

Buhalterinės apskaitos tvarkymas Lietuvoje pagal tarptautinių normų reikalavimus

Vaclovas Lakis

profesorius socialinių mokslų habilituotas daktaras
Vilniaus universiteto Buhalterinės apskaitos katedra
Saulėtekio al. 9 2040 Vilnius
tel. (370 2) 76 89 96

Po Antrojo pasaulinio karo pasaulio šalių ekonomika ėmė sparčiai integruotis. Tai nulėmė būtinumą harmonizuoti buhalterinę apskaitą ir suartinti finansinę atskaitomybę, kad būtų galima įvertinti ūkio subjekty, esančių įvairiose šalyse, finansinę būklę ir galimybes. Atsirado buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės rengimo tarptautinės normos, į kurias atsižvelgiama tobulinant buhalterinę apskaitą įvairiose šalyse.

Lietuva į šį procesą įsitraukė gerokai vėliau ir dėl to prirėikė palyginti greitai suderinti buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę su tarptautinių normų reikalavimais.

Straipsnyje nagrinėjami buhalterinės apskaitos panašumai ir skirtumai įvairiose šalyse, apžvelgiamos tarptautinės normos, aiškinami buhalterinės apskaitos Lietuvoje ir kitose šalyse neatitikimai ir nurodomi būdai, kaip reikėtų šiuos skirtumus pašalinti.

1. Techniniai ir ekonominiai buhalterinės apskaitos tvarkymo aspektai

Buhalterinės apskaitos tvarkymo problema turi du aspektus: techninį ir ekonominį. Buhalterinės apskaitos tvarkymo technika – tai ūkiniu ir finansiniu operacijų registravimo bei duomenų apdorojimo būdas. Ekonominį buhalterinės apskaitos aspektą galima pavadinti buhalterinės apskaitos vidaus tvarka. Ji apima įmonės turto ir įsipareigojimų įvertini-

mą, veiklos finansinių rezultatų nustatymą, finansinės atskaitomybės sudarymą.

Buhalterinės apskaitos tvarkymo technika yra labai dinamiška. Ji gali būti nesunkiai pakeista arba patobulinta. Per pastaruosius kelis dešimtmečius buhalterinės apskaitos technika keitėsi daugybę kartų. Didžiausių permainų įvyko dėl organizacinės bei skaičiavimo technikos naudojimo ir tobulėjimo. Didžiausią įtaką buhalterinės apskaitos technikai tobulinti padarė kompiuterių naudojimas. Jie palyginti nesunkiai buvo pritaikyti tvarkant buhalterinę apskaitą. Kompiuterių naudojimas palengvino visus apskaitos darbus. Dabar buhalterinės apskaitos technikos požiūriu mes neatsiliegame arba beveik neatsiliegame nuo išsivysčiusių šalių, kadangi taip pat naudojame kompiuterius ir kitas technines priemones. Tačiau buhalterinės apskaitos tvarkymo technikos tobulėjimas nepakeitė jos vidaus tvarkos. Taip yra todėl, kad buhalterinės apskaitos tvarkymo technika yra tik įmonės turto, įsipareigojimų įvertinimo bei finansinių rezultatų nustatymo įrankis.

Kas kita yra ekonominis buhalterinės apskaitos tvarkymo aspektas, kurio reikalavimus numato jos vidaus tvarka. Ši vidaus tvarka formuojasi labai palengva ir priklauso nuo šalies tradicijų, įstatymų, ekonominio išsivystymo lygio. Toji tvarka yra labiausiai aptariama literatūroje, dėl jos kyla daugiausiai problemų ir ginčų, nes įmonės savininkams, partneriams, finansų institucijoms visiškai nesvarbu, koku būdu buvo apdorojami jiems pateikti duomenys. Jiems svarbu, kad galutinė informacija apie turimą, įsipareigojimus, finansinį rezultatą būtų išsami ir teisinga. Dėl šių priežasčių buhalterinės apskaitos vidaus tvarka turi būti suderinta su įstatymais ir ekonomine realybe. Įvairiose šalyse ji formavosi savaip, dėl to ir susiklostė ne tik skirtingi buhalterinės apskaitos modeliai, bet ir tą patį modelį taikančiose šalyse daug kas daroma nevienodai. Todėl nagrinėdami tarptautinių buhalterinės apskaitos normų taikymą susiduriame su buhalterinės apskaitos vidaus tvarkos keitimo būtinybe. O tai yra labai sudėtingas ir ilgas procesas.

2. Buhalterinės apskaitos įvairiose šalyse skirtumai

Kaip jau minėta, buhalterinė apskaita įvairiose šalyse dėl nevienodų ekonominių, istorinių ir kitokių sąlygų plėtojosi skirtingai. Kai kurių šalių, daugiausia kaimyninių, arba šalių, turėjusių tarp savęs ypatingų ryšių, grupėse ji vystėsi nors ir nevienodai, bet įgijo tam tikrų bendrų bruožų. Šitaip susiformavo vadinamieji buhalterinės apskaitos modeliai. Literatūroje nurodomas skirtingas buhalterinės apskaitos modelių skaičius [15, p. 15; 17, p. 45]. Tačiau beveik visi sutinka, kad yra trys pagrindiniai modeliai: Britų–amerikiečių modelis, Kontinentinis modelis, Pietų Amerikos modelis.

Britų–amerikiečių modelį taiko ne mažiau kaip 45 pasaulio šalys: Didžioji Britanija, JAV, Kanada, Australija, Meksika, Indija, Naujoji Zelandija, kai kurios Afrikos šalys. Šalyse, taikančiose Britų–amerikiečių modelį, valdžia minimaliai reglamentuoja ūkinę veiklą. Buhalterinės apskaitos standartus taip pat tvirtina nevyriausybines organizacijas. Ten buhalterinė apskaita labiau skirta investuotojams ir kreditoriams. Manoma, kad finansinės informacijos vartotojų išsilavinimo lygis yra labai aukštas, todėl ji yra labai sudėtinga. Šiose šalyse yra daug daugianacionalinių korporacijų. Britų–amerikiečių modelio šalių buhalterinė apskaita daro įtaką ne tik kitų šalių buhalterinei apskaitai, bet ir tarptautiniams buhalterinės apskaitos standartams bei Europos Sąjungos direktyvoms.

Kontinentinis modelis taikomas ne mažiau kaip 27 šalyse, tarp jų beveik visoje Europoje, kai kuriose Afrikos šalyse (Maroke, Zaire, Togo, Senegale, Kamerune ir t. t.). Verslas šiose šalyse yra artimai susijęs su bankais, kurie teikia pagrindinę kapitalo dalį. Čia valdžia detalai reglamentuoja ūkinę veiklą. Ji tvirtina ir buhalterinės apskaitos standartus, kurie pasižymi dideliu konservatyvumu. Buhalterinė apskaita labiau skirta mokesčiams apskaičiuoti.

Pietų Amerikos modelį taiko dauguma Pietų Amerikos šalių. Pagrindinis jo skirtumas nuo Britų–amerikiečių ir Kontinentinio modelių yra tas, kad čia taikomas apskaitos infliacinis reguliavimas. Šios šalys turi didelį infliacijos pavaizdavimo buhalterinėje apskaitoje patyrimą. O apskritai buhalterinė apskaita yra orientuota vykdyti valdžios politiką.

3. Tarptautinių buhalterinės apskaitos normų būtinumas

Po Antrojo pasaulinio karo pradėjo labai intensyviai plėtotis kapitalo rinka. Pastaraisiais dešimtmečiais atsirado daug tarptautinių korporacijų, akcijų judėjimas peržengė atskirų valstybių ribas. Nors ši tendencija yra labai ryški, bet laisvam kapitalo judėjimui labai trukdė, iš dalies ir dabar tebetrukdo, buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės skirtumai. Bendras reikalavimas yra toks: kompanija, norinti pardavinėti savo akcijas kitoje šalyje, privalo sudaryti finansinę atskaitomybę pagal tos šalies reikalavimus. O tai yra gana didelis darbas. Dėl šios priežasties nė viena Vokietijos kompanija iki 1993 metų nebuvo įregistruota JAV vertybinių popierių biržoje. Tik 1993 metais *Dimler Benz* buvo suteikta tokia galimybė, bet tik po to, kai ji pertvarkė savo finansinę atskaitomybę pagal JAV reikalavimus. Tada paaiškėjo, kad 1993 metų pirmo pusmečio atskaitomybėje, parengtoje pagal Vokietijos standartus buvo parodytas 168 mln. DM pelnas, o atskaitomybėje, parengtoje pagal JAV standartus, – 949 mln. nuostolis [8, p. 565].

Tokia padėtis reikalauja suformuluoti bendrus reikalavimus, pagal kuriuos būtų tvarkoma buhalterinė apskaita ir sudaroma finansinė atskaitomybė. Tam tikslui 1973 m. birželio 29 d. buvo įkurtas Tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų komitetas (*International Accounting Standards Committee*). Jį įkūrė buhalterių organizacijos iš dešimties pasaulio šalių: Australijos, Kanados, Prancūzijos, Vokietijos, Japonijos, Meksikos, Olandijos, Didžiosios Britanijos, Airijos ir JAV. Komitetas turi tokių tikslų:

- Tvirtinti, publikuoti ir populiarinti buhalterinės apskaitos standartus, kurių turėtų būti laikomasi sudarant finansinę atskaitomybę;

Bendradarbiauti harmonizuojant procedūras ir nuostatas, liečiančias finansinės atskaitomybės rengimą.

Komiteto narės – buhalterių organizacijos yra įsipareigojusios išleisti savo šalyse patvirtintus standartus; stengtis, kad jų šalyse finansinė atskaitomybė būtų sudaroma pagal tarptautinių standartų reikalavimus;

įtikinėti savo šalių vyriausybes ir institucijas, tvirtinančius apskaitos standartus, kad finansinė atskaitomybė būtų sudaroma pagal tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus; įtikinėti institucijas, vykdančias vertybinių popierių rinkos priežiūrą, taip pat pramonininkus ir prekybininkus, kad finansinė atskaitomybė būtų sudaroma pagal tarptautinių standartų reikalavimus; siekti, kad auditoriai tikrintų, ar finansinė atskaitomybė atitinka tarptautinių standartų reikalavimus.

Tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų reikalavimai yra deklaratyvūs, atskirų šalių vyriausybės nėra įpareigosos jų laikytis.

Kur kas didesnę juridinę galią turi Europos Sąjungos direktyvos. Su jų reikalavimais Europos Sąjungos ir kai kurios kitos valstybės derina aktus, reglamentuojančius buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės sudarymą.

4. Pagrindinės tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų nuostatos

Tarptautiniuose buhalterinės apskaitos standartuose pateikiamos pagrindinės definicijos, reikšmingiausių ūkinių operacijų apskaitos tvarka, finansinės atskaitomybės sudarymo principai. Standartuose išdėstyta bendra koncepcija. Kai kuriuose iš jų pateikiamos kelios alternatyvos. Tai palengvina standartų taikymą skirtingomis sąlygomis. Nepaisant didžiulės tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų apimties ir daugybės išdėstytų juose teiginių, galima skirti du pagrindinius reikalavimus, į kuriuos būtina atsižvelgti tvarkant buhalterinę apskaitą ir sudarant finansinę atskaitomybę, ir keturius finansinės atskaitomybės bruožus.

Visų pirma turi būti griežtai laikomasi kaupimo principo. Tai reiškia, kad finansinėje atskaitomybėje pajamos ir sąnaudos vaizduojamos ne tada, kai buvo gauti arba sumokėti pinigai, o kai atsirado teisė gauti pajamas ir pareiga padaryti išlaidas. Šitaip sudaryta finansinė atskaitomybė teikia jos naudotojams žinių ne tik apie tai, kiek gauta arba išleista, bet ir apie tai, kiek ateityje turi būti gauta ir išleista pinigų.

Antra, finansinė atskaitomybė sudaroma laikantis prielaidos, kad numatomoje ateityje nėra būtinybės nutraukti arba smarkiai sumažinti veiklą, pati įmonė taip pat neketina to daryti.

Tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai mini tokius finansinės atskaitomybės kokybės bruožus: suprantamumas, reikšmingumas, patikimumas, palyginamumas. Daroma prielaida, kad ne visi finansinės atskaitomybės naudotojai turi pakankamai žinių apie ūkinę veiklą ir buhalterinę apskaitą, todėl ji turi būti suprantama visiems.

Informacija, išdėstyta finansinėje atskaitomybėje, turi būti reikšminga asmenims, priimantiems ūkinius sprendimus. Finansinėje atskaitomybėje turi būti tik faktiniai duomenys ir jokių prognozių.

Atskaitomybėje turi būti tiksliai pavaizduotos ūkinės operacijos ir kiti įvykiai. Pirmenybė turi būti teikiama ekonominiam turiniui, o ne formai. Be to, informacija turi būti nešališka, išsami ir apdairiai parengta, kitaip ji gali būti netiksli arba net klaidinga.

Finansinės atskaitomybės informacija turi būti lygintina su tos pačios įmonės kitų laikotarpių informacija bei analogiškų įmonių informacija. Tai reiškia, kad parinkti apskaitos metodai turi būti taikomi nuolat. Pakeitimai leistini tik išskirtiniais atvejais, tada finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikti paaiškinimai.

5. Europos Sąjungos buhalterinės apskaitos direktyvų pagrindinės nuostatos

Iki šiol yra patvirtintos penkios buhalterinės apskaitos ir audito direktyvos. Aktualiausias yra šios direktyvos: 1978 m. liepos 25 d. Ketvirta direktyva „Dėl kompanijų metinės finansinės atskaitomybės“ ir 1983 m. liepos 13 d. Septinta direktyva „Dėl konsoliduotos atskaitomybės parengimo“.

Ketvirtoje direktyvoje yra nurodyta metinės finansinės atskaitomybės struktūra, pagrindiniai reikalavimai, kurių laikantis turi būti sudaroma metinė finansinė atskaitomybė, išdėstyta, kas turi būti vaizduojama kiekvienoje ataskaitos pozicijoje [2, p. 16–47]. Direktyva tiesiogiai nereglamentuoja buhalterinės apskaitos vedimo tvarkos, tačiau per at-

skaitomybę ji daro didžiulę įtaką šiam darbui. Joje pateikiami du balanso variantai, keturi pelno ir nuostolių ataskaitos variantai ir nurodytos pozicijos, kurios turi būti aptartos aiškinamajame rašte.

Kiekviena šalis gali nurodyti savo įmonėms, kurį iš pasiūlytų finansinės atskaitomybės variantų jos privalo pateikti, arba leisti įmonėms pačioms pasirinkti tinkamą variantą.

Direktyva reikalauja, kad finansinė atskaitomybė būtų sudaryta vadovaujantis tikro ir teisingo vaizdo koncepcija (*True and fair view*). Tai reiškia, kad finansinė atskaitomybė turi būti sudaryta taip, kad parodytų įmonės finansinę būklę tokią, kokia ji yra iš tikrųjų. Ataskaitas privalo sudaryti laikantis pastovumo principo, t. y. kasmet turi būti taikomi tie patys duomenų skaičiavimo metodai. Finansinė atskaitomybė taip pat turi būti sudaryta laikantis įstatymų, taisyklių ir kitų galiojančių normų.

Septintoje direktyvoje išdėstyta finansinės atskaitomybės konsolidavimo tvarka. Konsoliduota finansinė atskaitomybė sudaroma, kai įmonės padaro dideles investicijas į kitas įmones ir atsiranda pagrindas tokių įmonių grupę laikyti vienu vienetu.

6. Buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės harmonizavimo tendencijos

Nepaisant didelių pastangų harmonizuoti buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę, negalima tvirtinti, kad pasaulyje arba Europoje kalbama ta pačia kalba. Europos Sąjungoje nemažai pasiekta, tačiau harmonizuoti finansinę atskaitomybę pavyko tik iš dalies. Direktyvos tik pašalina pačius esmingiausius skirtumus. Be to, šių direktyvų įtaka pasaulyje yra labai nedidelė, kadangi kapitalo ir finansų rinkos yra sukoncentruotos JAV, Honkonge, Japonijoje ir Singapūre.

Europos Sąjungos Ketvirtos direktyvos kritinė analizė rodo, kad jos galimybės labiau harmonizuoti buhalterinę apskaitą yra išsemtos. Pirma, jau rengiant šią direktyvą buvo aišku, kad dėl skirtingų apskaitos tradicijų Europos Sąjungos šalyse nepavyks visiškai harmonizuoti finansinės atskaitomybės. Todėl ši problema buvo išspręsta pragmatiškai – leista

savaip interpretuoti kai kurias finansinės atskaitomybės pozicijas nurodant padarytas korektyvas aiškinamajame rašte.

Antra, Europos Sąjungoje įvyko tik pirminis harmonizavimas. Direktyvoje yra nurodytos alternatyvos, kurias gali pasirinkti konkreti šalis. Be to, direktyvos nuostatos yra skirtingai aiškinamos įvairiose šalyse.

Trečia, Europos Sąjungos šalių buhalterinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje nuo 1979 metų niekas nepasikeitė.

Ketvirta, nagrinėjamoji direktyva neregamentuoja kai kurių reikšmingų dalykų, tokių kaip: užsienio valiutų perskaičiavimas, lizingo mokėjimai, atidėti mokesčiai. Tai rodo, kad Europos Sąjungoje trūksta dinamizmo.

Dėl minėtų aplinkybių buhalterinė apskaita atskirose netgi Europos Sąjungos šalyse yra pažengusi kur kas toliau, negu numato Ketvirtos direktyvos normos.

Tuo požiūriu kur kas pažangesni yra tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai, kuriuos tvirtina Tarptautinis buhalterinės apskaitos standartų komitetas. Daugelio jo patvirtintų standartų pagrindas buvo JAV nacionaliniai standartai, kadangi šioje srityje JAV yra labiausiai pažengusios.

Dėl savotiško sąstingio Europos Sąjungos buhalterinėje apskaitoje jos šalims yra be galo sunku patekti į Amerikos vertybinių popierių rinką, kadangi Europos šalių finansinė atskaitomybė yra nepakankamai detali. Amerikos įmonių finansinė atskaitomybė, atvirkščiai, yra labai detali, todėl jos neturi problemų patekti į Europos šalių vertybinių popierių rinką.

Galima padaryti išvadą, kad tiek tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai, tiek ir Europos Sąjungos direktyvos neišsprendė buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės unifikavimo problemų. Šitie dokumentai suvienodino tik pagrindinių dalykų supratimą.

Ekonominio bendradarbiavimo plėtimasis pasauliniu mastu neišvengiamai pareikalaus didesnio buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės harmonizavimo.

7. Finansinės ir mokesčių apskaitos suderinamumas

Pati buhalterinė apskaita nėra visiškai harmoninga. Ją reglamentuojančios norminiai aktai ne visada yra suderinti. Ypač tai pasakytina apie apskaitos standartų ir mokesčių įstatymų reikalavimų skirtumus. Buhalterinės apskaitos standartų nuostatos paprastai nesikeičia, o mokesčių apskaita keičiasi priklausomai nuo politinių tikslų [10, p. 65]. Kartais tie neatitikimai būna gana ryškūs. Ypač tai liečia nusidėvėjimo skaičiavimą, turto įkainojimą.

Tokiomis aplinkybėmis susiformavo dvi šiek tiek skirtingos apskaitos: finansinė apskaita, tvarkoma pagal buhalterinės apskaitos standartus, ir mokesčių apskaita, tvarkoma pagal mokesčių įstatymus. Įmonės veiklos finansinis rezultatas, apskaičiuotas pagal apskaitos standartus ir apskaičiuotas pagal mokesčių įstatymus, gali skirtis. Todėl kyla problema, kurį rezultatą reikia pavaizduoti finansinėje atskaitomybėje.

Vakarų šalyse, jau seniai susidūriamos su šia problema, rado išeitį. Sureguliuojimo pagrindas yra tas, kad skirtumai, atsiradę dėl nevienodo apskaičiavimo arba įvertinimo, yra laikini ir anksčiau ar vėliau išsilygina nepriklausomai nuo to, kokie skaičiavimo metodai buvo taikomi. Vadinasi, galima sudaryti vieną finansinę atskaitomybę užfiksuojant joje atsiradusius skirtumus, kurie vėliau išsilygina.

Yra žinomi keli finansinės ir mokesčių apskaitos rezultatų skirtumų sureguliuojimo būdai. Labiausiai paplitęs yra atidėtų mokesčių būdas. Jis taikomas JAV, Didžiojoje Britanijoje, Kanadoje, Australijoje. Šio būdo esmė yra ta, kad pelnas apskaičiuojamas pagal apskaitos standartus ir pagal mokesčių taisykles. Finansinė atskaitomybė sudaroma ir pelno mokeskis apskaičiuojamas pagal buhalterinės apskaitos standartus, bet į biudžetą gali būti mokama didesnė arba mažesnė pelno mokesčio suma. Jeigu pelnas ir atitinkamai pelno mokesčio suma, apskaičiuota pagal mokesčių taisykles, yra mažesnė, tai ir sumokama mažiau. Nesumokėtas skirtumas parodomas balanse kaip atidėti mokesčiai. Po kiek laiko pelno ir pelno mokesčio suma, apskaičiuota pagal buhalterinės apskaitos standartus, darosi mažesnė negu pelno ir pelno mokesčio suma, ap-

skaičiuota pagal mokesčių taisykles. Tada pelno ir nuostolių ataskaitoje pavaizduojamos tokios sumos, kurios buvo apskaičiuotos pagal buhalterinės apskaitos standartus, o mokesčių sumokama daugiau, t. y. tiek, kiek buvo apskaičiuota pagal mokesčių taisykles. Apskaičiuotų ir sumokėtų sumos dydžių skirtumu mažinama balanse pavaizduota atidėtų mokesčių suma.

Tokia tvarka yra racionali. Ji leidžia laikytis buhalterinės apskaitos standartų ir nepažeisti mokesčių reikalavimų. Finansinė atskaitomybė pakankamai realiai vaizduoja įmonės būklę, o jos duomenimis galima remtis priimant atitinkamus sprendimus.

8. Lietuvos Respublikos nuostata tvarkyti buhalterinę apskaitą pagal tarptautinių normų reikalavimus

Nuo pat savarankiško buhalterinės apskaitos tvarkymo pradžios Lietuvos Respublika pareiškė ketinimą ją tvarkyti pagal tarptautinių normų reikalavimus. Pirmą kartą tai buvo pažymėta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. gruodžio 17 d. nutarime Nr. 564 „Dėl buhalterinės apskaitos ir atskaitomybės organizavimo“. Jame nurodyta, kad „esama buhalterinės apskaitos sistema, jos organizavimą reglamentuojantys normatyviniai aktai keičiami laipsniškai, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos įstatymų įgyvendinimą, vadovaujantis buhalterinės apskaitos tarptautiniais standartais“ [3, p. 421]. Šiuo nutarimu Finansų ministerijai buvo pavesta organizuoti, kad 1991 metų įmonių finansinė atskaitomybė būtų sudaryta pagal pirmą (Apskaitos metodikos principų paaiškinimas), antrą (Prekinių materialinių atsargų ir sąnaudų įkainojimas), trečią (Suvestinė finansinė atskaitomybė), penktą (Finansinių apyskaitų duomenys) ir septintą (Finansinės būklės pakeitimų apyskaita) tarptautinius standartus.

Nuostata tvarkyti buhalterinę apskaitą pagal tarptautinių normų reikalavimus dar kartą patvirtinta Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo trečiajame straipsnyje, kur nurodyta, kad „... bendrą metodinį vadovavimą buhalterinei apskaitai pagal Lietuvos

Respublikos įstatymus, tarptautinius apskaitos standartus ir Europos Ekonominės Bendrijos (dabar Europos Sąjungos – V. L.) direktyvas vykdo Lietuvos Respublikos Vyriausybė“ [13, p. 1259].

Nutarimas sudaryti 1991 metų finansinę atskaitomybę pagal kelis tarptautinius standartus buvo skubotas. Dėl daugelio priežasčių tada to padaryti buvo neįmanoma. Tuo metu buhalterinė apskaita buvo tvarkoma pagal visiškai kitokius principus negu tie, kuriuos skelbia pirmas standartas. Jau dėl to nebuvo galima sudaryti atskaitomybės pagal tarptautinių standartų reikalavimus. Juo labiau kad finansinė atskaitomybė buvo sudaroma pagal kitokią formą, negu to reikalauja penkto standarto logika. O trečio standarto nuostatos jau nuo 1990 metų buvo perkeltos į dvidešimt septintą ir į dvidešimt aštuntą standartus. Kitaip tariant, Vyriausybės nutarimą priimant trečio standarto jau nebebuvo.

Nepaisant to, Vyriausybės 1991 m. gruodžio 17 d. nutarimas Nr. 564 yra labai reikšmingas, kadangi jame aiškiai suformuluota buhalterinės apskaitos pertvarkymo kryptis.

Dabar yra priimta nemažai norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės sudarymą. Iš dalies jie yra suderinti su tarptautinėmis normomis. Tačiau dar nemažai reikia nuveikti, kad mūsų buhalterinė apskaita atitiktų Vakarų apskaitą, sutvarkytą pagal tarptautinių normų reikalavimus.

Europos Sąjungos komisija 1995 metais išleido Baltąją knygą, skirtą asocijuotoms Centrinės ir Rytų Europos šalims, besirengiančioms integruotis į Sąjungos rinką [19]. Jos tikslas yra padėti šioms šalims priartinti savo įstatymus prie Europos Sąjungos šalių įstatymų. Atskiri Baltosios knygos sektoriai yra skirti buhalterinei apskaitai ir įmonių įstatymui. Apskaitos sektoriuje nurodoma, kad kiekvienoje šalyje apskaitos standartai turėtų būti patvirtinti įstatymais. Standartai turi remtis apskaitos direktyvomis. Apskaitos direktyvos nereikia apskaitos standartų suvienodinimo. Direktyvos suteikia galimybę pasirinkti vieną iš variantų atsižvelgiant į konkrečios šalies ekonominius arba teisinius skirtumus.

Baltojoje knygoje nurodyta, kad būtina vadovautis ketvirtos, septintos ir aštuntos direktyvų nuostatomis, ir pakartoti pagrindiniai buhalte-

rinės apskaitos tvarkymo, finansinės atskaitomybės ir audito veiklos organizavimo principai.

Lietuvai integruojantis į Europos Sąjungos ir pasaulio rinką būtina sutvarkyti buhalterinę apskaitą pagal tarptautinių normų reikalavimus. Šis procesas turėtų vykti planingai pagal iš anksto numatytą strategiją. Dabar tokios strategijos nėra, todėl buhalterinės apskaitos formavimas ir tobulinimas vyksta nenuosekliai, o kartais ir prieštaringai. Atsirado nemažai nesuderintų arba vienas kitam prieštaraujančių norminių aktų. Nėra apibrėžta finansinė apskaita ir mokesčių apskaita. Praktiškai vieni norminiai aktai parengti atsižvelgiant į buhalterinės apskaitos normų reikalavimus, o kiti – į mokesčių poreikius. Kadangi nėra aiškiai nurodyta jų paskirtis, tai nevisiškai aišku, kokiems tikslams gali būti naudojama finansinė atskaitomybė. Išsamesnė analizė rodo, kad ji labiau atitinka mokesčių reikalavimus. Tokiu atveju nėra garantijos, kad įmonių finansinė atskaitomybė teisingai rodo jų finansinę padėtį.

Neišspręstas finansinės atskaitomybės konsolidavimas. Tai trukdo sudaryti teisingą finansiškai susijusių įmonių grupės finansinės padėties vaizdą.

Kaip minėta, Europos Sąjungos direktyvos teikia galimybę pasirinkti ir nevaržo šalių. Tai reiškia, kad buhalterinę apskaitą galima ir būtina tobulinti atsižvelgiant ne tik į Europos Sąjungos direktyvų, bet ir į tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų, kurie yra dinamiškesni ir detalesni, reikalavimus. Tai atvertų Lietuvai didesnių galimybių integruotis ne tik į Europos Sąjungos, bet ir į kitų pasaulio šalių rinką.

9. Būtinumas pašalinti norminių dokumentų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą Lietuvoje, neaiškumus ir prieštaravimus

Norint tvarkyti buhalterinę apskaitą pagal tarptautinių normų reikalavimus, reikia, be prieš tai nurodytų darbų, pašalinti norminių dokumentų, vienaip ar kitaip susijusių su buhalterinės apskaitos tvarkymu bei finansinės atskaitomybės rengimu, neaiškumus. Literatūroje ne kartą

rašyta apie šiuos prieštaravimus. Čia panagrinėsime tik svarbiausius prieštaravimus ir neaiškumus.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 13 straipsnyje nurodyta, kad įmonių finansinę metinę atskaitomybę, išskyrus tų įmonių, kurios turi teisę pateikti supaprastintą atskaitomybę, sudaro balansas, pelno ataskaita, finansinės būklės pakeitimų ataskaita ir aiškinamasis raštas. Reikalauti nenustatytos finansinės atskaitomybės draudžiama [13, p. 588].

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1993 m. spalio 27 d. nutarimu Nr. 804 „Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės“ patvirtino finansinės atskaitomybės formas ir jos sudarymo tvarką. Remiantis šiuo nutarimu, metinę finansinę atskaitomybę turi sudaryti: balansas, pelno (nuostolio) ir pelno (nuostolio) paskirstymo ataskaita, finansinės būklės pakeitimų (pinigų srautų) ataskaita ir aiškinamasis raštas [4, p. 13]. Kaip matome, čia reikalaujama įstatymo nenumatytos atskaitos – pelno (nuostolio) paskirstymo atskaitos.

Be to, Lietuvos Respublikos finansų ministerija 1992 m. kovo 28 d. raštu Nr. 44 nurodė įmonėms pateikti juridinių asmenų finansinių rezultatų ataskaitą. Šios atskaitos nenumato nei įstatymai, nei Vyriausybės nutarimai.

Juridinių asmenų finansinių rezultatų ataskaita, kaip ir pelno (nuostolio) ataskaita, rodo įmonės veiklos rezultatą. Skiriasi tik jų struktūra ir pildymo tvarka. Kad yra dvi analogiškos, bet skirtingai pildomos atskaitos rodo, jog pačios pelno ir nuostolių sąvokos yra skirtingai suprantamos.

Europos Sąjungos Ketvirtos direktyvos antrame straipsnyje nurodyta, kad metinė finansinė atskaitomybė susideda iš balanso, pelno ir nuostolių atskaitos ir aiškinamojo rašto [2, p. 18]. Įmonių metinei finansinei atskaitomybei yra skirti keturi tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai: Nr. 5 Finansinių ataskaitų informacija; Nr. 7 Piniginių srautų ataskaita; Nr. 8 Ataskaitinių metų pelnas ir nuostoliai, esminės klaidos ir apskaitos politikos pokyčiai; Nr. 27 Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų apskaita dukterinėse įmonėse [14].

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 16 straipsnyje nurodyta, kad atsargos apskaitoje įkainojamos išsigijimo verte, o finansinėje atskaitomybėje – faktine savikaina. Faktinė savikaina apskaičiuojama pirmiausia nurašant anksčiau išgytas atsargas [13, p. 1262]. Nurodytas būdas vadinamas FIFO būdu. Šį būdą rekomenduoja Europos Sąjungos Ketvirta direktyva ir Antras tarptautinis buhalterinės apskaitos standartas. Jis taikomas daugelyje pasaulio šalių. Be šio būdo, yra žinomi bei taikomi ir kiti būdai. Tai LIFO, vidutinių kainų, mažmeninių kainų būdai.

Vidutinių ir mažmeninių kainų būdai taikomi tik tam tikrais atvejais. LIFO būdas ne visose šalyse yra leidžiamas, kadangi jį taikant atskaitomybėje būtų parodyta mažesnė atsargų vertė ir pelnas.

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1994 m. kovo 8 d. raštu Nr. 21 N „Dėl turto įvertinimo patvirtintų taisyklių“ 3.6 punkte nurodyta, kad pagrindinės žaliavos, medžiagos ir komplektuojamieji gaminiai, sunaudoti gamyboje ir įtraukiami į pagamintų atsargų (produkcijos) savikainą, finansinėje atskaitomybėje turi būti įvertinti naudojant FIFO būdą (darant prielaidą, kad pirmiausia sunaudojamos anksčiausiai išgytos ar pagamintos atsargos). Jeigu atsargos ar tam tikra jų rūšis įmonėje juda kitaip, jos gali būti apskaičiuojamos ir parodomos finansinėje atskaitomybėje įkainotos LIFO būdu (darant prielaidą, kad pirmiausia sunaudojamos vėliausiai išgytos atsargos), svertinio bei slenkančio vidurkio, konkrečių kainų arba kitais būdais, atitinkančiais tų atsargų judėjimą [5, p. 141].

Minėtame Finansų ministerijos rašte nurodyti keli įvertinimo būdai, kurie nenumatyti Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme. Šitie neatitikimai yra labai reikšmingi todėl, kad taikant įvairius būdus skiriasi įmonės veiklos finansinis rezultatas ir pelno mokesčio suma.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo tvarką reglamentuoja Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo rekomendacijos, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 22 d. raštu Nr. 95 N ir Lietuvos Respublikos ekonomikos ministerijos 1993 m. gruodžio 17 d. raštu Nr. 217–3294. Rekomenduojami ke-

turi materialaus ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubas mažėjančios vertės metodas. Tačiau praktiškai galima taikyti tik tiesinį metodą, kadangi patvirtintos nusidėvėjimo normos reikalauja taikyti tik šį metodą. Kaip taikyti kitus metodus – neaišku, nes nurodytose rekomendacijose tai neaptariama. Be to, taikant skirtingus nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, skiriasi nusidėvėjimo suma ir pelnas. Neaišku, kaip šį skirtumą pavaizduoti apskaitoje.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo tvarką reglamentuoja ir Šešioliktas tarptautinis buhalterinės apskaitos standartas. Ten nurodyti trys metodai: linijinis, mažėjančios likutinės vertės (dar vadinamas degressyviu metodu) ir natūrinis.

Ne visai aišku, kaip turi būti skaičiuojamos pajamos. Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarka yra patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. spalio 27 d. nutarimu Nr. 804 „Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės“. Šio nutarimo 13 punkte nurodyta: „Pajamos už paslaugas arba darbus pripažįstamos juos atlikus (pasirašius aktą, išrašius sąskaitą ir pan.). Jeigu sutartyje numatyta, kad paslaugos bus teikiamos ilgiau negu vieną atskaitinį laikotarpį, pajamos pripažįstamos uždirbtomis ir priskiriamos tam laikotarpiui, kurį buvo suteikiamos paslaugos arba atliekami darbai nepriklausomai nuo to, kada sumokami pinigai. Kai atskaitinio laikotarpio pabaigoje paslaugų teikimas arba darbai nėra baigti, pajamos gali būti pripažįstamos, jeigu įmanoma tiksliai nustatyti suteiktų paslaugų ir atliktų darbų apimtį ir pagal tai nustatyti uždirbtas pajamas bei sąnaudas, patirtas uždirbant šias pajamas“ [4, p. 31].

Minėti nurodymai neduoda atsakymo į klausimą, kaip reikia skaičiuoti pajamas, jeigu paslaugų teikimas arba darbai nėra baigti, kadangi tokiu atveju neįmanoma tiksliai nustatyti suteiktų paslaugų ir atliktų darbų apimties. Tai rodo, kad minėta tvarka yra nekonkreči, kas leidžia skirtingai ją aiškinti.

Pajamų pripažinimo problema yra išspręsta Vienuoliktame ir Aštuonioliktame tarptautiniuose buhalterinės apskaitos standartuose. Ten

parašyta: jeigu paslaugų teikimas nebuvo baigtas iki finansinio laikotarpio pabaigos, tai pajamos nustatomos pagal tai, kokia paslaugos dalis buvo atlikta. Paslaugos atlikimo laipsnį galima nustatyti trimis būdais: nustatant atliktų darbų kiekį, nustatant atliktų darbų procentą ir apskaičiuojant išlaidas, padarytas suteikiant tą paslaugą.

Išvados

Atskirose šalyse buhalterinė apskaita buvo plėtojama skirtingai priklausomai nuo konkrečių ekonominių, istorinių ir kitokių sąlygų. Šalių grupėse, paprastai turėjusiose kokių nors ryšių, buhalterinė apskaita įgijo tam tikrų bendrų bruožų. Taip susiformavo vadinamieji buhalterinės apskaitos modeliai. Yra trys pagrindiniai modeliai: Britų–amerikiečių, Kontinentinis ir Pietų Amerikos.

Siekiant bent kiek harmonizuoti buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę pasaulio mastu ir tuo palengvinti ekonominių valstybių bendradarbiavimą, buvo pradėti tvirtinti tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai, o Europos Sąjungos mastu – direktyvos. Tiek tarptautiniai buhalterinės apskaitos standartai, tiek Europos Sąjungos direktyvos neišsprendė buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės unifikavimo problemų. Jie tik suvienodino pagrindinių dalykų supratimą.

Lietuva nuo pat savarankiško buhalterinės apskaitos tvarkymo pradžios pareiškė ketinimą ją tvarkyti pagal tarptautinių normų reikalavimus. Tačiau kol kas nėra buhalterinės apskaitos plėtos ir tobulinimo strategijos, neapibrėžta finansinė ir mokesčių apskaita, nenustatyta finansinės atskaitomybės konsolidavimo tvarka, yra nemažai norminių aktų, vienaip ar kitaip susijusių su buhalterinės apskaitos tvarkymu ir finansinės atskaitomybės rengimu, prieštaravimų. Tai liečia finansinių ataskaitų sudarymą, nusidėvėjimo skaičiavimą, atsargų įvertinimą, sąnaudų pripažinimą.

Tobulinant buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę Lietuvoje, reikia atsižvelgti ne tik į Europos Sąjungos direktyvų, bet ir į tarptautinių buhalterinės apskaitos standartų reikalavimus. Tai atvertų Lietu-

vai didesnių galimybių integruotis ne tik į Europos Sąjungos, bet ir į kitų pasaulio šalių rinką.

Literatūra

1. Bailey D., Alver J., Mackevičius J., Paupa J. Accounting law reform in the Baltic states: the initial steps // *The European Accounting Review*, Vol. 4, Number 4. 1995.
2. Czwarta Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 O Rocznych Zamknięciach Rachunkowych Spółek // *Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*. Warszawa, 1990, Nr. 2.
3. Dėl buhalterinės apskaitos ir atskaitomybės organizavimo. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. gruodžio 17 d. nutarimas Nr. 564 // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 7–174.
4. Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. spalio 27 d. nutarimas Nr. 804 // *Verlas ir teisė*, 1994, Nr. 3–4.
5. Dėl turto įvertinimo. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1994 m. kovo 8 d. raštas Nr. 21 N // *Verlas ir teisė*, 1994, Nr. 3–4.
6. Godek J. V. Buhalterinių balansų informacinis naudingumas. Daktaro disertacija (rusų kalba). V.: Vilniaus universitetas, 1995.
7. Gottlieb M. M. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Warszawa, 1994.
8. Hulle K. Tendencje harmonizacji sprawozdawczości finansowej w ramach Unii Europejskiej // *Rachunkowość*, 1995, Nr. 11.
9. *International Accounting Standards*. Ernst Young, 1993.
10. Kinserdal A. *Basic Accounting Understanding*. Bergen: Norwegian School of Economics and Business Administration, 1993.
11. Lakis V. Metinė finansinė atskaitomybė Vakarų šalyse // *Apskaitos ir kontrolės laikraščio tęstinis priedas-šasiuvinis*, 1995.
12. Lakis V. Tarptautinis buhalterinės apskaitos reglamentavimas ir tobulinimas // *Apskaita ir kontrolė*, 1995 03, Nr. 5.
13. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 20–588.
14. *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*. Warszawa, 1994.
15. Mueller G., Gernon H., Meek G. *Accounting an international perspective*. Second Edition. Boston: IRWIN, 1991.
16. Needles B. E., Anderson H. R., Coldwell J. C. *Principles of Accounting*. Boston: Houghton Mifflin Company, 1990.
17. Nobes Ch., Parker R. *Comparative International Accounting*. Third Edition. London: Prentice Hall, 1995.

18. Thinggaard F. Mark- to- market accounting, hedge accounting or historical cost accounting for derivative financial instruments? A survey of financial analysis in Denmark // The European Accounting Review. Vol. 5, Number 1: 19996.

19. White Paper. Preparation of the associated countries of Central and Eastern Europe for integration into the internal market of the Union. Commission of the European Communities, 1995.

Accounting Management According to the Requirements of International Standards in Lithuania

Summary

Problems of accounting management have two aspects: technical and economic. The technique of accounting management could be changed and improved easily. The use of computer and other organisational techniques made great influence on the improvement of the accounting management technique.

The economic aspect of accounting management depends on laws and economic reality. Since different countries developed dissimilarly, the accounting also became different. It is more similar in those groups of countries that had interrelations. This is how so called book-keeping models were formed.

Seeking to harmonise accounting and financial statement on a world scale and this way to facilitate the economic co-operation among countries, International standards of accounting were determined, and on a European Union scale – Directives.

Lithuania from the very beginning of independent accounting management expressed intention to manage it according to the requirements of international standards. The article analyses the problems that have to be solved, and imperfections that have to be eliminated that accounting would correspond with the requirements of international standards. Noteworthy, improving book-keep and financial statement, attention should be paid not only to the Directives of the European Union but also to the International standards of accounting requirements.

Įteikta 1998 metų sausio mėn.