie padėtų tinkamai sudaryti konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą. Ekspertai išskiria, jog dabartiniai apskaitos standartai suteikia pagrindą konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymui, tačiau kai kuriose srityse trūksta aiškumo. Pagrindiniai ekspertų išskirti aspektai:

- LFAS metodinių rekomendacijų išplėtimas būtų naudingas, įtraukiant praktines situacijas, atsižvelgiant į atvejų įvairovę, susijusias su dotacijų ir subsidijų pokyčių, lėšų konsolidavimo operacijų ir kitų operacijų pateikimu;
- apskaitos standartai nenurodo, kaip turi būti atvaizduojamos nestandartinės transakcijos, ypač susijusios su verslo jungimais;
- LFAS trūksta metodinių rekomendacijų dėl išvestinių finansinių priemonių atvaizdavimo konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje;
- nepiniginių sandorių atskleidimas dažnai nėra išsamus, todėl reikėtų aiškesnių metodinių rekomendacijų dėl jų detalizavimo.

Remiantis mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės bei ekspertinės analizės metu identifikuotais konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principais ir skirtumais, toliau magistro darbe rengiamas konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo metodikos, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, bei struktūrizuotų ataskaitų formų, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, projektai.

3.2. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo procesas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą nustato 16-asis VAS ir 7-asis TAS. Remiantis 16-uoju VAS, konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita gali būti rengiama dviem metodais – tiesioginiu ir netiesioginiu. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą sudarant tiesioginiu būdu, įtraukiamos visos įmonių grupės įmonių piniginės įplaukos ir išmokos, išskyrus tarpusavio operacijų pinigines įplaukas ir išmokas. Konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą sudarant netiesioginiu būdu, pagrindinės veiklos pinigų srautų apskaičiavimas atliekamas koreguojant konsoliduotąjį grynąjį pelną (nuostolį) nepiniginiais sandoriais ir konsoliduotojo balanso

straipsnių pokyčių duomenimis. Apibendrinant, galimi du konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdai:

1. sudedant atskirų konsoliduojamų grupės įmonių pinigų srautų ataskaitų duomenis ir atliekant tarpusavio operacijų korekcijas;
2. sudarant konsoliduotąjį balansą ir konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą ir, remiantis konsoliduojamų įmonių duomenimis, parengti konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą.

Sudarant konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą iš konsoliduotojo balanso ir konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos duomenų, pirmiausia turi būti atliktas finansinių ataskaitų konsolidavimas. Remiantis parengtu konsolidavimo modeliu (žr. 1 paveikslas), sudaromas konsoliduotasis balansas ir konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita. Pagal šių ataskaitų duomenis ir papildomą apskaitos įrašų informaciją, parengiama konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita. Atsižvelgiant į tai, išskiriami pagrindiniai konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo žingsniai:

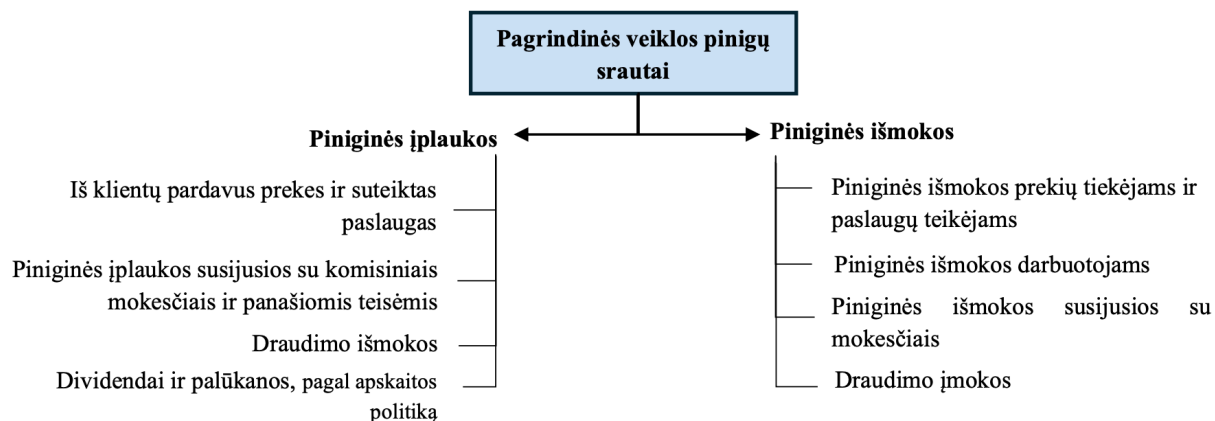
1. nustatyti kiekvieno balanso straipsnio pokytį;
2. atskirti gryųjų pinigų pokyčius nuo nepiniginių straipsnių pokyčių;
3. pinigų srautus klasifikuoti kaip atsiradusius dėl pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos:
 - a. pagrindinės veiklos pinigų srautai gali būti pateikiami taikant: netiesioginį būdą, kuris grynąjį pelną (nuostolį) perskaičiuoja į pinigines įplaukas ir išmokas; arba tiesioginį būdą, kuris atspindi iš klientų faktiškai gautus pinigus, tiekėjams faktiškai sumokėtus pinigus ir kitus pinigų srautus, susijusius su pagrindine veikla;
 - b. investicinė veikla atspindi pinigų skolinimo ir suteiktų paskolų atgavimo, investicijų ir ilgalaikio turto įsigijimo ir pardavimo poveikį gryniesiems pinigams;
 - c. finansinė veikla apima finansinių įsipareigojimų atsiradimo ir jų grąžinimo poveikį gryniesiems pinigams, nuosavybės vertybinių popierių išleidimą ir dividendų išmokėjimą.
4. patikrinti ar bendra pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pokyčių suma yra lygi gryųjų pinigų per finansinius metus pokyčiui.

Pagrindinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos susijusios su įprastine ekonomine ir kita įmonių grupės vykdoma veikla. Pagrindinės veiklos pinigų srautai yra esminis konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos komponentas, kuris atspindi, įprastinės įmonių grupės veiklos galimybes generuoti pinigų srautus be išorinės finansavimo šaltinių ir priimtų investicinių sprendimų

(Hardan ir kt., 2016). Pinigų srautai apima iš klientų gautas pinigines įplaukas už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas ir kitas pagrindines grynujų pinigų sudedamąsias dalis. Taip pat, apima pinigines išmokas tiekėjams už prekes ir paslaugas, kurios naudojamos produkcijai gaminti ar paslaugoms teikti, išmokas darbuotojams ir su darbo užmokesčiu susijusius mokesčius, sumokėtus veiklos mokesčius ir kitas grynujų pinigų sudedamąsias dalis. Pagrindinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai pateikiami 6 paveiksle.

6 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigines įplaukas ir išmokas



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

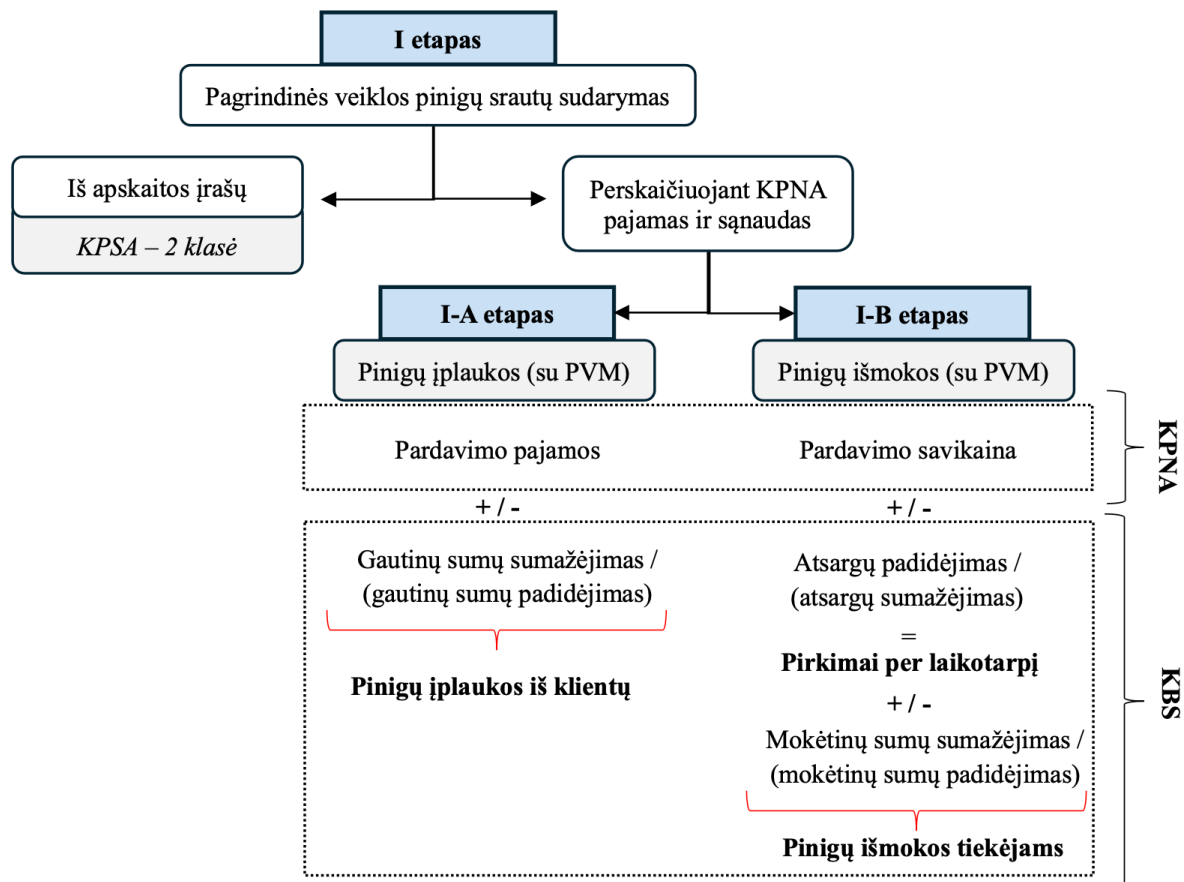
Pagrindinės veiklos pinigų srautai gali būti sudaryti tiesioginiu arba netiesioginiu būdu. Taikant tiesioginį konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo būdą, informacija apie pagrindinės veiklos pinigines įplaukas ir išmokas gali būti nustatoma dviem būdais:

1. remiantis apskaitos įrašais; arba
2. perskaičiuojant pelno (nuostolių) ataskaitoje, kaupimo principu apskaičiuotas, pajamas ir sąnaudas į pinigines įplaukas ir išmokas, t. y. pardavimo pajamas, pardavimo savikainą ir kitus pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnius koreguojant:
 - a. atsargų, gautinų ir mokėtinų sumų pokyčiais per ataskaitinį laikotarpį;
 - b. kitais nepiniginiais sandoriais; ir
 - a. finansinės ir investicinės veiklos pinigų srautais.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautų, tiesioginiu būdu, sudarymo metodika pateikiama 7 paveiksle.

7 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos tiesioginiu būdu sudarymo metodika



Čia: KPSA – konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita; KPNA – konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita; PVM – pridėtinės vertės mokestis; KBS – konsoliduotasis balansas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“, 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautai tiesioginiu būdu sudaromi apskaičiuojant per ataskaitinį laikotarpį gautas pinigines įplaukas ir sumokėtas pinigines išmokas:

- pinigines įplaukas iš klientų už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas;
- gautas draudimo išmokas ar kitas, tiesiogiai su veikla susijusias, grynujų pinigų įplaukas (pajamų dalis, nesusijusi su ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pardavimu);
- sumokėtas pinigines išmokas tiekėjams už prekes ir paslaugas;
- sumokėtas pinigines išmokas darbuotojams (atlyginimai, socialinio draudimo įmokos, gyventojų pajamų mokestis, įmokos į garantinį fondą, pašalpos, premijos, kompensacijos);

- sumokėtus mokesčius (pelno mokestis, PVM, nekilnojamojo turto mokestis ir kt.);
- sumokėtas kitos veiklos pinigines išmokas (nuoma, komunalinės išlaidos ir kt.).

Kai duomenys gaunami ne tiesiogiai iš apskaitos įrašų, piniginės įplaukos iš klientų gali būti skaičiuojamos pagal pateiktą formulę (Abu-Abbas, 2014):

$$\text{Piniginės įplaukos iš klientų} = AR_0 + S - AR_1 \quad (8)$$

kur:

AR_0 – gautinos sumos iš klientų ataskaitinio laikotarpio pradžioje, įskaitant iš anksto gautas sumas;

S – pardavimų apyvarta per ataskaitinį laikotarpį;

AR_1 – gautinos sumos iš klientų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, įskaitant iš anksto gautas sumas.

Pateikta (8) formulė gali būti pritaikyta apskaičiuojant išmokas tiekėjams ar bet kurį kitą pagrindinės veiklos grynujų pinigų srautų komponentą. Būtina pažymėti, jog piniginės išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams nustatomos tik po to, kai apskaičiuojami ataskaitinio laikotarpio pirkimai. Atsižvelgiant į tai, piniginių išmokų tiekėjams formulė išskirstoma į dvi dalis – pirmiausia, apskaičiuojami ataskaitinio laikotarpio pirkimai (9 formulė) ir naudojant pirkimų informaciją, nustatomos piniginės išmokos tiekėjams (10 formulė):

$$\text{Pirkimai per laikotarpį} = S_0 + \text{COGS} - S_1 \quad (9)$$

kur:

S_0 – atsargų likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje;

COGS – pardavimų savikaina per ataskaitinį laikotarpį;

S_1 – atsargų likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje.

$$\text{Piniginės išmokos tiekėjams} = AP_0 + P - AP_1 \quad (10)$$

kur:

AP_0 – mokėtinos sumos tiekėjams ataskaitinio laikotarpio pradžioje;

P – pirkimai per ataskaitinį laikotarpį;

AP_1 – mokėtinos sumos tiekėjams ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

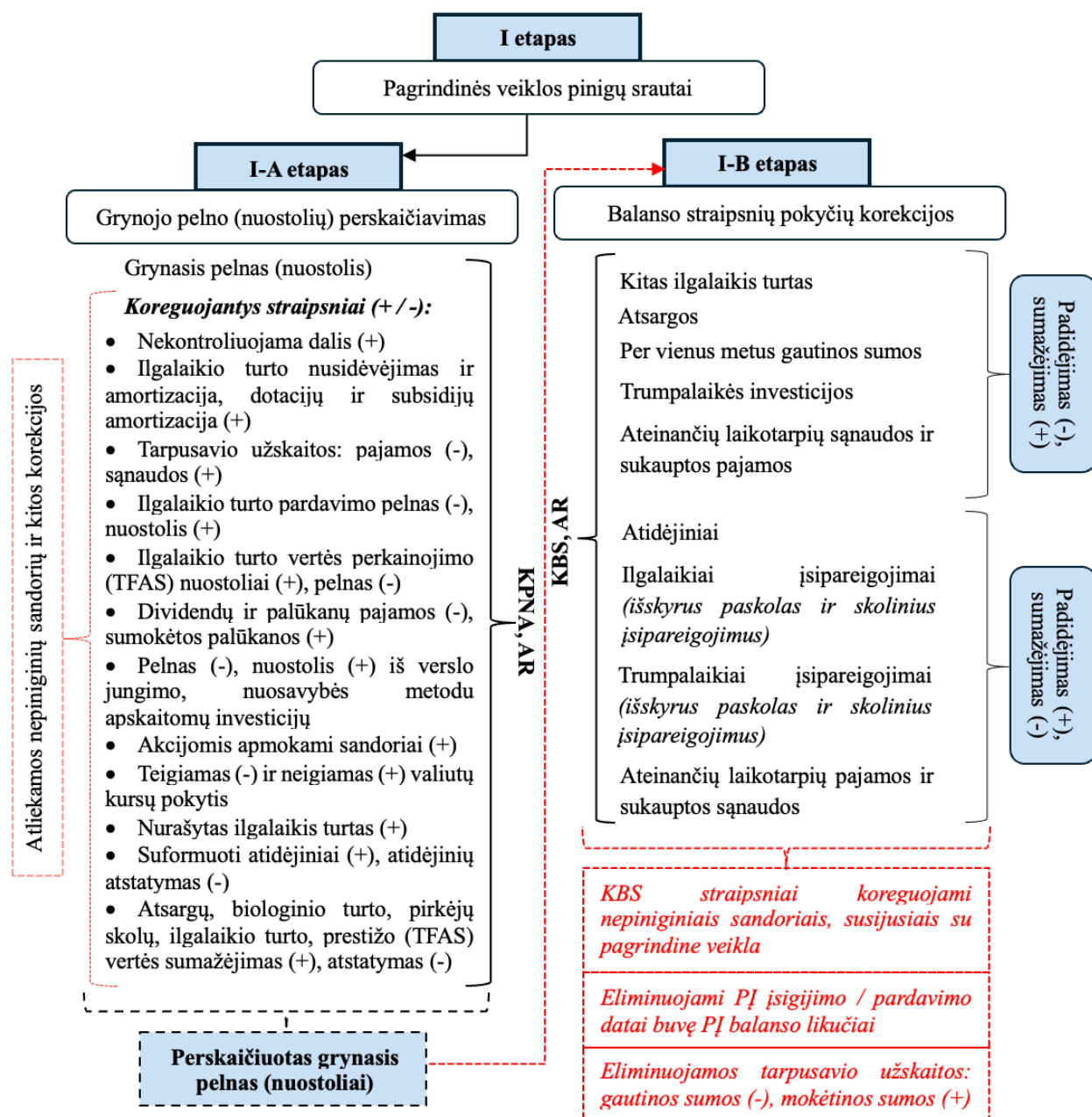
Apibendrinant, konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautus sudarant tiesioginiu būdu, pateikiami tik faktiniai pinigų srautai, todėl nėra atliekamos ilgalaikio turto pirkimo ir (arba) pardavimo, investicijų įsigijimo ir (arba) perleidimo korekcijos bei neįtraukiami nepiniginiai sandoriai. Taip pat, sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą tiesioginiu būdu, valiutų kursų pokyčio pelnas įtraukiamas į pagrindinės veiklos pinigų srautus

kaip *piniginės įplaukos iš klientų*, o nuostoliai, susidarę dėl valiutų kursų pokyčio kaip *piniginės išmokos tiekėjams*.

Sudarant konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautus netiesioginiu būdu, įmonių grupės grynasis pelnas (nuostolis), yra perskaičiuojamas į įmonių grupės pinigines įplaukas ir pinigines išmokas. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautų, netiesioginiu būdu, sudarymo metodika pateikiama 8 paveiksle.

8 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos netiesioginiu būdu sudarymo metodika



Čia: TFAS – Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai; KPNA – konsoliduotoji pelno (nuostolių) ataskaita; AR – finansinių atskaitų aiškinamasis raštas; KBS – konsoliduotasis balansas; PĮ – patrunuojančioji įmonė.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“.

Apibendrinant 8 paveiksle pateiktą metodiką, pagrindinės veiklos pinigų srautai perskaičiuojami atliekant balanso straipsnių pokyčių ir nepiniginių sandorių korekcijas. Atliekant nepiniginių sandorių korekcijas, iš grynojo pelno (nuostolių), kurie apskaičiuojami kaupimo principu, yra eliminuojamos nepigininės pajamos ir sąnaudos, kurios turi įtakos grynajam pelnui (nuostoliui), bet negeneruoja su pagrindine veikla susijusių pinigų srautų:

- ne piniginio pobūdžio operacijų įtaka, pavyzdžiui, nusidėvėjimo sąnaudos, suformuoti atidėjiniai ar jų atstatymai – operacijos, kurių apskaitymas neapima piniginių mokėjimų ar įplaukų;
- pajamos ir sąnaudos, susijusios su investicine ar finansine veikla, pavyzdžiui, pajamos gautos iš investicijų, pelnas (nuostoliai) iš ilgalaikio turto pardavimo, palūkanų pajamos ir sąnaudos, neatsižvelgiant į tai, ar jų apskaitymas buvo susijęs su piniginėmis įplaukomis ar išmokomis;
- operacijų, susijusių su pagrindine veikla, įtaka.

Operacijų, susijusių su pagrindine veikla, įtaka pinigų srautams atskleidžiama per konsoliduotojo balanso straipsnių pokyčius, kurie nėra tiesiogiai atspindėti konsoliduotoje pelno (nuostolių) ataskaitoje, tačiau yra būtini perskaičiuojant konsoliduotąjį grynąjį pelną (nuostolį) į faktinius pagrindinės veiklos pinigų srautus. Konsoliduotojo balanso straipsnių pokyčių korekcijoms gali būti pritaikytos kiekvienai balanso straipsnių grupei nurodytos taisyklės:

- *kitas ilgalaikis turtas* – padidėjimas (debetinis pokytis) reiškia pinigines išmokas; sumažėjimas (kreditinis pokytis) reiškia pinigines įplaukas;
- *trumpalaikis turtas* – padidėjimas (debetinis pokytis) reiškia pinigines išmokas; sumažėjimas (kreditinis pokytis) reiškia pinigines įplaukas.
- *atidėjiniai* – sumažėjimas (debetinis pokytis) reiškia pinigines įplaukas; padidėjimas (kreditinis pokytis) reiškia pinigines išmokas.
- *trumpalaikiai įsipareigojimai (ne kredito institucijoms)* – sumažėjimas (debetinis pokytis) reiškia pinigines išmokas; padidėjimas (kreditinis pokytis) reiškia pinigines įplaukas.
- *ilgalaikiai įsipareigojimai (ne kredito institucijoms)* – sumažėjimas (debetinis pokytis) reiškia pinigines išmokas; padidėjimas (kreditinis pokytis) reiškia pinigines įplaukas.

Būtina pažymėti, kad atskira ūkinė operacija gali sukurti pinigų srautus, kurie gali būti klasifikuojami skirtingai. Pavyzdžiui, grąžinant paskolą trečiosioms šalims ar kredito institucijoms, suma apima ne tik paskolos dalį, bet ir palūkanas. Atsižvelgiant į tai, palūkanos gali būti priskirtos pagrindinės veiklos pinigų srautams, o pagrindinė grąžinama paskolos dalis – finansinės veiklos pinigų srautams. Taip pat, remiantis 5-uju VAS, įmonių grupė, atsižvelgiant į

pasirinktą apskaitos politiką, pagrindinės veiklos pinigų srautų pokyčius gali atvaizduoti per konsoliduotojo balanso straipsnių pasikeitimus, atskirai nekoreguojant nepiniginių straipsnių. Tokie nepiniginiai straipsniai gali būti atsargų nuvertėjimas, palūkanų pajamos, atidėjinių sąnaudos, pirkėjų skolų nuvertėjimas ir kt.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymas netiesioginiu būdu detalai atskleidžiamas 13 lentelėje.

13 lentelė

Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo netiesioginiu būdu detalizacija

Straipsniai	Sudarymo pobūdis (+ / -)
Grynasis pelnas (nuostoliai)	Po nekontroliuojamos dalies
<i>Nepiniginių sandorių korekcijos:</i>	
Nekontroliuojama dalis	Pridedama (+) siekiant grynąjį pelną (nuostolį) koreguoti iki „ <i>Pelnas (nuostoliai) prieš nekontroliuojamos dalies atskyrimą</i> “
Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	Priešingu ženklu (+) įtraukiamas ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir amortizacija bei dotacijų ir subsidijų amortizacija
Ilgalaikio turto vertės perkainojimas (TFAS)	Nuostoliai (+), pelnas (-). Gali apimti vertės sumažėjimo nuostolius (+), pelną (-) įvertinus perleidžiamą turto grupę
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatai	Palūkanų pajamos (-), palūkanų sąnaudos (+), dividendų pajamos (-), pelnas iš verslo jungimo (-)/ nuostolis (+), išvestinių finansinių priemonių ir finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimas – sąnaudos (+) / pajamos (-)
Akcijomis apmokami sandoriai	Priešingu ženklu (+) įtraukiami akcijomis apmokami sandoriai
Suformuoti atidėjiniai	Suformuoti einamaisiais finansiniais metais (+), praėjusių finansinių metų atidėjinių ir nukainojimo atstatymas (-)
Suformuotas vertės sumažėjimas	Suformuotas vertės sumažėjimas einamaisiais finansiniais metais (+), atstatymas (-)
Valiutų kursų pokyčio įtaka	Teigiama įtaka (-), neigiama įtaka (+)
Kiti nepiniginiai sandoriai	Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas (+) ir kt.
<i>Ilgalaikio turto pokyčių korekcijos:</i>	
Po vienerių metų gautinos sumos	Balansinis pokytis, neįtraukiama trečiosioms šalims ir nekonsoliduojamoms patronuojamoms įmonėms suteiktų paskolų ilgalaikė dalis. Padidėjimas (-), sumažėjimas (+)
Kitas ilgalaikis turtas	Balansinis pokytis. Padidėjimas (-), sumažėjimas (+)
<i>Apyvartinio kapitalo pokytis:</i>	
Trumpalaikis turtas ir ateinančių laikotarpių sąnaudos ir sukauptos pajamos	Balansinis pokytis, neįtraukiama trečiosioms šalims ir nekonsoliduojamoms patronuojamoms įmonėms suteiktų paskolų einamųjų metų dalis. Neįtraukiamas „ <i>Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti</i> “ pokytis, įplaukos parodomos investicinės veiklos pinigų srautuose. Padidėjimas (-), sumažėjimas (+)
Per vienerius metus mokėtinos sumos bei sukauptos sąnaudos ir ateinančių laikotarpių pajamos	Balansinis pokytis, prieš vertės sumažėjimą, neįtraukiama gautų paskolų iš trečiųjų šalių einamųjų metų dalis, neįtraukiami skoliniai įsipareigojimai ir skolos kredito įstaigoms. Padidėjimas (+), sumažėjimas (-)
<i>Ilgalaikių įsipareigojimų pokytis:</i>	
Gauti avansai, skolos tiekėjams ir kitos ilgalaikės mokėtinos sumos, atidėjiniai	Balansinis pokytis, neįtraukiama gautų paskolų iš trečiųjų šalių ilgalaikė dalis, neįtraukiami skoliniai įsipareigojimai ir skolos kredito įstaigoms. Padidėjimas (+), sumažėjimas (-)

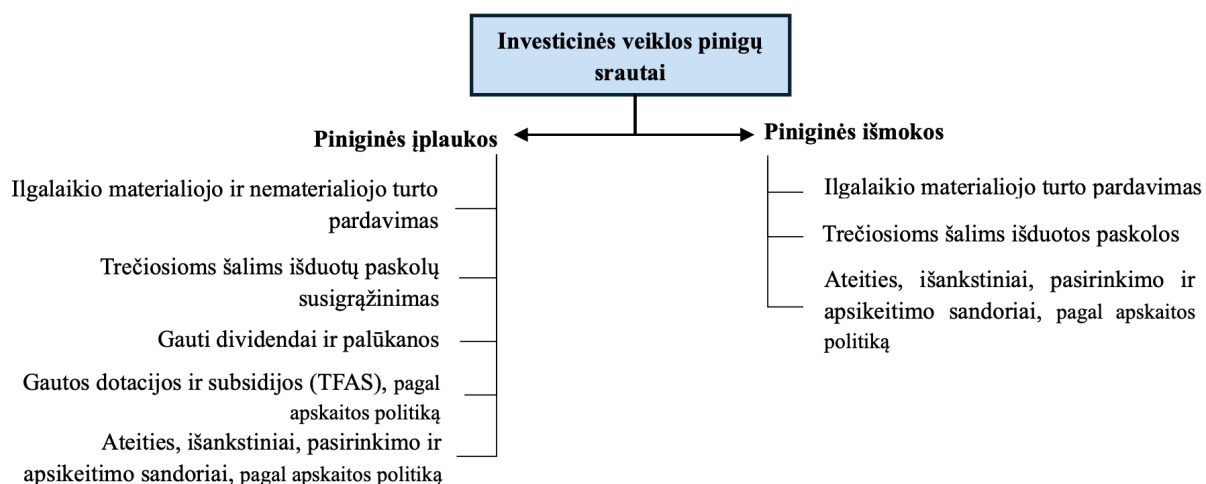
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai rengiami tiesioginiu būdu, tai reiškia, jog pinigų srautai iš investicinės ir finansinės veiklos atvaizduojami, kai faktiškai gauti arba atlikti grynujų pinigų mokėjimai.

Remiantis 7-uoju TFAS, investicinės veiklos pinigų srautai parodo įmonės išlaidų išteklius, kuriais remiantis bus uždirbamos pajamos ir sugeneruoti būsimieji pinigų srautai. Piniginės įplaukos ir išmokos susijusios su ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto, įskaitant kapitalizuotus tyrimus bei plėtrą, bei ilgalaikių investicijų įsigijimu ir perleidimu, paskolų, suteiktų trečiosioms šalims (išskyrus finansines paskolas kredito institucijoms) suteikimu ir susigrąžinimu, gautais dividendais ir palūkanomis, jei apskaitos politika nenurodo kitaip, bei ateities, išankstinių, pasirinkimo ir apskaitos sandoriais, išskyrus atvejus, kai sutartys laikomos prekybos tikslais arba įplaukos ir (arba) išmokos priskiriamos finansinei veiklai. Investicinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai pateikiami 9 paveiksle.

9 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

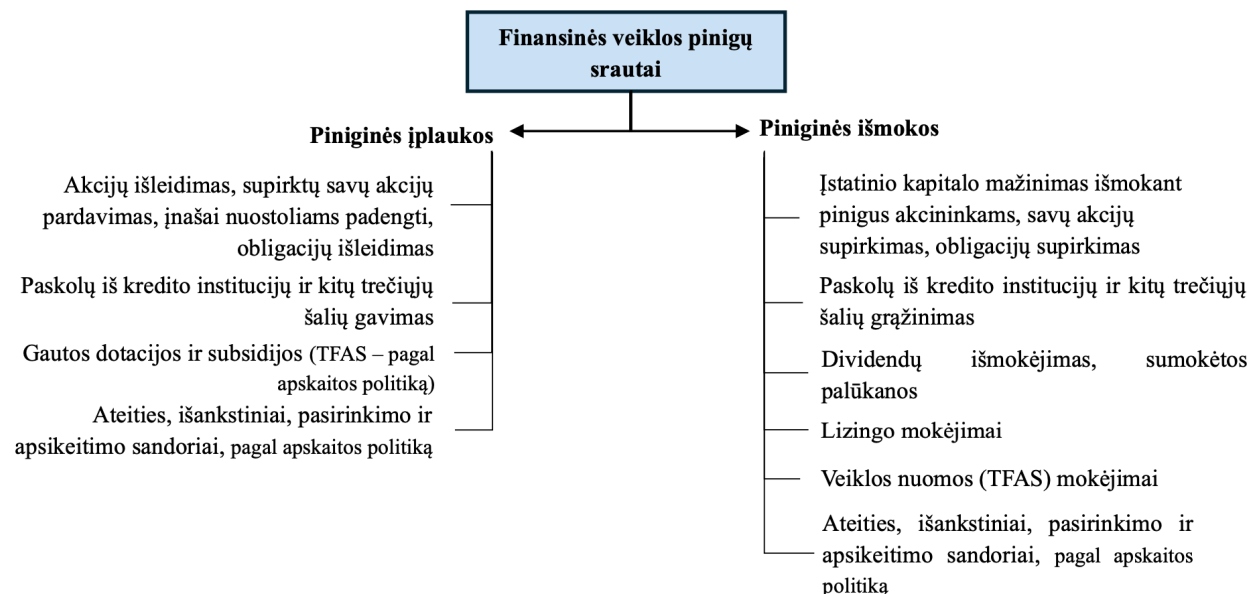
Apskaitos standartai nenurodo, kurioje pinigų srautų ataskaitos dalyje, investicinės ar finansinės veiklos, turėtų būti parodomos su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis susijusios piniginės įplaukos ir išmokos, todėl šie pinigų srautai parodomi vadovaujantis įmonės apskaitos politika. Pinigų srautai, susiję su išvestinėmis finansinėmis priemonėmis, atsižvelgiant į ūkinių operacijų turinį ir ekonominę prasmę, gali būti investicinės arba finansinės veiklos pinigų srautai. Tačiau, tą pačią ekonominę prasmę turinčių išvestinių finansinių priemonių teigiami ir neigiami pinigų srautai (pinigų išmokos ir įplaukos) priskiriami tai pačiai veiklai ir turėtų būti parodomi toje pačioje pinigų srautų ataskaitos dalyje.

Būtina atkreipti dėmesį, jog investicinės veiklos pinigų srautų piniginės įplaukos ir išmokos atskleidžiamos be pridėtinės vertės mokesčio (toliau tekste – PVM). Jeigu konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita sudaroma tiesioginiu būdu, PVM, sumokėtas įsigyjant ilgalaikį turtą, atskleidžiamas pagrindinės veiklos pinigų srautų dalyje, kaip piniginės išmokos *tiekėjams už prekes ir paslaugas*, o įgytas perleidžiant ilgalaikį turtą – kaip piniginės įplaukos *iš klientų už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas*. Jeigu ilgalaikis materialusis turtas įsigyjamas lizingo arba veiklos nuomos (tik pagal TFAS) būdu, PVM, susijęs su ilgalaikio materialiojo turto įsigijimu, pagrindinės veiklos dalyje lizingo bendrovės finansuojamo PVM suma įrašoma į *sumokėti mokesčiai* straipsnio eilutę teigiamu skaičiumi.

Finansinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos susijusios su akcijų, obligacijų ar kitų panašių priemonių išleidimu ir supirkimu, paskolų ir kitų trumpalaikių ar ilgalaikių finansinių įsipareigojimų gavimu ir grąžinimu per ataskaitinį laikotarpį, lizingo ir (arba) veiklos nuomos (tik pagal TFAS) mokėjimais, gautomis dotacijomis ir subsidijomis, išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pokyčiu (pagal apskaitos politiką) bei išmokėtais dividendais ir už paskolas, obligacijas ir avansus sumokėtomis palūkanomis. Finansinės veiklos pinigų srautų pavyzdžiai pateikiami 10 paveiksle.

10 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos finansinės veiklos piniginės įplaukos ir išmokos



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

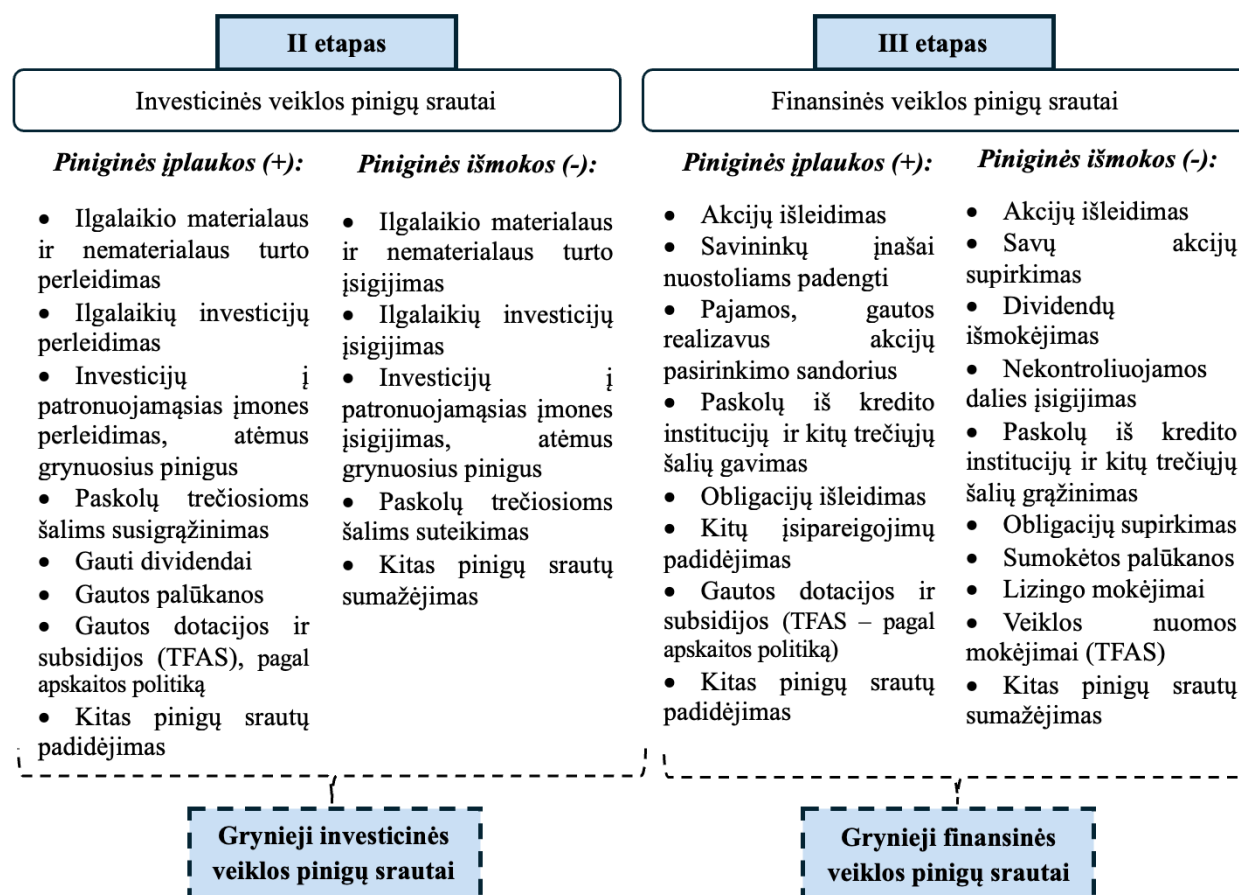
Atkreiptinas dėmesys, jog dotacijų ir subsidijų klasifikavimas priklauso nuo gautų dotacijų ir subsidijų pobūdžio. Apskaitos standartai skirtingai traktuoja šių sandorių klasifikavimą: pagal LFAS, gautos dotacijos ir subsidijos, susijusios su turtu – finansinės veiklos pinigų srautai, tačiau pagal TFAS – gali būti klasifikuojamos kaip investicinės arba finansinės veiklos pinigų srautai,

priklausomai nuo įmonių grupės pasirinktos apskaitos politikos. Dotacijos ir subsidijos susijusios su pajamomis, tiek pagal LFAS, tiek pagal TFAS, gali būti klasifikuojamos kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės ir finansinės veiklos sudarymo metodika pateikiama 11 paveiksle.

11 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės ir finansinės veiklos sudarymo metodika



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Apibendrinant 11 paveiksle pateiktą metodiką, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai sudaromi pasitelkiant apskaitos įrašų informaciją apie grynujų pinigų įplaukas ir išmokas per ataskaitinį laikotarpį. Tačiau, kai kurie konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos straipsniai gali būti apskaičiuojami pagal konsoliduotojo balanso informaciją. Investicinės veiklos pinigų srautų dalyje ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas gali būti apskaičiuojamas pagal (11) formulę:

$$\text{Ilgalaikio turto įsigijimas} = PPE_0 + PPE_D - S + R - PPE_1 + L \quad (11)$$

kur:

PPE_0 – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų likutis balanse laikotarpio pradžioje;

PPE_D – įsigytos patrunuojamosios įmonės nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų balansinė vertė įsigijimo datai;

S – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pardavimas per laikotarpį, likutine verte;

R – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimas per ataskaitinį laikotarpį;

PPE_1 – nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų likutis balanse laikotarpio pabaigoje;

L – lizingu / veiklos nuoma (tik pagal TFAS) įsigytas turtas.

Finansinės veiklos pinigų srautų dalyje lizingo mokėjimai gali būti apskaičiuojami pagal (12) formulę.

$$\text{Ilgalaikio turto įsigijimas} = LL_0 + F + LL_D + LL_N - LL_1 \quad (12)$$

kur:

LL_0 – ilgalaikių įsipareigojimų likutis balanse laikotarpio pradžioje;

F – per ataskaitinį laikotarpį įgyto lizingo / veiklos nuomos (tik pagal TFAS) bendra suma;

LL_D – įgytos patrunuojamosios įmonės ilgalaikių įsipareigojimų balansinė vertė įsigijimo datai;

LL_N – gautos naujos ilgalaikės paskolos iš kredito institucijų;

LL_1 – ilgalaikių įsipareigojimų likutis balanse laikotarpio pabaigoje.

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymas tiesioginiu būdu detalizuojamas 14 lentelėje.

14 lentelė

Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų detalizacija

Straipsniai	Sudarymo pobūdis (+ / -)
<i>Investicinės veiklos pinigų srautai:</i>	
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimas	Piniginės išmokos (-), neįtraukiamas turtas, už kurį nebuvo atsiskaityta pinigais ar įsigyta lizingo būdu / veiklos nuomos (tik pagal TFAS). Jeigu atsiskaitoma dalimis – konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje atvaizduojama tik einamaisiais finansiniais metais sumokėta grynųjų pinigų dalis
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas	Piniginės įplaukos (+), šioje eilutėje parodomi ir gauti gryniesi pinigai už ilgalaikį turtą, skirtą parduoti, kuris balanse atvaizduojamas kaip atsargos. Įrašoma pilna už pardavimą gauta piniginių įplaukų suma
Ilgalaikių investicijų įsigijimas	Piniginės išmokos (-) įsigijus investicijas. Įsigijus patrunuojamąsias įmones – iš įsigijimo sumos atimamas įsigytos patrunuojamosios įmonės pinigų likutis įsigijimo datai
Ilgalaikių investicijų perleidimas	Piniginės įplaukos (+) perleisus investicijas. Perleisus patrunuojamąsias įmones – iš perleidimo sumos atimamas perleistos patrunuojamosios įmonės pinigų likutis įsigijimo datai
Paskolų suteikimas / susigrąžinimas	Piniginės išmokos (-) suteikus paskolas trečiosioms šalims (ne kredito institucijoms) / piniginės įplaukos (+) susigrąžinus paskolas iš trečiųjų šalių (ne kredito institucijų)
Gauti dividendai	Piniginės įplaukos (+), prie gautų dividendų priskiriami ir dividendai, gauti iš nuosavybės metodu apskaitomų investicinių subjektų
Gautos palūkanos	Piniginės įplaukos (+), prie gautų palūkanų priskiriami suteiktų paskolų, avansų ir ilgalaikio terminuotojo indėlio palūkanos

14 lentelės tęsinys.

Gautos dotacijos ir subsidijos (TFAS)	Piniginės įplaukos (+) per ataskaitinį laikotarpį gavus dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti, piniginės išmokos (-) per ataskaitinį laikotarpį grąžinus gautas dotacijas
Kitas pinigų srautų padidėjimas / sumažėjimas	Piniginės įplaukos (+), pavyzdžiui, patronuojamajai įmonei sumažinus įstatinį kapitalą ir išmokėjus pinigus, atsiimant terminuotųjų indėlių sumas / piniginės išmokos (-), pavyzdžiui, patronuojamosios įmonės nuostolius padengus pinigais, į terminuotuosius indėlius įdėtos sumos per ataskaitinį laikotarpį
Finansinės veiklos pinigų srautai:	
Akcijų išleidimas	Piniginės įplaukos (+) išleidus akcijas / piniginės išmokos (-) sumažinus įstatinį kapitalą ir akcininkams išmokėjus grynuosius pinigus
Savininkų įnašai nuostoliams padengti	Piniginės įplaukos (+)
Savų akcijų supirkimas	Piniginės išmokos (-), tačiau piniginės įplaukos (+), kai anksčiau supirkto savos akcijos yra parduodamos ir gaunami grynieji pinigai
Dividendų išmokėjimas	Piniginės išmokos (-)
Paskolų gavimas / grąžinimas	Piniginės įplaukos (+) gavus paskolą iš kredito institucijos (neįtraukiami lizingo gavimai) / piniginės išmokos (-) grąžinus paskolą kredito institucijai (neįtraukiami lizingo mokėjimai)
Obligacijų išleidimas / supirkimas	Piniginės įplaukos (+) išleidžiant visų rūšių obligacijas / piniginės išmokos (-) superkant išleistas visų rūšių obligacijas
Sumokėtos palūkanos	Piniginės išmokos (-) sumokėjus palūkanas už gautas paskolas, avansus ir lizingą
Lizingo / veiklos nuomos (tik pagal TFAS) mokėjimai	Piniginės išmokos (-), parodomas tik turto vertės dengimas per ataskaitinį laikotarpį, sumokėtos palūkanos neįtraukiamos ir parodomos prie „Sumokėtos palūkanos“ dalies. Pagal LFAS – veiklos nuoma, pagrindinės veiklos pinigų srautai
Gautos dotacijos ir subsidijos (TFAS – pagal apskaitos politiką)	Piniginės įplaukos (+) per ataskaitinį laikotarpį gavus dotacijų ilgalaikiam turtui įsigyti, piniginės išmokos (-) per ataskaitinį laikotarpį grąžinus gautas dotacijas
Kitas pinigų srautų padidėjimas / sumažėjimas	Piniginės įplaukos (+), piniginės išmokos (-)

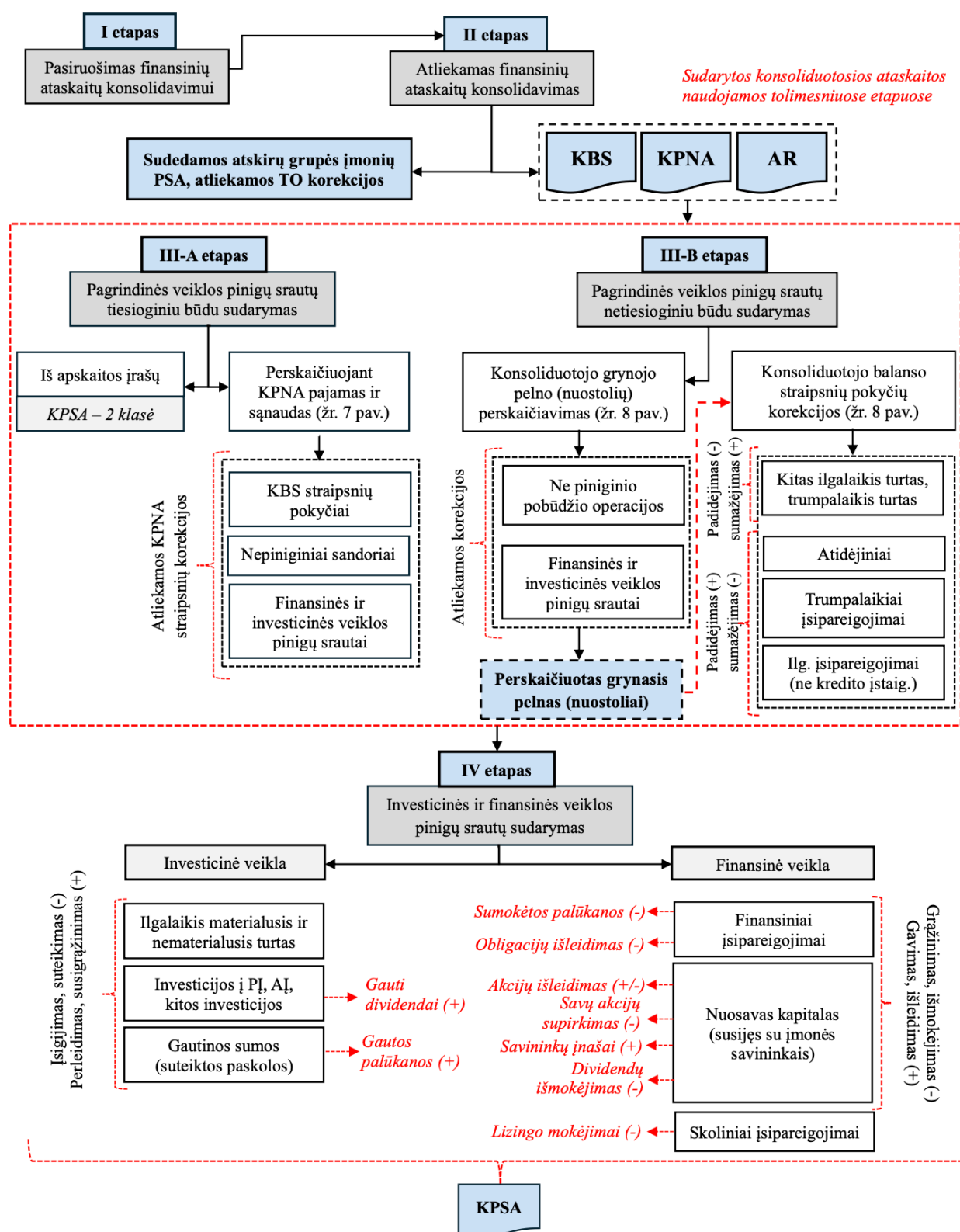
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Investicinės ir finansinės veiklos nepiniginiai sandoriai turi būti eliminuojami ir neįtraukiami sudarant konsoliduotąjį pinigų srautų ataskaitą. Tačiau, remiantis 7-uoju TAS, tokie sandoriai turi būti atskleisti kitose finansinių ataskaitų dalyse, pateikiant informaciją apie tokių sandorių pobūdį ir reikšmę. Investicinės ir finansinės veiklos sandoriai, kurie neturi tiesioginės įtakos pinigų srautams, turi įtakos įmonių grupės kapitalo ir turto struktūrai, pavyzdžiui, ne pinigais gautos dotacijos, patronuojančiosios įmonės įsigijimas išleidžiant akcijas, ilgalaikio turto įsigijimas skolon, įskaitant lizingo arba veiklos nuomos (tik pagal TFAS) būdu, ir skolos konvertavimas į nuosavybę.

Iš pateiktų konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos atskirųjų sudarymo schemų (žr. 7, 8 ir 11 paveikslas), parengta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika (žr. 12 paveikslas).

12 paveikslas

Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika



Čia: PSA – pinigų srautų ataskaita; TO – tarpusavio operacijos; PĮ – patronuojamoji įmonė; AĮ – asocijuotoji įmonė.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Semenova, 2024; Issakova ir kt., 2017; 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“; 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones; 7-uoju TAS „Pinigų srautų ataskaita“.

Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo rezultatus, atrinkti teiginiai, kurių vidurkis sudarė 3,86 balo ir daugiau, bei teiginiai, kurie ekspertų buvo išskirti kaip labiausiai turintys įtakos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikai. Išanalizavus ekspertų vertinimo rezultatus dėl pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo, remiantis ekspertų įžvalgomis, sukurtos metodikos modifikavimui naudojamos šios prielaidos:

- pagrindinės veiklos pinigų srautai sudaromi pasitelkiant konsoliduotojo balanso, konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos ir papildomą informaciją;
- pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos dalies išskyrimo; bei
- iš pagrindinės veiklos pinigų srautų turi būti tinkamai eliminuojami lėšų konsolidavimo sandoriai, išskyrus investicinės veiklos ir finansavimo sandorius.

Išanalizavus ekspertų vertinimo rezultatus dėl investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo, remiantis ekspertų įžvalgomis, sukurtos metodikos modifikavimui naudojamos šios prielaidos:

- ilgalaikio turto, įsigyto finansinio lizingo būdu, vertė eliminuojama iš ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto įsigijimo vertės; bei
- iš investicinės veiklos pinigų srautų eliminuojamos lėšų konsolidavimo operacijos, susijusios su investicinės veiklos sandoriais.

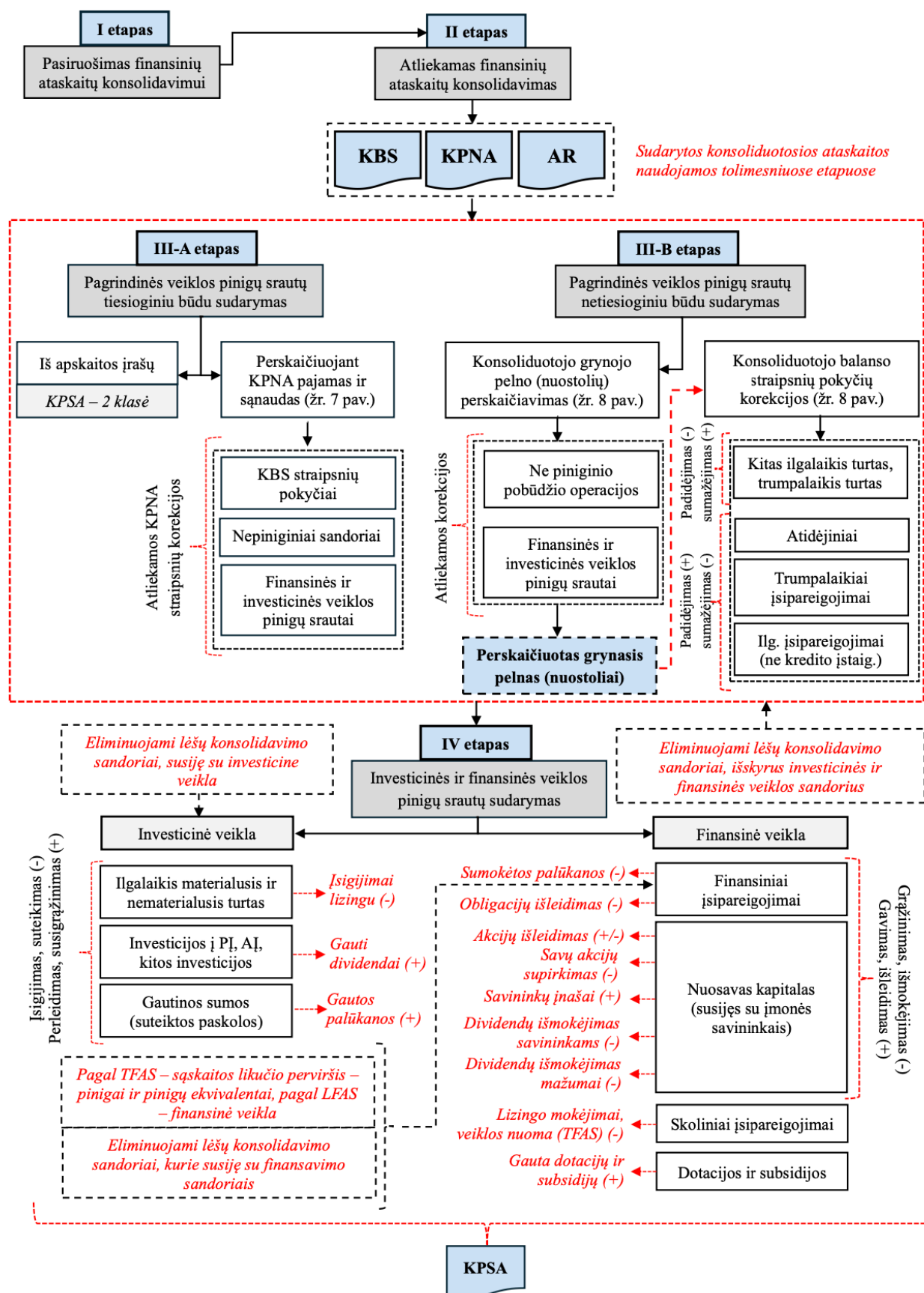
Išanalizavus ekspertų vertinimo rezultatus dėl finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo, remiantis ekspertų įžvalgomis, sukurtos metodikos modifikavimui naudojamos šios prielaidos:

- išskiriami nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai;
- iš finansinės veiklos pinigų srautų eliminuojamos lėšų konsolidavimo operacijos, susijusios su finansavimo sandoriais;
- dotacijų ir subsidijų pokytis klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai; bei
- pagal TFAS, veiklos nuomos mokėjimai klasifikuojami kaip finansinės veiklos pinigų srautai.

Remiantis mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analize suformuotu konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos projektu (žr. 12 paveikslas) bei ekspertinio vertinimo rezultatais, parengiama patobulinta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika (žr. 13 paveikslas).

13 paveikslas

Patobulinta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis ekspertiniu vertinimu.

Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo rezultatus, prielaidą dėl standartizuotos pagrindinės veiklos pinigų srautų dalies ekspertai vidutiniškai įvertino 3,33 balo, prielaidą dėl standartizuotos investicinės veiklos pinigų srautų dalies ekspertai vidutiniškai įvertino 3,50 balo, o prielaidą dėl finansinės veiklos pinigų srautų dalies ekspertai vidutiniškai įvertino 2,00 balo. Teiginių vidurkiai buvo žemesni nei 3,68 balo, todėl, pagal pasirinktą metodiką, turėtų būti neįtraukti į tolimesnio tyrimo etapą. Tačiau, atsižvelgiant į pirmosios magistro dalies konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalgą, nustatytas mažas konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų palyginamumas tarp skirtingų įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų, sudarytų vadovaujantis tuo pačiu apskaitos standartu. Atsižvelgiant į tai, identifikuojamas poreikis parengti standartizuotas konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formas, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, ir pasiūlyti verslo subjektams, siekiant skaidresnio ir informatyvesnio duomenų atskleidimo bei didesnio ataskaitų tarpusavio palyginamumo.

Išanalizavus ekspertinio vertinimo rezultatus dėl pagrindinės veiklos pinigų srautų pateikimo, remiantis ekspertų įžvalgomis, struktūrizuotų ataskaitų formų sudarymui naudojamos šios prielaidos:

- pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos dalies išskyrimo;
- nepinginiai sandoriai detalizuojami atskirai, pateikiant baigtinį nepiniginių sandorių sąrašą;
- apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis atskleidžiamas kaip nepiniginis sandoris;
- dotacijų ir subsidijų amortizacija atskleidžiama atskiru straipsniu nuo ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos;
- išankstinių apmokėjimų (sumokėtų avansų) pokytis atskleidžiamas atskiru straipsniu;
- pagrindinės veiklos pinigų srautų pokyčiai detalizuojami atskirais straipsniais ir negali būti atskleidžiami vienu straipsniu, pavyzdžiui, „*P pinigų srautai iš įprastinės veiklos*“ arba „*Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas*“;
- dividendų ir palūkanų pajamos atskleidžiamos atskirais straipsniais; bei
- atskleidžiamas balansinis pelno mokesčio įsipareigojimų pokytis.

Išanalizavus ekspertinio vertinimo rezultatus dėl investicinės veiklos pinigų srautų pateikimo, remiantis ekspertų įžvalgomis, struktūrizuotų ataskaitų formų sudarymui naudojamos šios prielaidos:

- dividendų ir palūkanų pajamos atskleidžiamos atskiruose straipsniuose, dividendų neišskirstant pagal šaltinio tipą; bei

- neatskiriamas ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas ir (arba) perleidimas nuo nematerialiojo turto įsigijimo ir (arba) perleidimo.

Išanalizavus ekspertinio vertinimo rezultatus dėl finansinės veiklos pinigų srautų pateikimo, remiantis ekspertų išvalgomis, struktūrizuotų ataskaitų formų sudarymui naudojamos šios prielaidos:

- atskiru straipsniu išskiriami nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai;
- dotacijų ir subsidijų pokytis klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai;
- pagal TFAS, veiklos nuomos mokėjimai klasifikuojami kaip finansinės veiklos pinigų srautai;
- neatskiriamas sąskaitos perviršio grynas pokytis nuo bendrų įmonių grupės įmonių gautų ir (arba) sugrąžintų paskolų; bei
- neatskiriamas ilgalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas ir (arba) grąžinimas nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimo ir (arba) grąžinimo.

Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo metu nustatytas prielaidas, suformuoti struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų projektai, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS (žr. 5, 6, 7 ir 8 priedas).

Siekiant įvertinti parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir pasiūlytų struktūrizuotų ataskaitų formų racionalumą ir praktinį pritaikomumą, atliekamas ekspertinis vertinimas nestruktūruoto interviu būdu. Ekspertinio vertinimo metu siekiama gauti išvalgų, kuriomis remiantis parengiamos galutinės struktūrizuotos ataskaitų formos ir galutinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika.

3.3. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos ir struktūrizuotų formų praktinio pritaikomumo vertinimas

Remiantis ekspertinio vertinimo, atlikto pusiau struktūruoto interviu būdu, ir mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės rezultatais, buvo parengti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų projektai. Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos ir struktūrizuotų ataskaitų formų praktinis pritaikymas ir racionalumas tiriamas ekspertiniu vertinimu, atliktu nestruktūruoto interviu būdu. Nestruktūruotas interviu atliekamas pasitelkiant atskiras respondentų grupes, kurios suskirstytos į ekspertus, vertinančius sudarytos metodikos praktinį pritaikomumą ir racionalumą, ir ekspertus, vertinančius struktūrizuotų ataskaitų formų praktinį pritaikomumą ir racionalumą (žr. 11 lentelė).

Analizuojant ekspertinio vertinimo, kurio metu buvo tiriamas konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos praktinis pritaikomumas ir racionalumas, rezultatus, buvo nustatytas sudarytos metodikos logiškumas, struktūra ir nuoseklumas. Visi respondentai nurodė, jog sudaryta metodika pasižymi aiškia logika ir nuoseklia struktūra. Vienas iš respondentų teigė, kad „<...> kiekviena konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos dalis – pagrindinės veiklos, investicinės ir finansinės veiklos sudarymo metodikos, yra nuosekliai aprašytos <...> nuosekliai apima visus konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo etapus – nuo duomenų surinkimo, eliminavimo procedūrų iki galutinio ataskaitos parengimo“.

Tyrime dalyvavę respondentai patvirtino, kad sudarytoje metodikoje atsispindi konceptualus nuoseklumas tarp teorinio ir praktinio konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo: „<...> aiškiai matomas pakankamas konceptualus nuoseklumas tarp teorijos ir praktikos. Metodikos pateikimas leidžia teorines nuostatas lengvai taikyti praktikoje, ypač apibūdiant pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo būdus bei investicinės ir finansinės veiklos ypatybes <...> tai sumažina interpretacijos klaidų riziką ir padidina metodikos taikymo efektyvumą“. Tačiau vienas iš respondentų teigė, kad: „<...> praktikoje ne visada yra paprasta viską sudėlioti į „lentynėles“, nes standartai taip pat neapima visko ir tenka vadovautis analogija, praktika, konsultacijomis, pavyzdžiui, su AVNT dėl standartų išaiškinimo, didžiojo ketverto audito įmonės turi tinklo išaiškinimus, kaip yra traktuojami tam tikri TFAS standartų reikalavimai“.

Respondentai įvardijo pagrindinius sudarytos metodikos privalumus: universalumas, aiškus pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos išskyrimas, taip pat, tiesioginio ir netiesioginio metodo pasirinkimas pagal įmonių grupės poreikius, lankstumas bei teorijos ir praktikos suderinamumas: „<...> tinka įvairaus dydžio ir veiklos pobūdžio įmonių grupėms <...> skirtingi pinigų srautų tipai aprašyti aiškiai ir atskirai <...> suderintas akademinis ir praktinis pagrindas“. Taip pat, vienas iš respondentų teigė, kad: „<...> išvardinti koregavimai, kurie turėtų būti atliekami – susisteminti vienoje vietoje“. Tačiau, respondentų nuomone, sudarytą metodiką būtų galima papildyti praktiniais pavyzdžiais iš skirtingų sektorių įmonių grupių, įtraukti išimtinių ir netipinių atvejų atvaizdavimą, nurodyti kaip atvaizduojami tokie sandoriai kaip faktoringas, lėšų konsolidavimo operacijos bei išvestinės finansinės priemonės. Vienas iš respondentų nurodė, kad: „<...> trūksta tam tikrų specifinių srautų atvaizdavimo, pavyzdžiui, faktoringas, atvirkštinis faktoringas, „cash-pool“ – kada tai pinigai, kada tai gautinos ar mokėtinos sumos, pagal TFAS <...> reikėtų atvaizduoti verslo jungimus ir pardavimus, kurie eliminuojami iš pokyčių“. Taip pat, vieno iš ekspertų nuomone, sudaryta metodika gali pasirodyti sudėtinga ir be papildomų žinių gali būti sudėtingai pritaikoma. Šiuo atveju pasiūlyta: „<...> gal padėtų, pavyzdžiui, tiesioginis ryšys su VAS / TFAS finansinių ataskaitų straipsniais – iš praktinės pusės, aiškus susiejimas su konkrečiais balanso pokyčiais ir pastabomis, pavyzdžiui ilgalaikio turto įsigijimo pastaba“. Taip

pat, vienas iš respondentų išskyrė tobulintinas sritis: „<...> metodikoje reikėtų nurodyti faktoringą, atvirkštinį faktoringą prie finansinės veiklos, nes atvirkštinis tiekėjų faktoringas yra finansavimas ir jis turi dalyvauti finansinės veiklos pinigų srautuose <...> AVNT ir TFAS išaiškinimas yra analogiškas – ir vienur, ir kitur tai yra finansavimas <...> tai aktualus, daug nesusipratimų, ruošiant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą, keliantis straipsnis, kurį galima lengvai pamesti ir praktikoje dažnai ir pameta“. Taip pat, respondentas išskyrė išvestinių finansinių priemonių įtakos atvaizdavimą: „<...> išvestinių finansinių priemonių nėra nurodytų prie investicinės ar finansinės veiklos, bet jas reikėtų įdėti, nes kuo toliau, tuo labiau tampa aktualios verslams, išaiškinimų standartuose nėra <...> pagal AVNT išaiškinimą, tai yra apskaitos politikos pasirinkimo klausimas <...> ir reikia nepamiršti išeliminuoti realizuotus pinigų srautus iš investicinės ir finansinės veiklos, taip pat, iš balanso pokyčių <...> reikia eliminuoti ne tik paskolas, lygiai taip pat reikia neimti išvestinių finansinių priemonių tikrųjų verčių pokyčių <...>“. Taip pat, ekspertas pateikė pasiūlymą įtraukti pinigų srautų tikrinimą su bankiniais išrašais: „<...> „prasivalidavimas“ pinigų srautų su banko išrašais, bent stambiųjų sumų, kad ten, kur ruošiamą pagrindinė veikla, tiesioginiu būdu, arba investicinė ir finansinė veikla, kurios visada ruošiamos tik tiesioginiu būdu, <...> visada būtų ryšys su banko išrašais <...>“. Eksperto manymu, paskolų eliminavimas turėtų būti susijęs ne tik su kredito įstaigų suteiktomis paskolomis, bet ir su paskolomis, gautomis iš trečiųjų šalių: „<...> finansavimas gali būti gautas iš susijusių šalių, kurios nedalyvauja konsolidavime, gali būti davęs akcininkas <...>“. Eksperto teigimu, lizingo ir veiklos nuomos mokėjimus reikėtų pateikti atskirai, kadangi tik pagal TFAS veiklos nuomos mokėjimai priskiriami finansinės veiklos pinigų srautams.

Vertinant sudarytos metodikos universalumą respondentai įvardijo, jog metodika gali būti pritaikoma tiek mažoms, tiek didelėms įmonių grupėms: „<...> metodikos struktūra leidžia lengvai adaptuoti dokumentą pagal konkrečių įmonių grupės struktūrą, veiklos pobūdį ar dydį. Aiškiai apibrėžtos taisyklės ir jų taikymo lankstumas užtikrina, kad metodiką būtų nesunku pritaikyti net kompleksinėms grupėms su įvairiomis veiklomis“. Tačiau vienas iš respondentų teigė, kad: „dydis, veikla ir struktūra nėra lemiantys dalykai – VAS yra standartizuota ataskaita, TFAS duoda daugiau laisvės. Esmė yra ūkinės operacijos ir jų sudėtingumas <...>“.

Vertinant sudarytos metodikos atitikimą apskaitos standartų reikalavimams, tyrime dalyvavusių respondentų nuomonės išsiskyrė: vieni respondentai patvirtino sudarytos metodikos atitikimą apskaitų standartų nuostatoms, kiti nurodė, jog metodika labiau pagrįsta LFAS nei TFAS. Vienas iš respondentų teigė, kad: „<...> VAS ir TFAS struktūra skiriasi, todėl trūksta aiškumo – metodika iš pirmo žvilgsnio yra labiau pagrįsta VAS“. Taip pat, respondentai pateikė pasiūlymus, skirtus padidinti sukurtos metodikos reikalavimų atitikimą apskaitos standartams: „<...> įtraukti daugiau praktinių pavyzdžių, kaip taikyti metodiką skirtingų sektorių įmonių grupėms. <...>“

akcentuoti specialias situacijas, pažymint, kaip elgtis su neįprastomis operacijomis, pavyzdžiui, atsižvelgiant į nuomojamo turto pinigų srautus pagal IFRS 16“.

Analizuojant ekspertinio vertinimo, kurio metu buvo tiriamas struktūrizuotų ataskaitų formų praktinis pritaikomumas ir racionalumas, rezultatus, buvo nustatytas konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacijos aktualumas. Ekspertai išskyrė, jog aktualiausia informacija, kurią suteikia konsoliduotoji pinigų srautų ataskaita analizuojant įmonių grupės veiklą ar priimant sprendimus – gautos ir grąžintos paskolos, suteiktos paskolos trečiosioms šalims, sumokėtos palūkanos, išmokėti dividendai, įsigytas ilgalaikis turtas bei per finansinius metus sukauptas nusidėvėjimas ir amortizacija. Vienas iš respondentų teigė, kad: „<...> pirmiausia svarbu žinoti, kiek įmonių grupė generuoja pajamų iš savo pagrindinės veiklos. Taip pat, svarbu įvertinti, kiek grupė investuoja į turto atnaujinimą bei į tai, kad išlaikytų ir didintų pajamas ateityje. Be abejo, svarbu įvertinti ir pajamas iš investicijų, žinoma, jei tokių yra. Vertinant bankinius rodiklius, konsoliduota pinigų srautų ataskaita atskleidžia informaciją apie paskolų pokyčius – paskolų grąžinimus ir naujų paskolų paėmimus, sumokėtos palūkanos ir t.t.“.

Vertinant sudarytų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų privalumus, respondentai įvardijo, jog ataskaitos suskirstymas į pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklas detalai ir patogiai atvaizduoja įmonių grupių veiklos rezultatus: „<...> informacija suskaldyta pagal tam tikras veiklas – tipinę veiklą, investicinę veiklą, finansinę veiklą – kas palengvina informacijos paiešką, skaitymą <...> pinigų srautai pateikiami pagal detalius straipsnius, operacijas, kas palengvina informacijos paiešką“. Taip pat, vienas iš respondentų pateikė tobulintinų sričių pasiūlymus: „Paskolų gavimas ir grąžinimas galėtų būti išskaidytas į ilgalaikes paskolas ir apyvartinio kapitalo finansavimo paskolas. <...> paskolų pokytis turėtų rodyti ne paskolų apyvartą per metus, pavyzdžiui, apyvartinio kapitalo paskola gali būti paimta ir grąžinta „n“ kartų, kas rodytų, jog per ataskaitinius metus buvo paimta labai didelė paskola, o konkrečių paimtų ir grąžintų paskolų sumą, imant ilgalaikių paskolų atvejį, ir apyvartinio kapitalo paskolos padidėjimą ir sumažėjimą ataskaitinio laikotarpio pradžioje vs ataskaitinio laikotarpio pabaigoje“.

Vertinant struktūrizuotų ataskaitų detalumo lygio racionalumą, visi respondentai sutiko, jog detalumo lygis yra tinkamas: „Nepiniginių sandorių korekcijų ir balansinio pokyčių korekcijų išskyrimas padeda greičiau rasti reikalingą informaciją. <...> bendrai struktūrizuotų ataskaitų formų detalumo lygis yra tinkamas kad gauti reikalingą informaciją apie grupės veiklą ir priimti atitinkamus sprendimus“. Taip pat, vertinant rezultatus dėl struktūrizuotų ataskaitų formos efektyvumo perteikti informaciją tiek išoriniams, tiek vidiniams informacijos vartotojams, respondentai įvardijo, kad: „Struktūrizuotos ataskaitų formos yra patogiai sudėliotos ir labai detalai leidžia informaciją apie grupės piniginius srautus tiek išoriniams, tiek vidiniams

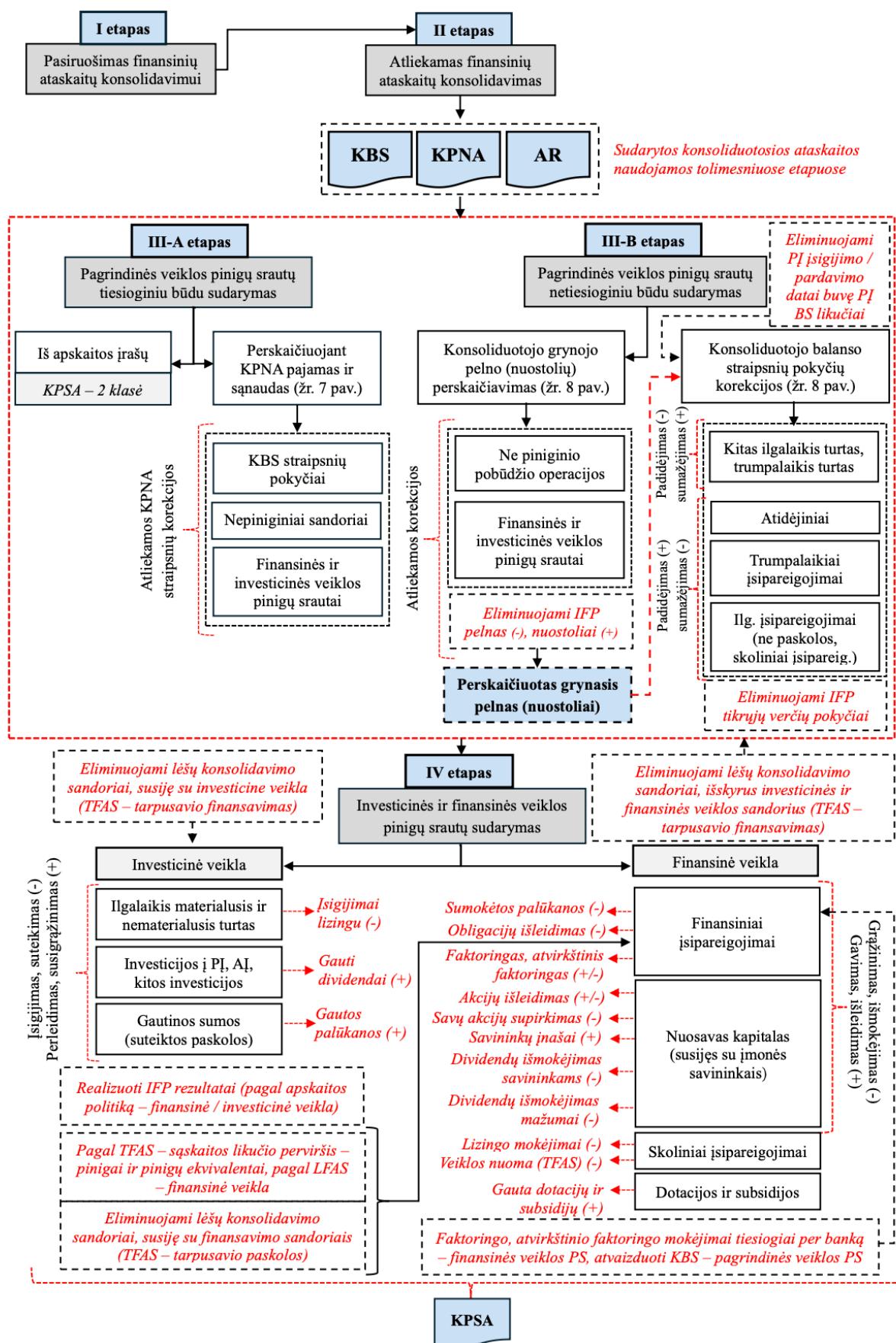
vartotojams“. Taip pat, vienas iš respondentų įvardijo, kad pateiktos formos padeda efektyviai perteikti informaciją, tačiau išskyrė tobulintinas vietas: „<...> išskyrus atvejus apie informacijos apie finansinių skolų pokyčius pateikimą“. Analizuojant rezultatus dėl struktūrizuotų ataskaitų formų gebėjimo pagerinti suinteresuotųjų šalių sprendimų kokybę, respondentai įvardijo, kad struktūrizuotos ataskaitų formos padeda užtikrinti lengvesnį informacijos suprantamumą: „<...> struktūrizuotos ataskaitų formos padeda užtikrinti kad investuotojai kreditoriai ir priežiūros institucijos lengviau ir greičiau suprastų informaciją apie įmonės piniginius srautus bei lengviau ir greičiau priimtų atitinkamus sprendimus“.

Siekiant įvertinti, ar sudarytos struktūrizuotos konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formos nesudėtingai pritaikomos įvairaus dydžio įmonių grupėms ir skirtingiems sektoriams, vienas iš ekspertų įvardijo, jog: „Skirtingi verslo sektoriai gali turėti skirtingus ar tam tikrus specifinius veiklos ypatumus, tačiau tai neturėtų būti kliūtis pritaikyti struktūrizuotas ataskaitų formas. Įmonių dydis neturi turėti įtakos pritaikant struktūrizuotas ataskaitų formas“. Tačiau, antrasis ekspertas pastebėjo, jog sudarytos formos netinkamos finansinių paslaugų ar viešajam sektoriui: „<...> pateiktas formas būtų sudėtinga pritaikyti finansinių paslaugų sektoriui, investicinio / finansinio turto valdymo sektoriui, pavyzdžiui, fondams, įždams, viešajam sektoriui“. Taip pat, respondentų vertinimas dėl struktūrizuotų ataskaitų formų potencialo padidinti informacijos skaidrumą ir palyginamumą tarp skirtingų įmonių grupių, yra teigiamas: „<...> vertinama teigiamai dėl palyginamumo, paprastumo, aiškumo ir efektyvumo“.

Atlikus ekspertinį vertinimą, nestruktūruoto interviu būdu, atsižvelgiant į ekspertų įžvalgas, parengta galutinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika (žr. 14 paveikslas) ir parengtos struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formos (žr. 11, 12, 13 ir 14 priedas).

14 paveikslas

Galutinė konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika



Šaltinis: sudaryta autorės.

Atlikus ekspertinį vertinimą dėl konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos praktinio pritaikomumo ir racionalumo, nustatyta, jog sukurta metodika yra logiška ir turi nuoseklią struktūrą, yra universali ir gali būti pritaikoma tiek mažoms, tiek didelėms įmonių grupėms. Taip pat, sukurtoje metodikoje atsispindi conceptualus nuoseklumas tarp teorinio ir praktinio konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo, tačiau remiantis ekspertų patirtimi, apskaitos standartai neapima visų verslo situacijų, todėl sudarant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas neretai tenka vadovautis praktine patirtimi, konsultacijomis su Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba (AVNT) ar „*Didžioji ketverta*“ (angl. Big 4) išaiškinimais. Atsižvelgiant į tyrimo metu gautas ekspertų įžvalgas, parengta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodika pakoreguota šiais pastebėjimais: finansinės veiklos pinigų srautuose atvaizduotas faktoringas ir atvirkštinis faktoringas, nurodyta kaip tinkamai turi būti eliminuojami lėšų konsolidavimo sandoriai, atskiriant, kada, pagal TFAS, lėšų konsolidavimo sandoriai laikomi pinigais ir pinigų ekvivalentais, o kada – gautinomis ir mokėtinomis sumomis. Taip pat, parengta metodika papildyta patronuojamųjų įmonių įsigijimų ir perleidimo įtaka pagrindinės veiklos pinigų srautams, išvestinių finansinių priemonių įtaka pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautams bei atskirti lizingo ir veiklos nuomos mokėjimų straipsniai.

Atlikus ekspertinio vertinimo, dėl struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų praktinio pritaikomumo ir racionalumo, rezultatų analizę, nustatyta, jog sudarytos struktūrizuotos ataskaitų formos turi pakankamą ir tinkamą detalumo lygį, gali padidinti informacijos skaidrumą ir palyginamumą tarp skirtingų įmonių grupių, tačiau gali būti sudėtingai pritaikomos finansinių paslaugų ar viešajam sektoriui. Atsižvelgiant į ekspertų įžvalgas, parengtose struktūrizuotose konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formose patikslintas finansinių įsipareigojimų pokyčių pateikimas, nurodant, jog didelių apimčių ir greitos apyvartos trumpalaikių gautų paskolų pokytis atvaizduojamas atskiru straipsniu, grynąją verte.

Apibendrinant, remiantis pateiktomis ekspertų įžvalgomis, parengta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, pagal LFAS ir TFAS, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, sudarymo metodika gali sumažinti skirtingų apskaitos standartų įtaką konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui ir pateikimui. Taip pat, parengtos ir verslo subjektams pasiūlytos struktūrizuotos ataskaitų formos, pagal LFAS ir TFAS, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, gali sumažinti skirtingų apskaitos standartų įtaką informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo metu gautas įžvalgas, specifinės, netipinės operacijos ir praktinių pavyzdžių trūkumas, sudarant įmonių grupių, veikiančių skirtinguose sektoriuose, konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, galėtų tapti tolimesnių konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo tyrimų objektu.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Atlikta pinigų srautų teorinių aspektų ir sudarymo reikalavimų analizė leidžia teigti, kad ši ataskaita susieja balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitas, taip atspindint pinigų srautų pokytį ir jo įtaką įmonės pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos rezultatui pinigine išraiška. Šiuo metu, Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymas nustato, kad pinigų srautų ataskaitos neprivalo rengti įmonės, atitinkančios labai mažų arba mažų įmonių kriterijus, ir rengiančios sutrupintus finansinių ataskaitų rinkinius. Kita vertus, TFAS nėra numatę galimybės rengti sutrumpinto finansinių ataskaitų rinkinio, todėl visos įmonės, kurios finansines ataskaitas sudaro vadovaujantis TFAS, privalo sudaryti pinigų srautų ataskaitas. Apskaitos standartai numato, kad pinigų srautų ataskaitos gali būti sudaromos tiesioginiu ir netiesioginiu metodu. Pasirinktas ataskaitos sudarymo metodas aktualus tik sudarant pagrindinės veiklos pinigų srautus, kadangi investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai sudaromi tik tiesioginiu metodu. Apskaitos standartų turinio palyginamoji analizė leido išskirti šiuos pagrindinius skirtumus:
 - 1.1. LFAS siūlo standartizuotas pinigų srautų ataskaitų formas, kai tuo tarpu, TFAS neapibrėžia pinigų srautų ataskaitos struktūros, taip ataskaitų rengėjams suteikiant lankstumo pinigų srautų ataskaitą pritaikyti prie kiekvienos įmonės verslo specifikos.
 - 1.2. Pagal TFAS faktiškai sumokėtas pelno mokestis atskleidžiamas pagrindinės veiklos pinigų srautų dalyje, tačiau gali būti klasifikuojamas ir kaip investicinė ar finansinė veikla. Tuo tarpu, remiantis LFAS pateikta standartizuota ataskaitos forma, pelno mokestis turi būti pateikiamas tik kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai – faktiškai sumokėtas, jei ataskaita sudaroma tiesioginiu būdu, arba balansinis pokytis, jei ataskaita sudaroma netiesioginiu būdu.
 - 1.3. LFAS nurodo, jog pagrindinės veiklos pinigų srautai sudaromi nuo grynojo pelno (nuostolių), kai TFAS suteikia lankstumo – pagrindinės veiklos pinigų srautai gali būti sudaromi nuo grynojo pelno (nuostolių) arba pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą.
 - 1.4. Skirtingi apskaitos standartai turi įtakos pinigų srautų nepiniginių sandorių pateikimui – LFAS siūlomos standartizuotos pinigų srautų ataskaitų formos riboja detalų nepiniginių sandorių atskleidimą, kai TFAS suteikia galimybę detalizuoti einamaisiais ir praėjusiais finansiniais metais aktualius nepiniginius sandorius pagal jų pobūdį.
2. Atlikta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo reikalavimų analizė atskleidžia, jog ši ataskaita atspindi visos įmonių grupės pinigines įplaukas ir išmokas, išskyrus tarpusavio sandorių pinigines įplaukas ir išmokas. Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupės finansinės atskaitomybės įstatymas nurodo, jog visais atvejais, kai atsiranda patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai, turi būti sudaromos

konsoliduotosios finansinės ataskaitos, įskaitant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą. Remiantis konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą nustatančių standartų analize, galima teigti, jog apskaitos standartai apibrėžia tik sudarymo metodus – tiesioginį ir netiesioginį, ir pateikia reikalavimus, susijusius su investicijomis į patronuojamąsias, asocijuotąsias ir bendrąsias įmones bei nuosavybės dalių patronuojamosiose įmonėse ir kituose verslo vienetuose pokyčiais. Atsižvelgiant į tai, atlikta apskaitos standartų analizė leidžia teigti, jog sudarymo ir pateikimo reikalavimai yra pakankamai minimalūs, todėl sudarant konsoliduotąją pinigų srautų ataskaitą turi būti remiamasi bendraisiais atskirosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo principais. Atlikta Lietuvoje ir užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymo ir pateikimo apžvalga leido išskirti šiuos pagrindinius skirtumus:

- 2.1. Pagal LFAS, pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turi būti atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po mažumos dalies, kai TFAS suteikia lankstumo ir korekcijos gali būti atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) prieš nekontroliuojamą dalį arba nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą.
- 2.2. LFAS siūlomos standartizuotos ataskaitų formos nesuteikia galimybės detalai atskleisti nepiniginių sandorių, tačiau nurodo atvaizduoti kiekvieno konsoliduotojo balanso straipsnio pokyčių įtaką pinigų srautams, kai tuo tarpu, pagal TFAS, grynojo pelno (nuostolių) ir nepiniginių sandorių korekcijų bei konsoliduotojo balanso straipsnių pokyčių įtaka gali būti pateikiama vienu straipsniu, detalesnę informaciją atskleidžiant aiškinamajame rašte, arba visa informacija gali būti atskleidžiama detalai.
- 2.3. LFAS siūlomos standartizuotos ataskaitų formos nesuteikia galimybės detalizuoti investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų, pavyzdžiui, atskirti gautų dividendų nuo palūkanų, taip pat, ilgalaikių nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų ar detalizuoti sumokėtų dividendų akcininkams nuo sumokėtų mažumos daliai. Tuo tarpu, pagal TFAS, informacija gali būti atskleidžiama detalai, išskiriant reikšmingų straipsnių įtaką.
- 2.4. TFAS nurodo atskleisti nutrauktos veiklos įtaką pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautams, taip pat, detalizuoti investicinės ir finansinės veiklos nepiniginius sandorius, kai LFAS ataskaitų pateikimui šių reikalavimų nenumato.
3. Remiantis mokslinės literatūros, dokumentų ir duomenų analizės bei ekspertinio vertinimo rezultatais, parengta konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos, tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS ir TFAS, sudarymo metodika ir verslo subjektams pasiūlytos struktūrizuotų ataskaitų formos, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS. Parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos metodikos pagrindiniai aspektai:

3.1. Pagrindinės veiklos pinigų srautuose, tiesioginiu metodu, pateikiami tik faktiniai pinigų srautai. Atsižvelgiant į tai, pinigų srautai gali būti sudaromi remiantis apskaitos įrašais arba perskaičiuojant pajamas ir sąnaudas į pinigines įplaukas ir išmokas, t. y. pardavimo pajamas, pardavimo savikainą ir kitus pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnius koreguojant atsargų, gautinų ir mokėtinų sumų pokyčiais, kitais nepiniginiais sandoriais bei finansinės ir investicinės veiklos pinigų srautais. Pagrindinės veiklos pinigų srautai, netiesioginiu metodu, sudaromi pasitelkiant konsoliduotąjį balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą ir papildomą apskaitos informaciją, siekiant įmonių grupės grynąjį pelną (nuostolius) perskaičiuoti į pinigines įplaukas ir išmokas, t. y. atliekant balanso straipsnių pokyčių ir nepiniginių sandorių korekcijas. Ekspertinio vertinimo metu identifikuotos esminės prielaidos, kuriomis patobulinta pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo metodika: pinigų srautai sudaromi pasitelkiant konsoliduotojo balanso ir konsoliduotosios pelno (nuostolių) ataskaitos ir papildoma informacija, korekcijos atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos dalies bei eliminuojami lėšų konsolidavimo sandoriai, išskyrus investicinės ir finansinės veiklos sandorius.

3.2. Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai rengiami tik tiesioginiu būdu. Atsižvelgiant į tai, investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai sudaromi pasitelkiant apskaitos įrašų informaciją apie ataskaitinio laikotarpio pinigines įplaukas ir išmokas. Ekspertinio vertinimo metu išskirtos esminės prielaidos, kuriomis patobulinta investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo metodika: ilgalaikio turto, įsigyto finansinio lizingo būdu, vertė eliminuojama iš ilgalaikio turto įsigijimo vertės, išskiriami nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai, eliminuojamos lėšų konsolidavimo operacijos, susijusios su investicinės ir finansinės veiklos sandoriais, dotacijų ir subsidijų pokytis klasifikuojamas kaip finansinės veiklos pinigų srautai, bei, pagal TFAS, veiklos nuomos mokėjimai klasifikuojami kaip finansinės veiklos pinigų srautai.

Pasiūlytų struktūrizuotų ataskaitų formų, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, pagrindiniai aspektai:

3.3. Ekspertinio vertinimo metu išskirtos esminės prielaidos, sudarant pagrindinės veiklos pinigų srautus, kuriomis remiantis parengtos struktūrizuotų ataskaitų formos: pinigų srautų korekcijos atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos dalies, nepiniginiai sandoriai detalizuojami atskirai, pateikiant baigtinį nepiniginių sandorių sąrašą, apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis atskleidžiamas kaip nepiniginis sandoris, dotacijų ir subsidijų amortizacija atskleidžiama atskiru straipsniu, išankstinių apmokėjimų (sumokėtų avansų) pokytis atskleidžiamas atskiru straipsniu, pagrindinės

veiklos pinigų srautų pokyčiai negali būti atskleidžiami vienu straipsniu bei dividendų ir palūkanų pajamos atskleidžiamos atskirais straipsniais.

- 3.4. Ekspertinio vertinimo metu išskirtos esminės prielaidos, sudarant investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautus, kuriomis remiantis parengtos struktūrizuotos ataskaitų formos: dividendų ir palūkanų pajamos atskleidžiamos atskirai, neatskiriamas ilgalaikio materialiojo nuo nematerialiojo turto įsigijimas ir (arba) perleidimas, išskiriami nekontroliuojamai daliai išmokėti dividendai, dotacijų ir subsidijų pokytis klasifikuojamas kaip finansinė veikla, neatskiriamas sąskaitos perviršio grynasis pokytis nuo bendrų įmonių grupės gautų ir (arba) sugrąžintų paskolų bei neatskiriamas ilgalaikių nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas ir (arba) grąžinimas.
4. Ekspertinio vertinimo metu, siekiant įvertinti parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos racionalumą ir praktinį pritaikomumą, nustatyta, kad sukurta metodika pasižymi aiškia logika ir nuoseklia struktūra, atspindi conceptualų nuoseklumą tarp teorinio ir praktinio konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo. Remiantis ekspertų įžvalgomis, parengta metodika pakoreguota šiais ekspertų pastebėjimais: atvaizduotas faktoringas, atvirkštinis faktoringas, nurodytas tinkamas lėšų konsolidavimo operacijų eliminavimas, papildyta patronuojamųjų įmonių įsigijimų ir perleidimų įtaka, išvestinių finansinių priemonių įtaka ir atskirti lizingo ir veiklos nuomos mokėjimai. Taip pat, atlikto vertinimo metu nustatyta, jog pasiūlytos struktūrizuotos ataskaitų formos yra pakankamo detalumo lygio, galėtų efektyviai perteikti informaciją tiek išoriniams, tiek vidiniams informacijos vartotojams, užtikrinti lengvesnį informacijos suprantamumą bei pagerinti suinteresuotųjų šalių sprendimų kokybę. Tačiau, ekspertinio vertinimo metu identifikuota, kad pasiūlytas struktūrizuotas ataskaitų formas gali būti sudėtinga pritaikyti finansinių paslaugų ar viešajam sektoriui, o tam, kad būtų efektyviai perteikta informacija tiek išoriniams, tiek vidiniams informacijos vartotojams, gautos ir (arba) grąžintos paskolos detalizuotos į ilgalaikes finansines paskolas ir trumpalaikes apyvartines paskolas, grynąją vertę.
5. Atsižvelgiant į ekspertinio vertinimo rezultatus, suformuotos tyrėjams siūlomos tolimesnių tyrimų kryptys. Ekspertinio vertinimo metu gauta įžvalgų dėl praktinių pavyzdžių įtraukimo, siekiant padidinti sukurtos metodikos praktinį pritaikomumą skirtingų sektorių įmonių grupėms, dėl nestandartinių operacijų atvaizdavimo, ypač susijusių su verslo jungimais bei dėl išvestinių finansinių priemonių atvaizdavimo konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje. Atsižvelgiant į tai, tikslinga plėsti konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo ir pateikimo tyrimus skirtingų įmonių grupių sektorių kontekste, siekiant išskirti specifines, konkrečiam sektoriui būdingas, situacijas, taip pat, pateikti metodines rekomendacijas, kaip turėtų būti atvaizduojamos nestandartinės operacijos bei išvestinės finansinės priemonės.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

- Abu-Abbas, B. M. (2014). Direct, Indirect, or Both Methods of Reporting Operating Statement of Cash Flows. *International Journal of Finance and Accounting*, 3(6), 335-340. <https://doi.org/10.5923/j.ijfa.20140306.01>
- Alkharusi, H. (2022). A descriptive analysis and interpretation of data from Likert scales in educational and psychological research. *Indian Journal of Psychology and Education*, 12(2), 13-16. https://www.researchgate.net/publication/373096780_A_descriptive_analysis_and_interpretation_of_data_from_Likert_scales_in_educational_and_psychological_research
- Antik, C. I. (2017). Consolidated Financial Statements – Elements of the Management Decisions to Invest. *Agora International Journal of Economical Sciences*, 11, 1-8. <https://doi.org/10.15837/aijes.v11i0.3993>
- Augustinaitis, A., Rudzkienė, V., Petrauskas, R. A., Dagytė, I., Martinaitytė, E., Leichteris, E., Malinauskienė, E., Višnevskā, V. ir Žilionienė, I. (2009). Lietuvos E. Valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas. *Mykolo Romerio universitetas*. ISBN 978-9955-19-160-5.
- Avi, M.S. (2022). Does the Formal Structure of the Cash Flow Statement have an Impact on the Understanding of the Data Contained in the Report Explaining the Company's Financial Dynamics? *Global Journal of Management and Business Research*, 22(C5), 21-50. <https://doi.org/10.34257/GJMBRCVOL22IS5PG21>
- Baležentis, A. ir Žalimaitė, M. (2011). Ekspertinių vertinimų taikymas inovacijų plėtros veiksmų analizėje: Lietuvos inovatyvių įmonių vertinimas. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, 3(27), 23-31.
- Bhandari, S.B., Iyer, R. (2013). Predicting business failure using cash flow statement based measures. *Managerial Finance*, 39(7), 667-676. <https://doi.org/10.1108/03074351311323455>
- Bitinas, B., Rupšienė, L., Žydžiūnaitė, V. (2008). Kokybinių tyrimų metodologija: Vadovėlis vadybos ir administravimo studentams. Socialinių mokslų kolegija. Klaipėda. ISBN 978-9986-31-267-3.
- Borowiec, L., Kacprzak, M., Krol, A. (2023). Information Value of Individual and Consolidated Financial Statements for Indicative Liquidity Assessment of Polish Energy Groups in 2018-2021. *Energies*, 16(9), 1-16. <https://doi.org/10.3390/en16093670>
- Busari, K., Bagundo M. M. (2021). Comparing the Value Relevance of Selected Accounting Information in Consolidated and Separate Financial Statements: The Case of Nigerian Listed Financial Service Firms. *Journal of Economics and Sustainability*, 3(2), 16-32. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3936540>
- Dalwadi, P. (2023). CASH FLOW STATEMENT ANALYSIS: IDENTIFYING RED FLAGS AND WARNING SIGNS FOR FINANCIAL DISTRESS. *Vidya – a Journal of Gujarat University*, 2(2), 36–42. <https://doi.org/10.47413/vidya.v2i2.205>
- Deju, M. (2020). A Case Study on the Consolidation of Financial Statements of Entities Affiliated through Direct Consolidation Procedure. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, 32, 48-58. <http://dx.doi.org/10.29358/sceco.v0i32.478>
- Dikko, M. (2016). Establishing Construct Validity and Reliability: Pilot Testing of a Qualitative Interview for Research in Takaful (Islamic Insurance). *The Qualitative Report*, 21(3), 521-528. <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol21/iss3/6/>

- Filipova, F., Zapryanova T., Atanasov A., Marinova R. (2023). Problems with Using the Information from the Cash Flow Statement by Lenders (Banks) as Capital Providers. *Izvestia Journal of the Union of Scientists - Varna Economic Sciences Series*, 12(2), 11-20. <https://doi.org/10.56065/IJUSV-ESS/2023.12.2.11>
- Gluzova, T. (2015). Consolidation Exemptions under IFRS. *Procedia Economics and Finance*, 25, 32-40. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00710-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00710-8)
- Gordon, E. A., Henry E., Jorgensen B. N., Linthicum Ch. L. (2017). Flexibility in cash-flow classification under IFRS: determinants and consequences. *Rev Account Stud*, 22, 839-872. <https://doi.org/10.1007/s11142-017-9387-1>
- Hardan, A. S., Qabajeh M., Alshanti A. M. (2016). The Preference of Direct or Indirect Methods in Preparing the Statement of Cash Flows in Decision Making: An Academic Perspective. *International Journal of Economics and Finance*, 8(2), 206-214. <https://doi.org/10.5539/ijef.v8n2p206>
- Hasanaj, P., Kuqi B. (2019). Analysis of Financial Statements: The Importance of Financial Indicators in Enterprise. *Human and Social Science Research*, 2(2), 17-27. <https://doi.org/10.30560/hssr.v2n2p17>
- Hia H., Kusumwardhani, I. (2023). Determinants of Financial Statement Integrity. *Journal of International Conference Proceedings (JICP)*, 6(6), 87-98. <https://doi.org/10.32535/jicp.v6i6.2677>
- Hogianto, M. (2023). Parent & Subsidiary Company Consolidation Techniques and Procedures. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4340356>
- International Monetary Fund. (2024). World Economic Outlook. Steady but Slow: Resilience amid Divergence. Prieiga internetu: https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2024/04/16/world-economic-outlook-april-2024?cid=ca-com-compd-pubs_belt
- Iorgachova, M., Kovalova, O. (2023). Directions for increasing the efficiency of the company's cash flow management. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University. Series "Economics"*, 10(4), 20-31. <https://doi.org/10.52566/msu-econ4.2023.20>
- Issakova, S.A., Moldabekova A. Sh., Kenzhebayeva M. T., Alibekova V. N., Tuleyeva G. T. (2017). Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS. *European Research Studies Journal*, 10(3A), 458-469. DOI: 10.35808/ersj/721
- Yin, R. K. (2017). Case Study Research and Applications: Design and Methods. Sixth Edition. Los Angeles, USA: Sage Publications. ISBN 978-1506-33-618-3.
- Yusoff, M. S. B. (2019). ABC of Content Validation and Content Validity Index Calculation. *Education in Medicine Journal*, 11(2), 49-54. <https://doi.org/10.21315/eimj2019.11.2.6>
- Kallio, H., Pietila, A. M., Johnson, M., Kangasniemi, M. (2016). Systematic methodological review: developing a framework for a qualitative semi-structured interview guide. *Journal of Advanced Nursing*, 72(12), 2954-2965. <https://doi.org/10.1111/jan.13031>
- Karmanska, A. ir Wisniewska, D. (2020). The concept of a ratio analysis of consolidated financial statements applied to listed capital groups on the example of the Deutsche Börse Group. *ZTR*, 110(166), 155-60. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.5555>
- Kendall, M. ir Gibbons, J.D. (1990). Rank Correlation Methods. Edward Arnold, London.

- Kent, P. F., Kent, R. ir Killey, M. (2024). Analysts' perceptions of cash flow reporting: earnings reliability, confidence and implications for evaluating firm performance. *Journal of Accounting Literature*, 46(3), 446-479. <https://doi.org/10.1108/JAL-01-2023-0016>
- Kiaupaitė-Grušnienė, V., Alver, L. (2019). Comparability of cash flow statements: Evidence from Baltic Countries. *Accounting and Management Information Systems*, 18(3), 307-329. <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2019.03001>
- Legenzova, R., Butkevičiūtė, G. (2014). CRE šalių įmonių finansinių ataskaitų palyginamumo tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 8(1), 133-152. <https://doi.org/10.7220/AESR.1822.7996.2014.8.1.8>
- Lopes, A. I., Lopes, M. (2019). Effects of adopting IFRS 10 and IFRS 11 on consolidated financial statements: An exploratory research. *Meditari Accountancy Research*, 27(1), 91-124. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2017-0253>
- Lou, H. (2022). Analysis of cash flow statement with Drägerwerk AG as an example. *BCP Business & Management*, 19, 336-342. <https://doi.org/10.54691/bcpbm.v19i.824>
- LR Seimas. (2024). Lietuvos Respublikos įmonių ir įmonių grupių atskaitomybės įstatymas. Žiūrėta 2025-04-22. Prieiga internetu: <https://e-seimasx.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f06cb9b2338c11efb121d2fe3a0eff27>
- Mackevičius, J., Senkus K. (2006). The System of formation and evaluation of the information of cash flows. *Journal of business economics and management*, 7(4), 171-182. <https://doi.org/10.3846/16111699.2006.9636139>
- Mioduchowska-Jaroszewicz, E. (2023). Investment decisions based on the financial performance of related parties. *Procedia Computer Science*, 225, 3313-3321. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2023.10.325>
- Moisescu, F., Golomož A.M. (2018). Effects of business combinations on the competitive environment. *Multidisciplinary Journal for Education, Social and Technological Sciences*, 5(2), 51–72. <https://doi.org/10.4995/muse.2018.10164>
- Muzira, D. R. (2020). Which is a Better Method for Reporting Cash Flows from Operating Activities-Direct or Indirect Method? *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 16(1), 19-28. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2020/v16i130228>
- Omar, D. (2024). Constraints in Preparing Consolidated Financial Statements Between The Algerian Fas And Ifrs. 08. 1015-1026. https://www.researchgate.net/publication/377852381_Constraints_In_Preparing_Consolidated_Financial_Statements_Between_The_Algerian_Fas_And_Ifrs
- Osadchy, E. A., Akhmetshin, E.M., Amirova, E.F., Bochkareva, T.N., Gazizyanova, Yu.Yu., Yumashev, A.V. (2018). Financial Statements of a Company as an Information Base for Decision-Making in a Transforming Economy. *European Research Studies Journal*, 21(2), 339-350. DOI: 10.35808/ersj/1006
- Pavlovič, M., Gligorič, Č., Rodič, J. C. (2021). Methodology of Cash Flow Analysis. *Ekonomski signal*, 16(1), 27-47. <https://doi.org/10.5937/ekonsig2101027P>
- Pelekh, U. V., Tenyukh, Z. I., Khocha, N. V. (2021). Analyzing the Methods and Organizational Bases of Preparing the Consolidated Financial Statements. *Business Inform*, 4, 168-175. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-4-168-175>

- Podvezko, V. (2005). Ekspertų įverčių suderinamumas. *Technological and Economic Development of Economy*, 9(2), 101-107. <https://doi.org/10.3846/13928619.2005.9637688>
- Rupšienė, L. (2007). Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla, 3-147. https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/kokybiniu_tyrimu_duomenu_rinkimo_metodol.pdf#
- Sabauri, L., Kvatashidze, N. (2016). Types of financial statements, questions of their submission and comparative analysis according to the IFRS. *Proceedings of International Academic Conferences, International Institute of Social and Economic Sciences*, 5306917, 122-130. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:sek:iacpro:5306917>
- Semenova, S. (2024). Goodwill measurement in consolidated financial statements. *Scientia Fructuosa*, 2, 158-184. [https://doi.org/10.31617/1.2024\(154\)09](https://doi.org/10.31617/1.2024(154)09)
- Sigetová, K. (2022). Speculative Measurement in Business Combinations. *Proceedings from the EDAMBA 2021 conference*, 443-452. <https://doi.org/10.53465/EDAMBA.2021.9788022549301.443-452>
- Seifzadeh, M., Salehi, M., Abedini, B., Ranjbar, M.H. (2021). The relationship between management characteristics and financial statement readability. *EuroMed Journal of Business*, 16(1), 108-126. <https://doi.org/10.1108/EMJB-12-2019-0146>
- „Sorainen“. (2024). Baltic M&A market: Deal activity gets no major hit in 2023, builds up encouraging pipeline for 2024. *Publications*. Prieiga internetu: <https://www.sorainen.com/publications/baltic-m-a-market-2023-deal-activity-still-above-pre-pandemic-levels-strong-planned-disposals-pipeline-in-2024/>
- „Sorainen“. (2025). Baltic M&A market overview: the year of revival. *Publications*. Prieiga internetu: <https://www.sorainen.com/publications/baltic-m-a-market-overview-2024-the-year-of-revival/>
- Srinivasan, P., Narasimhan, M.S. (2012), The value relevance of consolidated financial statements in an emerging market: The case of India. *Asian Review of Accounting*, 20(1), 58-73. <https://doi.org/10.1108/13217341211224727>
- Suryanto, T., Thalassinou, I.E. (2017). Cultural ethics and consequences in whistle-blowing among professional accountants: An empirical analysis. *Journal of Applied Economic Sciences*, 12(6), 1725-1731.
- Tamimi, O. ir Orbán, I. (2022). THE CORRELATION BETWEEN STATEMENT OF CASH FLOWS, IAS 7, AND EARNINGS PER SHARE, IAS 33: A CASE STUDY AT DAIMLER AG (MERCEDES-BENZ). *Intellectual Economics*. 16(2). 6-27. <https://doi.org/10.13165/IE-22-16-2-01>
- Thelisson, A. S. (2024). Are we talking about merger or acquisition? Defining the integration process. *Journal of Business Strategy*, 44(5), 301-307. <https://doi.org/10.1108/JBS-02-2022-0037>
- Tidikis, R. (2003). Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Lietuvos teisės universitetas. ISBN 9955-563-26-5.
- Turaev, A. N., Mavlyanova, D. M., Eshonkulov, A. A. ir Xolpulotov, R. U. (2024). Organizational and Methodological Principles of the Consolidated Cash Flow Statement. *Development of International Entrepreneurship Based on Corporate Accounting and Reporting According*

to IFRS (*Advanced Series in Management*, 33(A), 15-24. <https://doi.org/10.1108/S1877-63612024000033A002>

- 1-asis tarptautinis apskaitos standartas „Finansinių ataskaitų pateikimas“. (2023). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R1803-20240109&qid=1709063498956#tocId152>
- 3-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Verslo jungimai“. (2023). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R1803-20240109&qid=1709063498956#tocId152>
- 5-asis verslo apskaitos standartas „Pinigų srautų ataskaita“. (2015). *Audito ir apskaitos tarnyba, Nr: 95-4900*. <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Metodins-rekomendacijos-2020/5-VAS-MR.pdf>
- 6-asis verslo apskaitos standartas „Aiškinamasis raštas“. (2017). <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Metodins-rekomendacijos-2020/6-VAS-MR.pdf>
- 7-asis tarptautinis apskaitos standartas „Pinigų srautų ataskaita“. (2023). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R1803-20240109&qid=1709063498956#tocId152>
- 10-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“. (2023). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R1803-20240109&qid=1709063498956#tocId152>
- 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“. (2016). *Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba, Nr: 28-1375*. <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Metodins-rekomendacijos-2020/14-VAS-MR.pdf>
- 16-asis verslo apskaitos standartas „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“. (2015). *Audito ir apskaitos tarnyba*. <https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Metodins-rekomendacijos-2020/16-VAS-MR.pdf>

IMPACT OF THE APPLICATION OF DIFFERENT ACCOUNTING STANDARDS ON THE METHODOLOGY OF CONSOLIDATED CASH FLOW STATEMENTS

SAMANTA URNIKYTĖ

Master thesis

Accounting and financial management

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – Dr. Irma Kamarauskienė

Vilnius, 2025

SUMMARY

82 pages, 14 tables, 14 pictures, 64 references.

The main objective of the master's thesis is to develop a methodology for the preparation of consolidated cash flow statement, according to LFAS and IFRS, using direct and indirect methods, to reduce the impact of differences between standards on preparing consolidated cash flow statement, also to create structured reporting forms to minimize the influence of different standards on the decision-making process of information users.

The master's thesis consists of three main parts: a review of scientific literature, the research and its results, and conclusions and recommendations for further research.

The literature analysis reviews the requirements for the preparation of cash flow statement, its structure, methods and the main differences between LFAS and IFRS. It also reviews the types of financial statement consolidation, the main consolidation procedures and the provisions for the preparation of the consolidated cash flow statement. Furthermore, an analysis of scientific literature and an overview of the practical preparation and presentation of consolidated cash flow statement are provided.

After the literature analysis, it was determined that the consolidated cash flow statement can be prepared using two methods: direct and indirect, disclosing all inflows and outflows of the group, except for intragroup transactions. Also, cash flows must be classified into operating, investing and financing activities. The literature review identified that, when preparing a consolidated cash flow statement according to LFAS and IFRS, it relies on the general principles for the preparation of individual cash flow statements.

During the research structured reporting forms and a methodology for the preparation of consolidated cash flow statement were created for direct and indirect methods under LFAS and IFRS. The expert evaluation provided valuable insights into the impact of LFAS and IFRS differences on the preparation of consolidated cash flow statements, which were applied to improve the methodology to enhance its applicability and rationality.

In conclusions and recommendations, after summarizing the concepts of the main literature analysis and the results of the research conducted, insights into the application of the developed consolidated cash flow statement methodology and structured reporting forms are presented.

PRIEDAI

1 priedas. Konsoliduotosios ir atskirosios pinigų srautų ataskaitos turinio skirtumai

Konsoliduotosios ir atskirosios pinigų srautų ataskaitos turinio skirtumų detalizacija tiesioginiu ir netiesioginiu būdu

Pinigų srautų dalis	Atskirosios pinigų srautų ataskaitos straipsniai	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos straipsniai	Skirtumų paaiškinimas
Netiesioginis būdas			
Pagrindinė veikla	-	„Mažumos dalis“	Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos pagrindinės veiklos pinigų srautai papildyti „Mažumos dalis“ straipsniu
Investicinė veikla	„Ilgalaikių investicijų įsigijimas“ „Ilgalaikių investicijų perleidimas“	„Ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, įsigijimas“ „Ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, perleidimas“ „Investicijų į patronuojamąsias įmones įsigijimas“ „Investicijų į patronuojamąsias įmones perleidimas“	- Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos pinigų srautų ilgalaikių investicijų įsigijimo ir perleidimo straipsniai papildyti informacija, jog tai, ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, įsigijimas ir perleidimas - Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos pinigų srautai papildyti investicijų į patronuojamąsias įmones įsigijimo ir perleidimo straipsniais
Finansinė veikla	-	-	-
Tiesioginis būdas			
Pagrindinė veikla	-	-	-
Investicinė veikla	„Ilgalaikių investicijų įsigijimas“ „Ilgalaikių investicijų perleidimas“	„Ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, įsigijimas“ „Ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, perleidimas“ „Investicijų į patronuojamąsias įmones įsigijimas“ „Investicijų į patronuojamąsias įmones perleidimas“	- Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos pinigų srautų ilgalaikių investicijų įsigijimo ir perleidimo straipsniai papildyti informacija, jog tai, ilgalaikių investicijų, išskyrus investicijas į patronuojamąsias įmones, įsigijimas ir perleidimas - Konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos investicinės veiklos pinigų srautai papildyti investicijų į patronuojamąsias įmones įsigijimo ir perleidimo straipsniais

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 5-uoju VAS „Pinigų srautų ataskaita“ ir 16-uoju VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones“.

2 priedas. Konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų turinio apžvalga

Bendrovė	Pagrindinės veiklos pinigų srautai	Investicinės veiklos pinigų srautai	Finansinės veiklos pinigų srautai	Nepiniginių investicinių ir finansinių sandorių atskleidimas / papildoma informacija
Lietuvoje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu				
Akola group, AB	- Grynasis pelnas (nuostoliai) Nepiniginių sąnaudų (pajamų) atstatymas: - Nusidėvėjimas ir amortizacija - Subsidijų amortizacija - Ilgalaikio turto perleidimo rezultatas - Subnuomos vėlesnis vertinimas - Gautinų sumų vertės sumažėjimo pokytis bei nurašytos sumos - Atsargų nukainojimas / atstatymas iki grynosios realizavimo vertės - Sutarčių turto, atidėjinių ir sukauptų sąnaudų pasikeitimas; - Biologinio turto tikrosios vertės pasikeitimas - Sukauptų mokėjimų akcijomis pasikeitimas - Nuostolis perleidus veiklą užsienyje - Dukterinių, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo rezultatas - Ilgalaikio finansinio turto ir išankstinių apmokėjimų už finansinį turtą vertės sumažėjimo sąnaudos - Užsienio valiutos perskaičiavimo rezervo perklasifikavimas, susijęs su užsienyje veikiančios veiklos perleidimu - Atidėtojo pelno mokesčio pasikeitimas - Ataskaitinių metų pelno mokesčio sąnaudos	- Nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo ir investicinio turto įsigijimas - Nematerialiojo, ilgalaikio materialiojo ir investicinio turto pardavimo pajamos - Dukterinių įmonių įsigijimas (atėmus įsigytą pinigų likutį Grupėje), įskaitant apmokėjimus už ankstesniais laikotarpiais įsigytas dukterines įmones - Asocijuotų įmonių įsigijimas - Dukterinių įmonių perleidimas (atėmus perleistą pinigų likutį Grupėje) - Išankstinių apmokėjimų už finansinį turtą sumažėjimas / padidėjimas - Pelnas / nuostolis iš kitų investicijų pardavimo - Suteiktos paskolos - Suteiktų paskolų grąžinimas - Gautos palūkanos - Gauti dividendai	- Paskolų gavimas - Paskolų grąžinimas - Nuomos mokėjimai - Gautos subsidijos - Sumokėtos palūkanos - Sumokėti dividendai - Nekontroliuojamai daliai sumokėti dividendai - Nekontroliuojamos dalies įsigijimas	Nepiniginė investicinė veikla: - Ilgalaikio turto įsigijimas finansuotas nuoma - Gauti dividendai - Naudojimosi teise valdomo turto įsigijimas

Lentelės tęsinys.

	• Finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimas • Asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių veiklos pelnas • Dividendų pajamos • Palūkanų ir kitos finansinės pajamos • Palūkanų sąnaudos ir kitos finansinės sąnaudos Apyvartinio kapitalo pasikeitimai: • Biologinio turto sumažėjimas / padidėjimas • Atsargų, įskaitant teisės grąžinti turtą, sumažėjimas/padidėjimas • Išankstinių apmokėjimų sumažėjimas/padidėjimas • Iš pirkėjų gautinų sumų ir kitų gautinų sumų padidėjimas/sumažėjimas • Apriboto naudojimo pinigų padidėjimas/sumažėjimas • Sutarčių įsipareigojimų, grąžinimo įsipareigojimų, prekybos ir kitų skolų sumažėjimas/padidėjimas • Sumokėtas pelno mokestis			
Apranga, APB	• Pelnas prieš apmokestinimą Koregavimai: • Nusidėvėjimas ir amortizacija • Turto vertės sumažėjimas / atstatymas • Atsargų nukainojimas / atstatymas iki grynosios galimo realizavimo vertės • Ilgalaikio turto perleidimo rezultatas • Nurašytas ilgalaikis turtas • Dividendų pajamos • Palūkanų sąnaudos	• Gautos palūkanos • Gauti dividendai • Suteiktos paskolos • Paskolų grąžinimai • Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo įsigijimai • Įplaukos, gautos perleidus ilgalaikį materialųjį turtą	• Išmokėti dividendai • Gautos paskolos • Grąžintos paskolos • Nuomos mokėjimai	-

Lentelės tęsinys.

	Trumpalaikio turto ir įsipareigojimų pokytis: • Atsargų sumažėjimas / padidėjimas • Gautinų sumų ir išankstinių apmokėjimų sumažėjimas / padidėjimas • Mokėtinų sumų padidėjimas / sumažėjimas • Sumokėtas pelno mokestis • Sumokėtos palūkanos			
Ignitis grupė, AB	• Grynasis pelnas už metus Koregavimai: • Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos • Dotacijų nusidėvėjimas ir amortizacija • Ilgalaikio materialiojo turto, įskaitant turto, skirtą parduoti, vertės sumažėjimas / atstatymas • Išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimas • Finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimas • Pelno mokesčio sąnaudos / pajamos • Atidėjinių padidėjimas / sumažėjimas • Atsargų nukainojimas / atstatymas iki grynosios realizavimo vertės • Ilgalaikio materialiojo turto ir turto, skirtą parduoti, perleidimo / nurašymo rezultatas • Palūkanų pajamos • Palūkanų sąnaudos • Kita finansinė veikla • Kiti nepiniginiai koregavimai Apyvartinio kapitalo pasikeitimai:	• Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimas • Įplaukos iš ilgalaikio turto, turto, skirtą parduoti, ir nematerialiojo turto perleidimo • Dukterinių įmonių įsigijimas, atėmus įsigytą pinigų likutį • Suteiktos paskolos • Gautos dotacijos • Gautos palūkanos • Gauti finansinio lizingo mokėjimai • Indėlių sumažėjimas / padidėjimas • Investicijos į / grąža iš investicinių fondų	• Gautos paskolos • Grąžintos paskolos • Sąskaitos perviršio grynasis pokytis • Nuomos mokėjimai • Sumokėtos palūkanos • Išmokėti dividendai • Nekontroliuojančiai daliai išmokėti dividendai • Kiti investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas / sumažėjimai	-

Lentelės tęsinys.

	• Prekybos ir kitų gautinų sumų padidėjimas / sumažėjimas • Atsargų, išankstinių apmokėjimų, kito trumpalaikio ir ilgalaikio turto padidėjimas / sumažėjimas • Prekybos mokėtinų sumų, ateinančių laikotarpių pajamų, gautų išankstinių apmokėjimų, kitų ilgalaikių ir trumpalaikių mokėtinų sumų ir įsipareigojimų padidėjimas / sumažėjimas • Sumokėtas / atgautas pelno mokestis			
Grigeo group, AB	• Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą <i>Nepiniginių sąnaudų (pajamų) koregavimai:</i> • Nusidėvėjimas ir amortizacija • Dividendų pajamos • Paskolų ir nuomos palūkanų sąnaudos • Palūkanų pajamos • Kitos finansinės veiklos pajamos / sąnaudos grynąja verte • Pelnas iš ilgalaikio turto pardavimo • Atlygis akcijų opcionais <i>Apyvartinio kapitalo pasikeitimai:</i> • Prekybos ir kitų gautinų sumų sumažėjimas / padidėjimas • Atsargų padidėjimas / sumažėjimas • Kito trumpalaikio turto padidėjimas / sumažėjimas • Sumokėtos palūkanos • Sumokėtas pelno mokestis	• Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimas • Investicinio turto įsigijimas • Ilgalaikio materialiojo turto pardavimas • Verslo įsigijimai / investicijos į dukterines įmones • Gautos palūkanos • Mokėjimai iš (i) indėlių sąskaitos • Gauti dividendai	• Dividendų išmokėjimas • Paskolų grąžinimas • Nuomos mokėjimai	-

Lentelės tęsinys.

Rokiškio sūris, AB	• Pinigų srautai iš įprastinės veiklos • Sumokėtos palūkanos • Sumokėtas pelno mokestis	• Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas • Nematerialiojo turto pirkimai • Paskolos suteiktos darbuotojams ir ūkininkams • Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas • Kitų paskolų susigrąžinimas • Gautos palūkanos • Gauti dividendai	• Išmokėti dividendai • Nuosavų akcijų pirkimas • Gražintos ilgalaikės paskolos • Sąskaitos perviršio grynasis pokytis	-
<i>Užsienyje veikiančių įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymas ir pateikimas, netiesioginiu metodu</i>				
Nestle Group	• Veiklos pelnas • Nusidėvėjimas ir amortizacija • Vertės koregavimas • Grynasis rezultatas iš įmonių perleidimo • Kiti nepiniginiai straipsniai • Apyvartinio kapitalo padidėjimas / sumažėjimas • Kiti pagrindinės veiklos turto ir įsipareigojimų pokyčiai • Sumokėtos palūkanos • Gautos palūkanos ir gauti dividendai • Sumokėti mokesčiai • Dividendai ir palūkanos, gauti iš asocijuotųjų ir bendrųjų įmonių	• Investicijos į ilgalaikį turtą • Išlaidos nematerialiajam turtui • Įmonių įsigijimas, atėmus įgytus grynuosius pinigus • Įmonių perleidimas, atėmus perleistus grynuosius pinigus • Investicijos (atėmus pardavimus) į asocijuotąsias ir bendrąsias įmones • Įplaukos / išmokos iš investicijų į savas akcijas • Kita investicinė veikla	• Patronuojančios įmonės akcininkams išmokėti dividendai • Dividendai išmokėti nekontroliuojamoms dalims • Nekontroliuojamų dalių įsigijimas • Savų akcijų pirkimas • Įplaukos iš obligacijų ir kitų ilgalaikių finansinių skolų • Išmokos, susijusios su obligacijomis, nuomos įsipareigojimais ir kitais ilgalaikiais finansiniais įsipareigojimais • Įplaukos / išmokos, susijusios su trumpalaikiais finansiniais įsipareigojimais	-
Roche Group	• Pagrindinės veiklos pinigų srautai • Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas • Mokėjimai, atlikti pagal apibrėžtųjų išmokų planus • Atidėjinių panaudojimas • Kiti pagrindinės veiklos pinigų srautai	• Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pirkimas • Nematerialiojo turto pirkimas • Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimas • Nematerialiojo turto perleidimas • Produktų perleidimas	• Įplaukos iš obligacijų ir vekselių emisijos • Obligacijų ir vekselių išpirkimas • Komercinių vekselių padidėjimas / sumažėjimas • Kitų finansinių įsipareigojimų padidėjimas / sumažėjimas	

Lentelės tęsinys.

	Sumokėtas pelno mokestis	- Turto, skirto parduoti, perleidimas - Verslo jungimai - Turto įsigijimas - Patronuojamųjų įmonių pardavimas - Gautos / sumokėtos palūkanos ir gauti dividendai iš turimų vertybinių popierių ir kitų investicijų - Nuosavybės vertybinių popierių ir skolos vertybinių popierių pardavimas - Nuosavybės vertybinių popierių ir skolos vertybinių popierių įsigijimas - Pinigų rinkos priemonių ir terminuotųjų sąskaitų (3 mėnesių) įsigijimas / pardavimas, grynąją vertę - Kiti investicinės veiklos pinigų srautai	- Apsidraudimo ir užtikrinimo susitarimai - Sumokėtos palūkanos - Sumokėta pagrindinė nuomos įsipareigojimų dalis - Išmokėti dividendai - Nuosavybės priemonėmis padengiami nuosavybės kompensacijos planai, atėmus sandorius nuosavu kapitalu - Kiti finansinės veiklos pinigų srautai	
Johnson & Johnson	- Grynasis pelnas (nuostoliai) <i>Korekcijos, atliekamos siekiant grynąjį pelną perskaičiuoti į pagrindinės veiklos pinigų srautus:</i> - Nusidėvėjimas ir amortizacija - Akcijomis pagrįstas atlygis - Turto nurašymai - Mokesčiai dėl įsigyto mokslinių tyrimų ir plėtos turto - Rezultatas iš verslo atskyrimo - Rezultatas iš verslo / turto pardavimo - Atidėto pelno mokesčio pasikeitimas	- Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas - Turto / verslo perleidimas, grynąją vertę - Įmonių įsigijimas, atėmus įgytus pinigus - Įsigytas vykdomas mokslinių tyrimų ir plėtos turtas - Investicijų įsigijimas - Investicijų perleidimas - Kredito paramos sutarčių veikla, grynąją vertę - Kita	- Išmokėti dividendai akcininkams - Paprastųjų akcijų supirkimas - Gautos trumpalaikės paskolos - Grąžintos trumpalaikės paskolos - Gautos ilgalaikės paskolos, atėmus draudimo išlaidas - Grąžintos ilgalaikės paskolos - Įplaukos, gautos realizavus akcijų pasirinkimo sandorius / darbuotojų išskaičiuojamas mokestis nuo akcijų suteikimo, grynąją vertę	<i>Pinigų srautų ataskaitą papildanti informacija:</i> - Sumokėtos palūkanos - Palūkanos, atėmus kapitalizuotą sumą - Pajamų mokesčiai, įskaitant nutrauktą veiklą - Savos akcijos, išleistos darbuotojų atlyginimams ir akcijų pasirinkimo sandorių planams, atėmus pinigines lėšas / darbuotojų išskaičiuojamą mokestį už akcijų suteikimą - Įsigyto turto tikroji vertė

Lentelės tęsinys.

	• Kredito nuostoliai ir atidėjimai gautinoms sumoms <i>Turto ir įsipareigojimų pokyčiai, atėmus įsigijimų ir pardavimų įtaką:</i> • Pirkėjų skolų padidėjimas • Atsargų padidėjimas • Mokėtinų sumų ir sukauptų įsipareigojimų padidėjimas • Kito trumpalaikio ir ilgalaikio turto sumažėjimas / padidėjimas • Kitų įsipareigojimų padidėjimas / sumažėjimas		• Kredito paramos sutarčių veikla, grynąją vertę • Konvertuojamos skolos grąžinimas • Gautos trumpalaikės ir ilgalaikės skolos įplaukos, atėmus emisijos išlaidas, susijusios su skola kuri buvo perduota perduotos įmonės atskyrimo metu • Įplaukos iš perleistos įmonės pradinio viešo akcijų siūlymo • Verslo atskyrimo išmokos	• Prisiimtų įsipareigojimų tikroji vertė
Enefit Green AS	• Pagrindinės veiklos pinigų srautai • Sumokėtos palūkanos ir paskolų mokesčiai • Gautos palūkanos • Sumokėtas pelno mokestis	• Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų bei nematerialiojo turto įsigijimas • Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimas • Dukterinių įmonių perleidimas (atėmus perleistus grynuosius pinigus) • Dividendai iš asocijuotų įmonių	• Gautos paskolos iš banko • Grąžintos paskolos, gautos iš banko • Lizingo mokėjimai • Išmokėti dividendai • Įplaukos, gautos realizavus palūkanų normų apsikeitimo sandorius	
AS PRFoods	• Grynasis pelnas (nuostoliai) <i>Korekcijos:</i> • Nusidėvėjimas • Prestižo nuvertėjimas • Dukterinės įmonės pardavimo rezultatas • Kiti nepiniginiai straipsniai • Gautinų sumų ir išankstinių apmokėjimų pokyčiai • Atsargų pokyčiai • Biologinio turto pokyčiai • Mokėtinų sumų ir išankstinių apmokėjimų pokyčiai • Sumokėtas pelno mokestis	• Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pardavimas • Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimas • Valstybės dotacijos turtui įsigyti • Kitų finansinių investicijų įsigijimas / perleidimas • Dukterinių įmonių pardavimas, atėmus įgytus grynuosius pinigus • Grąžintos suteiktos paskolos • Gautos palūkanos	• Overdrafto pokytis • Gautų paskolų grąžinimas • Faktoringo pokytis • Gautos paskolos • Lizingo mokėjimai • Sumokėtos palūkanos	

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis nurodytų Lietuvos ir užsienio įmonių grupių vienetų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų informacija

3 priedas. Ekspertinio vertinimo klausimynas

Ekspertinio vertinimo išankstiniai klausimai

Laba diena, esu Samanta Urnikytė, Vilniaus Universiteto Apskaitos ir finansų valdymo magistro II-ojo kurso studentė. Dėkoju, kad sutikote dalyvauti magistro baigiamojo darbo empirinio tyrimo apie konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymą ir pateikimą dalyje. Šiuo metu atlieku mokslinį tyrimą, kuriuo siekiu parengti metodiką, skirtą konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų tiesioginiu ir netiesioginiu metodu, pagal LFAS ir TFAS, sudarymui ir pateikimui. Šia apklausa siekiu apklausti ekspertus, kurie turi praktinės patirties, sudarant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas, pagal LFAS ir (arba) TFAS. Ekspertinio vertinimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams, surinkti duomenys yra anonimiški, tyrimo duomenys bus saugomi Vilniaus Universiteto debesų saugykloje. Maloniai prašau atsakyti į toliau pateiktus klausimus, pasirenkant labiausiai tinkančius atsakymus. Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Tyrimą sudaro 1 – 4 dalys. Apklausos vidutinė atlikimo trukmė – 20 min.

1. BENDROJI DALIS

Savo atsakymą žymėkite pritariu (+) / nepritariu (-)

1.1. Kokiais standartais remiatės rengiant ir (arba) tikrinant parengtas konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas?

Lietuvos finansinės atskaitomybės standartus (LFAS)	
Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)	
Lietuvos finansinės atskaitomybės (LFAS) ir tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS)	

1.2. Kaip dažnai rengiate ir (arba) tikrinate parengtą konsoliduotąją finansinę atskaitomybę?

Kas mėnesį	
Kas ketvirtį	
Tik finansinių metų pabaigoje	
Pagal poreikį	

Kita:.....

1.3. Kaip dažnai rengiate ir (arba) tikrinate parengtas konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas?

Kas mėnesį	
Kas ketvirtį	
Tik finansinių metų pabaigoje	
Pagal poreikį	

2. PAGRINDINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTAI

2.1. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo. Pritarimo lygį išreikškite Likerto skalėje, kai 1 – visiškai nesutinku su teiginiu, 5 – visiškai sutinku su teiginiu.

Pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas pagal TFAS ir LFAS	1	2	3	4	5
Pagrindinės veiklos pinigų srautai dažniausiu atveju sudaromi pasitelkiant konsoliduotąjį balansą ir konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą ir papildomą informaciją					
Pagrindinės veiklos pinigų srautai dažniausiu atveju sudaromi pasitelkiant apskaitos įrašus					
Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turėtų būti atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos (mažumos) dalies išskyrimo					
Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turėtų būti atliekamos nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą					
Visos nepiniginių sandorių korekcijos turėtų būti detalizuojamos atskirai					
Turėtų būti išskirtas baigtinis galimų nepiniginių sandorių korekcijų sąrašas, su galimybe įterpti pagal poreikį ir verslo specifiką papildomus straipsnius, siekiant teisingai atvaizduoti pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pokyčius					
Apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis turėtų būti atskleidžiamas kaip nepiginis sandoris					
Dotacijų ir subsidijų amortizacija turėtų būti atskleidžiama atskiru straipsniu nuo ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos					
Išankstinių apmokėjimų (sumokėtų avansų) pokytis turėtų būti atskleidžiami atskiru straipsniu					
Visos dividendų ir palūkanų pajamos turi būti atskleidžiamos vienu straipsniu, atskirai neišskiriant dividendų ir palūkanų pajamų, gautų iš asocijuotų ir bendro pavaldomo įmonių					
Turi būti atskleidžiamas pinigais sumokėtas pelno mokestis, bet ne balansinis pelno mokesčio įsipareigojimų pokytis					
Pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pokyčiai turėtų būti detalizuoti ir negali būti atskleidžiami vienus straipsniu „Pinigų srautai iš įprastinės veiklos“ arba „Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas“					

Lentelės tęsinys.

Pagrindinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus					
--	--	--	--	--	--

Pastabos/papildomi komentarai:.....

2.2. Su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduriate sudarant pagrindinės veiklos pinigų srautus?

.....

.....

3. INVESTICINĖS IR FINANSINĖS VEIKLOS PINIGŲ SRAUTAI

3.1. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo. Pritarimo lygį išreikškite Likerto skalėje, kai 1 – visiškai nesutinku su teiginiu, 5 – visiškai sutinku su teiginiu.

Investicinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas pagal LFAS ir TFAS	1	2	3	4	5
Dividendų ir palūkanų pajamos turėtų būti atskleidžiamos atskiruose straipsniuose					
Gauti dividendai turėtų būti atskleidžiami pagal šaltinio tipą (bendro pavaldumo, asocijuotų įmonių ir kitų ilgalaikių investicijų)					
Investicinės veiklos pinigų srautų dalyje turėtų būti atskleidžiamas dotacijų ir subsidijų pokytis					
Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas / perleidimas turėtų būti atskleistas atskirai nuo ilgalaikio nematerialiojo turto įsigijimo / perleidimo					
Suteiktos ir susigrąžintos paskolos turėtų būti atskleistos pagal šaltinio tipą (darbuotojai, asocijuotos įmonės ir kt.)					
Investicinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus					

Pastabos/Papildomi komentarai:.....

Finansinės veiklos pinigų srautų sudarymas ir pateikimas pagal LFAS ir TFAS	1	2	3	4	5
Ilgalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas / grąžinimas turėtų būti atskleidžiami atskiru straipsniu nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimo / grąžinimo					
Finansinės veiklos pinigų srautų dalyje turėtų būti atskleidžiamas dotacijų ir subsidijų pokytis					

Lentelės tęsinys.

Atskiru straipsniu turėtų būti išskirti nekontroliuojamai (mažumos) daliai išmokėti dividendai					
Atskiru straipsniu turėtų būti išskirtas sąskaitos perviršio grynas pokytis nuo bendrų įmonių grupės įmonių gautų / sugrąžintų paskolų					
Finansinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus					

Pastabos/Papildomi komentarai:.....

3.2. Su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduriate sudarant investicinės veiklos pinigų srautus?

.....

3.3. Su kokiais pagrindiniais iššūkiais susiduriate sudarant finansinės veiklos pinigų srautus?

.....

4. BENDRIEJI KLAUSIMAI APIE STANDARTŲ TAIKYMĄ

4.1. Ar dažnai susiduriate su situacijomis, kai tenka spręsti, pasitelkiant savo ekspertinę patirtį, į kurią pinigų srautų dalį (pagrindinę, investicinę ar finansinę) įtraukti tam tikras operacijas? Pateikite praktinį pavyzdį. (jei yra)

.....

4.2. Ar pastebite skirtumų tarp LFAS ir TFAS dėl reikalavimų informacijos atskleidimui konsoliduotoje pinigų srautų ataskaitoje? Ar Jūsų praktikoje yra buvę situacijų, kai LFAS ir TFAS standartų skirtumai turėjo reikšmingos įtakos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymui ir pateikimui? Pateikite praktinį pavyzdį. (jei yra)

.....

4.3. Ar Jūsų nuomone, dabartiniai standartai (LFAS ir TFAS) tinkamai apibrėžia konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymą ir pateikimą? Jei ne, kokių metodinių rekomendacijų trūksta, kad būtų tinkamai ir išvengiant interpretacijų sudaromos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos?

.....

4 priedas. Ekspertinio vertinimo rezultatai

Pritarimo lygio dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų pagrindinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo vertinimo rezultatai

Ekspertai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	Iš viso	M	SD
Prielaidos									
Pagrindinės veiklos pinigų srautai dažniausiu atveju sudaromi pasitelkiant konsoliduotąjį balansą ir konsoliduotąjį pelno (nuostolių) ataskaitą ir papildomą informaciją	5	5	5	4	4	5	28	4,67	0,52
Pagrindinės veiklos pinigų srautai dažniausiu atveju sudaromi pasitelkiant apskaitos įrašus	2	1	3	1	3	3	13	2,17	0,98
Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turėtų būti atliekamos nuo grynojo pelno (nuostolių) po nekontroliuojamos (mažumos) dalies išskyrimo	5	5	4	5	4	4	27	4,50	0,55
Pagrindinės veiklos pinigų srautų korekcijos turėtų būti atliekamos nuo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą	1	1	1	5	3	5	16	2,67	1,97
Visos nepiniginių sandorių korekcijos turėtų būti detalizuojamos atskirai	2	5	4	3	5	4	23	3,83	1,17
Turėtų būti išskirtas baigtinis galimų nepiniginių sandorių korekcijų sąrašas, su galimybe įterpti pagal poreikį ir verslo specifiką papildomus straipsnius, siekiant teisingai atvaizduoti pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pokyčius	3	5	4	2	4	5	23	3,83	1,17
Apsidraudimo priemonių tikrosios vertės pokytis turėtų būti atskleidžiamas kaip nepiniginis sandoris	4	5	4	5	5	4	27	4,50	0,55
Dotacijų ir subsidijų amortizacija turėtų būti atskleidžiama atskiru straipsniu nuo ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos	4	5	3	5	5	4	26	4,33	0,82
Išankstinių apmokėjimų (sumokėtų avansų) pokytis turėtų būti atskleidžiami atskiru straipsniu	5	5	4	5	5	2	26	4,33	1,21
Visos dividendų ir palūkanų pajamos turi būti atskleidžiamos vienu straipsniu, atskirai neišskiriant dividendų ir palūkanų pajamų, gautų iš	3	1	1	4	3	1	13	2,17	1,33

Lentelės tęsinys.

asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių									
Turi būti atskleidžiamas pinigais sumokėtas pelno mokestis, bet ne balansinis pelno mokesčio įsipareigojimų pokytis	1	5	1	1	5	1	14	2,33	2,07
Pagrindinės veiklos pinigų srautų straipsnių pokyčiai turėtų būti detalizuoti ir negali būti atskleidžiami vienus straipsniu „Pinigų srautai iš įprastinės veiklos“ arba „Apyvartinio kapitalo sumažėjimas / padidėjimas“	5	5	4	3	5	4	26	4,33	0,82
Pagrindinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus	5	1	4	3	4	3	20	3,33	1,37

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais

Pritarimo lygio dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų srautų sudarymo ir pateikimo vertinimo rezultatai

Eksptarai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	Iš viso	M	SD
Prielaidos									
Dividendų ir palūkanų pajamos turėtų būti atskleidžiamos atskiruose straipsniuose	4	5	4	5	5	5	28	4,67	0,52
Gauti dividendai turėtų būti atskleidžiami pagal šaltinio tipą (bendro pavaldumo, asocijuotų įmonių ir kitų ilgalaikių investicijų)	3	5	2	1	1	5	17	2,83	1,83
Investicinės veiklos pinigų srautų dalyje turėtų būti atskleidžiamas dotacijų ir subsidijų pokytis	5	1	3	1	1	3	14	2,33	1,63
Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas / perleidimas turėtų būti atskleistas atskirai nuo ilgalaikio nematerialiojo turto įsigijimo / perleidimo	2	1	1	5	5	4	18	3,00	1,90
Suteiktos ir susigrąžintos paskolos turėtų būti atskleistos pagal šaltinio tipą (darbuotojai, asocijuotos įmonės ir kt.)	3	1	1	1	1	1	8	1,33	0,82
Investicinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus	4	1	4	4	4	4	21	3,50	1,22

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais

**Pritarimo lygio dėl konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų investicinės veiklos pinigų
srautų sudarymo ir pateikimo vertinimo rezultatai**

Ekspertai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	Iš viso	M	SD
Prielaidos									
Ilgalaikių finansinių įsipareigojimų gavimas / grąžinimas turėtų būti atskleidžiami atskiru straipsniu nuo trumpalaikių finansinių įsipareigojimų gavimo / grąžinimo	2	1	5	1	1	1	11	1,83	1,60
Finansinės veiklos pinigų srautų dalyje turėtų būti atskleidžiamas dotacijų ir subsidijų pokytis	1	5	4	4	4	3	21	3,50	1,38
Atskiru straipsniu turėtų būti išskirti nekontroliuojamai (mažumos) daliai išmokėti dividendai	4	5	3	4	5	5	26	4,33	0,82
Atskiru straipsniu turėtų būti išskirtas sąskaitos perviršio grynas pokytis nuo bendrų įmonių grupės įmonių gautų / sugrąžintų paskolų	4	1	4	4	5	4	22	3,67	1,37
Finansinės veiklos pinigų srautų dalis turėtų būti standartizuota su baigtiniu straipsnių sąrašu ir be galimybės koreguoti straipsnių pavadinimus	4	1	4	1	1	1	12	2,00	1,55

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tyrimo rezultatais

5 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta netiesioginiu būdu pagal LFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos netiesioginiu būdu pagal LFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginų sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki gryniosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginų sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vienų metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Pelno mokesčio įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Su darbo santykiais susijusių įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (išsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (išsigijimas), atėmus išgytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (išsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ir ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

6 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta tiesioginiu būdu pagal LFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal LFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ir ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

7 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta netiesioginiu būdu pagal TFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos netiesioginiu būdu pagal TFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginų sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki grynosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginų sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vienų metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sumokėtas pelno mokestis			
Su darbo santykiais susijusių išpareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (išsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (išsigijimas), atėmus išgytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (išsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo ir veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

8 priedas. Struktūrizuota ataskaitos forma, parengta tiesioginiu būdu pagal TFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal TFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo ir veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			

Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

9 priedas. Struktūrizuotų formų ekspertinio vertinimo klausimynas

Ekspertinio vertinimo išankstiniai klausimai

Laba diena, esu Samanta Urnikytė, Vilniaus Universiteto Apskaitos ir finansų valdymo magistro II-ojo kurso studentė. Dėkoju, kad sutikote dalyvauti magistro baigiamojo darbo empirinio tyrimo struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų racionalumo ir praktinio pritaikomumo vertinimo dalyje. Šiuo metu atlieku mokslinį tyrimą, kuriuo siekiu įvertinti parengtų struktūrizuotų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų, pagal LFAS ir TFAS, racionalumą ir praktinį pritaikomumą. Šia apklausa siekiu apklausti ekspertus, turinčius praktinės patirties, kurie yra aktyvūs konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacijos vartotojai. Ekspertinio vertinimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams, surinkti duomenys yra anonimiški, tyrimo duomenys bus saugomi Vilniaus Universiteto debesų saugykloje. Maloniai prašau atsakyti į toliau pateiktus klausimus. Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Tyrimą sudaro 8 atvirojo tipo klausimai. Interviu vidutinė atlikimo trukmė – 15 min.

NESTRUKTŪRIZUOTO INTERVIU KLAUSIMYNAS

1. Kokia konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos informacija Jums yra aktuali analizuojant įmonių grupės veiklą ar priimant sprendimus?
2. Kokie, Jūsų nuomone, yra pagrindiniai sudarytų konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų formų privalumai?
3. Ar sudarytose ataskaitų formose matote sričių, kurias reikėtų tobulinti?
4. Ar pateiktas struktūrizuotų ataskaitų formų detalumo lygis yra racionalus, t. y. nei per didelis, nei per mažas?
5. Ar pateiktų struktūrizuotų ataskaitų formų struktūra padeda efektyviai perteikti informaciją (tiek išoriniams, tiek vidiniams informacijos vartotojams)?
6. Ar struktūrizuotos ataskaitų formos padeda gerinti suinteresuotųjų šalių (investuotojų, kreditorių, priežiūros institucijų) sprendimų kokybę?
7. Ar struktūrizuotas ataskaitų formas, Jūsų manymu, būtų nesudėtinga pritaikyti įvairaus dydžio įmonių grupėms ir skirtingiems sektoriams?
8. Kaip Jūs vertinate struktūrizuotų ataskaitų formų potencialą padidinti informacijos skaidrumą ir palyginamumą tarp skirtingų įmonių grupių?

**Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos
netiesioginiu būdu pagal LFAS**

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginių sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki grynosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginių sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vieno metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėjinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Pelno mokesčio įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Su darbo santykiais susijusių įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ir ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal LFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas (sumažėjimas)			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

**Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos
netiesioginiu būdu pagal TFAS**

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginių sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki grynosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginių sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vieno metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėjinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Sumokėtas pelno mokestis			
Su darbo santykiais susijusių įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIETI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIETI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIETI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal TFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			

Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

10 priedas. Sudarytos metodikos ekspertinio vertinimo klausimynas

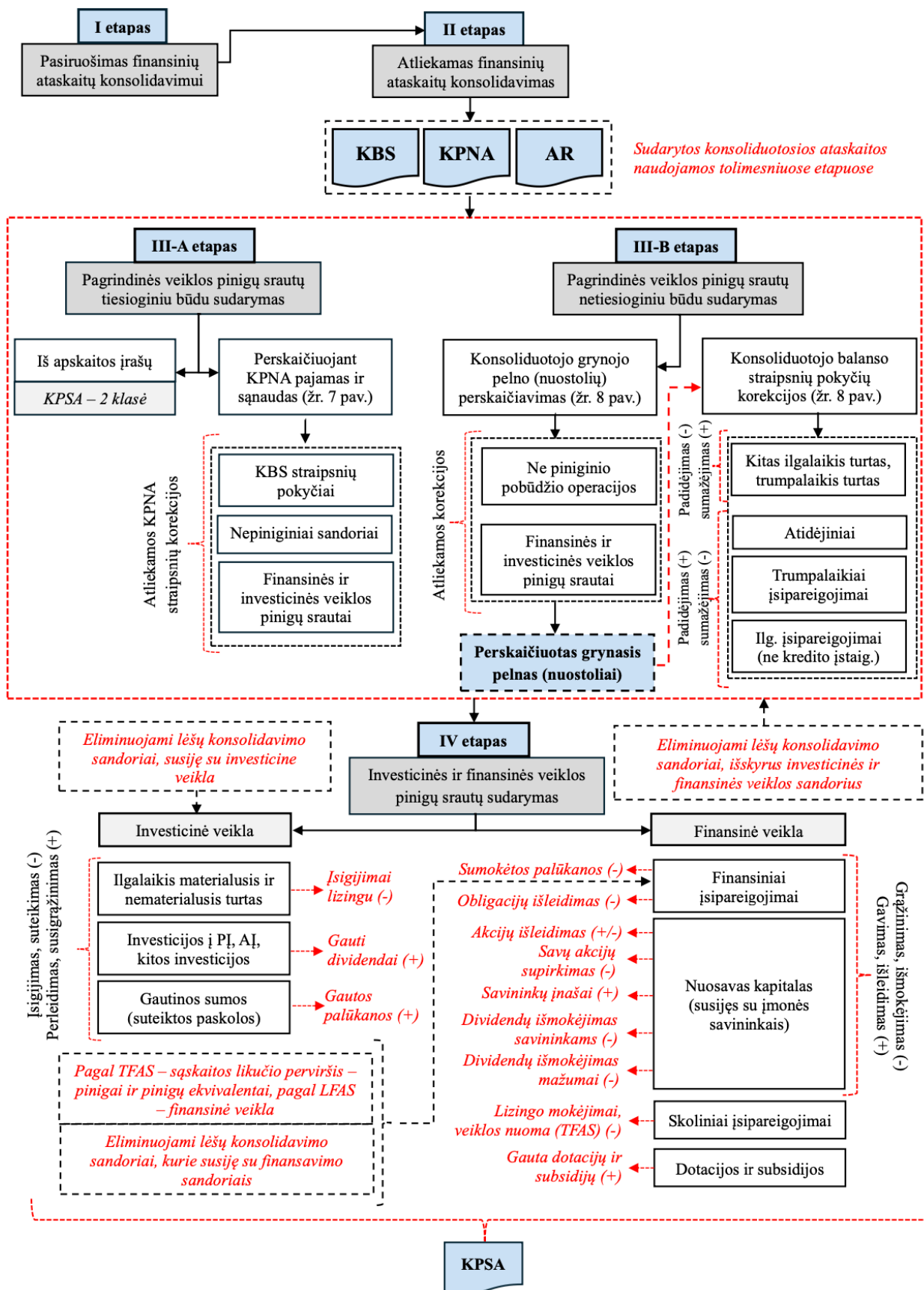
Ekspertinio vertinimo išankstiniai klausimai

Laba diena, esu Samanta Urnikytė, Vilniaus Universiteto Apskaitos ir finansų valdymo magistro II-ojo kurso studentė. Dėkoju, kad sutikote dalyvauti magistro baigiamojo darbo empirinio tyrimo parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos racionalumo ir praktinio pritaikomumo vertinimo dalyje. Šiuo metu atlieku mokslinį tyrimą, kuriuo siekiu įvertinti parengtos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo metodikos, tiesioginiu ir netiesioginiu būdu, pagal LFAS ir TFAS, racionalumą ir praktinį pritaikomumą. Šia apklausa siekiu apklausti ekspertus, turinčius praktinės patirties, sudarant ir (arba) tikrinant konsoliduotąsias pinigų srautų ataskaitas pagal LFAS ir (arba) pagal TFAS. Ekspertinio vertinimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams, surinkti duomenys yra anonimiški, tyrimo duomenys bus saugomi Vilniaus Universiteto debesų saugykloje. Maloniai prašau atsakyti į toliau pateiktus klausimus. Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Tyrimą sudaro 8 atvirojo tipo klausimai. Interviu vidutinė atlikimo trukmė – 15 min.

NESTRUKTŪRIZUOTO INTERVIU KLAUSIMYNAS

1. Kaip vertinate sudarytos metodikos logiką, struktūrą ir nuoseklumą?
2. Ar sudarytoje metodikoje atsispindi pakankamas conceptualus nuoseklumas tarp teorinio ir praktinio konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos sudarymo?
3. Kokie, Jūsų nuomone, yra pagrindiniai sudarytos metodikos privalumai?
4. Ar sudarytoje metodikoje pastebite loginių prieštaravimų, perteklinių procedūrų ar metodinių reikalavimų įgyvendinimo spragų?
5. Kokius esminius aspektus rekomenduotumėte koreguoti ar papildyti, siekiant pagerinti sukurto metodikos akademinį ir praktinį svorį?
6. Kaip vertinate sudarytos metodikos universalumą? Ar sukurta metodika galėtų būti lengvai pritaikoma skirtingų įmonių grupių konsoliduotųjų pinigų srautų ataskaitų sudarymui (atsižvelgiant į jų dydį, veiklą ir struktūrą)?
7. Kaip vertinate sudarytą metodiką pagal jų atitikimą LFAS ir TFAS reikalavimams?
8. Kaip siūlytumėte koreguoti sudarytą metodiką, kad ji atitiktų LFAS ir TFAS reikalavimus?



11 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma netiesioginiu būdu pagal LFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos netiesioginiu būdu pagal LFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginų sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki gryniosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginų sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vienų metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Pelno mokesčio įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Su darbo santykiais susijusių įsipareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (išsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (išsigijimas), atėmus išgytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (išsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Trumpalaikių apyvartinių paskolų pokytis, grynąja verte			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

12 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma tiesioginiu būdu pagal LFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal LFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Trumpalaikių apyvartinių paskolų pokytis, grynąja verte			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
GRYNIJAI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

13 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma netiesioginiu būdu pagal TFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos netiesioginiu būdu pagal TFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Grynasis pelnas (nuostoliai) po nekontroliuojamos dalies			
<i>Nepiniginų sandorių korekcijos:</i>			
Nekontroliuojama dalis			
Nusidėvėjimas ir amortizacija			
Dotacijų ir subsidijų amortizacija			
Nuostolis (pelnas) iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo			
Nurašytas ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Investicijų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Gautinų sumų vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Atsargų nukainojimas iki gryniosios realizavimo vertės (atstatymas)			
Biologinio turto vertės sumažėjimas (atstatymas)			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių pardavimo			
Nuostolis (pelnas) iš patronuojamųjų, asocijuotų ir bendro pavaldumo įmonių įsigijimo			
Sąnaudos (pajamos) iš išvestinių finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš finansinių priemonių tikrosios vertės pasikeitimo			
Sąnaudos (pajamos) iš nuosavybės metodo taikymo			
Dividendų (pajamos)			
Palūkanų (pajamos)			
Palūkanų sąnaudos			
Valiutų kursų pokyčio nuostolis (pelnas)			
Kiti nepiniginų sandorių koregavimai			
<i>Balansinio pokyčio korekcijos:</i>			
Ilgalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų po vienų metų gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimas (padidėjimas)			
Atsargų sumažėjimas (padidėjimas)			
Sumokėtų avansų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių prekybos skolų sumažėjimas (padidėjimas)			
Kitų trumpalaikių gautinų sumų sumažėjimas (padidėjimas)			
Trumpalaikių investicijų sumažėjimas (padidėjimas)			
Ateinančių laikotarpių sąnaudų ir sukauptų pajamų sumažėjimas (padidėjimas)			
Atidėtinių padidėjimas (sumažėjimas)			
Ilgalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų ilgalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			

Trumpalaikių prekybos mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Gautų trumpalaikių avansų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sumokėtas pelno mokestis			
Su darbo santykiais susijusių išpareigojimų padidėjimas (sumažėjimas)			
Kitų mokėtinų sumų padidėjimas (sumažėjimas)			
Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų padidėjimas (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš pagrindinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (išsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (išsigijimas), atėmus išgytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (išsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Trumpalaikių apyvartinių paskolų pokytis, grynąja verte			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo ir veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynųjų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pabaigoje			

14 priedas. Patobulinta struktūrizuota ataskaitos forma tiesioginiu būdu pagal TFAS

Struktūrizuotos konsoliduotosios pinigų srautų ataskaitos projektas, sudaromos tiesioginiu būdu pagal TFAS

Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitiniai finansiniai metai	Praėję ataskaitiniai finansiniai metai
Pagrindinės veiklos pinigų srautai			
Pinigų įplaukos iš klientų (su PVM)			
Kitos pinigų įplaukos (su PVM)			
Pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams (su PVM)			
Pinigų išmokos, susijusios su darbo užmokesčiu			
Sumokėtas pelno mokestis			
Sumokėti mokesčiai (išskyrus pelno mokestį)			
Kitos pinigų išmokos			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ PAGRINDINĖS VEIKLOS			
Investicinės veiklos pinigų srautai			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (įsigijimas)			
Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimas			
Patronuojamųjų įmonių (įsigijimas), atėmus įsigytą pinigų likutį			
Patronuojamųjų įmonių perleidimas, atėmus perleistą pinigų likutį			
Kitų ilgalaikių investicijų (įsigijimas)			
Kitų ilgalaikių investicijų perleidimas			
(Suteiktos) paskolos			
Paskolų grąžinimai			
Gauti dividendai			
Gautos palūkanos			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas investicinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš investicinės veiklos – nutraukta veikla			
GRYNEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ INVESTICINĖS VEIKLOS			
Finansinės veiklos pinigų srautai			
Akcijų išleidimas (+ / -)			
Savininkų įnašai nuostoliams padengti			
Savų akcijų (supirkimas)			
Dividendų (išmokėjimas) savininkams			
Dividendų (išmokėjimas) nekontroliuojamai daliai			
Trumpalaikių apyvartinių paskolų pokytis, grynąja verte			
Paskolų gavimas			
Paskolų (grąžinimas)			
Obligacijų išleidimas			
Obligacijų (supirkimas)			
Gautos dotacijos ir subsidijos			
(Sumokėtos) palūkanos			
Lizingo ir veiklos nuomos (mokėjimai)			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų padidėjimas			
Kitas finansinės veiklos pinigų srautų (sumažėjimas)			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – tęsiama veikla			
Grynieji pinigų srautai iš finansinės veiklos – nutraukta veikla			

GRYNIEJI PINIGŲ SRAUTAI IŠ FINANSINĖS VEIKLOS			
Grynasis pinigų ir pinigų ekvivalentų padidėjimas (sumažėjimas)			
Valiutų kursų pokyčio įtaka grynujų pinigų ir pinigų ekvivalentų likučiui			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai laikotarpio pradžioje			