

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Irma Kamarauskienė

**VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ
KONSOLIDAVIMO MODELIS**

Daktaro disertacija
Vadyba (03 S)
Vilnius, 2016

Disertacija rengta 2011–2015 metais Vilniaus universitete.

Mokslinė vadovė – prof. dr. Rasa Subačienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – 03 S)

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

LENTELIŲ SĄRAŠAS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

IVADAS	11
1. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI	29
1.1. Konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sąvokos	29
1.2. Verslo junginių finansinių ataskaitų apskaitos konsolidavimo, kaip viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo pagrindo, analizė	43
1.3. Konsolidavimo reglamentavimo evoliucija – nuo verslo subjektų iki viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų konsolidavimo reglamentavimo	58
1.4. Finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso etapai ir nuoseklumas	70
2. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO PROCESO TYRIMO METODOLOGIJA	79
2.1. Tyrimo metodikos architektūra	79
2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas	83
2.2.1. Ekspertinis vertinimas	83
2.2.2. Anketinė apklausa	97
3. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO MODELIO STRUKTŪROS FORMAVIMAS	108
3.1. Viešojo sektoriaus sistemos subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo prielaidų Lietuvoje analizė	108
3.2. Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso ir jo rezultato analizė	128

3.3.	Konsolidavimo instrumentarijaus elementai, ryšys ir vieta konsolidavimo modelyje	143
4.	VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO MODELIO VERTINIMAS: TYRIMO REZULTATAI	162
4.1.	Konsolidavimo modelio anketinio vertinimo rezultatai	162
4.2.	Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio apribojimai ir tolimesnės tyrimo kryptys	184
	IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	190
	LITERATŪRA	196
	PRIEDAI	229

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BĮ	- biudžetinė įstaiga
EK	- Europos Komisija
ES	- Europos Sąjunga
EVSAS	- Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartai
FAR	- finansinių ataskaitų rinkinys
FRS	- Finansinės atskaitomybės standartai (<i>Financial Reporting standards</i>), taikomi JK
GAAP	- Visuotinai pripažinta apskaitos praktika (<i>Generally Accepted Accounting practicee</i>). Bendrieji apskaitos principai, taikomi JAV
KFAR	- konsoliduotasis finansinių ataskaitų rinkinys
NFAR	- nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys
NVFFV	- Naujoji viešųjų finansų vadyba (<i>New Public Financial Management</i>)
NVV	- Naujoji viešoji vadyba (<i>New Public Management</i>)
TAS	- Tarptautiniai apskaitos standartai
TBF	- Tarptautinė buhalterijų federacija
TVSAS	- Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai
VAS	- Verslo apskaitos standartai
VA	- valdymo ataskaitos
VJA	- viešasis juridinis asmuo
VS	- viešasis sektorius
VSAFAS	- Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai
VSAKIS	- viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema
VSS	- viešojo sektoriaus subjektas

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sąvokos.</i>	38
2.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą tiesiogiai ar iš dalies reglamentuojantys tarptautiniai apskaitos standartai.</i>	61
3.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojantys nacionaliniai apskaitos standartai.</i>	67
4.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS grupių konsolidavimo procedūrų teorinis palyginimas.</i>	71
5.	<i>Ekspertų profesinio pripažinimo patvirtinimas.</i>	88
6.	<i>Pradinio ekspertinio vertinimo dalyviai.</i>	93
7.	<i>Ekspertinio vertinimo dalyviai.</i>	95
8.	<i>Tyrimo populiacija – VSS, kurių duomenys konsoliduojami.</i>	99
9.	<i>VSS finansinių ataskaitų už metus, pasibaigusius 2014 m. gruodžio 31 d., konsolidavimo lygiai ir mastas.</i>	101
10.	<i>Pradinio ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika.</i>	112
11.	<i>Teisinio reglamentavimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui vertinimo rezultatai.</i>	114
12.	<i>VSS (institucinio) identifikavimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui vertinimo rezultatai.</i>	125
13.	<i>Organizacinių priemonių sukūrimo, įdiegimo ir veikimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo procesui vertinimo rezultatai.</i>	129
14.	<i>Subjektų grupių dalyvių finansinių duomenų nekonsolidavimo prielaidos.</i>	140
15.	<i>Skirtingų, tyrime dalyvavusių subjektų, grupių nuomonių apie reglamentavimą pasiskirstymas.</i>	169
16.	<i>Požymiai, galimai apibūdinantys VSS paminėjimo teoriniuose šaltiniuose dažnis.</i>	171
17.	<i>Nuomonės dėl viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo EVSAS pagrindu pasiskirstymas.</i>	188

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1.	<i>Disertacinio darbo loginė schema.</i>	25
2.	<i>VSS grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sąvokos ir ryšys su nacionaliniu finansinių ataskaitų rinkiniu.</i>	41
3.	<i>Junginių sudarymo priežastys ir padariniai.</i>	45
4.	<i>Pelno siekiančių subjektų junginių raida pasaulyje pagal jungimo tipą.</i>	46
5.	<i>Konsoliduotosios apskaitos istorijos plėtra skirtingose šalyse.</i>	47
6.	<i>Viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo įtakos apskaitos konsolidavimui schema.</i>	51
7.	<i>Pagrindiniai finansinių ataskaitų konsolidavimo aspektai.</i>	55
8.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS junginių kontrolės elementai.</i>	58
9.	<i>Investicijų į asocijuotas įmones, įmonių grupės ir verslo jungimų apskaitos ir konsoliduotosios atskaitomybės tarptautinis reglamentavimas.</i>	60
10.	<i>Pelno siekiančių subjektų ir VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo tarptautinis ir nacionalinis reglamentavimas.</i>	64
11.	<i>VSS grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinė schema.</i>	75
12.	<i>Empirinio tyrimo loginė schema.</i>	82
13.	<i>Ekspertinio tyrimo funkcijos.</i>	84
14.	<i>Ekspertinio vertinimo proceso nuoseklumas.</i>	85
15.	<i>Ekspertų nuomonių suderinamumo hipotezės.</i>	91
16.	<i>Imties dydžio nustatymo rezultatai.</i>	104
17.	<i>Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinių ataskaitų konsolidavimo reglamentavimas.</i>	115
18.	<i>Viešojo sektoriaus subjektai ir juos apibūdinantys požymiai.</i>	123
19.	<i>VSS klasifikavimas pagal jų funkcijas vykdant konsolidavimą.</i>	133
20.	<i>VSS finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo schema.</i>	134
21.	<i>Galima VSS nacionalinio ataskaitų rinkinio sudėtis.</i>	138
22.	<i>Kontrolės identifikavimo sąlygos ir požymiai.</i>	139

23.	<i>Patobulinta VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinė schema.</i>	142
24.	<i>Pritarimo lygis dėl konsolidavimo proceso elementų.</i>	144
25.	<i>Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų išoriniai informacijos vartotojai.</i>	146
26.	<i>Pritarimo lygis dėl kaupimo principo VSS apskaitoje taikymo naudingumo.</i>	148
27.	<i>Pritarimo konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo principams lygis.</i>	149
28.	<i>Dokumentai, teisės aktai, reglamentuojantys VSS finansinių ataskaitų konsolidavimą.</i>	150
29.	<i>Pritarimo aplinkybėms, skatinančioms ar stabdančioms vienodo VSS apskaitos ir konsolidavimo reglamentavimo taikymą, lygis.</i>	152
30.	<i>Pritarimo lygis dėl subjektų sudarančių VSS, kurių duomenys yra konsoliduojami, grupę.</i>	153
31.	<i>Teisių ir naudos sąlygų ir priežasčių būtinų nustatyti identifikuojant kontrolę pritarimo lygis.</i>	155
32.	<i>Pritarimo VSS funkcijų, vykdančių konsolidavimą, lygis.</i>	156
33.	<i>Pritarimo lygis dėl VSS konsolidavimo rezultato.</i>	157
34.	<i>VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo prielaidos, instrumentarijaus elementai ir jų ryšys.</i>	160
35.	<i>Siūlomas VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis.</i>	162
36.	<i>Anketinio tyrimo respondentų – VSS atstovų pasiskirstymas skirtinguose konsolidavimo lygiuose.</i>	164
37.	<i>Pritarimo lygis dėl konsolidavimo elementų.</i>	164
38.	<i>Pagrindiniai VSS ataskaitų informacijos vartotojai.</i>	166
39.	<i>Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų išoriniai informacijos vartotojai remiantis ekspertų nuomone ir apklausoje dalyvavusių respondentų nuomone.</i>	167
40.	<i>Pritarimo lygis dėl kaupimo principo VSS apskaitoje pritaikomumo.</i>	168
41.	<i>Pritarimo lygis teiginiams apibūdinantiems VSS, kaip konsolidavimo proceso dalyvį.</i>	173
42.	<i>VSS metinių ataskaitų rūšys ir lygiai.</i>	175

43.	<i>Pritarimo teiginiams, apibūdinantiems VSS konsolidavimo objektus, lygis.</i>	175
44.	<i>VSAKIS naudotojų konsolidavimo proceso veiksmų sudėtingumo vertinimo rezultatai.</i>	177
45.	<i>Pritarimo lygis dėl teiginių dėl konsolidavimo proceso veiksmų.</i>	178
46.	<i>Pritarimo viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo modelio pokyčiams – dėl savivaldybių KFAR sujungimo į vieną KFAR, lygis.</i>	181
47.	<i>VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo modelyje pasiūlyto konsolidavimo eigos keitimo vertinimas.</i>	183
48.	<i>Pritarimo taikyti siūlomą viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo modelį lygis.</i>	184

PRIEDŲ SĄRAŠAS

1.	<i>Nacionalinio 2012–2014 m. finansinių ataskaitų rinkinio finansinės būklės ataskaita ir veiklos rezultatų ataskaita.</i>	229
2.	<i>Pradinio ekspertinio vertinimo anketa.</i>	233
3.	<i>Ekspertinio vertinimo anketa.</i>	236
4.	<i>Konsoliduojančių VSS apskaitą tvarkančių ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančių specialistų apklausos anketa</i>	245
5.	<i>Apskaitos standartai ir teisės aktai tiesiogiai ir netiesiogiai reglamentuojantys verslo junginių, VSS junginių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų apskaitą.</i>	254
6.	<i>Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo raidos istorija.</i>	260
7.	<i>Verslo jungimų apskaitos, įmonių grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reglamentavimas.</i>	263

IVADAS

Viešojo sektoriaus apskaitą galima apibūdinti kaip sistemą, kuri padeda šio sektoriaus finansinius įvykius įrašyti, klasifikuoti ir apibendrinti finansinėse ataskaitose ir, vadovaujantis atskaitomybės ir finansinio skaidrumo principais, teikti informacijos vartotojams (Van der Hoek, 2005). Lietuvoje po nepriklausomybės atkūrimo viešojo sektoriaus subjektų apskaitos pertvarkymo poreikio klausimo ilgą laiką tarpą nekėlė nei šalies Vyriausybė, nei apskaitos profesinės organizacijos. Šalies apskaitos specialistai dėjo pastangų verslo apskaitos problemoms spręsti, o viešojo sektoriaus subjektai apskaitą tvarkė remdamiesi senomis, sovietinėmis biudžetinės apskaitos taisyklėmis (Mackevičius, 2010). 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo dar kartą pabrėžta, kad visų valstybių narių apskaita, siekiant parengti vieną bendrą visų valstybių narių biudžetą ir finansinę atskaitomybę, turi būti tvarkoma naudojant tuos pačius apskaitos principus, remiantis viešojo sektoriaus apskaitos standartais, parengtais taikant Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus. Globalioje aplinkoje, visose ES šalyse pradėtos vykdyti viešojo sektoriaus apskaitos reformos turėjo bendrą kryptį – apskaitos sistemos buvo modernizuojamos įdiegiant kaupimo principą. Perėjimas nuo pinigų principu pagrįstos apskaitos prie kaupimo principu grindžiamos apskaitos buvo pirmas žingsnis, atvedęs viešąjį sektorių į konsoliduotųjų atskaitomybių sudarymo praktiką (Severin, 2014). Visose šalyse vykdomų ir įgyvendintų viešojo sektoriaus apskaitos reformų rezultatas turėtų būti ne tik tais pačiais principais ir metodais paremtos viešojo sektoriaus apskaitos sistemos sukūrimas, bet ir kiekvienos valstybės viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio (nacionalinio ataskaitų rinkinio) parengimas. Kaip pažymėjo H. Van Rompuy pasisakydamas tarptautinės konferencijos „Siekiant parengti ir įgyvendinti Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartus“ metu (2013) – „...kur eiti yra blogas klausimas, jei Jūs nežinote, kur esate...“ Viešojo sektoriaus mastu konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio duomenys ir turėtų

padėti atsakyti į klausimą – kur esame, kiek ir kokio turto turime, kiek ir kokių įsipareigojimų, kiek ir kokių pajamų ir sąnaudų turime, koks finansavimo sumų mastas, koks perteklius ar deficitas fiksuojamas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Žinodami, kur ir kokie esame, lengviau galime priimti sprendimus dėl ateities planų.

Mokslinė problema

Lietuvoje iki 2010 metų nebuvo bendros viešojo sektoriaus apskaitos sistemos. Vieni subjektai buhalterinę apskaitą tvarkė pagal kaupimo principą, kiti – vadovaudamiesi modifikuotu pinigų principu, dar kiti pinigų principu. Skirtingi duomenų kaupimo būdai lėmė ataskaitų netikslumą ir ne palyginamumą. Nuo 1980 m. įvairiose pasaulio šalyse prasidėjęs viešojo sektoriaus veiklos modernizavimas, Lietuvos siekis integruotis į Europos Sąjungą paskatino ir viešojo sektoriaus apskaitos reformos įgyvendinimo veiksmus. Jau pirmieji aktyvios reformos rezultatai atskleidė ir teigiamų padarinių, ir tam tikrų trūkumų bei neatitikčių, atsižvelgiant į tai reikėjo rasti sprendinių ir pateikti pasiūlymų.

Pagrindinė mokslinė problema, kuri vis dar egzistuoja vertinant viešojo sektoriaus ataskaitų konsolidavimą ir nacionalinio ataskaitų rinkinio sudarymą, – naujosios viešojo sektoriaus subjektų finansinės apskaitos teorijos apskritai ir tam tikrais jos klausimais trūkumas. Ataskaitinio periodo pabaigoje vykusių įvykių ir operacijų duomenys turi būti įvertinti, užregistruoti ir sugrupuoti. Tada rengiamos finansinės ataskaitos. Šių finansinių ataskaitų duomenys konsoliduojami nuo žemiausio iki aukščiausio lygio, siekiant parengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius. Lietuvoje pirmasis nacionalinis 2012 finansinių metų finansinių ataskaitų rinkinys parengtas tik 2013 metais. Ir nors šis (nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys) bus rengiamas penktus metus iš eilės, kiekvienais metais vykdant konsolidavimą susiduriama su daugeliu trikdžių, o duomenys vis dar negali būti vertinami kaip patikimi. Dar 2007–2008 m. parengti ir patvirtinti normatyviniai viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojantys teisės aktai ir dokumentai nustatė viešojo sektoriaus

apskaitos sistemos formavimo principus, būdus ir metodus. Tačiau finansinių ataskaitų konsolidavimas iki pat nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo reglamentuotas minimaliai. Pasikliauta Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacine sistema (toliau – VSAKIS), skirta visų viešojo sektoriaus subjektų grupių, savivaldybių, valstybės ir nacionaliniam konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniams parengti. Nekvestionuojant šios informacinės sistemos funkcionalumo ir veikimo efektyvumo, konsolidavimo proceso kompiuterizavimas, taip pat šios sistemos administravimo sutelkimas nedidelio aptarnaujančio personalo rankose, aiškiai apibūdinamo konsolidavimo modelio stoka, jo elementų neišskyrimas bei metodikų ir abipusio komunikavimo tarp informacijos vartotojų trūkumas mažina galimybes laiku identifikuoti konsolidavimo problemas, jų priežastis, neleidžia įvertinti pačios sistemos efektyvumo, suprasti vykstančių pokyčių esmės bei mažina tiek jį rengiant dalyvaujančių specialistų, tiek visuomenės pasitikėjimą galutiniu rezultatu – nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio turiniu.

Darbų viešojo sektoriaus apskaitos, finansinių ataskaitų sudarymo, apskaitos ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, kaip modernios apskaitos sistemos rezultato, parengimo klausimais stoka pagrindžia disertacinio darbo mokslinę problemą: poreikį konceptualizuoti viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo aspektą, sukuriant šio sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį, kuris leistų sujungti visus konsolidavimo sistemos elementus (instrumentus) į bendrą sistemą.

Problemos ištirimo lygis

Viešojo sektoriaus apskaitai, apskaitos reformos eigai ir rezultatams vertinti Lietuvoje vis dar skiriama nepakankamai dėmesio. Lietuvos autorių mokslinių publikacijų, skirtų viešojo sektoriaus apskaitai, nėra daug. Dar mažiau publikacijų, apimančių ar nagrinėjančių viešojo sektoriaus apskaitos klausimus poreforminiu laikotarpiu. tam tikrais viešojo sektoriaus apskaitos klausimais rašė: K. Valužis (2002), J. Mackevičius (2005, 2010), I. Klimavičienė ir V. Mykolaitienė (2007, 2008), L. Motiejūnaitė (2007), P. Svorobovičienė (2008),

S. Zverovich, J. Mackevičius, L. Kazlauskienė (2011), V. Bagžiūnienė (2008, 2011), K. Rudžionienė (2009), J. Bikienė (2011), R. Dikčius (2011), L. Kazlauskienė ir L. Villis (2012). Vis dėlto minėti autoriai nagrinėjo tam tikras viešojo sektoriaus apskaitos sritis, nepateikdami sisteminio vertinimo, o apie viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimą nerašė niekas.

Viešojo sektoriaus apskaitos klausimai labiau tiriami užsienio mokslininkų. K. G. Luder (1992), J. Pallot (1992), J. Guthrie, O. Olson ir kt. (1999), A. D. Godfrey, P. J. Devlin ir kt. (2001), M. Christensen (2002), P. Upping ir J. Oliver (2011), D. Hyman (2010, 2013), H. S. Rosen, T. Gayer (2014) ir kt. autoriai nagrinėja viešojo sektoriaus apskaitos reformos pokyčius skatinančias prielaidas. O. Olson, Ch. Humphrey ir kt. (2007), O. Olson ir C. Dalgeerd (2007), T. Müller, M. Berger ir A. Bergmann (2012), I. Ball (2012), D. P. Ljungholm (2015) savo publikacijose taip pat pabrėžia, kad vienas iš viešojo sektoriaus reformos motyvų sietinas su siekiu užtikrinti maksimalų viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų skaidrumą, ir diskutuoja, ar tikrai tas tikslas bus pasiektas apskaitą tvarkant ir ataskaitas rengiant kaupimo principu. T. M. Carlin (2005), C. Connolly, N. Hyndman (2009), A. T. Tudor, A. Mutiu (2006), A. Wynne (2007) C.A. Bunea-Bontas, M. C. Petre (2009), N. Davis (2010), H. Ouda (2005, 2010), R. G. de Sousa, A. F. de Vasconcelos ir kt. (2013) nagrinėja apskaitos principų (pinigų, kaupimo, modifikuotų pinigų) taikymo viešojo sektoriaus apskaitoje prielaidas ir galimybes. I. Lapsley, R. Mussari, G. Paulsson (2009) komentuoja viešojo sektoriaus apskaitos reformos mastą tarptautiniu lygiu ir išskiria, jų nuomone, probleminį jos įgyvendinimo pobūdį. V. Pina, L. Torres ir A. Yetano (2009) nagrinėja kaupimo principo taikymo ES viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje sklaidą ir diskutuoja, kodėl ši, *naujosios viešosios vadybos* paskatinta idėja nėra pripažinta ir taikoma visose analizuojamose šalyse. M. P. Van der Hoek (2005) ir A. Smullen (2009) nagrinėja naujosios viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir valdymo apskaitos sinergijos galimybes. Aktyvių mokslinės diskusijos vyko ir dėl Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų, parengtų Tarptautinių finansinės atskaitomybės ir Tarptautinių apskaitos standartų pagrindu, taikymo apskaitoje,

rengiant ataskaitas, prasmės ir galimybių – šiais klausimais savo darbuose pasisakė R. Jones (2000, 2001), R. Jones ir M. Pendlebury (2000), K. Lüder (2000), R. Jones (2001), A. Barton (2005), R. Juan (2007), J. Ramirez (2007), I. Brusca (2015) ir kt. O štai A. Wynne (2008) pateikė savo viešojo sektoriaus apskaitos sistemos reformos prasmės išvalgas, teigdamas, kad ši reforma tai žingsnis atgal. Jį palaikydama, S. Sunder (2010) nagrinėjo neigiamą vienodų rašytinių atskaitomybės standartų taikymo viešojo sektoriaus apskaitoje poveikį. Kita vertus, L. Oulasvirta (2010) pabrėžia, kad Tarptautinių viešojo sektoriaus standartų viešojo sektoriaus apskaitoje taikymas privalo vesti iki finansinių, apimant ir konsoliduotąsias ataskaitas, rengimo. J. Broadbent ir J. Guthrie (1992), A. Hoque, J. Moll (2001), J. Guthrie, C. Humphrey ir kt. (2005), L. Parker, J. Guthrie ir kt. (2008) apžvelgia viešojo sektoriaus apskaitos reformos eigą globaliai. Iš dalies reformos įtakos viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų duomenų teisingumui tema paliesta T. M. Carlin (2005), J. Gruber (2013) ir L. Oulasvirta (2012) darbuose. Skirtingais laikotarpiais viešojo sektoriaus ūkinių įvykių ir operacijų apskaitos, informacijos grupavimo, apibendrinimo bei pateikimo finansinėse ataskaitose klausimus nagrinėja J. Pallot (1992), R. Jones ir M. Pendlebury (2000), M. Nikitin (2001), T. Haldma (2004), L. Parker, J. Guthrie, M. Milne ir kt. (2008), S. Sevim, T. Bozdodan (2008), G. Grossi (2009), J. Tikk (2010), G. Bandy (2014), T. Budding, G. Grossi ir kt. (2014). Esamos situacijos vertinimas ir viešojo sektoriaus apskaitos reformos perspektyvos pateikiamos K. Jayasinghe, N. Nath ir kt. (2015), A. Ferreira, G. Azevedo ir kt. (2016) darbuose. Tačiau vis dėlto dauguma šių mokslininkų tiria viešojo sektoriaus apskaitos klausimus reformos istorines raidos aspektu ar nagrinėdami savo šalies viešojo sektoriaus apskaitos patirtį: G. Paulsson G. (2006) nagrinėja Švedijos, J. Tikk (2010) Estijos viešojo sektoriaus apskaitos reformos patirtį, G. Nasi, I. Steccolini (2008) apžvelgia viešojo sektoriaus reformą Italijos municipalitetų lygiu bei kelia apskaitos principo taikymo, vertinant pinigų ir kaupimo principų efektyvumą ir veiksmingumą, klausimą. A. Lewycka, A. Kruk (2009) nagrinėja Ukrainos, o A. H. Azmi ir M. Nafsiah (2014) – Malaizijos pasirengimo viešojo sektoriaus apskaitos reformai aspektus.

Atskirai reikėtų išskirti mokslines publikacijas, kuriose taip pat pabrėžiama viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir valdymo apskaitos ir ataskaitų duomenų derinimo problema bei poreikis – K. Aman, H. W. Bartley (2002), M. P. Van der Hoek (2005), M. Kaczurak-Kozak (2011), I. Rubin (2013), R. Hemming, B. H. Potter ir kt. (2013), D. N. Hyman (2014), R.W. Tresch (2015) ir kt.

Nemažai autorių nagrinėjo įvairius naujosios viešosios vadybos ar viešojo sektoriaus reformos klausimus kaip viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo prielaidas, būdus, galimybes: P. Aucoin (1995), C. Hood (1995), E. Lynn (1998), C. Pollitt ir G. Bouckaert (2000), M. Barzelay (2001), L. Kurunmaki (2008), N. A. Kalimullah, K. M. A. Alam ir kt. (2012). Anot V. Domarko (Naujoji viešoji ..., 2011), *naujosios viešosios vadybos* raidą skatino būtinybė tobulinti valstybių valdymą ir didinti įvairių valdžios lygių atskaitingumą ir atskaitomybę. Naujosios viešosios vadybos teorijos principas siejamas su siekiu pritaikyti pažangius, inovatyvius valdymo, sprendimų priėmimo, išteklių apskaitos ir kontrolės principus ir viešajame sektoriuje. Kaip pažymi Ž. Šević (2006), NVV susiaurino skirtumus tarp privataus ir viešojo sektoriaus apskaitos sistemų; atsirado susijusių ar tapačių sąvokų; atsirado prielaida skatinanti gerąją verslo subjektų apskaitos praktiką importuoti į viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo procesą. Viešojo sektoriaus apskaitos reforma buvo vykdoma vadovaujantis verslo subjektų apskaitos gerąja praktika, o Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai buvo rengiami Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų pagrindu. Todėl, nagrinėjant viešojo sektoriaus ataskaitų konsolidavimo iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo, mokslinę problematiką buvo išsamiai nagrinėti ir moksliniai šaltiniai verslo subjektų apskaitos duomenų konsolidavimo klausimais.

Atlikta mokslinės literatūros analizė rodo, kad finansinių ataskaitų konsolidavimo procesas yra pakankamai išnagrinėtas privačiame sektoriuje. Tai savo darbuose nagrinėjo A. Smullen (2009), O. B. Бурлакова (2008), E. П. Землянская, (2010), O. A. Шавандина, Б. К. Шавандин (2011), D. J. Ravenscraft ir F. M. Scherer (2011), S. Cartwright ir C. L. Cooper (2012), C.

M. Gallimberti, A. Marra ir kt. (2013), В. Шоль, З. Азиева, С. Челохсаева (2014), R.A. Kurnanov (2014), N. Zahid ir A. M. Shah (2014), A. Ness (2014), M. Zerdin (2015), C. L. Cooper ir S. Finklestein (2015), V. V. Syrozhko, G. V. Golikova, D. N. Khorokhordin (2015), P. A. Gaughan (2015), C. M. Gallimberti, A. Marra ir kt. (2016). Vis dėlto Lietuvos autorių mokslinių publikacijų, skirtų verslo subjektų apskaitai bei ataskaitų duomenų konsolidavimui, nėra daug. Šias temas savo darbuose nagrinėjo J. Mackevičius ir D. Poškaitė (2005), V. Lakis (2008), iš dalies K. Levišauskaitė, R. Legenzova (2004, 2014), H. Šakienė, K. Puleikienė (2009), J. Krumplytė (2011), S. Zverovich, L. Kazlauskienė ir kt. (2011), V. Bružauskas, N. Stončiuvienė (2012).

Tačiau viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo klausimai nagrinėti minimaliai. Lyginamoji mokslinės literatūros viešojo ir privataus sektorių finansinių ataskaitų konsolidavimo klausimais analizė rodo, kad didžiausią indėlį į konsolidavimo koncepcijos ir tokios atskaitomybės sistemos plėtotę įnešė būtent literatūra konsolidavimo privačiajame sektoriuje klausimais. Tikėtina, kad literatūros konsoliduotųjų finansinių ataskaitų viešajame sektoriuje sudarymo klausimais yra labai nedaug dėl pačios problemos viešajame sektoriuje naujumo. Itin reikšmingas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų viešajame sektoriuje sudarymo klausimais yra tokių autorių: G. Grossi ir F. Pepe (2009), G. Grossi (2008, 2009), V. Pina, L. Torres (2003; 2009), R.G. Walker (2009, 2011), V. Wise (2010), J. Christiaens (2002), J. Christiaens, J. Rommel ir P. Cauwenberge (2008), A. Bergmann ir D. Bietenhader (2008), T. Tagesson (2008), A. Severin (2014), A. Cîrstea, A. C. Baltariu (2014), A. Cîrstea, I. A. Ciolomic (2014), M. Ocieszak (2014), M. Bisogno, S. Santis, A. Tommasetti (2014, 2015) įnašas.

V. Wise (2010), A. Severin (2014), A. Cîrstea, A. C. Baltariu (2014) ir kiti autoriai bandė išskirti priežastis, dėl kurių viešajame sektoriuje buvo pradėtos sudaryti konsoliduotosios finansinės ataskaitos, ir bandė vertinti konsolidavimo charakteristikas. Minėti autoriai taip pat vertino skirtingose valstybėse taikomų

apskaitos principų ir viešojo sektoriaus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo reglamentų panašumus ir skirtumus. R. G. Walker (2009), tikintis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų viešajame sektoriuje taikymo naudą, apžvelgė konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo praktiką, tuo požiūriu vertindamas patį bendriausią atvejį, kai konsoliduotosios ataskaitos apima visą vyriausybės ir valstybės valdymo sektorių. J. Guthrie (2002), R. G. Walker, O. J. Stalebrink, J. F. Sacco (2006), L. Tores (2004), V. Wise (2006; 2010) taip pat bandė apžvelgti problemas, su kuriomis taikant tokią praktiką susidurta Australijoje per pastaruosius du dešimtmečius nuo 1988 metų; jie taip pat pasiūlė tam tikrus būdus tokias problemas išspręsti remiantis sprendimais, kuriuos įprastomis aplinkybėmis priima tokių ataskaitų naudotojai. Panašius klausimus, tik Naujosios Zelandijos pavyzdžiu nagrinėjo savo darbuose J. Walis, B. Dollery (2008), Ch. Guo (2015) ir kt. Šių dviejų šalių patirtis, jos vertinimas moksliniu požiūriu viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo doktrinai yra svarbi todėl, kad šios šalys laikomos viešojo sektoriaus apskaitos reformos ir ataskaitų konsolidavimo pionierėmis. A. Bergmann ir D. Bietenhader (2008) studijavo konsoliduotosios finansinės atskaitomybės viešajame sektoriuje padėtį Šveicarijoje (praktikos skirtumus ir požiūrius į konsolidavimo taikymą ar jo netaikymą). Jie nurodė tokias pagrindines konsoliduotųjų ataskaitų netaikymo priežastis: intereso ar politinio spaudimo trūkumas; didelės įgyvendinimo sąnaudos; nėra teisinio įsipareigojimo; techninės problemos.

V. Wise (2006) nagrinėjo mokslinę literatūrą, susijusią su dokumentais, taikytais iki viešojo sektoriaus konsoliduotosios atskaitomybės atsiradimo, įvesdamas naują kintamąjį dydį, t. y. rengėjo ir vadovų nuomones apie visos vyriausybės konsoliduotosios finansinės atskaitomybės naudingumą, ir bandė rasti atsakymą į klausimą, ar konsoliduotoji finansinė informacija gali būti naudinga ne tik priimant sprendimus, bet ir paskirstant vyriausybės išteklius. O J. Christiaens (2002), J. Rommel ir P. Van Cauwenberge (2008), A. Bergmann ir D. Bietenhader (2008), M. Bisogno, S. Santis, A. Tommasetti (2014, 2015) apžvelgė visą vyriausybės apskaitos sistemą, sukurtą pagal Tarptautinius viešojo

sektoriaus apskaitos standartus, bandydami rasti atsakymą į klausimą: kokie tikėtini tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų kaip konceptualios sistemos taikymo visos vyriausybės sąskaitoms padariniai. A. Cîrstea, A. C. Baltariu (2014), A. Cîrstea, I. A. Ciolomic (2014), A. Bergman, G. Grossi, I. Rauskala, S. Fuchs (2015) nagrinėjo, kokie konsolidavimo metodai taikomi viešojo sektoriaus apskaitoje. Atlikę teorinius tyrimus, apžvelgę esamą literatūrą, T. Tagesson (2008) ir R. G. Walker (2009) teigia, kad konsoliduotąsias finansines ataskaitas turėtų rengti visas viešasis sektorius, taip pat atskirai konsoliduotąsias ataskaitas turėtų rengti vietos valdžios institucijos; tuo pat metu jie pritaria proporcingo konsolidavimo įsigijimo būdu metodui taikyti. Pastaruoju metu vis aktyviau nagrinėjama viešojo sektoriaus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenų konvergencijos su statistiniais duomenimis, su biudžetais (*biudžeto vykdymo ataskaitų duomenimis*) problema, vėl analizuojama kontrolės, kaip pagrindinės viešojo sektoriaus konsolidavimo prielaidos, problema (Müller, Berger, Bergmann, 2012; Rubin, 2013; Bisogno, 2014; Bisogno, Santis ir kt., 2015; Guo, 2015; D'Amore, 2015). Visi šie tyrimai buvo labai svarbūs plėtojant literatūrą konsolidavimo klausimu, sukėlė tyrėjų ir praktikų susidomėjimą šia problema. Vis dėlto minėti autoriai daugiau dėmesio skyrė mokslinėms diskusijoms, koks konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo metodas taikytinas konsoliduojant duomenis, arba nagrinėjo tarptautinės reglamentacijos įtaką konsolidavimui. Viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų konsolidavimo procesas, konsolidavimo elementai ir jų ryšys, konsolidavimas sisteminiu – valstybės lygmeniu, moksliniu lygiu nagrinėti minimaliai. Viešojo sektoriaus apskaitos duomenų konsolidavimo, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo problematika moksliniu lygiu Lietuvos mokslininkų darbuose nenagrinėta.

Mokslinio tyrimo objektas

Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimas.

Darbo tikslas ir uždaviniai:

Darbo tikslas – sukurti viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį ir įvertinti jo taikymo galimybes.

Disertacinio darbo tikslui pasiekti suformuoti uždaviniai:

1. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą skirtingų sektorių junginių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo istorinės raidos klausimais, išskirti pagrindines prielaidas, turėjusias įtakos viešojo sektoriaus subjektų junginių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo plėtrai.

2. Išanalizuoti esamas konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sampratą, jų interpretacijų pagrindus pateikti naujas sąvokas.

3. Išanalizavus Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo būklę, konsolidavimo nuoseklumą, identifikuoti konsolidavimo instrumentarijos elementus bei nustatyti jų sąsają ir įtaką konsolidavimo rezultatui.

4. Sudaryti viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį.

5. Atlikus ekspertų ir vartotojų nuomonių analizę, įvertinti konsolidavimo modelio pritaikymo galimybes ir įtaką tobulinant viešojo sektoriaus apskaitos sistemą.

6. Remiantis mokslinės literatūros analizės rezultatais, sudaryto modelio taikymo empirinio tyrimo rezultatais, nustatyti modelio taikymo apribojimo galimybes ir tolesnes tobulinimo kryptis.

Ginamieji disertacijos teiginiai:

- Skirtingų subjektų apskaitą reglamentuojantys standartai iš esmės numato tokį patį konsolidavimo procedūrų nuoseklumą. Tačiau viešojo sektoriaus subjektų finansinių duomenų konsolidavimui būdinga tai, kad viešojo sektoriaus subjektų – konsolidavimo proceso dalyvių vaidmuo ir funkcijos kinta priklausomai nuo to, kokio lygio finansines ir konsoliduotąsias

finansines ataskaitas jie rengia. Viešojo sektoriaus subjektų grupės dalyvius sieja pavaldumo bei tiesioginio ir netiesioginio poveikio darymo galimybės ryšiai. Subjektai konsolidavimo tikslais suskirstyti į hierarchinius konsolidavimo lygius. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimas vyksta skirtingais konsolidavimo lygiais – nuo žemiausio (V) iki aukščiausio (I). Kuo aukštesnis konsolidavimo lygis, tuo didesnė tikimybė, kad viešojo sektoriaus subjektai sudarys menamas grupes, kuriose kontrolė bus laikina ir skirta tik konsolidavimo tikslais.

- Viešojo sektoriaus subjektus, kurių finansinių ataskaitų duomenys konsoliduojami, galima apibūdinti išskiriant keturis pagrindinius kriterijus: juridinį statusą (biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga, išteklių fondas), veiklos tikslą (viešojo administravimo arba viešųjų paslaugų teikimas), finansavimo šaltinius (valstybės ar savivaldybės biudžetas), kontrolę konsolidavimo tikslais (konsoliduojantysis / kontroliuojantysis arba konsoliduojamasis / kontroliuojamasis viešojo sektoriaus subjektas). O konsoliduotoji atskaitomybė galėtų būti suprantama kaip tam tikru nuoseklumu ir tvarka viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausančių subjektų, kurių finansinės ataskaitos privalo būti konsoliduojamos, duomenų sujungimo vertikaliu ir horizontaliu būdais procesas, kurio rezultatas – parengiamos konsoliduotosios finansinės ataskaitos – vieną viešojo sektoriaus subjektų grupę sudarančių (grupei priklausančių) subjektų konsoliduotų duomenų, pateiktų kaip vieno subjekto finansinės ataskaitos, visuma.

- Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis yra su savo aplinka sąveikaujanti sistema. Modelio aplinka yra visi elementai, kurių pasikeitimas gali daryti ir daro įtaką modelio veikimui ir rezultatui: subjektas (-ai) (VSS ir VSS grupės), objektas (-ai) (finansinės ir valdymo ataskaitos), apskaitos principas (kaupimo principas), reglamentavimas (VSAFAS), informacijos vartotojai (vidiniai ir išoriniai), konsolidavimo metodai (visiškos konsolidacijos, nuosavybės, proporcinis nuosavybės metodai) ir būdai (vertikalus ir horizontalus), priemonės (VSAKIS) ir rezultatas (nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys).

Mokslinis naujumas:

Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo temos Lietuvoje nenagrinėtos. Tai pirmoji po šalies nepriklausomybės atkūrimo disertacija viešojo sektoriaus apskaitos bei viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo tema. Rengiant disertaciją, išnagrinėti reikšmingiausi ir naujausi mokslo darbai, užsienio šalių tyrimai, išskirti skirtingi temos nagrinėjimo būdai, kryptys. Tai sudarys galimybių ateities tyrėjams pasirinkti pristatomos temos juos labiausiai dominantį aspektą ir jį nagrinėti toliau. Parengta disertacija gali būti laikoma nauju ir originaliu moksliniu darbu dėl šių aspektų:

- pirmą kartą Lietuvoje buvo išnagrinėti įvairių šalių autorių darbai ir tyrimai, nagrinėjantys ir pristatantys globaliu mastu vykusios ir vykstančios viešojo sektoriaus apskaitos sistemos reformos prielaidas, apskaitos pokyčių viešajame sektoriuje eigą ir rezultatus;
- palyginta skirtingų autorių darbuose nagrinėta pelno siekiančių subjektų ir viešojo sektoriaus subjektų grupių apskaitos konsolidavimo ir reglamentavimo raida, ją lėmusios priežastys bei konsolidavimo procesai;
- atlikta skirtingų sektorių konsolidavimo, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, viešojo sektoriaus subjekto, viešojo sektoriaus subjektų grupės sampratų analizė ir interpretavimas, jų pagrindu pateikti nauji apibendrinantys apibrėžimai;
- išanalizuotas Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo procesas nuo viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinio iki nacionalinio (konsoliduotojo) finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo, išskirti konsolidavimo etapai, procedūros, jų veiksmingumą galintys užtikrinti veiksniai;
- visa tai apibendrinus, išskirti konsolidavimo instrumentarijaus elementai, nustatytas jų tarpusavio ryšys, identifikuotos probleminės konsolidavimo schemos veikimo sritys ir sudarytas konceptualus viešojo sektoriaus subjektų finansinių duomenų konsolidavimo modelis.

Praktinė reikšmė:

- Suformuotas konceptualus viešojo sektoriaus subjektų finansinių duomenų konsolidavimo modelis leidžia sistemiškai suvokti ir vertinti visą šalies viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemą. Tai ne tik gerins informacijos vartotojų ir konsolidavimo sistemos dalyvių suvokimą, bet ir didins jų atsakomybę.
- Išskirtos viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo prielaidos sudaro galimybę suvokti, kas ir kaip gali skatinti ar stabdyti tolesnį viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimą. Identifikuoti konsolidavimo instrumentarijaus elementai ir nustatyta jų įtaka konsolidavimui skatins informacijos vartotojų iniciatyvumą teikiant konsolidavimo sistemos ar viešojo sektoriaus apskaitos tobulinimo siūlymus.
- Atlikta ekspertų ir viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančių specialistų apklausa leido įvertinti viešojo sektoriaus apskaitos reformos etapų, atskirų procedūrų įtaką galutiniam rezultatui, išskirti pagrindinius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kaip sistemos veikimo trukdžius, pateikti jų sprendinius. Autorės atlikto darbo rezultatai gali būti naudingi formuojant konsolidavimo elementų įtakos sudaryto modelio veikimo efektyvumui mokslinio tyrimo kryptis.
- Empirinio tyrimo rezultatai gali būti naudingi ir planuojamos naujos viešojo sektoriaus apskaitos sistemos reformos specialistams, priimančioms jos tobulinimo sprendimus.
- Parengtas konceptualus viešojo sektoriaus nacionalinio ataskaitų rinkinio sudarymo modelis gali būti svarbus ir pritaikomas ir kitose šalyse.
- Disertacijos teiginiai gali būti naudojami ir mokymosi procese, kaip papildantys viešojo sektoriaus apskaitos ar junginių apskaitos dalykus.

Tyrimo organizavimas ir metodika:

Disertacijoje remiamasi mokslinės literatūros analize, sisteminiu, apibendrinimu, kritiniu vertinimu ir praktinės patirties analize. Tai sudarė pagrindą sujungti fragmentinius konsolidavimo modelio instrumentus į bendrą

sistemą (modelį). Tam tikriems disertacijos uždaviniams įgyvendinti naudoti skirtingi tyrimo metodai, o jų integravimas atliktas tokiais etapais ir tokiu nuoseklumu:

- *Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo teoriniai aspektai.* Atlikta konsolidavimo pagrindo analizė, nagrinėta konsolidavimo proceso reglamentavimo kaita, konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio sąvokos, konsolidavimo proceso etapai ir nuoseklumas. *Naudoti tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas, apibendrinimas, praktinės patirties analizė.*

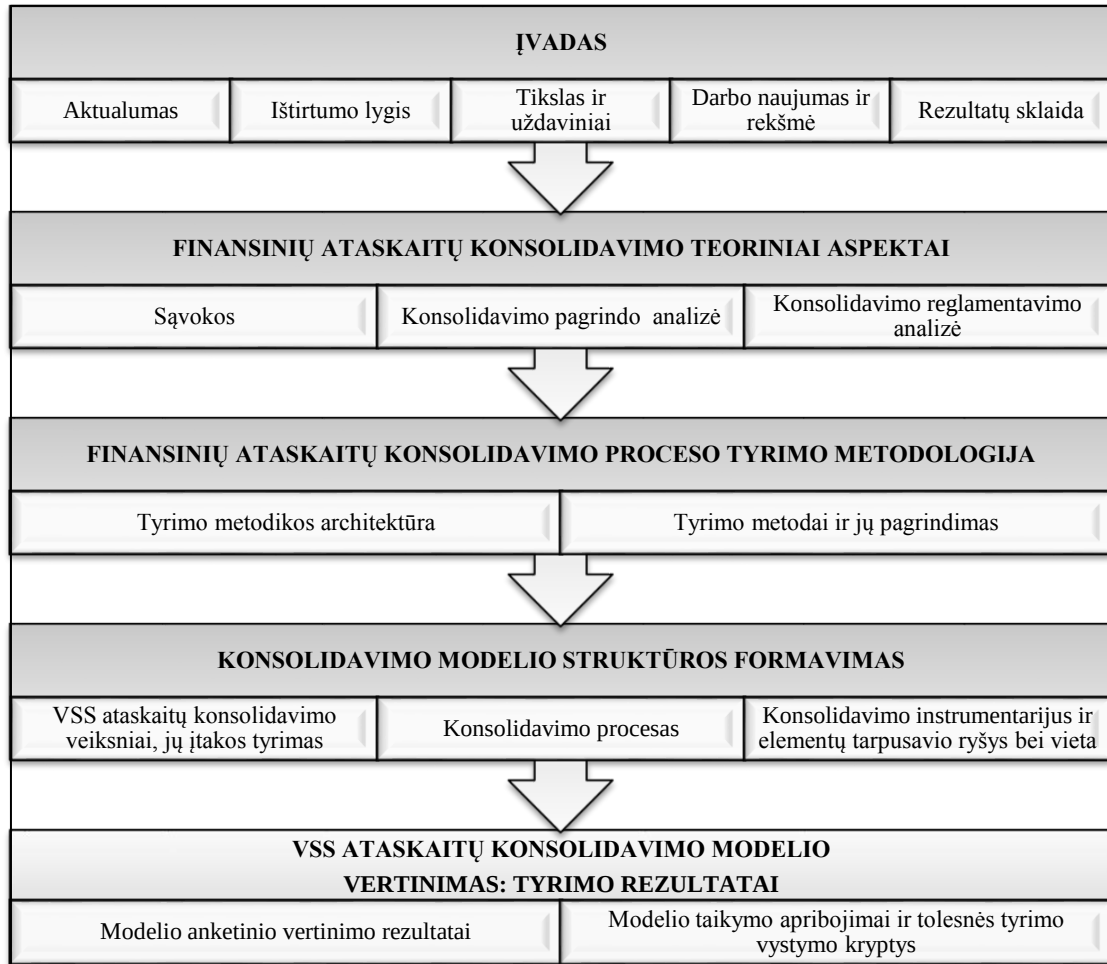
- *Empirinio tyrimo metodologija.* Pristatyta empirinio tyrimo architektūra, tyrimo metodai, pateiktas jų pagrindimas. *Naudoti tyrimo metodai: literatūros analizė ir sintezė, apibendrinimas, antrinių duomenų analizė.*

- *Tyrimo rezultatai: viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio formavimas ir jo vertinimas.* Atlikta mokslo darbų turinio ir pradinio ekspertinio vertinimo rezultatų analizė leido išskirti pagrindines viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo prielaidas ir jas sugrupuoti. Siekiant išgryninti ir papildyti prielaidas bei išskirti konsolidavimo instrumentarijaus elementus, atliktas ekspertinis vertinimas. Remiantis rezultatais suformuotas viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis. Modelio pritaikomumas vertintas atlikus anketinę apklausą. Apibendrinti rezultatai, pateiktos tyrimo išvados ir pasiūlymai. *Naudoti tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, ekspertinis vertinimas, anketinė apklausa.*

Nagrinėjant disertacijos problematiką naudoti šie informacijos šaltiniai: Lietuvos ir užsienio šalių autorių publikuoti mokslo žurnaluose straipsniai, tarptautinių finansinės apskaitos organizacijų, šalies viešojo sektoriaus subjektų skelbti duomenys. Teorinei argumentacijai taikytas kritinis mokslinių šaltinių vertinimas ir sisteminės analizės metodas.

Darbo struktūra ir apimtis:

Darbą sudaro įvadas, 4 skyriai, išvados ir pasiūlymai, literatūros sąrašas ir priedai. Darbo loginė schema pateikiama 1 paveiksle.



1 pav. Disertacinio darbo loginė schema

Šaltinis: sudaryta autorės

Darbo apimtis 228 puslapiai (be priedų), jame yra 48 paveikslai, 17 lentelių, 275 literatūros šaltiniai, 7 priedai.

Darbo rezultatų apibavimas:

Disertacijos tema paskelbti straipsniai, kuriuose nagrinėti ir aptarti atskiri daktaro disertacijos teiginiai:

1. Lakis V., Kamarauskienė I. (2012). РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА: ПРОБЛЕМЫ КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТОВ. Вестник. Д Полоцкого государственного университета. *Экономические и юридические науки*, No13, с. 77–80, 2012, ISSN 2070-1632
2. Kamarauskienė I. (2012). *Viešojo sektoriaus turto apskaitos ypatybės ir problemos. Viešieji ir privatūs aktyvai: transformacijų, efektyvaus naudojimo ir vertinimo aspektai*. Konferencijos, vykusios Vilniuje, Vilniaus universitete 2012 m. spalio 19 d., mokslo darbai, p. 54–62, ISBN 978-609-459-112-9.
3. Subačienė, R., Kamarauskienė I. (2013). *Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos viešajame ir verslo sektoriuose ypatumai ir problemos*. II tarptautinės mokslinės-praktinės konferencijos „Ekonomikos vystymasis: procesai ir tendencijos“, vykusios Vilniaus kolegijos Ekonomikos fakultete 2013-03-20, medžiaga, p. 398-424, ISBN 978-609-436-019-0.
4. Subačienė, R., Kamarauskienė I. (2013). РЕФОРМА УЧЕТА ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА ЛИТВЫ: АСПЕКТЫ УЧЕТА ПРИОБРИТЕНИЯ ДОЛГОСРОЧНОГО МАТЕРИАЛЬНОГО ИМУЩЕСТВА. Материалы международно научно-практической конференции „Современные проблемы учета, анализа и аудита в условиях трансформации учетной системы корпоративного и государственного сектора“ (Харков, 15 июля 2013 г.), с. 47–56. УДК 336.225.674, ББК 65.052.201.1.
5. Kamarauskienė I. (2013). Strategic planning in the public sector: status and guidelines for improvement. 12th International scientific conference „Management horizons in changing economic environment: visions and

- challenges“. (Kaunas, on September 26– 28, 2013). *Scientific journals: „Management of organizations: systematic research“ / „Applied economics: systematic research“*, p. 335–352, ISSN 2029-8072.
6. Kamarauskienė I. (2013). The reform of public sector accounting in Lithuania: data presentation and consolidation process. International conference „Economic Transformations and Business Prospects“ (Vilnius, on September 26–28, 2013). Mokslo darbai. *Ekonomika*, Nr. 92 (3), A, 2013, p. 221–232, ISSN 1392-1258.
 7. Kamarauskienė I. (2014). Viešojo sektoriaus subjektų ilgalaikio materialiojo turto vertės nustatymo problemos ir perspektyviniai sprendimai. *Lietuvos turto vertintojai – 20 metų veiklos patirtis nacionalinės ir Europos ekonominės erdvės kontekste*. Recenzuojamas mokslo leidinys. Konferencijos, vykusios Vilniuje, Vilniaus universitete 2014 m. kovo 28 d., mokslo darbai, p. 120–131, Vilniaus universiteto leidykla, ISBN 978-609-459-7.
 8. Kamarauskienė I. (2014). Development of the Lithuanian public sector accounting in the context of the european integration. *The development of financial system of countries of Central and East Europe (collection of scientific labours)*, Vol. 4, 2014, Lviv, p. 57–70, University of banking of the national bank of Ukraine, ISBN 978-83-932796-6-1.
 9. Kamarauskienė I., Jucytė J. (2014). Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų santykinė analizė: teoriniai ir praktiniai aspektai. Mokslo darbai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2014, Nr.16, p. 63–77, Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija, ISSN 1822-8682.
 10. Kamarauskienė I. (2014). Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos raida 1990–2014 m. laikotarpiu ypatumai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 2014, Nr. 1(9), p. 23–33, ISSN 2029-1175, elektroninio leidinio ISSN 2351-5597.

Dalyvauta šiose konferencijose ir skaityti pranešimai:

1. 9-oji Tarptautinė mokslinė-praktinė konferencija „Інтеграція України у європейський та світовий фінансовий простір“, kuri vyko Ukrainoje, Lvove, Lvovo bankininkystės institute, 2014 m. birželio 11–13 d. Skaitytas pranešimas: „Development of the Lithuanian public sector accounting in the context of the european integration“.
2. Tarptautinė mokslinė konferencija „Apskaita ir finansai: mokslo ir verslo integracijos keliu“, kuri vyko Kaune, Aleksandro Stulginskio universitete, 2014 m. lapkričio 27 d. Skaitytas pranešimas: „Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos raida 1990–2014 m. laikotarpiu ypatumai“.

I. FINANSINIŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Konsolidavimo ir konsoliduotųjų ataskaitų sąvokos

Nagrinėjant viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemos sukūrimo prielaidas, veikimo metodus, būdus, rezultata, svarbu suprasti pačią konsolidavimo bei konsoliduotųjų ataskaitų sampratą ir juos apibūdinančius požymius. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (2012) nurodoma, kad konsolidacijos sąvoka turėtų būti suprantama kaip **su(si)telkimas**, su(si)vienijimas veikti. Tarptautinių žodžių žodyne (2013) teikiamos trys sąvokos konsolidacija (lot. *consolidatio* — susijungimas, sutvirtinimas; lot. *consolidare* – sustiprinti) reikšmės:

- sustiprinimas, sutvirtinimas;
- susivienijimas bendrai veiklai;
- kapitalinis valstybių trumpalaikių paskolų pavertimas ilgalaikėmis

arba neterminuotomis.

Verta pažymėti, kad vienodos, nusistovėjusios terminijos, apibūdinančios konsolidavimo sąvoką, nėra – kai kuriuose šaltiniuose, apibūdinančiuose sustiprinimą, sutvirtinimą, susivienijimą bendrai veiklai, vartojama konsolidavimo (Valdžios sektoriaus finansų statistikos vadovas, 1986), kai kuriuose konsolidacijos (Tarptautinių žodžių žodynas, 2013; Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 2006; Ekonominių terminų žodynas, 2008; Elektroninis lietuvių kalbos žodynas, 2015 ir kt. šaltiniai) terminas. Vis dėlto abu terminai: *konsolidacija* ir *konsolidavimas* turėtų būti vertinami kaip sinonimai, kilę iš to paties bendrinio veiksmazodžio – konsoliduoti (*daryti konsolidaciją* – Tarptautinių žodžių žodynas, 2013). Abu terminai (konsolidacija ir

konsolidavimas) visiškai identišškai verčiami į lotynų, anglų, lenkų, latvių ir kitas užsienio kalbas¹ ir jų reikšmė iš esmės identiška.

Ekonominių terminų žodyne (Vainienė, 2008) nurodoma, kad konsolidacija tai:

- ekonominis dviejų ar daugiau organizacijų susijungimas, kurio pasekmė – nauja organizacija;
- susivienijimas bendrai veiklai;
- sustiprinimas;
- kelių ankstesnių valstybinių paskolų pakeitimas viena, suvienodinant apmokėjimo sąlygas, kad supaprastėtų finansiniai valstybės įsipareigojimai.

Elektroniniame lietuvių kalbos žodyne (2015) eliminuojama viena iš pirmiau nurodyto šaltinio reikšmių (*sustiprinimas*) ir toliau teikiama iš esmės identiška šios sąvokos reikšmė, tai:

- ekonominis dviejų ar daugiau organizacijų susijungimas, kurio pasekmė – nauja organizacija;
- susivienijimas bendrai veiklai; sustiprinimas,
- kelių ankstesnių valstybinių paskolų pakeitimas viena, suvienodinant apmokėjimo sąlygas, kad supaprastėtų finansiniai valstybės įsipareigojimai.

Valstybinė lietuvių kalbos komisija (2015) pažymi, kad sąvokos „konsoliduoti“, „konsoliduotas“ yra vartotinos ir nurodo, kad šios sąvokos turi būti suprantamos taip:

„...*Konsoliduoti* (lot. *consolidare* – *sustiprinti*): 1. (su)stiprinti, (su)tvirtinti, (su)telkti, mobilizuoti; 2. daryti konsolidaciją (*Tarptautinių žodžių žodynas, Vilnius, 2013, p. 438*). „*Kalbos patarimuose. Kn. 4: Leksika: 1. Skolinių vartojimas*“ (*Vilnius, 2013*) konsoliduoti, konsoliduotas vertinami kaip

¹ Angliškai: Consolidation; Estiškai: Consolidatsioon; Lenkiškai: Konsolidacja; Latviškai: Konsolidācija; Rusiškai: Консолидация,

šalutiniai normos variantai (p. 40). Pagrindiniai normos variantai 1. sustiprinti, sutvirtinti; sutelkti, sujungti; 2. suvestinis, jungtinis, bendras... “

Finansinių sąvokų žodyne (Bień A. ir Bień W., 2010) nurodomi ir tokie žodžio konsolidavimo sinonimai: centralizacija, jungimai, integracija, koncentracija, susijungimai, sustiprinimas, užgruntavimas, pergrupavimas, kumuliacija, mobilizavimas, bendradarbiavimas, pajėgų sujungimas, federacija, sąjunga. Originalią mintį dėl konsolidavimo sąvokos definicijos išreiškė J. Poteraj (2004, 2011). Jis pažymi, kad konsolidacijos sąvoka dažnai tapatinama su jungimų (susijungimų) ir įsigijimo sąvokomis. Išskirdamas nemažai sąvokų bendrą bruožą, autorius taip pat pažymi, kad konsolidacijos sąvoka turėtų būti suprantama kur kas plačiau. J. Poteraj teigimu, jungimai gali apimti labai įvairius subjektus – gali jungtis įmonės, įstaigos ir organizacijos, politinės partijos ir net valstybės, taigi visais minėtais atvejais iš dalies tokius jungimus galime įvardyti konsolidacija. Jam antrinant M. Ocieszak (2014) pažymi, kad konsolidacija gali būti ekonominė, struktūrinė (*organizacinė-teisinė*²), techninė, finansinė. Taigi konsolidacija gali būti siejama ne tik su procesu, bet ir su tokiais objektais, kaip antai žemė, skolos, demokratija, mokesčiai ir panašiai (plačiau teikiama 2 priede).

Konsolidavimas „yra netobulas mokslas“ nurodoma Valdžios sektoriaus finansų statistikos vadove (A Manual on Government ..., 1986). Šiame dokumente teigiama, kad konsolidavimas yra metodas pateikti statistiką apie vienetų (ar subjektų) taip, lyg jie sudarytų vieną nedalomą vienetą. Tarpsektorinis konsolidavimas yra tam tikrų konkrečios viešojo sektoriaus grupės – subsektoriaus dalių statistinių suvestinių duomenų sujungimas (Consolidation of Public ..., 2011).

Grįžtant prie ekonominės terminijos reikia pažymėti, kad nei VII direktyva, nei Tarptautiniai apskaitos standartai (apimant ir Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus) neteikia konsolidavimo sąvokos definicijos. Nacionaliniu lygmeniu konsolidacijos apibrėžimas teikiamas

² Pastaba autorės.

Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme. Jame nurodoma (Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios..., 2001; 2015), kad įmonių grupės:

„Finansinių ataskaitų konsolidavimas – įmonių grupės finansinių ataskaitų sujungimas taikant verslo apskaitos standartuose arba tarptautiniuose apskaitos standartuose nustatytus metodus.“

„Konsoliduotoji finansinė atskaitomybė – įmonių grupės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų duomenų ir jų aiškinimo rengimas nustatyta forma.“

Analogiška konsolidavimo sąvokos reikšmė buvo teikiama ir iki 2008 m. gruodžio 17 d. galiojusioje 16-ajame Verslo apskaitos standarte „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“ (nuo 2016 m. sausio 1 d. įsigaliojusioji standarto redakcija „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į patronuojamąsias įmones):

„Konsolidacija tai įmonių grupės finansinių atskaitomybių sujungimas į vieną finansinę atskaitomybę taikant Verslo apskaitos standartuose nustatytus metodus.“

Reikia pažymėti, kad toliau šiuose teisės aktuose ir standartuose pabrėžiama, jog įmonių grupė tai patronuojančiosios (kontroliuojančios – pagal Tarptautinius apskaitos standartus) ir patronuojamosios / -ųjų (kontroliuojamosios – pagal Tarptautinius apskaitos standartus) įmonių jungimas. Kaip pažymi K. Clarkson, R. Miller ir F. Cross (2012), konsolidavimas yra teisėta dviejų ar daugiau verslo organizacijų sujungimo į vieną naują praktika. Po konsolidacijos pirminiai, iki tol veikę subjektai nustoja egzistuoti ir yra sukuriami nauji subjektai. Vis dėlto junginio, verslo junginių sąvoka apima ir daugiau įvairaus tipo junginių ir jų (junginių) sudarymas nebūtinai turi būti siejamas su iki tol veikusių subjektų veiklos pasibaigimu. Verslas gali būti jungiamas įvairiais būdais: įgyjant lemiamą poveikį kitai įmonei, reorganizuojant įmones prijungimo ar sujungimo būdais, įsigyjant kitos įmonės verslą ar jo dalį ir kt. Konsolidavimo būtinybė iškyla kiekvieną kartą, kai tik įvyksta kapitalo susilieėjimas, neatsižvelgiant į verslo junginių ar junginių

sudarymo būdą ar junginio subjekto dalyvių dydį, veiklą ar juridinį statusą (Angwin, 2001; Cartwright, 2005; Cartwright, Schoenberg, 2006; Gaughan, 2015). Pagal Halsbury's įstatymus (Halsburys's Laws of England) susivienijimas apibrėžiamas kaip „susimaišymas iš dviejų ar daugiau įmonių į vieną įmonę, kuomet kiekvieno maišymo bendrovės akcininkai tampa iš esmės praskiestų įmonių akcininkais“. Finansinės apskaitos atžvilgiu konsolidavimas reiškia grupės įmonių finansinių ataskaitų duomenų iki konsoliduotųjų finansinių ataskaitų apibendrinimas.

Taigi konsolidacijos sąvoka gali būti vartojama ganėtinai plačiai. Pagrindinis konsolidacijos tikslas – sujungimas, siekiant tam tikrų tikslų atskirų objektų ir subjektų atžvilgiu. O štai ekonominiu požiūriu konsolidacija galėtų būti siejama su ūkio subjektų ūkinės ir finansinės veiklos sujungimu (Vernimmen, Quiry, Dallochio ir kt., 2014; Taylor, 1996). Vis dėlto konsolidacijos nereikėtų sieti tik su visų rūšių junginių (verslo junginių) sudarymu. Ne tik jungimas, kai tarp subjektų atsiranda kontroliuojančios ir kontroliuojamųjų įmonių santykiai, reikalauja finansinių duomenų konsolidavimo. Autorės nuomone, konsolidacijos apibūdinimą reikėtų sieti su kriterijais, nusakančiais šį procesą:

- subjektais (tai skirtingo juridinio statuso, tačiau tik juridiniai asmenys, tarp kurių jungimosi metu atsiranda tam tikri, dažniausiai su kontrole susiję ryšiai);
- objektais (apjungiama veikla, kartais verslas ar verslo dalis);
- sujungimo tikslu (apjungiama siekiant geresnių veiklos rezultatų ar susitelkti įgyvendinant kitus tikslus);
- sujungimo būdu (įmonių grupės finansinių atskaitomybių sujungimas į vieną finansinę atskaitomybę taikant nustatytus metodus).

Finansinio konsolidavimo tikslas – sugeneruoti finansinių ataskaitų paketą, kuris atspindėtų visą junginio (įmonių grupės) veiklą. О. А. Шавандина, Б. К. Шавандин (2011) nurodo, kad konsolidacija – tai tam tikrais juridiniais ir ūkiniais bei finansiniais ryšiais susijusių dviejų ar daugiau kompanijų sujungimas. Anot M. Wasilewski, M. Nabiałczyk (2006), konsolidavimas

reiškia kapitalo grupę sudarančių vienetų – patronuojančios bendrovės, dukterinių bendrovių ir nekomercinių bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų finansinių ataskaitų sujungimą, sudedant atitinkamus finansinių ataskaitų elementus, įskaitant ir būtinas išimtis ir koregavimus. Paprasčiausiu atveju konsolidavimas gali būti duomenų iš kelių kaštų centrų apjungimas planuojant arba sudarant mėnesines ataskaitas. Tačiau procedūra tampa sudėtingesnė, kai konsoliduojami duomenys pateikiami iš kelių skirtingų savarankiškų juridinių vienetų. Tokiais atvejais paprasto duomenų nepakanka – juridiniai vienetai, sudarantys junginį (įmonių grupę), gali turėti skirtingą fiskalinių metų laikotarpį, kitokių sąskaitų planą arba šių juridinių vienetų nuosavybė gali būti dalinė.

Kartu reikia pripažinti, kad ne visada apjungimas turėtų būti tapatinamas su konsolidavimu ir ne visais atvejais verslo junginių sudarymas suponuoja prievolę konsoliduoti finansines ataskaitas. Verslo junginiai gali būti sudaromi ne tik įgyjant kontrolę, bet ir įsigyjant verslą ar jo dalį, reorganizuojant juridinius vienetus sujungimo ar prijungimo būdu. Autorės nuomone, būtų tikslinga konsolidavimo sąvoką sieti su kontrolės tarp verslo junginio subjektų atsiradimu ir pasiūlyti tokią konsolidavimo definiciją:

Konsolidavimas (finansinių ataskaitų konsolidavimas) – tai verslo junginių ir pelno siekiančių subjektų, tarp kurių vienas iš subjektų įgyja galią valdyti kitą ūkio subjektą, gauna ar turi teisę gauti kintamąją grąžą, daro poveikį ar turi teisę daryti poveikį kintamai grąžai, finansinių ataskaitų duomenų sujungimo, vadovaujantis Tarptautiniais apskaitos standartais ar nacionaliniais apskaitos standartais nustatytais metodais, į vieną finansinių ataskaitų rinkinį procesas.

Konsolidavimas, o jo rezultatas – konsoliduotoji finansinė atskaitomybė buvo sukurta privačiame sektoriuje ir skirta teikti informacijos vartotojams informaciją apie verslo grupės finansinę padėtį ir poziciją (Budding, Grossi, Tagesson, 2014). XX a. devintą dešimtmetį prasidėjusi globali viešojo sektoriaus apskaitos reforma tapo impulsu nagrinėti ir šio sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo galimybes. V. Wise (2006) pažymi, kad konsoliduotąją finansinę atskaitomybę sudaro verslo subjektų,

turinčių bendrų interesų, grupės, o viešojo sektoriaus subjektai, turintys bendrą interesą, taip pat gali būti traktuojami kaip subjektų grupė. O tai reiškia, kad ir jų ūkinės ir finansinės veiklos apskaitos duomenys gali ir privalo būti apjungiami, t. y. konsoliduojami. Vis dėlto nei Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, nei nacionaliniai – Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai, nei Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007) neteikia viešojo sektoriaus (apskaitos) konsolidavimo sąvokos. Pastarajame įstatyme teikiama nuoroda į būtinybę sudaryti konsoliduotus finansinių ataskaitų rinkinius, apimančius konsoliduojančių ir konsoliduojamų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų duomenis. Kartu reikia pripažinti, kad kontrolės, kaip konsolidavimo prielaidos, elementas tarp viešojo sektoriaus subjektų nėra tiek svarbus (arba nėra pats svarbiausias) kaip tarp verslo subjektų – normatyviniuose teisės aktuose numatoma, kad viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduojantis viešojo sektoriaus subjektas nebūtinai turi būti ir kontroliuojantis viešojo sektoriaus subjektas, o jam vykdant konsolidavimą priskirtas pagrindinis – konsoliduojančiojo subjekto vaidmuo gali keistis, įvertinus, kokiam konsolidavimo lygiui subjektas priklauso.

Pagal pasiūlytą verslo subjektų, sudarančių junginius, konsolidavimo (finansinių ataskaitų konsolidavimo) apibrėžimo analogiją, autorė siūlo tokią viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo definiciją:

Viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimas (finansinių ataskaitų konsolidavimas) – tai viešojo sektoriaus subjektų grupės, kurią sudaro konsoliduojantis viešojo sektoriaus subjektas ir konsoliduojamieji viešojo sektoriaus subjektai, finansinių ataskaitų duomenų sujungimas, vadovaujantis Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais ar nacionaliniais viešojo sektoriaus apskaitos – Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais nustatytais metodais, į vieną finansinių ataskaitų rinkinį procesas.

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos yra neatsiejamas rinkos ekonomikos atributas. Konsolidacijos būtinybę nulemia ekonominiai tikslai

(Mackevičius, Poškaitė, 1997) – konsoliduotoji ataskaita parodo susijusių įmonių bendrus darbo rezultatus, duoda bendrą informaciją apie įmonių grupės ekonominę ir finansinę prasmę, padeda numatyti grupės plėtojimo perspektyvas. Kaip reglamentuojama Septintąja Europos Tarybos direktyva (1983), investuotojų į verslo junginių įmones (akcininkų, dalininkų ar pajininkų) interesai turi būti reikiamai apsaugoti. Tokio apsaugojimo dalis yra konsoliduotosios atskaitos, kurias turi rengti verslo subjektų grupėms priklausančios bendrovės, ir jas turi rengti bent kontroliuojančioji (patronuojanti) grupės bendrovė. Taigi konsolidavimo proceso rezultatas turėtų tapti konsoliduotoji atskaitomybė ir konsoliduotosios finansinės atskaitos. Jos turi būti sudarytos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonių grupės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus. Konsoliduotosios atskaitos (angl. *consolidated reporting*) – pagrindinės įmonės ir jos kontroliuojamų (antrinių) įmonių finansinės atskaitos, kai sujungiamos visų grupės įmonių finansinės atskaitos, kuriose atsisakyta grupės tarpusavio atsiskaitymų pelno ir išvengta dvigubo to paties turto apskaitymo (Jorissen, Britton, Alexander, 2014).

Viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo tikslas neturėtų būti tiesiogiai siejamas su investuotojų interesų apsauga ar šis tikslas nėra prioritetas, nebent investuotojais būtų įvardyti tos šalies fiziniai ir juridiniai asmenys – mokesčių mokėtojai. Vis dėlto, žvelgiant plačiau, viešojo sektoriaus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų tikslas galėtų būti siejamas su apsaugos tikslu – tačiau ne su investuotojų interesų, bet su tos šalies piliečių interesų apsauga. Konsoliduotoji atskaitomybė galėtų būti suprantama kaip tam tikru nuoseklumu ir tvarka grupei priklausančių subjektų, kurių finansinės atskaitos privalo būti konsoliduojamos, duomenų sujungimas, kurio rezultatas – parengiamos konsoliduotosios finansinės atskaitos. Ši sąvoka gali būti suprantama siaurai ir plačiai. Siaurąja reikšme – kaip ataskaitų, kuriose atskleidžiama informacija apie grupės įmonių konsoliduotą turtą, įsipareigojimus, nuosavą kapitalą, pajamas, sąnaudas, piniginius srautus, rinkinius. Plačiąja reikšme – kaip konsoliduotųjų ataskaitų, kurias galėtų

papildyti / papildo ir kitos įmonių ar subjektų grupės ir / ar joms priklausančių konsoliduojamų subjektų specifinę veiklą apibūdinančios ataskaitos, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditoriaus išvada ir / ar ataskaita, rinkinys.

Naujuose 10-ajame Tarptautiniame finansinės atskaitomybės standarte (toliau tekste – TFAS), 27-ajame Tarptautiniame apskaitos standarte (toliau tekste – TAS) bei 28-ajame TAS teikiami iš esmės tapatūs konsoliduotosios finansinės atskaitomybės apibrėžimai – tai subjektų grupės ataskaitų turto, įsipareigojimo, nuosavybės, pajamų, sąnaudų ir pinigų srautų sujungimas į vieną ataskaitų rinkinį. Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme pateikta kiek konservatyvesnė, bet iš esmės analogiška konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sąvoka (žr. 1 lentelę). Viešojo sektoriaus subjektų apskaitą reglamentuojančiuose Tarptautiniuose viešojo sektoriaus apskaitos standartuose (toliau tekste – TVSAS) – 6-ajame TVSAS, o vėliau ir naujuosiuose 35-ajame bei 34-ajame TVSAS, teikiamas ganėtinai lakoniškas ir pagal savo esmę maksimaliai atitinkantis tarptautiniuose apskaitos standartuose pateiktą apibrėžimas: „*Konsoliduota finansinė atskaitomybė – ekonominio ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vieno ūkio subjekto finansinė atskaitomybė*“. Savo ruožtu nei konsoliduotosios atskaitomybės, nei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (ataskaitų rinkinių) apibrėžimas Verslo apskaitos standartuose ar Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose neteikiamas, nors ir gali būti lengvai identifikuojamas iš standartų turinio. Nacionaliniu mastu konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių apibrėžimai teikiami atitinkamai Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme ir Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (žr. 1 lentelę). Atkreiptinas dėmesys, kad abiejuose teisės aktuose labai aiškiai išskiriamas grupės kriterijus: atitinkamai įmonių grupės ir viešojo sektoriaus subjektų grupės. Antras svarbus akcentas sietinas su konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo laikotarpiu: skiriamos metinės konsoliduotosios ataskaitos ir konsoliduotosios ataskaitos, kurios gali būti rengiamos pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui, šis laikotarpis nebūtinai turi sutapti su finansinių metų pabaiga.

1 lentelė. Pelno siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sąvokos

Pelno siekiantys subjektai		Viešojo sektoriaus subjektai	
10-asis TFAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“	Konsoliduotosios finansinės ataskaitos - ūkio subjektų grupės finansinės ataskaitos, kuriose patrunuojančiosios įmonės ir jos patrunuojamųjų įmonių turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai yra pateikiami taip, lyg jie būtų vieno ūkio subjekto	Konsoliduota finansinė atskaitomybė – ekonominio ūkio subjekto finansinė atskaitomybė, sudaryta kaip vieno ūkio subjekto finansinė atskaitomybė	6-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“
27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“			35-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“
28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“			34-asis TVSAS „Atskiros finansinės ataskaitos“
16-asis VAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos ir investicijos į patrunuojamąsias įmones“	<i>Apibrėžimas neteikiamas</i>	<i>Apibrėžimas neteikiamas</i>	15-asis VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“
Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas	Įmonių grupės KFAR – įmonių grupės finansinių ataskaitų rinkinys, sudaromas kaip vienos įmonės finansinių ataskaitų rinkinys	VSS grupės KFAR – grupę sudarančių VSS finansinės ataskaitos, sujungtos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų nustatyta tvarka ir teikiamos kaip vienas finansinių ataskaitų rinkinys	Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas
	Įmonių grupės metinių KFAR – įmonių grupės finansinių ataskaitų rinkinys, sudaromas kaip vienos įmonės metinių finansinių ataskaitų rinkinys	NFAR – finansinių ataskaitų rinkinys, kurį sudaro visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo, kitų valstybės išteklių fondų, kurių lėšų sąmatas	

		tvirtina Lietuvos Respublikos Seimas, ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, pateikti kaip vieno VSS finansinių ataskaitų rinkinys	
<i>Autorės siūlomas apibrėžimas</i>	KFAR – ataskaitų, sudarytų iš įmonių grupę sudarančių įmonių konsoliduotų finansinių ataskaitų duomenų ir pateiktų kaip vienos įmonės finansinės ataskaitos, visuma	KFAR - vieną viešojo sektoriaus subjektų grupę sudarančių (grupei priklausančių) subjektų konsoliduotų duomenų, pateiktų kaip vieno subjekto finansinės ataskaitos, visuma	<i>Autorės siūlomas apibrėžimas</i>

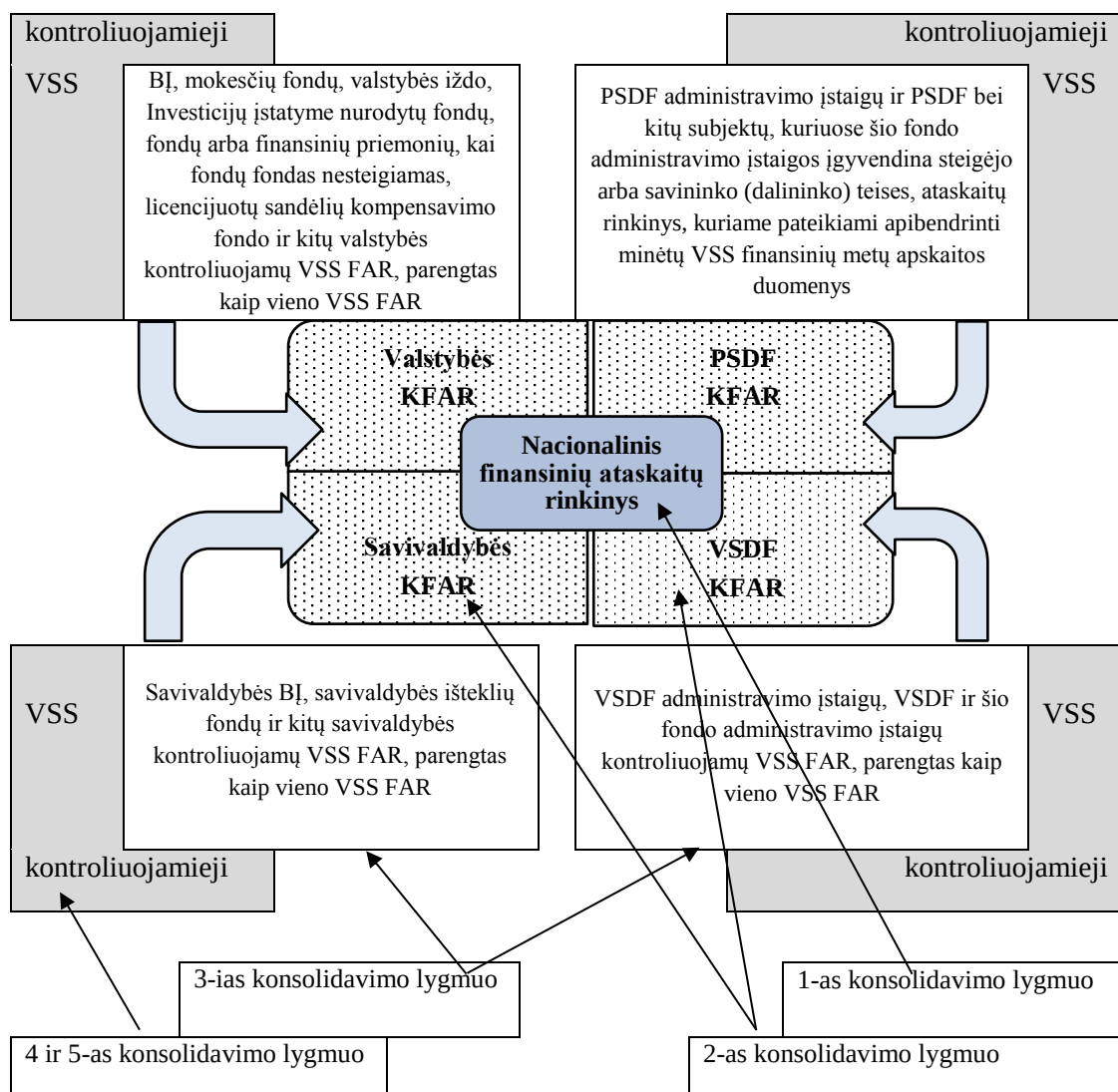
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis nurodytais šaltiniais

Metinio visų viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio sąvoka tapatinama su nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio sąvoka. Būtina atkreipti dėmesį į tik viešajam sektoriui būdingą ataskaitų rengimo bruožą – savarankiški viešojo sektoriaus subjektai turi (šiam kontekste *turi* suprantamas kaip sąvokos *privalo* atitikmuo) sudaryti ne tik finansines ataskaitas, bet ir valdymo apskaitos ataskaitas. O verslo subjektai valdymo apskaitos tvarką, nuoseklumą, periodiškumą, ataskaitų formas pasirenka patys, savo konkretiems tikslams tenkinti. Vadovai patys sprendžia, kokios informacijos jiems reikia, kad būtų priimti veiklos sprendimai, leidžiantys konkuruoti rinkoje. Valdymo apskaitos metodo, būdo (-ų), ataskaitų formų, turinio pasirinkimas – *dispozityvi* norma. Manytina, kad valdymo apskaitos reglamentavimas labai suvaržytų pelno siekiančių verslo subjektų vadovų veiksmus ir iniciatyvas. Viešojo sektoriaus subjektai turi *imperatyvias* normas, reglamentuojančias valdymo apskaitos pa(si)rinkimą ir ataskaitų rengimą. Klasikinės valdymo ataskaitos, kurias rengia viešojo sektoriaus subjektai, atskleidžiančios šio sektoriaus subjektams skirtų biudžeto lėšų panaudojimo tikslus, būdus, dydį, yra biudžeto vykdymo ataskaitos. Šias ataskaitas (jų junginius) viešojo sektoriaus subjektai privalo rengti pasibaigus ataskaitiniam periodui. Biudžeto vykdymo ataskaitos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje taip pat turi būti konsoliduojamos ir sudaromi viešojo sektoriaus

subjektų grupių konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai. Visi jie kartu – konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai ir konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai sudaro viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinius. Taigi viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys – tai viešojo sektoriaus subjektų grupę sudarančių viešojo sektoriaus subjektų biudžeto vykdymo ataskaitos, finansų ministro nustatyta tvarka sujungtos ir teikiamos kaip vienas biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys. Pavyzdžiui, savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinys yra konkrečios savivaldybės biudžetinių įstaigų, savivaldybės išteklių fondų ir kitų savivaldybės kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių, parengtų kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys, ir savivaldybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, kuriame pateikiami savivaldybės biudžeto vykdymo duomenys. Analogiškai konsoliduotojo ataskaitų rinkinio apibrėžimas formuojamas ir valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, Socialinio draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio, Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio atžvilgiu. Tačiau galutiniame etape, siekiant sudaryti visų viešojo sektoriaus subjektų bendrą (vieną) konsoliduotąją ataskaitų rinkinį – nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį, konsoliduojami tik viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai. Taigi nacionalinis ataskaitų rinkinys yra tik konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, neapimant konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų, rinkinys (žr. 2 pav.):

Reikėtų pasakyti, kad Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme nurodoma, kad nacionalinis ataskaitų rinkinys – tai ataskaitų rinkinys, kurį sudaro valstybės, visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo bei Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai, ir jungtinis finansinių ataskaitų rinkinys, kurį sudaro visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, pateikti kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys. Pateikta sąvoka, savo turiniu gali įnešti sumaišties dėl neišskirto

konsolidavimo kriterijaus. Vis dėlto, vertinant šią sąvoką analogijos principu, galima teigti, kad šis (nacionalinio ataskaitų rinkinio) apibrėžimas atitinka įmonių grupės metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių apibrėžimą ir tuo vadovaujantis darytina išvada, kad tai ir yra, pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui, sudaromas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys.



Čia ir toliau tekste ir paveiksluose bei lentelėse:

FAR - VSS finansinių ataskaitų rinkinys

KFAR - konsoliduotųjų VSS finansinių ataskaitų rinkinys

VSDF - Valstybinio socialinio draudimo fondas

PSDF - Privalomojo sveikatos draudimo fondas

BĮ - biudžetinės įstaigos

VSS - viešojo sektoriaus subjektas (-ai)

2 pav. VSS grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sąvokos ir ryšys su nacionaliniu finansinių ataskaitų rinkiniu

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinant galima teigti, kad konsoliduotajai finansinei atskaitomybei būdingos tam tikros savybės: ji nėra juridiskai savarankiško subjekto ataskaita. Jos tikslas nustatyti korporacinės šeimos (subjektų grupės) ar kitokio tipo subjektų junginių bendros finansinės veiklos būklę. Pakankamai aiškiai ir suprantamai reglamentuojančiais apskaitos dokumentais apibrėžtas konsoliduotųjų ataskaitų atskaitomybės procesas unifikuoja ir palengvina subjektų junginiams sudaryti apibendrinančias ataskaitas, nepriklausomai nuo jų juridinio statuso, kapitalo sudėties, finansavimo šaltinių, įskaitant ir multinacionalines įmones / subjektus. Taigi konsolidavimas (viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimas) turėtų būti suprantamas kaip subjektų grupės, kurią sudaro tiesioginiais ir netiesioginiais kontrolės ryšiais susiję subjektai (kontroliuojantis ir kontroliuojamieji subjektai), finansinių ataskaitų duomenų sujungimas, vadovaujantis tam tikrų apskaitos standartų ar kitų dokumentų nustatytais metodais, į vieną finansinių ataskaitų rinkinį. Viešojo sektoriaus subjektai pagal jų vykdomą veiklą, steigėjus ar jų funkcijoms atstovaujančius subjektus, finansavimo šaltinius, atsiskaitomybės ryšius yra suskirstytos į atskiras viešojo sektoriaus subjektų grupes, kurių finansinių ataskaitų duomenys turi būti konsoliduojami sudarant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius. Vis dėlto visos viešojo sektoriaus subjektų grupės kartu sudaro vieną viešojo sektoriaus subjektų junginį, kurio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenys ataskaitinio laikotarpio pabaigoje konsoliduojami iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio. Konsoliduotųjų ataskaitų sudarymas, turėtų užtikrinti galimybę atlikti subjektų grupių lyginamąją analizę ir padėti šalies valstybinėms įstaigoms įgyvendinti tiek stambių verslo subjektų grupių bei viešojo sektoriaus subjektų grupių nuolatinę priežiūrą ir kontrolę.

1.2. Verslo junginių apskaitos konsolidavimo, kaip viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo pagrindo, evoliucija ir analizė

XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje prasidėjusi sparti technologijų ir socialinė pažanga sukūrė naują tendenciją verslo pasaulyje, į kurią ekonominės ir organizacinės institucijos buvo priverstos reaguoti. Natūrali įmonių reakcija į siekį prisitaikyti prie naujos verslo aplinkos (pasiekti masto ekonomijos, sumažinti ar pašalinti verslo ar rinkos riziką) tapo įvairių jungimų sudarymas, to rezultatas – imtos formuoti įmonių grupės – verslo junginiai. Verslo jungimo ištakos siekia XIX amžių ir praktiškai nuo to laiko verslo jungimas buvo mokslinių tyrimų objektas, ypač pastaraisiais globalizacijos laikais, kai kapitalas gali laisvai „keliauti“ iš vienos šalies į kitą. Vykstant verslo rinkos globalizacijai, daugybė verslo įmonių imasi naujų priemonių verslui vystyti ir plėtrai. Paskata jungtis į verslo junginius nėra tik galimybė plėstis pasaulio mastu, tai taip pat galimybė optimizuoti eksportuojamos produkcijos gamybą, lanksčiau pritaikyti verslą tiek prie šalies, tiek prie regiono rinkos, tiek galimybė tinkamai reaguoti į rinkos pokyčius, produktų paklausos kitimą bei lengviau pritaikyti rinkodaros strategiją (Ravenscraft, Scherer, 2011; Dholakia, 2010; Severin, 2014; Pignataro, 2015; Cooper, Finkelstein, 2015; Zerdin, 2015).

Verslo jungimu laikomi įvykiai arba sandoriai, kurių metu viena įmonė įsigyja kitos ar kitų įmonių ar verslo kontrolę. 3-iasis TFAS „Verslo jungimai“ verslo jungimus apibrėžia kaip atskirų ūkio subjektų arba verslų jungimą į ūkio subjektą, teikiantį vieną finansinę atskaitomybę. Finansų apskaitos standartų valdybos (toliau tekste – FASB) išleisto 141-ojo Finansų apskaitos standarto (toliau tekste – FFAS) atskleidimo reikalavimuose nurodoma, kad tai sandoriai ar įvykiai, kurių metu įsigyjančioji įmonė gauna vienos ar daugiau įmonių kontrolę. Pagal 14-ąjį Verslo apskaitos standartą (toliau tekste – VAS) „Verslo jungimai“, verslo jungimas – tai teisės daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį kitai įmonei įgijimas, verslo įsigijimas, įmonių reorganizavimas

prijungiant ar sujungiant. Taigi standarte ne tik teikiamas jungimo apibūdinimas, bet ir skiriami trys pagrindiniai verslo jungimo būdai:

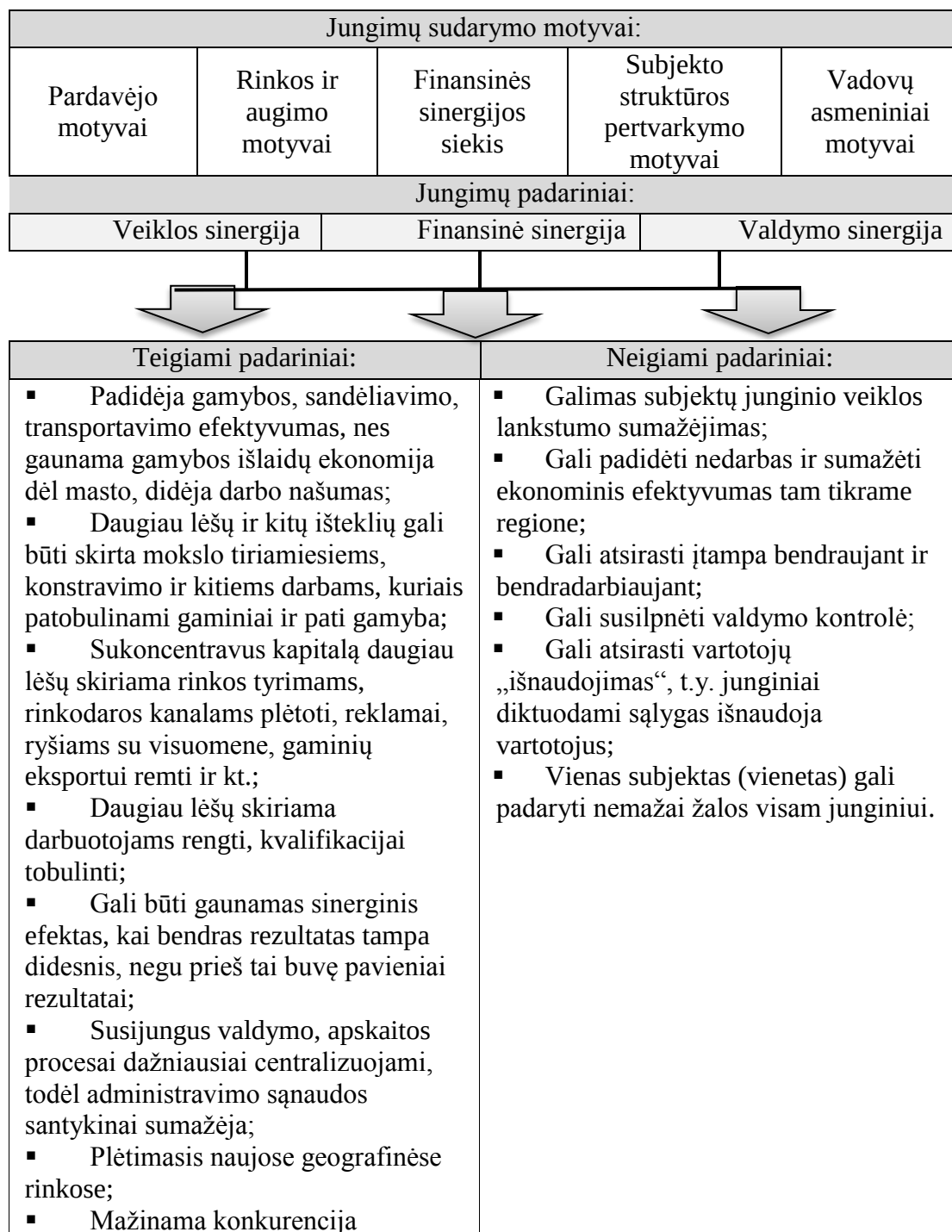
- teisės daryti tiesioginį ir netiesioginį lemiamą poveikį kitai įmonei įsigijimas;
- verslo ar jo dalies įsigijimas;
- įmonių reorganizavimas prijungimo ar sujungimo būdu.

Jungimų kūrimo priežastys gali būti įvairios: verslo augimo siekimas, naujų rinkų prisijungimas ar galimybė naudotis rinka, konkurencija dėl pirmumo teisės, rizikos pasidalijimas, pajamų / išlaidų didinimas / mažinimas, gamybos apimtys plėtra ir kt. (Holm, Malberg ir kt., 2003; Nielsen, Mahnke ir kt., 2000; Pablo, 1999; Cooper, Finkelstein, 2015 ir kt.). Žinoma, verslo jungimų sudarymui turi įtakos ir šalies ekonominė padėtis. Pasak M. M. Vancea (2012), S. Cartwright ir C. L. Cooper (2012), R. C. Fuhrmann (2014), C. L. Cooper ir S. Finkelstein (2015), kai sudėtingesnė šalies ekonominė padėtis, įmonės stengsis jungtis norėdamos sumažinti išlaidas ar optimizuoti gamybą, o kai šalies ekonominė padėtis palankesnė, įmonės bus vedamos siekio jungtis dėl galimybės didinti pelną ar užimti didesnę rinkos dalį.

Subjektai (tiek verslo, tiek viešojo sektoriaus subjektai) savo veiklą sujungia (priima jungimosi sprendimus) dėl daugelio priežasčių (žr. 3 pav.). Kai kurios priežastys yra teigiamos, t. y. sandorio motyvacija yra siekis maksimizuoti akcininkams (ar valstybei) teikiamą naudą. Deja, yra ir neigiamų aspektų ar bent jau abejotinų. Teoriškai subjektai turėtų siekti susijungimo tik tada, jei tai sukuria vertę, t. y. jei abiejų subjektų vertė yra didesnė veikiant kartu, o ne kaip atskirų subjektų. Kitaip tariant, subjektų įsigijimas ar susilieėjimas lemia sinergijos atsiradimą. Sinergija gali būti trijų rūšių: veiklos, finansinė ir valdymo (Ravenscraft, Scherer, 2011; Zahid, Shah, 2014).

Yra įvairių subjektų jungimų, kurie gali būti skirstomi pagal jungimosi elgseną, sujungimo struktūrą (tipą), naudojamus susijungimo būdus, patronuojančios (kontroliuojančios) įmonės / subjekto kontrolę. Tačiau tik tuo atveju, kai junginys sudaromas įgijus kontrolę, galima kalbėti apie poreikį

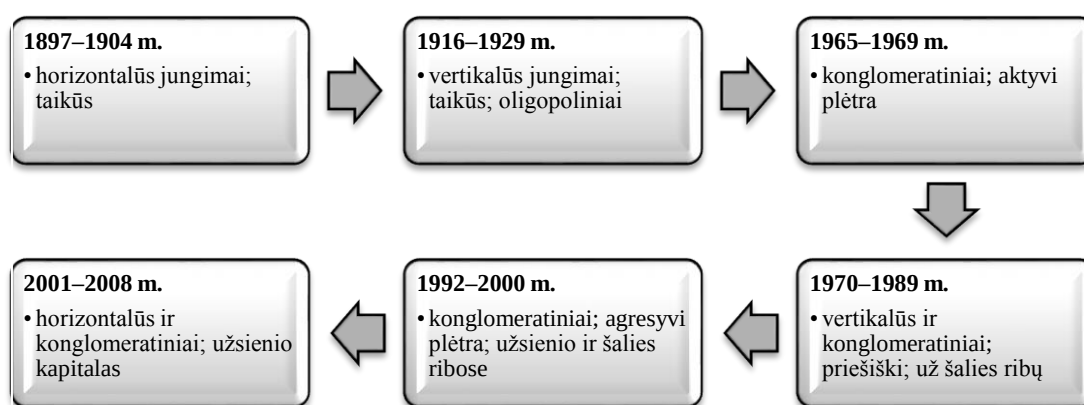
konsoliduoti tokios kontroliuojančios ir kontroliuojamosios / -ųjų subjektų finansinių ataskaitų duomenis.



3 pav. Junginių sudarymo priežastys ir padariniai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Ravenscraft, Scherer (2011), Zahid, Shah (2014), Fuhrmann (2014), Zerdin (2015)

Peržvelgus verslo jungimosi raidą, galima išskirti nuoseklius, ekonomikos veiksnių lemiamus verslo jungimosi raidos etapus (žr. 4 pav.). Skirtingi šaltiniai skiria penkis (Walter, 1996; Harford, 2005; Gaughan, 2015; Smith, 1996), netgi šešis (Patric, 2011; Martynova, Renneboog, 2008; Dholakia, 2010; Cartwright, Cooper, 2012; Cooper, Finkelstein, 2015) verslo jungimosi raidos etapus. Autorių atlikti tyrimas parodė, kad bangos pabaiga dažniausiai sutampa su krize ar recesija, pvz., naujausia banga baigėsi kartu su rizikingų skolų krize 2007 metais. Verslo junginių pradžią lemia įvairios priežastys, priklausančios nuo to meto savybių ir bruožų, bet trys veiksniai, akivaizdžiai skatinantys junginius, nuo XIX a. pabaigos yra pramoniniai ir technologiniai šokai, reguliavimo pokyčiai ir kredito prieinamumas (History of Mergers ..., 2010). Pastebėta, kad verslo junginių formavimasis suaktyvėja po ekonominių, reguliacinių ar technologinių sukrėtimų, t. y. po kiekvieno sukrėtimo rinkoje formavosi naujos verslo junginių sudarymo priežastys, kurios lėmė ir verslo naujų junginių tipų atsiradimą.



4 pav. Verslo junginių raida pasaulyje pagal jungimo tipą

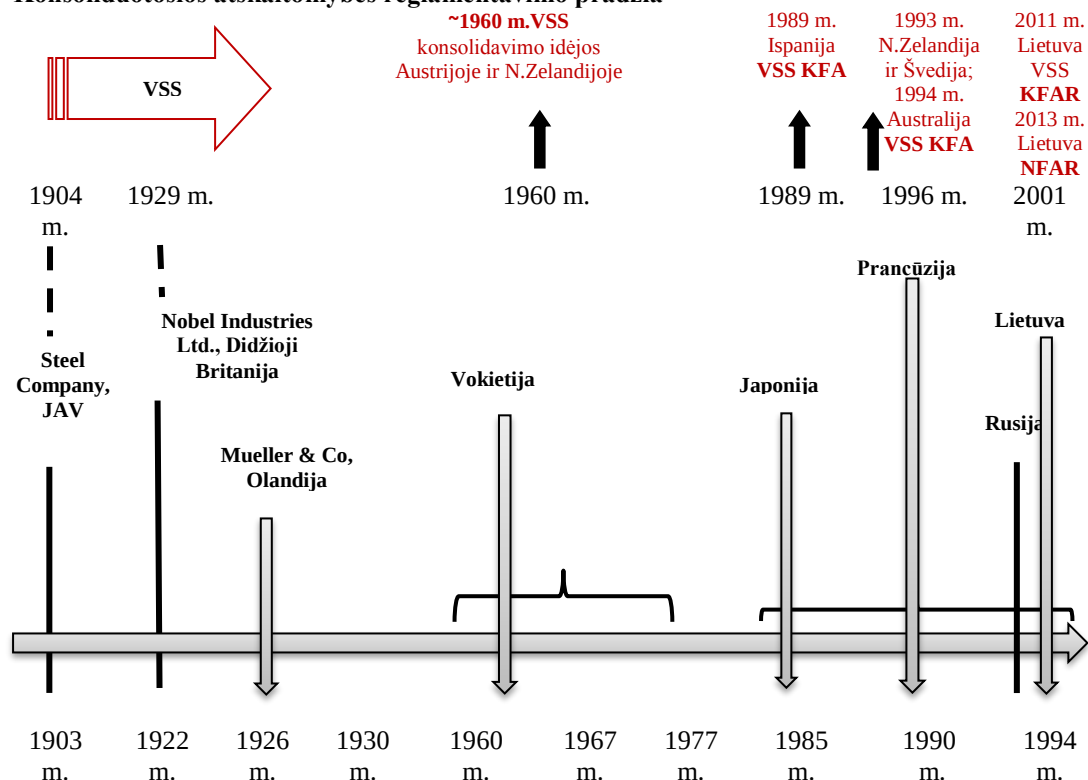
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Harford (2005), Patric (2011) Cartwright, Cooper (2012). Cooper, Finkelstein (2015), Gaughan (2015)

Konsoliduotosios finansinės atskaitomybės būtinybė kyla kaskart, kai tik įvyksta kapitalo susiliejimas (konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo istorija teikiama 9 priede). Požiūris į konsoliduotąsias ataskaitas, jų poreikį,

turinio reikalavimus įvairiose šalyse buvo skirtingas dėl skirtingų veiksmų, nulėmusių šalyje veikusių subjektų ir jų junginių apskaitos plėtrą (žr. 5 pav.). Šalyse, kurių ekonomika sparčiai auga, akivaizdžiai daugėja ir verslo junginių. Autorės nuomone, galima išskirti šias verslo junginių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės plėtros prielaidas:

- stambaus privataus verslo plitimas;
- finansų rinkos išvystymas;
- kreditorių ir investuotojų, pagrindinių finansinės informacijos vartotojų, suinteresuotumas ir profesionalių vadovų samdymo praktikos plitimas.

Konsoliduotosios atskaitomybės reglamentavimo pradžia



5 pav. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų istorijos plėtra skirtingose šalyse

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Murphy (1947), Vennet (1996), Angwin (2001), Rossi, Volpin (2004), Cartwright (2005), Cartwright, Schoenberg (2006), Gaughan (2015)

Viena aišku, konsoliduotosios ataskaitos pirmiausiai atsirado tose šalyse, kur investuotojai aktyviai investavo įmones, kur įmonių kapitalas buvo formuojamas ne tik iš akcininko / steigėjo lėšų, bet ir iš trečiųjų šalių, nesvarbu, tai buvo privatūs asmenys ar kitos įmonės, bankai, kitos kredito ar finansų institucijos, lėšų. Panašios nuomonės yra ir M. Ociesznak (2014), J. Harford J. (2005), M. Rhodes-Kropf ir S. Viswanathan ir kt. (2004). Asmenys, neturintys galimybės ar nenorintys (steigėjai) tiesiogiai dalyvauti tokių įmonių ar įmonių grupių veikloje ar jas valdant, buvo suinteresuoti išsamia, visa apimančia informacija. Ir čia konsoliduotosios metinės finansinės ataskaitos ir metinės finansinės ataskaitos jiems buvo pagrindinis informacijos apie įmonių grupes ar įmones šaltinis.

Viešasis sektorius niekada nekėlė sau tikslo – uždirbti pelno, tačiau, siekdamas vykdyti jam deleguotas funkcijas (efektyviai naudoti gaunamas lėšas ir turtą), šiuolaikinėje ekonomikoje jis tampa institucija, veikiančia rinkos sąlygomis, o jos paslaugų gavėjas – klientu. Tai paskatino viešąjį sektorių imtis apskaitos reformos. Globalioje aplinkoje vykstančios valdymo reformos reikalavo iš viešųjų institucijų priimti naujus planavimo, sprendimų priėmimo, jų įgyvendinimo koordinavimo, visų rūšių išteklių valdymo iššūkius (Raipa, 2009). Mokslinėje literatūroje viešojo sektoriaus reforma siejama su 1980 metais prasidėjusia Naujosios viešosios vadybos (*New Public Management*) era (Aucoin, 1995; Hood, 1995; Lynn, 1998; Pollitt ir kt., 2000; Vigoda ir kt., 2001; Barzelay, 2001; Kurunmaki, 2008; Simson, Sharma, Aziz, 2011; Kalimullah ir kt., 2012; Arnaboldi, Lapsley, Steccolini, 2015). Viešojo sektoriaus reformomis buvo siekiama viešųjų organizacijų veiklos ir apskaitos modernizavimo adaptuojant verslo vadybos ir apskaitos patirtį. Reforma vyko vadovaujantis pagrindine doktrina – tai, kas efektyvu ir pažangu pelno siekiančių subjektų veikloje, jas valdant ir jų apskaitoje, gali ir turi būti pritaikoma viešajame sektoriuje. Taigi viešasis sektorius globaliu požiūriu imtas traktuoti kaip junginys, sudarytas iš tarpusavyje susijusių viešojo sektoriaus subjektų, tarp kurių yra griežtai hierarchiniai pavaldumo, atskaitingumo ir kontrolės ryšiai.

Nors viešojo sektoriaus junginio (junginių) sudarymo motyvai, palyginti su verslo junginių sudarymo motyvais, skiriasi, tačiau jungimosi padariniai analogiški (žr. 3 pav.) – viešojo sektoriaus junginys turi užtikrinti veiklos (verslo) sinergiją, finansinę sinergiją ir valdymo sinergiją. O jei viešojo sektoriaus subjektai apskritai gali būti traktuojami kaip junginys – tada atsiranda ir finansinių duomenų konsolidavimo poreikis.

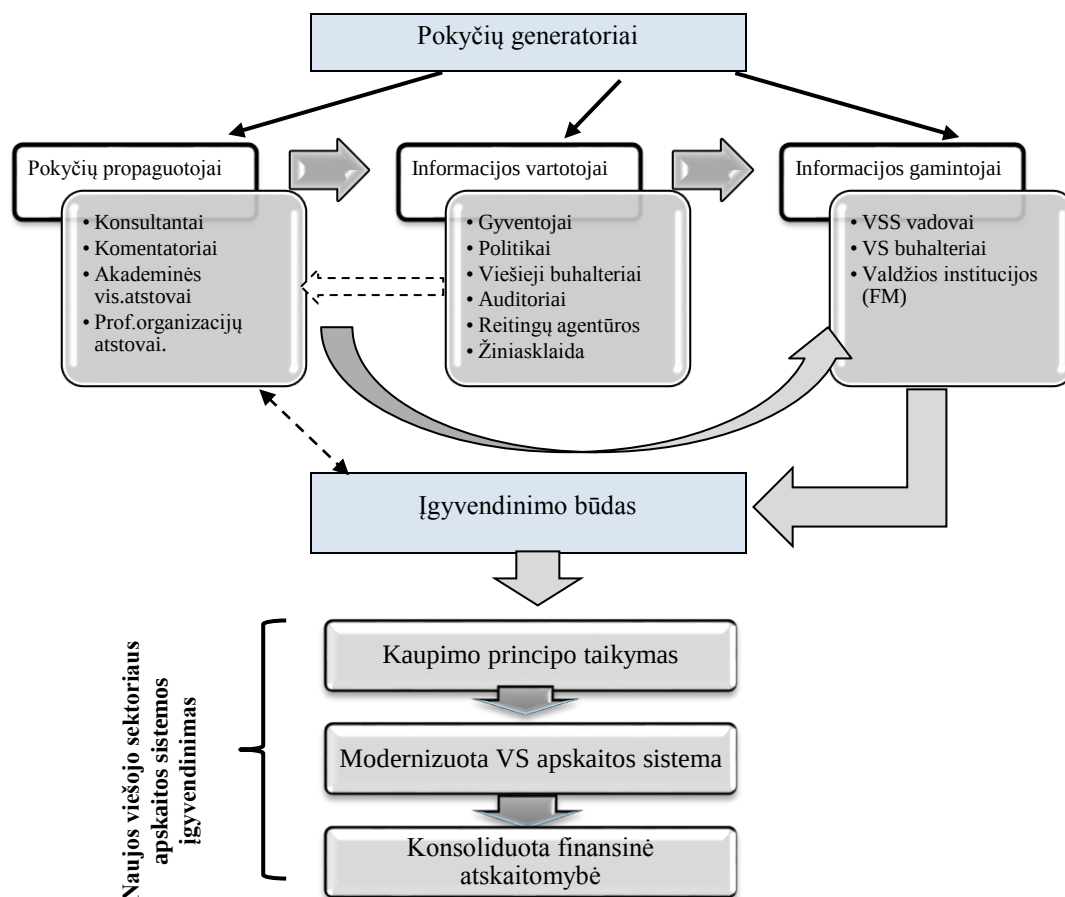
Konsolidavimo apskaitos istorijai šiame sektoriuje pradžią davė sprendimas pradėti taikyti viešojo sektoriaus apskaitoje kaupimo principą. Daugelio šalių vyriausybės, taikydamos geriausią tarptautinę verslo praktiką, siekė modernizuoti ir viešojo sektoriaus apskaitą (Barton, 2005; Lapsley, Mussari ir kt., 2009; Kalimullah ir kt., 2012; Arnaboldi, Lapsley, Steccolini, 2015). Todėl ir finansinės atskaitomybės sistemos pertvarka siejama, kaip pabrėžia O. Olson ir kt. (2007), su kaupimo principo taikymu viešojo sektoriaus apskaitoje. Mokslinėje literatūroje ganėtinai plačiai diskutuota dėl gryųjų pinigų ir kaupimo principais pagrįstos apskaitos būdų taikymo viešajame sektoriuje poreikio, šių būdų tvarkant verslo subjektų apskaitą pranašumų ir trūkumų (Nasi, Steccolini, 2008; Pina, Torres ir kt., 2009; Wynne, 2008; Azrina, Nafsiah, 2014). Apskaitos būdo pasirinkimas visada yra sudėtingas sprendimas. Vis dėlto per pastaruosius tris dešimtmečius vis daugiau pasaulio šalių ėmė taikyti kaupimo principą viešojo sektoriaus apskaitoje. 1989 m. pirmoji viešojo sektoriaus apskaitoje kaupimo principą ėmė taikyti Ispanija, vėliau, 1993 m., jos pavyzdžiu pasekė Naujoji Zelandija, Švedija, o 1994 m. – Australija (Wynne, 2007). Vėliau prisijungė ir šios šalys – Jungtinė Karalystė, Airija, Prancūzija, Suomija, Islandija, Kanada, JAV, Graikija, Italija, Estija, Danija ir kitos. Ir nors reformos skirtingose šalyse skyrėsi savo gilumu, apimtimi bei sėkmingumu, jos buvo panašios siekiamais tikslais ir naudojamomis priemonėmis (Staponkienė, 2005).

Viešojo sektoriaus apskaitos reformos buvo orientuotos į finansinės atskaitomybės sistemos pertvarkymą, programinio finansavimo sistemos sukūrimą ir įdiegimą, išlaidų apskaičiavimą bei veiklos efektyvumo vertinimo, atliekant vidaus ir išorės auditus, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių

sudarymo sistemos kūrimą. Kaip pabrėžia O. Olson ir kt. (1999, 2007), J. Guthrie ir kt. (2005) bei M. Arnaboldi, I. Lapsley, I. Steccolini (2015), finansinės atskaitomybės sistemos pertvarkymas siejamas su kaupimo principo taikymu viešojo sektoriaus apskaitoje. Privačiame sektoriuje taikomo apskaitos būdo adaptavimas buvo siejamas su viešojo sektoriaus skaidrumu, veiksmingumu, ekonominiu sąmoningumu, didesniu atskaitingumu už valstybės išteklių naudojimą ir atsakomybę už priimtų sprendimų poveikį ateities kartoms. L. Kurunmäki (2008) manymu, pokyčių apskaitoje ir naujų formų atskaitomybės, tame tarpe ir konsoliduotosios, atsiradimas, susijęs naujosios viešosios vadybos bei išskirtinai su finansavimo vadybos gairėmis, pakeitė ne tik finansinę apskaitą, bet ir turėjo įtakos ir pačios visuomenės kaitai. Anot šio tyrėjo, finansinių duomenų apskaitos pokyčiai veikia asignavimų skirstymą, o tai daro didelį poveikį įvairioms viešojo sektoriaus sritims, jį jaučia valstybės piliečiai. Viešojo sektoriaus apskaitos reformą ir modernizavimą galima apibūdinti kaip apskaitos pokytį, susijusį su perėjimu prie kaupimo principu pagrįstos apskaitos būdo viešajame sektoriuje.

Atlikta mokslinės literatūros analizė ir turinio vertinimas sudaro prielaidas išskirti tris pagrindines dalyvių grupes, dalyvaujančias vykdant apskaitos reformą, kurios galutinis rezultatas – parengiamas konsoliduotasis finansinių ataskaitų rinkinys: pokyčių propaguotojus, informacijos vartotojus ir informacijos gamintojus (žr. 6 pav.).

Verslo subjektų jungimų apskaitos (konsoliduotosios apskaitos) pokyčių dalyviais galėtų būti įvardyti junginius sudarančių subjektų vadovai ir apskaitą tvarkantys asmenys (informacijos gamintojai), verslo junginius sudarančių subjektų klientai, esami ar potencialūs investuotojai, įvairios valdžios institucijos, vykdančios verslo subjektų veiklos priežiūrą, mokesčių administratoriai, auditoriai, reitingų agentūros ir kt. (kaip informacijos vartotojai).



6 pav. Viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo įtakos finansinių ataskaitų konsolidavimui schema

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Christensen, Lægreid (2002, 2007), Godfrey ir kt.(2001), Pollitt, Bouckaert (2000, 2004), Parker, Guthrie (2008), Upping, Oliver (2011), Van Dooren, Bouckaert, Halligan (2015)

Pažymėtina, kad apskaitos (konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo) pokyčių propaguotojais verslo jungimų atžvilgiu greta akademinės visuomenės atstovais galėtų būti įvardyti verslo jungimus sudarančių subjektų vadovai, kurietaip pat priklauso ir informacijos gamintojų grupei, bei auditoriai, kurie taip pat priklauso ir informacijos vartotojų grupei (Christensen, 2002). O štai viešojo sektoriaus junginių apskaitos pokyčius gali inicijuoti (propaguoti) akademinė visuomenė, profesinės apskaitos ir audito organizacijos, konsultantai, taip pat tarptautinės organizacijos – Jungtinės Tautos, Europos Komisija, Tarptautinis valiutos fondas ir kiti informacijos vartotojai. Nors pokyčių diegimas ir atsirandantys pasikeitimai iš pradžių apima tik nacionalinę valstybę, tačiau,

jiems pasiteisinus, vėliau būna įgyvendinami tarpvalstybiniu lygmeniu (Kurunmäki, 2008). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pokyčių propaguotojų iniciatyva gali būti taiki ir agresyvi. Agresyvos pokyčių propagavimo iniciatyvos pavyzdys galėtų būti įvardijamos situacijos, kai vienos iš valstybių viešojo sektoriaus apskaitos reformos, o atitinkamai ir viešojo sektoriaus junginių apskaitos reforma pradedama (turi būti pradedama) kitos valstybės ar tarptautinės organizacijos nurodymu, įpareigojimu (pvz., Graikijos įsipareigojimas pradėti viešojo sektoriaus apskaitos reformą ir įsipareigojimas parengti nacionalinį konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, siekiant atskleisti patikimą ir skaidrią informaciją kitoms ES šalims – kreditorėms).

Viešojo sektoriaus junginių apskaitos pokyčių informacijos vartotojų grupei papildomai galima priskirti ministrus, politikų patarėjus, parlamentarų, mokesčių mokėtojus, investuotojus ir kreditorius. Apskaitos informacijos gamintojai yra visi VSS vadovai ir buhalteriai. Greta šios grupės dalyvių, tikslinga išskirti ir valdžios institucijas. Lietuvos atžvilgiu tai Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Pastarojo VSS vaidmuo viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo procese yra išskirtinis ir kintantis – šios įstaigos funkcijos apskaitos modernizavimo ir ataskaitų konsolidavimo procese keičiasi priklausomai nuo konsolidavimo etapo, todėl įstaiga priklauso visoms pokyčių generatorių dalyvių grupėms.

Ilgą laiką būtini poreikiai kontroliuoti valstybės mokesčių mokėtojų pinigus ir biudžeto vykdymą buvo tenkinami remiantis grynujų pinigų principu pagrįstos apskaitos arba modifikuotų grynujų pinigų principu pagrįstos apskaitos būdu (Monsen, 2002). Buvo manoma, kad šis iš XVI amžiaus kameralistinės (*cameralistic*) pinigų sistemos išsivystęs apskaitos būdas yra tinkamiausia priemonė įvertinti, kaip išleidžiami vyriausybiniams organizacijoms skirti biudžeto asignavimai, ir tinkamai juos planuoti (Pretorius, Pretorius, 2009). Šiuolaikinis požiūris į apskaitos sistemos raidą siejamas su kaupimo principo taikymu. Būtina pažymėti, kad kaupimo principu pagrįstos apskaitos būdas atsirado ir vystėsi ne viešajame, o privačiame sektoriuje. Tai dvejetainiu įrašu

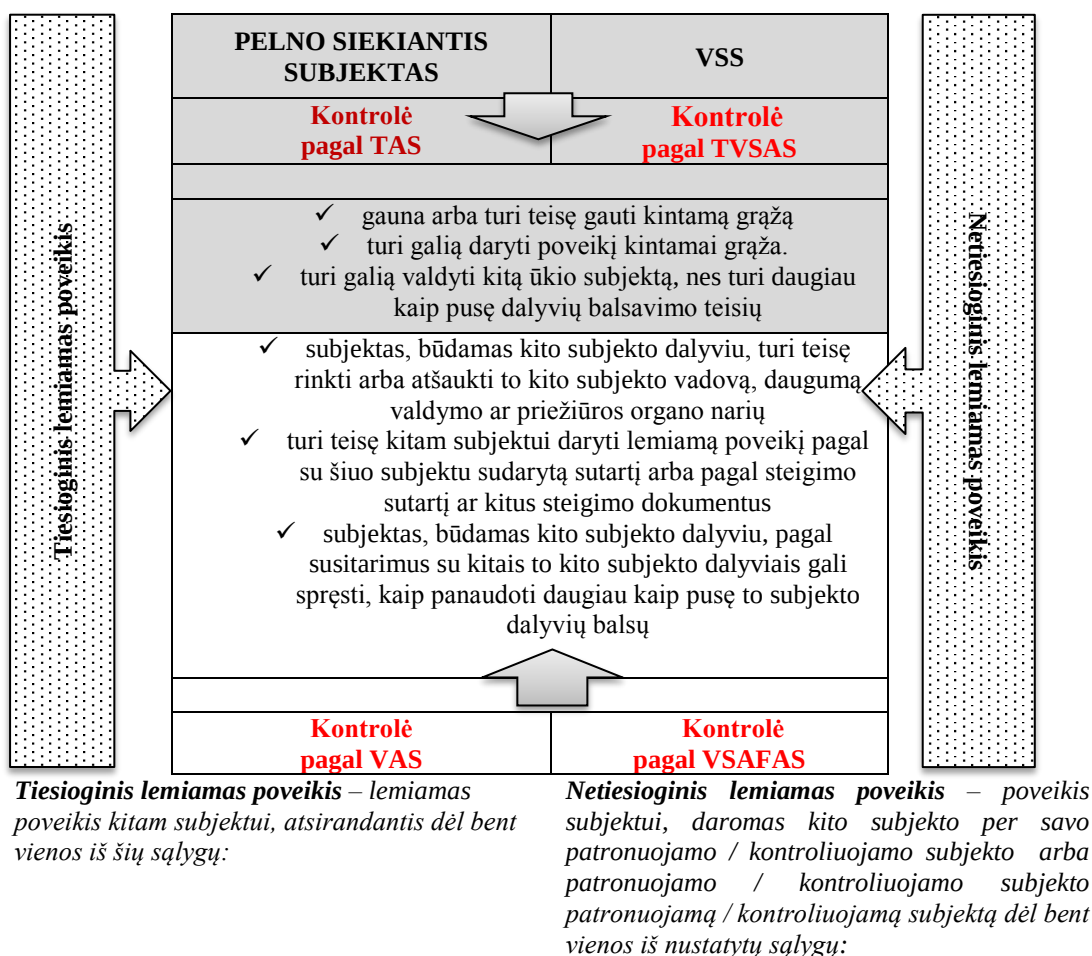
pagrįstas apskaitos būdas, kurio pagrindinis tikslas – palengvinti sprendimų, susijusių su pelno didinimu, priėmimą. Taikant šį principą visi ūkiniai įvykiai ir operacijos apskaitoje registruojami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami to ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose – pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą. Turto ir įsipareigojimų pripažinimas ir jų pateikimas balanse parodo, kaip yra valdomas turtas ir kokie finansavimo šaltiniai naudojami jam įsigyti (Robb, Newberry, 2007; Connolly, Hyndman, 2009; Bunea-Bontas, Petre, 2009; Lapsley, Mussari, Paulsson, 2009; Jones, Lüder, 2011; Azrina, Nafsiah, 2014). Kaupimo principo viešojo sektoriaus apskaitoje taikymo šalininkai neteikia didelės reikšmės šio metodo atsiradimo kilmei ir plėtrai (Tudor, Mutiu, 2006; Wynne, 2007; Davis, 2010; De Sousa, De Vasconcelos, 2013). Svarbiausias privalumas, jų nuomone, yra tas, kad kaupimo principu pagrįsta apskaita leidžia vyriausybėms pamatyti išsamų šalies finansinės padėties ir veiklos rezultatų vaizdą, skatina turto naudojimo skaidrumą ir efektyvumą (Olson, Humphrey ir kt., 2007; Müller, Berger ir Bergmann, 2012; Ball, 2012; Ljungholm, 2015). Taigi, nors bendro požiūrio, kokia viešojo sektoriaus apskaitos sistema optimali, nėra, sparti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų, parengtų TFAS (ir TAS) pagrindu, taikymo plėtra iš esmės paskatino kaupimo principo taikymą viešojo sektoriaus apskaitoje. Šiuo metu konsoliduotąsias finansines ataskaitas viešajame sektoriuje rengia taikydamos kaupimo principą Australija, Kanada, Suomija, Prancūzija, Graikija, Naujoji Zelandija, Švedija, Šveicarija, Jungtinė Karalystė, Jungtinės Amerikos Valstijos, Islandija, Italija ir kitos šalys.

Pažymėtina ir tai, kad pirmosioms šalims, perėjusioms prie kaupimo principo, įtakos pokyčiui turėjo iš šalies vidaus kylantis spaudimas, o pastarąjį dešimtmetį besivystančioms šalims daromas ir išorės spaudimas iš tarptautinių organizacijų, taip pat tarptautinių valstybės finansuojančių organizacijų, tiesiogiai arba netiesiogiai skatinant apskaitos reformą (Upping, Oliver, 2011). Pokyčių generatoriai darė įtaką viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo idėjai ir jos įgyvendinimo būdai. Modernizuota apskaitos sistema sudarė

prielaidas įgyvendinti viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo idėją (žr. 6 pav.). Apžvelgus pastaraisiais dešimtmečiais daugelyje pasaulio valstybių vykstančias reformistines veiklas, atrodo, kad valstybės vykdo panašaus tipo viešojo sektoriaus reformas, neatsižvelgiant į jų politines ir administracines sistemas. Gilesnė reformų strategijų analizė rodo administracinių reformų divergenciją. Diskusijoms dėl reformų daugiausia turėjo įtakos Naujosios Zelandijos, Australijos, Jungtinės Karalystės, JAV patirtis. Šios šalys galėtų būti įvardijamos ne tik viešojo sektoriaus apskaitos reformų pionierėmis (Torres, 2004; Wallis, Dollery, 2001; Wise, 2006; Parker, Guthrie, 2008; Ball, 2012; Edwards, 2014), jos pirmos paskelbė parengusios nacionalines (konsoliduotąsias) finansines ataskaitas.

Kaip nustatyta 10-ame TFAS „Konsoliduotosios finansinės atskaitomybės“ – konsolidavimo pagrindas yra ūkio subjekto, į kuri investuojama, kontrolės įgijimas. Investuotojas kontroliuoja ūkio subjektą, į kuri investuojama, kai *„investuotojas gali arba turi teisę gauti kintamąją grąžą iš savo ryšio su ūkio subjektu, į kuri investuojama, ir gali paveikti šią grąžą naudodamasis savo galia valdyti ūkio subjektą, į kuri investuojama“*. Esant visoms šioms trimis aplinkybėms (galia valdyti, grąža ir galios valdyti ir grąžos ryšiui) tarp subjektų atsiranda kontroliuojančios (patronuojančios) ir kontroliuojamos (patronuojamos) subjektų santykiai. Tokių subjektų darinys vadinamas subjektų grupe (įmonių grupe, viešojo sektoriaus subjektų grupe). Pagal Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymą ir Verslo apskaitos standartus įmonė laikoma kontroliuojamąja ir jos finansinės ataskaitos turi būti konsoliduojamos, jei jos veiklai gali būti daromas tiesioginis arba netiesioginis lemiamas poveikis. Taigi pagrindinė prielaida įmonių grupę sudarančių įmonių finansinių ataskaitų duomenų konsolidacijai siejama su tiesioginio ar netiesioginio lemiamo poveikio atsiradimu. Tiesioginis lemiamas poveikis įmonei – lemiamas poveikis kitai įmonei ar įmonei, daromas kitos įmonės per savo patronuojamąsias įmones arba patronuojamųjų įmonių patronuojamąsias įmones, atsirandantis dėl bent vienos iš šių sąlygų (10-as TFAS):

- įmonė turi kitos įmonės daugiau kaip pusę dalyvių balsavimo teisių;
- įmonė, būdama kitos įmonės dalyvė, turi teisę rinkti arba atšaukti tos kitos įmonės vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių;
- įmonė turi teisę kitai įmonei daryti lemiamą poveikį pagal su šia įmone sudarytą sutartį arba pagal steigimo sutartį ar įstatus;
- įmonė, būdama kitos įmonės dalyvė, pagal susitarimus su kitais tos kitos įmonės dalyviais gali spręsti, kaip panaudoti daugiau kaip pusę tos įmonės dalyvių balsų.



7 pav. Pagrindinės finansinių ataskaitų konsolidavimo aspektai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 10-ąją TFAS, 16-ąją VAS, 10-ąją TVSAS, 15-ąją VSAFAS

Taigi skirtingi standartai nusako šiek tiek skirtingas kontrolės tarp investuotojo įmonės ir investuojamo subjekto atsiradimo bei įmonių grupių

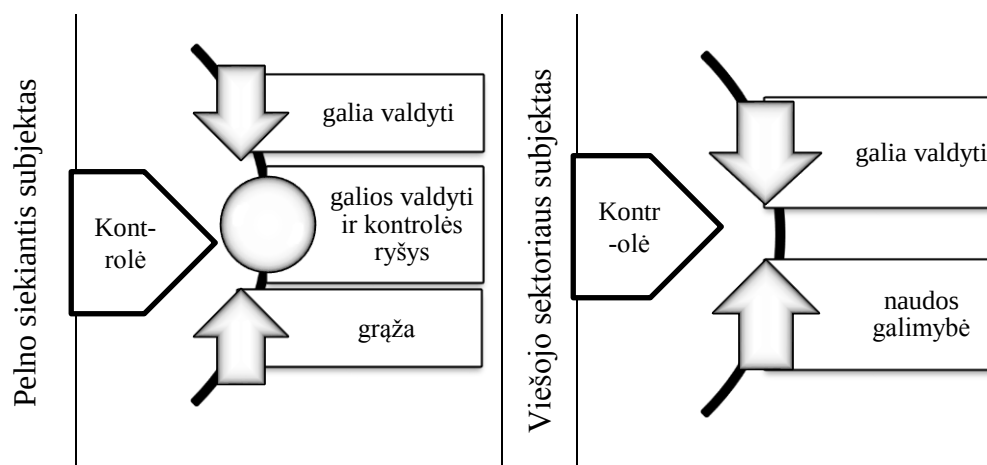
susidarymo prielaidas. Kita vertus, TFAS neteikia baigtinio aplinkybių, suteikiančių teisę į kontrolę, sąrašo, o ir Verslo apskaitos standartuose išvardytos aplinkybės taip pat siejamos su poveikio, atsirandančio iš kontrolės, taikymu (žr. 7 pav.).

Tais atvejais, kai verslo junginys sudaro įmonių grupę, tarp kurios dalyvių įmonių egzistuoja kontroliuojančios ir kontroliuojamosios (-ųjų) įmonės (-ių) santykiai, kontroliuojančioji (ar patronuojančioji) įmonė turi sudaryti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.

Tarptautinio vidaus audito instituto patvirtintose gairėse (Supplemental Guidance: Public ..., 2011) nurodoma, kad viešąjį sektorių sudaro vyriausybės (vyriausybių) ir viešai kontroliuojamų arba viešosiomis lėšomis finansuojamų agentūrų, įmonių ir kitų subjektų, kurie įgyvendina viešąsias programas, teikia viešąsias paslaugas ar prekes, visuma. Gairėse taip pat pažymima, kad tai nereiškia, jog visada aišku, kurios konkrečios organizacijos turėtų būti įtrauktos į viešojo sektoriaus subjektų ratą. Viešojo sektoriaus sąvoka apima viešųjų institucijų veiklos rūšis, sprendimų priėmimą ir įgyvendinimą tose institucijose, kurias pasitelkus daromi ir įgyvendinami sprendimai įvairių rūšių interesų atžvilgiu (Rakauskienė, 2006; Rosen, 2007; Snieška, 2010). Kartais viešojo sektoriaus subjekto sąvoka tapatinama su viešojo juridinio asmens sąvoka – toks juridinis asmuo, kurio tikslas yra naudos visuomenei ar atskiroms jos grupėms siekimas arba žmonių gerovė. Viešojo juridinio asmens tikslai yra nesuderinami su materialios naudos juos įsteigusiems asmenims siekimu (Namų advokatas, 2002). Vis dėlto dažniausiai viešasis sektorius suprantamas kaip visuma institucijų, kurios išlaikomos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų (Ekonominių terminų žodynas, 2002). Sektorius teikia viešąsias prekes ir paslaugas, t. y. teikia viešąsias paslaugas, dėl kurių nėra konkuruojama ir kurios prieinamos kiekvienam individui. 2007 m. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme iš esmės viešojo sektoriaus subjektų sąvoka nepateikta, apsiribota išvardijant viešojo sektoriaus subjektus, nurodant jų tarpusavio pavaldumo ryšius.

Pagrindinė, normatyviniuose teisės aktuose išskiriama viešojo sektoriaus

apskaitos konsolidavimo prielaida yra kontrolės elemento identifikavimas (žr. 8 pav.).



8 pav. Verslo junginių ir viešojo sektoriaus subjektų junginių kontrolės elementai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 10-ąją TFAS, 16-ąją VAS, 10-ąją TVSAS, 15-ąją VSAFAS

Šio elemento išskyrimas ir iškėlimas viešajame sektoriuje buvo formuojamas remiantis 10-ojo TFAS turiniu (Bisogno, 2014). Viešojo sektoriaus apskaitą tarptautiniu lygmeniu reglamentuojančiame standarte – 6-ajame Tarptautiniame viešojo sektoriaus apskaitos standarte (toliau tekste – TVSAS) kontrolė apibūdinama kaip teisė valdyti kito ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš to ūkio subjekto. Sprendimas dėl kontrolės turi būti priimtas įvertinus dviejų ūkio subjektų santykių pobūdį. Šiame standarte išskirtos tik dvi prielaidos – galia valdyti (lemiama įtaka – teisė valdyti kito subjekto finansinę ir veiklos politiką) ir naudos galimybė (finansinės ar nefinansinės). Galios valdyti ir kontrolės ryšys nėra akcentuojamas kaip analogiškuose pelno siekiančių subjektų apskaitą reglamentuojančiuose apskaitos standartuose. 15-ajame Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte (VSAFAS) kontrolė taip pat siejama su galia valdyti, naudos galimybe (teisė gauti didžiąją paskirstomo grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį). Tačiau šis standartas galią valdyti taip pat sieja su nuosavybės vertybinių popierių valdymu – jei tiesiogiai ar netiesiogiai per kitus

kontroliuojamus subjektus turi subjekto, į kurį investuota, nuosavybės vertybinių popierių, suteikiančių daugiau nei 50 proc. balsų dalyvių susirinkime.

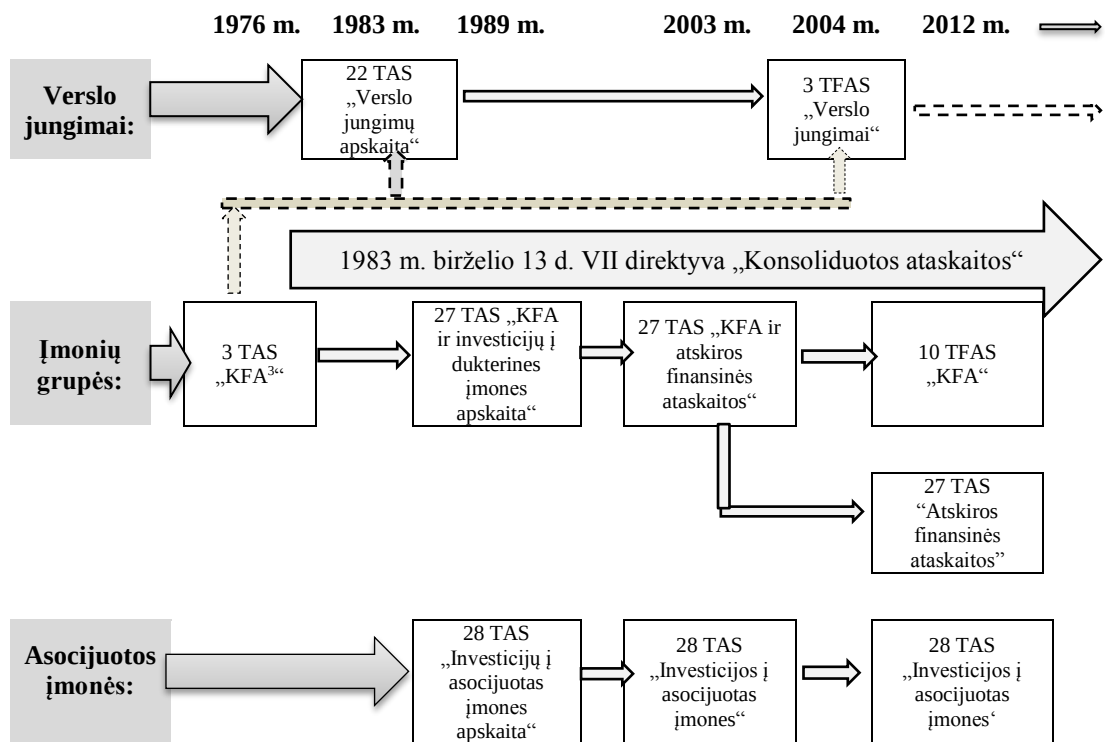
Taigi viešojo administravimo subjektų sistema turėtų būti suprantama kaip pavaldumo ir koordinaciniais ryšiais tarpusavyje susietų viešojo administravimo subjektų, turinčių teisės aktų nustatyta tvarka jiems suteiktus įgaliojimus atlikti viešąjį administravimą, visuma. Čia kontrolės sąvoka siejama su galia valdyti ir naudos galimybe. Vis dėlto viešajame sektoriuje naudos galimybė dažniausiai nesiejama su finansine grąža. Todėl, autorės nuomone, kontrolė *gali būti*, bet nebūtinai *turi būti* viena iš pagrindinių prielaidų, kad taptų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo pagrindu. Nauda dažniau suvokiama kaip viešųjų paslaugų, kurias teikia (turi teikti) viešojo sektoriaus subjektas vartotojams, teigiamas rezultatas. Dažnas reiškinys, kaip tarp viešojo sektoriaus subjektų egzistuojantis galios valdyti kriterijus kontroliuojančiajam viešojo sektoriaus subjektui yra deleguotas, (pa)skirtas kito viešojo administravimo subjekto ir deleguotas Seimo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar savivaldybės (-ių) Tarybos sprendimu. Taigi nacionaliniu mastu tarp viešojo sektoriaus subjektų egzistuojanti kontrolė būna nulemta netiesioginio lemiamo poveikio arba viešojo sektoriaus subjektų grupė sudaroma išimtinai konsolidavimo tikslais (menama viešojo sektoriaus subjektų grupė) ir tai tampa viešojo sektoriaus subjektų finansinių duomenų ir finansinių ataskaitų konsolidavimo pagrindu.

1.3. Konsolidavimo reglamentavimas – nuo verslo subjektų iki viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo reglamentavimo

Svarbi viešojo sektoriaus reformos ir viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo prielaida sietina su tarptautiniu apskaitos reglamentavimu. 1996 m. Tarptautinė buhalterijų federacija (toliau tekste – TBF) ėmėsi iniciatyvos išleisti kompetentingus viešojo sektoriaus apskaitos standartus, pagrįstus kaupimo principu. Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai iš pradžių buvo kuriami pagal pinigų ir kaupimo principą, tačiau vėliau pinigų

principo buvo atsisakyta dėl kaupimo principo pranašumų. TVSAS buvo rengiami Tarptautinių apskaitos standartų ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų pagrindu. Nors TVSAS grindžiami Tarptautiniais apskaitos standartais (TFAS-ais), vis dėlto juos buvo siekiama parengti ir priimti atsižvelgiant į viešojo sektoriaus poreikius. Tiesa, tai ne visada pavyko (D'Amore, 2015; Lapsley, Mussari ir kt., 2009). Pažymėtina, kad TVSAS nėra privalomi viešojo sektoriaus subjektams, nors ir taikomi daugelyje šalių. Taigi, kaip teigia A. Whittington (2008), „*vienu dalyku galima neabejoti – tarptautiniai apskaitos standartai tapo tarptautine apskaitos kultūra*“. Siekiant įvertinti viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo apskaitos reglamentavimo apimtį ir kokybę, iš pradžių verta apibūdinti verslo subjektų konsolidavimo reglamentavimą.

Apskaita, kaip ir politika ar ideologija, nepaiso valstybių sienų. Kai verslo junginiai „išeina“ už savos šalies ribų, atsiranda poreikis rengti ataskaitų rinkinius tokius, kad jų turinys tenkintų ne tik savo šalies informacinius poreikius, bet ir poreikius, susiklosčiusius dėl istorinės patirties tose šalyse, kur įmonė ar įmonių junginys plečia savo veiklą. Taigi tarptautiniai socialiniai ir ekonominiai santykiai tiesiogiai lemia apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartizavimą. Tarptautiniai apskaitos standartai ir Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai – tai parengtos ir paskelbtos verslo subjektų turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose taisyklės. Tai, be abejo, ir svarbūs dokumentai, padedantys formuoti nacionalines apskaitos sistemas (detali verslo junginių apskaitos ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reglamentavimo tarptautiniais apskaitos standartais raidos istorija pateikiama 9 priede).



9 pav. Investicijų į asocijuotas įmones, įmonių grupės ir verslo jungimų apskaitos ir konsoliduotosios atskaitomybės tarptautinis reglamentavimas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal minimus TAS, TFAS ir ES direktyvą

Atitinkamai, TFAS pagrindu Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdyba (TVSASV) 2001 m. parengė ir paskelbė standartus, kuriais nustatė konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo, investicijų į asocijuotus subjektus ir pagal jungtinę sutartį veikiančių subjektų atskaitomybės ir ataskaitų sudarymo principus:

- 6-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“
- 7-asis TVSAS „Investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaita“
- 8-asis TVSAS „Jungtinės sutarties subjektų finansinė atskaitomybė“

Šie tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai turėjo būti taikomi sudarant 2001 m. liepos 1 d. ir vėlesnių laikotarpių viešojo sektoriaus subjektų metinę finansinę

³ Čia: konsoliduotos finansinės ataskaitos.

atskaitomybę, nebent konkreči šalis pasirinko kitokį viešojo sektoriaus subjektų apskaitos reglamentavimo modelį.

Atsižvelgiant į tai, kad Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos (TVSASV) tikslas yra užtikrinti jos TFAS pagrindu parengtų standartų dermę su TVSAS, ir kad 2011 m. Tarptautinė apskaitos standartų valdyba (TASV) paskelbė standartus, kuriuos atitinkančius standartus yra priėmusi TVSASV, t. y.: 10-ąjį TFAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“; 11-ąjį TFAS „Jungtinės veiklos susitarimai“; 12-ąjį TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“; 27-ąjį TAS (perrašytas 2011 m.) „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-ąjį TAS (perrašytas 2011 m.) „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, buvo peržiūrėti 6-asis, 7-asis bei 8-asis TVSAS. 2015 m. sausio mėn., įvertinus minėtų TFAS ir TAS pakeitimus, buvo atnaujinti, patvirtinti ir visa apimtimi pradėti taikyti 2016 m. ir vėlesnių finansinių laikotarpių konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti:

- 34-asis TVSAS „Atskiros finansinės ataskaitos“
- 35-asis TVSAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“;
- 36-asis TVSAS „Investicijos į asocijuotąsias ir jungtinės veiklos įmones“

2 lentelė. Pelną siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą tiesiogiai ar iš dalies reglamentuojantys tarptautiniai apskaitos standartai

Standartas	Taikymas
3 TFAS „Verslo jungimas“	Nustato, kokia turi būti ūkio subjekto finansinė atskaitomybė verslo jungimo metu. Reglamentuoja verslo jungimo identifikavimą, apskaitos metodus ir jų taikymą, įgijėjo identifikavimą, verslo jungimo savikainą, prestižą, verslo jungimo etapus.
10 TFAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“	Nustato konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo ir rengimo principus ūkio subjektams, kurie kontroliuoja vieną ar kelis kitus ūkio subjektus.
11 TFAS „Jungtinė veikla“	Nustato ūkio subjektų, turinčių dalių bendrai kontroliuojamuose susitarimuose (t.y.) jungtinės veiklos susitarimuose), finansinės atskaitomybės principus.

12 TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“	Skirtas nustatyti informaciją, kurią turi atskleisti ūkio subjektas, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti jo turimų dalių kituose ūkio subjektuose pobūdį ir susijusią riziką ir tų dalių poveikį jo finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ir pinigų srautams.
27 TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“	Standartas taikomas apkaitant investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka ar pagal vietos teisės aktus iš jo reikalaujama pateikti atskiras finansines ataskaitas.
28 TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“	Standartas skirtas nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitos tvarką ir nuosavybės metodo taikymo reikalavimus, kai apskaitomos investicijos į asocijuotąsias ir bendras įmones
	
6 TVSAS „Konsoliduota finansinės atskaitomybės ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“	Standartas taikomas sudarant ir pateikiant visų viešojo sektoriaus ūkio subjektų konsoliduotąją finansinę atskaitomybę, taip pat kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitai, išskyrus valstybės įmones. Taip pat taikomas kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitai atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje.
	35 TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“ 34 TVSAS „Atskiros finansinės ataskaitos“
7 TVSAS „Investicijų į asocijuotus ūkio subjektus apskaita“	Standartas nustato asocijuotų ūkio subjektų nuosavybės dalies apskaitos principus. Tai yra tokių investicijų, kai investuotojas, investuodamas į kitą ūkio subjektą, kartu prisiima nuosavybės dalies būdingą riziką ir atlygį, susijusį su ta nuosavybės dalimi. Standartas taikomas tik investicijų į ūkio subjekto, į kurį investuojama, formalią nuosavo kapitalo struktūrą (arba ją atitinkančią).
8 TVSAS „Jungtinės sutarties subjektų finansinė atskaitomybė“	Pagal šį standartą proporcingas konsolidavimas turi būti priimtas kaip standartinis viešojo sektoriaus ūkio subjektų sudarytų jungtinių sutarčių apskaitos metodas. Taip pat nuosavybės metodas gali būti taikomas kaip alternatyvus jungtinių sutarčių apskaitos metodas
	36 TVSAS „Investicijos į asocijuotąsias ir jungtinės veiklos įmones“

*Paskelbti 2015 m. sausio 30 d.
Pilna apimtimi taikomi jungimų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir atskirų ataskaitų parengimui už 2016 m. ir vėlesnius finansinius laikotarpius.*

Sudaryta autorės, remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

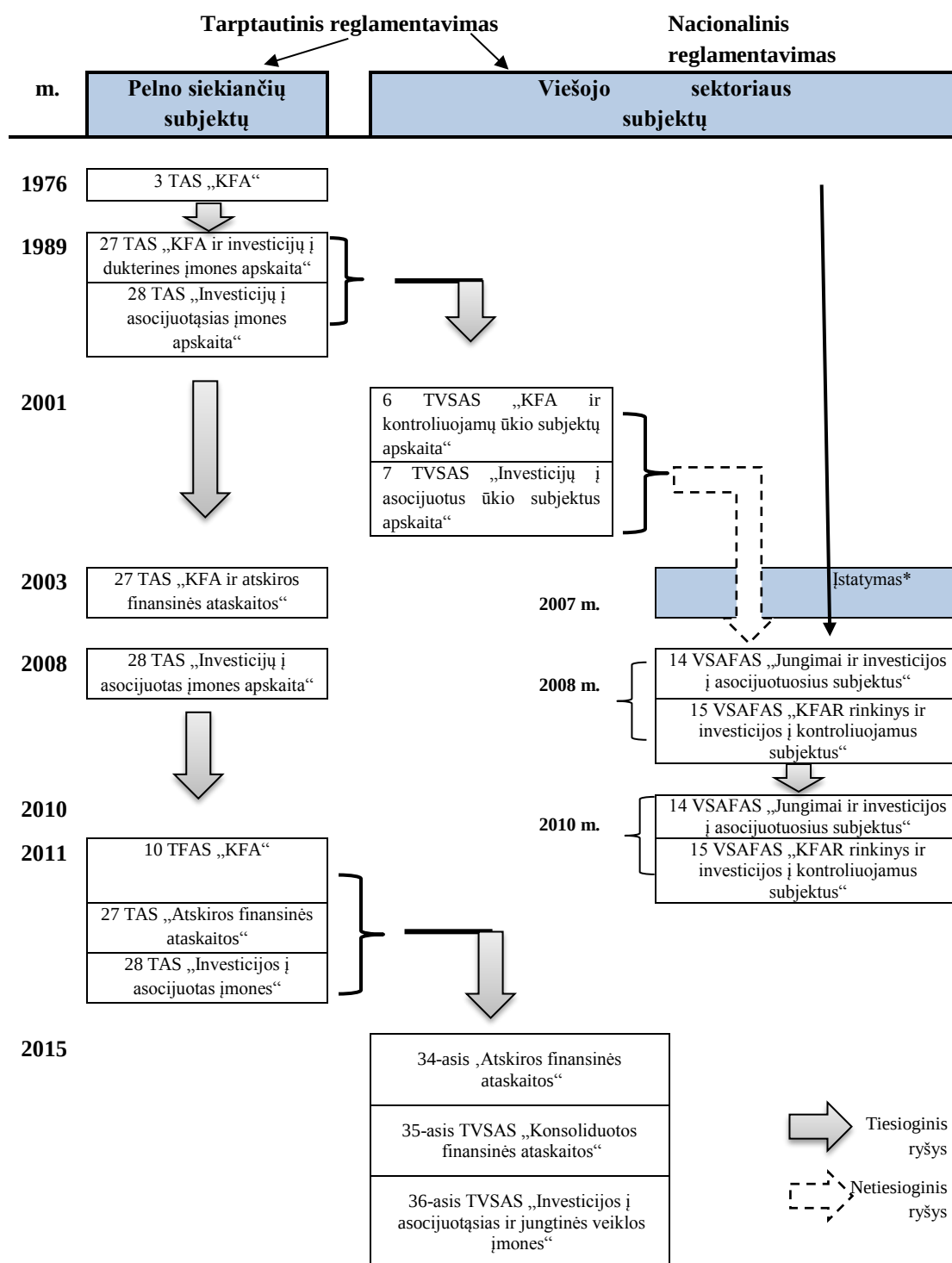
Pagrindinis tarptautinis standartas, nustatantis viešojo sektoriaus konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo bei kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaitos atskiroje kontroliuojančiojo ūkio subjekto finansinėje atskaitomybėje reikalavimus, yra 6-asis Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas „Konsoliduota finansinės atskaitomybės

ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“ (taikomas sudarant 2001 m. liepos 1 d. ir vėlesnių laikotarpių metinę finansinę atskaitomybę). Šis TVSAS buvo parengtas pagal Tarptautinio apskaitos standartų komiteto išleistą (1994 m. pertvarkytą) 27-ąją TAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir investicijų į dukterines įmones apskaita“. Atsižvelgus į pirmiau minėtas aplinkybes, 2015 m. sausio 30 d. buvo paskelbtas naujasis 35-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“. 35-asis TVSAS keičia 6-ojo TVSAS reikalavimus dėl konsoliduotosios finansinės atskaitomybės. Pagal šį standartą vis dar reikalaujama, kad teisė valdyti turi būti nustatoma atsižvelgiant į naudą ir galią, tačiau kontrolės apibrėžimas išplėstas nurodant daugiau kriterijų, nustatančių kontrolės įvertinimo prielaidas. Pasikeitęs apibrėžimas padidino ir ūkio subjektų, kurie galėtų būti įvardijami kaip kontroliuojamieji kontroliuojančiojo viešojo sektoriaus subjekto atžvilgiu, ratą ir todėl jie turės būti konsoliduojami. Naujasis standartas patikslino „investavimo subjektų“ apibrėžimą. Investicijos subjektas turės vertinti savo investicijas į kontroliuojamus ūkio subjektus tikrąja verte, nustatyti perviršį ar deficitą.

6-ajame TVSAS buvo nustatyta, kad kontroliuojamasis ūkio subjektas neturi būti konsoliduojamas, kai manoma, kad kontrolė yra laikina, nes kontroliuojamasis ūkio subjektas yra įsigytas ir laikomas tam, kad artimiausiu laiku būtų perduotas arba jo veiklai taikomi griežti ilgalaikiai apribojimai, kurie neleidžia kontroliuojančiajam ūkio subjektui gauti naudos iš savo veiklos. Tokie kontroliuojamieji ūkio subjektai apskaitoje registruojami kaip investicijos. Naujuoju, 35-uoju TVSAS, konsolidavimo išimties taikyti laikinai kontroliuojamiesiems subjektams neleidžiama.

Atlikta verslo jungimų apskaitos ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo tarptautinio reglamentavimo analizė iš esmės patvirtino tą faktą, kad viešojo sektoriaus apskaitos (konsoliduotųjų finansinių ataskaitų reglamentavimo) tarptautinis reglamentavimas vyko pagal Tarptautinius apskaitos standartus (Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus) (žr. 11 pav.). Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų turinys iš esmės atitiko minėtų TAS (TFAS) turinį (žr. 2 lentelę), o pastarųjų pakeitimai buvo perkeliami

į TVSAS maždaug po penkerių šešerių metų po TAS (TFAS) pakeitimų patvirtinimo (žr.10 pav.).



* LR viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės įstatymas (2007 m.)

10 pav. Verslo junginių ir viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo tarptautinis ir nacionalinis reglamentavimas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal minimus TAS, TFAS, TVSAS ir VSAFAS

Tiek 6-ajame, tiek jį keičiančiame 35-ajame TVSAS nustatyta, kad, sudarant konsoliduotą finansinę atskaitomybę, kontroliuojančiojo ūkio subjekto ir jo kontroliuojamųjų ūkio subjektų finansinė atskaitomybė sujungiama pagal eilutes sudedant tokius straipsnius, kaip antai turtas, įsipareigojimai, grynasis turtas / nuosavas kapitalas, pajamos ir sąnaudos. Tam, kad konsoliduotoje finansinėje atskaitomybėje ekonominio ūkio subjekto finansinė informacija būtų pateikiama kaip vieno ūkio subjekto, reikia:

- eliminuoti kontroliuojančiojo ūkio subjekto investicijų į kiekvieną kontroliuojamąjį ūkio subjektą balansinę vertę ir kontroliuojančiajam ūkio subjektui tenkančią kiekvieno kontroliuojamojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį;

- nurodyti konsoliduojamų kontroliuojamųjų ūkio subjektų ataskaitinio laikotarpio grynojo pertekliaus ar deficito mažumos dalį ir suderinti su ekonominio ūkio subjekto grynuoju pertekliumi ar deficitu, kad būtų gautas grynasis perteklius ar deficitas, priskirtinas kontroliuojančiojo ūkio subjekto savininkams; ir

- nurodyti konsoliduojamų kontroliuojamųjų ūkio subjektų grynojo turto / nuosavo kapitalo mažumos dalį ir pateikti konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje atskirai nuo įsipareigojimų ir kontroliuojančiojo ūkio subjekto grynojo turto / nuosavo kapitalo.

Likučiai ir ekonominio ūkio subjekto vidaus sandoriai ir dėl to susidaręs nerealizuotas pelnas turi būti visiškai eliminuojami. Nerealizuoti nuostoliai, susidarę dėl ekonominio ūkio subjekto vidaus sandorių, turi būti eliminuojami, nebent išlaidos negali būti padengtos.

Tačiau pagrindinės institucijos, padedančios įgyvendinti tokias konsoliduotąsias ataskaitas viešajame sektoriuje, yra profesinės priežiūros institucijos ir vyriausybės. Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms teikiamą svarbą parodo šioje srityje įgyvendinamiems projektams skiriamas dėmesys ir tokias ataskaitas jau naudojančių šalių patirtis. Kaip jau buvo minėta, viena iš Lietuvoje vykusios viešojo sektoriaus reformos prielaidų buvo TVSAS

pagrindu Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų (VSAFAS) parengimas.

Viena iš prielaidų, užtikrinusi pakankamai sklandžią viešojo sektoriaus apskaitos reformos Lietuvoje eigą, galėtų būti įvardyta aplinkybė, kad kiekvienam reformos etapui buvo sukurta teisinio reglamentavimo bazė. Pagrindinis nacionalinis standartas, reglamentuojantis viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimą ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą, – 15-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas (toliau tekste – VSAFAS) „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“. Standartu reglamentuota, kad viešojo sektoriaus subjektų grupės finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimas tai vienai viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausančių viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių jungimas į vieną konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį taikant VSAFAS. Standartu taip pat nustatyta viešojo sektoriaus subjektų grupės sudėtis, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimai, konsolidavimo procedūros. 14-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ nustato viešojo sektoriaus subjektų jungimo ir likvidavimo apskaitą, investicijų į viešojo sektoriaus subjektų asocijuotuosius subjektus pripažinimo, vertinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus.

Vadovaujantis Naujosios viešosios vadybos idėja – tai, kas inovatyvu ir pažangu, gali ir turi būti pritaikoma valdant viešąjį sektorių ir apskaitoje, VSAFAS buvo rengiami TVSAS pagrindu, o pastarieji pagal verslo subjektų apskaitą reglamentuojančius TFAS (TAS). Vis dėlto, autorės nuomone, dažna valstybė (ir Lietuva) pasirinko kitokį TVSAS taikymo būdą. Lietuvoje, vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu, įmonė apskaitą gali, o tam tikromis sąlygomis privalo tvarkyti vadovaudamasi tarptautiniais apskaitos standartais arba nacionaliniais apskaitos standartais (VAS). Taigi kontroliuojančioji (patronuojančioji) įmonė, sudarydama konsoliduotąsias finansines ataskaitas, arba įsigyjančioji įmonė verslo junginių

apskaitai gali taikyti arba TAS, arba VAS (žr. 10 pav.). Lietuvos viešųjų subjektų junginių bei VSS grupių konsoliduotajai apskaitai viešojo sektoriaus subjektai gali taikyti tik VSAFAS nuostatas. Iš esmės tokia pati viešojo sektoriaus apskaitos, o tame tarpe ir konsolidavimo apskaitos reglamentavimo tvarka taikoma ir kitose šalyse – Estijoje (2004) buvo patvirtintos bendrosios viešojo sektoriaus apskaitos taisyklės, Lenkijoje (2009) patvirtintas savarankiškas viešųjų finansų apskaitą reglamentuojantis įstatymas, JAV ir Kanada kiekviena turi viešojo sektoriaus standartus (atitinkamai FFAS ir PAS), JK ir Australijos viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuoja bendrieji apskaitos standartai (atitinkamai FRS ir AAS) ir kt. (Torrea, 2004; Tikk, 2010; Bac, 2013; Cîrstea, Ciolomic, 2014).

3 lentelė. Pelno siekiančių subjektų ir VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojantys nacionaliniai apskaitos standartai

Standartas	Taikymas
14 VAS „Verslo jungimai“	Standartas taikomas verslo jungimui, kai viena įmonė įgyja teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei; viena įmonė, ketindama tęsti kitos įmonės vykdytą veiklą, įsigyja tos įmonės turtą ar jo dalį ir prisiima išsipareigojimus ar jų dalį; reorganizuojamos įmonės prijungimo ar sujungimo būdu. Standartas skirtas nustatyti, kaip apskaitoje turi būti registruojamas ir finansinėse ataskaitose parodomas verslo jungimas.
15 VAS „Investicijos į asocijuotas įmones“	Standartas taikomas investicijų į asocijuotąsias įmones apskaitai, sudarant įmonės ir įmonių grupės finansines ataskaitas. Jis skirtas nustatyti investicijų į asocijuotąsias įmones registravimo investuotojo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.
16 VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“	Standartas nustato įmonių grupės, kurią sudaro patronuojančioji ir patronuojamosios įmonės, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo, investicijų į patronuojamąsias įmones apskaitos tvarką ir pateikimą įmonių grupės ir patronuojančiosios įmonės finansinėse ataskaitose
	
14 VSAFAS „Jungimai ir investicijos į“	Nustato subjektų jungimų apskaitą ir investicijų į viešojo sektoriaus subjektų asocijuotuosius pripažinimo, vertinimo,

asocijuotuosius subjektus“	registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus
15 VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“	Nustato konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo bei investicijų į kontroliuojamus subjektus apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus. Standartas taikomas viešojo sektoriaus subjektui, rengiančiam viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį

Sudaryta autorės remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

Reikėtų pažymėti, kad Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme nurodoma, kad nacionalinis ataskaitų rinkinys – tai ataskaitų rinkinys, kurį sudaro valstybės, visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo bei Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai ir jungtinis finansinių ataskaitų rinkinys, kurį sudaro visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, pateikti kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys. Pateiktos sąvokos turinys gali įnešti sumaišties dėl neišskirto konsolidavimo kriterijaus. Vis dėlto, vertinant šią sąvoką analogijos principu, galima teigti, kad šis (nacionalinio ataskaitų rinkinio) apibrėžimas atitinka įmonių grupės metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių apibrėžimą ir tuo vadovaujantis tvirtinti, kad tai, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, sudaromas konsoliduotųjų ataskaitų rinkinys.

Finansinės ataskaitos gali būti laikomos pagrindiniu visiems naudotojams prieinamu informacijos šaltiniu. Vertinant viešąjį ar privatų interesą, atskaitomybė yra vienas iš Naujojo viešojo valdymo koncepcijos postulatų. Finansinės ataskaitos yra pagrindinė įvairių naudotojų atskaitomybės priemonė (Nistor, Ștefănescu, 2012) tiek kalbant apie atskiras, tiek apie konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Manoma, kad kaupiamoji apskaita suteikia daugiau naudingos informacijos ir padidina vyriausybės skaidrumą, atskaitomybę ir palengvina jos veiklos vertinimą. Nors viešojo sektoriaus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimas turi daugybę pranašumų, yra nuomonių, kad konsoliduota atskaitomybė nėra geriausias vyriausybės apskaitos tvarkymo

pavyzdys. F.Milley (2002) pabrėžė, kad labai sunku įžvelgti kokią nors pridėtinę visos vyriausybės finansinės ataskaitos vertę, o D.S.L. Chow, C. Humphrey ir J. Moll (2007) bei R. Jones ir K. Lüder (2011) dar kategoriškesni – jie apskritai abejoja konsolidavimo viešajame sektoriuje verte, pabrėžia problemas, su kuriomis susiduria privatus sektorius diegdamas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo sistemą, sunkumus pritaikant konsoliduotos apskaitos techniką viešajame sektoriuje, ir nurodo didelę kaupiamosios apskaitos viešajame sektoriuje vertę. Galiausiai, V. Montesinos ir I. Brusca (2008) teigimu, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimas yra labai sunki užduotis, tam reikia labai daug laiko, tačiau tokios ataskaitos leidžia geriau suprasti vyriausybės finansinę padėtį.

Konsoliduotosios finansinės ataskaitos laikomos vienu iš svarbiausių ir tikriausiai pagrindiniu viešojo sektoriaus apskaitos reformų rezultatų (Muckutė, 2013), todėl daugelis vyriausybių mano, kad yra pakankamai priežasčių kuo greičiau pradėti rengti ir teikti tokias ataskaitas. Pagrindinė priežastis, kodėl buvo pradėtos rengti tokios ataskaitos, yra tikėjimas, kad viešieji finansai taps daug skaidresni, o viso viešojo sektoriaus finansinės ataskaitos parodys daug tikroviškesnį sektoriaus finansinės padėties ir veiklos rezultatų vaizdą. Tokios konsoliduotosios ataskaitos gali faktiškai patenkinti tiek vidaus, tiek išorės atskaitomybės poreikius, taip pat gali būti vertingu įnašu priimant sprendimus (Van der Hoek, 2005; Benito, Brusca, Montesinos, 2007; Müller, Berger, Bergmann, 2012; Ljungholm, 2015). Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemos kūrimo prielaidas galima suskirstyti į tris pagrindines grupes: teisinio reglamentavimo prielaidas (nustačiusias finansinių ataskaitų konsolidavimo pagrindą), institucinio identifikavimo prielaidas (leidusias identifikuoti, sugrupuoti ir atskirti kontroliuojančiuosius / konsoliduojančius ir kontroliuojamuosius / konsoliduojamuosius subjektus) ir organizacines prielaidas (nustačiusias, kaip, koku nuoseklumu, kokiais būdais ir konsolidavimo metodais turi būti siekiama rezultato – konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio). Pagrindinė konsoliduotųjų finansinių ataskaitų paskirtis yra patenkinti įvairiausių naudotojų poreikius ir supaprastinti viešojo

sektoriaus finansinės atskaitomybės sistemą. Taip pat galima išskirti ir kitus argumentus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų viešajame sektoriuje naudai, pvz., tokios ataskaitos parodytų išsamesnį viešojo sektoriaus kaip visumos (arba atskirų jos dalių) padėties ir veiklos rezultatų vaizdą, kurio negali parodyti kiekvieno viešojo subjekto grupę sudarančio subjekto atskira finansinė ataskaita; tokios ataskaitos suteiktų galimybę lyginti šalis (valstybes) tarpusavyje; tokias ataskaitas yra daug lengviau interpretuoti ir valdyti kuriant bendrą viso viešojo sektoriaus ekonominės padėties vaizdą; be to, tokios ataskaitos turėtų užtikrinti didesnę viešojo sektoriaus atskaitingumą. Tuo pat metu konsoliduotųjų viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų rengimas sukuria spręstinių problemų. Tai nepakankamas kontroliuojamųjų įmonių rengiamų finansinių ataskaitų homogeniškumas, viešajam sektoriui taikomi standartai turi skirtis nuo taikomų privačiam sektoriui, trūksta profesionalų, o prievolė rengti konsoliduotąsias ataskaitas nėra bendra.

1.4. Skirtingų sektorių subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso etapai ir nuoseklumas

Viešojo sektoriaus subjektų vykdomos konsolidavimo procedūros ir jų nuoseklumas iš esmės atitinka pelno siekiančių subjektų konsolidavimo procedūras. Nuo 2014 m. pradžios įsigaliojusi nauja 10-ojo TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ redakcija, nekeitė reikalavimų konsolidavimo procedūroms, todėl tai nedarė reikšmingos įtakos ir 6-ajam TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamų ūkio subjektų apskaita“. Atitinkamos nuostatos išliko 35-ajame TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė“. Nesikeitė ir 15-asis VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“ – konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose sujungiami panašūs grupės dalyvių finansinių ataskaitų elementų straipsniai, po to eliminuojami grupės dalyvių tarpusavio sandoriai ir rezultatai, abipusiai eliminuojamos investicijos ir atitinkamos nuosavybės dalys ir įvertinami nekontroliuojamoms dalims

tenkančios dalies pokyčiai. Konsoliduotosios viešojo sektoriaus subjektų grupės finansinės ataskaitos sudaromos laikantis šių, nuosekliai vykdomų konsolidavimo procedūrų (žr. 4 lentelę):

4 lentelė. Pelno siekiančių subjektų ir VSS grupių konsolidavimo procedūrų teorinis palyginimas

Pelno siekiančių subjektų grupė		Viešojo sektoriaus subjektų grupė	
Šaltiniai	<i>Konsolidavimo procedūros ir nuoseklumas</i>		Šaltiniai
LR įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas	Patronuojančios ir dukterinių įmonių finansinės ataskaitos sujungiamos nuosekliai sudedant analogiškų straipsnių sumas	Kontroliuojančiojo ir konsoliduojamų subjektų finansinės ataskaitos (finansinės būklės ataskaita, veiklos rezultatų ataskaita, pinigų srautų ataskaita, grynojo turto pokyčių ataskaita ir aiškinamojo rašto lentelės) sujungiamos eilutė po eilutės sudedant tų pačių straipsnių sumas	LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas
	Eliminuojami visi konsoliduojamų įmonių tarpusavio operacijų ir sandorių rezultatai (pajamos ir sąnaudos, įplaukos ir išmokos): įmonių grupei priklausančių įmonių dividendai, skirti kitoms tos grupės įmonėms, ar kitos tiesioginės išmokos, gautos paskirsčius dukterinių įmonių pelną, iš įmonių grupei priklausančių įmonių gautinos ir mokėtinos sumos, pelnas (nuostoliai), uždirbtas (patirti) iš įmonių grupei priklausančių įmonių tarpusavio sandorių, kuris balanse yra įskaičiuotas į turto ar įsipareigojimų vertę, ir pan.	Eliminuojamos visos ataskaitinio laikotarpio konsoliduojamų subjektų tarpusavio ūkinės operacijos	15-asis VSAFAS „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“
	Eliminuojama kiekvienos dukterinės įmonės, kurios finansinės ataskaitos konsoliduojamos, nuosavo kapitalo dalis, proporcinga šiai įmonių grupei priklausančių jos akcijų daliai, ir balansinė tų akcijų vertė įmonėse, kurios turi dukterinės įmonės akcijų	Eliminuojamos investicijos į prie VSS grupės priklausančius konsoliduojamus subjektus, šių investicijų nuvertėjimo sumos ir konsoliduojamų subjektų dalininkų kapitalas	6-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“
16-asis VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“			
10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“			

27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“	Kiekvienos dukterinės įmonės, kurios finansinės ataskaitos konsoliduojamos, nuosavo kapitalo ir ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) dalis, tenkanti akcininkams, kurie nėra tos įmonių grupės įmonės, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti išskirta ir parodyta kaip mažumos dalis	Kiekvieno VSS, kurio finansinės ataskaitos yra konsoliduojamos, grynojo turto ir ataskaitinių metų grynojo perviršio ar deficito dalį, tenkanti dalininkams, kurie nėra kontroliuojančiojo VSS grupės subjektai, konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti išskiriama ir rodoma kaip mažumos dalis	35-asis TVSAS „Konsoliduota finansinė ataskaitomybė“
---	---	---	---

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis lentelėje nurodytais šaltiniais

Teorinių konsolidavimo procedūrų lyginamoji analizė atskleidė, kad verslo subjektų ir viešojo sektorių subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo procesas iš esmės yra tapatus. Galima išskirti tris nuoseklius ir susijusius konsolidavimo etapus (žr. 23 pav.). Pirmame etape eilutė po eilutės sudedami konsoliduojamųjų subjektų finansinių ataskaitų duomenys ir gaunamas jungtinis (suminis) finansinių ataskaitų rinkinys. Šiame etape, lyginant skirtingų sektorių subjektų konsolidaciją, verta išskirti esminį skirtumą – verslo subjektų finansinių duomenų konsolidavimui būdingas horizontalaus konsolidavimo požymis, t. y. kontroliuojamosios (patronuojamosios) įmonės kontroliuojamoji (patronuojamoji įmonė) konsolidavimo tikslais tampa kontroliuojančiosios (patronuojančiosios) įmonės kontroliuojamoji (patronuojamoji) įmonė; antro, trečio ar žemesnio lygio kontroliuojančiosios įmonės konsolidavimo tikslais tampa vieno hierarchinio lygio. Jei įmonių grupėje yra kita įmonių grupė ar įmonių grupę sudaro kelios įmonių grupės, tai kiekviena grupė turi dispozityvią normą sudaryti atskiras įmonių grupių konsoliduotąsias ataskaitas. Bet net ir šiuo atveju ataskaitinio laikotarpio pabaigoje visų tokio darinio subjektų finansinių ataskaitų duomenys turi būti apjungiami laikantis horizontalaus duomenų jungimo taisyklės. O štai viešojo sektoriaus subjektų duomenų konsolidavimui būdingas horizontalus ir vertikalus požymiai, t. y. visi viešojo sektoriaus subjektai sudaro atskiras viešojo sektoriaus subjektų grupes, kuriose kontroliuojantieji viešojo sektoriaus subjektai rengia konsoliduotąsias viešojo sektoriaus subjektų grupės finansines ataskaitas, šios konsoliduotosios

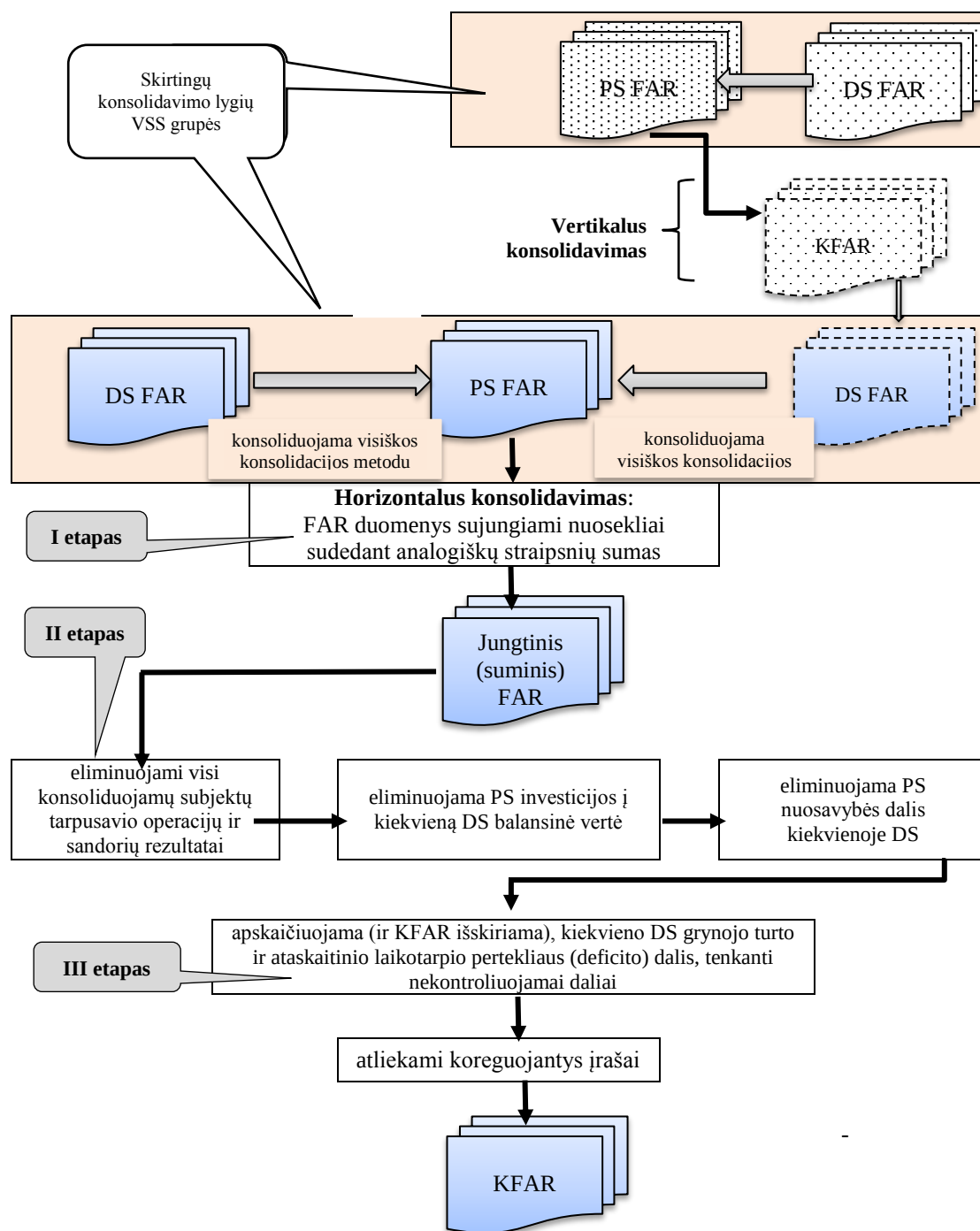
ataskaitos teikiamos aukštesnio lygio konsolidacijai (vertikalus konsolidavimas), o kontroliuojantysis viešojo sektoriaus subjektas atliekant aukštesnio lygio konsolidavimą keičia savo vaidmenį konsolidavimo procese – tampa kontroliuojamuoju viešojo sektoriaus subjektu. Kuo aukštesnis konsolidavimo lygis, tuo didesnė tikimybė, kad bus sudaromi menami viešojo sektoriaus subjektai, kuriuose kontroliuojančiojo viešojo sektoriaus subjekto funkcijas perims konsoliduojantysis viešojo sektoriaus subjektas, kuris nebūtinai yra ir kontroliuojantysis viešojo sektoriaus subjektas.

Antrajame etape eliminuojami visi grupės tarpusavio sandoriai ir jų rezultatai. Prekių ar paslaugų pardavimai grupės viduje yra dažnas reiškinys. Šių prekių ar paslaugų pardavimai bei pirkimai yra atskirai registruojami abiejų subjektų apskaitoje. Kadangi subjektų grupė yra vienas jungtinis ekonominis vienetas, jų tarpusavio pardavimai ir pirkimai turi būti eliminuojami per visą konsolidavimo proceso eigą. Metų pabaigoje kontroliuojamasis subjektas gali dalį pelno skirti dividendams. Kadangi visi grupės tarpusavio sandorių likučiai yra eliminuojami iš konsoliduoto balanso / konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos, tai atlikus su dividendų skyrimu susijusių likučių suderinimą, iš konsoliduotojo balanso / konsoliduotosios finansinės būklės ataskaitos reikės eliminuoti kontroliuojamųjų subjektų mokėtinus dividendus kontroliuojančiam subjektui ir kontroliuojančio subjekto gautinus dividendus iš kontroliuojamojo subjekto. Taip pat eliminuojamos kontroliuojančio subjekto investicijos į kontroliuojamo subjekto akcijas ir kontroliuojamo subjekto grynojo turto (nuosavo kapitalo) dalis įsigijimo datą. Pažymėtina, kad, rengiant nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, dar turi būti eliminuojamos mokesčių fondų ir valstybės socialinės apsaugos fondų 9-ajame VSAFAS „Mokesčių ir socialinių įmokų pajamos“ nustatytų mokesčių ir socialinių įmokų pajamos, gautinos mokesčių ir socialinių įmokų sumos ir pervestinos sumos konsoliduojamiems subjektams.

Trečiame etape apskaičiuojama ir konsoliduotame balanse / konsoliduotoje finansinės būklės ataskaitoje bei konsoliduotojo pelno (nuostolio) ataskaitoje / konsoliduotoje veiklos rezultatų ataskaitoje išskiriama nekontroliuojamajam

subjektui priklausanti (mažumos) dalis. Ši dalis atsiranda, jei įsigijusiajam subjektui priklauso ne 100 proc. kontroliuojamojo subjekto balsus suteikiančių akcijų (dalies). Jeigu investicijos į kontroliuojamąjį subjektą jo įsigijimo datą nebuvo lygios įsigyjamojo subjekto grynojo turto daliai, skirtumas gali būti pripažintas prestižu. Prestižo vertė kasmet, įprastai prieš sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas turi būti peržiūrima, siekiant įsitikinti, ar nėra prestižo vertės pasikeitimo požymių. Dar vienas viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo skirtumas siejamas su mažumos dalies apskaičiavimu. Konsoliduojamųjų VSS duomenys sujungiami visiškos (pilnos) konsolidacijos metodu. O štai kontroliuojamųjų ne VSS duomenys įtraukiami nuosavybės metodu (vadovaujantis 14-ojo VSAFAS nuostatomis). Jei VSS grupė ar skirtingų VSS grupių atskiri VSS kartu netiesiogiai kontroliuoja ne VSS, kai tik kontroliuojančiam VSS tenkanti kontroliuojamojo ne VSS dalis yra mažesnė nei 50 proc., tada nuosavybės metodas⁴ taikomas proporcingai kontroliuojančiam subjektui tenkančiai daliai. Tas VSS, kuris bendrai kontroliuoja ne VSS, bet dėl tik kų minėtų aplinkybių nekonsoliduoja ne VSS duomenų – investiciją į šį subjektą savo atskirose ir VSS grupės konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodo įsigijimo savikaina. Tokiu būdu žemesnio konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose mažumos dalis gali ir privalo būti išskaičiuota, tačiau aukščiausio konsolidavimo lygio konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose mažumos dalis „išnyksta“, nes nelieka pagrindinės mažumos dalies apskaičiavimo prielaidos (žr. 11 pav.).

⁴ Nuosavybės metodas – apskaitos metodas, kai investicija iš pradžių užregistruojama įsigijimo savikaina, o po to jos vertė koreguojama atsižvelgiant į investuotojui priklausančią investicijos grynojo turto / nuosavo kapitalo dalį. 6-asis TVSAS.



Čia: PS – kontroliuojantysis / konsoliduojantysis VSS subjektas; DS – kontroliuojamasis / konsoliduojamasis VSS subjektas; DS-DS – kontroliuojančio subjekto kontroliuojantysis VSS subjektas; FAR – VSS finansinių ataskaitų rinkinys; KFAR – VSS grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys.



– žemesnio konsolidavimo lygio VSS grupė



– VSS grupė

11 pav. VSS grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinė schema

Sudaryta autorės pagal 6-ąją TVSAS, 14-ąją VSAFAS, 15-ąją VSAFAS

Jei verslo subjektų grupės narys panašių sandorių ar įvykių panašiomis aplinkybėmis apskaitai taiko kitokią apskaitos politiką, negu yra taikoma konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, rengiant konsoliduotąsias finansines ataskaitas to grupės nario finansinės ataskaitos atitinkamai koreguojamos, siekiant užtikrinti, kad atitiktų grupės apskaitos politiką. Viešojo sektoriaus subjektų grupės narys tokią teisę (taikyti kitokią apskaitos politiką) turi tik gavęs Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidimą. Taigi teoriškai galimybė taikyti kitokią apskaitos politiką yra, tačiau praktiškai tai neįgyvendinama. Bet kuriuo atveju subjektas kontroliuojamojo subjekto duomenis į konsoliduotąsias finansines ataskaitas traukia nuo tos dienos, kai įgyja kontrolę, iki tos dienos, kai nustoja kontroliuoti kontroliuojamąjį subjektą. Konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms rengti naudojamos subjektų grupės finansinės ataskaitos turi būti parengtos tą pačią datą. Įmonių grupėse, kai kontroliuojančiosios (patronuojančiosios) įmonės ir kontroliuojamųjų (patronuojamųjų) įmonių atskaitinio laikotarpio pabaigos data skiriasi, kontroliuojamoji (patronuojamoji) įmonė konsolidavimo tikslais rengia tos pačios datos kaip kontroliuojančiosios (patronuojančiosios) įmonės finansinės ataskaitos papildomą finansinę informaciją, kad kontroliuojančioji (patronuojančioji) įmonė galėtų konsoliduoti kontroliuojamosios (patronuojamosios) įmonės finansinę informaciją, nebent to padaryti neįmanoma. Viešojo sektoriaus subjektų grupių dalyvių – viešojo sektoriaus subjektų finansinių metų pradžia ir pabaiga visada sutampa.

VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo procesą vertinant pagal analogiją su pelno siekiančių subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimu, reikia prisiminti, kad pastarajame sektoriuje išskiriamas pirminis ir antrinis (paskesnis) konsolidavimas. Pirminis konsolidavimas įprastai siejamas su verslo junginio, kai tarp įsigyjančiosios ir įsigyjamąsios įmonių atsiranda kontrolė, finansinių duomenų konsolidavimu įsigijimo datą. Tada verslo jungimo apskaitai turi būti taikomas pirkimo metodas, išskyrus atvejus, kai bendro pavaldumo įmonių verslo jungimas apskaitoje registruojamas įsigytosios įmonės turto ir įsipareigojimų balansines vertes pridėdant prie įsigijusiosios įmonės turto ir

įsipareigojimų balansinių verčių (3-asis TFAS, 14-asis VAS). Kaip jau buvo minėta, Lietuvos viešasis sektorius taip pat gali būti traktuojamas kaip tam tikras VSS junginys, kai tarp jo dalyvių yra kontroliuojančiųjų ir kontroliuojamųjų subjektų santykiai. Nuo 2010 m. pradžios įsigaliojęs reikalavimas viešojo sektoriaus apskaitai visa apimtimi taikyti VSAFAS nustatė ir tokių junginių apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo reikalavimus. Vadovaujantis ta logika, 2010 m. pradžia ir laikytina pirminio konsolidavimo data, o visų kitų ataskaitinių laikotarpių konsoliduotųjų ataskaitų sudarymas sietinas su paskesniojo konsolidavimo sąvoka.

Apibendrinus tai, kas pasakyta, pelno siekiančių subjektų ir viešojo sektoriaus subjektų junginių apskaitos ir finansinių ataskaitų konsolidavimo evoliucijoje galima išvelti daug paralelių – junginių finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimas siejamas su siekiu gauti kuo objektyvesnę finansinę informaciją, konsolidavimo apskaitos reformos ir su tuo susijusių apskaitos modernizavimo pokyčių generatoriai yra pokyčių propaguotojai, informacijos vartotojai ir informacijos gamintojai, tokie patys konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principai, pagrindinis požymis, indikuojantis poreikį konsoliduoti finansinių ataskaitų duomenis, –junginio dalyvių kontrolė, toks pat grupės subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo nuoseklumas, panašios pasirengimo vykdyti konsolidavimą ir konsolidavimo procedūros, konsolidavimas vyksta vadovaujantis teisės aktų (konkrečiu atveju – apskaitos standartų) patvirtintomis nuostatomis. Tačiau, autorės nuomone, reikia išskirti ir tam tikras jau pirminio vertinimo metu identifikuojamas ypatybes, būdingas (ar būdingesnes) tik viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimui. Nors konsolidavimo apskaitos reformos pokyčių generatoriai yra tie patys, vis dėlto viešojo sektoriaus subjektų tiek apskaitos, tiek konsolidavimo apskaitos pokyčių generatoriumi labiau tiktų įvardyti Tarptautinę buhalterijų federaciją (Valdybą), kuri, nors ir atstovauja pelno siekiančių subjektų apskaitą tvarkantiems asmenims, iškėlė iniciatyvą modernizuoti viešojo sektorių subjektų apskaitą. Abiejų sektorių apskaitos reformos ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo iniciatoriais įvardijami informacijos vartotojai. Tačiau pelno siekiančių

subjektų pagrindiniai informacijos vartotojai yra vidiniai, o viešojo sektoriaus subjektų atžvilgiu – išoriniai. Ir šiuo atveju verta išskirti tokius informacijos vartotojus, kaip antai EK, „Eurostat“. Savo ruožtu, tarp viešojo sektoriaus subjektų apskaitos reformos ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo informacijos gamintojų reikėtų išskirti tiesiogiai su konkrečių VSS nesusijusių informacijos gamintojų grupę, nebūdinga pelno siekiančių subjektams – VSAKIS (viešojo sektoriaus ataskaitų konsolidavimo sistemos) administratorius. Kaip jau buvo minėta, pagrindinė finansinių ataskaitų konsolidavimo prielaida siejama su junginių dalyvių kontrolės atsiradimo momentu. Kontrolė siejama su galia valdyti, naudos galimybe ir kontrolės ir galios valdyti ryšiu. Vis dėlto viešojo sektoriaus subjektų veikla dažnai nėra suderinama su materialios naudos juos įsteigusiems asmenims siekimu, o ir kontrolė gali būti laikina ir siejama išimtinai su finansinių ataskaitų konsolidavimo tikslu. Taigi viešojo sektoriaus subjektų grupę gali sudaryti ir viešojo sektoriaus subjektai (arba tik VSS), tarp kurių dalyvių nėra kontrolės. Tokių menamų junginių (subjektų grupių) sudarymas būdingas tik viešajam sektoriui. Kadangi viešojo sektoriaus subjektų, kurių duomenys turi būti konsoliduojami, imtis yra didelė, konsolidavimo tikslais visi viešojo sektoriaus subjektai suskirstyti į skirtingo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų grupes. Tokiems subjektams būdingas horizontalus ir vertikalus duomenų konsolidavimo lygiai, kuriuose žemesnio konsolidavimo lygio konsoliduotieji finansinių ataskaitų rinkiniai, pateikti į aukštesnį konsolidavimo lygį (vertikalus konsolidavimas), traktuojami kaip finansinių ataskaitų rinkiniai ir vėl konsoliduojami (horizontalus konsolidavimas), kol bus sudarytas nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys.

II. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO PROCESO TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Tyrimo metodikos architektūra

Mokslinių tyrimų literatūroje metodologija apibūdinama kaip tikrovės pažinimo teorija, kuri nagrinėja mokslinio mąstymo būdą, mokslinio pažinimo procesą, jų principus bei mokslinio tyrimo metodus ir techniką (Tidikis, 2003; Kardelis, 2007). Atliekamus mokslinius tyrimus būtina metodologiškai pagrįsti. Ankstesnėje disertacijos dalyje, siekiant sudaryti viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį, buvo naudojamas teorinis tyrimo metodas, kuriuo buvo apibendrinti ir agreguoti moksliniai faktai bei suformuotas modelio pagrindas, todėl praktinio tyrimo metu yra tikslinga taikyti empirinį tyrimą. Šiame darbo skyriuje atskleidžiamos tyrimo metodologijos tikslas yra išsiaiškinti disertacijos tyrimo procesą bei tyrimo metodų panaudojimo logiką. Disertacijos tikslui pasiekti pasirinkta tyrimo metodologija, į kurią įeina: temos formulavimas, tyrimo problemos aptarimas, tyrimo objekto apibūdinimas, tyrimo tikslo bei uždavinių nustatymas ir tyrimo proceso organizavimas.

- *Tyrimo tema:* Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo ir nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo proceso tobulinimas, konsolidavimo modelio sukūrimas ir pritaikomumo vertinimas.

- *Tyrimo problema:* kaip jau buvo minėta, šio darbo pirmojoje dalyje modernizuota viešojo sektoriaus subjektų apskaitos sistema sudarė prielaidų įgyvendinti viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo idėją. Tačiau šiuo metu veikianti finansinių ataskaitų konsolidavimo sistema apsiriboja tik į techniniu procesu, apimančiu finansinių ataskaitų ir kitų ataskaitų duomenų perkėlimą į viešojo sektoriaus ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą (VSAKIS); tai, kad nėra viešojo sektoriaus konsolidavimo modelio ir visas konsolidavimo procedūras apimančios metodologijos, mažina vartotojų / informacijos teikėjų konsolidavimo proceso, jo prasmės, jo elementų tarpusavio ryšių suvokimą, taip pat vartotojų iniciatyvumą, savarankiškumą, atsakomybę ir

didina klaidų tikimybę; paminėtos aplinkybės apsunkina konsolidavimo proceso bei konsoliduotų duomenų tikrinimo procedūras arba jas daro neįmanomas; situacija, kai nėra pakankamo ir tinkamo konsoliduotų duomenų teisingumo patvirtinimo, mažina ne tik išorinių informacijos vartotojų, bet ir pačių konsolidavimo apskaitos specialistų pasitikėjimą konsoliduotais duomenimis.

- *Tyrimo objektas:* viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo procesas.

- *Tyrimo tikslas:* identifikuoti viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo instrumentarijaus elementus, jų ryšius ir sudaryti konsolidavimo modelį.

- *Tyrimo uždaviniai:*

- Išanalizuoti ekspertų nuomones, įvertinti jų siūlymus dėl galimų ar tikėtinų modelio veikimo trikdžių ir modelio tobulinimo priemonių. Atsižvelgiant į ekspertų nuomonių analizę, atlikti siūlomo modelio funkcionalumo modifikavimą papildant jį naujomis galimybėmis, leisiančioms išplėsti modelio pritaikymo sritį.

- Išanalizuoti vidinių informacijos vartotojų – kaip atskirų konsolidavimo proceso dalyvių nuomones, identifikuoti galimus ar tikėtinus modelio veikimo trikdžius ar tobulinimo galimybes.

- Įvertinti tam tikrų konsolidavimo instrumentarijaus elementų įtaką siūlomam modeliui veikti.

- Pagrįsti arba paneigti suformuoto viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų konsolidavimo modelio tinkamumą.

- Patikrinti patobulinto modelio praktinį pritaikomumą atlikus respondentų apklausą. Išskirti ir apibendrinti kitus modelio ir konsolidavimo proceso tobulinimo pasiūlymus.

- *Tyrimo teiginiai:*

- Viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo prielaidas galima sugrupuoti į tris pagrindines grupes: teisinio reglamentavimo prielaidas, institucinio identifikavimo prielaidas ir organizacines prielaidas.

- Viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimui turi įtakos susiję elementai: proceso dalyviai - subjektai, konsolidavimo objektas – ataskaitos, apskaitoje taikomas kaupimo principas, reglamentavimas, informacijos vartotojai, konsolidavimo metodai ir būdai, konsolidavimo priemonės ir rezultatas.

- Konsolidavimo modelio aplinka yra visi elementai, o vieno elemento pasikeitimas nedelsiant daro įtaką ir kitiems elementams ir konsolidavimo schemos veikimui.

- Konsolidavimo modelio modernizavimas sietinas su siekiu struktūrinti konsolidavimo procesą, išgryninant konsolidavimo lygius, tai didintų informacijos homogeniškumą ir galėtų spartinti konsolidavimo procesą.

- *Tyrimo logika:* empirinis tyrimas atliekamas vadovaujantis 12 pav. pateikiama logine schema.

- *Tyrimo duomenų rinkimo metodai:*

1. Ekspertinė asmenų, ne mažiau kaip pastaruosius penkerius metus tvarkiusių viešojo sektoriaus subjektų apskaitą ir / arba aktyviai dalyvavusių reformuojant viešojo sektoriaus apskaitą, arba kontroliuojančių (audituojančių) viešojo sektoriaus apskaitos būklę, bei asmenų – apskaitos specialistų, vykdančių finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo procedūras ir / ar rengiančių konsoliduotąsias finansines ataskaitas, apklausa.

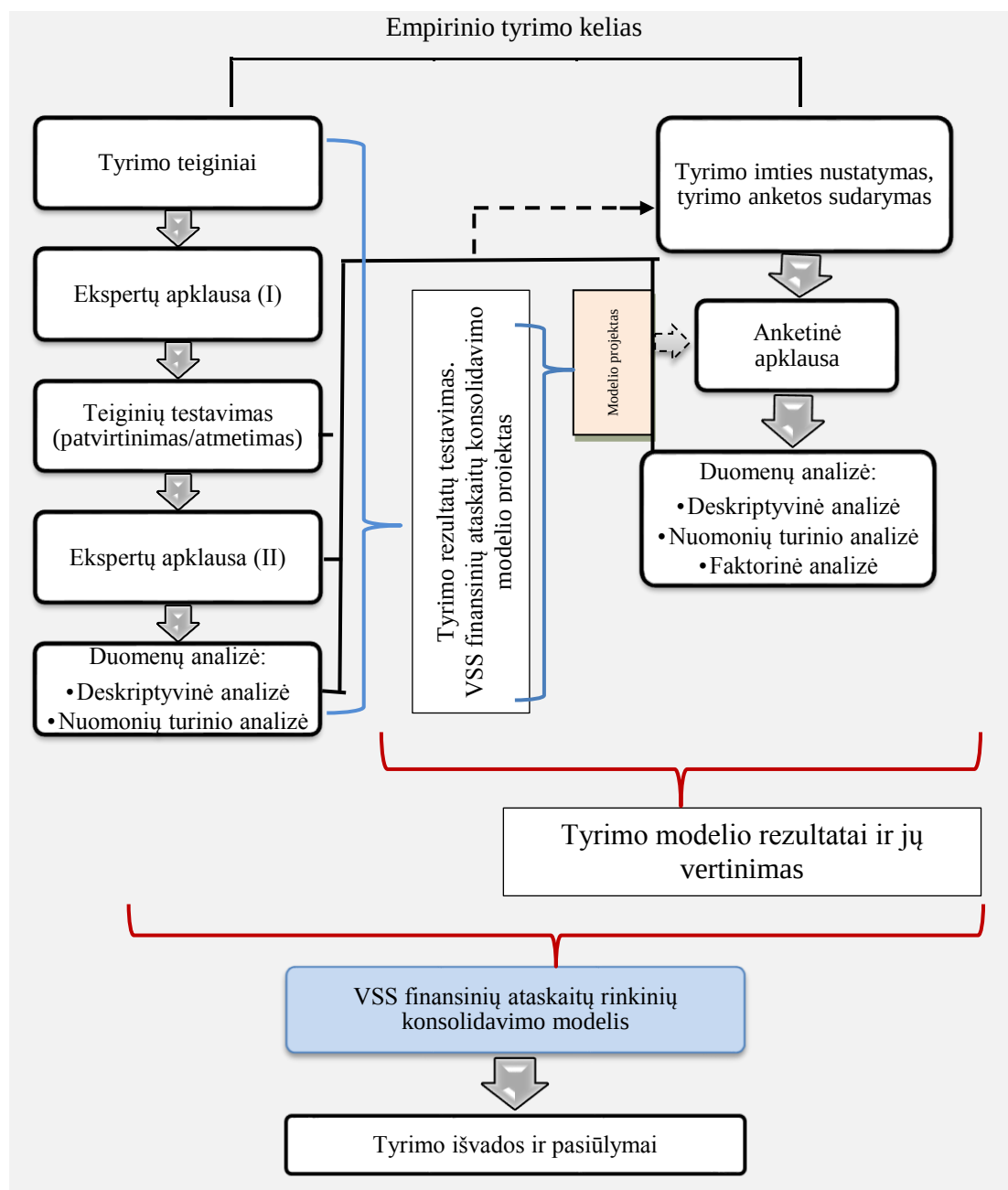
2. Anketinė viešojo sektoriaus subjekto darbuotojų, rengiančių konsoliduotąsias finansines ataskaitas (teikiančių duomenis VSAKIS, tvirtinančių duomenis VSAKIS), apklausa – empirinis tyrimas.

- *Tyrimo duomenų analizė:*

- Aprašomoji analizė. Ji buvo atliekama naudojant tokius metodus: pasirinktų atsakymų dažnio ir jų dažnumo procentinio pasiskirstymo skaičiavimą, vidurkių, svertinių vidurkių, standartinio nuokrypio nustatymą, vidurkių palyginimą, variacinę (dispersinę) analizę.

- Faktorinė analizė. Ji buvo atliekama, siekiant respondentams vertinti pateiktus teiginius sujungti į , susijusius vienetus – elementus.

○ Nuomonių turinio analizė. Ji buvo atliekama, siekiant objektyviai ir sistemingai identifikuoti specifines apibūdinančias nagrinėjamą procesą charakteristikas.



12 pav. Empirinio tyrimo loginė schema

Šaltinis: sudaryta autorės

• *Tyrimo duomenų analizės instrumentai:* anketinių apklausų duomenų analizė atlikta naudojantis kompiuterinėmis statistinėmis analizės ir

duomenų apdorojimo programomis „IIBM SPSS Statistics 19“ ir „IBM SPSS AMOS 19“. Faktoriinė analizė atlikta ir rodiklių reikšmės pagrįstos remiantis A. Bryman ir D. Cramer (2011), J. Schwarze (1993), K. L. Wuensch (2008) bei A. Field (2003) autorių literatūra apie duomenų analizę SPSS programa.

2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas

2.2.1. Ekspertinis vertinimas

Ekspertinis vertinimas suprantamas kaip procesų ar reiškinių, kurie tiesiogiai negali būti išmatuoti, kiekybinis įvertinimas. Vis dėlto atliekant ekspertinių vertinimų analizę naudojami ir kiekybiniai, ir kokybiniai metodai (Bryman, 1984; Glassner, Morenno, 1989). Socialiniuose moksluose ekspertinis vertinimas tampa vis svarbesnis tyrimo metodas, taikytinas tada, kai tyrėjui nėra prieinama istorinė informacija arba jos mastas ribotas, arba etiniai ar konfidencialumo aspektai neleidžia tyrėjui tiesiogiai dalyvauti nagrinėjant problemą (Yousuf, 2007). Ekspertinis vertinimas suprantamas kaip apibendrinta ekspertų grupės nuomonė, kuriai gauti taikomos specialistų – ekspertų žinios, patirtis ir intuicija. Ekspertinio vertinimo tikslas – žinių iš asmens, įvardijamo ekspertu, gavimo sisteminis organizavimas, kodavimas, struktūrinis perdirdimas ir interpretavimas naudojant loginius ir matematinius metodus (Sėrikovienė, 2013; Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt., 2009).

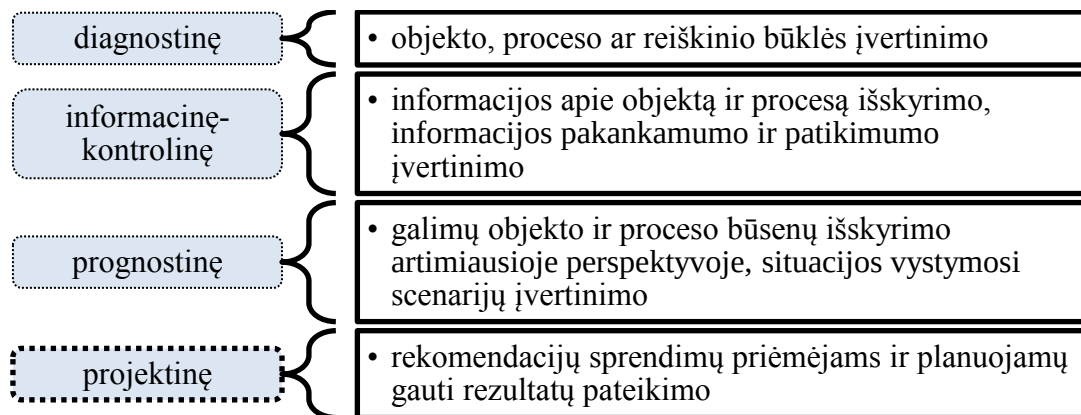
Šio tyrimo ekspertinio vertinimo metodologija grįsta šiomis prielaidomis:

- ekspertais pasirinkti asmenys, sukaupę didelį kiekį racionaliai apdorotos informacijos (turi daug žinių ir patirties), todėl pasirinkti asmenys gali būti kokybinės informacijos šaltiniu;
- ekspertai aktyviai dalyvavo kuriant ir / ar įgyvendinant viešojo sektoriaus subjekto apskaitą ;
- ekspertų grupės nuomonė nedaug skiriasi nuo tikrojo problemos sprendimo;

Pasirinkti intuityvūs ir loginiai problemų analizės metodai, kuriuos taikant siekiama išskirti ir išanalizuoti reikšmingiausius reiškinių ir procesų veiksnius.

Ekspertai analizavo įvairias: realias ir galimas versijas, jų elementus, vertino jų svarbą, tarpusavio ryšius, planavo ar teikė problemai spręsti reikalingų išteklių, sprendimo trukmės pasiūlymų.

Ekspertinis tyrimas organizuotas ir atliktas taip, kad atliktų tokias funkcijas (žr. 13 pav.):

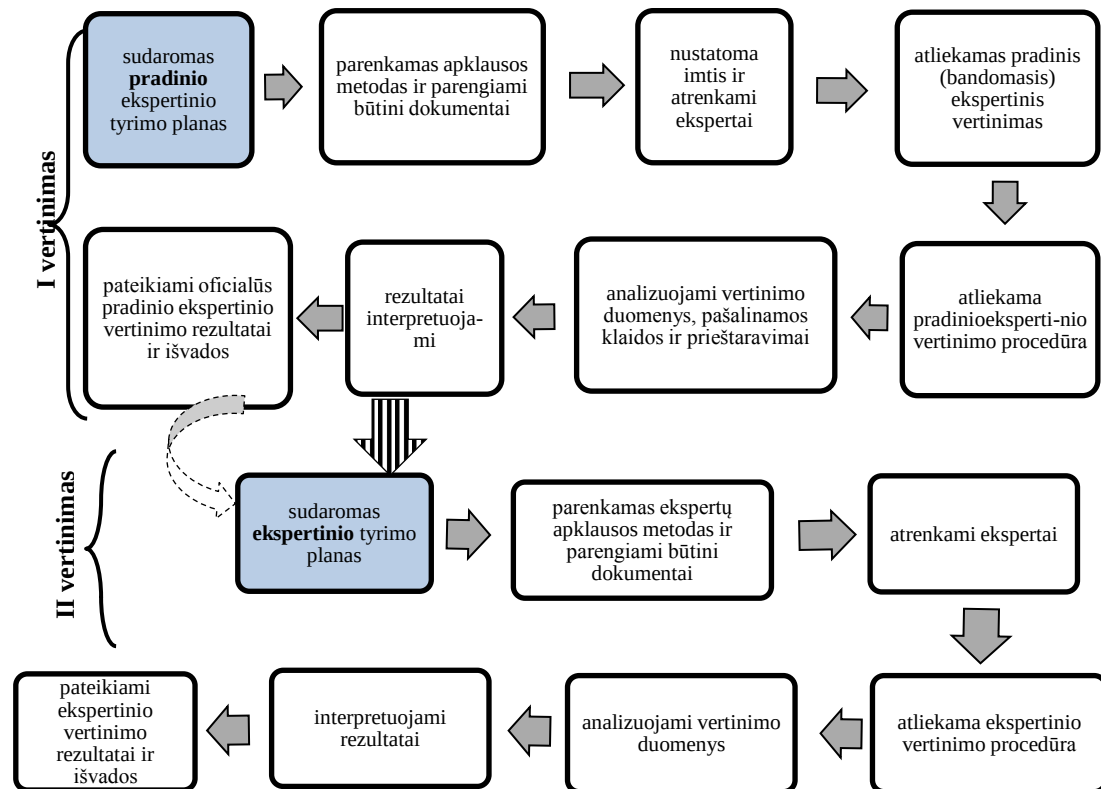


13 pav. Ekspertinio tyrimo funkcijos

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Sėrikovienė (2013), Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt.(2009), Meyer, Booker (2001)

Ekspertinio vertinimo metodu įprastai naudojamosi, kai tiriant mokslinę problemą ar procesą reikalingos specialiosios žinios ir gebėjimai formuluojant mokslines sąvokas, siekiant išsiaiškinti ar pateikti reiškinių kitimo prognozes (Meyer, Booker, 2001). Ekspertiniam vertinimui pasirinktas klasifikacijos pagal žinių šaltinį metodas (Augustinaitis, Rudzkienė ir kt., 2009) apėmė procesą, kai iš pradžių buvo studijuojama literatūra (dokumentai – strategijos, metodikos, teisės aktai, standartai ir kt.; specialioji literatūra – straipsniai, monografijos, knygos), o vėliau buvo kalbama su ekspertais. Vertinimo procesas apima tokias stadijas: mokslinės problemos formulavimas, retrospektyvinė jos apžvalga, tikslų ir uždavinių apibrėžimas, ekspertinio vertinimo metodo parinkimas ir ekspertų grupės sudarymas, vertinimo kriterijų nustatymas, pradinės ekspertinės informacijos gavimas, ekspertinio vertinimo suderinamumo analizė, ekspertinių vertinimų apibendrinimas ir prioritetiškumo

svorių teikimas. Skirtingi autoriai nurodo kelis pagrindinius vertinimo etapus (žr. 14 pav.).



14 pav. Ekspertinio vertinimo proceso nuoseklumas.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt. (2009), Ginevičius, Podvezko (2005)

Pasirinkta ekspertinio vertinimo metodologija grindžiama analitinio-hierarchinio vertinimo metodais, kai įvairiu hierarchijos lygiu kriterijams suteikiamas reikšmingumo svoris. Hierarchinė kriterijų struktūra sudaro dviejų ar daugiau lygių hierarchinį medį, kurio kiekviename lygyje yra vieno tipo kriterijų, atitinkančių tikslus, grupė. Pagal šį metodą problema išskaidoma į smulkesnes sudedamąsias dalis, o jos į dar smulkesnes. Tokiu būdu sudaroma hierarchinė struktūra. Šis metodas remiasi prielaida, kad žmogaus mąstymo struktūra yra hierarchinė. Kiekvienam kriterijui pritaikyta kokybinė balų skalė su nedideliu gradacijų skaičiumi. Tai palengvina ekspertų darbą bei padidina įverčių patikimumą ir pagrįstumą. Sistema sudaryta taip, kad apatinio lygmens kriterijų rinkinys atitiktų tokias sąlygas (Dzemyda G., Kurasova O., ... 2008):

- išsamumo (apimtų visus svarbius problemos aspektus);
- informatyvumo (jų informacija turi būti naudinga analizei);
- išdėstymo (būtų galimybė supaprastinti rezultatų įvertinimą, išskiriant tikslus ir uždavinius);
- nebūtų perteklinis (kriterijai nedubliuotų vienas kito).

Kiekviename hierarchiniame lygyje prioritetiškumas išreiškiamas kiekybine forma – svertiniais koeficientais (svoriais). Gauti svoriai toliau naudojami modeliuojant ar priimant sprendimus ir parenkant tinkamas technologijas.

Vertinant ekspertų suteikiamą informaciją, remtasi konceptualia prielaida, kad kompetentingas ekspertas prioritetiškumo variantus nustato subjektyviai (Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt., 2009). Veiksniai, galintys paveikti eksperto nuomonę, dažniausiai yra neatsitiktiniai, o susiję su kalbos daugiaprasmiškumu ir sąvokų formulavimo griežtumo stoka, todėl negali būti vertinami tikimybiniais ar statistiniais metodais. Taigi taikyti individualių vertinimų tikimybinis skirstinys nėra tikslinga. Pastaruoju metu vyrauja nuomonė, kad šiuo atveju geriau tinka matematiniai metodai, kuriuos siūlo neraiškiųjų aibių (fuzzy sets) teorija (Мелихов, Бернштейн ir kt., 1990). Pasirinktas tiesioginio objektų prioritetiškumo vertinimo metodas, kai prioritetas nustatomas pagal iš anksto žinomą skaitinę ar ranginę skalę. Gauti prioritetiškumo įverčiai sudaro aposteriorinę aibę, kurioje išmatuoti tiriami objektai.

Sudarant ekspertų grupę buvo remiamasi pagrindiniu kriterijumi: grupė turi būti pajėgi patikimai ir efektyviai išspręsti nagrinėjamą problemą. Ekspertu vadinamas specialistas, turintis tam tikros srities žinių ir patirties (lot. *expertus* – patyręs). Sprendžiant problemą svarbi profesionali eksperto kompetencija. Ekspertų kokybė vertinta kaip jo objektyvaus ir subjektyvaus statuso apibendrintas rodiklis arba suderinamumo koeficientas (žr. 1 formulę):

$$k = 1 - \frac{\eta}{\eta_{\max}} \quad [1]$$

čia η – vieno eksperto išsakytų prieštaringų vertinimų skaičius, o $\eta_{\max}$ – galimas didžiausias prieštaringų vertinimų skaičius.

Kai ekspertų yra tik du ($n = 2$), jų nuomonių suderinamumas tikrinamas ranginės koreliacijos koeficientais. Kai ekspertų daugiau nei du ($n > 2$), – konkordancijos koeficientu. Vienas iš dažniausiai naudojamų suderinamumo kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti, iki šiol išliko Kendall konkordancijos koeficientas (Sėrikovienė, 2013).

Ekspertų imtis sudaryta remiantis netikimybinės atrankos būdais. Dažniausiai pageidaujamos ekspertų savybės vertinamos kokybiškai – kompetencija, kūrybiškumas, mąstymo lankstumas, patikimumas, profesinis pripažinimas (Glassner, Moreno, 1989; Maxwell, 2012). Ekspertai buvo atrenkami konkrečiu tikslu, kad savo žiniomis prisidėtų prie tiriamos problemos sprendimo. Ekspertams iškelti reikalavimai buvo siejami tiek su jų kompetencija, patirtimi, tiek su profesiniu pripažinimu. Šiuo atveju, pasirenkant ekspertus buvo vadovautasi Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimu Nr.718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. gruodžio 9 d. įsakymo Nr. 1K-429 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų, kurie 2009 metų ataskaitų rinkinius rengia pagal viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą, sąrašo patvirtinimo“ nuostatomis. Vyriausybės nutarimu buvo sudaryta ir patvirtinta viešojo sektoriaus apskaitos sistemos reformos koordinavimo ir priežiūros komisija, o finansų ministro įsakymu nurodytos atrinktos institucijos, kurios anksčiau nei visi kiti viešojo sektoriaus subjektai buvo įpareigosios finansinei apskaitos tvarkyti bei finansinių ataskaitų rinkiniams sudaryti pradėti taikyti Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus (žr. 5 lentelę). Tuo buvo patvirtinta šių institucijų ir jų atstovų, atsakingų už apskaitos organizavimą ir rengimą, kompetencija ir profesinis pripažinimas.

5 lentelė. Ekspertų profesinio pripažinimo patvirtinimas

LRV 2005-06-29 nutarimas Nr. 718		LR fin.ministro 2008-12-09 įsakymas Nr.1K-429
VSS	Pareigybės	VSS
Finansų ministerija	finansų viceministras pagal finansų ministro nustatytą veiklos sritį	Vilniaus miesto savivaldybės administracija
Finansų ministerija	Apskaitos metodologijos departamento direktorius	Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
Ūkio ministerija	Finansų ir apskaitos skyriaus vedėjas	Ūkio ministerija
Teisingumo ministerija	Teisėkūros ir viešosios teisės departamento vyriausiasis specialistas	Susisiekimo ministerija
Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos	direktoriaus pavaduotojas	Lietuvos darbo birža ir jos teritoriniai padaliniai
Valstybinės ligonių kasos prie Sveikatos apsaugos ministerijos	direktoriaus pavaduotojas	Lietuvos nacionalinis dramos teatras
Lietuvos statistikos departamento Nacionalinių sąskaitų skyriaus vedėjo pavaduotojas	Nacionalinių sąskaitų skyriaus vedėjo pavaduotojas	
Lietuvos savivaldybių asociacijos atstovas	atstovas	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis nurodytais šaltiniais

Taigi, tikslinę ekspertų grupę reikėtų formuoti iš viešojo sektoriaus subjektų – Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Valstybinės ligonių kasų prie Sveikatos apsaugos ministerijos, Lietuvos statistikos departamento, Lietuvos savivaldybių asociacijos ir / arba savivaldybių, Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų

ministerijos, Lietuvos nacionalinio dramos teatro, Lietuvos darbo biržos ir / ar jos teritorinių padalinių atstovų: praktikų – tvarkančių apskaitą ir / ar sudarančių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, aktyviai dalyvavusių ar dalyvaujančių kuriant ir įgyvendinant viešojo sektoriaus apskaitą; teoretikų arba praktikų teoretikų, aktyviai dalyvavusių ar dalyvaujančių kuriant ir įgyvendinant viešojo sektoriaus apskaitą; praktikų kontrolierių, nuo 2010 metų vertinusių viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo procesą bei viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių teisingumą. Nėra tikslinga į ekspertų grupę kviesti kartu (ilgai) dirbančių ekspertų – jų nuomonės dažniausiai būna panašios; todėl į ekspertų grupę Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atstovą reikia įtraukti tik vieną kartą. Nėra tikslinga į ekspertų grupę įtraukti Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos atstovų, nes kuriant viešojo sektoriaus apskaitą jų dalyvavimas buvo siejamas su teisėkūros funkcijos įgyvendinimu, o patvirtinimo dėl profesinio pripažinimo kuriant, organizuojant ir įgyvendinant apskaitą nėra gauta.

Pasirinkus tikslinę auditoriją, kitas žingsnis – nustatyti ekspertų skaičių. Bendros metodikos, kaip nustatyti ekspertų skaičių, nėra. Vis dėlto rekomenduojama, kad ekspertų būtų ne mažiau kaip trys. Siekiant išlaikyti ekspertinio vertinimo tikslumą ir patikimumą, į ekspertų grupę rekomenduojama traukti ne mažiau kaip 5 ekspertus. Per didelis ekspertų skaičius taip pat nėra ekonomiškai. Pasak W. Brock, C. H. Hommes (1997), A. H. Мелихов, Л. С. Бернштейн ir kt. (1990), nustatant ekspertų kiekį, reikia vadovautis klasikine testų teorija, teigiančia, kad agreguotų sprendimų patikimumą ir priimančiųjų sprendimą skaičių sieja greitai slopstantis netiesioginis ryšys, o agreguotų ekspertinių vertinimų moduliuose su vienodais svoriais nedidelės ekspertų grupės sprendimų ir vertinimų tikslumas nenusileidžia didelės ekspertų grupės sprendimų ir vertinimų tikslumui (Schmitt, Westerhoff, 2015). Teigiama, kad gautų įverčių tikslumas pats didžiausias tampa 5–9 ekspertų grupėje, o jei atsiranda poreikis didinti vertinimo tikslumą, reikia ne didinti ekspertų skaičių, bet pasirinkti / rinkti aukštesnės kompetencijos ekspertus. Daugelio mokslininkų (Libby, Blashfiels, 1978; Лисецкий, 2006; Augustinaitis, Rudzkienė,

Petrauskas ir kt., 2009; Yousuf, 2007) nuomone, optimalus grupės dydis nuo 8 iki 10 ekspertų. Mažas (per mažas) ekspertų skaičius mažina ekspertizės procedūros kainą, bet ir rezultatų patikimumą.

Literatūroje teigiama (Мелихов, Бернштейн ir kt., 1990; Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt., 2009; Tidikis, 2003; Šerikovienė, 2013; Ginevičius, Podvezko, 2005), kad ekspertinis vertinimas grindžiamas prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui, todėl iš ekspertų grupės turi būti pašalinami ekspertai, kurių nuomonės skiriasi nuo daugumos. Taip, anot minėtų autorių, „atsisijojami“ nekvalifikuoti ekspertai ar ekspertai, atsitiktinai patekę į grupę. Netgi siauros srities specialistų nuomonės gali skirtis, todėl lieka rizika, kad į tą patį klausimą vienos srities specialistai pateiks skirtingus atsakymus. Realybėje absoliutus nuomonių sutapimas greičiau išimtis nei taisyklė. Kadangi atliekant ekspertinį vertinimą dalyvių diskusijos ir keitimasis nuomonėmis nėra numatytas, tai priimant sprendimą vadovaujamas daugumos nuomone, t. y. siekiama įsitikinti, kad būtų išreikštas ekspertų vertinimo bendrumas.

Kadangi ekspertų grupę sudarė daugiau nei du ekspertai, jų nuomonių suderinamumas buvo tikrinamas konkordacijos koeficientu apskaičiuotu lyginamųjų objektų rangavimo pagrindu. Vienas iš dažniausiai taikomų suderinamumo kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti, įvardijamas *Kendall'o* konkordacijos koeficientas (Kendall, 1970). Ekspertų vertinimų rezultatas yra matrica, $E = \| e_{ij} \|$ ($i = 1, \dots, m$; $j = 1, \dots, r$), čia m – lyginamų rodiklių skaičius, r – ekspertų skaičius. Pažymėtina, kad dispersiniam konkordacijos koeficientui skaičiuoti tinka tik ekspertų rodiklių rangavimas (Andriušaitienė, Ginevičienė ir kt., 2008). Todėl jau sudarant ekspertinio vertinimo anketą klausimai ekspertams formuoti taip, kad būtų galimybė atsakymus ranguoti. Bendroji individualaus eksperto suderinamumo kriterijaus sudarymo schema sudaryta iš kelių nuoseklių etapų, kai pradžioje buvo parinktas ekspertų nuomonių suderinamumo matas, nustatytas prieštaringų vertinimų „etaloninis“ modelis ir apskaičiuotas pasirinkto modelio mato skirstinys darant tam tikras prielaidas apie modelio parametrus.

Konkordacijos koeficiento skaičiavimo algoritmas. Skaičiuojant *Kendallo* konkordacijos koeficientą W (Kendall, 1970; Podvezko ir kt., 2014), pirmiausiai apskaičiuojamas rangų sumų vidurkis α (žr. 2 formulė):

$$\alpha = 0,5m(k + 1) \quad [2]$$

Tarkime, m skaičius ekspertų įvertino k skaičių alternatyvų. Tada ekspertų vertinimai ranguojami, t. y. vertinimo reikšmės keičiamos rangais, suformuluojamos H_0 ir H_A hipotezės (žr. 15 pav.) ir tikrinama, ar ekspertų vertinimai dera tarpusavyje. Konkordacijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1, čia 0 reiškia visišką nesuderinamumą, o 1 – visišką suderinamumą.



15 pav. Ekspertų nuomonių suderinamumo hipotezės

Šaltinis: sudaryta autorės pagal R. Ginevičius, V. Podvezko (2005), S. Šerikvienė (2013)

Nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma lygi (žr. 3 formulė):

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left(\sum_{i=1}^m x_{ij} - \alpha \right)^2 \quad [3]$$

čia m – ekspertų skaičius, o k – ekspertizės objektų skaičius.

Didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma, kuri gali būti tik visiškai sutampant ekspertų nuomonei, o nesant sutampančių rangų apskaičiuojama (Augustinaitis, Rudzkienė, Petrauskas ir kt., 2009) pagal 4 formulę:

$$S_{max}^2 = \frac{m^2 (k^3 - k)}{12} \quad [4]$$

Jei nėra sutampančių reikšmių, konkordacijos koeficientas gali būti skaičiuojamas pagal 5 formulę:

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

Kai yra sutampančių rangų, naudojama 6 formulė:

$$W = \frac{12 S^2}{m^2 (k^3 - k) - m \sum_{j=1}^m T_j} \quad [6]$$

5 ir 6 formulėse naudojami kintamieji:

W – konkordacijos koeficientas;

S – nuokrypio nuo rangų vidurkio suma;

m – ekspertų skaičius;

k – ekspertizės objektų skaičius;

T – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

Vis dėlto, siekiant optimalaus ekspertų nuomonės suderinamumo, darbo autorės nuomone, gali būti atsijoti ir originaliausi ekspertai, giliau nei kiti suvokiantys nagrinėjamą problemą ar turintys ir / ar galintys pasiūlyti netradicinį problemos sprendimo būdą. Tokiu būdu pastangos pasiekti didžiausią nuomonių suderinamumą gali skatinti sąmoningą vienpusį ekspertų parinkimą, kitų nuomonių, išskyrus tą vieną, kurią siekiama gauti, ignoravimą.

Ekspertai buvo pasirinkti remiantis jų patirtimi, profesine kompetencija, viešu pripažinimu, einamomis pareigomis. Ekspertinis vertinimas buvo atliekamas dviem etapais:

Pirmame etape (pradinio ekspertinio vertinimo metu) buvo siekiama išsiaiškinti, kokios konkrečios prielaidos ir veiksniai darė didžiausią įtaką viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo, viešojo sektoriaus apskaitos ir

ataskaitų konsolidavimui, tam, kad vėlesniame vertinimo etape tinkamai būtų priskirtas reikšmingumas disertacijos empirinio tyrimo metu išskirtiems viešojo sektoriaus instrumentarijos elementams, viešojo sektoriaus subjekto sąvokai, konsolidavimo proceso elementams, bei pateikta pastabų dėl šių ar kitų, ekspertų nuomone, kriterijų. Šio etapo metu taip pat buvo vertintas ekspertų nuomonės suderinamumas. Pradinio ekspertinio vertinimo anketos buvo pateiktos dešimčiai dalyvių. Tyrimo anketą užpildė septyni dalyviai (žr. 6 lentelę):

6 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo dalyviai

Ekspertas	VSS konsolidavimo lygmuo	Kompetencijos aspektai, svarbūs problemai nagrinėti				
		Pareigybinis statusas	Patirtis VSS apskaitos srityje		Patirtis konsoliduojant VSS finansines ataskaitas	Patirtis konsoliduojant pelno siekiančių subjektų finansines ataskaitas
			m.	iki __ m. / virš __ iki __ m. / daugiau nei __ m.		
1	I ir II	Apskaitos metodologijos padalinio vadovas	7	Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.		Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.
2	II	Apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias ataskaitas sudarančio padalinio vadovas	42	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
3	II	Apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias ataskaitas sudarančio padalinio vadovo pavaduotojas pagrindinis specialistas	25	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
4	II	Konsolidavimo procesą ir konsoliduotųjų ataskaitų teisingumą tikrinančio padalinio vadovė	12	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.		Iki 5 m.

5	III	Apskaitą tvarkančio padalinio vadovas	6	Daugiau kaip 5 iki 10 m.	Daugiau kaip 5 m.	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.
6	III	Apskaitą tvarkančio padalinio vadovas	15	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
7	Kita	Savivaldybių asociacijos atstovas, apskaitos specialistas	16	Daugiau kaip 15 m		

Šaltinis: sudaryta autorės

Pradinio ekspertinio vertinimo grupė buvo pasirinkta iš tikslinės viešojo sektoriaus subjektų grupės. Iš septynių ekspertų – penki yra viešojo sektoriaus apskaitą tvarkančio struktūrinio padalinio vadovai, vienas asmuo – atsakingas už apskaitos proceso, konsolidavimo proceso ir apskaitos duomenų tikrinimą (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos vadovas – savivaldybės kontrolierius) ir vienas ekspertas apskaitos specialistas praktikas teoretikas, pastaruosius dešimt metų dirbantis Lietuvos savivaldybių asociacijoje ir dalyvavęs kuriant viešojo sektoriaus apskaitos koncepciją nuo 2005 metų ir atstovaujantis gausiausiai viešojo sektoriaus subjektų grupei – savivaldybėms kaip konsoliduojančioms subjektus ir jų konsoliduojamus viešojo sektoriaus subjektus (daugiau kaip 77 proc. visų viešojo sektoriaus subjektų).

Pirmo etapo ekspertinis vertinimas atliktas 2015 m. balandžio mėnesį. Iš pradžių ekspertams anketos buvo pateiktos asmeniškai. Pradinio ekspertinio vertinimo klausimai – apskaitos modernizavimo bei finansinės apskaitos ir atskaitomybės konsolidavimo prielaidos ir veiksniai identifikuoti atsižvelgiant į išnagrinėtuose moksliniuose šaltiniuose išskirtus ir pirmojoje šio darbo dalyje aprašytus veiksniai. Prielaidos koreguotos įvertinus viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo analizės rezultatus (Nacionalinis finansinių ataskaitų ..., 2013; 2014; 2015). Taip pat papildytos, atsižvelgiant į 2013 m. gegužės 29–30 d. EK vykusios tarptautinės konferencijos dėl Europos viešojo sektoriaus standartų taikymo metu išsakytas tezes bei įvertinus Lietuvai atstovavusio dalyvio pranešimo teiginius (Report from the Commission ...;

Radermader; Van Rompuy; Muckutė, 2013). Asmeninių susitikimų metu buvo pristatytas tyrimo tikslas, paaiškinta tyrimo logika ir aptarti su anketa pildant galintys kilti klausimai, išklausa pirminė nuomonė. Apibendrinus išsakytus siūlymus, apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui turintys (turėję) įtakos veiksniai sugrupuoti į tris grupes, veiksniai patikslinti. Patikslintos anketos išsiųstos elektroniniu paštu. Atsakymai pateikti / gauti elektroniniu paštu.

Antru ekspertinio vertinimo etapu anketos buvo pateiktos dvidešimt penkiems specialistams, priklausantiems išplėstai savivaldybėms atstovaujančių viešojo sektoriaus subjektų tikslinei grupei. Tyrimo anketą sutiko užpildyti trylika specialistų. Viena anketa užpildyta ne visai, o du ekspertai atstovavo patįstam pačiam viešojo sektoriaus subjektui, todėl, siekiant ekspertų nuomonės nepriklausomumo, pasirinktas vienas iš dviejų ekspertas. Taigi atliekant ekspertinį vertinimą dalyvavo vienuolika asmenų (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. Ekspertinio vertinimo dalyviai

Ekspertas	VSS konsolidavimo lygmuo	Kompetencijos aspektai, svarbūs problemai nagrinėti				
		Pareigybini statusas	Patirtis VSS apskaitos srityje		Patirtis konsoliduojant VSS finansines ataskaitas	Patirtis konsoliduojant pelno siekiančių subjektų finansines ataskaitas
			m.	iki __ m. / daugiau kaip __ iki __ m. / daugiau nei __ m.		
1	I ir II	Apskaitos metodologijos padalinio vadovas	7	Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.		Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.
2	II	Apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias ataskaitas sudarančio padalinio vadovas	35	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
3	II		42	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
4	II		16	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	daugiau kaip 5 m. iki 10 m.
5	II		39	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	

6	II		14	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
7	II	Konsolidavimo procesą ir konsoliduotųjų ataskaitų teisingumą tikrinančio padalinio vadovė	7	Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.		Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.
8	III	Apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias ataskaitas sudarančio padalinio vadovas	32	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
9	III		6	Daugiau kaip 5 m. iki 10 m.	Daugiau kaip 5 m.	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.
10	IV		16	Daugiau kaip 15 m.	Daugiau kaip 5 m.	
11	IV		11	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.	Iki 5 m.	Daugiau kaip 10 m. iki 15 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo anketos duomenis

Iš paminėtų – 1, 3 ir 9 ekspertai dalyvavo ir pirmo ekspertinio vertinimo metu. Skirtingi kiekvieno ekspertinio vertinimo tikslai eliminavo nuomonės neobjektyvumo riziką iki minimalios. Pasirinkti ekspertai dirbo atskirai. Toks būdas taip pat padėjo išvengti autoritetų nuomonės įtakos. Grupę sudarė: I ir II konsolidavimo lygiui atstovaujantys 7 viešojo sektoriaus subjektų atstovai, vienas iš jų praktikas metodologas, o vienas kontroliuojantysis, penki tiesiogiai dalyvaujantys organizuojant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą ir juos įgyvendinant; trys trečiojo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų atstovai, tiesiogiai dalyvaujantys apskaitą organizuojant ir įgyvendinant; du – ketvirtojo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų atstovai, tiesiogiai dalyvaujantys apskaitą organizuojant ir įgyvendinant. Toks ekspertų pa(si)skirstymas buvo tikslingas, siekiant ekspertinio vertinimo nuomonės visapusiškumo bei visos viešojo sektoriaus subjektų sistemos atstovavimo.

Atrinktiems ekspertams pateikta anketa (žr. 3 priedą), sudaryta iš 15 klausimų: šeši pirmi klausimai skirti eksperto profesiniams gebėjimams apibūdinti, iš aštuonių tiriamosios dalies klausimų septyni išreikšti teiginiais 5 balų *Likert* skalėje, ir vienas atviro tipo klausimas. Antrojo etapo ekspertinis vertinimas atliktas 2015 m. birželio – liepos mėnesiais. Ekspertams anketos buvo išsiųstos suasmenintu elektroniniu paštu. Atsakymai pateikti / gauti elektroniniu paštu. Iš viso atliekant ekspertinį vertinimą pakviesti dalyvauti 35 asmenis, sutiko dalyvauti aštuoniolika (51,43 proc. pakviestųjų), atrinkta tinkamų septyniolika anketų (ekspertų), tai sudaro 48,17 proc. pakviestųjų. Galima pažymėti, kad pasirinkti ekspertai atstovauja skirtingiems viešojo sektoriaus subjektams, visi yra vadovai arba vadovaujantys specialistai, viešai pripažinti apskaitos srities specialistai praktikai (ir teoretikai), aštuoni iš jų deklaravo turintys patirties ir pelno siekiančių subjektų apskaitos konsolidavimo srityje.

2.2.2. Anketinė apklausa

Siekiant atlikti sukurto viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio praktinio pritaikymo galimybių analizę (pritaikomumo vertinimą), naudotas apklausos būdas. Apklausa – vienas iš dažniausiai naudojamų socialiniuose tyrimuose kiekybinių duomenų rinkimo metodų. Tai metodologiniais principais, taisyklėmis ir procedūromis pagrįstas duomenų rinkimo metodas, reikalaujantis nemažai žinių, patirties ir pasirengimo (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014). Tai duomenų rinkimo technika, kurią naudodami respondentai tuo pačiu ar artimu jiems laiku atsako į raštu arba žodžiu pateiktus klausimus (Luobikienė, 2000). Anketinės apklausos būdas pasirinktas, siekiant įvertinti parengto viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo modelio racionalumą ir pritaikomumą.

Statistiniuose tyrimuose informacija apie tiriamą visumą dažniausiai yra kaupiama tam tikros atrankos būdu, kurios pasirinkimas ir jos tikslingumas tiesiogiai turi įtakos ir atliekamo tyrimo rezultatams. Būtent dėl šios priežasties

visumos elementai pasirinkti neatsitiktinės atrankos būdu, t. y. apklausai pasirinkti respondentai iš vidinės informacijos vartotojų grupės. Šios grupės dalyviai įvardijami ir kaip vieni iš viešojo sektoriaus jungimų apskaitos (konsoliduotos apskaitos) modernizavimo pokyčių generatorių priklausančių informacijos gamintojų grupei (žr. 5 pav.) – tai viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarkantys ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarantys asmenys.

Planuojant apklausos tyrimą, svarbu pagrįstai nuspręsti, kiek reikia apklausti respondentų, koku būdu juos parinkti ir įtraukti į tyrimą. Taigi pirmiausiai reikia nustatyti ir apibūdinti tyrimui aktualių vienetų visumą – populiaciją. Paskui nustatyti imtį – populiacijos dalį, atrinktą tirti.

Tyrimo populiacija:

Viešojo sektoriaus subjektus sudaro: valstybė; savivaldybės; biudžetinės įstaigos; valstybės, savivaldybių ir BĮ kontroliuojamos sveikatos priežiūros VĮ, kontroliuojamos aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų institutai, kurių teisinė forma yra VĮ, kontroliuojamos bendrojo ugdymo mokyklos, profesinio mokymo įstaigos, kurių teisinė forma yra VĮ, kontroliuojamos socialinės globos ir (arba) socialinių paslaugų įstaigos, kurių teisinė forma yra VĮ. Taip pat šių VĮ kontroliuojamos sveikatos priežiūros VĮ, aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų institutai, bendrojo ugdymo mokyklos, profesinio mokymo įstaigos, socialinės globos ir (arba) socialinių paslaugų įstaigos, kurių teisinė forma yra VĮ; VSS kontroliuojamos programų ir projektų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, įskaitant ES finansinės paramos, tarptautinės finansinės paramos ir kitas lėšas, administravimo funkcijas atliekančios įstaigos, kurioms galimybė gauti šias lėšas numatyta jų veiklos sritį reglamentuojančiuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose ir kurių teisinė forma yra VĮ; VĮ Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija; išteklių fondai ir mokesčių fondai.

Kaip teigiama Nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinyje už metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 d., bei Nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinyje už metus, pasibaigusius 2013 m. gruodžio 31 d., viešojo sektoriaus

subjektų skaičius nėra pastovus ir svyruoja apie 4 tūkst. subjektų (žr. 8 lentelę). Nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinį parengė Lietuvos Respublikos finansų ministerija, atlikusi biudžetinių įstaigų, viešųjų įstaigų, pagal Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskiriamų prie viešojo sektoriaus subjektų (sveikatos priežiūros viešosios įstaigos, aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų institutai, profesinio mokymo įstaigos, bendrojo lavinimo mokyklos, socialinės globos įstaigos ir kt. subjektų, kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga), valstybės, savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo administruojamų mokesčių ir išteklių fondų, kurie pagal Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo nuostatas yra laikomi viešojo sektoriaus subjektais, konsolidavimo procedūras.

8 lentelė. Tyrimo populiacija – VSS, kurių duomenys konsoliduojami

Viešojo sektoriaus subjektai:	2012 m. pab.	2013 m. pab.	2014 m. pab.
Biudžetinių įstaigų	3540	3452	3401
Viešųjų įstaigų	352	349	335
Mokesčių ir išteklių fondų ⁵	146	146	146
Iš viso:	4038	3947	3882

Šaltinis: sudaryta autorės vadovaujantis Nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinių už finansinius metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 d., 2013 m. gruodžio 31 d. ir 2014 m. gruodžio 31 d., duomenimis

VSS sudarančių tyrimo populiacija per metus nuo 2012 m. gruodžio 31 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. sumažėjo 2,3 proc., o per 2014 metus sumažėjo dar 2,7 procento. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 2 straipsnio 22 dalies pakeitimu, viešojo sektoriaus subjektams taip pat priskirtos programų ir projektų, finansuojamų iš valstybės

⁵ Toliau tekste: pinigų fondai.

biudžeto, įskaitant Europos Sąjungos finansinės paramos, tarptautinės finansinės paramos ir kitas lėšas, administravimo funkcijas atliekančios įstaigos, kurioms galimybė gauti šias lėšas numatyta jų veiklos sritį reglamentuojančiuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose ir kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga, bei viešoji įstaiga Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija. Tačiau paminėti subjektai savo apskaitą pagal VSAFAS pradėjo tvarkyti nuo 2015 metų, todėl jų finansinių ataskaitų rinkiniai (jų duomenys) į aktualiausių nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinį už 2014 finansinius metus nebuvo įtraukiami. Įvardyta populiacija yra pakankamai didelė, todėl visuminės atrankos taikymas yra įmanomas, tačiau tokios apklausos sąnaudos būtų didžiulės, o surinktus duomenis apdoroti būtų sunku. Kita vertus, suformavus reprezentatyvią imtį, iš jos rezultatų taip pat galima daryti patikimas išvadas apie visą populiaciją.

Tyrimo imtis:

Kaip jau buvo minėta, tyrimo populiaciją sudaro 3882 viešojo sektoriaus subjektai (2014 m. pabaigos duomenimis). Siekiant vieningo, visa apimančio VSS grupės finansinių ataskaitų rinkinių duomenų sujungimo, buvo sudaryta ir patvirtinta konsolidavimo schema. Ji sudaryta tokiu būdu, kad finansinės ataskaitos būtų konsoliduojamos nuosekliai pagal atskirus konsolidavimo lygius, išlaikant principą „iš apačios į viršų“ ir pradedant konsolidaciją nuo IV ir žemesnio lygio finansinių ataskaitų iki I lygio konsoliduotų ataskaitų rinkinio – nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio. Tokiu pačiu principu, pagal konsolidacijos lygius, galima hierarchizuoti ir visus viešojo sektoriaus subjektus. Išimtis susijusi tik su jau minėta I lygio konsoliduota ataskaita – nacionaliniu finansinių ataskaitų rinkiniu ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniu – šiuos ataskaitų rinkinius pavesta rengti Lietuvos Respublikos finansų ministerijai. II konsolidacijos lygio finansines ataskaitas, išskyrus minėtą išimtį, taip pat rengia 60-ies savivaldybių, Valstybinis socialinio draudimo fondas, Privalomojo sveikatos draudimo fondas – iš viso 62 viešojo sektoriaus subjektai. Tam, kad parengtų savo konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius, minėtieji viešojo sektoriaus subjektai turi konsoliduoti jų

kontroliuojamus viešojo sektoriaus subjektų, kurių teisinė forma viešoji įstaiga, ir šių viešųjų įstaigų kontroliuojamus viešojo sektoriaus subjektus, kurių teisinė forma viešoji įstaiga, finansinių ataskaitų duomenis. Tačiau viso viešojo sektoriaus mastu viešojo sektoriaus subjektų, rengiančių konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius, nėra daug. Vadovaujantis 2015 m. sausio 29 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr.1K-044 patvirtintu VSS grupių sudėties, lygių sąrašu, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius turi rengti 106 viešojo sektoriaus subjektai, iš jų Lietuvos Respublikos finansų ministerija rengia trijų lygių KFAR. Taigi visus 3882 viešojo sektoriaus subjektus galima išskirstyti į stratas (sluoksnius) dviem būdais – išskiriant konsoliduojančius (jų bus 104 vienetai) ir konsoliduojamuosius viešojo sektoriaus subjektus. Savo ruožtu 104 viešojo sektoriaus subjektus dar galima stratifikuoti pagal konsolidavimo lygį (žr. 9 lentelę).

9 lentelė. VSS finansinių ataskaitų už metus, pasibaigusius 2014 m. gruodžio 31 d., konsolidavimo lygiai ir mastas

I lygio	II lygio VSS			III lygio VSS			IV lygio VSS			V lygio VSS	Iš viso:
KFAR	Institucijų:	KFAR	FAR	KFAR	FAR	Iš viso:	KFAR	FAR	Iš viso:	FAR	
NFAR	Valstybės	1		21	91	112	17	433	450	169	
	VSDF	1		2		2		26	26		
	PSDF	1		2		2		12	12		
	Privatizavimo fondo		1								
	Garantinio fondo		1								
	Rezervinio (stabilumo) fondo		1								
	IAEENF ⁶		1								
	Savivaldybės	60			3143						

⁶ Valstybinės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatacijos nutraukimo fondas

Konsoliduojantieji VSS	63		25			17				106
Konsoliduojamieji VSS		4		3234			471		169	3878
1	Iš viso:	67			3259			488	169	3984

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Nacionalinio finansinių ataskaitų ... (2015)
ir 2015 m. sausio 29 d. LR finansų ...(2015)

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, įvertinus pagrindinį anketinės apklausos tikslą, imčiai nustatyti būtų tikslinga taikyti stratifikuotos (sluoksninės) atrankos (angl. *stratified sampling*), turinčios paprastosios atsitiktinės atrankos (angl. *simple random sampling*) požymių, tikimybinės atrankos būdą. Visi populiacijos elementai gali būti suskirstyti į homogeniškas grupes (stratas arba sluoksnius) pagal tam tikrą požymį – viešojo sektoriaus subjekto vaidmenį konsoliduojant. Kiekvienoje homogeniškoje stratoje, vadovaujantis paprastosios atsitiktinės atrankos būdu, atrenkamas atitinkamas elementų skaičius, kuris atitiktų tos stratos elementų proporciją populiacijoje. Stratifikuota atranka šiuo atveju užtikrintų didesnę tam tikrų požymių reprezentatyvumą, nors atrankos procesas ir tampa sudėtingesnis.

Atrankinio tyrimo rezultatai visada turi didesnę ar mažesnę neapibrėžtumą, kuris mažėja didinant atrankos apimtį. Svarbiu empirinio tyrimo uždaviniu tampa nustatyti minimalų atrankos dydį. Siekiant didesnio patikimumo, norint sužinoti, kiek reikia apklausti respondentų, kad iš jų nuomonės būtų galima spręsti apie visumą, skaičiavimai atlikti taikant keletą formulų.

Tyrimo imtis nustatyta remiantis Paniotto formule (Kardelis, 2002; Valackienė, 2004):

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}} \quad [7]$$

čia:

n – imties dydis;

Δ – imties paklaidos dydis;

N – populiacijos dydis (generalinis visumos dydis).

Kai populiacijos dydis žinomas, imties dydžiui nustatyti tikslinga taikyti 8 formulę (Schwarze, 1993; Rudzkienė, 2005):

$$n = \frac{N \times z^2 \times p \times q}{\varepsilon^2 (N - 1) + z^2 \times p \times q} \quad [8]$$

čia :

N – populiacijos dydis;

z – standartizuoto normaliojo skirstinio reikšmė, atitinkanti norimą pasiklovimo lygmenį;

p – numatoma įvykio baigmės tikimybė, kad nagrinėjamas požymis pasireikš tiriamoje populiacijoje;

q – tikimybė, kad nagrinėjamas požymis nepasireikš tiriamoje populiacijoje ($q = 1 - p$);

ε – pageidautinas tikslumas, atspindintis paklaidos dydį

V. Dikčius (2003) siūlo populiacijų iki 50 000 (penkiasdešimties tūkstančių) imties dydžio nustatymo skaičiavimui taikyti tokią formulę (žr. 9 formulę):

$$n = \frac{p (1 - p)}{\frac{e^2}{z} + \frac{p (1 - p)}{N}} \quad [9]$$

čia :

N – populiacijos dydis;

z – standartizuoto normaliojo skirstinio reikšmė, atitinkanti norimą patikimumo (pasiklovimo) lygmenį;

e – atrankos paklaida;

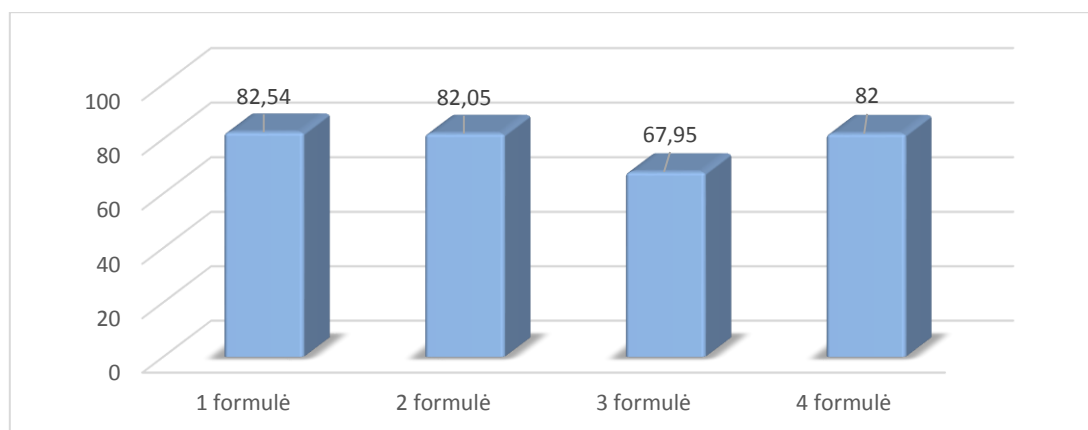
p – visumos proporcijos, kurios atitinka dominančias charakteristikas.

Statistiniuose tyrimuose informacija apie tiriamąją visumą dažniausiai kaupiama tam tikros atrankos būdu, kurios pasirinkimas ir jos tikslingumas tiesiogiai turi įtakos atliekamo tyrimo rezultatams. Taigi, nors konsoliduojant

viešojo sektoriaus subjektų finansines ataskaitas dalyvauja 3 882 viešojo sektoriaus subjektai, kaip jau buvo minėta, tik 104 viešojo sektoriaus subjektai rengia konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius (konsoliduojantieji viešojo sektoriaus subjektai). Taigi iš bendro populiacijos skaičiaus galima išskirti tyrimui svarbią subjektų grupę. Ši grupė dar skirstytina į stratas (sluoksnius):

- 62 viešojo sektoriaus subjektus, sudarančius II lygio konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius, iš jų vienas sudaro ir I lygio, ir III lygio konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį;
- 25 viešojo sektoriaus subjektai sudaro III lygio konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius;
- 17 viešojo sektoriaus subjektų sudaro IV lygio konsoliduotuosius finansinių ataskaitų rinkinius.

Remiantis pateiktomis formulėmis (7, 8 ir 9) bei internetine skaičiuokle, gaunami imties dydžiai, vaizduojami 16 paveiksle. Skaičiuojant imties dydžius, naudota tikslinės grupės populiacijos dydžio reikšmė – 104 subjektai; pasirinkta konservatyviausia reikšmė, kad požymis pasireikš populiacijoje – 0,5; standartizuota normaliojo skirstinio reikšmė 95 proc., patikimumo koeficientas nustatytas naudojant standartizuotas koeficiento nustatymo lenteles ir yra 1,96; atrankos paklaida – 0,05.



16 pav. Imties dydžio nustatymo rezultatai

Šaltinis: sudaryta autorės

Iš pateikto paveikslo matoma, kad trimis atvejais iš keturių populiacijos imtis, reikalinga 95 proc. patikimumo rezultatams užtikrinti, rodo vidutiniškai 82 reikalingų apklausti respondentų skaičių. Ir tik 3 formulė rodo beveik 20 proc. mažesnę, 68 vnt. reikiamų apklausti respondentų imtį. Naudojant mažesnio patikimumo, nei pirmiau nurodyta parametrus, 95 proc. patikimumas su 10 proc. paklaida gali būti pasiekiamas apklausiant nuo 10 iki 59 (10,4; 59,04; 37,30; 50) respondentų. Organizuojant anketinę apklausą, užsibrėžtas 95 proc. su 5 proc. imties paklaida lygis. Tačiau, įvertinus, kad populiacija yra labai homogeniška (t. y. numatoma, kad didesnę dalis populiacijos į tyrimo klausimą atsakytų vienodai), norimam tikslumui pasiekti pakaktų ir mažesnio imties tūrio – 95 proc. patikimumas su 10 proc. imties paklaida taip pat laikytinas tinkamu.

Išanalizavus reikiamų imčių scenarijus, respondentų anketinė apklausa organizuota tokiu nuoseklumu:

- Sudarytas anketinės apklausos projektas;
- Anketinės apklausos projektas testuotas;
- Atliktas anketinės apklausos anketos projekto tobulinimas;
- Iš viešai prieinamų šaltinių sudaryta visų konsoliduojančių viešojo sektoriaus subjektų (104 vnt. viešojo sektoriaus subjektų, 365 asmenų – potencialių respondentų) kontaktinės informacijos duomenų bazė;
- Respondentams elektroniniu paštu pateikta anketa;
- Atliktas atsakymų į anketos klausimus kokybinis vertinimas – išsamumo ir pilnumo požiūriu;
- Atlikta rezultatų analizė naudojant Excel skaičiuoklę ir SPSS statistinį paketą.

Apklausos klausimai:

Vykdam apklauą buvo siekiama pagrįsti darbo autorės suformuotus tyrimo teiginius (žr. 4 priedą). Apklausos klausimyno pagrindą sudaro klausimai su iš anksto suformuluotais atsakymų variantais. Klausimų seka klausimyne nėra atsitiktinė, ji suformuota pagal tyrimo tikslus ir klausimų uždavimo logiką einant nuo bendro klausimo prie vis konkretesnio.

Siekiant padidinti atsakymų grįžtamumo laipsnį, kiekvienas apklausos anketos teikimas buvo suasmenintas (nurodant respondento pareigas, vardą, pavardę); respondento prašoma teikti asmeninę informaciją sieta tik su jo darbine patirtimi; kiekviena anketa pateikta su lydraščiu, kuriame nurodytas anketos tikslas, darbo autorės kontaktiniai telefonai, adresai; pabrėžta, kiekvieno respondento indėlio reikšmė nagrinėjamai problemai; užtikrinta, kad visi respondento pateikti duomenis išliks anoniminiai; sudaryta grįžtamojo ryšio užtikrinimo galimybė. Respondentams pateikta anketa buvo sudaryta remiantis pradinių empirinio tyrimo rezultatais. Viešojo sektoriaus subjektų respondentų (vartotojų) klausimams suformuluoti, siekiant informacijos tęstinumo, taip pat buvo naudotasi VSAKIS naudotojų apklausos, atliktos Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2013 m. kovo 4 d.) Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinės sistemos (VSAKIS) naudotojų apklausos ataskaitos rezultatais (VSAKIS naudotojų ..., 2013). Visi apklausos klausimai sukurti disertacijos autorės. Klausimai buvo rengiami, siekiant perteikti teorinio modelio procesinį pobūdį ir elementų turinį. Anketos tikslas – įvertinti parengto viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio teisingumą ir pritaikomumą.

Tyrimo anketos struktūra:

Parengtą apklausos anketą sudaro trys dalys:

- Įvadinė. Joje respondentai supažindinami su vykdoma apklausa, t. y. jos tema, anketos tikslu, anonimiškumu, rezultatų panaudojimo sritimi, orientaciniu anketai užpildyti skirtu laiku ir disertacijos autorės, kaip tyrimą vykdančio asmens, prisistatymu, įvardijant pareigas, patirtį, nurodant instituciją (mokslo įstaigą) bei pateikiant savo kontaktinius duomenis.
- Pagrindinė-branduolinė. Joje respondentams pateikiama klausimų, nuosekliai atspindinčių autorės sukurto viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo modelio projektą. Siekiant padidinti modelio efektyvumą, išvengti tyrėjo neidentifikuotų faktų rizikos ar atskleisti modelio

tobulinimo kryptis, šioje apklausos anketos dalyje palikta vietos ir laisviems respondentų atsakymams, nuomonei pareikšti.

- Papildančioji-baigiamoji, kurioje respondentų prašomi pažymėti (nurodyti) bendrą informaciją apie tiriamą reiškinių, pareikšti įžvalgų ir / ar pateikti pasiūlymų.

Formuojant apklausos anketą (Dikčius, 2011) siekta, kad į daugelį klausimų respondentai galėtų pateikti atsakymą ir kiekybine, ir kokybine išraiška, todėl naudotos skirtingos matavimų skalės.

Anketinė apklausa vykdyta 2015 m. spalio – 2015 m. gruodžio mėn. Išsiųstos 365 vardinės anketos 104-iems viešojo sektoriaus subjektų darbuotojams, tiesiogiai atsakingiems už viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą, finansinių duomenų konsolidavimą bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą. 2016 m. sausio – vasario mėn. pakartotinai išsiųstos 152 vardinės anketos. Iš viso sulaukta 112 užpildytų anketų, atrinktos kokybiškai užpildytos. Klausimynas laikytinas užpildytas kokybiškai, jei atsakyta į visus klausimus, atsakymai į klausimus pateikti tinkamai, klausimai pildomi nustatyta eilės tvarka, atsakymų į klausimus nepaveikė integruotojo efektas (Dikčius, 2011). Įvertinus tai, atrinktos 84 anketos. Iš viso buvo išsiųsta 517 vardinių anketų, atsakyta į 112 (21,66 proc. pateiktų), atrinktos tinkamomis 84 – tai sudaro 16,25 proc. pateiktų anketų skaičiaus. Iš jų 49 anketos pateiktos II konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų, 21 –III ir 14 –IV konsolidavimo lygio. Tai iš esmės atitinka pasirinktą stratifikuotos (sluoksninės) atrankos būdą, kai iš kiekvienos stratos respondentas pasirinktas atsitiktinės atrankos būdu. Toks kiekis užpildytų anketų (84 vnt.) visiškai užtikrina 95 proc. rezultatų patikimumą (95 proc. patikimumo riba, atrankos paklaida – 0,05, populiacija esant 104 vnt. viešojo sektoriaus subjektų – 82 respondentų imtis).

III. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ FINANSINIŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO MODELIO STRUKTŪROS FORMAVIMAS

3.1. Viešojo sektoriaus sistemos subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo prielaidų Lietuvoje analizė

Neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje veikia, kokiam sektoriui priklauso savarankiškas juridinis asmuo, kokia veikla užsiima, iš kokių finansavimo šaltinių jo veikla finansuojama, kam yra atskaitingas už savo veiklą, ūkinių įvykių ir operacijų registravimo sistema iš esmės yra vienoda: ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami, grupuojami ir apibendrinami nustatytos formos ataskaitose. Išimties labiau susijusios su šių etapų forma, bet ne turiniu ir nuoseklumu. Baigiamasis apskaitos proceso etapas – finansinių ataskaitų sudarymas. Kadangi viešojo sektoriaus subjektai visi kartu sudaro tam tikrą junginį – grupę, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kaip ir verslo įmonių grupių apskaitos tvarkymo ir ataskaitų sudarymo atveju, finansinės ataskaitos turi būti konsoliduojamos sudarant konsoliduotųjų ataskaitų rinkinius. Vis dėlto toks viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ciklas, suponuojantis prievolę periodiškai rengti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, yra gana naujas reiškinys Lietuvoje.

1990 metais, atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, iškilo poreikis pertvarkyti galiojusią sovietinę apskaitą pagal rinkos ekonomikos reikalavimus. Kaip pabrėžia J. Mackevičius (2005), šalies apskaitos specialistai dėjo pastangų verslo apskaitos problemoms spręsti, vis dėlto viešojo sektoriaus subjektai dar ilgai tvarkė apskaitą remdamiesi senomis sovietinėmis biudžetinės apskaitos taisyklėmis. Tik 1995 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymą Nr. 1-1113, kuris nustatė iš Lietuvos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų lėšų visiškai arba iš dalies išlaikomų įstaigų steigimą, reorganizavimą ir likvidavimą, valdymą, finansavimą, asignavimų valdymą, buhalterinę apskaitą ir atskaitomybę ir kitus su jų veikla susijusius pagrindus. 2001 m. kovo 16 d. Lietuvos Respublikos

finansų ministro įsakymu Nr. 70 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“ patvirtinta biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarka reglamentavo biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos sąskaitas ir ūkinių įvykių bei operacijų registravimą jose: užtikrinti biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo apskaitą, teisingai sudaryti finansinę atskaitomybę, užtikrinti turto ir lėšų apsaugą. Tų pačių metų gruodžio 28 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 346 buvo nustatyta ir patvirtinta biudžetinių įstaigų finansinių atskaitomybių ir savivaldybių biudžetų įvykdymo suvestinių ataskaitų rengimo tvarka, nuoseklumas ir formos. Reikėtų paminėti ir 2005 m. gegužės 25 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 1K-170 patvirtintas Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklės. Jose pirmą kartą buvo pabrėžtas biudžetinės įstaigos vadovo savarankiškumas ir atsakomybė organizuojant buhalterinę apskaitą, taip pat išsamiai aprašytos vyriausiojo buhalterio teisės, pareigos ir atsakomybė. Vis dėlto bendros apskaitos sistemos viešajame sektoriuje nebuvo. Pelno siekiantys juridiniai asmenys, iš jų valstybės ir savivaldybių įmonės, ne pelno ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, išskyrus biudžetines įstaigas, buhalterinę apskaitą tvarkė pagal kaupimo principą. Biudžetinės įstaigos – remdamosi modifikuotu pinigų principu. Valstybės socialinės apsaugos fondų ir kitų valstybės pinigų fondų (išskyrus Valstybinio socialinio draudimo fondą) buhalterinė apskaita buvo tvarkoma pinigų principu. Valstybinio socialinio draudimo fondo buhalterinė apskaita buvo tvarkoma vadovaujantis kaupimo principu, tačiau atskaitomybė rengiama pagal Tarptautinių apskaitos standartų valdybos patvirtintus tarptautinius finansinius atskaitomybės standartus, Lietuvos banko buhalterinė apskaita buvo tvarkoma kaupimo principu, o atskaitomybė rengiama vadovaujantis Europos centrinio banko rekomendacijomis, nustatytomis Europos centrinių bankų sistemoje dalyvaujantiems centriniams bankams. Skirtingi duomenų kaupimo principai lėmė ataskaitų netikslumą ir nepalyginamumą, dėl šios priežasties parengti viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį

(atskirų grupių rinkinį) buvo neįmanoma. Identifikuoti trūkumai skatino ieškoti apskaitos reformos kelių ir būdų.

Diskusijų, kaip vykdyti nacionalinę viešojo sektoriaus apskaitos reformą, kokia turėtų būti jos koncepcija, nuoseklumas, siektinas rezultatas, prasidėjo 2000 m. pabaigoje. Reformos „lūžio“ metais reikėtų laikyti 2005 m., kai Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino nutarimą Nr. 718 „Dėl Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo priežiūros komisijos sudarymo“. Juo buvo pritarta viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijai. Išskirtas pagrindinis apskaitos reformos tikslas – sudaryti teisinės, administracinės, finansinės sąlygas visame viešajame sektoriuje pereiti prie apskaitos tvarkymo kaupimo principu. Nurodytas siektinas rezultatas – konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys (nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys).

Praktinis viešojo sektoriaus apskaitos reformos, užtikrinusios visų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų apjungimą / konsolidavimo į vieną rinkinį galimybę, etapas prasidėjo 2010 m. sausio 1 dieną. Pirmasis konsoliduotasis finansinių ataskaitų rinkinys – valstybės konsoliduotasis finansinių ataskaitų rinkinys buvo parengtas 2011 metais už finansinius metus, pasibaigusius 2010 m. gruodžio 31 d., o pirmasis nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinys parengtas 2013 metais už finansinius metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 dieną. Nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinys parengtas pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus, atlikus 4 038 viešojo sektoriaus subjektų finansinių duomenų konsolidavimo procedūras. Jos (procedūros) apima visų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų straipsnių sudėtį, informacijos apie tarpusavio operacijų įtaką ir rezultatus surinkimą, tarpusavio ūkinių operacijų įtakos ir rezultatų eliminavimą bei papildomus pataisymus. Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys pateiktas kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys.

Skirtingi autoriai (Christensen ir Lægreid, 2002 ir 2007; Godfrey ir kt., 2001; Pollitt, Bouckaert, 2000 ir 2004; Parker, Guthrie, 2008; Upping, Oliver,

2011; Van Dooren, Bouckaert ir kt., 2015; Muckutė, 2013) nurodo įvairias viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo bei finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemos sukūrimo prielaidas:

- teisinio reglamentavimo bazės sukūrimas;
- viešojo sektoriaus subjektų, kurie visi kartu sudaro viešojo sektoriaus subjektų grupę ir kurių finansiniai duomenys ataskaitinio laikotarpio pabaigoje privalo būti konsoliduoti, išskyrimas ir apibūdinimas;
- konsolidavimo schemos sudarymas;
- viešojo sektoriaus subjektų rengiamų finansinių ataskaitų atskyrimo nuo valdymo ataskaitų būdo nustatymas;
- konsolidavimo instrumentarijaus sukūrimas (Lietuvoje viešojo sektoriaus subjektų apskaitos duomenims konsoliduoti buvo sukurta ir įdiegta viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema (toliau tekste – VSAKIS) ir kita

Prielaidas sąlygiškai galima suskirstyti į trys grupes: teisinio reglamentavimo (koku pagrindu), institucinio identifikavimo (kokių subjektų) ir organizacines (sistemos struktūriniai elementai). Šių prielaidų svarbos viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemai (jos kūrimui) vertinimas atliktas pradinio ekspertinio vertinimo metu. Ekspertai turėjo pateikti pastebėjimus dėl išskirtų prielaidų reikšmingumo kiekvienoje grupėje ir atskiroms grupėms. Atliekant ekspertinį vertinimą, būtina nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą. Pradinio ekspertinio vertinimo ekspertų nuomonių suderinamumas laikytinas rengiamo viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio pagrindinių prielaidų, galinčių daryti įtaką instrumentarijaus elementų pokyčiams, o ir pačių elementų patvirtinimu. Vertinant ekspertų nuomonių suderinamumą, suformuota bulinė ir alternatyvioji hipotezės. Hipotezėms priimti ar atmesti apskaičiuotas *Kendall* konkordacijos koeficientas. Šio koeficiento idėja susieta su kiekvieno rodiklio rangų suma c_i visų ekspertų atžvilgiu. M. Kendall įrodė, kad kai ekspertų skaičius ≥ 7 , statistinį patikimumą reikia vertinti skaičiuojant Chi kvadrato reikšmę (angl. *Chi square*). Chi kvadrato dydis pasiskirstęs pagal skirstinį su $Df = m - 1$ laisvės laipsnių.

Pagal pasirinktą 0,05 reikšmingumo lygį α (patikimumo lygiui esant) 0,95 bei esant p reikšmei (tikimybė suklysti atmetant nulinę hipotezę), iš skirstinio lentelės randama kritinė Chi kvadrato reikšmė (Podvezko, 2005). Jei apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė yra didesnė už kritinę Chi kvadrato reikšmę, galima teigti, kad ekspertų vertinimai yra suderinti ir nulinė hipotezė atmetama.

10 lentelė. Pradinio ekspertinio vertinimo rezultatų patikimumo statistika

Grupės	Reglamentavimo prielaidos	Institucinio identifikavimo	Organizacinės	Trijų prielaidų grupių vertinimas
Rodiklis	Reglamentavimo vertinimas	VSS (grupės) identifikavimo vertinimas	Konsolidavimo proceso prielaidų vertinimas	
k (ekspertizės objektų skaičius)	7	8	10	3
m (ekspertų skaičius)	7	7	7	7
W konkordacijos rodiklis	0,724	0,729	0,841	0,8
Chi kvadratas	30,408	35,721	52,983	11,2
f (laisvės laipsnių skaičius)	6	7	9	2
p reikšmė	0,0001	0,0028	0,0172	0,0301
Chi kvadrato kritinė reikšmė	12,5916	14,0674	16,9189	5,9915
Nuomonių suderinamumas	suderintos	suderintos	suderintos	suderintos

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matoma iš 10 lentelės, tiek vertinant tam tikrus kriterijus, tiek lyginant grupių svarbumą, ekspertų nuomonės laikytinos suderintomis: apskaičiuota Chi kvadrato reikšmė visais atvejais yra didesnė už Chi kvadrato kritinę reikšmę, o p reikšmė yra mažesnė už 0,05. Kadangi apskaičiuoto Chi kvadrato reikšmė esant pasirinktam reikšmingumo lygiui α ir laisvės laipsnių skaičiui f viršija Chi kvadrato kritinę reikšmę, tai hipotezė H_0 , kad ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama. Tai sudaro prielaidas teigti, kad ekspertinio vertinimo rezultatai yra patikimi ir tinkami naudoti tolesniuose tyrimuose.

Kendall konkordacijos koeficientas W gali kisti nuo 0 iki 1, čia 0 – visiškas nesuderinamumas, o 1 – visiškas suderinamumas. Pradinio ekspertinio vertinimo metu konkordacijos koeficiento vertės visais atvejais yra aukštos ir artimesnės vienetui. Apskaičiuoti konkordacijos koeficientai rodo, kad ekspertinių vertinimų suderinamumas yra pakankamas ir statistiškai reikšmingas.

Apskaičiuotas konkordacijos koeficientas neidentifikuoja ekspertų, kurių vertinimai gali būti laikomi išskirtimis (Kendall, 1970; Podvezko, 2005). Dėl to kiekvienam ekspertui dar apskaičiuotas kompetencijos koeficientas (žr. 9 formulę):

$$w_i = \frac{1}{\lambda} \sum_{j=1}^n x_j x_{ij}, \quad i = 1, 2, \dots, m \quad [9]$$

čia $x_j = \frac{1}{m} \sum_{i=1}^m x_{ij}$, $j = 1, 2, \dots, n$ ir $\lambda = \sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^m x_j x_{ij}$.

Pagal 10 lentelės duomenis gautos ekspertų koeficientų reikšmės pasiskirsčiusios normaliai ($p = 0,05$) ir patenka į intervalą $\bar{w} - 1,96s \leq w_i \leq \bar{w} + 1,96s$, čia $\bar{w}$ yra kompetencijos koeficientų vidurkis, o s – standartinis nuokrypis. Nagrinėjamu atveju buvo gautos šios reikšmės: $\bar{w} = 0,146$ ir $s = 0,034$.

Taigi ekspertų kompetencijos koeficientų skaičiavimas patvirtino, kad atliekant pirminį ekspertinį vertinimą nedalyvavo nekvalifikuoti ar atsitiktinai į grupę patekę asmenys, Pasirinkta homogeniška ekspertų grupė, kurios nuomonė yra pakankamai vieninga.

Kaip pagrindinę prielaidą, užtikrinusią tiek viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimą, tiek viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą, ekspertai nurodė teisinį reglamentavimą – šiai grupei ekspertai skyrė 0,5 svorio.

11 lentelė. Teisinio reglamentavimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui vertinimo rezultatai

	Prielaidos	Ekspertų vertinimai ⁷										
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	Iš viso	M	SD	SV
1	Reglamentavimo prielaidos (vertinimas)	1	1	1	1	1	1	1	7	1	0	0,5
1.1	TVSAS	1	3	7	7	7	7	7	39	5,571	2,321	0,071
1.2	LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas	3	2	1	1	2	2	2	13	1,857	0,639	0,214
1.3	VSAFAS	2	1	2	2	1	1	1	10	1,429	0,495	0,250
1.4	LR vyriausybės nutarimas Nr.730 ⁸	4	4	3	3	3	4	3	24	3,429	0,495	0,179
1.5	VSS FAR konsolidavimo tvarkos aprašas ir konsolidavimo metodika	5	5	5	5	4	3	5	32	4,571	0,728	0,143
1.6	Konsolidavimo kalendorius	7	7	6	6	6	6	6	44	6,286	0,452	0,036
1.7	VS apskaitos politika, sąskaitų planas, vidiniai dokumentai	6	6	4	4	5	5	4	34	4,857	0,833	0,107

Šaltinis: sudaryta autorės

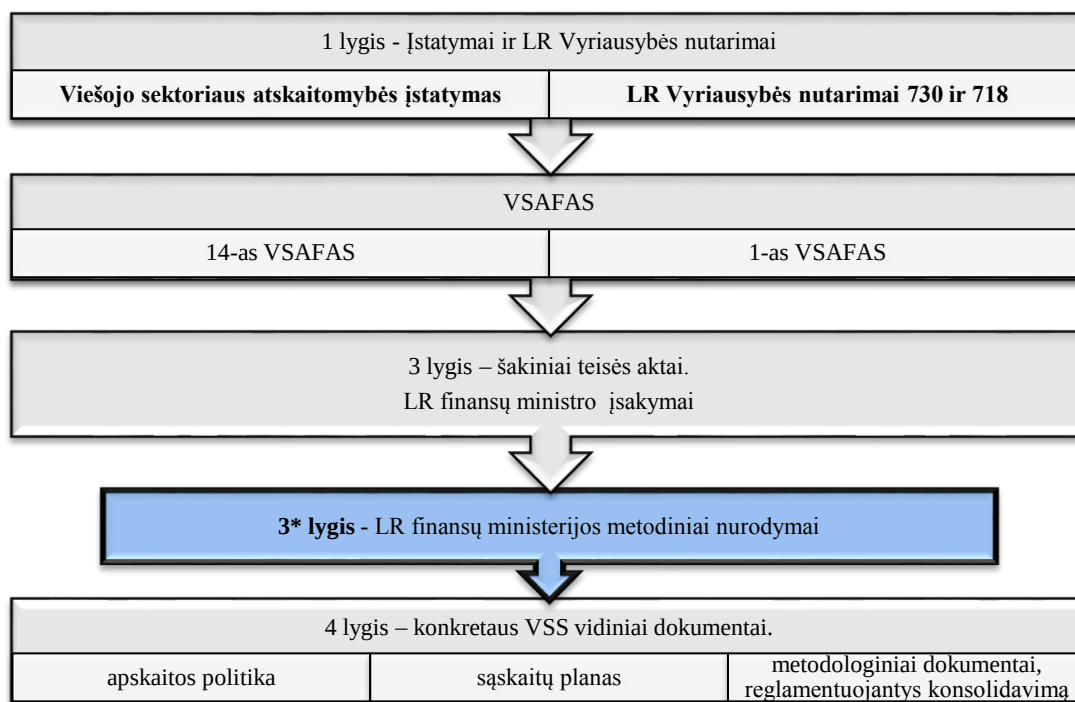
Svarbiausiu šios grupės kriterijumi respondentai įvardijo VSAFAS parengimą, suteikdami šiam kriterijui 0,25 svorio (žr. 11 lentelę). Labai artima reikšmė (0,214) skirta ir Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatymui, numačiusiam pagrindinius viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo principus, nors ir skyrusiam 18,3 proc. turinio apskaitos konsolidavimui ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymui. Tai, kas paminėta, iš esmės atitinka ir kitų autorių teiginius dėl viešojo sektoriaus

⁷ Santrumpų paaiškinimai: E1–E7 – ekspertai; M – vidutinis priskirtinas rangas; SD – standartinis vertinimų nuokrypis; SV – svoris.

⁸ Lietuvos respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties, lygių, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo tvarkos ir už jų parengimą atsakingų viešojo sektoriaus subjektų nustatymo“.

apskaitos modernizavimo prielaidų. Analogiškas tezes savo pranešime pristatė ir vieno iš pagrindinių viešojo sektoriaus apskaitos sistemos bei konsolidavimo koordinatorių Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atstovė I. Muckutė (2013).

Šiuo metu viešojo sektoriaus apskaitos duomenų konsolidavimo reglamentavimą galima sąlygiškai suskirstyti į keturis lygius (žr. 17 pav.): pradedant Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu ir baigiant nuorodomis į prievolę pasirengti ir pasitvirtinti kiekvieno viešojo sektoriaus subjekto apskaitą reglamentuojančius vidinius norminius dokumentus. 2007 m. birželio 26 d. buvo patvirtintas Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas.



17 pav. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinių ataskaitų konsolidavimo reglamentavimas

Šaltinis: sudaryta autorės

Jame pateikti reikalavimai ne tik viešojo sektoriaus subjekto atskirų ataskaitų rinkiniams, bet ir viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų

ataskaitų rinkiniams, valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui, savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui, nacionaliniam ataskaitų rinkiniui, Valstybinio socialinio draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniui. Vis dėlto, ekspertų nuomone, šio kriterijaus svoris yra mažesnis – 0,214. Dar mažiau reikšmės (0,179 svorio) ekspertai skyrė kitiems pirmojo teisės aktų lygio norminiams dokumentams – Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimams. 2005 m. birželio 29 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 718 patvirtinta viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcija numatė konsoliduotųjų ataskaitų (apimančių tiek finansines, tiek valdymo) ataskaitas prielaidas, vis dėlto tolesniam konsolidavimo procesui buvo svarbesnis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarimas Nr. 730 „Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties, lygių, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo tvarkos ir už jų parengimą atsakingų viešojo sektoriaus subjektų nustatymo“ (pavadinimas „Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties ir viešojo sektoriaus subjektų, atsakingų už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą, nustatymo“ pakeistas nauja nutarimo redakcija nuo 2011 m. vasario 6 d.). Juo patvirtinta viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėtis, konsolidavimo schemas sudarymo principai, nuostatos dėl konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo, konsolidavimui svarbios informacijos, kurią viešojo sektoriaus subjektai privalo pateikti Lietuvos Respublikos finansų ministerijai, pateikimo tvarka ir terminai, VSAKIS naudojimo, rengiant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, tvarka. Abi kartu paminėtos reglamentavimo prielaidos, ekspertų vertinimu, sudaro 0,393 svorio ir išskiria jas į atskirą pirmąjį reglamentavimo lygmenį.

Reikėtų pažymėti, kad, anot atliekant pradinį ekspertinį vertinimą dalyvavusių ekspertų, Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų įtaka Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ir finansinių

ataskaitų konsolidavimui yra nedidelė (0,071 svoris), tik vienas ekspertas, atstovaujantis I ir II konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektui, nurodė šiuos dokumentus, jo manymu, svarbiausius visoje reglamentavimo bazėje. Toks požiūris yra suvokiamas – viešojo sektoriaus apskaitai modernizuoti, o ir apskaitos bei ataskaitų konsolidavimo sistamai kurti pradiniam etape šie, Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai, vaidino esminį vaidmenį. Minėti standartai tapo nacionalinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų kūrimo pagrindu, o tarptautinių viešojo sektoriaus standartų praktinio taikymo gairės, tarp jų ir Tarptautinių apskaitos standartų taikymo praktinės gairės, tapo pagrindu viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo kryptims identifikuoti bei priemonėms kurti. Vis dėlto toliau viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimas bei apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo sistemos kūrimas valstybės lygiu pasuko individualiu keliu. Nagrinėjant šį aspektą analogijos principu, verta paminėti verslo subjektų apskaitos reglamentavimą. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme išskiriama subjektų grupė, kurie savo apskaitą imperatyviai privalo tvarkyti vadovaudamiesi TAS nuostatomis, bei nurodoma, kad kiti subjektai turi teisę pasirinkti, kokiais apskaitos standartais vadovaudamiesi turi tvarkyti apskaitą. Tokios analogijos taikymas viešojo sektoriaus subjektams nėra galimas – įgyvendinant Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo parengti 28 viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai ir tik jie (jų turinys) gali būti taikomi viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje. Suvokiant viešąjį sektorių kaip subjektų grupę, kurių finansinių ataskaitų duomenis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia konsoliduoti, logiška, kad tokių subjektų apskaitos politika makrolygiu taip pat turi būti vienoda ir dispozityvi norma, leidžianti pasirinkti skirtingų standartų taikymą skirtinguose viešojo sektoriaus subjektuose, negalima. Todėl viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo reglamentavimo schemeje šie standartai, nors ir galėjo būti nurodyti, bet neišskiriami.

2007–2016 m. buvo parengti ir patvirtinti dvidešimt aštuoni VSAFAS. Jie, ekspertų nuomone, turėjo didžiausią įtaką ir svarbą tiek viešojo sektoriaus

apskaitai modernizuoti, tiek viešojo sektoriaus apskaitos duomenims konsoliduoti (0,25 svoris). Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymo, investicijų į kontroliuojamus subjektus apskaitos ir informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus nustato 15-asis VSAFAS – „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“ (patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011 m. sausio 31 d. įsakymu Nr. 1K-037; nuo 2016 m. vasario 1 d. įsigaliojo nauja šio standarto redakcija, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2016 m. vasario 2 d. įsakymu Nr. 1K-47). Atskirųjų finansinių ataskaitų sudarymo jungimų ir investicijų į asocijuotuosius subjektus tvarką nustato atitinkamai 14-asis VSAFAS – „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ (patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2012 m. gruodžio 27 d. įsakymu Nr. 1K-454) ir iš dalies 1-asis VSAFAS – „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“ (patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2012 m. vasario 9 d. įsakymu Nr. 1K-047).

Ypatinga 3-ojo lygio konsolidavimo teisinio reglamentavimo grupė yra finansų ministro įsakymai. Pradinio vertinimo metu dalyvavę ekspertai nurodė 0,143 visų reglamentavimo prielaidų svorio. Pagrindinis iš jų – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011 m. balandžio 19 d. įsakymu Nr. 1K-152 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo“ patvirtinti Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo tvarkos aprašas ir viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo metodika. Minėti ekspertai (atviroji nuomonė) nurodė visumą, jų nuomone, reglamentavimo grupei turinčių priklausyti tokių Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtų ir pavišintų dokumentų:

- konsolidavimo schema, kurioje apibūdinta viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėtis ir atsakingi už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą subjektai;
- viešojo sektoriaus subjektų sąrašai, kuriuose teikiama detali informacija, įvardijant viešojo sektoriaus subjektus, ataskaitiniu konsolidavimo laikotarpiu dalyvaujančius konsolidavimo procese; informacija apie viešojo sektoriaus

subjektus, kurių finansinių ataskaitų rinkinių duomenys ir eliminavimo informacija nebuvo įtraukti į praėjusio ataskaitinio konsolidavimo laikotarpio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį ir kurie privalo pateikti pradinių likučių informaciją ir ją suderinti su kitais viešojo sektoriaus subjektais; informacija apie viešojo sektoriaus subjektus, kurie ataskaitiniu konsolidavimo laikotarpiu buvo reorganizuoti, likviduoti arba pakeitė pavadinimą; juridinio asmens statuso ir kodo neturinčių viešojo sektoriaus subjektų sąrašas ir jiems priskirti menami kodai. Sąraše pateikiami išteklių ir mokesčių fondai bei menami subjektai (atitinkamos viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai);

- viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų korektiškumo tikrinimo taisyklės, kurios naudojamos viešojo sektoriaus subjektų pateiktų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų korektiškumui patikrinti;
- naudotojų instrukcijos, skirtos viešojo sektoriaus subjektų darbuotojams, kaip atlikti konkrečius veiksmus VSAKIS ir kt.

Formaliuoju požiūriu įvardyti dokumentai nėra oficialūs, teisiškai reikšmingi dokumentai, t. y. jie nėra normatyviniai teisės aktai. Kita vertus, jie parengti Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, kuri iš esmės metodologiškai vadovauja visam konsolidavimo procesui ir atsakinga ne tik už pačios ministerijos atskiros finansinių ataskaitų rinkinio parengimą, menamos viešojo sektoriaus subjektų grupės, kurios ataskaitas konsoliduoja Finansų ministerija, kad parengtų konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį parengimą, ji taip pat atsakinga už valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio ir nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio parengimą. Taigi konsolidavimo procese Finansų ministerijos vaidmuo yra išskirtinis – pagal analogiją su verslo junginiais ir verslo junginius konsoliduojant dalyvaujančių subjektų vaidmenį, Finansų ministerija vaidina menamą kontroliuojančiojo (pagal senąją terminiją – patronuojančiojo) subjekto vaidmenį. Vėlgi, pagal analogiją su verslo junginių konsolidavimu – kontroliuojantysis subjektas turi teisę reikalauti, kad verslo junginiui – įmonių grupei / viešojo sektoriaus subjekto grupei priklausantys subjektai nusistatytų bendrą apskaitos politiką. Todėl viešojo

sektorius konsolidavimo teisinio reglamentavimo sistemoje būtų tikslinga išskirti kitų Finansų ministerijos kaip kontroliuojančio viešojo sektoriaus subjektų parengtus dokumentus, skirtus visiems viešojo sektoriaus subjektams (žr. 17 pav. – 3*lygis). Savo ruožtu, tos pačios Finansų ministerijos dokumentus, kuriais nustatoma konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo tvarka, informacijos teikimo, tvirtinimo ir pan. tvarka, tačiau kurie skirti tik Finansų ministerijos kontroliuojamiems viešojo sektoriaus subjektams, reikėtų išskirti į savarankišką ketvirtąjį lygį. Anot ekspertų (0,107), šiam lygiui tikslinga priskirti savarankiškų viešojo sektoriaus subjektų, neatsižvelgiant į tai, kokia apimtimi ir kokių atsakomybės lygiu jie dalyvauja konsoliduojant finansinių ataskaitų duomenis, parengtas ir pa(si)tvirtintas (įprastai viešojo sektoriaus subjekto vadovo įsakymu, nurodymu ar pavedimu) apskaitos politiką, sąskaitų planą, įvairius metodologinius dokumentus, reglamentuojančius konsolidavimą.

Viena iš svarbių viešojo sektoriaus finansinės apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo prielaidų yra institucinio identifikavimo prielaidų – svarbu suprasti bei išskirti subjektus, kurie sudaro viešojo sektoriaus subjektų grupę ar grupes ir kurių finansiniai duomenys turi būti konsoliduoti. Nors viešojo sektoriaus, viešojo sektoriaus subjektų, viešųjų juridinių asmenų sąvokos vartojamos labai dažnai, moksliniuose šaltiniuose šios sąvokos apibrėžiamos retai ir jų apibrėžimas būna neinformatyvus dėl vartojamų tapačių ar susijusių kitų sąvokų. Svarbi priežastis, lemianti šios sąvokos išskyrimą, – nėra aiškių ribų tarp privataus ir viešojo sektoriaus. Remiantis J. E. Lane (2001) viešasis sektorius – tai institucijos, išlaikomos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų ir kurių veikla yra vieša (visuomenė gali gauti informaciją apie ją). Viešasis sektorius teikia viešąsias gėrybes, dėl kurių nėra konkuruojama, kurios prieinamos kiekvienam individui (Savas, 1979; Lane, 2001). Viešasis sektorius apima įvairias institucijas, per kurias įgyvendinami sprendimai įvairių rūšių interesų atžvilgiu. Valstybės viešosios institucijos daro poveikį tiek interesų traktavimo būdai, tiek politikos įgyvendinimo rezultatams. Viešojo sektoriaus subjekto (subjektų) ar / ir viešojo sektoriaus definicija nėra pateikta ir viešojo sektoriaus apskaitą

reglamentuojančiuose tarptautiniuose reglamentuose (standartuose) ar nacionaliniuose teisės aktuose. Nors Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu buvo aiškiai apibrėžta viešojo sektoriaus sistemos apimtis, t. y. įvardyti VSS, vis tik viešojo sektoriaus subjekto, kurio finansinių ataskaitų duomenys turi būti konsoliduojami nepateikta, apsiribota išvardijant subjektus.

Viešojo sektoriaus sąvoka apima viešųjų institucijų veiklos rūšis, sprendimų priėmimą ir įgyvendinimą tose institucijose, kurias pasitelkus daromi ir įgyvendinami sprendimai įvairių rūšių interesų atžvilgiu (Rakauskienė, 2006; Rosen, 2007; Snieška, 2010). Kartais viešojo sektoriaus subjekto sąvoka tapatinama su viešojo juridinio asmens sąvoka – toks juridinis asmuo, kurio tikslas yra naudos visuomenei ar atskiroms jos grupėms siekimas arba žmonių gerovė. Viešojo juridinio asmens tikslai yra nesuderinami su materialios naudos juos įsteigusiems asmenims siekimu (Namų advokatas, 2002). Vis dėlto dažniausiai viešasis sektorius suprantamas kaip visuma institucijų, kurios išlaikomos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų (Ekonominių terminų žodynas, 2002). Sektorius teikia viešąsias prekes ir paslaugas, t. y. teikia viešąsias paslaugas, dėl kurių nėra konkuruojama ir kurios prieinamos kiekvienam individui.

Nagrinėjant viešojo sektoriaus sąvoką svarbu išskirti ir viešojo administravimo sampratą (LR viešojo administravimo ..., 2007), kuri apibūdinama kaip įstatymais ir kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti, o pagrindinės viešojo administravimo sritys yra: administracinis reglamentavimas, administracinių aktų įgyvendinimo priežiūra ar kontrolė; administracinių paslaugų teikimas; viešųjų paslaugų teikimo administravimas; viešojo administravimo subjekto vidaus administravimas.

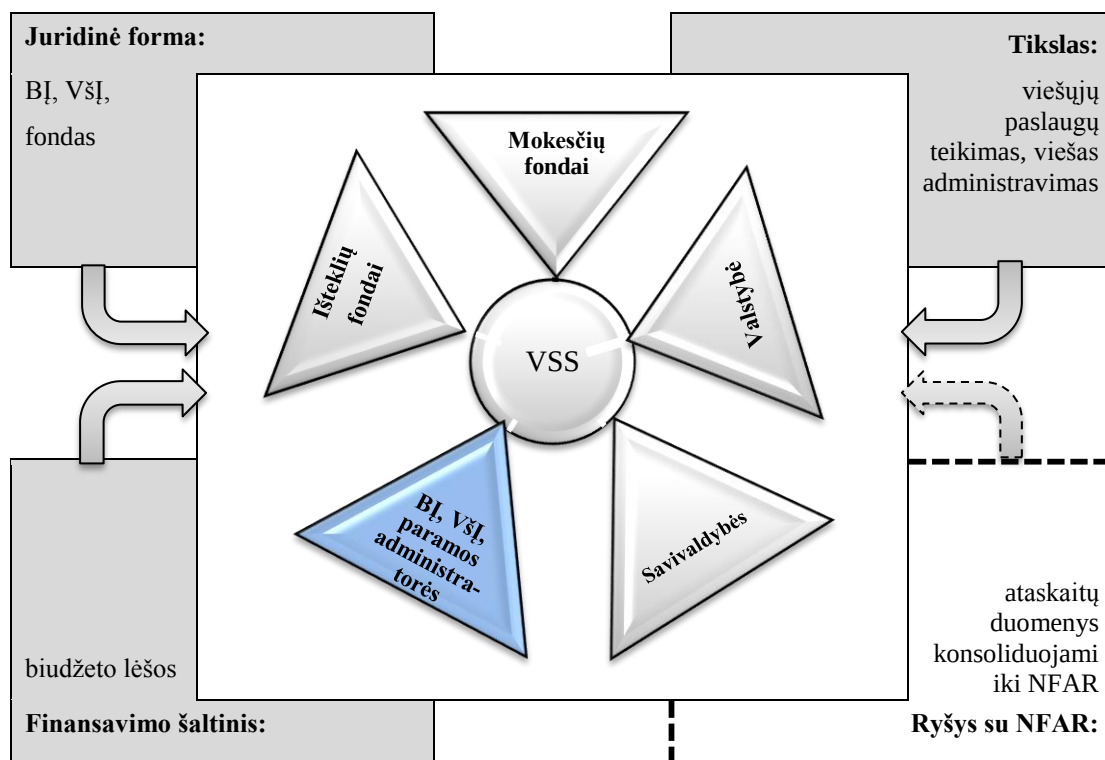
Savo ruožtu viešojo administravimo subjektų sistema turėtų būti suprantama kaip pavaldumo ir koordinaciniais ryšiais susieti viešojo

administravimo subjektai, turintys Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nustatyta tvarka jiems suteiktus įgaliojimus atlikti viešąjį administravimą. Galima teigti, kad viešasis sektorius yra abstrakti sąvoka. Dažnai viešasis sektorius suprantamas kaip valstybės įstaigų ir įmonių, teikiančių paslaugas, kurių poreikius nustato ne piliečiai, o politikai, visuma. Šio sektoriaus veikla iš esmės susijusi su politikų sprendimų įgyvendinimu administraciniu būdu, t.y. priverčiant visuomenę laikytis tam tikrų taisyklių ir susijusi su viešojo administravimo sąvoka, kuri išreiškia viešojo sektoriaus institucijų veiklą.

2007 m. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme iš esmės viešojo sektoriaus subjektų sąvoka nepateikta, apsiribota išvardijant viešojo sektoriaus subjektus, nurodant jų tarpusavio pavaldumo ryšius. Autorės nuomone, viešojo sektoriaus subjektas galėtų būti identifikuojami per tokių kriterijų dimensiją: juridinę formą, veiklos tikslą ir finansavimo šaltinį. Siekiant tinkamai apibūdinti konsoliduojamus viešojo sektoriaus subjektus, kriterijus reikėtų papildyti finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo prievole (žr. 18 pav.). Taigi, *konsoliduojamas viešojo sektoriaus subjektas tai savarankiškas juridinis asmuo, kurio teisinė forma yra viešoji įstaiga, biudžetinė įstaiga arba išteklių fondas, kurio veikla skirta viešosioms paslaugoms ar viešojo administravimo funkcijoms įgyvendinti, kuris visiškai ar iš dalies išlaikomas iš valstybės, savivaldybių ar išteklių fondų lėšų ir kurio finansinių ataskaitų rinkinių duomenys turi būti konsoliduojami.*

Viešąjį sektorių iš dalies galima traktuoti kaip nepriklausomą viešojo sektoriaus subjektų junginį, kurio dalyviai pasibaigus finansiniams metams privalo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinius, o jų duomenys turi būti apjungti, t. y. konsoliduoti. VSS visi kartu sudaro vieną grupę, kurios duomenys nacionaliniu mastu, pasibaigus finansiniams metams, turėtų būti apibendrinti į vieningą nacionalinį finansinių ataskaitų junginį. Apskaitos požiūriu VSS grupė tai klasikinis junginys, kurį sudaro viešojo sektoriaus subjektas ir kiti viešojo sektoriaus subjektai, už kurio finansinių ataskaitų rinkinių arba biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių konsolidavimą teisės aktų nustatyta tvarka

atsakingas nurodytas viešojo sektoriaus subjektas – kontroliuojantysis viešojo sektoriaus subjektas ir kontroliuojamieji viešojo sektoriaus subjektai. Šio sektoriaus subjektų grupės dalyvius, kaip ir pelno siekiančių subjektų įmonių grupės dalyvius sieja pavaldumo ir tiesioginio bei netiesioginio poveikio darymo galimybės ryšiai.



Čia:

-  VSS grupė, kurią sudaro kontroliuojantis ir kontroliuojamieji VSS

 Požymis apibūdinantis VSS
-  VSS, kurie nėra II-IV konsolidavimo lygio VSS grupės VSS

 Požymis netiesiogiai apibūdinantis VSS

Paramos administratorės - VSS kontroliuojamos programų ir projektų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, įskaitant ES finansinės paramos, tarptautinės finansinės paramos ir kitas lėšas, administravimo funkcijas atliekančios įstaigos, kurioms galimybė šias lėšas gauti numatyta jų veiklos sritį reglamentuojančiuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose ir kurių teisinė forma yra VŠĮ

18 pav. Viešojo sektoriaus subjektai ir juos apibūdinantys požymiai

Šaltinis: sudaryta autorės

Vis dėlto viešojo sektoriaus sąvoka yra kur kas platesnė, nei apibrėžta įstatymu. Apimties išsiskyrimo problemą galima identifikuoti ir nagrinėjant nacionalinių ataskaitų rinkinių (2012, 2013 ir 2014 m.) sudėtį bei lyginant juose pateiktą informaciją su, pavyzdžiui 2015 m. rugsėjo 21 d. Lietuvos Respublikos

vidaus reikalų ministerijos Lietuvos Respublikos Vyriausybei pristatytoje viešojo sektoriaus ataskaitoje bei tolesnėse viešojo sektoriaus optimizavimo iniciatyvose nurodoma viešojo sektoriaus subjektų apimtimi. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos ataskaitose teigiama, kad Lietuvoje 2014 m. veikė 4 369 viešojo sektoriaus organizacijos, iš jų 793 valstybės viešojo sektoriaus organizacijos ir 3 576 savivaldybių viešojo sektoriaus organizacijos. Valstybės biudžetinių įstaigų grupę sudarė 14 ministerijų, 13 Vyriausybės įstaigų ir Vyriausybei atskaitingų įstaigų, 105 įstaigos prie ministerijų ir 383 kitos biudžetinės įstaigos (Viešasis sektorius bus ..., 2015). O štai nacionaliniame finansinių ataskaitų rinkinyje už metus, pasibaigusius 2014 m. gruodžio 31 d., nurodoma, kad šis rinkinys sudarytas konsolidavus 3 882 viešojo sektoriaus subjektų, iš jų 3 401 biudžetinių įstaigų, 335 viešųjų įstaigų, 146 valstybės, savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo administruojamų mokesčių ir išteklių fondus, kurie pagal Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo nuostatas yra laikomi viešojo sektoriaus subjektais. Skirtingų ataskaitų duomenų skirtumas – 487 subjektai. Net įvertinus tai, kad dėl 2015 metais įsigaliojusio minėto įstatymo pakeitimo kol kas nebuvo konsoliduoti tokių subjektų, kaip antai VŠĮ Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija, viešojo sektoriaus subjektams priskirtų programų, projektų, finansuojamų iš valstybės ar ES biudžeto, administravimo funkcijas atliekančios įstaigos, apimties skirtumas yra didelis (maždaug 11 proc. imties).

Pradinio ekspertinio vertinimo ekspertai, pripažindami viešojo sektoriaus subjektų (institucinio) identifikavimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui svarbą, nebuvo absoliučiai vieningi išskirdami pagrindinius viešojo sektoriaus subjektų, kurių finansinių ataskaitų duomenys turėtų būti konsoliduojami, požymius (žr. 12 lentelę). Vis dėlto dėl trijų požymių – biudžetinės, viešosios įstaigos arba pinigų fondai; kontroliuojami valstybės, savivaldybės ar kito kontroliuojančio viešojo sektoriaus subjekto; išlaikomi iš valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus biudžeto lėšų – ekspertų nuomonė buvo beveik vieninga. Šie

požymiai buvo išskirti ir kaip pagrindiniai (atitinkamai svoriai 0,222, 0,194 ir 0,167, esant bendram 0,583 svoriui).

12 lentelė. VSS (institucinio) identifikavimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui vertinimo rezultatai

	Prielaidos	Ekspertų vertinimai										
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	Iš viso	M	SD	SV
2	Institucinio identifikavimo prielaidos. VSS:	3	3	2	3	3	3	2	19	2,714	0,452	0,167
2.1	Juridinis statusas – BJ, VŠĮ ar pinigų fondas	3	2	2	1	3	3	4	18	2,571	0,904	0,167
2.2	Įsteigti valstybės, savivaldybės ar kito VSS	4	1	5	6	6	4	6	32	4,571	1,678	0,139
2.3	Kontroliuojami valstybės, savivaldybės ar kito VSS ar turintys teisę kontroliuoti	1	4	1	2	2	1	3	14	2,000	1,069	0,222
2.4	Išlaikomi iš valstybės, savivaldybės ar kito VSS biudžeto	2	3	3	3	1	2	1	15	2,143	0,833	0,194
2.5	Jų veikla susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešuoju administravimu	6	5	4	5	5	8	2	35	5,000	1,690	0,111
2.6	Veiklos tikslas yra tiesioginės naudos visuomenei ar atskiroms jos grupėms siekimas	8	7	7	7	8	5	7	49	7,000	0,926	0,056
2.7	Ūkinių įvykių ir operacijų apskaitai taiko VSAFAS	5	6	8	4	4	6	5	38	5,429	1,294	0,083
2.8	Valdo, naudoja ar disponuoja valstybės ar	7	8	6	8	7	7	8	51	7,286	0,700	0,028

	savivaldybės turtu											
--	-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Šaltinis: sudaryta autorės

Ekspertai buvo vieningi dėl požymių, prasčiausiai apibūdinančių viešojo sektoriaus subjektą – valstybės ir savivaldybės turto naudojimas, valdymas ir disponavimas tuo turtu bei naudos visuomenei ar atskiroms visuomenės grupėms siekimas buvo pripažinti mažiausiai svarbiais požymiais (atitinkamai 0,028 ir 0,056).

Apibendrinant būtų galima teigti, kad viešojo sektoriaus subjektus geriausiai apibūdinti pagal keturis požymius – juridinį statusą (biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar pinigų / išteklių fondas), kontrolę (kontroliuojamieji valstybės, savivaldybės ar kitų viešojo sektoriaus subjektų), veiklos tikslą (veikla skirta viešosioms paslaugoms teikti ar viešojo administravimo funkcijoms vykdyti) ir pinigų šaltinio kilmę (asignavimai, skiriami iš valstybės, savivaldybės biudžetų ar kitų viešųjų subjektų biudžetų). Iš to plaukia tokia viešojo sektoriaus subjekto apibrėžimas:

***Viešojo sektoriaus subjektas** tai institucija, kurios juridinis statusas biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar fondas, kuri įsteigta ir kontroliuojama valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjekto, kuri išlaikoma iš valstybės ir / ar savivaldybių biudžetų ir kurios veikla yra susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešąja gamyba, dėl kurių nėra konkuruojama, arba viešojo administravimo paslaugų atlikimu.*

Vis dėlto viešojo sektoriaus subjekto ir konsoliduojamųjų viešojo sektoriaus subjektų sąvokos nėra tapačios. Konsoliduojami turėtų būti tik viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausantys viešojo sektoriaus subjektai. Betgi, kaip jau buvo minėta, viešojo sektoriaus subjektų grupę gali sudaryti įvairaus juridinio statuso, skirtingą veiklą įgyvendinantys subjektai – jų duomenys į konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, be abejo, būtų įtraukti, tačiau vieni iš jų būtų konsoliduoti visiškos (pilnos) konsolidacijos metodu, o

investicijos į kitus būtų apskaityta nuosavybės ar savikainos metodu. Kita vertus, visi viešojo sektoriaus subjektai sudaro skirtingų lygių viešojo sektoriaus grupes, tam tarpe ir menamas, t. y. tik konsolidavimo tikslu sudarytas viešojo sektoriaus subjektų grupės, kurios visos kartu, nacionaliniu mastu sudaro vieną viešojo sektoriaus subjektų grupę, kurios dalyvių finansinių ataskaitų duomenys kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi būti sujungti.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad investicijos į kontroliuojamus ne VSS konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodomos investicijų straipsnyje nuosavybės metodu pagal 14-ojo VSAFAS „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“ nuostatas. Tai, kas nurodyta, reiškia, kad VSS grupę gali sudaryti įvairaus juridinio statuso, skirtingą veiklą įgyvendinantys subjektai – jų duomenys į konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, be abejo, bus įtraukti, tačiau vieni iš jų bus konsoliduoti visiškos (pilnos) konsolidacijos metodu, o investicijos į kitus bus apskaityta nuosavybės ar savikainos metodu. Vis dėlto pagrindinis požymis, siejamas su subjekto, sudarančio VSS grupę, statusu – kontroliuojamieji viešojo sektoriaus subjektai skirstomi į VSS ir ne VSS. Ne VSS reikėtų įvardyti, pavyzdžiui, valstybines įmones, savivaldybių įmones, UAB, AB, kurių apskaita tvarkoma vadovaujantis TVAS (TAS) arba VAS nuostatomis. Todėl, autorės nuomone, būtų tikslinga VSS grupės apibrėžime kontroliuojamojo VSS terminą keisti į konsoliduojamojo VSS ir *VSS grupę apibūdinti kaip viešojo sektoriaus subjektų, sudarytų iš konsoliduojančiojo ir konsoliduojamųjų VSS, junginį*. Nors 15-ajame VSAFAS teigiama, kad kontroliuojantysis (konsoliduojantysis – autorės siūlymu) VSS įprastai yra asignavimo valdytojas, įvertinus tai, kad dėl daugiapakopės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymo schemas konsoliduojančiojo VSS vaidmuo yra kintamas, būtų tikslinga atsisakyti nuorodos į šį ryšį.

3.2. Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso ir jo rezultato analizė

Konsolidavimas – tai vienai viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausančių viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių jungimas į vieną konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį taikant VSAFAS. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti rodomas visas konsoliduojamųjų subjektų – konkrečios VSS grupės, o galutiniame rezultate visų VSS – viešojo sektoriaus turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai ir grynasis turtas paskutinę metinio ataskaitinio laikotarpio dieną, ataskaitinio laikotarpio pajamos ir sąnaudos, pinigų įplaukos ir išmokos. Rengianti konsoliduotąsias finansines ataskaitas viešojo sektoriaus subjektų grupė yra laikoma ekonominiu, tačiau ne atskiru juridiniu vienetu (*menamas vienetas*), todėl viešojo sektoriaus subjektų grupės subjektų tarpusavio ūkinės operacijos ir jų rezultatai yra eliminuojami. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose rodomi tik ūkinių operacijų su prie viešojo sektoriaus subjektų grupės nepriklausančiais viešojo sektoriaus subjektais rezultatai (perviršis arba deficitas).

2004 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atlikta esamos finansinės atskaitomybės ir apskaitos sistemos analizė (Išvada dėl Lietuvos ..., 2004) atskleidė pagrindinius esamos sistemos trūkumus: biudžetinių įstaigų, savivaldybių, Europos Sąjungos struktūrinių fondų ir išteklių fondų buhalterinė apskaita ir finansinių ataskaitų rengimas reglamentuoti skirtingai, ir šis reglamentavimas neviseiškai atitinka buhalterinės apskaitos informacijos ir finansinių ataskaitų vartotojų poreikius, tarptautinių apskaitos standartų reikalavimus, yra neaiškus arba jo nepakanka; dalis turto neįtraukiama į buhalterinę apskaitą, todėl neparodoma finansinėse ataskaitose; buhalterinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose rodoma turto vertė ne visada atitinka tikrąją jo vertę; ne visi įsipareigojimai traukiami į buhalterinę apskaitą, todėl neparodomi finansinėse ataskaitose; ne visas turtas ir ne visi įsipareigojimai teisingai klasifikuojami į ilgalaikius ir trumpalaikius; buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms rengti naudojama skirtinga programinė įranga, todėl perdavus skirtingai parengtas finansines ataskaitas kito lygio

ataskaitų rinkiniui rengti padaugėja rankų darbo, kartu didesnė ir klaidų tikimybė. Nors suvokimas, kad visi viešojo sektoriaus subjektai kartu sudaro subjektų grupę, buvo - VSS grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys negalėjo būti rengiamas dėl skirtingų apskaitos principų apskaitoje taikymo.

Pagal viešojo sektoriaus reformos įgyvendinimo priemonių planą 2007 m. birželio 26 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (Viešojo sektoriaus atskaitomybės ..., 2007). Šis norminis teisės aktas nustatė, kad VSS privalo taikyti bendrąjį kaupimo principą visur, net finansavimo ataskaitose; taikyti tikrosios vertės vertinimo būdą bei dalyvauti rengiant ir pateikiant konsoliduotas finansines ataskaitas valstybės mastu. Taigi bendros, kaupimo principu pagrįstos viso viešojo sektoriaus finansinės apskaitos sistemos sukūrimas, įdiegimas ir veikimo užtikrinimas galėtų būti įvardijamas kaip svarbiausias apskaitos konsolidavimą ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimą užtikrinantis elementas. Tam pritarė ir pradinio ekspertinio vertinimo ekspertai. Jų nuomonė dėl šio elemento įtakos konsolidavimo proceso efektyvumui buvo beveik vieninga – 1,143 vidutinis priskirtinas rangas (0,182 svoris). Kaip matyti iš pateiktos 13 lentelės, antras pagal svarbą proceso efektyvumui įvardytas viešojo sektoriaus subjektų imties nustatymo (0,145 svoris) elementas. Nuomonių pasiskirstymas logiškas – konsolidavimo proceso efektyvumui būtina žinoti, kokių subjektų duomenis reikia konsoliduoti, t. y. kas sudaro konsoliduojamąją grupę, ir svarbu užtikrinti, kad visuose konsoliduojamuosiuose subjektuose apskaitos politika būtų sukurta, įdiegta ir veiktų vienodai.

13 lentelė. Organizacinių priemonių sukūrimo, įdiegimo ir veikimo įtakos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo procesui vertinimo rezultatai

		Ekspertų vertinimai										
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	Iš viso	M	SD	SV
3	Organizacinės	2	2	3	2	2	2	3	16	2,286	0,452	0,333

3.1	Konsolidavimo vadovo (instrukcijų) parengimas	7	7	6	7	9	8	3	47	6,857	1,807	0,091
3.2	Išankstinė politinė valia ir nuolatinis palaikymas	2	8	9	10	8	9	10	56	8,714	1,030	0,036
3.3	Vieningos apskaitos sistemos visame VS veikimo užtikrinimas	1	1	1	2	1	1	2	9	1,143	0,350	0,182
3.4	VSS imties (konsolidavimo proceso dalyvių) nustatymas	3	6	2	3	2	3	4	23	2,429	0,728	0,145
3.5	VSS hierarchijos pagal dalyvavimą konsolidavimo procese nustatymas	4	5	3	4	3	4	5	28	4,286	0,881	0,127
3.6	Tikslus proceso koordinavimas	5	4	5	1	4	5	6	30	4,429	1,591	0,109
3.7	Komunikacija visoms suinteresuotoms konsolidavimo eiga šalims	9	10	8	6	6	6	8	53	7,143	1,457	0,073
3.8	VSAKIS sukūrimas ir įdiegimas	6	2	4	5	5	2	1	25	3,571	0,904	0,164
3.9	Mokymų organizavimas	10	3	10	8	7	7	10	55	7,286	2,050	0,055
3.10	Nuolatinis finansų kontrolės ir grįžtamojo ryšio veikimo užtikrinimas	8	9	7	9	10	10	9	62	9,571	0,495	0,018

Šaltinis: sudaryta autorės

Pradinio ekspertinio vertinimo dalyvių pasirinkimas – išskirti VSAKIS (viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema) sukūrimą ir įdiegimą kaip trečią pagal svarbą elementą, užtikrinantį konsolidavimo proceso efektyvumą (0,164 svoris), tik iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti esąs neįprastas pasirinkimas. Vis dėlto praktinis VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo procesas apima konsolidavimo ciklą nuo

ataskaitinio laikotarpio, už kurį rengiamas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, pradėjimo iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio pasirašymo ir ataskaitinio konsolidavimo laikotarpio užbaigimo VSAKIS. Informacinė sistema traktuotina kaip efektyvi priemonė, apimanti konsolidavimo ciklą nuo ataskaitinio laikotarpio, už kurį rengiamas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys (toliau – konsolidavimo laikotarpis), atidarymo iki nacionalinio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio pasirašymo ir ataskaitinio konsolidavimo laikotarpio uždarymo. Konsolidavimo procesas vykdomas iš apačios į viršų (vertikaliai) apjungiant skirtingų lygių ataskaitų duomenis, kiekviename tokio duomenų apjungimo procese laikantis horizontalaus duomenų apjungimo principo. Minėtas elementas užtikrina ir kitų proceso elementų – viešojo sektoriaus subjektų hierarchizavimo pagal dalyvavimą konsolidavimo procese (0,127 svoris) bei tikslų proceso koordinavimo (0,109 svoris) elementus. Mažiausiai svarbūs elementai, ekspertų vertinimu, mokymų organizavimas (0,055 svoris), išankstinė politinė valia ir nuolatinis palaikymas (0,036 svoris) bei nuolatinės finansų kontrolės ir grįžamojo ryšio užtikrinimas (0,018 svoris). Ir nors ekspertų nuomonė apie šių elementų svarbą kiek skyrėsi (SD atitinkamai 2,050; 1,030; 0,495), vis dėlto elementų svarbos eiliškumo tai nekeitė.

Pradinio vertinimo ekspertai kaip konsolidavimo proceso efektyvumą užtikrinantį elementą (ketvirtas pagal svarbą; 0,127 svoris) išskyrė viešojo sektoriaus subjektų hierarchizavimą. Kaip jau buvo minėta, visuotinai vykdoma viešojo sektoriaus reformos prielaida buvo idėjos perkelti į viešojo sektoriaus apskaitą geriausius pelno siekiančių subjektų apskaitos praktikos pavyzdžius įgyvendinimas. Vis dėlto kai kuriais atvejais viešojo sektoriaus subjektų apskaitos modernizacija konsolidavimo klausimais nuėjo kitu keliu. Pelno siekiantiems subjektams, konsoliduojantiems finansinių ataskaitų rinkinių duomenis, būdingas horizontalus konsolidavimo principas, kai visų įmonių grupei priklausančių įmonių finansinių ataskaitų duomenys sujungiami kartu – t. y. patronuojamųjų / kontroliuojamųjų įmonių patronuojamosios / kontroliuojamos įmonės konsolidavimo tikslais prilyginamos jas

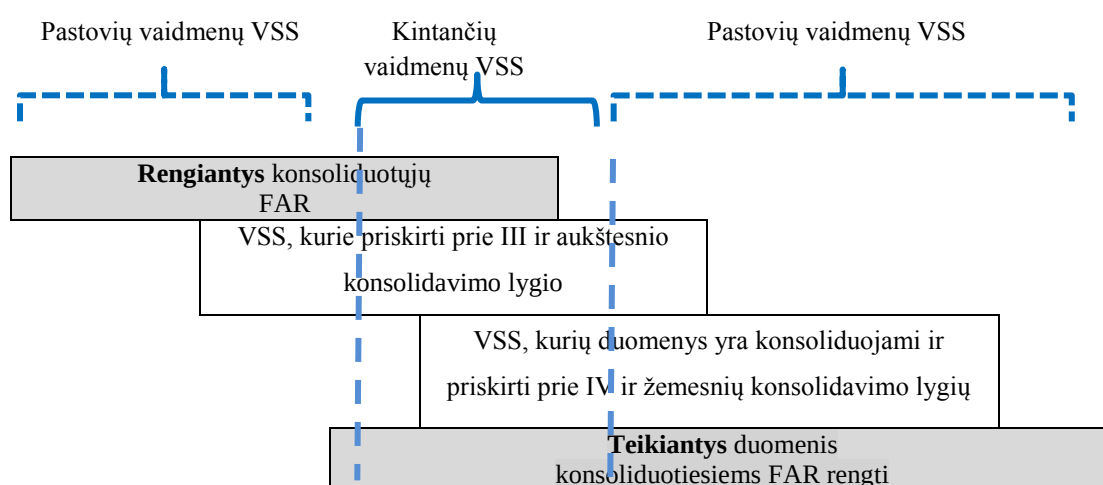
patronuojančioms / kontroliuojančioms įmonėms ir jų duomenys sujungiami netaikant hierarchizavimo. Viešojo sektoriaus visi subjektai konsolidavimo tikslais suskirstyti į atskirus konsolidavimo lygius, išlaikant principą „iš apačios į viršų“ (žr. 20 pav.):

- I konsolidavimo lygis: nacionalinis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys;
- II konsolidavimo lygis: valstybės, savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotieji finansinių ataskaitų rinkiniai. Kiekvienas iš paminėtų subjektų sudaro savo konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį. Svarbu pažymėti, kad šalyje veikiančių šešiasdešimtys savivaldybių finansinių ataskaitų duomenys kartu nėra konsoliduojami, t. y. II konsolidavimo lygiu rengiama šešiasdešimt atskirų savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių;
- III konsolidavimo lygis: valstybės išteklių ir mokesčių fondų finansinių ataskaitų rinkiniai, valstybės kontroliuojamų VSS, turinčių kontroliuojamų VSS, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, valstybės kontroliuojamų VSS, neturinčių kontroliuojamų VSS, finansinių ataskaitų rinkiniai, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos administruojamo išteklių fondo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, Valstybinės ligonių kasos prie Sveikatos apsaugos ministerijos administruojamo išteklių fondo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, Valstybinės ligonių kasos prie Sveikatos apsaugos ministerijos konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, savivaldybės išteklių fondų finansinių ataskaitų rinkiniai, savivaldybės kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkiniai;
- IV (ir žemesnieji) konsolidavimo lygis: kontroliuojamų VSS, turinčių kontroliuojamų VSS, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai ir

kontroliuojamų VSS, neturinčių kontroliuojamų VSS, finansinių ataskaitų rinkiniai.

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys yra rengiamas laipsniškai (nuo žemiausiojo konsolidavimo lygio iki aukščiausiojo) pagal konsolidavimo schemą. Aukštesniojo lygio ataskaitos negali būti rengiamos, kol žemesniu lygiu nepateikta reikalinga informacija ir neparengti žemesniojo lygio KFAR. Už konsoliduotųjų ataskaitų formavimą yra atsakingi I–III lygio VSS. Visais klausimais dėl KFAR rengimo žemesniojo lygio VSS (IV ir žemesni lygiai) turi kreiptis į aukštesnio lygio nei rengiantieji esamus VSS, nepažeidžiant aukščiau išdėstytos hierarchijos principo.

Be to, Lietuvoje visi VSS jų duomenų konsolidavimo tikslu išskirtini į dvi grupes: teikiančius duomenis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniams rengti ir rengiančius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius (Dėl viešojo sektoriaus ..., 2011).



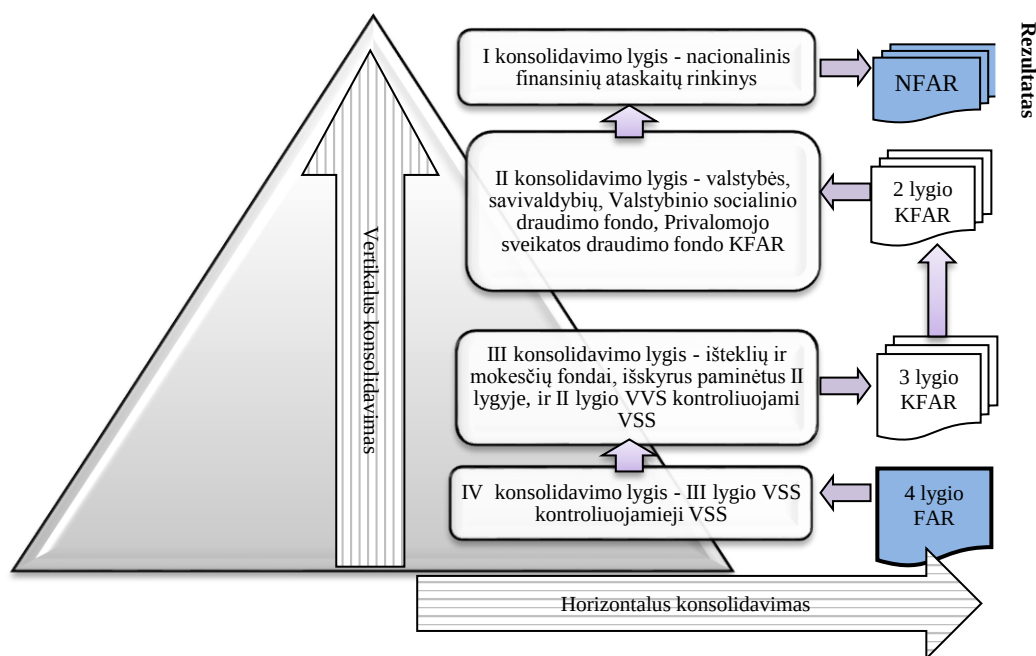
19 pav. VSS klasifikavimas pagal jų funkcijas konsolidavimo procese.

Šaltinis: sudaryta autorės

Pažymėtina, kad viešajam sektoriui būdinga, jog tas pats subjektas, dalyvaudamas skirtingame viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų rengimo etape, gali būti ir teikiantis duomenis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniams rengti, ir rengiantis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, ir kontroliuojantis viešojo sektoriaus subjektas, ir kontroliuojamasis viešojo

sektoriaus subjektas. Būtų galima teigti, kad visi viešojo sektoriaus subjektai, atsižvelgiant į jų atsakomybę ir funkcijas, susijusias su duomenų teikimu VSAKIS, viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo metu dar skirstomi į nuolatinių ir kintamų vaidmenų VSS (žr. 19 pav.).

Autorės nuomone, tai leidžia apibrėžti tiksliai identifikuojamą, aiškiai hierarchizuotą į savarankiškus lygius viešojo sektoriaus subjektų junginį, kuriame viešojo sektoriaus subjekto vaidmuo – funkcijos, atsakomybė gali kisti, įvertinus, kokias finansinių metų pabaigos procedūras atlieka (žr. 21 pav.).



20 pav. VSS finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo schema

Šaltinis: sudaryta autorės

Konsolidacijos procedūros tarp viešojo sektoriaus subjektų įgyvendinamos tokiu nuoseklumu: iš pradžių, vadovaujantis nustatytomis konsolidacijos procedūromis, konsoliduojami konkrečių viešojo sektoriaus subjektų, priklausančių viešojo sektoriaus subjektų grupei, finansinių ataskaitų duomenys, t.. vykdoma horizontali subjektų grupės dalyvių konsolidacija. Paskui konsoliduotų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų duomenys aukštesniu konsolidacijos lygiu vėl konsoliduojami, jau jungiant konsoliduotųjų

finansinių ataskaitų rinkinių duomenis į aukštesnio lygio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, t. y. vykdoma vertikali konsolidacija. Vertikaliai konsolidacijai žemesnio lygio konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių duomenys traktuojami kaip savarankiško viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinių duomenys. Ir tokiu nuoseklumu konsoliduojami visi viešojo sektoriaus subjektų duomenys iki nacionalinio ataskaitų rinkinio sudarymo (Kamarauskiene, 2013).

Konsoliduojamos to paties ataskaitinio laikotarpio VSS grupės ataskaitos. Konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose turi būti parodytas visas konsoliduojamų VSS grupės turtas, įsipareigojimai, finansavimo sumos ir grynasis turtas, pajamos ir sąnaudos, pinigų srautai. VSS grupių konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti sudėtis nustatoma vadovaujantis šiais principais:

- į valstybės konsoliduotąsias finansines ataskaitas konsoliduojamos VSS grupių, kurios sudaromos iš ministerijos ir kitų VSS, ministerijai priskiriamų pagal ministrui pavestas valdymo sritis, (konsoliduotosios) finansinės ataskaitos ir VSS (jų grupių), kurie nepriskirtini nė vienam ministrui pagal jo valdomą sritį, (konsoliduotosios) finansinės ataskaitos;
- į savivaldybės konsoliduotąsias finansines ataskaitas konsoliduojamos savivaldybės kontroliuojamų VSS finansinės ataskaitos;
- VSS grupę Valstybinio socialinio draudimo fondo konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti sudaro Valstybinio socialinio draudimo fondo administravimo įstaigos, Valstybinio socialinio draudimo fondas ir šio fondo administravimo įstaigų kontroliuojami VSS;
- VSS grupę Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti sudaro Privalomojo sveikatos draudimo fondo administravimo įstaigos, Privalomasis sveikatos draudimo fondas ir šio fondo administravimo įstaigų kontroliuojami VSS;
- VSS grupę nacionaliniam finansinių ataskaitų rinkiniui parengti sudaro tik ką įvardytos VSS grupės ir VSS, atsakingi už valstybės išteklių fondų, kurių lėšų sąmatas tvirtina Seimas, metinių ataskaitų rinkinių parengimą.

Konsolidavus Lietuvos Respublikos Prezidentūros kanceliarijos, Vyriausybės kanceliarijos, jos pavaldžių ir / ar kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų, kitų savarankiškų viešojo sektoriaus subjektų, visų ministerijų ir joms pavaldžių ir / ar kontroliuojamųjų viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ar finansinių ataskaitų rinkinių duomenis, sudaromas valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys. Tačiau šešiasdešimties savarankiškų savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, pagal analogiją valstybės konsoliduotajam finansinių ataskaitų rinkinio sudarymui, į vieną savivaldybių konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, nebesujungiami – konsoliduojami tiesiogiai į nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį.

Išskirtinė situacija yra ir su valstybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio ir nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio rengimo situacija. Pagal konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo logiką šias konsoliduotąsias ataskaitas turėtų rengti VSS grupės, kurios dalyvių duomenys bus apibendrinti (konsoliduoti) minėtose ataskaitose, kontroliuojantysis VSS. Tačiau tiek VSS grupės yra menamos, tiek ir įstatymo nustatyta tvarka šiam konsolidavimo procesui įgyvendinti skiriamas menamas kontroliuojantysis VSS – Finansų ministerija. Savivaldybės konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį (toliau – savivaldybės konsoliduotosios ataskaitos) rengia konkrečios savivaldybės administracija. Valstybinio socialinio draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį rengia Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, o Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį – Valstybinė ligonių kasa prie Sveikatos apsaugos ministerijos.

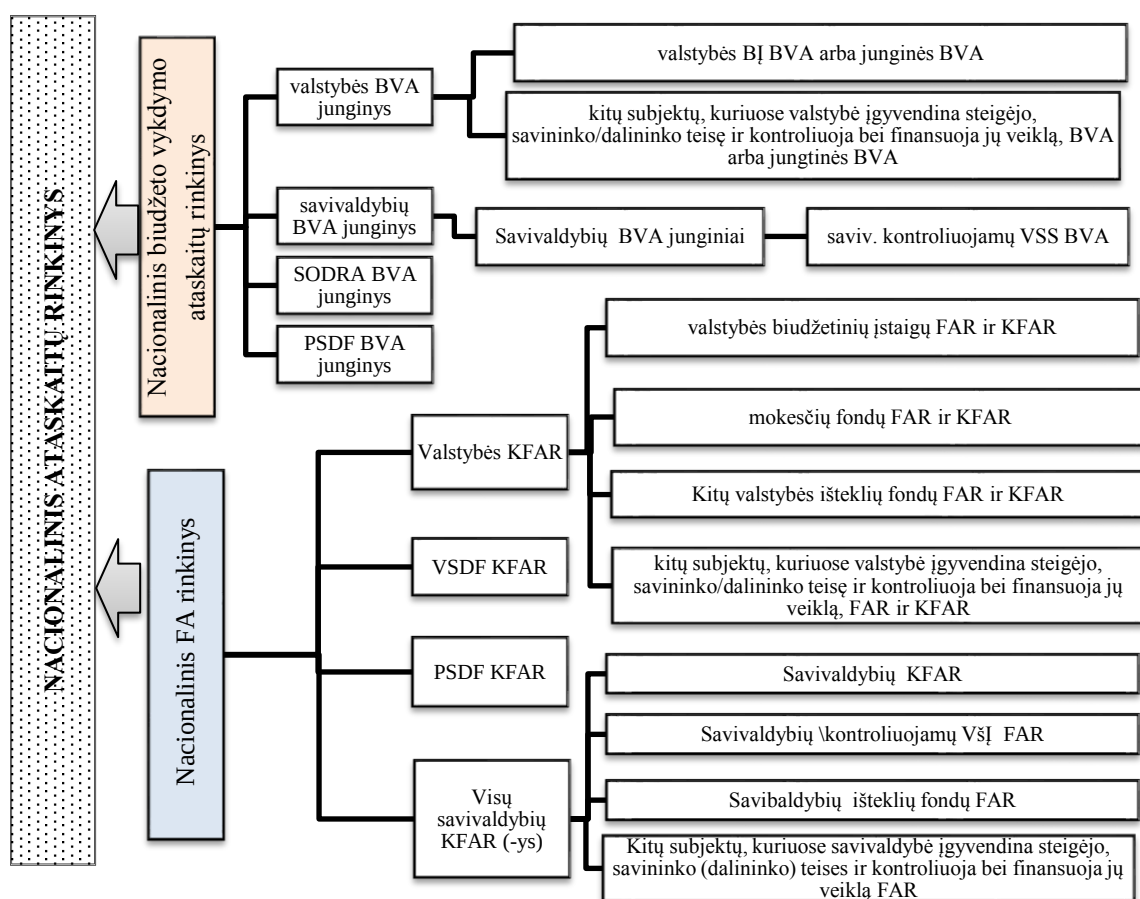
2007 metais patvirtinus Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo numatyta, kad nacionalinį ataskaitų rinkinį turės sudaryti jungtinės finansinės ataskaitos – visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir valstybės konsoliduotosios finansinės ataskaitos, pateiktos kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinės ataskaitos, valstybės biudžeto vykdymo ataskaitos, suvestinės savivaldybių biudžetų vykdymo ataskaitos bei Valstybinio socialinio

draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitos. Taigi, pagal pirminę konceptualią idėją, nacionalinis ataskaitų rinkinys turėjo apimti ir valdymo ir finansines ataskaitas. Šiuo metu galiojanti teisės akto redakcija nacionalinio ataskaitų rinkinio apimtį susiaurino iki finansinių ataskaitų rinkinio imties.

Biudžeto vykdymo ataskaitos sudaromos vadovaujantis Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymu, Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymu ir kitais teisės aktais. O ir VSS grupę konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui parengti sudaro tie VSS, kurių vadovai yra asignavimų valdytojais ir viešojo sektoriaus subjektai, kuriems jis perdavė gautus asignavimus. Biudžeto išlaidų arba lėšų sąmatos vykdymo ataskaitos ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio nesudaro išteklių fondai (išskyrus Valstybinio socialinio draudimo fondą ir Privalomojo sveikatos draudimo fondą), mokesčių fondai ir viešosios įstaigos, kurių vadovai nėra asignavimų valdytojai.

Vis tik, autorės nuomone, nacionalinio ataskaitų rinkinio rengimas jame apjungiant VSS finansinių ataskaitų ir biudžetų vykdymo ataskaitų duomenys techniškai yra galimas (žr. 21 pav.). Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotosiose biudžeto vykdymo ataskaitose turi būti parodytos visos atitinkamo biudžeto pajamos ir išlaidos, o kitų viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotosiose biudžeto vykdymo ataskaitose turi būti parodyta tik viešojo sektoriaus subjekto grupės atitinkamo biudžeto išlaidų dalis. Autorė sutinka, kad biudžeto vykdymo ataskaitų duomenų apjungimui negalėtų būti taikomas konsolidavimas – nors VA duomenys, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apjungiami, vis tik tolimesnė duomenų eliminavimo eiga skiriasi lyginant su finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimu. Todėl tikslinga būtų tokias, apjungtas biudžeto vykdymo ataskaitas vadinti – biudžeto vykdymo ataskaitų junginiu (junginiai). Netgi įvertinus tai, kad VSS veikla gali būti finansuojama ir iš kitų, ne VSS, šaltinių lėšų – šaltinio kilmė nėra / netampa pagrindu išskirti „nekontroliuojamą“ VSS biudžeto lėšų dalį. Biudžeto vykdymo ataskaitų duomenų apjungimui būdingas visiškos konsolidacijos nuoseklumas (išskyrus tolimesnes duomenų

eliminavimo procedūras). O tais atvejais kai VSS veikla / programos finansuojama iš kelių VSS lėšų (pavyzdžiui valstybės ir savivaldybės lėšų arba iš kelių VSS – asignavimų valdytojų lėšų) duomenų apjungimui galėtų būti būdingas proporcinis metodas (išskyrus tolimesnes duomenų eliminavimo procedūras).

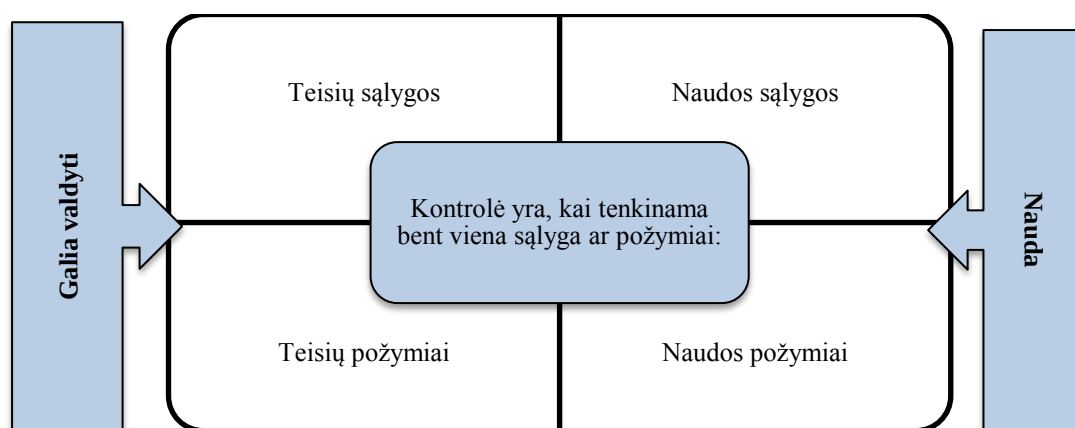


21 pav. Galima VSS nacionalinio ataskaitų rinkinio sudėtis

Šaltinis: sudaryta autorės

Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo metodas priklauso nuo investavimo į VSS grupės dalyvius būdo (laikina, nuolatinė investicija), dydžio (iki 20 proc., daugiau kaip 50 proc. į nuosavybės vertybinius popierius ar dalį), subjekto, į kurį investuojama, juridinio statuso ir veiklos (VSS, ne VSS). Vis dėlto pagrindinė konsolidavimo, o ir konsolidavimo būdo pasirinkimo prielaida, kaip jau buvo minėta šio darbo 1 dalyje, siejama su kontrole. Pradinio ekspertinio vertinimo metu, ekspertai, aptariant vertinimo rezultatus, pabrėžė, kad,

siekiant nustatyti kontrolės faktą, turi būti analizuojamos dvi prielaidos: galia valdyti ir nauda, todėl ekspertinio vertinimo metu buvo išskirtos keturios sąlygų ir požymių grupės, kurioms kontroliuojančiajam / konsoliduojančiajam viešojo sektoriaus subjektui, siekiančiam nustatyti kelių subjektų santykių mastą, reikia surinkti aiškių įrodymų (žr. 21 pav.):



22 pav. Kontrolės identifikavimo sąlygos ir požymiai

Sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Kaip žinoma, tiek pelno siekiančių subjektų (įmonių grupės), tiek viešojo sektoriaus subjektų (grupės) dalyvių finansinių ataskaitų duomenys gali būti nekonsoliduojami. Galima išskirti šias iš esmės identiškas aplinkybes, sudarančias prielaidas nekonsoliduoti abiejų sektorių subjektų duomenų: subjekto kontrolės laikinumas, subjektų veiklos teisinis ribojimas, subjekto duomenų mažareikšmiškumas bei konsolidavimo proceso ekonomiškumo aspektas (žr. 14 lentelę). Įprastai dviejų pastarųjų prielaidų įtaka nagrinėjama kartu. Viešojo sektoriaus subjektų nekonsolidavimui, priešingai nei pelno siekiančių subjektų, nėra taikoma su finansinių ataskaitų elementais (turtu ir pardavimo pajamomis) bei darbuotojų skaičiumi siejamų kriterijų grupė. Pelno siekiantys subjektai taip pat nesudaro konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, kai lemiamą poveikį įmonei daro fizinis asmuo ar pagal susitarimą veikianti fizinių asmenų grupė, kuri įstatymų nustatyta tvarka neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų. Toks kriterijus nei teoriškai, nei praktiškai nėra įmanomas viešajame sektoriuje, taigi tokia nekonsolidavimo prielaida viešajame sektoriuje neturi

egzistavimo prielaidų. Kita vertus, viešojo sektoriaus subjektai, siekdami nepažeisti teisingo ir patikimo įvertinimo principų, nekonsoliduoja VSS subjektų, kurių veikla neatitinka veiklos tų subjektų, kurie sudaro tam tikrą viešojo sektoriaus subjektų grupę.

14 lentelė. Subjektų grupių dalyvių finansinių duomenų nekonsolidavimo prielaidos

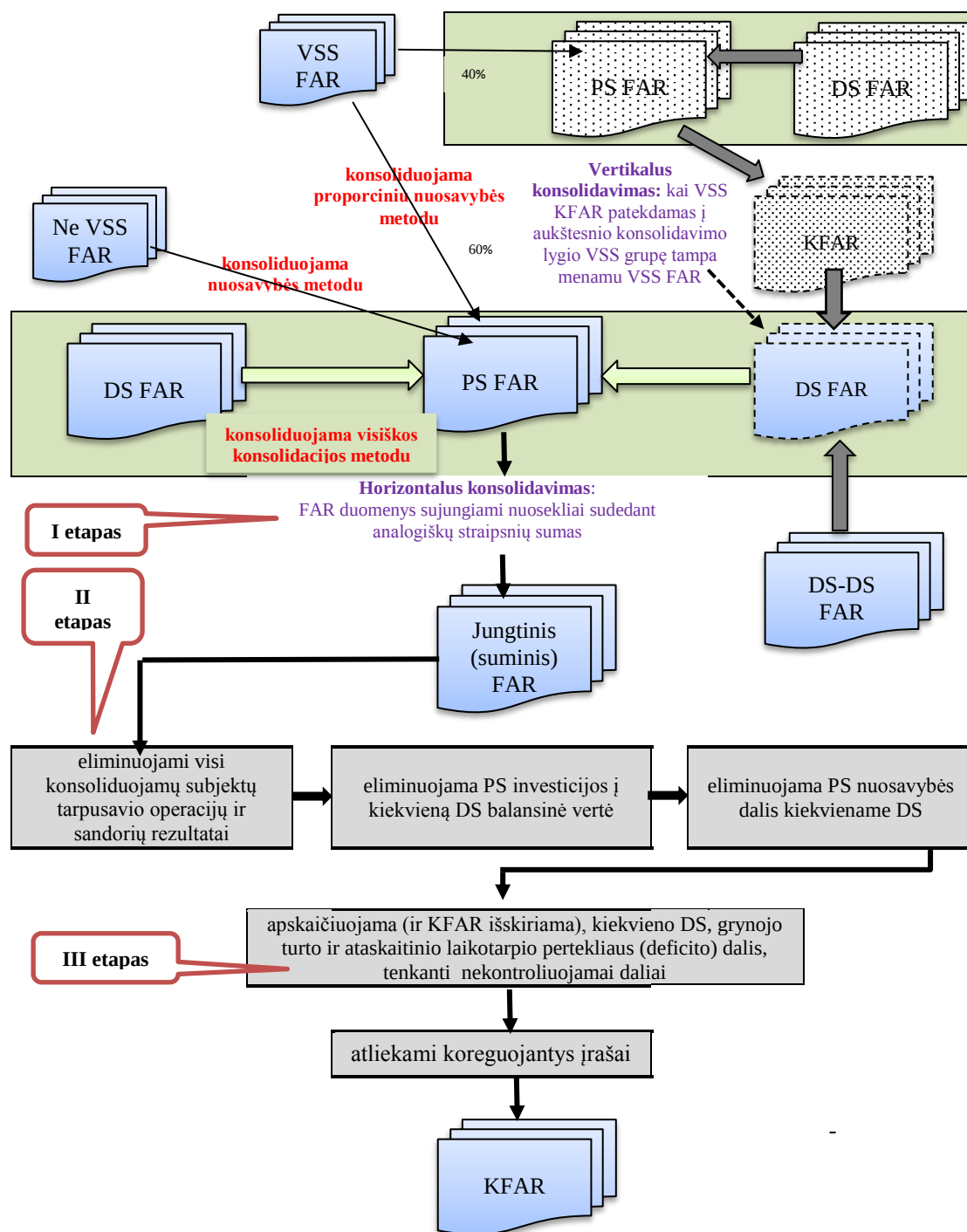
Pelno siekiantys subjektai (įmonių grupės dalyviai)	Viešojo sektoriaus subjektai (VSS grupės dalyviai)
Nekonsoliduojami subjektų duomenys, jei:	
ne mažiau kaip du bendri grupės metinių finansinių ataskaitų rodikliai patronuojančiosios įmonės paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių: balanse nurodyto turto vertė (neatskaitant tarpusavio sandorių) – 6 mln. eurų; pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus (neatskaitant tarpusavio pardavimo pajamų) – 9,6 mln. eurų; vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50 darbuotojų.	Nebūdinga
Nekonsoliduojama, kai lemiamą poveikį įmonei daro fizinis asmuo ar pagal susitarimą veikianti fizinių asmenų grupė, kuri įstatymų nustatyta tvarka neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų	Nekonsoliduojami VSS subjektai, kurių veikla neatitinka veiklos tų subjektų, kurie sudaro tam tikrą VSS grupę (priešingu atveju yra pažeidžiamas teisingo ir patikimo įvertinimo principas)
Kai įgyjama laikina tam tikro subjekto kontrolė (<i>Pastaba: išimtis susijusi su viešojo sektoriaus subjektais, kurie konsoliduotosioms ataskaitoms sudaryti nuo 2016 m. jau taikys 35-qjį TVSAS</i>)	
Kontroliuojamojo subjekto veiklai taikomi ribojimai	
Kontroliuojamojo subjekto duomenys yra nereikšmingi kontroliuojančiajam subjektui	
Kontroliuojamojo subjekto finansiniams duomenims parengti ir sujungti reikėtų neproporcingai didelių darbo laiko ar ekonominių sąnaudų	

Šaltinis: sudaryta autorės

Taigi, siekiant priimti sprendimą dėl investicijų apskaitos, siekiant nustatyti VSS junginio tipą, sudėtį, konsolidavimo būdą ir procedūrų nuoseklumą, svarbus kontrolės laipsnis ir grupę sudarančių subjektų juridinis

statusas. Jei VSS gauna naudos iš kito subjekto, turi teisę valdyti kito subjekto finansinę ir veiklos politiką, ta teisė įgyvendinama, valdo kitą subjektą ir jei valdomas subjektas yra VSS, galima teigti, kad atsiranda kontrolė kaip konsolidavimo prielaida. VSS finansinių ataskaitų duomenims konsoliduoti naudojamas visiško (pilno) konsolidavimo metodas. Jei paminėtos sąlygos nėra tenkinamos, VSS turi apsvarstyti, ar tas kitas subjektas nėra asocijuotasis subjektas arba sąlygos yra tenkinamos, bet subjektas yra ne VSS – tada investicijos apskaitomos nuosavybės metodu arba jei santykiai tarp dviejų ūkio subjektų sudaro „jungtinę kontrolę“ – taikomas proporcinio konsolidavimo metodas. Kitais atvejais investicija apskaitoma savikainos metodu.

Tai, kas pasakyta, skatina patobulinti 11 pav. pasiūlytą konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinę schemą, joje išskiriant galimus VSS grupės konsolidavimo metodus (konsolidacija nuosavybės metodu, konsolidacija proporciniu nuosavybės konsolidavimo metodu, konsolidacija visiškos konsolidacijos metodu) ir būdus (konsolidacijai vykstant horizontaliu ir vertikaliu būdais). Ši, patobulinta, schema (žr. 23 pav.) turėtų atitinkamai papildyti ir kuriamą viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį ir tapti šio modelio dalimi.



Čia: PS – kontroliuojantysis / konsoliduojantysis VSS; DS – kontroliuojamasis / konsoliduojamasis VSS; DS-DS – kontroliuojančio VSS kontroliuojamas VSS; FAR – VSS finansinių ataskaitų rinkinys; KFAR – VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys.



-būdinga tik viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų konsolidavimui

- VSS subjektų grupė

23 pav. Patobulinta VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo schema

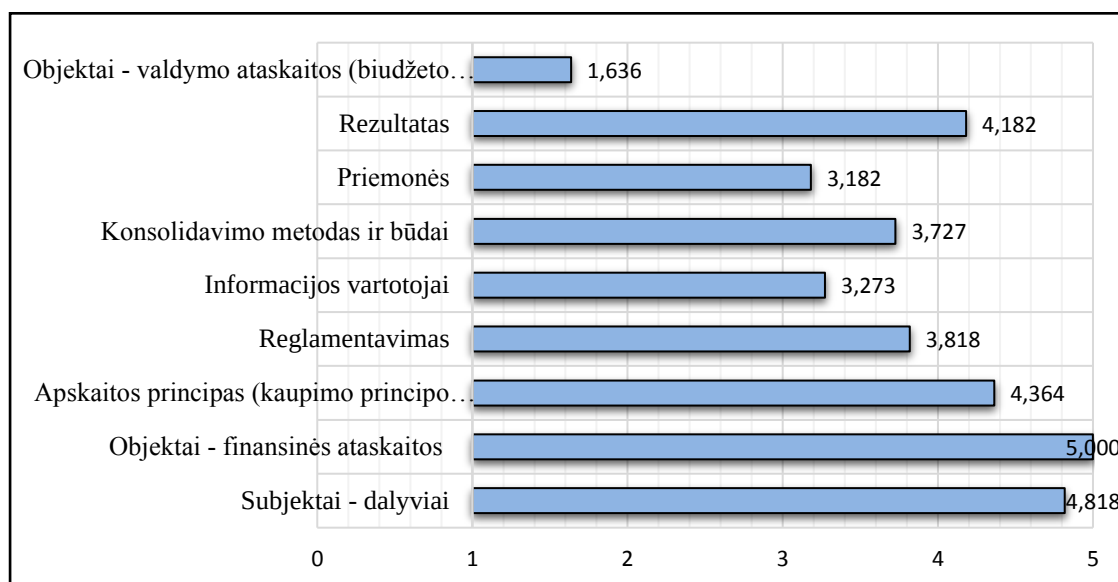
Sudaryta autorės pagal 6-ąją TVSAS, naują 35-ąją TVSAS ir 14-ąją VSAFAS bei 15-ąją VSAFAS, patobulinta remiantis tyrimo rezultatais

Taigi, baigiamasis VSS apskaitos ciklo etapas yra VSS finansinių ataskaitų sudarymas – koncentruotos finansinės informacijos pateikimas apie VSS veiklą. O nacionaliniu mastu, pasibaigus finansiniams metams – visų VSS ataskaitų duomenų sujungimas į nacionalinį ataskaitų rinkinį. Reikėtų pažymėti, kad Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme nurodoma, jog nacionalinis ataskaitų rinkinys – tai ataskaitų rinkinys, kurį sudaro valstybės, visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo bei Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai ir jungtinis finansinių ataskaitų rinkinys, kurį sudaro visų savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai, pateikti kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys. Pateikta sąvoka (jos turinys) gali įnešti sumaišties dėl neiškirto konsolidavimo kriterijaus. Vis dėlto, vertinant šią sąvoką analogijos principu, galima teigti, kad šis (nacionalinio ataskaitų rinkinio) apibrėžimas atitinka įmonių grupės metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių apibrėžimą, ir tuo vadovaujantis galima teigti, kad tai, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, sudaromas konsoliduotųjų ataskaitų rinkinys.

3.3. Konsolidavimo instrumentarijaus elementai, ryšys ir vieta konsolidavimo modelyje

Instrumentarijus (lot. *instrumentarum*) – visi kokio nors specialisto įrankiai ar tam tikro proceso (veiksmo) elementai, kurie veikdami visi kartu, sudaro sąlygiškai vieningą visumą. Pradinio ekspertinio vertinimo metu buvo svarbu vertinant identifikuoti elementai, be kurių, kaip be kurio nors specialisto įrankio, nebūtų galimas konsolidavimo kaip proceso veikimas. Paskesnio tyrimo metu, remiantis ekspertiniu vertinimu, instrumentarijaus elementai buvo detalizuojami ir tikslinami, vertinta jų įtaka rengiamam konceptualiam konsolidavimo modeliui.

Pirmuoju anketos klausimu ekspertų buvo prašoma įvardyti, be kurių elementų, kurie įvardijami kaip konsolidavimo instrumentai, naudojimo ar / ir tikslaus identifikavimo proceso rezultatas nebūtų pasiektas. Klausimų teiginių vidutiniai įvertinimai ir vidutiniai priskirtini rangai pateikiami 23 paveiksle. Atsakymų statistika taip pat patvirtino labai aukštą ir beveik artimą vienetui konkordacijos koeficiento reikšmę ($W 0,955$), o Chi kvadrato reikšmė ($94,545$) esant 9 laisvės laipsniui yra tolima nuo kritinės Chi kvadrato reikšmės ($16,919$). Tai, kas paminėta, taip pat patvirtina ekspertų grupės homogeniškumą ir nuomonių suderinamumą (žr. 8 priedą).



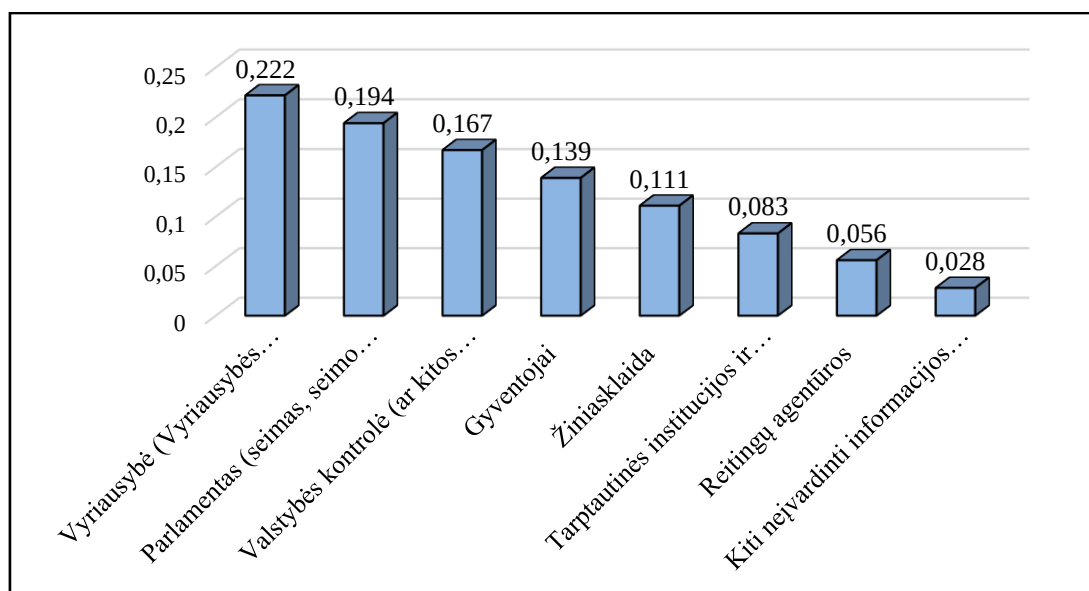
24 pav. Pritarimo konsolidavimo proceso elementams lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matyti iš 24 paveikslo, ekspertai labiausiai sutinka, kad viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo proceso pagrindiniai elementai – instrumentai, kurie lemia konsolidavimą, yra to paties lygio objekto duomenų (finansinių ataskaitų) apjungimas iki galutinio rezultato (nacionalinio ataskaitų rinkinio), taikant kaupimo principą, viešojo sektoriaus subjektų, t. y. konsolidavimo dalyvių identifikavimas. Vidutiniai šių teiginių įvertinimai atitinkamai siekia 5,000, 4,182, 4,364, 4,818 ir 4,364 balo. Ekspertai žemiausiu pritrimo lygiu įvertino

valdymo ataskaitų (biudžeto vykdymo ataskaitų) elemento sąsają su konsolidavimo sistema (vidutinis teiginio įvertinimas 1,636 balo). Tai patvirtina anksčiau atlikto tyrimo rezultatą – nors viešojo sektoriaus subjektų apskaitos duomenų konsolidavimas turi apimti ir apima ir biudžeto vykdymo ataskaitas – jų duomenys taip pat konsoliduojami sudarant konsoliduotuosius biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, vis dėlto konsolidacija vyksta tik iki II konsolidavimo lygio. Nacionalinis biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys, kaip sudedamoji nacionalinio ataskaitų rinkinio dalis, nėra sudaromas. Kaip pažymima skirtinguose šaltiniuose (Bandy, 2014; Bergman, Grossi ir kt., 2015; Christiaens, Vanhee ir kt., 2015; Klimavičienė, Mykolaitienė, 2007; Olson, Himphrey, 2007), viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimas, sparčiai vykęs finansinėje apskaitoje, kitas apskaitos rūšis (šiuo atveju valdymo apskaitos) palietė mažesniu mastu. Viešajame sektoriuje finansinei apskaitai, finansinėms ir konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti taikomas kaupimo principas, o biudžeto apskaitoje biudžeto vykdymo ataskaitoms sudaryti ir duomenims konsoliduoti vis dar taikomas pinigų principas. Įvertinus tai, kas pasakyta, tikslinga biudžetų vykdymo ataskaitas kaip konsolidavimo instrumentarijos elementą iš tolesnio proceso vertinimo eliminuoti. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad elementai – konsolidavimo priemonės bei informacijos vartotojai įvertinti žemesniu nei 4 balai ir labiau artimi 3 balams (atitinkamai: 3,182 ir 3,273). Sąlygiškai žemas ekspertų įvertintas konsolidavimo *priemonės* elemento vertinimas (3,182 balai) gali indikuoti, kad tyrime dalyvavę ekspertai, pripažindami konsolidavimui atlikti naudojamą priemonę VSAKIS kaip svarbią, vis tik labiau domisi paties konsolidavimo proceso teoriniais aspektais bei rezultato turinio naudingumo aspektu. Taip pat reikia pažymėti trijų respondentų grupių, dalyvaujančių skirtinguose konsolidavimo proceso etapuose, nuomonių nesuderinamumą: pradinio ekspertinio vertinimo metu ekspertai (tyrėjai) ir respondentai, tiesiogiai dalyvaujantys konsolidavime (dalyviai), išsakė nuomonę apie šio elemento (VSAKIS) naudojimo įtaką konsolidavimo proceso efektyvumui. Ekspertai, dalyvaujantys organizuojant konsolidavime (organizatoriai), šiam elementui

priskiria mažesnę svarbą, ir teigia, kad VSAKIS tik techninė priemonė, konsolidavimo rezultatui pasiekti. O štai informacijos vartotojų elementas išskirtas kaip vienas iš pagrindinių viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimui turėjęs įtakos elementas (žr. 6 pav.) bei pradinio ekspertinio vertinimo metu kaip teisingas (postulatinis), teoriškai reikalaujantis aukštesnio ar aukščiausio pritarimo lygio, ekspertų įvertintas kaip ne toks svarbus (3,273 balai). Toks elemento *informacijos vartotojai* svarbos nepakankamas pripažinimas rodo, kad VSS dar nepakankamai pripažįsta informacijos vartotojų vaidmenį bei nepakankamai supranta konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kaip informacijos šaltinio paskirtį.



24 pav. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų išoriniai informacijos vartotojai

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

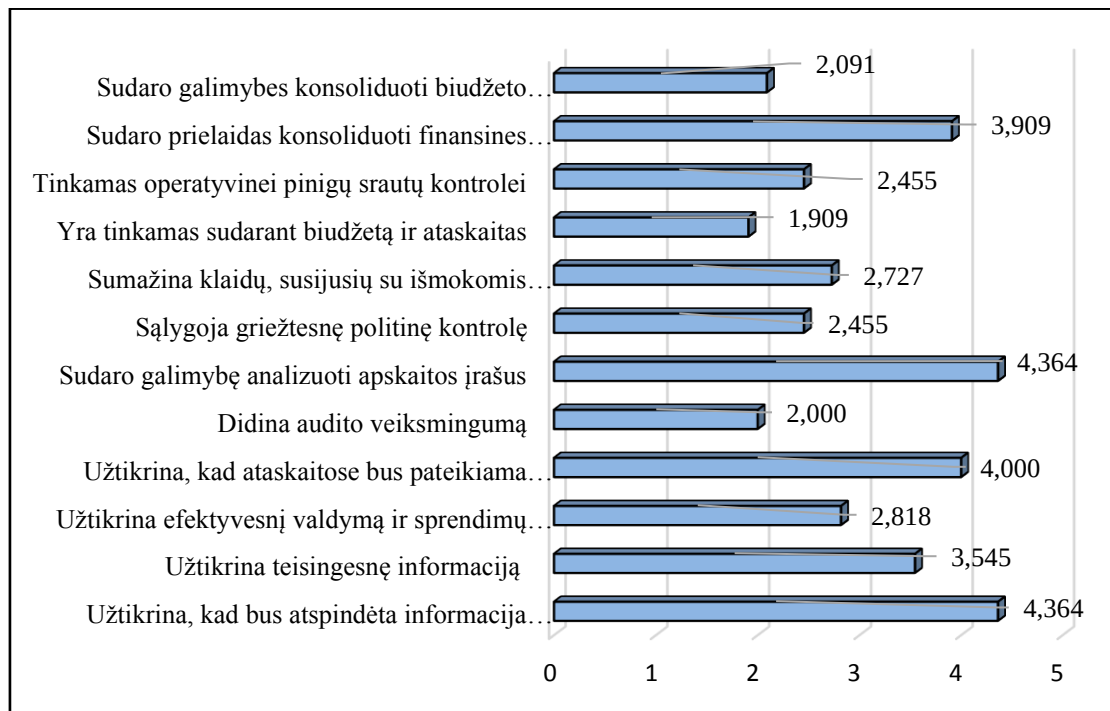
Anot ekspertų, pagrindiniai konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų informacijos vartotojai yra Vyriausybė (Vyriausybės nariai, jų atstovaujamos ministerijos, jų darbuotojai) arba savivaldybės (Tarybos nariai) (SV – 0,222) ir Parlamentas (Seimo nariai ir darbuotojai) (SV – 0,194). Netikėta yra tai, kad Valstybės kontrolė ar kitos priežiūros institucijos buvo įvardyti kaip treči pagal svarbą išoriniai informacijos vartotojai (SV – 0,167). Ir tai galėtų būti

susiję su tuo, kad Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatyme (30 str.) nustatyta, jog VSS metinių ataskaitų rinkinių, VSS grupių metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio auditą ir / arba patikrinimą atlieka Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Tik ketvirtuoju, svarbiausiu išorinės informacijos vartotoju, įvardyti gyventojai (SV – 0,139). Daugiau nei pusė apklaustųjų ekspertų išskyrė dar vieną informacijos vartotojų, kurie galėtų būti vadinami vidiniais informacijos vartotojais arba, vadovaujantis 5 pav. pateikta VS apskaitos modernizavimo įtakos apskaitos duomenų konsolidavimui schema, – informacijos gamintojais, grupę. Jais skirtingi ekspertai (šiuo klausimu pasisakė 7 iš 11 ekspertų) įvardijo VSS vadovus, apskaitą tvarkančius, ataskaitų konsolidavimą atliekančius darbuotojus.

Tai, kas pasakyta, ne tik patvirtina mintį dėl VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį sudarančių elementų visumos, bet ir teikia pagrindą teigti, kad modelyje tikslinga išskirti dvi informacijos vartotojų grupes – vidinius ir išorinius informacijos vartotojus.

Toliau buvo nagrinėjami kiekvieną instrumentą apibūdinantys kriterijai, siekiant suvokti, kiek teoriškai ir praktiškai svarbus kiekvienas iš jų ir kokie jų tarpusavio ryšiai.

Viešojo sektoriaus įmonių apskaita kaupimo principu gali būti apibūdinta kaip laipsniškas perėjimas nuo apskaitos pinigų principu prie apskaitos kaupimo principu. Pirmą kartą valstybės (bet nenacionalinis) konsoliduotųjų finansinių rinkinys kaupimo principu buvo sudarytas 2011 m. už finansinius metus, pasibaigusius 2010 m. gruodžio 31 d., o nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys sudarytas 2013 m. už finansinius metus, pasibaigusius 2012 gruodžio 31 dieną. Viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartai buvo sudaryti vadovaujantis kaupimo principu kaip Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų atitikmuo. Ekspertai iš esmės vienodai vertino kaupimo principo VSS taikymą (žr. 26 pav.).

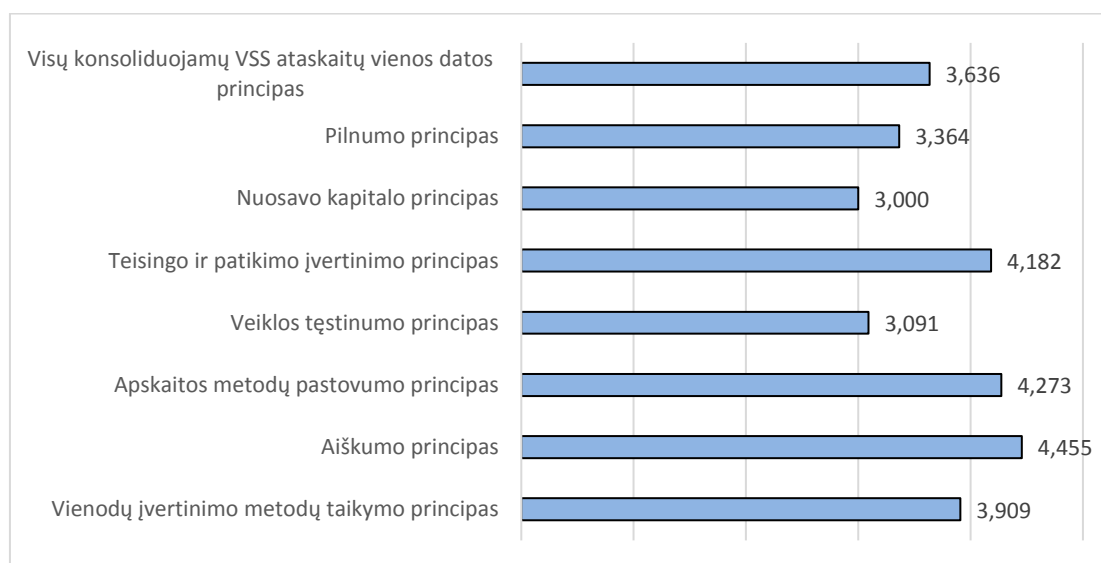


26 pav. Pritarimo lygis dėl kaupimo principo VSS apskaitoje taikymo

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Jų nuomone, kaupimo principo taikymas viešojo sektoriaus apskaitoje užtikrina, kad bus atspindėta informacija apie visą viešojo sektoriaus subjekto turtą ir įsipareigojimus bei tą aplinkybę, kad kaupimo principo taikymas (kaip beje ir bendros apskaitos politikos) sudaro galimybę analizuoti apskaitos įrašus ir užtikrina, kad ataskaitose bus pateikiama ilgalaikė informacija (vidutiniai šių teiginių vertinimai atitinkamai 4,364, 4,364 ir 4,000 balo). Ekspertai taip pat pripažino, kad kaupimo principo taikymas sudaro prielaidas konsoliduoti finansines ataskaitas (3,909 balo) bei užtikrina teisingesnę informaciją (3,545 balo). Tuo ekspertai pritarė tiesioginiam kaupimo principo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kaip konsolidavimo rezultato ryšiui. Pritarimo kitiems teiginiams lygis buvo žemesnis nei 3. Iš esmės ekspertai nesutiko su teiginiais, kad kaupimo principas yra tinkamas sudarant biudžetą, biudžeto vykdymo ataskaitas ir jas konsoliduoti (vidutiniai šių teiginių vertinimai atitinkamai 2,019 ir 1,909). Ir nors pastaruoju metu vis aktyviau analizuojami viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo klausimai, siekiant rasti būdų koreliuoti skirtingų ataskaitų – finansinių, biudžeto statistinius duomenis (Towards implementing

European ..., 2013), šalies ekspertai nedvejodami teigia – kaupimo principo taikymas valdymo apskaitoje neįmanomas. Viena vertus, tokią nuomonę galima suprasti – biudžetas ir biudžeto vykdymo ataskaitos Lietuvoje sudaromos taip pat, kaip, pavyzdžiui, Estijoje (Tikk, 2012). Tačiau galima paminėti ir kitokią kaupimo principo taikymo viešojo sektoriaus ataskaitoms praktiką. Pavyzdžiui, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, Jungtinėje Karalystėje kaupimo principas taikomas tiek finansinės būklės ataskaitoms, tiek biudžeto vykdymo ataskaitoms (Svorobovičienė, 2008; Bergman, Grossi, Rauskala, Fuchs, 2015; Guo Ch., 2015). Taigi perėjimas prie visos kaupiamosios apskaitos yra ilgas procesas. Autorės nuomone, apskaitant ūkinių operacijų duomenis kaupimo principu, aiškiai ir tiksliai atskleidžiamos tikrosios subjekto galimybės finansuoti savo veiklą ir vykdyti tiek ilgalaikius, tiek trumpalaikius įsipareigojimus, išgrynina tikrąjį reikalingų lėšų dydį savo funkcijoms vykdyti ir realių sąnaudų dydį. Tai suformuoja visas sąlygas planuoti išteklius, kurių reikės veiklai tęsti ar kurie turės būti gauti vykdant veiklą ateityje, taip pat įvertinti su veikla susijusią riziką ir neapibrėžtumą. Taigi kaupimo principo taikymas valdymo apskaitoje – sudarant biudžeto vykdymo ataskaitas galėtų būti įmanomas.

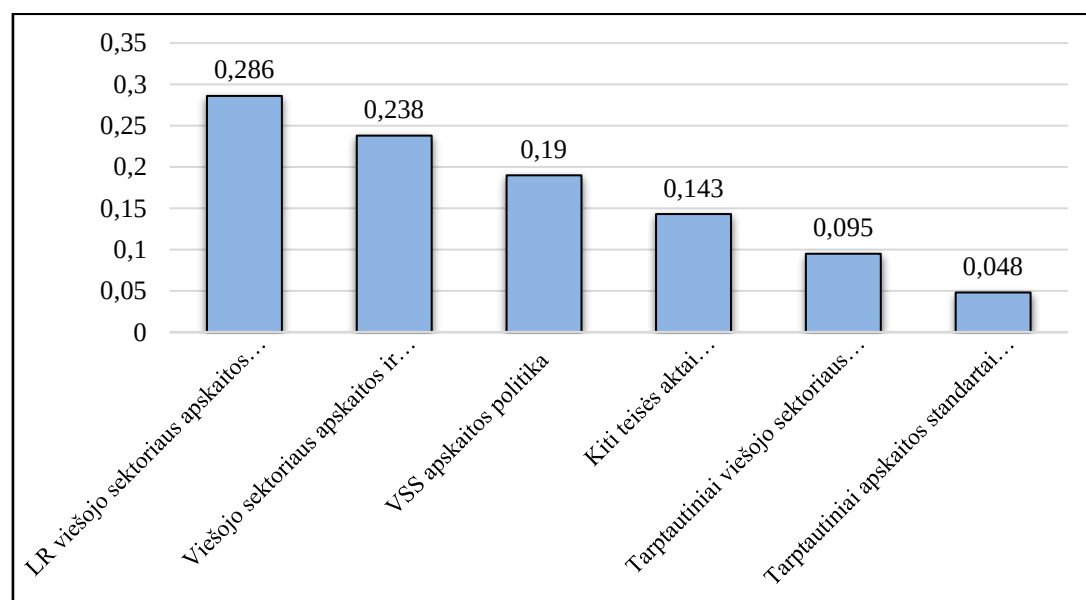


27 pav. Pritarimo konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo principams lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Kitas klausimas ekspertams buvo teikiamas kaip papildantis antrąjį ir juo buvo prašoma pritarti viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų ataskaitų sudarymą apibūdinantiems principams bei juos hierarchizuoti pagal svarbą (žr. 27 pav.). Ekspertų nuomone, geriausiai viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimą apibūdina aiškumo, apskaitos metodų pastovumo, vienodų įvertinimo metodų taikymo bei teisingo ir patikimo įvertinimo principai (vidutiniai šių teiginių vertinimai atitinkamai 4,455, 4,273, 4,182 ir 3,909 balo). Būtina pažymėti, kad iš esmės tokie patys konsolidavimo principai taikomi ir verslo subjektų apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui, o jų hierarchizavimas iš esmės identiškas (Severin, 2014; Мандрощенко, 2013).

Pateikdami nuomonę, kokie dokumentai, teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir VSS apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo procedūras, jiems yra svarbiausi atliekant VSS apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo procedūras, ekspertai iš esmės buvo vieningi – kaip svarbiausius išskyrė Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatymą, VSAFAS ir VSS apskaitos politiką (žr. 28 pav.).

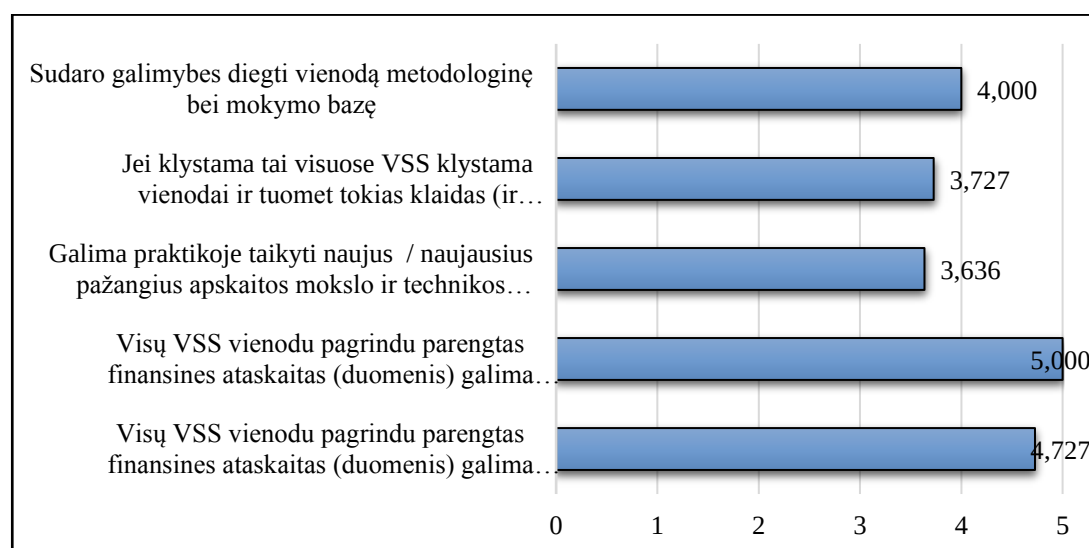


28 pav. Dokumentai, teisės aktai, reglamentuojantys VSS finansinių ataskaitų konsolidavimą

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

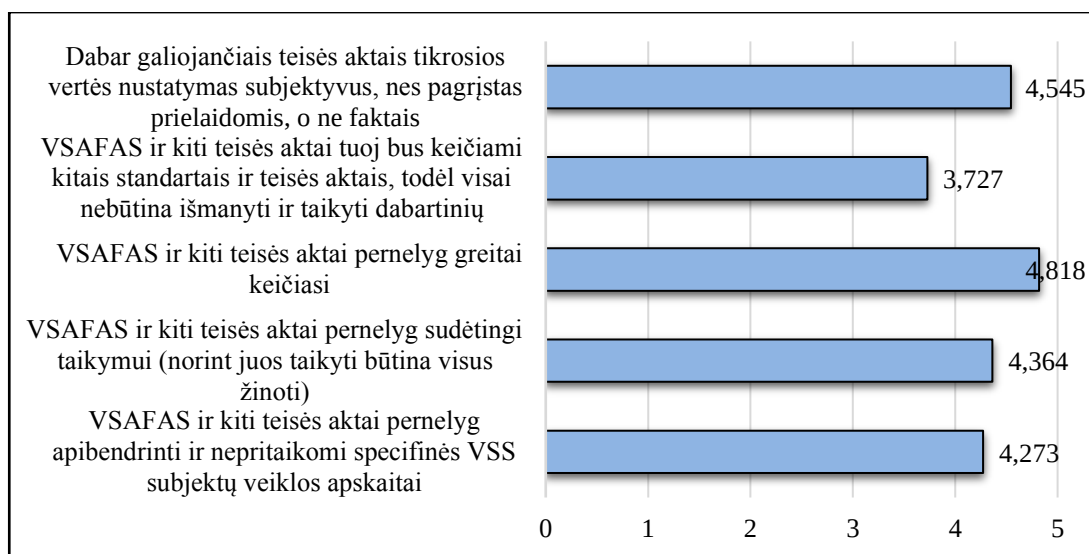
Nors pradinio ekspertinio vertinimo dalyviai buvo išsakę nuomonę, kad kiti Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymais patvirtinti teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir duomenų konsolidavimą, yra (turėtų būti) kur kas svarbesni nei paties subjekto (VSS) pasitvirtinti, lokalūs teisės aktai, vis dėlto ekspertų pasirinkimas turi loginį pagrindimą. Įvertinus tai, kad už VSS ataskaitų rinkinių sudarymą bei už konsoliduotųjų ataskaitų parengimą, pateikimą teisės aktuose nurodytoms įstaigoms ir institucijoms ir paskelbimą laiku atsako viešojo sektoriaus subjekto vadovas arba jo įgaliotas administracijos vadovas teisės aktų nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 35 str.), natūralu, kad būtent vadovo (ar jo įgalioto administracijos vadovo) patvirtinta apskaitos politika traktuotina kaip itin svarbus savo turiniu konsolidavimo elementas. Kitaip nei pradinio ekspertinio vertinimo metu, niekas iš ekspertų nepasirinko kaip prioritetinio, reglamentavimą nustatančio dokumento nei Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos, nei Tarptautinių apskaitos / tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų.

Aplinkybės, **skatinančios** vienodą reglamentavimą



Tęsinys

Aplinkybės, stabdančios vienodo reglamentavimo taikymą



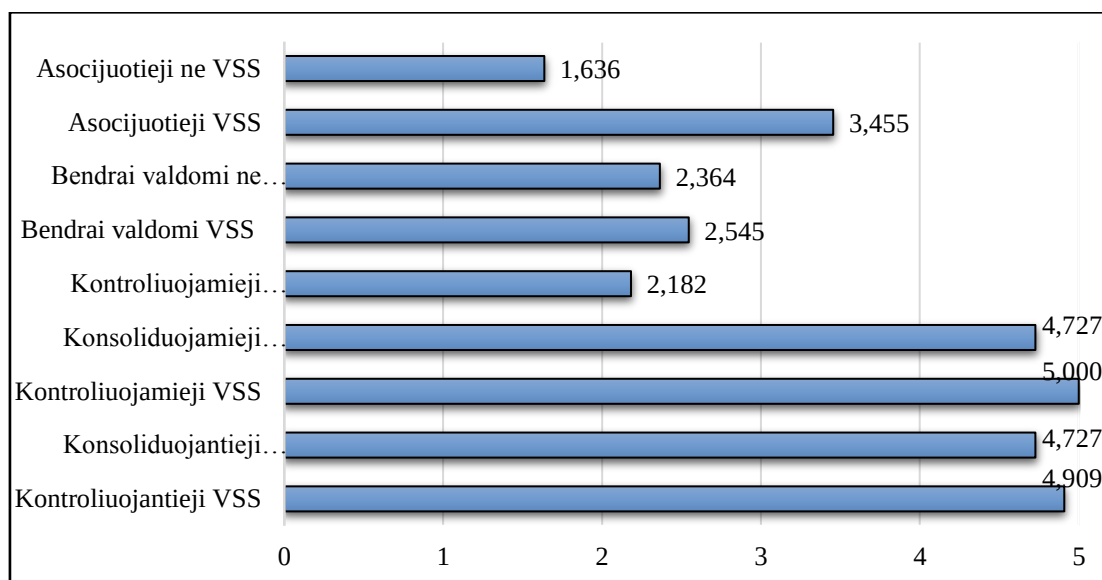
29 pav. Pritarimo aplinkybėms, skatinančioms ar stabdančioms vienodo VSS apskaitos ir konsolidavimo reglamentavimo taikymą, lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Reglamentavimo (elemento) įtaka viešojo sektoriaus apskaitos duomenų konsolidavimui iš esmės nekvestionuojama (žr. pradinio ekspertinio vertinimo rezultatus – 10 lentelę). Ekspertai pripažino, kad vieninga ir visa apimanti reglamentavimo sistema užtikrina, kad visų VSS finansines ataskaitas (duomenis) galima konsoliduoti (5,000 balai). Tai užtikrina galimybę VSS finansines ataskaitas (duomenis) lyginti tarpusavyje (4,727 balo), o jei jau klystama, tai klystama visuose VSS vienodai, ir tada tokias klaidas lengviau pastebėti ir ištaisyti (3,727). Kita vertus, ekspertai kaip aplinkybes, stabdančias vienodo VSS konsolidavimo apskaitos reglamentavimo taikymą, išskyrė greitą (dažną) VSAFAS ir kitų susijusių teisės aktų turinio keitimąsi, aplinkybes, kad ne visada teisės aktų nustatyto turto, įsipareigojimų pripažinimo ir apskaitos reglamentavimas yra objektyviausias, ar aplinkybes, kad teisės aktai pernelyg sudėtingi taikyti (atitinkamai 4,818, 4,545, 4,364 balo).

Pradinio ekspertinio vertinimo metu respondentai sutarė, kad dar viena viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo ir konsolidavimo prielaidų siejama su tuo, kad buvo aiškiai identifikuoti viešojo sektoriaus subjektai, viešojo

sektorius subjektų grupės, nustatyta, kurių finansinių ataskaitų rinkinių duomenys turi būti konsoliduojami, o kurie subjektai turi konsoliduoti (žr. 30 pav.).



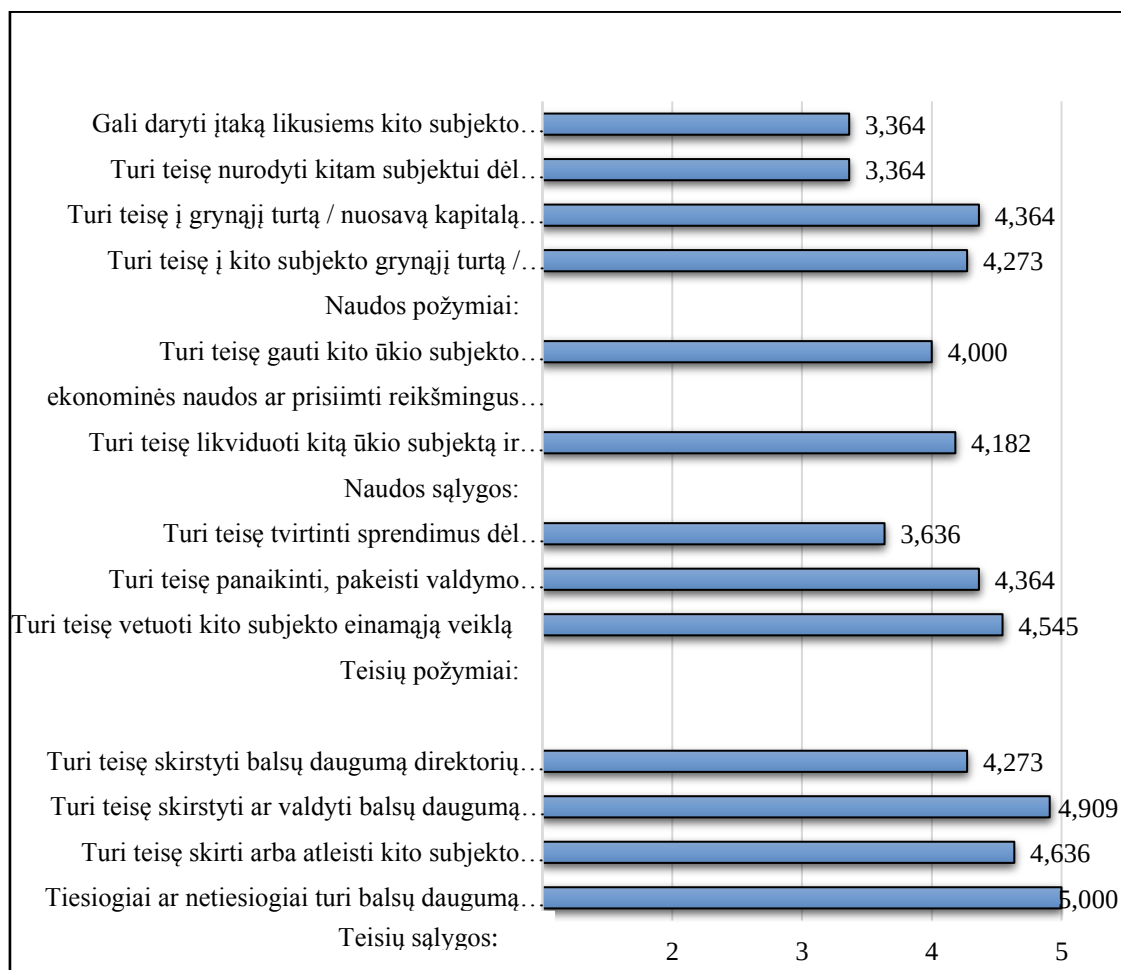
30 pav. Pritarimo lygis dėl subjektų, sudarančių VSS, kurių dalyvių finansinių ataskaitų duomenys turi būti konsoliduojami, grupę

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai pripažino, kad pagrindinis kriterijus, nustatant VSS, kurių duomenys turi būti konsoliduojami, grupės dalyvius, yra analogiškas verslo subjektų grupės dalyvių nustatymui – tai kontrolė. Todėl pirmiausiai, apibūdindami VSS grupę, į ją įtraukė kontroliuojančiuosius ir kontroliuojamuosius VSS (atitinkamai 4,909 ir 5,000 balai). Vis dėlto ekspertai pripažįsta, kad, siekiant galutinio konsolidavimo rezultato – sudaryti nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį – kontrolės sąvoka gali būti suprantama kur kas plačiau nei tik konsolidavimo tikslu. Kontrolės funkcija gali būti laikina, priskiriama tam tikram VSS tik finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo tikslais. Taigi tokiu būdu gali būti sudaromos ir menamos VSS grupės, tarp kurių dalyvių kontrolės kriterijus yra priskirtinas laikinai. Atitinkamai tokius VSS tikslinga vadinti konsoliduojančiais VSS ir konsoliduojamaisiais VSS. Tai pripažino ir ekspertai nurodydami, kad greta kontroliuojančių ir

kontroliuojamųjų VSS, VSS grupės (menamas VSS grupės) dar gali sudaryti konsoliduojantieji ir konsoliduojamieji VSS (atitinkamai 4,727 ir 4,727 balo). Ekspertų pritarimo lygis dėl ne VSS (kontroliuojamųjų, bendrai valdomų, asocijuotųjų) duomenų konsolidavimo išliko žemas (atitinkamai 2,182, 2,364, 1,636). Tai sietina su faktu, kad ne VSS apskaitai tvarkyti naudojami kitus nei viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojančius teisės aktus bei / ir standartus. Todėl ne VSS priskyrimas VSS grupei bei duomenų konsolidavimas tampa neįmanomas. Tokių ne VSS duomenys konsolidavimo tikslais į apskaitą pirmą kartą įtraukiami įsigijimo savikainos metodu, o po pirminio pripažinimo apskaitomi nuosavybės metodu. Kiek kitokia situacija, jei VSS valdo asocijuotą VSS ar bendrai, su kitu VSS valdo kitą VSS. Tada atsiranda poreikis identifikuoti kitus (ir kitus) požymius ar sąlygas, kad būtų galima nustatyti kontrolę. Tai būtina padaryti ir tam, kad būtų galima teisingai pasirinkti konsolidavimo metodą ir būdus.

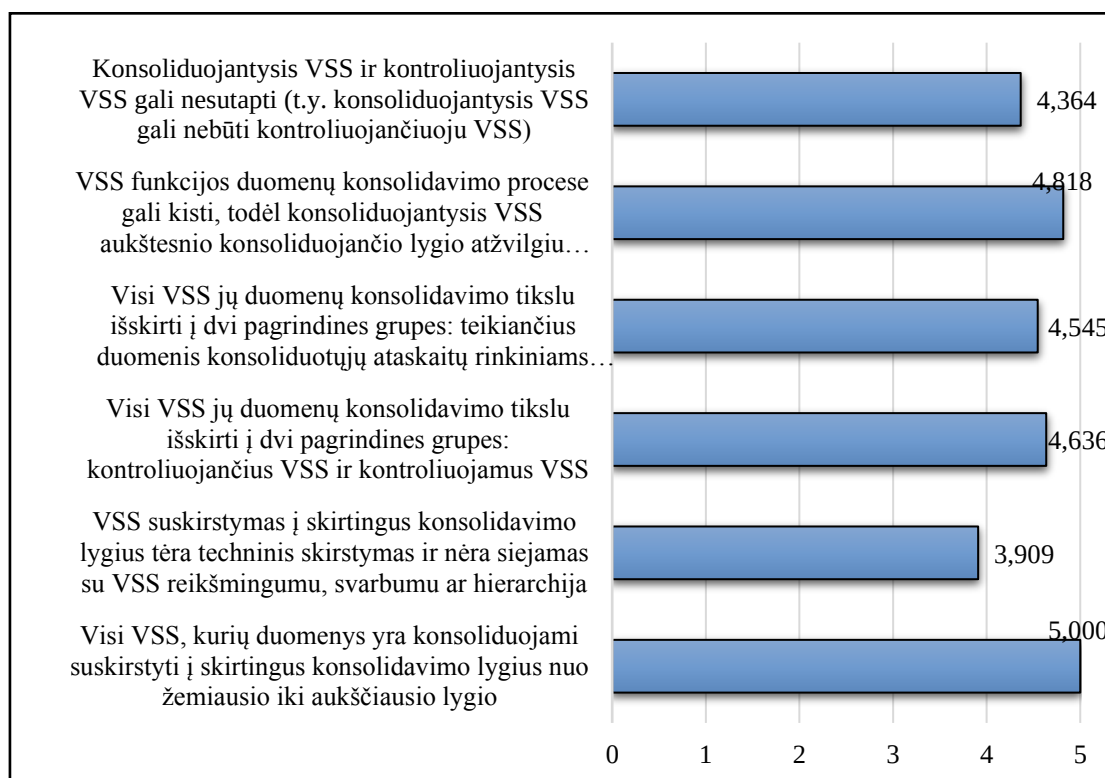
Minėta, kad ekspertinio vertinimo metu buvo išskirtos keturios sąlygų ir požymių grupės, kurioms kontroliuojančiam / konsoliduojančiam viešojo sektoriaus subjektui, siekiančiam nustatyti santykių tarp kelių subjektų mastą, reikia surinkti aiškių įrodymų (žr. 31 pav.). Ekspertai pasisakė dėl kiekvienos sąlygos ir / ar požymio svarbos renkant argumentus dėl kontrolės masto ir lygio nustatymo (žr. 30 pav.). Nuomonių dėl teisių ir naudos sąlygų ir priežasčių, būtinų identifikuojant kontrolę, rezultato analizė patvirtino ir patobulinimų (22 pav.), pasiūlytų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinėje schemoje, logiką.



**31 pav. Pritarimo lygis dėl teisių ir naudos sąlygų ir priežasčių
identifikuojant kontrolę**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertų grupė, išreikšdami pritarimą teiginiams dėl VSS funkcijų vykdant konsolidavimą (žr. 32 pav.), vienbalsiai pritarė teiginiams dėl VSS, kurių duomenys konsoliduojami, suskirstymo į atskirus konsolidavimo lygius, išlaikant principą „iš apačios į viršų“ (5,000). Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys yra rengiamas laipsniškai (nuo žemiausi konsolidavimo lygio iki aukščiausiojo) pagal konsolidavimo schemą ir tai atitinka konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principinę schemą, pristatytą 35 paveiksle.



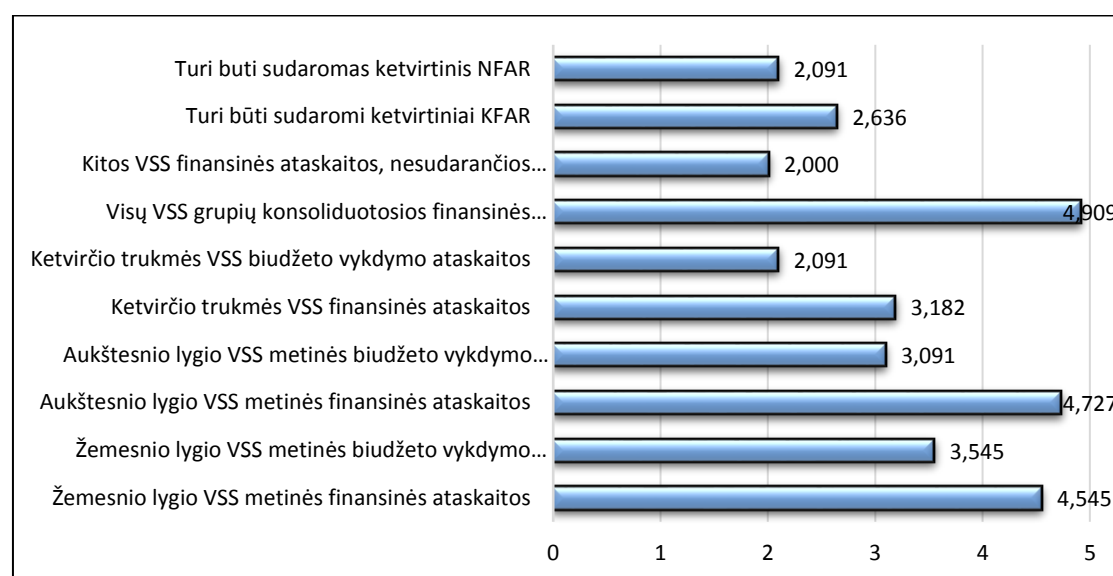
32 pav. Pritarimo VSS funkcijoms, vykdant konsolidavimą, lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai, sutikę su teiginiu, kad VSS funkcijos duomenis konsoliduojant gali kisti, nurodė, kad konsoliduojantysis VSS aukštesnio konsoliduojančiojo lygio atžvilgiu gali tapti teikiančiu duomenis konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniams, t. y. gali iš konsoliduojančiojo VSS tapti konsoliduojamuoju VSS (4,818 balų). Pastarasis teiginys patvirtina vertikalaus ir horizontalaus konsolidavimo būdų ryšį ir nuoseklumą (detaliai pristatyta 35 pav.). Ir nors ekspertai pripažįsta, kad visi VSS jų duomenų konsolidavimo tikslu išskirti į dvi pagrindines grupes: kontroliuojančius ir kontroliuojamuosius VSS, kartu labai aiškiai pabrėžia, kad konsoliduojant dalyvauja VSS grupės ir menamos VSS grupės ir pastarųjų sudėtis yra konsoliduojantieji VSS ir konsoliduojamieji VSS (4,727). Taigi kontroliuojantysis VSS gali ir nesutapti su konsoliduojančiuoju VSS ir, atvirkščiai (4,727 balai). Ir nors skirstymas į konsolidavimo lygius, anot ekspertų, labiau techninis, jie vis dėlto nebuvo tokie vieningi, kaip iki tol pasisakydami, kad toks skirstymas nėra siejamas su VSS reikšmingumu,

svarbumu ar hierarchija (pritarimo lygis 3,909, esant 1,083 SD). Kaip kad teigė ne vienas ekspertas, išsakydamas atvirąją nuomonę, – *svarbu ne hierarchinis lygis ar pavaldumas, svarbu, kas turi įtakos priimant sprendimus dėl pinigų srautų valdymo; svarbu, kam priskirtos pagrindinio konsoliduojančiojo VSS, sudarančio nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinį, funkcijos.*

Pagrindinis viešojo sektoriaus subjekto apskaitos ciklo rezultatas – finansinių ataskaitų rinkinys. Visi VSS kartu sudaro tam tikrą grupę subjektų, kurie susiję per galią valdyti ir naudos požymius ir sąlygas. Tų subjektų ūkinių įvykių ir operacijų apskaitai turi būti taikomi iš esmės identiški apskaitos ir apskaitos proceso organizavimo principai, o galutiniai duomenys ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi būti konsoliduojami sudarant atskirų VSS grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius, pastaruosius vėl konsoliduojant iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio (žr. 33 pav.).



33 pav. Pritarimo lygis dėl siektino VSS ataskaitų konsolidavimo rezultato

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

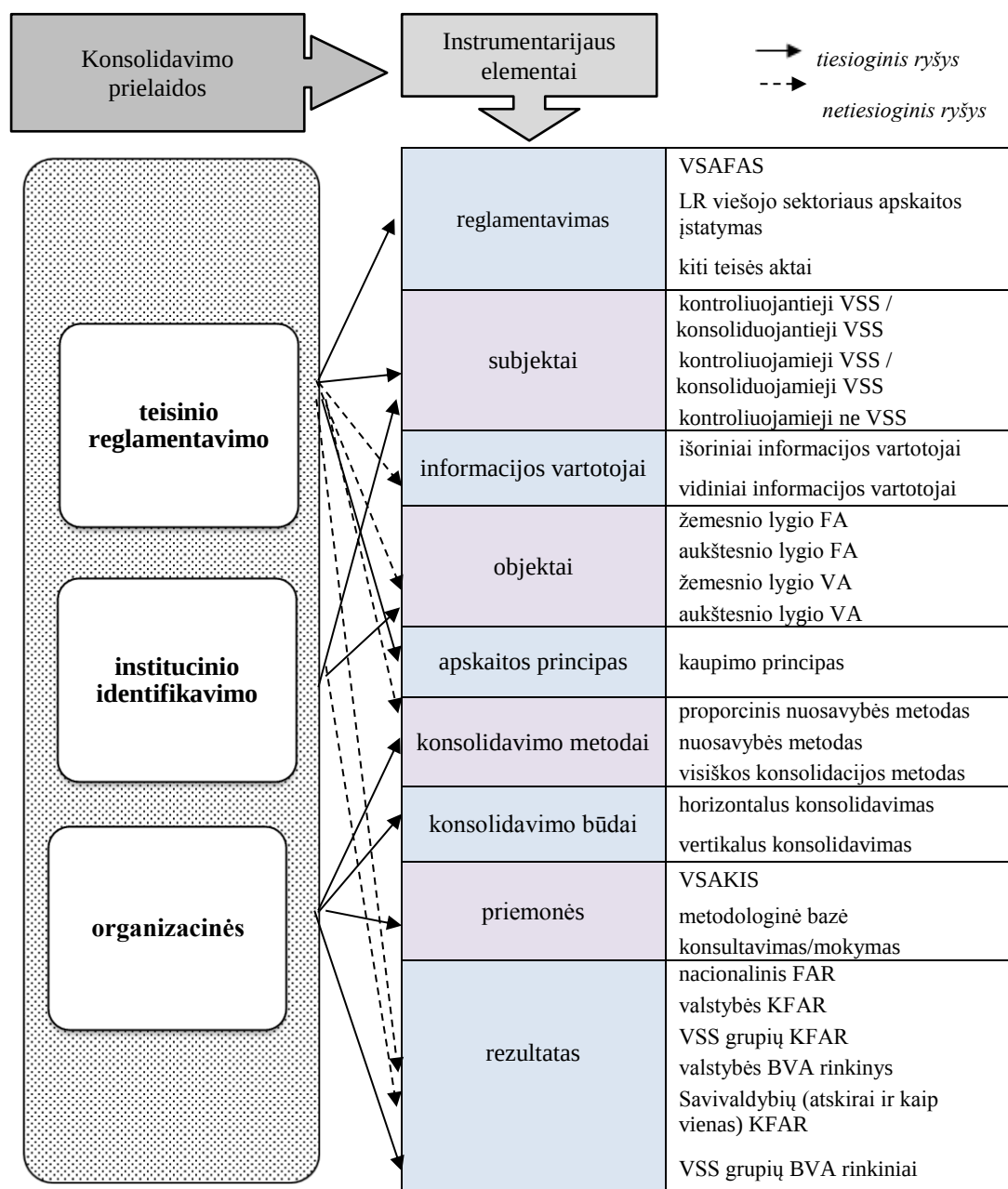
Ekspertai iš esmės pritaria, kad turėtų būti konsoliduojamos visų VSS grupių (tiek tikrų, tiek menamų grupių) finansinės ataskaitos (pritarimo lygis 4,909) pereinant iš žemesnio į aukštesnio konsolidavimo lygio konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius (atitinkamai 4,545 ir 4,727). Vis dėlto ekspertų

pritarimo trumpesnei tiek finansinių, tiek apskritai biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių konsolidavimo trukmei lygis nėra aukštas (nuo 2,091 iki 3,182). Nors tiek pradinio, tiek paskesnio vertinimo metu ekspertai nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį identifikuoja kaip pagrindinį viso konsolidavimo proceso rezultatą, jie nesutinka, kad turėtų būti sudaromas trumpesnės trukmės – ketvirtinis nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys. Ir nors ekspertai nekvestionuoja ir trumpesnės trukmės nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio duomenų turinio ekonominio naudingumo (tai leistų operatyviai identifikuoti šalies ūkinę ir finansinę situaciją; tai būtų naudinga duomenų analizės tikslais; tai leistų operatyviai reaguoti į vidinius ir išorinius aplinkos veiksnių pokyčius), vis dėlto pripažįsta, kad esamos vienintelės kompiuterizuotos finansinių duomenų konsolidavimo techninės priemonės (VSAKIS) funkcionalumas tik iš dalies atitinka nūdienos poreikius.

Dauguma socialinio mokslo teorijų yra sunkiai apibrėžiamos, nes dažnai sudėtinga suskirstyti objektus į aiškiai atskirtas kategorijas (Verkuilen, 2005). Neapibrėžtumą lemia ir tai, kad dažnai tam naudojamos abstrakčios koncepcijos, o kuriant naujus tam tikrų teorijų modelius nemaža tyrėjo subjektyvaus vertinimo įtaka. Tradicinis modeliavimas remiasi išsamiu sistemos supratimu ir matematiniais mechanizmais, kurie apibrėžia modelyje galiojančius ryšius. Tačiau iki galo neištiriams ar labai sudėtingiems procesams toks požiūris gali būti nepakankamas. Tyrėjo žinios apie procesą gali būti netikslios ir lemti rengiamo modelio iškraipymą. Todėl, siekiant sumažinti tyrėjo įtaką rezultatui, buvo atlikti papildomi tyrimai (ekspertinis vertinimas ir apklausa), taip skaičiavimai, kuriems naudoti tyrėjo neįtakoti duomenys.

Turint tikslą įvertinti konsolidavimo sistemą bei pasiūlyti jos tobulinimo kryptį, buvo svarbu identifikuoti šios sistemos dalyvius, taikomus konsolidavimo metodus, informacijos vartotojus ir kt. Pradinio ekspertinio vertinimo metu identifikuotos ir išskirtos pagrindinės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo prielaidos, ekspertinio vertinimo metu išskirti svarbiausi konsolidavimo instrumentarijaus elementai: subjektai, objektai, apskaitos principas, reglamentavimas, informacijos vartotojai, konsolidavimo metodas,

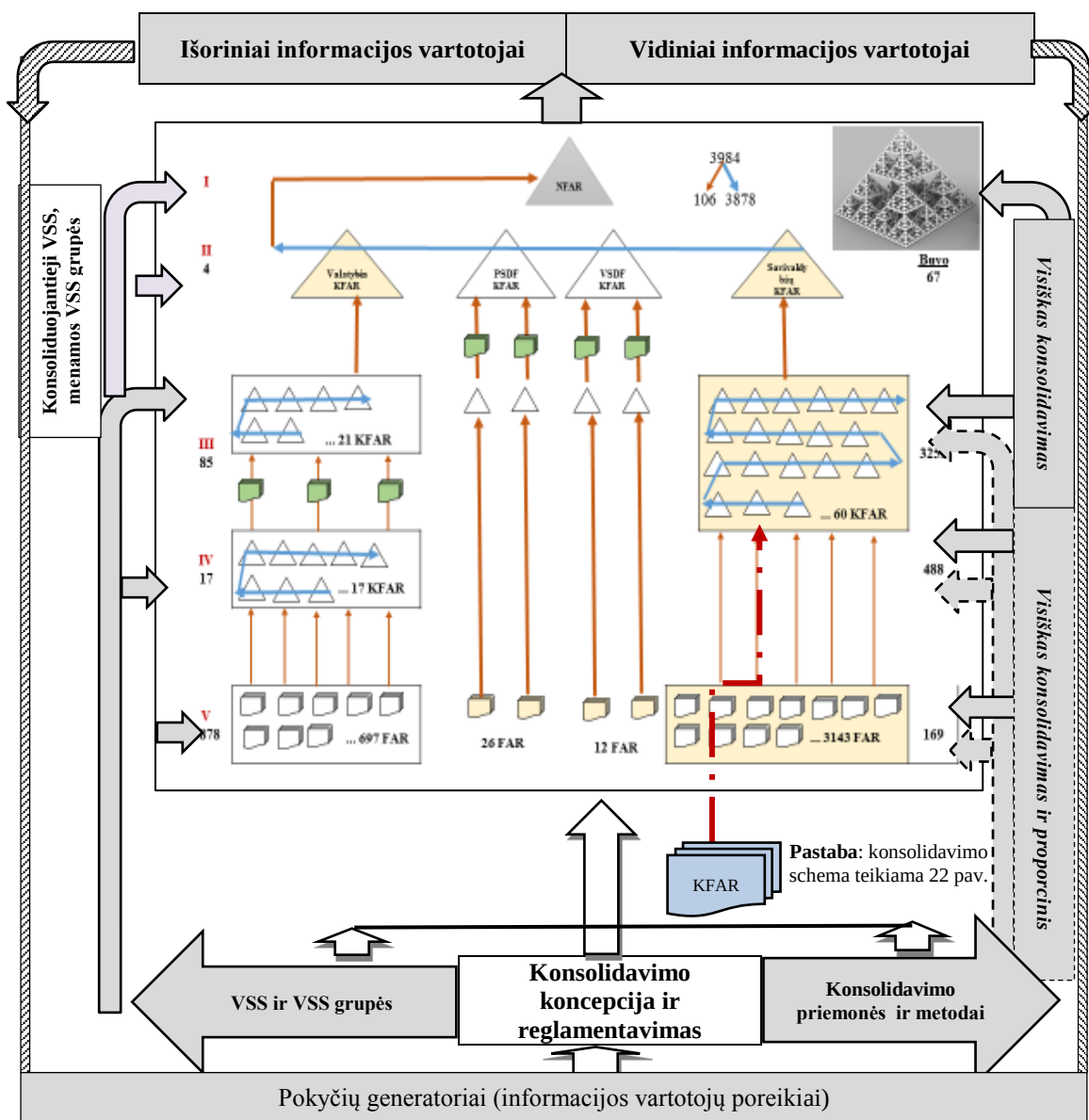
būdai, priemonės, rezultatas (žr. 34 pav.). Empirinio tyrimo metu, pasinaudojant ekspertinio vertinimo rezultatais, instrumentarijaus elementai buvo detalizuoti, patikslinti, koreguoti, nustatytos jų sąsajos.



34 pav. VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo prielaidos, instrumentarijaus elementai ir jų ryšiai
Sudaryta autorės

Tradicinis modeliavimas remiasi išsamiu sistemos supratimu ir matematiniais mechanizmais, kurie apibrėžia modelyje galiojančius ryšius.

Viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ir finansinių ataskaitų konsolidavimo modelį tikslinga formuoti kaip atvirą, su savo aplinka sąveikaujančią sistemą, kurią sudaro trys pagrindiniai elementai: įėjimas (instrumentarijus), procesas ir išėjimas (KFAR).



Pastabos:



VSS FAR



KFAR perdavus į aukštesnį konsolidavimo lygį jis tampa FAR aukštesnio konsolidavimo lygio kontroliuojančiojo VSS atžvilgiu



Centralizuotas konsolidavimas

35 pav. Siūlomas VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis
Sudaryta autorės.

Atsižvelgiant į pradinio ekspertinio vertinimo rezultatus, nagrinėti pasirinkti tie įėjimai, kurie gali turėti didelį poveikį pasirinktiems išėjimams, bei išrinkti tie išėjimai, kurie labiausiai susiję su konsolidavimo modeliu. Modelio aplinka yra visi elementai, kurių pasikeitimas gali daryti įtaką modelio veikimui ir rezultatui. Apibendrinus pelno siekiančių subjektų ir VSS grupių finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso analizės, pradinio ekspertinio vertinimo bei teorinio tyrimo rezultatus, konsolidavimo modelį galima pateikti taip kaip jis pristatytas 35 paveiksle. Šiame modelyje VSS grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymo principinė schema pateikta 23 paveiksle. Įvertinus ekspertų tyrimo rezultatus, patobulinta principinė schema integruota į 35 paveikslą. Visi kartu jie sudaro nedalomą konsolidavimo modelio visumą.

Siekiant įvertinti konsolidavimo sistemą ir pasiūlyti jos tobulinimo kryptį svarbu identifikuoti šios sistemos dalyvius, kokie taikomi metodai (konsolidavimo) ir kas yra informacijos vartotojai. Apibendrinant pradinio ekspertinio vertinimo rezultatus, galima teigti, kad konsolidavimo modelį galima vertinti kaip su savo aplinka sąveikaujančią sistemą, kurią sudaro trys pagrindiniai elementai: ištekliai (instrumentarijus), procesas ir siektinas rezultatas (KFAR). Ekspertai priėjo prie bendros išvados dėl pagrindinių konsolidavimo instrumentarijaus elementų. Tyrimo rezultatai rodo, kad svarbiausi elementai yra: subjektas (-ai), objektas (-ai), apskaitos principas, reglamentavimas, informacijos vartotojai, konsolidavimo metodas ir būdai, priemonės ir rezultatas.

Pokyčiai, turėję didelę įtaką viešojo sektoriaus apskaitai modernizuoti bei viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemai sukurti, siejami su Naujosios viešosios vadybos koncepcija, perėjimu nuo apskaitos pinigų principo prie apskaitos kaupimo principu, privačiojo sektoriaus imitavimo ir decentralizavimo. Taigi siūlomas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo modelis ir tuo pagrindu parengtos finansinės informacijos teikimas viešajame sektoriuje labiau atitiktų viešojo sektoriaus informacijos vartotojų poreikius, nes koncentruotai paaiškintų visos finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemos veikimą, jos elementų ryšius, įtaką vienas kitam.

IV. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO MODELIO VERTINIMAS: TYRIMO REZULTATAI

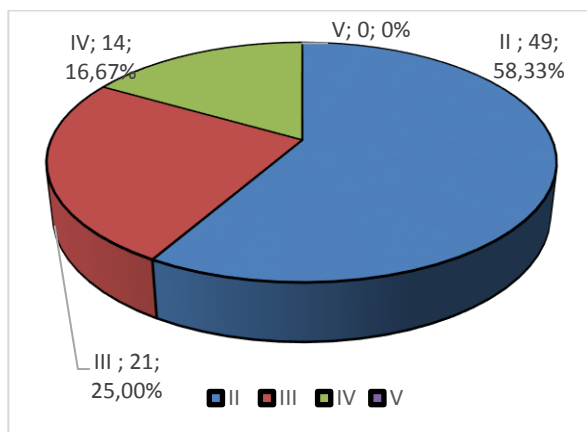
4.1. Konsolidavimo modelio anketinio vertinimo rezultatai

Pastaraisiais metais viešajame sektoriuje buvo įgyvendinta nemažai reformų, kurios turėjo įtakos apskaitos ir atskaitomybės sistemoms. Svarbiausia viešajame sektoriuje įgyvendinta reforma buvo perėjimas nuo pinigų principu vykdomos apskaitos prie apskaitos tvarkymo kaupimo principu. Viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje pradėtas taikyti kaupimo principas faktiškai yra pirmas žingsnis į naująją atskaitomybės sistemą viešajame sektoriuje, t. y. konsoliduotą atskaitomybės sistemą. Pasaulyje daugelyje šalių dedamos nuoseklios pastangos rengti ir teikti konsoliduotąsias viešojo sektoriaus subjektų ataskaitas. Tačiau nuomonių dėl kaupimo principo taikymo apskaitoje, dėl finansinių ir kitų ataskaitų rengimo ir teikimo informacijos vartotojams yra įvairių. Kai kurie tyrėjai mano, kad privataus sektoriaus praktikos kopijavimas ir jos taikymas viešajame sektoriuje nėra idealiausias variantas, teigia, kad visada būtina atsižvelgti į viešojo sektoriaus tikslus, kurie tikrai skiriasi nuo privataus sektoriaus tikslų (Grossi ir Gardini, 2012; Nistor, Ștefănescu, 2012; Allen, Hemming, Potter, 2013; Bandy, 2014). Dar kiti išreiškia abejonių dėl viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo prasmingumo – tai darbo imlus, sudėtingas procesas, kurio rezultato nauda neatitinka nei sugaištų kaštų, nei informacijos vartotojų lūkesčių (Wise, 2006; Newberry, 2007; Walker, 2009; Juan Eng Ng, 2012; Bircher, 2012; Severin, 2014). Kita vertus, reikia pripažinti, kad, pradėjus viešajame sektoriuje taikyti privataus sektoriaus metodus, o ypač pasigendant sisteminio požiūrio į apskaitos koncepcijos formavimą, kartais sukuriami daugiau problemų, nei jų išsprendžiama. Vis dėlto, autorės nuomone, atliktas pradinis ekspertinis bei ekspertinis vertinimas, taip pat teorinis tyrimas sudaro prielaidų manyti, kad viešasis sektorius galėtų būti traktuojamas kaip junginys – subjektų grupė, todėl būtina turėti tokią atskaitomybės sistemą, kuri

leistų matyti konsoliduotą viešojo sektoriaus subjektų informaciją kaip visumą. Pradinio ekspertinio vertinimo metu ekspertai taip pat pateikė savo pastabų dėl nagrinėjamos problemos ir toliau tyrime naudotinų (naudojamų) pirminių duomenų rinkimo instrumentų tinkamumo ir patikimumo bei išsakė savo nuomonę apie tolesnes viešojo sektoriaus subjektų apskaitos modernizavimo bei konsolidavimo sistemos tobulinimo kryptis. Atsižvelgiant į ekspertų pastabas, ekspertinio vertinimo ir apklausos klausimynai patobulinti, daugiau dėmesio skiriant rengiamo konsolidavimo modelio pritaikomumo vertinimui, tam tikrų konsolidavimo procedūrų privalomumui vertinti ir kitiems aspektams, kuriuos pabrėžė ekspertai.

Konsolidavimo modelio tinkamumas – jo loginis nuoseklumas, pagrįstumas bei pritaikomumas vertintas ir remiantis atliktos anketinės apklausos rezultatais. Darbo autorė pripažįsta, kad kokybės vertinimas yra subjektyvus dalykas, kuris negali būti tiksliai apibrėžtas, be to, kokybės vertinimas gali įgyti atsitiktinumo bruožų. Tačiau daugeliu atvejų negalima turėti visos pakankamai tikslios informacijos tiek modeliui suformuoti, tiek jo kokybiniam įvertinimui. Todėl vertinti bus naudojamosi ir kitais vertinimo būdais, ir, kiek tai bus susiję, ekspertinio vertinimo rezultatais.

Trečiąją respondentų grupę sudarė viešojo sektoriaus apskaitą tvarkantys ir konsolidavimo procedūras atliekantys apskaitos darbuotojai, priklausantys skirtingo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektams. Iš viso už VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą yra atsakingi 104, skirtingiems konsolidavimo lygiams priklausantys viešojo sektoriaus subjektai. Atrinkta 84 užpildytos anketos. Iš jų: 47 (iš 62 galimų) pateiktos II konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų, 22 (iš 25 galimų) - III ir 15 (iš 17 galimų) –IV konsolidavimo lygio subjektų. Tai iš esmės atitinka pasirinktą stratifikuotos (sluoksninės) atrankos būdą. Toks kiekis užpildytų anketų visiškai užtikrina 95 proc. rezultatų patikimumą (95 proc. patikimumo riba, su 5 proc. paklaida, populiacijai esant 104 vnt. viešojo sektoriaus subjektų). Siekiant maksimaliai objektyvaus vertinimo, anketinės apklausos rezultatai vertinti ir pagal skirtingo konsolidavimo lygio respondentų atsakymų pasiskirstymą (žr. 36 pav.).

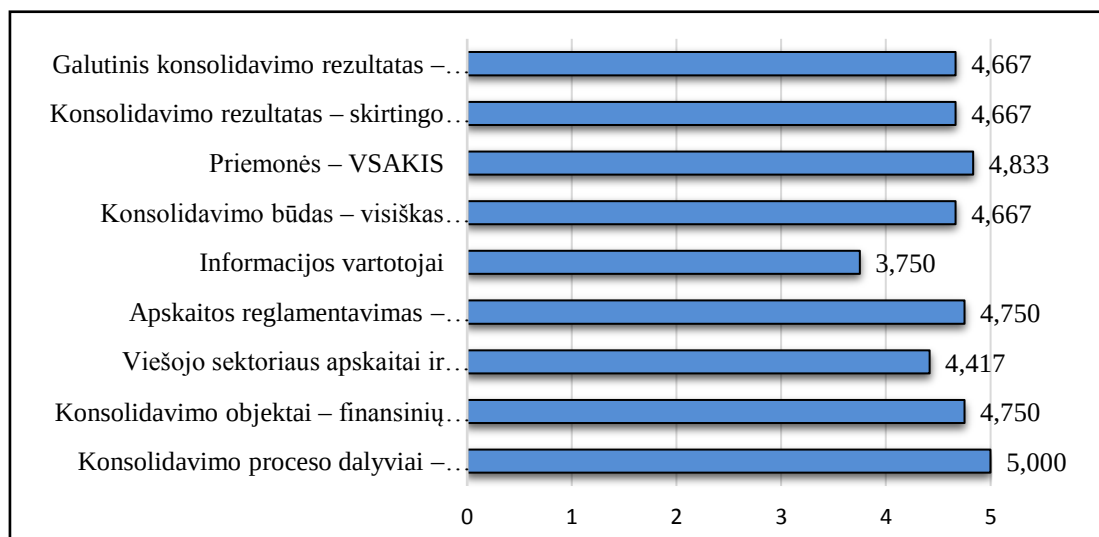


36 pav. Anketinio tyrimo respondentų – VSS atstovų pasiskirstymas skirtinguose konsolidavimo lygiose.

Sudaryta autorės remiantis tyrimo duomenimis

Respondentų nuomonės dėl konsolidavimo elementų iš esmės buvo vienodos (žr. 37 pav.). Apklausiamieji visiškai sutiko su teiginiu, kad konsolidavimo proceso dalyviai – viešojo sektoriaus subjektai ir VSS grupės (pritarimo lygis 5,000). Kaip pagrindinį konsolidavimo apskaitos reglamentavimo dokumentą nurodė VSAFAS (pritarimo

lygis 4,750), objektais įvardijo tik finansines ataskaitas (pritarimo lygis 4,751), o priemonę – VSAKIS (pritarimo lygis 4,833). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kuo žemesnio konsolidavimo lygio VSS atstovavo respondentas, tuo didesnę jie išreiškė pritarimą minėtiems teiginiams.



37 pav. Pritarimo lygis dėl konsolidavimo elementų

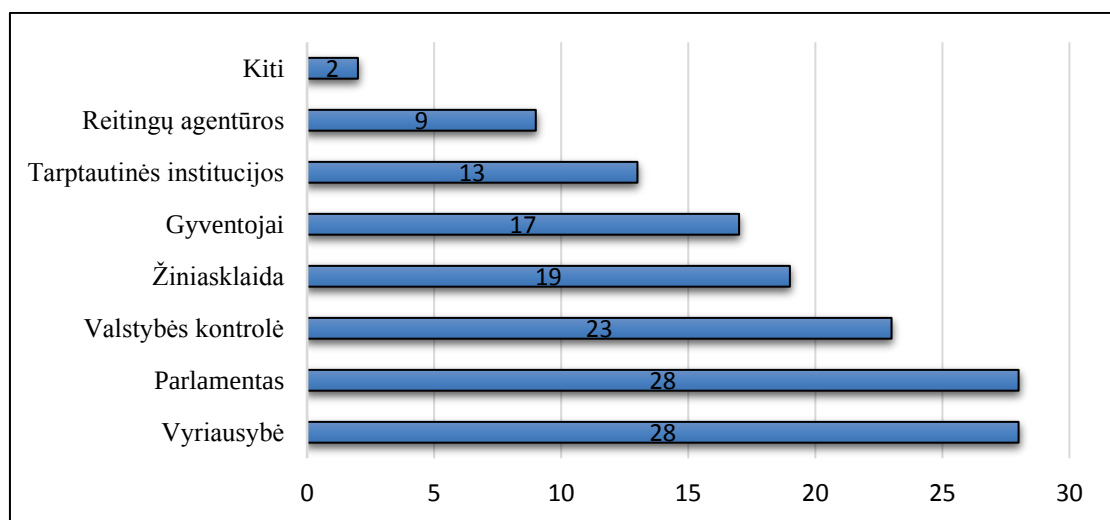
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Respondentai buvo vieningi ir dėl konsolidavimo rezultato. Jie sutiko, kad konsolidavimo rezultatas yra skirtingo lygio konsoliduotos finansinės ataskaitos, kurių galutinio konsolidavimo rezultatas – nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys (pritarimo lygis 4,667). Žemiausias pritarimo lygis (nesvarbu, kokio konsolidavimo lygio VSS atstovavo respondentas) teiginiui dėl informacijos vartotojų (pritarimo lygis 3,750). Tačiau vis dėlto pritarimo šiam teiginiui lygis yra kur kas aukštesnis, nei ekspertų (pritarimo lygis 2,273).

- **Informacijos vartotojai**

Viešasis sektorius niekada nekėlė sau tikslo uždirbti pajamų, tačiau, kaip teigiama mokslinėje literatūroje (Mucciarone, Neilson, 2006; Barton, 2006), siekdamas vykdyti jam deleguotas funkcijas (efektyviai naudoti gaunamas lėšas ir turtą), šiuolaikinėje ekonomikoje jis tampa institucija, veikiančia rinkos sąlygomis, o jos paslaugų gavėjas – klientu. Tai ir nukreipė viešąjį sektorių modernizavimo ir naujovių link. Viena iš reformuojamų sričių – viešojo sektoriaus apskaitos sistema. Siekiant veiksmingai valdyti viešąjį sektorių, būtina aukštos kokybės finansinė informacija. Viešasis sektorius nori ir privalo turėti atskaitomybės sistemą, kuri suteiktų daugiau informacijos naudotojams vietos, regioniniu ir centrinio lygmeniu. Sudėtingiausias reformos baras – finansinės informacijos pateikimas jos vartotojams. Juos būtina išmokyti skaityti ir suvokti finansinę informaciją pagal naujas formas, kad įstaigų, organizacijų vadovai, politikai, visuomenė gebėtų suprasti ataskaitose nurodytų duomenų reikšmę bei esmę. EK pripažįsta (EK ataskaita Tarybai ..., 2013), jog yra svarbu, kad Europos Sąjungos piliečiai gautų pagrįstą patikinimą apie Europos viešųjų fondų valdymo teisėtumą ir tvarkingumą. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatyme nustatyta, kad patvirtinta metinė konsoliduota finansinė atskaitomybė kartu su auditoriaus išvada skelbiama ta pačia tvarka kaip ir skelbiamos metinės finansinės atskaitomybės. Visų VSS subjektų finansinių ataskaitų rinkiniai privalo būti paskelbti. Tuo siekiama užtikrinti ne tik informacijos sklaidą, bet ir jos skaidrumą.

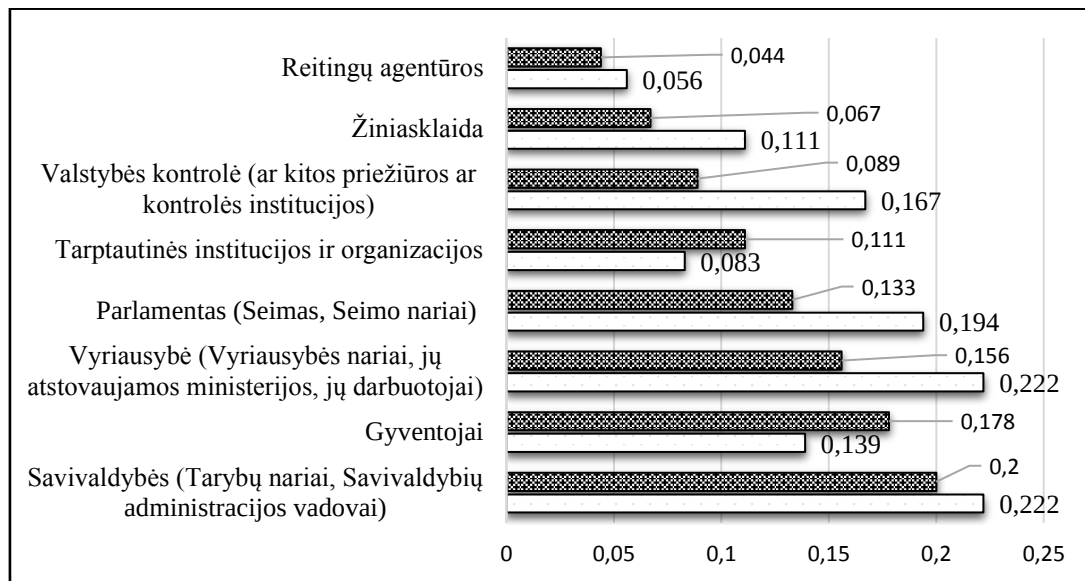
T. Müller, M. Berger, A. Bergmann (2012) atliktas tyrimas (imtis – 30 valstybių atstovaujančios įgaliotos organizacijos / institucijos) parodė, kad vyriausybės ir parlamentai vertinami kaip pagrindiniai VS finansinių ataskaitų duomenų naudotojai (žr. 38 pav.). Įdomu, kad gyventojai (visuomenė) šioje apklausoje nebuvo priskirti prie pagrindinių vartotojų (56,7 proc.).



38 pav. Pagrindiniai VSS ataskaitų informacijos vartotojai

Sudaryta autorės, pagal Müller T., Berger M., A. Bergmann (2012)

Tyrime buvo įvardyta, kad tiek verslo subjektų, tiek VSS informacijos vartotojai yra analogiški. Šio darbo autorės atlikto tyrimo rezultatai analogiški minėto 2012 m. atlikto tyrimo rezultatams (žr. 39 pav.). Dažniausiai įvardijami informacijos vartotojai yra Vyriausybė, Parlamentas. Trečioji respondentų grupė kaip svarbiausią informacijos vartotoją nurodė savivaldybes (tarybos narius, savivaldybių administracijos vadovus). Tokios nuomonės priežastį paaiškinę detalesnė apklausoje dalyvavusių asmenų struktūros analizė. Iš 84 apklaustųjų 49 priklauso II konsolidavimo lygio VSS, iš kurių 44 vienetai atstovauja savivaldybėms.



39 pav. Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų išoriniai informacijos vartotojai remiantis ekspertų nuomone ir apklausoje dalyvavusiųjų respondentų nuomone

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

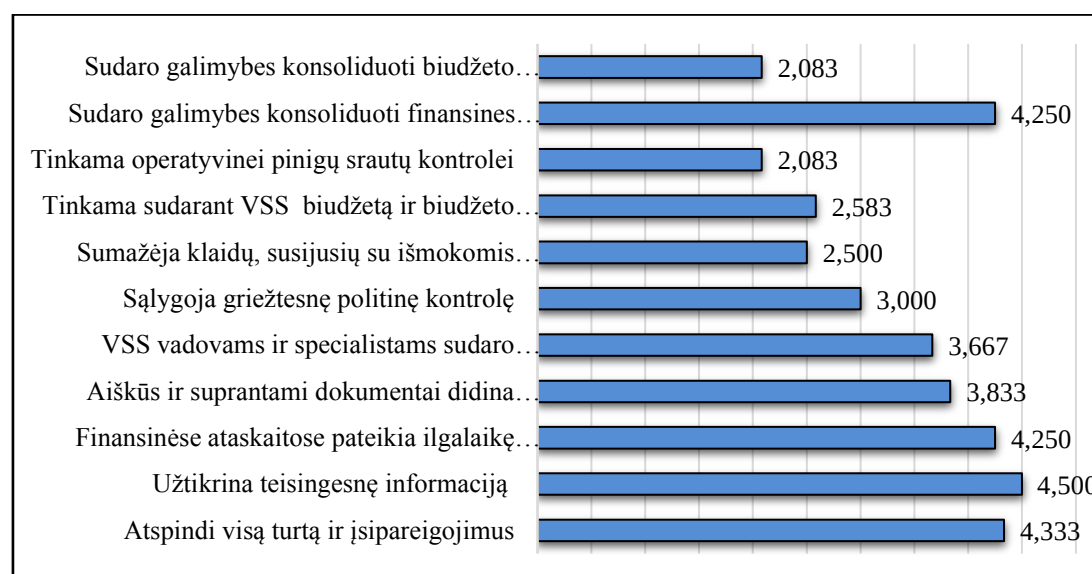
Vertinant skirtingų respondentų nuomonę apie informacijos vartotojų (išorės informacijos vartotojų) poreikius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių atžvilgiu, pažymėtina, kad trečioji respondentų grupė, kuriai atstovauja tiesiogiai VSS apskaitą ir duomenų konsolidavimą vykdančios specialistai, iš visų išskyrė gyventojus (0,178 SV), o, anot ekspertų, gyventojai, kaip konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų vartotojus gyventojus nurodė ketvirtyje vietoje (0,139 SV). Apklausoje dalyvavę respondentai, atsakydami į anketos klausimą apie informacijos vartotojus, prie kitų informacijos vartotojų nurodė ir VSS vadovus, ir kitus VSS specialistus / darbuotojus, kitų VSS apskaitą tvarkančius ir konsolidavimą vykdančius specialistus.

- **Apskaitos principas**

Viešojo sektoriaus įmonių apskaita kaupimo principu gali būti apibūdinta kaip laipsniškas perėjimas nuo apskaitos pinigų pagrindu prie apskaitos kaupimo principu. Kai kurios senesnės ES valstybės narės jau praktiškai baigė kaupiamosios apskaitos įgyvendinimo procesą, o kai kurios naujesnės valstybės

tik pradėjo. Kaupiamąją apskaitą viešajame sektoriuje yra įgyvendinusi ir Lietuva kaip ES valstybė narė. Pirmą kartą valstybės konsoliduotasis finansinių ataskaitų rinkinys pagal kaupimo apskaitą buvo sudarytas 2011 m. už finansinius metus, pasibaigusius 2010 gruodžio 31 d., o nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys sudarytas 2013 m. už finansinius metus, pasibaigusius 2012 gruodžio 31 dieną. Viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartai buvo sudaryti vadovaujantis kaupimo principu kaip atitikmuo TVSAS.

Praėjus penkeriems metams nuo to momento, kai 2005 m. prasidėjusi viešojo sektoriaus reforma įgijo pagreitį, o pastaruosius trejus metus jau rengiami nacionaliniai finansinių ataskaitų rinkiniai, trečiosios respondentų grupės buvo paprašyta įvertinti kaupiamosios apskaitos taikymo rezultatyvumą. Klausimai buvo formuoti įvertinus pranešime „ES sąskaitų modernizavimas“ (2008) išskirtus kaupiamosios apskaitos principo taikymo aspektus.



40 pav. Pritarimo taikyti kaupimo principą VSS apskaitoje lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Apibendrinus rezultatus (žr. 40 pav.), galima teigti, kad dauguma respondentų visiškai sutinka su teiginiais, kad kaupiamoji apskaita viešajame sektoriuje užtikrina teisingesnę informaciją (pritarimo lygis 4,500), atspindi visą

turtą ir įsipareigojimus (4,333), sudaro galimybę konsoliduoti finansines ataskaitas ir ataskaitose pateikti ilgalaike informaciją (atitinkamai 4,250). Kartu daugelis respondentų visiškai nepritaria ar nepritaria, kad kaupiamoji apskaita būtų pritaikoma sudarant biudžetą, biudžeto vykdymo ataskaitas, nepritaria, kad ji tinkama operatyvinei pinigų srautų kontrolei (atitinkamai 2,583, 2,083 ir 2,083). Viena vertus, tokią nuomonę galima suprasti – biudžetas ir biudžeto vykdymo ataskaitos Lietuvoje sudaromos taip pat, kaip, pavyzdžiui, Estijoje (Tikk J., 2012), t.y. pinigų principu.

- **Reglamentavimas**

Lietuvoje viešojo sektoriaus apskaita buvo transformuota į apskaitą kaupiamuoju pagrindu ir suderinta su Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais (TVSAS). Kaip jau buvo minėta, viena iš šalies sėkmingos viešojo sektoriaus reformos prielaidų buvo sukurta teisinio reglamentavimo bazė: parengtas Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas, parengti ir patvirtinti VSAFAS. Jie, įvertinus praktinio pritaikymo pastabas, nuolat peržiūri ir atnaujinami. Patvirtintas pavyzdinis sąskaitų planas ir pavyzdinis buhalterinės apskaitos vadovas. Viešojo sektoriaus apskaitos reglamentavimas vykdomas keturiais lygiais: pradedant Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu ir baigiant nuorodomis į prievolę pasirengti ir patvirtinti kiekvieno viešojo sektoriaus subjekto apskaitą reglamentuojančius vidinius norminius dokumentus (žr. 15 pav.).

15 lentelė. Skirtingų, tyrime dalyvavusių subjektų, grupių nuomonės apie reglamentavimą pasiskirstymas

Kategorija	Svarbiausi		Dažniausiai naudojami	
Subjektai:	Ekspertai – asmenys, dalyvaujantys organizuojant konsolidavimą		Respondentai – asmenys, dalyvaujantys vykdant konsolidavimą	
TAS / TFAS	1	0,048	1	0,048
TVSAS	2	0,095	2	0,095
VSAFAS	5	0,238	6	0,286

LR viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas	6	0,286	5	0,238
Kiti teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir duomenų konsolidavimą, patvirtinti LR finansų ministro įsakymais	3	0,143	4	0,190
VSS apskaitos politika	4	0,190	3	0,143
<i>Balai*, kur 6 – svarbiausias arba dažniausiai naudojamas, o 1 – mažiausiai svarbus, rečiausiai naudojamas</i>		SV	*	SV

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertai identifikavo, jų nuomone, svarbiausius iš paminėtų VSS konsolidavimą reglamentavusius dokumentus ir teisės aktus. Trečiosios respondentų grupės, įvertinus jų funkcijų praktinį pobūdį, buvo paprašyta nurodyti dažniausiai naudojamus. Skirtingų tyrime dalyvavusių subjektų grupių nuomonės apie VSS konsolidavimo reglamentavimą skyrėsi nedaug – asmenys, dalyvaujantys organizuojant konsolidavimą, kaip prioritetinius nurodė dokumentus, turinčius aukščiausią teisės akto prioritetiškumo lygį (įstatymas). Subjektai, tiesiogiai dalyvaujantys konsoliduojant duomenis, nurodė tokius dokumentus ar / ir teisės aktus, kuriais reglamentuojami tiesiogiai vykdomi konsolidavimo procesai (VSAFAS, VSS apskaitos politika, kiti teisės aktai). Galima teigti, kad svarbiausiais dokumentais, reglamentuojančiais apskaitos konsolidavimą, jiems yra Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas ir VSAFAS. Nedaug nuo šių atsakymų skyrėsi ir teisės aktų, reglamentuojančių VS apskaitą (LR Vyriausybės nutarimai, LR finansų ministro įsakymai), pasirinkimas. Taigi, neatsižvelgiant į teisės aktų prioritetiškumo principą, vis dėlto respondentai, nekvestionuodami įstatymo galios, rinkosi žemesnio hierarchinio lygio normatyvinius ir kitus teisės aktus.

Kaip žinoma, VSAFAS yra parengti TVSAS pagrindu. Jei VSAFAS ar kiti normatyviniai teisės aktai ne žemesnio lygio nei VSAFAS nereglamentuoja kokio nors VS apskaitos aspekto, informacijos poreikis turi būti realizuojamas analizuojant TVSAS, o jei ir ten nėra reikiamos informacijos, – TFAS (TAS) turinį. Vis dėlto nuomonės dėl mažiausiai svarbių ar mažiausiai naudojamų dokumentų sutapo – mažiausiai svarbūs / rečiausiai naudojami atitinkamai tarptautiniai standartai, tiek reglamentuojantys viešojo sektoriaus, tiek verslo subjektų apskaitą.

Atliktas tyrimas patvirtino teiginį, kad tiek pagal svarbą, tiek pagal naudojimo dažnumą respondentams pirmoje vietoje išlieka VSAFAS. Tačiau respondentai hierarchiniu teisės aktų lygmeniu nurodė ir įstatymą kaip fundamentinį pagrindinių VS apskaitos principų ir tezių rinkinį.

- **Subjektai (dalyviai)**

Viešojo sektoriaus subjektus, dalyvaujančius vykdant konsolidavimą, galima išskirti į dvi pagrindines grupes: VSS ir VSS grupės. Kaip jau buvo minėta, Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme iš esmės viešojo sektoriaus subjektų sąvoka nepateikta, apsiribota išvardijant viešojo sektoriaus subjektus, nurodant jų tarpusavio pavaldumo ryšius: tai valstybė, savivaldybės, valstybės ir savivaldybių išteklių fondai, mokesčių fondai, valstybės ir savivaldybių biudžetinės įstaigos, kiti subjektai, atliekantys įstatymų nustatytas viešojo administravimo funkcijas.

Žvalgybinio tyrimo metu, išanalizavus teorinius šaltinius, buvo išskirti pagrindiniai požymiai, apibūdinantys ūkio subjektą (juridinis statusas, steigėjas, veikla, lėšų šaltiniai) ir kurie galėtų apibūdinti VSS subjektą (žr. 16 lentelę).

16 lentelė. Požymiai, galimai apibūdinantys VSS (teoriniuose šaltiniuose paminėjimo dažnį proc.)

Juridinis statusas		Steigėjas	
AB ir UAB	15	Fiziniai asmenys	8
Valstybės ar savivaldybės įmonė	26	Juridiniai asmenys (verslo subjektai)	24

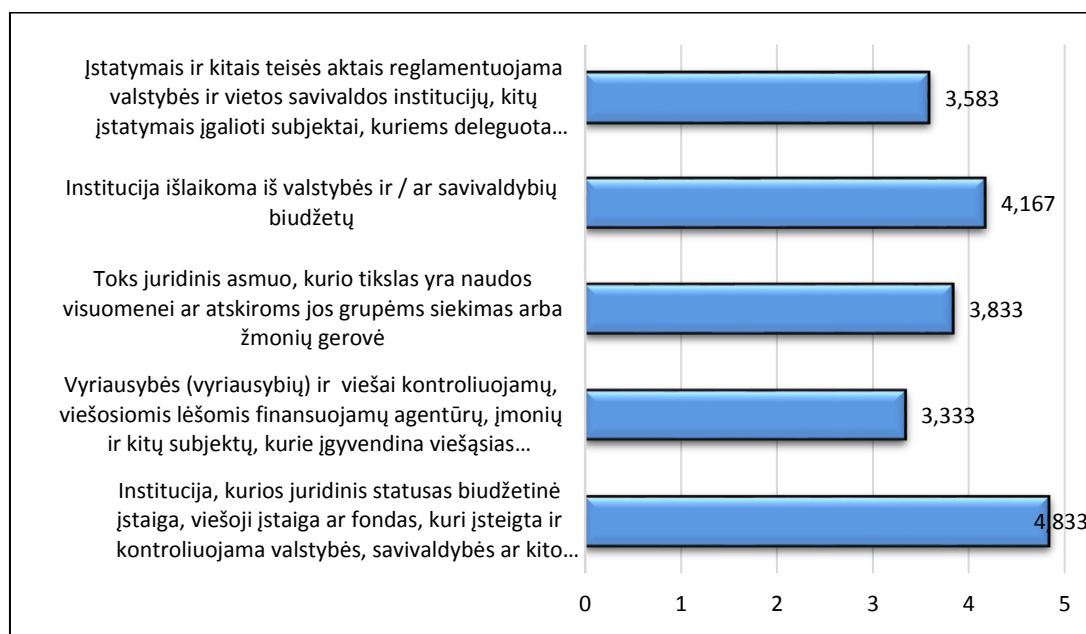
ŽŪB ir ŽŪ kooperatyvai	2	Juridiniai asmenys (ne pelno siekiantys subjektai)	45
Viešojo įstaiga	75	Valstybė	100
Biudžetinė įstaiga	100	Savivaldybės	100
Individuali įmonė	3	Kitos valstybės ar jų fiziniai ar juridiniai asmenys	7
Fondas	34		
Veikla		Lėšų šaltiniai	
Gamyba	17	Valstybės biudžetas	100
Paslaugų teikimas	48	Savivaldybės biudžetas	100
Viešasis administravimas	82	ES ar kitų šalių lėšos	21
Priežiūra	42	Veiklos pajamos	12
Komercinė veikla	2	Kitos lėšos	3

Sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Vadovaujantis išdėstytu, būtų galima teigti, kad VSS – tai biudžetinė arba viešojo įstaiga, kurios steigėjas yra valstybė ar savivaldybės, teikiančios viešojo administravimo paslaugas ir kurios biudžetas formuojamas iš valstybės ir savivaldybės biudžetų. Ekspertai (antroji respondentų grupė) atkreipė dėmesį į viešojo sektoriaus subjektų kontrolės aspektą – jie yra kontroliuojantys arba kontroliuojamieji, bet plačiuoju požiūriu visi yra kontroliuojamieji valstybės ar savivaldybių (33 ir 34 pav.). Be to, kas nurodyta, atlikus literatūros šaltinių bei teisės aktų, reglamentuojančių Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų veiklą ir apskaitą, apžvalgą nustatyta, kad visi VSS jų duomenų konsolidavimo tikslu dar išskirti į dvi pagrindines grupes: teikiančius duomenis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniams rengti ir rengiančius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius – konsoliduojantis VSS ir nekonsoliduojantis VSS. Autorė taip pat išskyrė aplinkybę, kad viešojo sektoriaus subjektų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo metu VSS dar skirstomi į nuolatinių ir kintamų vaidmenų VSS.

Atlikus literatūros analizę, remiantis tyrimo rezultatais buvo suformuluotos ir trečiajai respondentų grupei pateiktos vertinti viešojo sektoriaus subjektų definicijos. Respondentai nekvestionavo ir neatmetė nė vienos iš tyrimo metu pateiktos vertinti VSS sąvokos. Vis dėlto aukščiausias pritarimo lygis (4,833) suteiktas apibrėžimui (žr. 41 pav.):

„VSS tai institucija, kurios juridinis statusas biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar fondas, kuri įsteigta ir kontroliuojama valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjekto, kuri išlaikoma iš valstybės ir / ar savivaldybių biudžetų ir kurios veikla yra susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešąja gamyba, dėl kurių nėra konkuruojama, arba viešojo administravimo paslaugų atlikimu.“



41 pav. Pritarimo teiginiams, apibūdinantiems VSS kaip konsolidavimo proceso dalyvį, lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

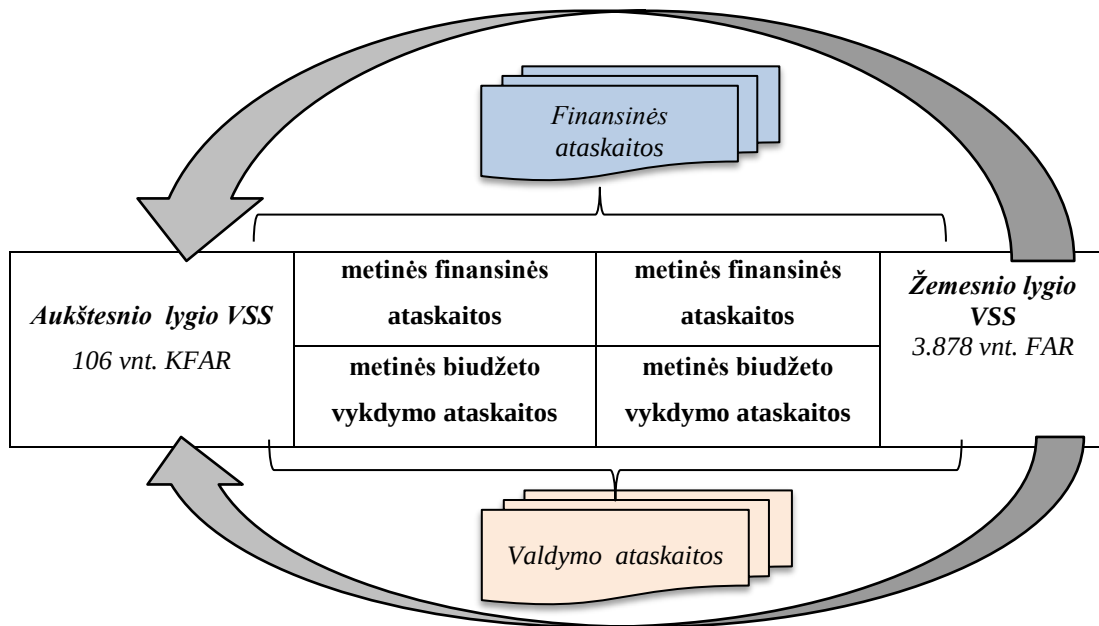
Apskaitos požiūriu VSS grupė tai klasikinis junginys, kurį sudaro viešojo sektoriaus subjektas ir kiti viešojo sektoriaus subjektai, už kurio finansinių ataskaitų rinkinių arba biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių konsolidavimą teisės aktų nustatyta tvarka atsakingas nurodytas viešojo sektoriaus subjektas. Taigi viešojo sektoriaus subjektas tai junginys, kurį sudaro kontroliuojantysis viešojo sektoriaus subjektas ir kontroliuojamieji viešojo sektoriaus subjektai. Šio sektoriaus subjektų grupės dalyvius, kaip ir pelno siekiančių subjektų įmonių grupės dalyvius, sieja pavaldumo ir tiesioginio bei netiesioginio poveikio darymo galimybės ryšiai. Rengianti konsoliduotąsias finansines ataskaitas viešojo sektoriaus subjektų grupė yra laikoma ekonominiu, tačiau ne atskiru juridiniu vienetu (*menamas vienetas*). Kaip jau buvo minėta, viešojo sektoriaus subjektų

grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimas vyksta skirtingais konsolidavimo lygiais – nuo žemiausio (V) iki aukščiausio (I). Konsolidavimo metu žemesnio lygio VSS grupės sudaro aukštesnio lygio VSS grupes, kurios vėl sudaro dar aukštesnio lygio VSS grupes – menamas VSS grupes.

- **Objektai**

Konsolidavimo objektai yra VSS rengiamos ataskaitos. Kaip nustatyta Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme, VSS metinių ataskaitų rinkinį sudaro metinės finansinės ataskaitos ir metinės biudžeto vykdymo ataskaitos. Visi VSS rengia skirtingo lygio ataskaitų rinkinius – aukštesniojo ir žemesniojo lygio. Finansinių ataskaitų rinkiniai sudaromi priklausomai nuo viešojo sektoriaus subjekto pobūdžio. Žemesniojo lygio finansines ataskaitas sudaro visi viešojo sektoriaus subjektai, išskyrus valstybę ir savivaldybes. Aukštesniojo lygio finansines ataskaitas sudaro tik valstybė ir savivaldybės. Remiantis šiam lygiui keliamais reikalavimais, sudaromi valstybės, savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai ir nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys.

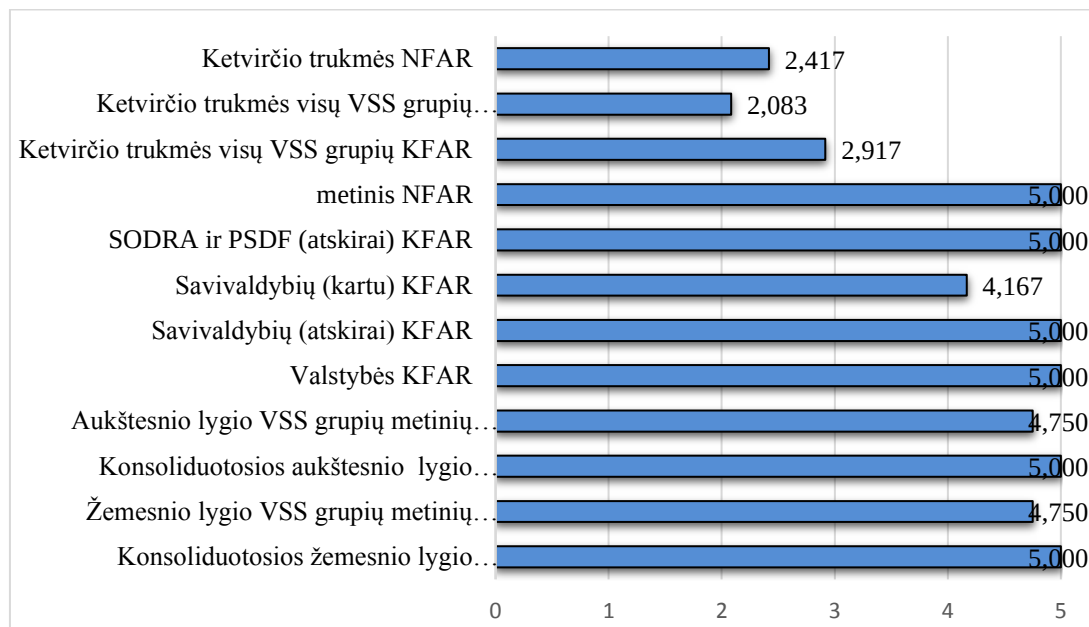
Žemesniojo lygio ataskaitų rinkinius rengia kiekvienas VSS ir VSS grupė. Aukštesniojo lygio metinių konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius (o esant poreikiui ir tarpinius finansinių ataskaitų rinkinius) rengia valstybė ir savivaldybės (žr. 42 pav.). Remiantis šiam lygiui keliamais reikalavimais, sudaromi valstybės, savivaldybių finansinių ataskaitų rinkiniai ir nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys.



42 pav. VSS metinių ataskaitų rūšys ir lygiai

Šaltinis: sudaryta autorės

Pasibaigus finansiniams metams, pagal finansinių metų paskutinės dienos duomenis, vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu bei VSAFAS, viešojo sektoriaus subjektai sudaro metines ataskaitas – finansines ir valdymo.



43 pav. Pritarimo teiginiams, apibūdinantiems VSS konsolidavimo objektus, lygis

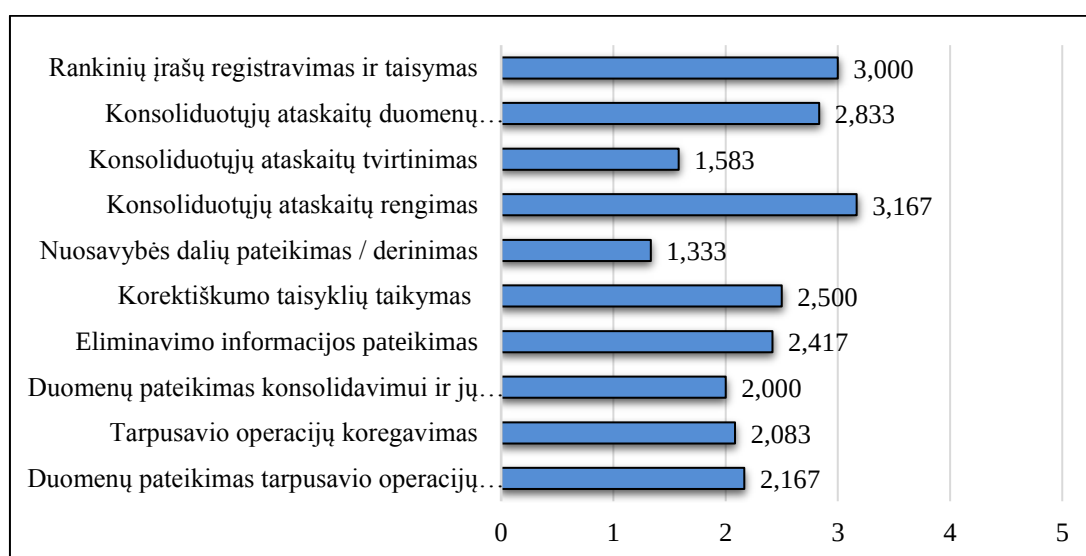
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Visų apklausoje dalyvavusių respondentų nuomonė dėl pagrindinių viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo objektų yra vienoda – objektais (esant 5,000 pritarimo lygiui) įvardijo aukštesnio ir žemesnio lygio konsoliduotąsias finansines ataskaitas, savivaldybių (atskirai) ir valstybės bei Socialinio draudimo bei Privalomojo sveikatos draudimo fondų (atskirai) konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius bei metinį nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį (žr. 43 pav.). Respondentai suabejojo, ar biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai galėtų būti įvardijami kaip konsolidavimo objektai (pritarimo lygis 4,750). Tokią nuomonę, kai kurie apklausoje dalyvavę asmenys grindžia tuo, kad biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniams sudaryti negali būti tiesiogiai taikomi konsolidavimo metodai ir būdai, kuriuos būtų galima pritaikyti konsoliduojant finansinių ataskaitų rinkinius. Ir pritarimo teiginiams, kad būtų galima konsoliduoti ir trumpesnės nei metų trukmės finansinius duomenis, lygis buvo pakankamai žemas ir kuo žemesniam VSS konsolidavimo lygiui atstovavo apklausoje dalyvavęs asmuo, tuo jo pritarimo šioms teiginiams lygis buvo žemesnis. Iš esmės savo nuomonę respondentai grindė kito elemento konsolidavimo priemonės naudojimo (panaudojimo) laipsniu.

- **Priemonės**

2010 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerija pradėjo naudoti Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą (VSAKIS). Tai centralizuota konsolidavimo informacinė sistema, skirta visų viešojo sektoriaus subjektų grupių, savivaldybių, valstybės ir nacionaliniam konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniui parengti. VSAKIS yra organizacinių, telekomunikacinių ir programinių priemonių bei duomenų bazių visuma, padedanti ministerijai efektyviau atlikti teisės aktų priskirtas funkcijas, parengti VSS grupių, valstybės ir savivaldybių konsoliduotąsias ataskaitas, parengti, priimti sprendimus dėl valstybės turto valdymo. Pagrindinės VSAKIS funkcijos yra kaupti VSS finansinę informaciją ir automatizuoti šios informacijos apdorojimo procesus ir, remiantis sukaupta informacija, automatizuotai suformuoti nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį. Praktinis

VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo procesas apima konsolidavimo ciklą nuo ataskaitinio laikotarpio, už kurį rengiamas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys, pradėjimo iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio pasirašymo ir ataskaitinio konsolidavimo laikotarpio užbaigimo VSAKIS (viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema), o procesas vykdomas iš apačios į viršų (vertikaliai) apjungiant skirtingų lygių ataskaitų duomenis, kiekviename tokio duomenų apjungimo procese laikantis horizontalaus duomenų apjungimo principo.



44 pav. VSAKIS naudotojų konsolidavimo proceso veiksmų sudėtingumo vertinimo rezultatai

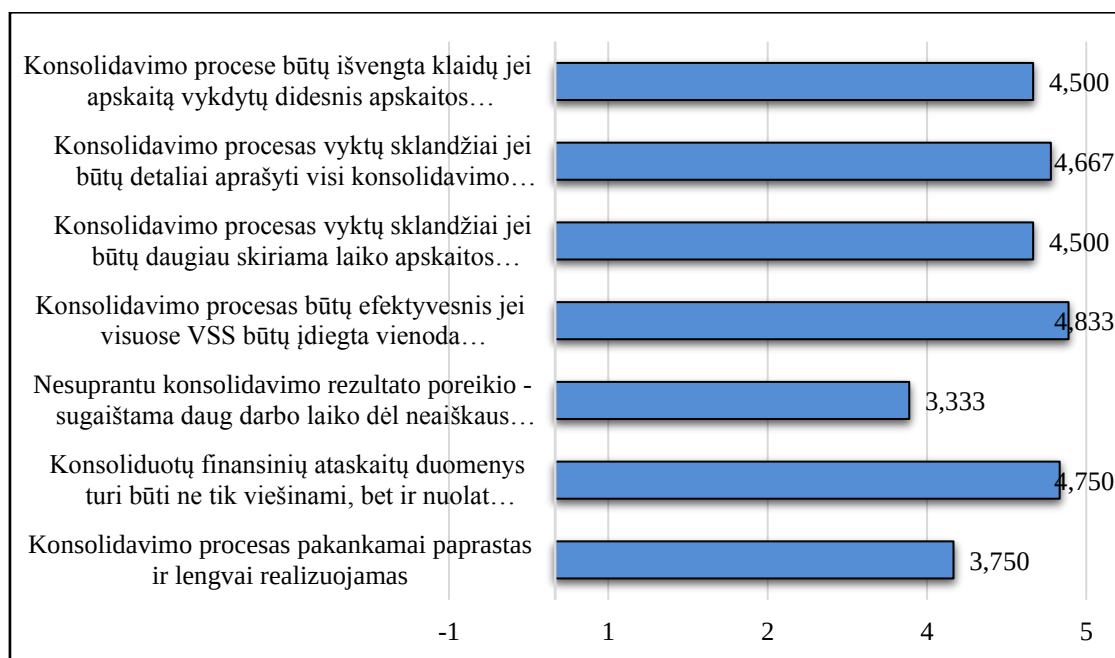
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Kaip pažymėjo 94,05 proc. apklausoje dalyvavusių asmenų, viešojo sektoriaus apskaitai konsoliduoti bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti jie naudo ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą VSAKIS. Dar 5,95 proc. nurodė konsolidavimo duomenims perduoti nenaudoja jokių specializuotų apskaitos informacinių sistemų. Tai iš esmės IV konsolidavimo lygiui priklausę VSS atstovai. Dar 76,12 proc. subjektų pripažino apskaitai naudojančias ir kitas kompiuterizuotas, visiškai ar tik iš dalies pritaikytas ir / ar specializuotas apskaitos programas (Navision, Labbis, Pragma, Skaita ir pan.). Respondentai pažymėjo, kad kai kurios eksploatuojamos

apskaitos sistemos neužtikrina konsolidavimo tikslais automatinio duomenų eksporto į VSAKIS. Todėl reikiamus duomenis į ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą reikia perkelti rankiniu būdu (žr. 44 pav.).

Ir nors VSAKIS naudotojai (vertinti 79 apklausoje dalyvavusių respondentų atsakymai) nė vienu atveju nenurodė visiškai nesuprantantys konsolidavimo proceso naudojantis VSAKIS funkcionalumu logikos ir / ar nuoseklumo, vis dėlto atkreiptinas dėmesys į tai, kad vartotojai kaip sudėtingus įvardijo konsoliduotųjų ataskaitų rengimo ir rankinių įrašų registravimo ir taisymo veiksmus (atitinkamai 3,167 ir 3,000) bei konsoliduotųjų ataskaitų duomenų korektiškumo tikrinimo taisyklių taikymą (2,833).

Pakankamai žemas ir apklausoje dalyvavusių asmenų pritarimo konsolidavimo veiksams lygis (žr. 45 pav.).



45 pav. Pritarimo teiginiams dėl konsolidavimo proceso veiksmų lygis

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Didžioji dalis respondentų pasisakė, kad, jų nuomone, konsolidavimo procesas būtų efektyvesnis, jei visuose viešojo sektoriaus subjektuose būtų įdiegta vienoda kompiuterizuota apskaitos programa, kuri būtų susieta su VSAKIS (pritarimo lygis 4,833). Nemažai atsakiusiųjų teigė, kad konsoliduotų

finansinių ataskaitų duomenys turi būti ne tik viešinami, bet ir nuolat paaiškinami informacijos vartotojams (pritarimo lygis 4,750), o konsolidavimo procesas vykty sklandžiai, jei būtų detalai aprašyti visi konsolidavimo veiksmai (procedūros) (pritarimo lygis 4,667).

Vis dėlto nemažai respondentų nepritarė teiginiui, kad konsolidavimo procesas pakankamai paprastas ir lengvai realizuojamas (3,750), – nepritarimo lygis išimtinai pasiskirstė tarp III ir IV konsolidavimo lygio VSS atstovų.

- **Rezultatai**

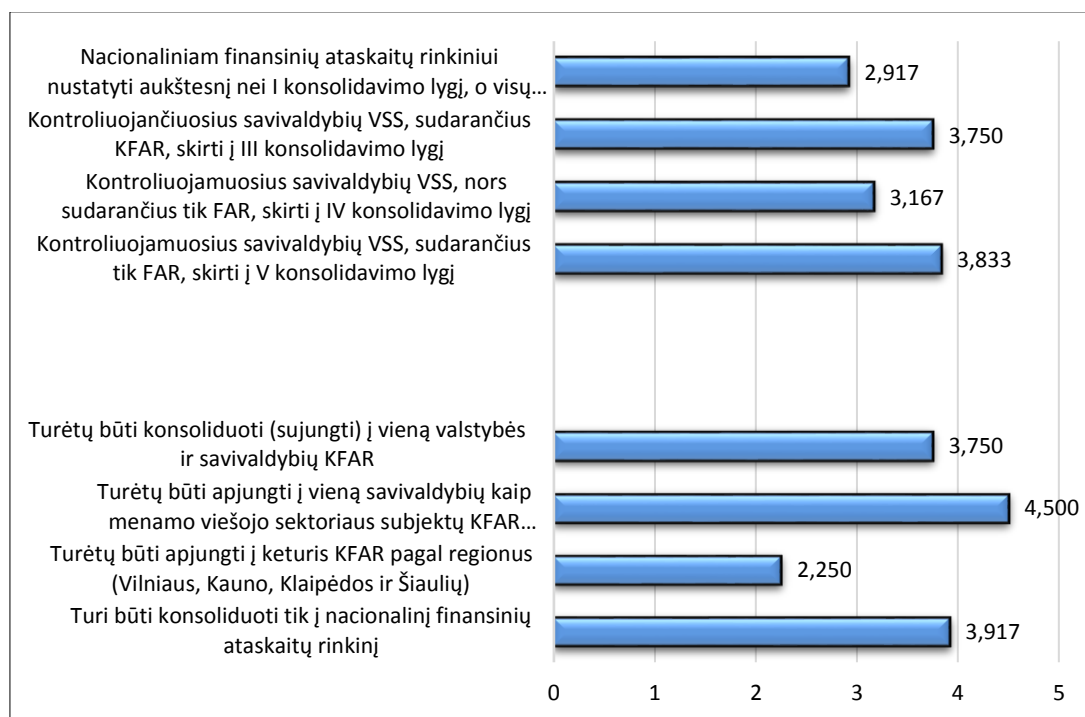
Baigiamasis VSS apskaitos ciklo etapas yra VSS finansinių ataskaitų sudarymas – koncentruotos finansinės informacijos apie VSS veiklą pateikimas. O nacionaliniu mastu, pasibaigus finansiniam metams – visų VSS ataskaitų duomenų apjungimas į nacionalinį ataskaitų rinkinį.

Dėl visų viešajame sektoriuje revoliuciją sukėlusių pokyčių šiame sektoriuje pradėta taikyti konsoliduota atskaitomybė. Vis dėlto jos mastas skirtingose šalyse yra nevienodas. Tarp ES valstybių narių atlikta apžvalga (EK ataskaita Tarybai ..., 2013) parodė, kad tik maždaug pusė visų šalių apskaitoje visa apimtimi taiko kaupimo principą ir atitinkamai konsoliduoja finansines atskaitas. vadinasi, net ir konsoliduojant atskaitas bendros praktikos negalima identifikuoti – kai kurios šalys rengia konsoliduotas atskaitas tik tam tikrų susijusių viešojo sektoriaus subjektų lygmeniu, kitos tik regioniniu lygmeniu, dar kitos tik valstybės ar federaliniu lygiu. Lietuva pasirinko konsolidavimą nacionaliniu lygmeniu, atskirai dar rengdama valstybės konsoliduotąsias atskaitas šešiasdešimties (atskirai) savivaldybių ir mokesčių ar išteklių fondų, kurie nepriklauso valstybės ar savivaldybių grupėms, konsoliduotųjų ataskaitų rengimo lygmeniu. Kaip parodė II darbo dalyje atliktas tyrimas, šalyje sukurta ir veikianti konsolidavimo sistema turėjo užtikrinti horizontalaus ir vertikalios konsolidavimo kryptis, t. y. viešojo sektoriaus subjektui priklausančių kontroliuojamų VSS turėjo būti sujungti į vieną konsoliduotąjį ataskaitų rinkinį, šis turėjo būti teikiamas aukštesnio konsolidavimo lygio kontroliuojančiajam VSS, kuris vėl konsoliduodavo duomenys, rengdavo aukštesnio konsolidavimo

lygio konsoliduotąsias ataskaitas. Ir taip konsolidavimas trukdavo iki nacionalinio finansinio ataskaitų rinkinio parengimo.

Konsolidavimo schema turėjo priminti tvirtai stovinčią piramidę – į NFAR už 2014 metus buvo konsoliduoti 3 984 VSS finansinių ataskaitų rinkiniai. Vis dėlto žemiausiame V lygyje buvo 169 viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkiniai, II lygyje – 488, III lygyje – 3 259, II lygyje – 67 konsoliduotieji finansinių ataskaitų bei finansinių ataskaitų rinkiniai. Schema anaip tol nepriminė piramidės. Išskirtinė aplinkybė buvo ir tai, kad greta I lygio NFAR buvo rengiamas ir II lygio valstybės KFAR, jungiantis 735 VSS duomenis. Nekvestionuojant valstybės KFAR tikslingumo, kyla klausimas, kodėl pagal analogiją nerengiamas bendras visų savivaldybių KFAR, o apsiribojama II lygio šešiasdešimt savarankiškų savivaldybių KFAR rinkiniais? Ekspertinio vertinimo metu su respondentais ekspertais buvo diskutuojama šiuo klausimu, nagrinėti kitų šalių (Šveicarijos, Vokietijos ir pan.) pavyzdžiai. Atsakydami į klausimą „Ar turėtų būti konsoliduojami šešiasdešimties savivaldybių KFAR tam, kad būtų sudarytas vienas savivaldybių KFAR (pagal valstybės KFAR analogą)?“, 63,4 proc. respondentų ekspertų pritarė šiam siūlymui; 18 proc. respondentų ekspertų pareiškė neturintys nuomonės šiuo klausimu. Tik 9 proc. nenorėtų keisti dabartinės sistemos ir teigė, kad pritartų vieninteliam konsolidavimo keliui – iš karto konsoliduojant į nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį (plačiau apie tai – trečiojoje darbo dalyje). Ankstesnio ekspertinio vertinimo metu ekspertams teiktų klausimų dėl viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo modelio pokyčių struktūra buvo pusiau uždara, taigi jie galėjo pareikšti savo pastabas, papildymus atsakydami į pateiktą klausimą. Beveik trečdalis ekspertų (27,3 proc.) nurodė tokio sprendinio naudingumą finansinės analizės požiūriu. Dar 18 proc. pritarimą sujungti į vieną rinkinį pagrindė Vokietijos pavyzdžiu – šalyje rengiami atskiros žemių ir federacijos konsoliduotosios finansinės ataskaitos, kadangi Lietuvą skaidyti į šešiasdešimt ar keturis regionus netikslinga, visai būtų logiška rengti visų savivaldybių kaip vieno municipalinio regiono KFAR.

Klausimai dėl viešojo sektoriaus apskaitos sistemos (modelio) buvo pateikti ir apklausoje dalyvaujantiems asmenims. Atsakymai pagal ranginę Likerto skalę pasiskirstė taip (žr. 46 pav.):



46 pav. Pritarimo viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo modelio pokyčiams – dėl savivaldybių KFAR sujungimo į vieną KFAR, lygis

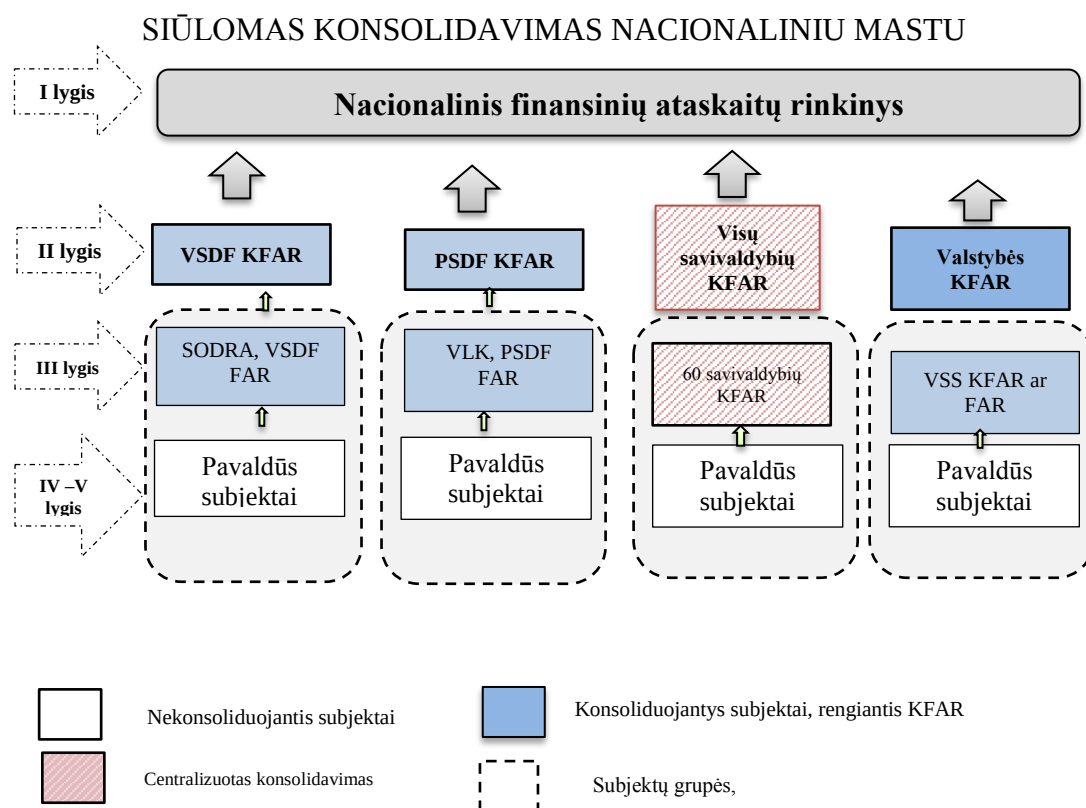
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Respondentų, visiškai pritariančių šešiasdešimties savivaldybių KFAR konsoliduoti į vieną KFAR (pagal valstybės KFAR analogą), pritarimo lygis buvo ganėtinai aukštas (4,500). Nors, siekiant mažinti apklausos reaktyvumą, apklausa buvo organizuojama anonimiškai, vis dėlto pagal anketos struktūrą (bendrosios dalies atsakymus) bei respondentų kontaktinius duomenis buvo galima identifikuoti, kokio konsolidavimo lygio VSS ir subjektų grupei atstovauja atsakymą pateikęs respondentas. Taigi iš visiškai pritariusių siūlomam konsolidavimui didžioji dalis atsakiusiųjų (95,9 proc.) atstovavo savivaldybėms, turinčioms prievolę sudaryti KFAR, VSS. Dėl žemo pritarimo lygio atmestinas teiginys savivaldybių KFAR duomenis sujungti (konsoliduoti) į keturis KFAR pagal regionus (Vilniaus, Kauno, Klaipėdos ir Šiaulių).

O štai pasirenkant atsakymus dėl konsolidavimo lygių konsolidavimo schemeje pasikeitimo, respondentų nuomonė pasiskirstė taip (žr. 49 pav.): lygiai $\frac{3}{4}$ visų respondentų (iš jų 97,73 proc. atstovaujančių kontroliuojantiesiems savivaldybių VSS) tokiu atveju pritarė teiginiui kontroliuojančiuosius savivaldybių VSS, sudarančius KFAR, skirti į III konsolidavimo lygį (pritarimo lygis 3,750) ir atitinkamai kontroliuojamuosius savivaldybių VSS, sudarančius tik FAR, skirti į V konsolidavimo lygį (pritarimo lygis 3,833). Tokiu būdu, pagal valstybės KFAR analogiją, atsirastų dar viena menama VSS grupė, kurioje konsoliduojantysis VSS sudarytų visų savivaldybių KFAR. Respondentai (savivaldybių VSS atstovai) nurodo, kad tokiai naujai, menamai savivaldybių grupei reikėtų nustatyti II konsolidavimo lygį (pagal valstybės KFAR analogiją), o savivaldybių KFAR priskirti III konsolidavimo lygiui.

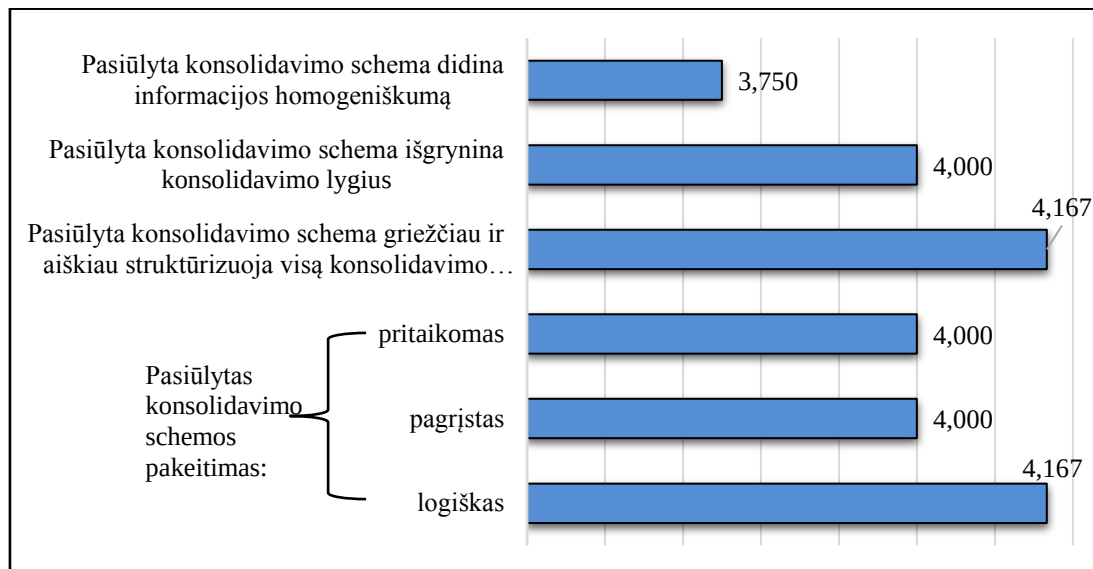
Pažymėtina tai, kad savivaldybių viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausančių kontroliuojamųjų VSS, kurių FAR duomenys turi būti konsoliduojami į kontroliuojančio VSS rengiamą konkrečios savivaldybės KFAR, statusas konsolidavimo procese niekada nesikeičia. Tai yra šie subjektai rengia tik FAR, jie neturi kontroliuojamųjų VSS, kurių duomenis turėtų konsoliduoti. Įvertinus tai, kas pasakyta, ir atkreipus dėmesį į aplinkybę, kad iki tol nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio parengimo schema bei jos galimi pokyčiai analizuoti taikant analogiją, būtų tikslinga savivaldybių kontroliuojamus VSS (3143 subjektai), rengiančius tik FAR, vis dėlto skirti V konsolidavimo lygiui. Lygiai tokie patys pokyčiai pasiūlyti atlikti ir Valstybės socialinio draudimo fondo (VSDF) ir Privalomojo socialinio draudimo fondo (PSDF) grupėse – 38 kontroliuojamuosius VSS (atitinkamai 26 VSS, priklausančius VSDF grupei, ir 12 priklausančių PSDG grupei), sudarančius tik FAR ir dalyvaujančius konsoliduojant konkrečių grupių duomenis, IV į V konsolidavimo lygį. Tokios korekcijos ne tik išgrynintų konsolidavimo schemą, ją darytų aiškesnę, atmestų nereikalingas procedūras, bet ir aiškiai atskirtų VSS, kurie ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudaro tik FAR, nuo tų, kurie sudaro ir FAR, ir KFAR.

Siekiant įvertinti parengto konsolidavimo modelio pagrįstumą ir pritaikomumą, trečiajai respondentų grupei greta kitų klausimų buvo pristatyta vizualizuota supaprastinta konsolidavimo modelio idėja (detaliai žr. 4 priedą) ir pasiūlyta ją įvertinti.



47 pav. VSS finansinių ataskaitų konsolidavimo modelyje pasiūlyto konsolidavimo eigos keitimo vertinimas
Sudaryta autorės remiantis atliktu tyrimu

Kaip parodė apklausos rezultatai (žr. 48 pav.), respondentai pasiūlytai konsolidavimo schemas pakeitimo idėjai iš esmės pritarė – 77,25 proc. respondentų visiškai pritarė arba pritarė. Tai ženkli persvara, lyginant su 18 proc. respondentų, visiškai tam nepritarusių ar nepritarusių. Vėlgi aukštesnis pritarimo lygis buvo II konsolidavimo lygio VSS atstovų, dalyvavusių apklausoje.



48 pav. Pritarimo taikyti siūlomą viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo modeli lygis

Sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Respondentai sutiko, kad siūlomas modelis yra logiškas, pagrįstas ir pritaikomas (atitinkamai pritarimo lygis 4,167, 4,000 ir 4,000) bei kur kas griežčiau ir aiškiau struktūrizuoja visą konsolidavimo procesą (pritarimo lygis 4,167) ir išgrynina konsolidavimo lygius (4,000). Vieninteliai komentarai, susiję su siūlomo modelio pritaikomumu, buvo išreiškiami klausimu – o kas tai darys, t. y. kuriam VSS turėtų būti priskirta konsoliduojančiojo VSS funkcija.

4.2. Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio apribojimai ir tolesnės tyrimo kryptys

Pokyčiai, turėję didelę įtaką viešajam sektoriui, yra susiję su naujuoju viešuoju valdymu, perėjimu nuo kaupiamosios apskaitos prie apskaitos pinigų principu, privačiojo sektoriaus imitavimu ir decentralizavimu. Taigi siūlomas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo modelis ir tuo pagrindu parengtos finansinės informacijos teikimas viešajame sektoriuje didesniu mastu atitiktų viešojo sektoriaus informacijos vartotojų poreikius. Vienetų lygmeniu tai būtų

naudinga, nes padidėtų skaidrumas ir atskaitomybė, be to, pagerėtų sprendimų priėmimo kokybė, nes turima informacija būtų palyginama.

Kaip jau buvo minėta, dar viena viešojo sektoriaus reformos prielaidų buvo siejama su tuo, kad Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme buvo aiškiai apibrėžta viešojo sektoriaus sistemos apimtis, t. y. įvardyti VSS. Šiame įstatyme taip pat išvardyti subjektai, kurių ataskaitų duomenys turėtų būti įtraukiami į skirtingų lygių konsoliduojamųjų finansinių ataskaitų rinkinius. Vis dėlto viešojo sektoriaus sąvoka yra kur kas platesnė, nei ji apibrėžta įstatyme. Apimties išsiskyrimą galima identifikuoti lyginant nacionalinių ataskaitų rinkinių ir Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Lietuvos Respublikos Vyriausybei periodiškai pristatomų viešojo sektoriaus ataskaitų duomenis. Nacionalinių ataskaitų rinkiniuose ir minėtose ataskaitose nurodomų viešojo sektoriaus subjektų apimtis skiriasi maždaug 11 proc. Tai sudaro prielaidų abejoti, ar į konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą įtraukti visi viešojo sektoriaus subjektai. Ir nesant kitokios informacijos verčia abejoti, ar nekonsoliduotieji finansinių ataskaitų rinkiniai (duomenys) pinigine išraiška neviršija reikšmingumo kriterijaus (5 proc. turto ar pajamų lygio).

Viešojo sektoriaus reforma numatė aiškų finansinių ataskaitų atskyrimo nuo valdymo ataskaitų būdą. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (16 str.) nustatyta, kad viešojo sektoriaus subjekto metinių ataskaitų rinkinį turi sudaryti metinės finansinės ataskaitos ir metinės biudžeto vykdymo ataskaitos. Pirmosios priskirtinos finansinės apskaitos, antrosios valdymo apskaitos ataskaitų rūšiai. Biudžeto vykdymo ataskaitos – tai teisės aktų nustatyta tvarka ir forma periodiškai rengiami ataskaitų rinkiniai, kuriuose nurodomi biudžeto (biudžeto pajamų ir išlaidų sąmatų) vykdymo duomenys. Biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudarymo tikslas – atskleisti informaciją apie valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų pajamų rūšis, šaltinius ir išlaidų dydį, prognozuoti būsimus pinigų srautus ir skolinimosi poreikį, nustatyti ir įvertinti valstybės arba savivaldybių gebėjimą įvykdyti įsipareigojimus, pasiekti tikslus ir vykdyti uždavinius, nustatyti, ar valstybės ir

savivaldybių lėšos naudojamos pagal paskirtį, pateikti visuomenei informaciją apie valstybės piniginius išteklius. Biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai taip pat yra žemesniojo ir aukštesniojo lygio. Tačiau metinį aukštesniojo lygio biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį sudaro tik konsoliduotosios biudžeto vykdymo ataskaitos: biudžeto pajamų ir išlaidų plano vykdymo ataskaita; aukštesniojo lygio biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitos; aukštesniojo lygio biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas. Aukštesniojo lygio ataskaitų teikiama informacija svarbi vertinant valstybės ar savivaldybių finansinę būklę, veiklos rezultatus, nustatant valstybės ar savivaldybių gebėjimą vykdyti įsipareigojimus, stebint, ar lėšos naudojamos pagal paskirtį ir teisės aktų nustatytais dydžiais ir kt.

Kaip jau buvo minėta 3.2 skyriuje, patvirtinus Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo numatyta, kad nacionalinių ataskaitų rinkinį turės sudaryti konsoliduotosios finansinės ataskaitos pateiktos kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto finansinės ataskaitos ir jungtinės visų viešojo sektoriaus subjektų biudžeto vykdymo ataskaitos, pateiktos kaip vieno viešojo sektoriaus subjekto valdymo ataskaitos. Vėliau šis ketinimas buvo susiaurintas iki nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio rengimo. Taigi, nepavyko išvengti apskaitos sistemos, skirtos biudžeto vykdymo priežiūrai, dubliavimo. Ateityje reikia svarstyti galimybę ir už biudžeto sudarymą bei jo įvykdymą atsiskaityti remiantis kaupimo principu. Taip pat būtina sukurti visų apskaitos informacijos naudojimo lygių atskaitomybės ir informacijos tvarkymo bei teikimo sistemą ir nustatyti nacionalinio jungtinio ataskaitų rinkinio rengimo organizavimo tvarką. Galima, tarpinė, viešojo sektoriaus subjektų nacionalinio ataskaitų rinkinio sudėtis bei jos sudarymo nuoseklumas pateiktas šio darbo 21 pav. Vis tik pasiūlymas neapima kaupimo principo taikymo visoje viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje įdiegimo idėjos realizavimo kelio. Taigi, išsakyta, galėtų tapti tolimesnių mokslinių tyrimų kryptimi.

Apibendrinus pastarųjų metų viešojo sektoriaus apskaitos reformos žingsnius galima išskirti tokius pagrindinius vis dar pasitaikančius trukdžius: TVSAS nežinojimas arba jų taikymas neįvertinus nacionalinio aspekto, patirties

stoka įgyvendinant palyginti naujus standartus, baimė, o kartais ir nenoras patirti permainų, susijusių su TVSAS ir VSAFAS taikymu, nėra vieningos kompiuterizuotos apskaitos sistemos visoje viešojo sektoriaus subjektų grupėje. Reikia pažymėti, kad VSAFAS nuolat peržiūrimi ir koreguojami, ir tai daro jų taikymą sudėtingą, reikia papildomų intelektualių išteklių. S. Sunder (2010) manymu, TVSAS taikymas suvienodina šalių apskaitą, o tai neskatina mokslinių tyrimų ir diskusijų akademinėje aplinkoje bei praktiniuose forumuose, taip pat nesuteikia galimybės ieškoti finansinės atskaitomybės sudarymo optimalių alternatyvų bei pateikti teisingo ir skaidraus biudžetinių asignavimų naudojimo galimybių. Sh. Chanchani ir R. Willett (2004) požiūriu, aklas standartų taikymas turi užslėpto poveikio sindromą, nes šalies nacionalinių ypatumų neįvertinimas silpnina numatomą rezultatą – teikiamų duomenų teisingumą. Negalima būtų teigti, kad antrasis viešojo sektoriaus reformos etapas jau baigėsi, nes parengti dar tik pirmieji (2012 ir 2013 m.) nacionaliniai finansinių ataskaitų rinkiniai. Kita vertus, būtina pažymėti, kad viešajame sektoriuje apskaitos reforma pradėta nuo 2005 metų, o naujieji Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai visa apimtimi pradėti taikyti tik nuo 2010 metų.

Šiuo metu TVSAS yra vienintelis tarptautiniu mastu pripažintas viešojo sektoriaus apskaitos standartų rinkinys. Vis dėlto pagrindinė TVSAS taikymo problema siejama su standarto orientacija į apskaitą, o ne į biudžetą. Todėl Europos Komisija pateikė siūlymą ES valstybėms narėms – įvesti bendrus Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartus (toliau EVSAS), kurių pagrindas būtų kaupimo principu tvarkoma apskaita. Europos Komisija pateikė EVSAS taikymo visose ES narėse argumentus:

- Europos viešųjų finansų krizės prevencija, nes krizė parodė būtinumą derinti Europos viešojo sektoriaus apskaitą (minimas Graikijos atvejis);
- leis pagerinti viešojo sektoriaus finansinių ir statistinių duomenų kokybę bei palyginamumą;
- padidins sprendimų priėmimo skaidrumą ir pagerins atskaitomybę.

Tiek ekspertinio, tiek anketinio tyrimo dalyviams buvo pateiktas klausimas,

siekiant išsiaiškinti jų nuomonę apie viešojo sektoriaus apskaitos, o tame tarpe ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo modernizavimą EVSAS pagrindu (atsakymus pateikė visi 95 dalyviai – 11 ekspertų ir 84 apklausos respondentai).

**17 lentelė. Nuomonės apie viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimą
EVSAS pagrindu pasiskirstymas**

Teiginys	Ekspertai	Apklausos respondentai	II	III	IV
			konsolidavimo lygio respondentai		
Modernizavimo EVSAS ⁹ pagrindu idėjai iš esmės pritariu	5	30	25	5	
Modernizavimo EVSAS pagrindu idėjai nepritariu, nes manau, kad dabartiniai VSAFAS parengti TVSAS pagrindu yra optimalūs ir visiškai tinkami	2	37	13	12	12
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti, tačiau nei EVSAS, nei TVSAS nėra pats geriausias modernizavimo pagrindas	2	4	4		
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti EVSAS pagrindu, bet tik tuo atveju, jei pastarieji standartai bus parengti vadovaujantis geriausia kitų šalių viešojo sektoriaus apskaitos praktine patirtimi	2	13	7	4	2
Iš viso	11	84			

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis tyrimo rezultatais

Tyrimo metu apklaustų respondentų nuomonei apie viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo EVSAS pagrindu nėra būdingas tolygumas (žr. 17 lentelę). Tarp ekspertų, kuriems iš esmės atstovavę asmenys tyrimo metu buvo identifikuoti kaip konsolidavimo apskaitos ir proceso organizatoriai, 45,45 proc. visų ekspertų modernizavimo EVSAS pagrindu idėjai iš esmės pritarė. O štai respondentai praktikai pritarimą išreiškė tik 35,71 proc. apklaustųjų visumos, o 44,05 proc. buvo gana kategoriški, teigė, kad dabartiniai VSAFAS, parengti TVSAS pagrindu, yra optimalūs ir tinkami. Palankiausiai šią idėją vertina II

⁹ EVSAS – Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartai

konsolidavimo lygiui priklausančių VSS atstovai (51,01 proc. stratos), o štai III ir IV konsolidavimo lygio VSS atstovai didžiają balsų daugumą pasisakė už VSAFAS taikymą (atitinkamai 57,14 ir 85,71).

EVSAS standartų pagrindu, taps tie patys Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai. Naujai rengiamų standartų tikslas – viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės skaidrumas ir kokybės gerinimas bei vyriausybės finansų valdymo gebėjimų stiprinimas. Tikimasi, kad visoje ES įdiegus EVSAS, metodai ir skaičiavimo procesai, kuriais duomenys iki šiol buvo „kvaziderinami“, taptų kur kas paprastesni bei sumažėtų rizika, susijusi su valstybių narių teikiamų ir „Eurostat“ skelbiamų duomenų patikimumu (EK ataskaita tarybai ..., 2013). Bet kuriuo atveju naujai ketinami rengti standartai taip pat turėtų užtikrinti ir konsolidavimą bei konsoliduotųjų ataskaitų (rinkinių) parengimą, o, kaip žinoma, net ir patys tobuliausi standartai tėra tik gairių rinkinys, kurio įgyvendinimas ir kokybiško rezultato pasiekimas yra darbo imlus procesas. Taigi kylantys specifiniai apskaitos konsolidavimo klausimai ir turėtų turi tapti tolesnių tyrimų kryptimi.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikta verslo ir viešojo sektoriaus subjektų apskaitos konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų teorinių koncepcijų analizė ir empirinis viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo, siekiant užtikrinti ataskaitų konsolidavimą, prielaidų bei konsolidavimo elementų identifikavimo ir tarpusavio ryšių nustatymo tyrimas leidžia daryti šias išvadas:

1) Tiek verslo subjektų grupių, tiek viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo sistemos kūrimo ir pokyčių generatorių grupės yra identiškos – pokyčių propaguotojai, informacijos vartotojai ir informacijos gamintojai. Mokslinės literatūros analizė ir ekspertinės nuomonės tyrimas leido išskirti ir papildyti mokslinėje literatūroje minimų pokyčių generatorių grupes ir pokyčių propaguotojų grupėje greta kitų konsultantų nurodyti tarptautines organizacijas (tokias kaip antai Europos Komisija, „Eurostat“). Atitinkamai viešojo sektoriaus subjektų finansinės informacijos vartotojų grupėje išskirti išorinius informacijos vartotojus ir ją papildyti tokiais vartotojais: politikai, valdančiosios institucijos ir kiti viešojo sektoriaus subjektų priežiūrą ar kontrolę vykdančys subjektai. Savo ruožtu viešojo sektoriaus informacijos gamintojų grupėje išskirti valdžios instituciją – Lietuvos Respublikos finansų ministeriją, kurios vaidmuo viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemoje ir konsolidavimo schemoje yra išskirtinis ir kintamas.

Pagrindinės prielaidos, galinčios daryti įtaką šalyje sukurtos ir veikiančios viešojo sektoriaus konsolidavimo sistemos efektyviam veikimui, suskirstytos į trys grupes: teisinio reglamentavimo (1; kokių pagrindų), institucinio identifikavimo (2; kokių subjektų duomenys konsoliduojami) ir organizacines (3; kaip konsoliduojama).

2) Įvertinus tai, kad viešojo sektoriaus subjektų apskaitos konsolidavimo teorijos ir praktikos kūrimas vyko atkartojant pelno siekiančių

subjektų junginių konsolidavimo teoriją ir praktiką, iš pradžių buvo sukurtas pelno siekiančių subjektų junginių konsolidavimo (finansinių ataskaitų konsolidavimo) apibrėžimas, o pagal analogiją pasiūlyta viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo definicija:

Viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimas (finansinių ataskaitų konsolidavimas) – tai viešojo sektoriaus subjektų grupės, kurią sudaro konsoliduojantis viešojo sektoriaus subjektas ir konsoliduojamieji viešojo sektoriaus subjektai, finansinių ataskaitų duomenų sujungimo, vadovaujantis Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais ar nacionaliniais viešojo sektoriaus apskaitos – Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais nustatytais metodais, į vieną finansinių ataskaitų rinkinį procesas.

Konsoliduotoji atskaitomybė galėtų būti suprantama kaip tam tikru nuoseklumu ir tvarka viešojo sektoriaus subjektų grupei priklausančių subjektų, kurių finansinės ataskaitos privalo būti konsoliduojamos, duomenų sujungimas, kurio rezultatas – parengiamos konsoliduotosios finansinės ataskaitos. Siūloma tokia viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio definicija: *tai vieną viešojo sektoriaus subjektų grupę sudarančių (grupei priklausančių) subjektų konsoliduotų duomenų, pateiktų kaip vieno subjekto finansinės ataskaitos, visuma.*

Apibendrinus tyrimo rezultatus išskirti pagrindiniai, kartu veikiantys požymiai, geriausiai apibūdinantys viešojo sektoriaus subjektą: juridinis statusas, veiklos tikslas, kontrolės požymis ir pinigų šaltinio kilmė. Tai sudarė galimybę suformuoti tokį viešojo sektoriaus subjekto apibrėžimą: ***Viešojo sektoriaus subjektas*** – tai institucija, kurios juridinis statusas – biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar fondas, kuri įsteigta ir kontroliuojama valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjekto, išlaikoma iš valstybės ir / ar savivaldybių biudžetų ir kurios veikla yra susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešąja gamyba, dėl kurių nėra konkuruojama, arba viešojo administravimo paslaugų atlikimu.

3) Atlikta viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo prielaidų, konsolidavimo nuoseklumo analizė leido identifikuoti ir išskirti pagrindinius tarpusavyje bei su prielaidomis susijusius elementus:

- subjektai. Tai kontroliuojantieji / konsoliduojantieji viešojo sektoriaus subjektai, kontroliuojamieji / konsoliduojamieji viešojo sektoriaus subjektai, kontroliuojamieji ne viešojo sektoriaus subjektai. Visi jie konsolidavimo tikslais yra suskirstyti į skirtingo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų grupes, neišskiriant menamų viešojo sektoriaus subjektų grupių, tarp kurių dalyvių kontrolės kriterijus neegzistuoja;

- objektai. Žemesnio ir aukštesnio lygio finansinės ataskaitos, žemesnio ir aukštesnio lygio biudžeto vykdymo ataskaitos;

- reglamentavimo elementas apima Viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartus bei kitus viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojančius teisės aktus;

- informacijos vartotojai. Pagrindiniai informacijos vartotojai – išoriniai. Vidinių informacijos vartotojų vaidmuo pakankamai svarbus, bet nedominuojantis;

- apskaitos principas. Viešojo sektoriaus apskaita tvarkoma ir konsoliduotosios finansinės ataskaitos sudaromos naudojant kaupimo principą;

- konsolidavimo metodai. Finansinių ataskaitų duomenims konsoliduoti gali būti naudojamas nuosavybės metodas, proporcinis nuosavybės metodas ir visiškos konsolidacijos metodas.

- konsolidavimo būdai. Finansinių ataskaitų duomenys atskaitinio laikotarpio pabaigoje konsoliduojami vertikaliu konsolidavimo būdu, o paskui horizontaliu;

- priemonės. Viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo modelyje kaip pagrindinė priemonė išskirtina viešojo sektoriaus subjektų apskaitos konsolidavimo informacinė sistema;

- rezultatas. Konsolidavimo rezultatu reikėtų įvardyti viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotąsias finansines ataskaitas, valstybės

konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį ir nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį.

4) Atlikta mokslinės literatūros ir įgyvendinamos praktikos analizė parodė, kad nėra visuotinai pripažinto (unifikuoto) viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo modelio. Viešojo sektoriaus subjektų apskaitos ir finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis suformuotas kaip su savo aplinka sąveikaujanti sistema, kurią sudaro trys pagrindiniai elementai: ištekliai (instrumentarijus), procesas (konsolidavimo schema) ir siektinas rezultatas (nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys). Atsižvelgiant į mokslinės literatūros analizės rezultatus nagrinėti pasirinkti tie ištekliai, kurie gali turėti didelį poveikį siekiamiems rezultatams, ir išrinkti tie, kurie labiausiai susiję su konsolidavimo modeliu. Sujungus konsolidavimo sistemai veikti darančias įtaką prielaidas, konsolidavimo instrumentarijaus elementus ir konsolidavimo procesą į visumą, suformuotas konceptualus viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis.

5) Atlikta vartotojų nuomonių analizė leido įvertinti konsolidavimo instrumentarijaus ir konsolidavimo modelio pritaikomumą. Pasiūlytas konsolidavimo modelis griežčiau ir aiškiau struktūrizuoja visą konsolidavimo procesą ir išskiria konsolidavimo lygius. Modelyje pagal valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo analogiją siūloma išskirti ir kaip vieną ataskaitų rinkinį rengti visų savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį, atitinkamai visų savivaldybių atskirai rengiamus konsoliduotųjų ataskaitų rinkinius priskirti III konsolidavimo lygiui. Siūloma II konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų grupes, rengiančias valstybės konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį ir savivaldybių konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, įvardyti kaip menamas viešojo sektoriaus subjektų grupes, kuriose dalyvių kontrolės aspektas nėra lemiantis grupei susidaryti. Siūloma atsisakyti viešojo sektoriaus subjektų priskyrimo žemesniam nei IV konsolidavimo lygiui, o IV konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų

kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių duomenis konsoliduoti nuosavybės metodu.

I modelį integruota konsolidavimo schema didina viešojo sektoriaus subjektų grupių informacijos homogeniškumą ir užtikrina galimybę, pasitelkus finansinės analizės funkcionalumus, lyginti to paties konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų grupių (ar subjektų) finansinius duomenis. Disertacijoje pateiktas modelis yra skirtas šalies viešojo sektoriaus apskaitai konsoliduoti ir konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti, tačiau toks modelis gali būti naudojamas ne tik konkrečios šalies situacijai, kuriai buvo sukurtas, bet ir pritaikomas keičiantis struktūros parametrams ar veikimo sąlygomis.

Viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimas nėra statinis procesas. Plėtojant viešojo sektoriaus apskaitos ir apskaitos konsolidavimo nagrinėjimą, tyrėjams siūlomos tokios tolesnių tyrimų kryptys:

6) Pagal pirminę konceptualią idėją nacionalinis ataskaitų rinkinys privalėjo apimti ir valdymo ir finansines ataskaitas, o nacionalinį ataskaitų rinkinį turėjo sudaryti konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir konsoliduotosios biudžeto vykdymo ataskaitos. Galiojanti teisės akto redakcija nacionalinio ataskaitų rinkinio apimtį susiaurino iki finansinių ataskaitų rinkinio imties. Nors viešojo sektoriaus apskaita, finansinės ataskaitos ir konsoliduotoji valstybės finansinė atskaitomybė sudaroma pagal kaupimo principą, už biudžetą (biudžeto vykdymą) iki šiol atsiskaitoma laikantis pinigų principo. Biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių duomenų sujungimas nepasiekia paties aukščiausio – pirmojo konsolidavimo lygio. Reikėtų atlikti detalesnius tyrimus, siekiant nustatyti būdus, kaip biudžeto sudarymo ir atsiskaitymo už jo įvykdymą ataskaitas konsoliduoti iki nacionalinio visų šio sektoriaus ataskaitų konsolidavimo lygio.

7) Viena iš viešojo sektoriaus reformos prielaidų buvo siejama su siekiu aiškiai apibrėžti viešojo sektoriaus sistemos apimtį, t. y. identifikuoti

visus viešojo sektoriaus subjektus, kurių duomenys turi būti sujungiami sudarant konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį. Vis dėlto viešojo sektoriaus sąvoka yra kur kas platesnė, nei ji apibrėžta įstatymu. Apimties išsiskyrimą galima identifikuoti lyginant nacionalinio ataskaitų rinkinių ir Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Lietuvos Respublikos Vyriausybei periodiškai pristatomų viešojo sektoriaus ataskaitų duomenis. Nacionalinių ataskaitų rinkiniuose ir minėtose ataskaitose nurodomų viešojo sektoriaus subjektų skaičius skiriasi maždaug 11 proc. imties. Paminėtas faktas, nesant kitokios informacijos, verčia abejoti, ar nekonsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenys neviršija reikšmingumo kriterijaus. Todėl tikslinga plėsti tyrimus, siekiant ne tik nustatyti tikrąją viešojo sektoriaus sistemą sudarančių subjektų apimtį, bet ir nustatyti (pritaikyti) tinkamus tokių subjektų duomenų konsolidavimo metodus.

8) ES mastu rengiami ir teikiami svarstyti nauji viešojo sektoriaus apskaitos standartai – Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartai (EVSAS). Ir nors konsolidavimą, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą reglamentuojantys standartai bus rengiami tik trečiajame standartų rengimo etape, vis dėlto tai, kas pasakytą, reiškia viena – ES valstybių narių, ir Lietuvos, viešojo sektoriaus laukia dar viena apskaitos modernizavimo ir, tikėtina, konsolidavimo modernizavimo banga. Reikėtų pažymėti, kad, parengus suderintų Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų rinkinį, savaime nebūtų užtikrinta, kad bus gaunami laiku ir aukštos kokybės konsoliduoti viešojo sektoriaus apskaitos duomenys. Kad ir kaip būtų, net ir patys tobuliausi standartai tėra gairių rinkinys, kurio įgyvendinimas ir kokybiško rezultato pasiekimas yra darbo imlus procesas. Taigi kylantys specifiniai apskaitos duomenų konsolidavimo naujųjų standartų turinio pagrindu klausimai galėtų tapti tolesnių tyrimų kryptimi.

LITERATŪROS SĄRAŠAS:

1. *A Manual on Government Finance Statistics* (1986). International monetary Fund. EUROSTAT, Statistics explained. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-3explained/index.php/Government_finance_statistics/lt [žiūrėta 2016-07-03].
2. Abramavičius A., Andruskevičius A., Bakševičienė R. ir kt. Sudarytojas: Prapiestis J. (2002). *Namų advokatas*. Vilnius: Teisinės informacijos centras. ISBN 9986-452-92-9. 1022 p.
3. Ayadi R., Arbak E. (2013). *Financial Centres in Europe: Post-Crisis Risks, Challenges and Opportunities*. Palgrave Macmillan studies in Banking and Financial Institution, ISBN 978-1-4039-4872-4. 200 p.
4. Allen R., Hemming R., Potter B. (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*. Palgrave. 858 p.
5. Andriušaitienė D., Ginevičienė V. B., Šileika A. (2008). Daugiakriterinis profesinio mokymo kokybės valdymo vertinimo modelis. *Verslas: teorija ir praktika*, 9(2), p. 88–96.
6. Arnaboldi M., Lapsley I., Steccolini I. (2015). Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability & Management, Special Issue: Special Issue on Performance Management in Public Services*, Vol. 31, Iss. 1, p. 1–22.
7. Aucoin, P. (1995). The New Public Management: Canada in Comparative Perspective; IRPP. *Encyclopedia of public administration and Public Policy*. Ashgate Publishing Company: Montreal, Quebec, p. 578-581.
8. Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas R. A., Dagytė I., Martinaitytė E., Leichteris E., Malinauskienė E., Višnevskā V., Žilionienė I. (2009). *Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas*. Kolektyvinė monografija. Vilnius: MRU. 352 p.

9. Autorių kolektyvas, atsak. red. Raipa A. (2011). *Naujoji viešoji vadyba*. Kaunas: Technologija. 392 p.
10. Azrina H. A., Nafsiah M. (2014). Rediness of Malaysian Public Sector Employees in Moving towards Accrual Accounting for Improve Accountability. International Conference on Accounting Studies, ICAS, 18–19 August, 2014, Kuala Lumpur, Malaysia. *Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164, p. 106–111.
11. Bac A. (2013). *International Comparative Issues in Government Accounting: The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*. Springer Science & Business Media. 358 p.
12. Backūnaitė E. (2006). Administracinių reformų viešajame sektoriuje raida: konvergencijos ir divergencijos paieškos. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 18, ISSN 1648-2603, p. 17–25.
13. Bagdžiūnienė V. (2011). *Finansinės ataskaitos pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus*. Vilnius: VŠĮ Conto Littera. 166 p.
14. Ball I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money & Management*, Vol. 32, Iss. 1, p. 35–40.
15. Bandy G. (2014). *Financial Management and Accounting in the Public Sector*. Taylor & Francis Ltd. 406 p.
16. Barbaranelli C., Lee, Ch. S., Vellone E., Riegel B. (2015). The Problem With Cronbach's Alpha: Comment on Sijtsma and van der Ark. *Nursing Research*, Vol. 64, Iss. 2, p. 140–145.
17. Barton A. (1999). Public and private sector accounting – the non-identical twins, *Australian Accounting Review*, Volume 12, Issue 3, p. 22–31.
18. Barton A. (2005) Professional accounting standards and the public sector – a Mismatch. *Abacus*, Vol. 41, No 2, p. 138–158. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6281.2005.00173/pdf> [žiūrėta: 2015-09-10].

19. Barzelay M. (2001). *The new public management*. University of California Press, Oxford, ISBN 0-520-22443-4. 351 p.
20. Baum A. C., Calabrese T., Silverman B. S. (2000). Don't go it alone: Alliance network composition and startups' performance in Canadian biotechnology. *Strategic Management. Journal Strat Mgmt. J.*, 21: p. 267–294. Prieiga per internetą: <http://www.bioin.or.kr/InnoDS/data/upload/policy/%ED%95%B4%EC%99%B8%EC%A0%84%EB%9E%B5%EC%A0%9C%ED%9C%B4.pdf> [žiūrėta: 2016-05-10].
21. Bebbington J., Unerman J., O'Dwyer B. (2014). *Sustainability Accounting and Accountability*. Routledge. 300 p.
22. Bebebroth R. (2015). *Mergers and Acquisitions in Japan*. International Business Mergers and Acquisitions in Japan, 2015 apr., p. 87–105. Prieiga per internetą: http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-4-431-54989-5_7 [žiūrėta: 2016-05-17].
23. Beinert D., Burmeister F., Tries H. J. (2009). *Mergers and Acquisitions in Germany*. München: Verlag C. H. Beck, p. 151.
24. Beke J. (2013). *International Accounting Harmonization: Adopting Universal Information Methods for a Global Financial System*. Palgrave. 181 p.
25. Benito B., Brusca I., Montesinos V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS's. *International Review of Administrative Sciences*, Volume 73, Issue 2, p. 293–317.
26. Bergman A., Grossi G., Rauskala I., Fuchs S. (2015). Consolidation in the public sector: methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, September 3, 2015, p. 27-46.

27. Bergmann A., Bietenhader D. (2008). Practises and opinions on consolidated financial reporting in Swiss cities. *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International trends*. Siena. Italy.
28. Bhuyan S. (2002). Impact of Vertical Mergers on Industry Profitability: An Empirical Evaluation. *Review of Industrial Organization*, 20(1), 61, p. 61-79.
29. Bień A., Bień W. (2010). *Słownik finansów*. 1200 haseł (określeń używanych w finansach). Wydanie 2 uzupełnione. ISBN: 978-83-7641-338-9. Warszawa, Difin. 143 p.
30. Bikienė, J. (2011). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimo praktikoje problematika. *Verslas: teorija ir praktika*, Nr. 12 (2), p. 131–140.
31. Biondi Y., Zambon S. (2013). *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*. Routledge. 536 p.
32. Bircher P. (2012). The adoption of Consolidated accounting in Great Britain. *Accounting and business researc*, Vol. 19, Iss. 73, p. 3–13.
33. Bisogno M., Santis S., Tommasetti A. (2014). *The definition of control in public sector consolidated financial statements*. Conference: EGPA XII PSG Workshop: New challenges for Public Sector Accounting, 8–9 May, 2014, Lisboa.
34. Bisogno M., Santis S., Tommasetti A. (2015). Public-Sector Consolidated Financial statements: An Analysis of the Comment Letters an IPSASB's Exposure Draft No. 49. *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, Iss. 4, p. 311–324.
35. Bryman A. (1984). The debate about Quantitative and Qualitative Research: A Question of Method or Epistemology? *The British Journal of Sociology*, No. 35(1), p. 75–92.

36. Bryman A., Cramer D. (2011). *Quantitative Data Analysis with IBM SPSS 17, 17 and 19: A Guide for Social Scientists*. Routledge, Taylor & Francis Group: London, New York. 377 p.
37. Broadbent J., Guthrie J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent „alternative“ accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol.5, Iss:2, p. 189-195. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579210011835> [žiūrėta: 2016-01-17]
38. Brock W., Hommes C. H. (1997). A Rational Route to Randomness. *Econometrica*, Vol. 65, No.5, p. 1059–1095.
39. Brusca I. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, p. 23–47.
40. Budding T., Grossi G., Tagesson t. (2014). *Public Sector Accounting*. Routledge, ISBN 978-1-315-84838-9 (ebk). 194 p.
41. Bunea-Bontas C.A., Petre M.C. (2009). *Arguments for Introducing Accrual Based Accounting in the Public Sector*. Constantin Brancoveanu University, May 1, 2009. 7 p. Prieiga per internetą: https://mpa.ub.uni-muenchen.de/18134/1/MPRA_paper_18134.pdf [žiūrėta: 2016-04-24].
42. Buškevičiūtė E. (2008). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija, ISBN 9955-25-016-K, 441 p.

43. Butkevičiūtė G., Legenzova R. (2014). CRE šalių įmonių finansinių ataskaitų palyginamumo tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 2014.8/1, ISSN 1822-7996 (Print), ISSN 2335-8742 (Online), p. 133–152. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.7220/AESR.1822.7996.2014.8.1.8> [žiūrėta: 2015-08-10].
44. Carlin T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management*, Vol. 21, Iss. 3, p. 309-336.
45. Cartwright S. (2005). Mergers and Acquisitions: An Update and Appraisal. *International Review of Industrial and Organizational Psychology*, Vol. 20, p.1 – 38.
46. Chan J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards. *Public Money & Management*, Vol. 23, Iss. 1, p. 13–20.
47. Chanchani S., Willett R. (2004). An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs. *The International Journal of Accounting*, No. 39 (2), p. 125–54.
48. Chatfield M., Vangermeersch R. (2014). *The History of Accounting (RLE Accounting)– An International Encyclopedia*. Routledge. 678 p.
49. Chow, D. S. L., Humphrey, C., Moll, J., 2007. Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda, *Financial Accountability and Management*, 23(1), p. 27–54.
50. Christensen T., Lægreid P. (2002). *New Public Management: The Transformation of Ideas and Practice*. Ashgate Publishing, Ltd. 353 p.
51. Christensen T., Lægreid P. (2007). *Transcending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms*. Ashgate Publishing Ltd. 288 p.

52. Christiaens J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(4), p. 560–564.
53. Christiaens J., Cauwenberge P., Rommel J. (2008). IPSAS 22: A new standard for WGA? *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*. Siena. Italy.
54. Christiaens J., Reyniers B. (2009; 2010). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study. Ghent University, Department of Accountancy and Corporate Finance (Belgium) and Ernst & Young (Belgium). Working paper, D/2009/7012/52, 17 p. *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 3, p. 537–554.
55. Christiaens J., Vanhee C., Manes-Rossi F., Aversano N., Van Cauwenberge P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, p. 158–177.
56. Circo T. (2016). *The European Union Neighbourhood: Challenges and Opportunities*. Routledge. Taylor & Francis Group, ISBN 9781315558516 (ebk). 232 p.
57. Cîrstea A. (2014). The need for public sector consolidated financial statements. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 15, p. 1289–1296.
58. Cîrstea A., Baltariu A.C. (2014). Convergence of consolidated financial statements regulations: are we there yet? *Procedia Economics and Finance*, Vol. 15, p. 1297–1303.
59. Cîrstea A., Ciolomic I. A. (2014). Public sector consolidated financial statements – area and methods. Accounting and Management Information Systems. *Proceedings of the IX International Conference AMIS 2014*, 11–12 June, 2014, Bucharest, Romania, p. 594–604.
60. Clarkson K. W., Miller R. L., Cross F. B. (2012). *Business law. Text and Cases*. Cengage Learning, 12 ed., ISBN-13:978-0-538-47081-0. 1039 p.

61. Clikeman P. M. (2013). *Called to Account: Financial Frauds that Shaped the Accounting Profession* (2 ed.). Roudedge, ISBN 978-0-415-63025-2. 365 p.
62. Connolly C., Hyndman N. (2009). *Accruals Accounting in the Irish Public Sector : A Comparative Study of Northern Ireland and Republic of Ireland*. Institute of Chartered Accountants in Ireland. 155 p.
63. *Consolidation of Public Sector debt statistics. Guide for Compilers and Users* (2011). International Monetary Fund. 207 p.
64. Cooper C. L, Finkelstein S. (2015). *Advances in mergers and acquisitions*. Bradford : Emerald Group Publishing Limited. 182 p.
65. D'Amore M. (2015). Application of the International Public Sector Accounting Standards. *Conference material*, Jun 09, 2015, Beirut, Lebanon. Prieiga per internetą: <https://www.ifac.org/news-events/2015-06/application-international-public-sector-accounting-standards> [žiūrėta 2015-12-15].
66. *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas* (2012). Vyriausiasis redaktorius Keinys S. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 7-as patais. ir papild. leid., XXVI, 969 p.
67. Dalaloian A. (2015). Why do IFRS and US GAAP require consolidation of financial statements? *European science*, 1(2), p. 18–20. Prieiga per internetą: <http://scienceproblems.ru/why-do-ifrs-and-us-gaap-require.html> [žiūrėta 2016-02-15].
68. DePamphilis D.M. (2015). *Mergers, acquisitions, and other restructuring activities: an integrated approach to process, tools, cases, and solutions*. Academic Press, Amsterdam. ISBN-13: 978-0123854872. 758 p.
69. *Dėl Apskaitos direktyvos nuostatų perkėlimo padaryti verslo apskaitos standartų pakeitimai* (2015). Apskaitos ir audito tarnyba. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=13> [žiūrėta: 2016-01-20].

70. Dėl 2013–2017 m. Europos statistikos programos įgyvendinimo (2015). Europos Komisijos ataskaita Europos Parlamentui ir Tarybai. COM(2015) 309 final. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/LT/1-2015-309-LT-F1-1.PDF> [žiūrėta 2015-12-29].
71. Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties ir atsakingų už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą viešojo sektoriaus subjektų patvirtinimo. Konsolidavimo schema. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2015 m. sausio 29 d. įsakymas Nr. 1K-044. TAR, 2015-02-05, Nr. 1767.
72. DePamphilis D. M.(2015). *Mergers, Acquisitions, and Other Restructuring Activities*. Academic Press, Wlsevier inc. 782 p.
73. Dholakia V. (2010). *6 important aspects of Global Mergers& Acquisitions* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://trak.in/tags/business/2010/04/22/6-important-aspects-mergers-acquisitions/> [žiūrėta 2014-10-01].
74. Dietmar Wellisch (2000). *Theory of Public Finance in a Federal State*. Cambridge University Press. 9 p. Prieiga per internetą: http://assets.cambridge.org/97805216/30351/frontmatter/9780521630351_frontmatter.pdf [žiūrėta: 2015-12-10].
75. Dikčius R. (2011). Finansinių ataskaitų konsolidavimo procesas artėja į pabaigą. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 29 (653, p. 8.
76. Dikčius V. (2003). *Marketingo tyrimai: Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija. 188 p.
77. Dikčius V. (2011). *Anketos sudarymo principai*. Vilnius: VU leidykla. 83 p.
78. Dube S., Danescu D. (2011). *Supplemental Guidance: Public Sector Definition*. The Institute of internal Auditors, Release Date: Dec. 2011. 8

- p. Prieiga per internetą: www.globaliia.org/standards-guidance [žiūrėta 2015-10-05].
79. Edwards J. R. (1999). A lost accounting system and its significance for classical capitalism: The double account system at Schneider & Company in the mid-nineteenth century. Daijiro Fujimura. Institute of Advanced Studies, Hiroshima Shudo University, 1998, *Accounting and Business Research*, 29(2), p. 175–176.
 80. Edward J. R. (2014). *A history of financial accounting*. Routledge Library. 315 p.
 81. *Ekonomikos terminų žodynas* (2016). Ekonomika.lt. Prieiga per internetą: <http://ekonomika.tv3.lt/ekonomikos-terminu-zodynas/skola> [žiūrėta: 2015-10-15].
 82. *ES sąskaitų modernizavimas. Valdymo informacijos tobulinimas ir skaidrumo didinimas* (2008). Liuksemburgas, Europos Bendrijų oficialiųjų leidinių biuras. 27 p. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/modern_accounts/modernising_EU_accounts_lt.pdf [žiūrėta 2015-11-15].
 83. *Europos Komisijos ataskaita Tarybai ir Europos Parlamentui dėl suderintų viešojo sektoriaus apskaitos standartų diegimo valstybėms narėms* (2013). Europos Komisija, SWD (2013) 57 114 final, 12 p. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:52013DC0114> [žiūrėta 2016-01-10].
 84. Ferreira A. C. S., Azevedo G. M. C., Oliveira J. S., Marques R. p. F. (2016). *Global Perspectives on Risk Management and Accounting in the Public Sector*. IGI Global. 510 p.
 85. Field A. (2003). *Discovering Statistics using SPSS for Windows: Advanced Techniques*. London, Thousand Oaks, New Delhi: SAGE Publications. 496 p.

86. *Forex ekonominių sąvokų žodynas* (2014). Prieiga per internetą: <http://www.forex.lt/index.php/savok-kat/item/60-forex-savokos#K>. [žiūrėta: 2015-11-17].
87. Fuhrmann R. C. (2014). *The Best-Performing Sectors Of 2013*. Prieiga per internetą: <http://www.investition.com/articles/investing/021914/bestperforming-sectors-2013.asp> [žiūrėta 2016-02-01].
88. Gaižauskaitė I., Mikėnė S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vilnius: MRU. 284 p.
89. Ginevičius R., Podvezko V. (2005). Daugiakriterinio vertinimo rodiklių sistemos formavimas. *Verslas: teorija ir praktika*, 6(4), p. 199–207.
90. Glassner B., Moreno J. (1989). *The Qualitative-Quantitative Distinction in the Social Sciences*. Springer Netherlands, ISBN 978-94-017-3444-8. 236 p.
91. Green B.M. (2012). *Mergers and Acquisitions: Geographical and Spatial Perspectives*. Routledge. 254 p.
92. Grossi G. (2008). *The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments: The First Experiences In The Tuscany Region*. Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends. Siena. Italy.
93. Grossi G. (2009). New Development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government, *Public Money & Management*, 29(4), p. 261–264.
94. Grossi G., Pepe F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money & Management*, Vol. 29, Iss. 4, p. 251–256.
95. Gruber J. (2013). *Public Finance and Public Policy (4 ed.)*. Worth Publishers. 700 p.
96. Guo Ch. (2015). The development of public accountability for universities in New Zealand from 2000 to 2014 – applying Public

- Accountability Index to universities ‘annual reports’. *Dissertation*. 256 p.
 Prieiga per internetą:
<https://aut.researchgateway.ac.nz/handle/10292/9284> [žiūrėta 2015-08-15].
97. Guthrie J. (2002). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, Iss.1, p. 1–19.
 98. Guthrie J., Broadbent J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, Iss.2, p. 129–169. Prieiga per internetą:
https://www.researchgate.net/profile/Jane_Broadbent/publication/241341191_Changes_in_the_Public_Sector_A_Review_of_Recent_Alternative_Accounting_Research/links/53e283bc0cf275a5fdd93be9.pdf [žiūrėta 2015-12-10]
 99. Guthrie J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (2005). *International Public Financial Management Reform–Progress, Contradictions and Challenges*. IAP. 359 p.
 100. Guthrie J., Olson O., Humphrey C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability & Management*, Vol. 15(3), (4), 0267-4424, p. 209–228. Prieiga per internetą:
http://www.readcube.com/articles/10.1111%2F1468-0408.00082?r3_referer=wol&tracking_action=preview_click&show_checkout=1&purchase_referrer=onlinelibrary.wiley.com&purchase_site_license=LICENSE_DENIED_NO_CUSTOMER [žiūrėta 2016-03-15]
 101. *History of Mergers and Acquisitions, Economy Watch* (2010). Mergers and Acquisitions. 10 p. Prieiga per internetą:
<http://www.economywatch.com/mergers-acquisitions/history.html>
 [žiūrėta: 2015-12-05].
 102. Hyman D. (2010). *Public Finance*. Cengage Learning. 800 p.

103. Hyman D. (2014). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. XI e., Cengage Learning. 698 p.
104. Holm U., Malberg A., Solvell Orjan (2003). Subsidiary impacts on host-country economies the case of foreign – owned subsidiaries attracting investment into Sweden. *Journal of Economic Geography* , 3, p. 389–408.
105. Hood Cristopher (1995). The „new public management“ in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, Iss. 2–3, February–April 1995, p. 93–109. Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293E0001W> [žiūrėta 2015-10-09]
106. Hoque Z., Moll J. (2001). Public sector reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, Iss: 4, p. 304–326.
107. Išvada dėl Lietuvos Respublikos 2004 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos. 2005. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=770> [žiūrėta 2015-12-15]
108. Yousuf M.I. (2007). Using Experts‘ opinion through Delphi Technique. *Practical Assessment. Research and Evaluation*, 12(40), p. 1–8.
109. Jayasinghe K., Nath N., Othman R. (2015). *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies*. Emerald Group Publishing Limited. 240 p.
110. Jones R. (2001). Krytyka Międzynarodowych Standartów Rachunkowości sektora Publicznego. *Zeszyty Teoretyczne rachunkowości*, tom 2(58), p. 150–159.
111. Jones R., Lüder K. (2011). The Federal Government of Germany’s circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money & Management*, Vol. 31, Iss. 4, p. 265–270.

112. Jorissen A., Britton A., Alexander D. (2014). *International Financial Reporting and Analysis*. Cengage Learning. 870 p.
113. Kardelis K. (2007). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai: Lucilijus. 400 p.
114. Kaczurak-Kozak M. (2011). Sprawozdawczość budżetowa w świetle nowej ustawy o finansach publicznych. *Zeszyty naukowe uniwersytetu szczecińskiego, Nr. 625 Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia, Nr. 32*. Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie, s. 20–31. Prieiga per internetą: http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/32-2011/FRFU-32-225.pdf [žiūrėta 2016-05-15].
115. Kalimullah Nazmul Ahsan, Alam Kabir M. Ashraf, Nour M. M. Ashaduzzaman (2012). New Public Management: Emergence. *BUP JOURNAL*, Vol. 1, Iss. 1, p. 2–22. Prieiga per internetą: <http://www.bup.edu.bd/journal/1-22.pdf> [žiūrėta 2016-06-02].
116. Kamarauskienė I. (2013). The reform of public sector accounting in Lithuania: data presentation and consolidation process. *International conference „Economic Transformations and Business Prospects“*. Vilnius, on September 26–28, 2013. *Scientific works. Economy*. No. 92 (3), A, p. 221–232.
117. Kamarauskienė I. (2014). Development of the Lithuanian public sector accounting in the context of the European integration. *The development of financial system of countries of Central and East Europe (collection of scientific labours)*. Vol. 4, 2014, Lviv, p. 57–70.
118. Kazlauskienė L., Villis L. (2012). Viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų analizės aspektai. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste. *Tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete 2012 m. kovo 29–30 d., Mokslo darbai, D. 2.*, p. 795–804.

119. Keinys S., Bilkis L., Paulauskas J., Vitkauskas V. (2006). *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, šeštas (trečias elektroninis) leidimas (internetinė versija, 2011). Prieiga per internetą: <http://lkiis.lki.lt/dabartinis;jsessionid=22F484772D831B84E900DFFDD8B84C0B> [žiūrėta 2016-01-15]
120. Kendall M.G. (1970). *Rank Correlation Methods*. 5-th ed. London: Griffin. 68 p.
121. Khan Aman, Hildreth W. Bartley (2002). *Budget Theory in the Public Sector*. Greenwood Publishing Group. 297 p.
122. Klimavičienė I., Mykolaitienė V. (2007). Ilgalaikio turto apskaitos viešojo sektoriaus pokyčiai Lietuvoje. *Economics & Management*, p. 39-47. Prieiga per internetą: <http://www.britannica.com/bps/additionalcontent/18/25963478/VIEŠOJO-SEKTORIAUS-APSKAITOS-SISTEMOS-POKYČIAI-LIETUVOJE> [žiūrėta: 2015-10-09]
123. *Konsultacijų bankas*. Valstybinė lietuvių kalbos komisija. Prieiga per internetą: <http://konsultacijos.vlkk.lt/lit/97781> [žiūrėta 2016-01-15]
124. Krumplytė J. (2009). The Effect of Shadow Economy – Country'S Tax Losses. *Science – Future of Lithuania (VGTU)*, Vol.1, No.3, p.38-41
125. Kurbanov R. A. (2014). Mergers and Acquisitions (M & A). *Value Inquiry Book Series*, Vol. 276, p. 332 -345.
126. Kurunmaki L. (2008). *Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms*. Chapman & Hopwood & Shields. 278 p. Prieiga per internetą: <http://eprints.lse.ac.uk/20375/> [žiūrėta 2015-11-20].
127. Lane J. E. (2001). *The Public Sector – Concepts, Models and Approaches*. SAGE. 348 p.
128. Langfiels-Smith K. (2005). *Trust, risk and Control in strategic alliances: A case study in the construction industry*. Monash University press, Australia, 41 p.

129. Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. Special Section: The Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector. *European Accounting Review*, Vol. 18, Iss. 4, p. 719–723.
130. Levišauskaitė K., Legenzova R. (2004). Perėjimas prie tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje: proceso ir poveikio verslui analizė. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Nr. 32, p. 77–97.
131. Lewycka A., Kruk A. (2009). Sprawozdawczość finansowa sektora publicznego Ukrainy: ocena i perspektywy przekształceń. *Seszyty teoretyczne rachunkowości*, tom 51 (107), Warszawa, s. 85–96.
132. Libby R., & Blashfield R. K. (1978). Performance of a composite as a function of the number of judges. *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, Vol. 21, p. 121–129.
133. Dzemyda G., Kurasova O., Žilinskas J. (2008). *Daugiamatčių duomenų vizualizavimo metodai*. Vilnius: Mokslo aidai. 206 p.
134. Lynn L. E. (1998) The new public management: How to transform a theme into a legacy. *Public Adm. Rev.*, 58, p. 231–237.
135. Ljungholm D. P. (2015). The Impact Transparency in Enhancing Public Sector Performance. *Contemporary Readings Law & Social Justice*, Vol. 7 (1), p. 172–178.
136. Luobikienė J. (2000). *Sociologija: bendrieji pagrindai ir tyrimų metodika*. Kaunas: Technologija, 189 p.
137. Mackevičius J., Poškaitė D. (1997). *Finansinės ataskaitos*. Vilnius: leidykla „Katalikų pasaulis“. 351 p.
138. Mackevičius, J. (2005). Nepriklausomos Lietuvos buhalterinės apskaitos raida ir problemos (1990–2005 m.). *Apskaitos ir audito integracijos į Europos Sąjungos erdvę naujieji iššūkiai, jų galimybės. Tarptautinės konferencijos pranešimai*. 2005 m. spalio 6–7 d., p. 144–151.
139. Mackevičius, J. (2010). Viešasis sektorius Lietuvoje: buhalterinės apskaitos sistema. *Viešasis administravimas*, Nr. 1–2, p. 65–72.

140. Mačernienė D. (2008) 2007 metų finansinės atskaitomybės sudarymas viešosiose įstaigose. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 1 (481). 2008 m. sausio 7 d. Kaunas: UAB „Apskaitos ir audito žinios“, p. 7–8.
141. Madise Ü. (2000). Eesti riigikontseptsioon, New Public Management ja haldusreform, Riigikogu Toimetised. *The State Gazette* No: 2, p. 129–134. Prieiga per internetą:
<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=11648> [žiūrėta 2015-10-05].
142. Mattessich R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas and Publications (from the Beginning of the Nineteenth Century to the Beginning of the Twenty-first Century)*. Routledge. 609 p.
143. Maxwell J. A. (2012). *Qualitative research design: an interactive approach*. SAGE Publications Ltd. 218 p.
144. McKinnon J. L. (1984; 2005). Application of Anglo-American Principles of Consolidation to Corporate Financial Disclosure in Japan. *A Journal of Accounting, Finance and Business studies*, Vol. 20, Iss.1, p. 16–33.
145. Meyer A. M., Booker M. J. (2001). *Eliciting and Analyzing Expert Judgement: A Practical Guide*. Philadelphia: ASA-SIAM Publications. 459 p.
146. Mian L., Smith C. W. (1990). Incentives for unconsolidated financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.12, Iss.1–3, p. 141–171.
147. Milley F. (2002). *An examination of whole of Government financial reporting*, Australian Society of CPA's. 254 p.
148. Monsen N. (2008). Cameral accounting as an alternative to accrual accounting, *International Journal on Governmental Financial Management*, p. 51–60. Prieiga per internetą:
[http://www.scribd.com/doc/3203387/](http://www.scribd.com/doc/3203387/Norvald-Monsen-Cameral-) Norvald-Monsen-Cameral-

Accounting-as-an-Alternative- to-Accrual-Accounting-www-icgfm-org
[žiūrėta 2015-10-09].

149. Montesinos V., Brusca I. (2008). Whole of government financial reporting: fashion or necessity. *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*. Siena, Italy.
150. Montvydienė O. (2008). Viešojo sektoriaus apskaitos reforma. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 9 (489), p. 8.
151. Mora A., Rees W. (2005). The early adoption of consolidated accounting in Spain. *European Accounting Review*, Vol. 1, Iss.4., p. 675–696.
152. Motiejūnaitė L. (2007) Viešojo sektoriaus apskaitos reforma. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 42 (474), p. 8.
153. Muckutė I. (2013). *Public sector accounting reform in Lithuania: experience, lessons and challenges*. European Commission, EUROSTAT, directorate D Government Finance Statistics. Towards implementing European Public Sector Accounting Standards . 29–30 May 2013, Brussels. Conference material. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/Booklet-estat-conference-29052013.pdf/7921e7bf-1266-499c-b3e5-cd2b4e13a807> [Žiūrėta 2015-12-29]
154. Müller T., Berger M., Bergmann A. (2012). *Transparency in public sector accounting*. Survey results: accounting system trends. Prieiga per internetą: http://www.ey.com/GL/en/Industries/Government---Public-Sector/Transparency-in-public-sector-accounting_Survey-results---accounting-system-trends [žiūrėta 2016-01-10].
155. Murphy E.M. (1947). Arthur Lowes Dickinson: Pioneer in American Professional Accountancy. *Bulletin of the Business Historical Society*, Vol. 21, No. 2, p. 27–38. Prieiga per internetą: <http://www.jstor.org/stable/3110541> [žiūrėta 2016-01-15].

156. *Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys už metus, pasibaigusius 2012 m. gruodžio 31 d.* (2013). Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Turto_valdymo_departamentas/Konsolid_ataskaitos/MNAC_2012.pd [žiūrėta 2016-01-17].
157. *Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys už metus, pasibaigusius 2013 m. gruodžio 31 d.* (2014). Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Turto_valdymo_departamentas/Konsolid_ataskaitos/MNAC_2013.pdf [žiūrėta 2016-01-17].
158. *Nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys už metus, pasibaigusius 2014 m. gruodžio 31 d.* (2015). Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Turto_valdymo_departamentas/Konsolid_ataskaitos/MNAC_2014.pdf [žiūrėta 2016-01-17].
159. Nakrošis V. (2011). Viešojo valdymo reformos Lietuvoje: kodėl ir kuo reikia pakeisti naująją viešąją vadybą? *Politologija*, 2011/1 (61), p. 65–98.
160. Napier J. Ch. (2004). Research direction in accounting history. *The British Accounting Review*, Vol. 21, Iss. 3, p. 237–254.
161. Nasi G., Steccolini I. (2008). Implementation of accounting reforms. An empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*, Vol. 10, Iss. 2, p. 175–196.
162. Nelson L. R. (1959). *Merger Movements in American Industry, 1895–1956*. Princeton University Press, Toronto. p. 177. Prieiga per internetą:
<http://www.nber.org/chapters/c2523> [žiūrėta 2016-01-17].
163. Ness A. (2014). An Overview of the Different Types of Mergers and Acquisitions. Prieiga per internetą:

- <http://www.johnsonscorporate.com.au/blog/index.php/helpful-articles/an-overview-different-types-mergers-acquisitions/> [žiūrėta 2015-10-05].
164. Nielsen I. E., Mahnke V. M. (2000). R & D alliance portfolios: the case of mobile service providers. *Department of informatics, Copenhagen Business School*, p. 52. Prieiga per internetą: http://openarchive.cbs.dk/bitstream/handle/10398/6493/kontor%20for%20elektronisk%20publicering_id%3D0hoc00l2dk2vku40proxy1.cbs.dk%26number%3D3757372%26part%3D1.pdf?sequence=1 [žiūrėta 2016-02-05].
 165. Nikitin M. (2001). The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien, *Accounting History* 6(1), p. 75–101.
 166. Nistor C. S., Ștefănescu C. A. (2012). Public vs. banking sector accounting - How far is Romania from international referential? *Acta Universitatis Danubius* 8(3), p. 88–102.
 167. Ocieszak M. (2014). Procesy Konsolidacyjne W Polsce, Ich Determinanty I Związki Z Tendencjami Światowymi. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, No. 803, 2014 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, No. 66, 2014, s. 221–234.
 168. Olson O., Humphrey Ch., Guthrie J. (2007). Into the Shadows – A Reflection on International Developments in Public Sector Accounting. *Presented to the 30th Annual Congress of the European Accounting Association*, 25–27 April 2007, Lisbon, Portugal. Available at SSRN, p. 34. Prieiga per internetą: <http://www.snee.org/filer/papers/479.pdf> [žiūrėta 2016-02-27]
 169. Olsson O., Dalgaard C. (2007). Why Are Market Economies Politically Stable? A Theory of Capitalist Cohesion. *Cambridge Working Papers in Economics*. Faculty of Economics, University of Cambridge. Prieiga per internetą: <https://ideas.repec.org/e/pol25.html> [žiūrėta 2016-02-27]

170. Ouda H. (2010). *Transition to Accrual Accounting in the Public Sector*. LAP Lambert Academic Publishing. 424 p.
171. Ouda H. (2005). *Transition to Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: Problems and Requirements*. With special focus on the Netherlands and Egypt, Universal Press, Veenendaal, the Netherlands. *Dissertation*. Prieiga per internetą: <http://EconPapers.repec.org/RePEc:tiu:tiutis:dc37e60a-cd56-49a7-971f-6e5b42c6da47> [žiūrėta 2016-02-27].
172. Oulasvirta L. (2010). Public-Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements. *Halduskultuur – Administrative Culture*. 2010, No. 11 (2), p. 227–238.
173. Pablo A. L. (1999). *The embeddedness of Risk Profiles in strategic Alliance Risk*. University of Calgary, Canada. 27 p.
174. Pallot J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 3, Iss: 1, p.19-33.
175. Parker L., Guthrie J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 Iss. 2, p. 129–169.
176. Paulsson G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, Iss. 1, p. 47–62. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x/abstract;jsessionid=D8157B066546054FBC85E3A2CFB6B258.f04t02> [žiūrėta:2016-02-27].
177. Petrauskienė A. K. (2007). *Apskaita biudžetinėse įstaigose*. 2 leid. ISBN 9955-519-38-X. Vilnius: Vilniaus kolegija. 212 p.
178. Pignataro P. (2015). *Mergers, Acquisitions, Divestitures, and Other Restructurings*. Wiley Finance. 352 p.

179. Pina V., Torres L. (2003). Reshaping Public sector Accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol.20, Iss.4, p. 335–500.
180. Pina V., Torres L., Yetano A. (2009). Accrual Accounting in ES Local Governments: One Method, several Approaches. *European Accounting review*, Vol. 18, Iss. 4, p. 765–807.
181. Podvezko V., Podvezko A. (2014). Kriterijų reikšmingumo nustatymo metodai. *Lietuvos matematikos rinkinys*. Lietuvos matematikų draugijos darbai, ser. B, 55 t., p. 111–116.
182. Pollitt C., Bouckaert g. (2000, 2004). *Public Management reform*. Oxford university Press: Oxford 345 p.
183. Poteraj J. (2004; e-paper 2011). *Procesy konsolidacyjne. Raiders & targets w polskich instytucjach finansowych*. Wydawnictwo wszechnicy Mazurskiej Acta Universitatis Masuriensis, str. 800. Prieiga per internetą: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/35459> [žiūrėta: 2016-03-17]
184. Prancėvičiūtė A., Vasiliauskaitė A. (2007). Rizikos valdymas formuojant verslo junginius. *Ekonomika ir vadyba*, 2007, 12, p. 239–246.
185. Pretorius C., Pretorius N. (2009). The New Public Financial Management Reform literature review. *Department for International Development. Evaluation Working Paper / Evaluation Report, EV698*. 118 p. Prieiga per internetą: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/67738/review-pub-finan-mgmt-reform-lit.pdf [žiūrėta 2016-08-15].
186. *Progress report as at 31 march 2008 on the modernisation of the accounting system of the european commission*. Communication from the Commission. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/budget/library/publications/fin_manag_account/modernising_EU_accounts_lt.pdf [žiūrėta: 2016-03-17].

187. *Public Office, Private Interests: Accountability through Income and Asset Disclosure*. World Bank Publications, 2012. 168 p.
188. PwC Illustrative IFRS Consolidated Financial Statements for 2013 year ends (2014). Bloomsbury Proff. 186 p.
189. Raipa A. (2009). Šiuolaikinio viešojo valdymo pokyčių kryptys ir tendencijos. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 30, p. 22–32.
190. Ravenscraft D.J., Scherer F.M. (2011). *Mergers, Sell-offs, and Economic Efficiency*. The Brookings institution, Washington D.C., 196 p.
191. Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States The suitability of IPSAS for the Member States (2013). European Commission, Staff working document, COM(2013) 114 final, 126 p. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013SC0057&from=EN> [žiūrėta 2016-01-10].
192. Rhodes-Kropf M., Robinson D. T., Viswanathan S. (2005). Valuation waves and merger activity: the empirical evidence. *Journal of Financial Economics*, Vol.77, Iss.3, p. 561–603. Prieiga per internetą: <http://www.elsevier.com/locate/inca/505576> [žiūrėta 2015-12-29].
193. Robb A., Newberry S. (2007). Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Oxford Journals, Social Sciences, Socio-Economic Review*. Vol. 5, Iss. 4, p. 725–754. Prieiga per internetą: <http://ser.oxfordjournals.org/content/5/4/725.short> [žiūrėta 2015-12-10].
194. Radermacher W. (2013). *Opening remarks*. European Commission, EUROSTAT, directorate D Government Finance Statistics. Towards implementing European Public Sector Accounting Standards . 29-30 May 2013, Brussels. Conference material. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/Booklet-estat->

- conference-29052013.pdf/7921e7bf-1266-499c-b3e5-cd2b4e13a807
[Žiūrėta 2015-12-29].
195. Rosen H. S., Gayer T. (2014). *Public Finance*. McGraw Hill education. 768 p.
 196. Rubin I. (2013). *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing* (7 ed). SAGE Ltd. 324 p.
 197. Rudzkienė V. (2005). *Socialinė statistika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidybos centras. 260 p.
 198. Rudžionienė K. (2009) Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo pokyčiai Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos reglamentavime. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Mokslo darbai. Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija, p. 15–25.
 199. Sasmaz M. B. (2015). A 1904 episode in self-regulation: Arthur Lowes Dickinson and the development of the income statement. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 27, Iss. 2, p. 190–192. Prieiga per internetą: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1052045715000399>
[žiūrėta: 2016-03-17]
 200. Savas E. (1979). Public vs. private refuse collection: a critical review of the evidence. *Journal of Urban Analysis*, Vol. 6, p. 1–13.
 201. Schmid F. A., Wahrenburg M. (2002). Mergers and Acquisitions in Germany. *Federal Reserve Bank of St. Louis, Working Paper 2002-027A*, p. 42. Prieiga per internetą: <http://research.stlouisfed.org/wp/2002/2002-027.pdf> [žiūrėta: 2016-03-25].
 202. Schmitt N., Westerhoff F. (2015). Managing rational routes to randomness. *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 116, p. 157–173
 203. Schwarze J. (1993). *Grundlagen der Statistik*. 5th edition. Nwb Verlag; Auflage: 11., vollst. überarbeitete Auflage. 248 p.

204. Sėrikovienė S. (2013). *Mokomųjų objektų daugkartinio panaudojamumo kokybės vertinimo metodų taikymo tyrimas*. Daktaro disertacija. Vilnius: VU leidykla. 150 p.
205. Severin A. (2014). *Development and Thoroughness of groups' financial statements from public sector*. Thesis summary. Babeş-Bolyai University, Romania. 52 p.
206. Sevim S., Bozdoğan T., Topakkaya A. (2008). Developments on public sector accounting in Turkey. *12th World Congress of Accounting Historians*. Istanbul, July 20–24, 2008. Congress Proceedings, Volume 3, p. 2465–2479.
207. Shahzad Imran (2011). *Consolidation of Financial Statements: A New Approach: An Easy Way to Understand and Prepare Consolidated Financial Statements*. LAP Lambert. 136 p.
208. Shelby L.B. (2011). BEYOND Cronbach's Alpha: Considering Confirmatory factor Analysis and segmentation. *Human Dimensions of Wildlife*, 16(2), p. 142–148.
209. Shim Jae K., Siegel Joel G., Dauber Nick (2008). *Corporate Controller's Handbook of Financial Management 2008–2009*. CCH. 1900 p.
210. Simson R., Sharma N., Aziz I. (2011). *A guide to public financial management literature*. For practitioners in developing countries. Overseas Development Institute, 39 p. Prieiga per internetą: http://www.who.int/pmnch/media/events/2013/pfm_literature.pdf [žiūrėta 2015-08-15].
211. Syroizhko V. V., Golikova G. V., Khorokhordin D. N. (2015). Features reflect acquisitions of the companies in the consolidated financial statements in accordance with IFRS. *Austrian Journal of Humanities and Social Sciences*, 1–2, p. 217–223.
212. Smalskys V., Skietrys E. (2008). Viešojo valdymo modernizavimo aspektai ir įgyvendinimo problemos. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 24, p. 60–67.

213. Smith R. C., Walter I. (1996). Global patterns of mergers and acquisition activity in the financial service industry. Paper presented at the Conference on Financial Institution Mergers, NYU Salomon Center, October 11, 1996. *Bank Mergers & Acquisitions*, Vol. 3, p. 21–36
214. Smullen A. (2009). Business style accounting for the core of government: academic debates and international experience. *Report prepared for the Ministry of Finance*, The Netherlands. University of Amsterdam, 2009, p. 24–34
215. Stalebrink O. J., Sacco J. F. (2006). Public sector investment failures: Theoretical contributions from new institutional and Austrian economic theory. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* , 18 (3), p. 351–375
216. Staponkienė J. (2005). New public management elements of identification. *Public Policy and Administration*, No. 13, p. 83-91
217. Stigler G. J. (1964). A Theory of Oligopoly, *The Journal of Political Economy*, Vol. 72, Iss. 1, p. 44-61. Prieiga per internetą: <http://home.uchicago.edu/~vlima/courses/econ201/Stigler.pdf> [žiūrėta: 2016-04-15].
218. Stulz, R., Williamson R. (2003). Culture, Openness, and Finance. *Journal of Financial Economics* ,70 (3), p. 31–49.
219. Sunder S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting and Public Policy* ,29(2), p. 99–114.
220. Svorobovičienė P. (2008). Kaupimo principo taikymas viešajame sektoriuje. *Apskaitos ir audito mokesčių aktualijos*, 2008, Nr. 14 (494), p. 2.

221. Šević Ž. (2006). Accounting aspects of „New Public Management“: accrual accounting in the public sector“. *Journal of Finance and Management in public services*, Vol.4, Iss.1, p. 51–65.
222. Tagesson T. (2008). *Whole of government accounting – arguments for proportional consolidation*. Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends. Siena. Italy.
223. Taylor P.(1996). *Consolidated Financial Reporting*. Paul Chapman Publishing Ltd. 368 p.
224. *Tarptautinių žodžių žodynas (2013)*. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija. 438 p.
225. Terry L. D. (1998). Administrative leadership, neo-managerialism, and the public management movement. *Public Adm. Rev.*, 58, p. 194–200.
226. The Great Merger wave breaks (2001). *The Economist*, Prieiga per internetą: www.economist.com/node/486865 [žiūrėta: 2015-12-08]
227. Tidikis R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras. 628 p.
228. Tikk J. (2010). Accounting Changes in the Public Sector in Estonia. *Business: Theory and practice*, Vol. 11(1), p. 77–85.
229. Torres L. (2004).Trajectories in public administration reforms in European Continental countries. *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 63, Iss. 3, p. 99–112.
230. Tresch Richard W. (2002). *Public Finance: A Normative Theory*. Academic Press, 950 p.
231. Tresch Richard W. (2013). *Public Finance in Theory and Practice*. Holley H. Ulbrich. Routledge. 432 p.
232. Tudor A. T., Mutiu A., (1990). *Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector*. *Studia Universitatis Babes Bolyai economica*, 13 p. Prieiga per internetą: <http://ssrn.com/abstract=906813> [žiūrėta: 2016-01-17]
233. Tumėnas A. (2008) Naujoji viešoji vadyba ir jos mitai. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 25, p. 39–50.

234. Ulbrich Holley H. (2013). *Public Finance in Theory and Practice Second Edition*. Routledge. 432 p.
235. Upping P., Oliver J. (2011). Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luder's Model for Developing Countries. *International Review of Business Research Papers*, Vol. 7. No. 1., p. 364–380. Prieiga per internetą:
<http://www.irbrp.com/static/documents/January/2011/28.%20Upping.pdf> [žiūrėta: 2015-12-15].
236. Vainiene R. (2008). *Ekonominių terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba. 328 p.
237. Valackienė A. (2004). *Sociologinis tyrimas*. Kaunas: Technologija. 147 p.
238. Valužis K. (2002). *Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo metodika*. Vilnius: Viltis. 438 p.
239. Van Der Hoek M. P. (2005) From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, No. 1, p. 32–45.
240. Van Dooren W., Bouckaert G., Halligan J. (2015). *Performance management in the public sector*. Routledge. 240 p.
241. Van Rompuy H. (2013.). Towards a Genuine Economic and Monetary Union. European Commission, EUROSTAT, directorate D Government Finance Statistics. *Towards implementing European Public Sector Accounting Standards . 29–30 May 2013, Brussels. Conference material*. Prieiga per internetą:
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1001617/1012817/Booklet-estat-conference-29052013.pdf/7921e7bf-1266-499c-b3e5-cd2b4e13a807> [Žiūrėta 2015-12-29].
242. Vancea M. (2012). Features and characteristics of mergers and acquisitions waves – overview and the european experience. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 21(1), p. 596–610.

243. Vernimmen P., Quiry P., Dallochio M., Le Fur Y., Salvi A. (2014). *Corporate Finance: Theory and Practice*. John Wiley & Sons, ISBN 978-1-118-84932-3 (ebk) 1000 p.
244. *Viešasis sektorius bus ir toliau optimizuojamas (2015)*. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija. Prieiga per internetą: <https://vrm.lrv.lt/lt/naujienos/viesasis-sektorius-bus-ir-toliau-optimizuojamas> [žiūrėta 2015-11-10].
245. *Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinės sistemos (VSAKIS) naudotojų apklausos ataskaita (2013)*. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (FM informacinių sistemų kūrimo, diegimo ir priežiūros paslaugos), 2013 m. kovo 4 d. Prieiga per internetą: http://finmin/KIS/VSAKIS_failai/VSAKI-DUK/VSAKIS-naudot_apklaus_ataskaita.pdf [žiūrėta 2015-05-17].
246. Vigoda, E.; Golembiewski, R. T. (2001). Citizenship behavior and the spirit of new managerialism: A theoretical framework and challenge for governance. *Am. Rev. Public Adm.*, 2001, 31 (3), p. 273–295.
247. Vinnari E. M., Näsi S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: ‘Milking’ water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, Iss. 2, p. 97–116.
248. Walker R. G. (2006). *Consolidated Statements – A History and Analysis*. Sydney University Press. 355 p.
249. Walker R. G. (2009). Public Sector Consolidated Statements – an Assessment. *Abacus*, Vol. 45, Iss. 2, p. 171–220.
250. Walker R.G. (2011). Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statement. *Abacus*, Vol. 47, Iss. 4, p. 477–500.
251. Wallis J., Dollery B. (2001). Government Failure, Social Capital and the Appropriateness of the New Zealand Model for Public Sector Reform in Developing Countries. *World Development*, Vol. 29, Iss. 2, p. 245–263.

252. Wasilewski M., Nabiałczyk M. (2006). Metoda konsolidacji a standing finansowy grupy kapitałowej. *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, Vol. 58, s. 25–39.
253. Verkuilen J. (2005). Assigning Membership in a Fuzzy Set Analysis. *Sociological Methods Research*, Vol. 33 (4), 9.462–496.
254. Weston J. F., Chung K. S., Hoag S. E. (2000). *Mergers, Restructuring and Corporate Control*. Prentice Hall of India Private Limited, New Delhi, India. 608 p.
255. Whittington G. (2008). Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view. *Abacus*, 44(2), p. 139–168.
256. Whittred G. (1986; 2005). The Evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, Vol. 22, Iss 2, p. 103–120.
257. Wise V. (2006). Cross-Sector Transfer of Consolidated Financial reporting – Conceptual Concerns. *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 65, Iss. 3, p. 62–67.
258. Wynne A. (2007). Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? *Public Fund Digest*, Vol 6, p. 73-103. Prieiga per internetą: http://www.icgfm.org/documents/Digest_000.pdf [žiūrėta 2016-01-02].
259. Wynne A. (2008). Accrual accounting for the public sector – a flag that has had its day. *International Journal on Governmental Financial Management.*, No. 2, p. 117–133. Prieiga per internetą: <http://www.scribd.com/icgfmconference/d/10269079-Wynne-Accrual-Accounting-for-the-Public-Sector-A-Flag-That-Has-Had-Its-Day> [žiūrėta 2015-12-10].

260. Wuensch K.L. (2008). *Conducting a Path Analysis with SPSS/AMOS. Multivariate Analysis with SPSS*. East Carolina University. 15 p. Prieiga per internetą: <http://core.ecu.edu/psyc/wuenschk/spss/SPSS-MV.htm>
261. Zahid N., Shah A. M. (2014). Mergers and acquisitions in international business. *European Scientific Journal*, p. 43–56. Prieiga per internetą: <http://eujournal.org/index.php/esj/article/view/4659>
262. Zerdin M. (2015). *The mergers & acquisitions review*. Law Business Review Ltd., London. 915 p.
263. Zverovich S., Mackevičius J., Kazlauskienė L. (2011). Financial reporting in Lithuania. In: Strouhal J., ed. (2011). *Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries*. WSEAS Press, p. 138–168.
264. Бурлакова О. В. (2008). *Современные методологические проблемы консолидированного учета*. Москва: Бухгалтерский учет, 2008. 366 с.
265. Федорович Т., Дрожжина И. (2015). Консолидированный учет корпоративной прибыли: методический аспект. Вестник Томского государственного университета. *Экономика*, Но. 1(29), с. 170–185.
266. Карельская С. Н. (2006). Бухгалтерские балансы российских компаний XIX – XX вв. *Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов*. 2006, N 3, с. 171–174.
267. Ковалев А. Е. (2008). *Подготовка и анализ отдельной и консолидированной отчетности по МСФО с помощью "1С: КОНСОЛИДАЦИЯ 8"*. 1С-Паблишинг. 535 с.
268. Лисецкий Ю. М. (2006). Метод комплексной экспертной оценки для проектирования сложных технических систем. УДК 681.513. ISSN 1028-9763. *Математичні машини і системи*, № 2, с. 141–146.
269. Мандрощенко В. М. (2013). Оптимизация процесса формирования консолидированной финансовой отчетности. Диссертации,

- Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 08.00.12. *Бухгалтерский учет*, статистика. 187 с.
270. Мелихов А. Н., Бернштейн Л. С., Коровин С. Я. (1990). *Ситуационные советующие системы с нечеткой логикой*. Москва: Наука. 272 с.
271. Модеров С.В. (2013). Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербургский государственный университет, 170 с.
272. Муртазаев Т., Домбровская Е. (2015). Эффективность и ограничения консолидированной финансовой отчетности. *Экономика и современный менеджмент: теория и практика*. Но. 49, с. 28–34.
273. Шавандина О. А., Шавандин Б. К. (2011). Особенности консолидированной бухгалтерской отчетности. Национальный исследовательский Томский государственный университет, *Проблемы учета и финансов*, 4 ч., ст. 78–80.
274. Шоль В., Азиева З., Челохсаева С. (2014). Особенности и проблемы при составлении, анализе консолидированной финансовой отчетности. Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования Кубанский государственный аграрный университет. *Экономика и экономические науки*, No.99, с. 147-157.
275. Землянская, Е. П. (2010). *История возникновения консолидированной финансовой отчетности*. Волгоградский государственный университет. Современные проблемы науки и образования. № 2, с. 14-22. Prieiga per internetą: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-311/accounting-and-auditing-311/7540-history-of-the-consolidated-financial-statements> [žiūrėta: 2016-03-15].

NACIONALINIO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO FINANSINĖS BŪKLĖS ATASKAITA

Pagal 2012 m. gruodžio 31 d. - 2014 m. gruodžio 31 d. duomenis

Tūkst.EUR

		2014 m.	2013 m.	2012 m.
A	ILGALAIKIS TURTAS	44.181.866,72	45.721.777,98	48.000.204,49
I	Nematerialusis turtas	142.378,26	120.321,70	109.894,70
I.1	Plėtros darbai	1.927,85	2.240,45	2.702,82
I.2	Programinė įranga ir jos licencijos	61.246,39	57.975,53	45.067,73
I.3	Kitas nematerialusis turtas	29.991,62	27.171,31	24.269,65
I.4	Nebaigti projektai ir išankstiniai mokėjimai	49.212,41	32.934,41	37.854,50
I.5	Prestižas	0,00	0,00	0,00
II	Ilgalaikis materialusis turtas	34.063.872,75	33.737.252,15	19.767.468,51
II.1	Žemė	24.756.755,94	24.978.125,70	11.487.105,66
II.2	Pastatai	3.706,09	3.555.641,54	3.384.043,72
II.3	Infrastruktūros ir kiti statiniai	2.484.887,73	2.133.286,74	2.013.309,89
II.4	Nekilnojamos kultūros vertybės	473.936,38	418.630,26	397.580,10
II.5	Mašinos ir įrengimai	553.237,94	584.752,93	578.237,56
II.6	Transporto priemonės	177.084,17	192.984,31	200.365,67
II.7	Kilnojamos kultūros vertybės	127.614,99	102.013,32	73.904,23
II.8	Baldai ir biuro įranga	152.551,03	150.849,30	156.439,44
II.9	Kitas ilgalaikis materialusis turtas	234.944,32	207.243,04	196.063,70
II.10	Nebaigta statyba ir išankstiniai mokėjimai	1.396.581,46	1.413.725,01	1.280.418,54
III	Ilgalaikis finansinis turtas	9.424.301,87	9.933.990,66	9.656.306,70
III.1	Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius	7.790.233,09	7.965.390,70	#VALUE!
III.2	Investicijos į ne nuosavybės vertybinius popierius	216,18	57,96	0,00
III.3	Po vienerių metų gautinos sumos	1.011.256,49	1.258.848,29	1.084.442,25
III.4	Ilgalaikiai terminuoti indėliai	615,82	613,02	513,07
III.5	Kitas ilgalaikis finansinis turtas	621.980,30	709.080,69	820.909,35
IV	Mineraliniai ištekliai ir kitas ilgalaikis turtas	551.313,84	1.930.213,47	18.466.534,57
B	BIOLOGINIS TURTAS	12.811,39	11.991,55	11.987,90
C	TRUMPALAIKIS TURTAS	5.496.338,74	4.084.307,59	4.605.336,56
I	Atsargos	303.502,94	353.527,38	329.133,43

I.1	Atsargos, išskyrus ilgalaikį materialų ir biologinį turtą skirtą parduoti	284.759,02	280.275,55	288.998,31
I.2	Ilgalaikis materialusis ir biologinis turtas skirtas parduoti	18.743,92	73.251,83	40.135,12
II	Išankstiniai apmokėjimai	137.239,96	139.724,73	147.642,64
III	Per vienerius metus gautinos sumos	2.109.511,99	2.183.845,22	2.153.932,71
III.1	Gautos trumpalaikės finansinės sumos	68.700,14	223.997,53	179.743,84
III.2	Gautini mokesčiai ir socialinės įmokos	617.579,65	665.523,79	384.606,66
III.3	Gautinos finansavimo sumos	360.705,61	364.243,43	286.656,83
III.4	Gautinos sumos už turto naudojimą, parduotas prekes, turtą, paslaugas	36.277,42	40.944,14	51.845,71
III.5	Sukauptos gautinos sumos	615.463,32	666.071,50	602.066,23
III.6	Kitos gautinos sumos	410.785,84	223.064,83	649.013,44
IV	Trumpalaikės investicijos	291.427,05	80.481,08	14.851,02
V	Pinigai ir pinigų ekvivalentai	2.654.656,81	1.326.729,17	1.959.776,75
	IŠ VISO TURTO	49.691.016,85	49.818.077,11	52.617.528,94
D	FINANSAVIMO SUMOS	5.240.168,69	4.932.140,45	4.466.275,68
I	Iš valstybės biudžeto	0,00	0,00	0,00
II	Iš savivaldybės biudžeto	0,00	0,00	0,00
III	Iš Europos Sąjungos, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų	4.640.236,79	4.170.912,90	3.564.916,92
IV	Iš kitų šaltinių	599.931,91	761.227,55	901.358,76
E	ĮSIPAREIGOJIMAI	17.817.523,04	16.171.720,64	15.898.963,35
I	Ilgalaikiai įsipareigojimai	12.975.541,29	12.028.562,71	11.304.141,19
I.1	Ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai	12.747.440,49	11.785.957,73	11.154.063,17
I.2	Ilgalaikiai atidėjiniai	105.648,93	39.307,52	2.962,38
I.3	Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai	122.451,87	203.297,47	147.115,65
II	Trumpalaikiai įsipareigojimai	4.841.981,74	4.143.157,92	4.594.822,16
II.1	Ilgalaikių atidėjinių einamųjų metų dalis ir trumpalaikiai atidėjiniai	102.583,99	23.635,99	105.455,81
II.2	Ilgalaikių įsipareigojimų einamųjų metų dalis	2.147.907,54	1.400.273,88	1.517.905,05
II.3	Trumpalaikiai finansiniai įsipareigojimai	677.272,74	791.052,23	911.365,30
II.4	Mokėtinų subsidijos, dotacijos ir finansavimo sumos	33.015,84	38.727,80	24.774,19
II.5	Mokėtinų sumos į Europos Sąjungos biudžetą	0,00	0,00	0,00
II.6	Mokėtinų sumos į biudžetus ir fondus	0,00	0,00	0,00
II.7	Mokėtinų socialinės išmokos	178.930,62	167.688,66	138.057,11
II.8	Grąžintini mokesčiai, įmokos ir jų permokos,	490.428,19	412.386,83	553.201,68
II.9	Tiekėjams mokėtinų sumos	409.835,66	445.620,82	387.901,75
II.10	Sukauptos mokėtinų sumos	725.560,35	749.551,34	741.331,08
II.11	Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai	76.446,81	114.229,06	214.830,17
F	GRYNASIS TURTAS	26.633.325,12	28.714.216,03	32.250.737,79

I	Rezervai	18.831.554,86	20.303.327,92	22.748.277,75
II	Nuosavybės metodo įtaka	336.041,35	716.049,81	725.082,96
III	Sukauptas perviršis ar deficitas	7.465.728,92	7.694.838,29	8.777.370,71
III.1	Einamųjų metų perviršis ar deficitas	-229.109,38	-1.082.532,42	-645.097,96
III.2	Ankstesnių metų perviršis ar deficitas	7.694.838,29	8.777.370,71	9.422.468,67
G	MAŽUMOS DALIS	0,00	0,00	1.552,12
	IŠ VISO FINANSAVIMO SUMŲ, IŠIPAREIGOJIMŲ, GRYNOJO TURTO IR MAŽUMOS DALIS	49.691.016,85	49.818.077,11	52.617.528,94

**NACIONALINIO FINANSINIŲ ATASKAITŲ RINKINIO
VEIKLOS REZULTATŲ ATASKAITA**

Pagal 2012 m. gruodžio 31 d. - 2014 m. gruodžio 31 d. duomenis

Tūkst.EUR

		2014 m.	2013 m.	2012 m.
A	PAGRINDINĖS VEIKLOS PAJAMOS	10.968.805,38	10.533.239,24	10.053.319,88
I	FINANSAVIMO PAJAMOS	1.579.893,17	1.658.429,03	1.690.499,79
II	PAGRINDINĖS VEIKLOS KITOS PAJAMOS	9.388.912,21	8.874.810,21	8.362.820,08
II.1	Mokesčių pajamos	249.723,94	5.535.270,06	5.160.240,75
II.2	Socialinių įmokų pajamos	2.872.808,71	2.640.634,23	2.460.734,22
II.3	Pagrindinės veiklos kitos pajamos	600.707,39	698.905,92	741.845,11
B	PAGRINDINĖS VEIKLOS SĄNAUDOS	11.024.935,96	10.937.266,53	10.091.060,95
I	BENDRŲ VALSTYBĖS PASLAUGŲ	-988.685,84	-988.946,46	-1.196.010,90
II	GYNYBOS	-320.207,69	-319.466,22	-307.667,85
III	VIEŠOSIOS TVARKOS IR VISUOMENĖS APSAUGOS	-435.687,29	-428.436,47	-409.277,93
IV	EKONOMIKOS	-1.630.685,90	-1.829.525,43	-817.164,38
V	APLINKOS APSAUGOS	-310.364,58	-254.552,71	-284.033,45
VI	BŪSTO IR KOMUNALINIO ŪKIO	-126.305,56	-164.295,73	-114.945,09
VII	SVEIKATOS APSAUGOS	-1.326.241,73	-1.278.159,22	-1.276.128,95
VIII	SĄNAUDOS SUSIJUSIOS SU POILSIU, KULTŪRA, RELIGIJA	-257.983,30	-281.540,40	-221.320,48
IX	ŠVIETIMO	-1.569.760,50	-1.603.500,05	-1.586.519,97
X	SOCIALINĖS APSAUGOS	-4.059.013,57	-3.788.843,84	-3.877.991,95
C	PAGRINDINĖS VEIKLOS PERVIRŠIS AR DEFICITAS	-56.130,58	-404.027,28	-37.741,07
D	KITOS VEIKLOS REZULTATAS	19.952,42	5.049,65	18.003,52
E	FINANSINĖS IR INVESTICINĖS VEIKLOS REZULTATAS	-467.504,97	-672.920,19	-614.552,53
F	APSKAITOS POLITIKOS KEITIMO IR ESMINIŲ APSKAITOS KLAIDŲ TAISYMO ĮTAKA	250.982,39	5.389,59	0,00
G	GRYNASIS PERVIRŠIS AR DEFICITAS PRIEŠ NUOSAVYBĖS METODO ĮTAKĄ	-252.700,73	-1.066.508,23	-634.290,08
H	NUOSAVYBĖS METODO ĮTAKA	-334.406,17	26.817,29	-30.032,29
I	GRYNASIS PERVIRŠIS AR DEFICITAS	-587.106,90	-1.039.690,95	-664.322,37
I	TENKANTIS KONTROLIUOJANČIAM SUBJEKTUI	-587.106,90	-1.039.690,95	-664.322,37
II	TENKANTIS MAŽUMOS DALIAI			

PRADINIO EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime. Atliekamas tyrimas – tai daktaro disertacijos empirinio tyrimo apie viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimą dalis. Tyrimo tikslas – išsiaiškinti, kokios prielaidos ir veiksniai darė didžiausią įtaką viešojo sektoriaus subjektų (toliau tekste – VSS) apskaitos modernizavimo, viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui.

Viešojo sektoriaus apskaitos modernizavimo bei finansinės apskaitos ir atskaitomybės konsolidavimo prielaidos ir veiksniai identifikuoti atsižvelgiant į moksliniuose šaltiniuose bei 2013 m. gegužės 29–30 d. EK vykusios tarptautinės konferencijos dėl Europos viešojo sektoriaus standartų taikymo metu išsakytas tezes bei įvertinus pagrindinių pranešėjų teiginius.

Anketoje veiksniai, darę įtaką VSS apskaitos modernizavimui, apskaitos ir ataskaitų konsolidavimui, sąlygiškai suskirstyti į trys prielaidų grupes:

- teisinio reglamentavimo (kokių dokumentų pagrindu),
- institucinio identifikavimo (kokių subjektų duomenys konsoliduojami),
- organizacines (konsolidavimo sistemos struktūriniai elementai).

Jūsų yra prašoma įvertinti įvardytų veiksmų svarbumą viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo sistemai. Vertinimas yra atliekamas lyginant klausime įvardytus veiksmus ir nusprendžiant, kurie iš jų yra mažai svarbūs, o kurie itin svarbūs. Vertinimas atliekamas ranguojant kriterijus ir vėliau jų grupes, svarbiausiam kriterijui (ar grupei) priskiriant 1 vietą, mažiau svarbiam – 2 ir t. t.

Naudojant Jūsų vertinimus, bus skaičiuojami atskirų veiksmų svoriai, nustatomas ekspertų nuomonių suderinamumo lygis, identifikuojamas konsolidavimo instrumentarijus ir sudaromas konsolidavimo modelis.

Dėl to, kad dalyvavote ar dalyvaujate vertinant viešojo sektoriaus apskaitos formavimo ar kūrimo, ataskaitų konsolidavimo ar konsoliduotų duomenų bei konsolidavimo proceso teisingumą, Jūs esate pasirinktas kaip tinkamas ekspertas tyrimo problematikai nagrinėti.

Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams. Ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be ekspertų sutikimo.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Doktorantė Irma Kamarauskienė
Vilniaus universiteto
Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
Kontaktinė informacija:
irma.kamarauskiene@gmail.com
irma.kamarauskiene@ef.vu.lt
[tel. 8 \(687\) 44014](tel:+37068744014)

I. BENDROJI DALIS

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

1.1. Viešojo sektoriaus subjektas (toliau tekste – VSS), kuriam Jus atstovaujate, yra:

II konsolidavimo lygio VSS	
III konsolidavimo lygio VSS	
IV konsolidavimo lygio VSS	
V konsolidavimo lygio VSS	

1.2. VSS, kuriam Jus atstovaujate, yra:

Kontroliuojantysis VSS	
------------------------	--

Kontroliuojamasis VSS	
-----------------------	--

1.3. Jūsų pareigybinis statusas yra:

VSS apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančio padalinio vadovas / vadovė	
VSS konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančio padalinio vadovas / vadovė	
VSS apskaitą tvarkančio padalinio vadovas / vadovė	
VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditą (ar duomenų teisingumo patikrinimą) atliekantis nepriklausomas specialistas	
Apskaitos (VSS apskaitos) specialistas praktikas	
Apskaitos (VSS apskaitos) specialistas mokslininkas	

Kita: _____.

1.4. Jūsų patirtis VSS apskaitos / apskaitos srityje:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Iki 5 m.		
Daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Daugiau kaip 15 m.		

1.5. Ar turite praktinės patirties organizuojant VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą ar profesinių žinių apie VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Ne		
Taip. Patirtis iki 5 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 15 m.		

1.6. Ar turite praktinės patirties organizuojant (ar konsoliduojant) pelno siekiančių subjektų finansinių ataskaitų duomenis arba profesinių žinių apie pelno siekiančių subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Ne		
Taip. Patirtis iki 5 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 15 m.		

II. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ APSKAITOS IR ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO PRIELAIIDOS IR VEIKSNIAI

2.1. Teisinio reglamentavimo prielaidos: išrikiuokite pagal svarbą teisės aktus ar dokumentus, vertindami jų turinio įtaką viešojo sektoriaus apskaitos duomenims konsoliduoti.

1	Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai	
2	Viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas	
3	VSAFAS	
4	LR vyriausybės nutarimas Nr.730- Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties, lygių, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo tvarkos ir už jų parengimą atsakingų viešojo sektoriaus subjektų nustatymo	
5	Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo tvarkos aprašas ir konsolidavimo metodika	
6	Konsolidavimo kalendorius	
7	Viešojo sektoriaus apskaitos politika	

Kita nuomonė, pastabos, komentarai:

2.2. Institucinio identifikavimo prielaidos: išrikiuokite pagal svarbą kriterijus, apibūdinančius viešojo sektoriaus subjektus, kurių finansinių ataskaitų duomenys turėtų būti konsoliduojami.

1	Kurių juridinis statusas – biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar pinigų fondas	
2	Įsteigti valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjekto	
3	Kontroliuojami valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjektų ar turintys teisę kontroliuoti	
4	Išlaikomi iš valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjektų biudžeto	
5	Jų veikla susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešuoju administravimu	
6	Kurių veiklos tikslas yra tiesioginės naudos visuomenei ar tam tikroms jos grupėms siekimas	
7	Kurie ūkinių įvykių ir operacijų apskaitai taiko VSAFAS	
8	Kurie valdo, naudoja ar disponuoja valstybės ar savivaldybės turtu	

Kita nuomonė, pastabos, komentarai:

2.3. Organizacinės prielaidos: išrikiuokite pagal svarbą prielaidas, užtikrinančias viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimą ir rezultatą.

1	Norminis reglamentavimas – VSAFAS, konsoliduotą apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančių dokumentų rengimas	
2	Išankstinė politinė valia ir palaikymas	
3	Vieningos apskaitos sistemos visame viešajame sektoriuje veikimo užtikrinimas	
4	Viešojo sektoriaus subjektų imties nustatymas	
5	Viešojo sektoriaus subjektų hierarchizavimas pagal dalyvavimą vykdant konsolidavimą	
6	Tikslus proceso koordinavimas	
7	Komunikacija su visomis visoms suinteresuotoms konsolidavimo eiga šalims	
8	Maksimalus konsolidavimo proceso automatizavimas (kompiuterizuotos apskaitos programos sukūrimas ir įdiegimas)	
9	Mokymų organizavimas	
10	Nuolatinis finansų kontrolės ir grįžamojo ryšio veikimo užtikrinimas	

Kita nuomonė, pastabos, komentarai:

2.4. Išrikiuokite pagal svarbą viešojo sektoriaus subjektų apskaitos duomenų konsolidavimo prielaidas (prielaidų grupes).

1	Reglamentavimas	
2	Viešojo sektoriaus subjektų (grupės) identifikavimas	
3	Konsolidavimo procesas	

Kita nuomonė, pastabos, komentarai:

III. BAIGIAMOJI DALIS

3.1. Gal turite kokių nors kitų pastabų ar pasiūlymų dėl VSS apskaitos tobulinimo krypčių ir viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo optimizavimo.

3.2. Kas, Jūsų nuomone, VSS apskaitos procesą, duomenų konsolidavimą ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą padarytų skaidresnį, aiškesnį.

3.3. Jei pageidaujate gauti tyrimo rezultatų santrauką, toliau nurodykite savo elektroninio pašto adresą.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime. Atliekamas tyrimas – tai daktaro disertacijos empirinio tyrimo apie viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimą dalis. Tyrimo tikslas – identifikuoti viešojo sektoriaus subjektų (toliau tekste – VSS) finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio elementus. Apklausoje pateikiama klausimų apie viešojo sektoriaus konsolidavimo procedūras, jų eigą ir nuoseklumui turinčius įtakos veiksnius, konsolidavimo proceso dalyvius, jų vaidmenis atliekant konsolidavimą.

Tyrimo rezultatai gali tapti svarbūs šalies viešojo sektoriaus apskaitos sistemai tobulinti, apskaitos informacijai viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotose finansinėse ataskaitose bei nacionaliniame finansinių ataskaitų rinkinyje atskleisti bei laiku pateikti informacijos vartotojams.

Dėl to, kad dalyvavote ar dalyvaujate vertinant viešojo sektoriaus apskaitos formavimo ar kūrimo, ataskaitų konsolidavimo ar konsoliduotų duomenų bei konsolidavimo proceso teisingumą, Jūs esate pasirinktas kaip tinkamas ekspertas tyrimo problematikai nagrinėti.

Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams. Ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be ekspertų sutikimo.

Maloniai prašau atsakyti į toliau teikiamus klausimus, pasirenkant Jums tinkamiausius atsakymus ar išsakant atskirąją nuomonę.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

Doktorantė Irma Kamarauskienė

Vilniaus universiteto

Ekonomikos fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

Kontaktinė informacija:

irma.kamarauskiene@gmail.com

irma.kamarauskiene@ef.vu.lt

[tel.8\(687\)44014](tel:8(687)44014)

I. BENDROJI DALIS

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

1. Viešojo sektoriaus subjektas (toliau tekste – VSS), kuriam Jus atstovaujate, yra:

II konsolidavimo lygio VSS	
III konsolidavimo lygio VSS	
IV konsolidavimo lygio VSS	
V konsolidavimo lygio VSS	

2. VSS, kuriam Jus atstovaujate, yra:

Kontroliuojantysis VSS	
Kontroliuojamasis VSS	

3. Jūsų pareigybinių statusas yra:

VSS apskaitą tvarkančio ir konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančio padalinio vadovas / vadovė	
---	--

VSS konsoliduotąsias finansines ataskaitas sudarančio padalinio vadovas / vadovė	
VSS apskaitą tvarkančio padalinio vadovas / vadovė	
VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditą (ar duomenų teisingumo patikrinimą) atliekantis nepriklausomas specialistas	
Apskaitos (VSS apskaitos) specialistas praktikas	
Apskaitos (VSS apskaitos) specialistas mokslininkas	

Kita: _____.

4. Jūsų patirtis VSS apskaitos / apskaitos srityje:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Iki 5 m.		
Daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Daugiau kaip 15 m.		

5. Ar turite praktinės patirties organizuojant VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą (ar juos konsoliduojant) arba profesinių žinių apie VSS finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Taip. Patirtis iki 5 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 15 m.		

6. Ar Jus turite praktinės patirties organizuojant pelno siekiančių subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą (ar juos konsoliduojant) arba profesinių žinių apie pelno siekiančių subjektų finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimą:

		<i>Konkretus laikotarpis (nurodoma pagal pageidavimą)</i>
Ne		
Taip. Patirtis iki 5 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 5 iki 10 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 10 iki 15 m.		
Taip. Patirtis daugiau kaip 15 m.		

II. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ APSKAITOS IR ATASKAITŲ KONSOLIDAVIMO MODELIO ELEMENTAI

7. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo elementų – instrumentų, be kurių konsolidavimo procesas nėra galimas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys: Konsolidavimo procesas negalimas be toliau išvardytų elementų veikimo (identifikavimo):	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Subjektai – dalyviai					

Objektai – finansinės ataskaitos					
Apskaitos principas (kaupimo principo taikymas)					
Reglamentavimas					
Informacijos vartotojai					
Konsolidavimo būdas ir procedūros					
Priemonės					
Rezultatas					
Konsolidavimo metodas					
Objektai – valdymo ataskaitos (biudžeto vykdymo ataskaitos)					

8. **Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl kaupimo principo viešojo sektoriaus apskaitoje taikymo.** Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys: <i>Kaupimo principo taikymas VSS apskaitoje</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
užtikrina, kad bus atspindėta informacija apie visą VSS turtą ir įsipareigojimus					
užtikrina teisingesnę informaciją					
užtikrina efektyvesnį valdymą ir sprendimų priėmimą					
užtikrina, kad ataskaitose bus pateikiama ilgalaikė informacija					
didina audito veiksmingumą					
sudaro galimybę analizuoti apskaitos įrašus					
skatina griežtesnę politinę kontrolę					
sumažina klaidų, susijusių su išmokomis paramos gavėjams, riziką					
yra tinkamas sudarant biudžetą ir ataskaitas					
tinkamas operatyvinei pinigų srautų kontrolei					
sudaro prielaidų konsoliduoti finansines ataskaitas					
sudaro galimybių konsoliduoti biudžeto vykdymo ataskaitas					

Kita nuomonė: _____

9. **Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams apie konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo principus bei išdėstykite juos nuo svarbiausio iki mažiau svarbaus.** Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui. Svarbiausia įvardykite 8, mažiausiai svarbų -1. Pastaba: lygiaverčius principus įvertinkite 4.

Teiginys: VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą apibūdina (toliau įvardytas / įvardyti) principas:	1	2	3	4	5	Principų prioritetumas
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu	
Vienodų įvertinimo metodų taikymo principas						
Aiškumo principas						
Apskaitos metodų pastovumo principas						
Veiklos testinumo principas						
Teisingo ir patikimo įvertinimo principas						
Nuosavo kapitalo principas						
Pilnumo principas						
Visų konsoliduojamųjų VSS ataskaitų vienos datos principas						

Kokie, Jūsų manymu, kiti principai būdingi apibūdinant VSS konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą: _____

10. Pateikite nuomonę, kokie dokumentai, teisės aktai yra svarbiausi atliekant VSS apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo procedūras. Dokumentus ir teisės aktus įvardykite nuo svarbiausio (6) iki mažiausiai svarbaus (1).

Dokumentai, teisės aktai	Svarbiausi
Tarptautiniai apskaitos standartai / Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai	
Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai	
Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai	
LR viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas	
Kiti teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir duomenų konsolidavimą, patvirtinti LR finansų ministro įsakymais	
VSS apskaitos politika	

Kiti dokumentai ir / ar teisės aktai: _____

11. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl aplinkybių, skatinančių ar stabdančių vienodo VSS apskaitos ir konsolidavimo bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymo reglamentavimo taikymą. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys: APLINKYBĖS	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
SKATINANČIOS VIENODĄ REGLAMENTAVIMĄ:					
Visų VSS vienodu pagrindu parengtas finansines ataskaitas (duomenis) galima lyginti, analizuoti					

Visų VSS vienodu pagrindu parengtas finansines ataskaitas (duomenis) galima konsoliduoti					
Galima praktikoje taikyti naujus / naujausius pažangius apskaitos mokslo ir technikos pasiekimus, padidėja kompiuterizuotų programų pasirinkimo ir taikymo galimybės					
Jei klystama, tai visuose VSS klystama vienodai ir tada tokias klaidas (ir apgaules) lengviau pastebėti ir ištaisyti					
Sudaro galimybių diegti vienodą metodologinę be/ir mokymo bazę					
STABDANČIOS VIENODĄ REGLAMENTAVIMA:					
VSAFAS ir kiti teisės aktai pernelyg apibendrinti ir nepritaikomi specifinės VSS subjektų veiklos apskaitai					
VSAFAS ir kiti teisės aktai pernelyg sudėtingi taikyti (norint juos taikyti, būtina visus žinoti)					
VSAFAS ir kiti teisės aktai pernelyg greitai keičiasi					
VSAFAS ir kiti teisės aktai tuoj bus keičiami kitais standartais ir teisės aktais, todėl visai nebūtina išmanyti ir taikyti dabartinių					
Dabar galiojančiais teisės aktais tikrosios vertės nustatymas subjektyvus, nes pagrįstas prielaidomis, o ne faktais					

Kita nuomonė: _____

12. **Išvardykite pagrindinius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių išorinius informacijos vartotojus.** Informacijos vartotojus nuo pagrindinio (svarbiausio) (8) iki mažiausiai informaciją naudojančio (1).

Išoriniai informacijos vartotojai	Pagrindiniai (svarbiausi)
Parlamentas (seimas, seimo nariai)	
Vyriausybė (Vyriausybės nariai, jų atstovaujamos ministerijos, jų darbuotojai) arba savivaldybės (Tarybos)	
Gyventojai	
Tarptautinės institucijos ir organizacijos	
Valstybės kontrolė (ar kitos priežiūros ar kontrolės institucijos)	
Žiniasklaida	
Reitingų agentūros	
Kiti neįvardyti informacijos vartotojai (siūloma esant galimybei toliau detalizuoti)	

Kiti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių informacijos vartotojai: _____

13. Nurodykite, kurie iš išvardytų subjektų sudaro VSS, kurių duomenys dabar yra konsoliduojami, grupę. Pritarimo lygį pateiktiems teiginiams, apibūdinantiems VSS grupės dalyvius, išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys: VSS grupę sudaro	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Kontroliuojantieji VSS					
Konsoliduojantieji VSS					
Kontroliuojamieji VSS					
Konsoliduojamieji VSS					
Kontroliuojamieji ne VSS					
Bendrai valdomi VSS					
Bendrai valdomi ne VSS					
Asocijuotieji VSS					
Asocijuotieji ne VSS					

Pastaba: Ne VSS – čia: visi subjektai, kurių statusas nėra biudžetinė įstaiga.

Kita nuomonė:

14. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl teisių ir naudos sąlygų ir priežasčių, būtinų identifikuojant VSS kontrolę.

Teiginys <i>Siekiant nustatyti, ar VSS yra kontroliuojantysis, būtina įvertinti, ar jis:</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Teisių sąlygos:					
Tiesiogiai ar netiesiogiai turi balsų daugumą kitame ūkio subjekte					
Turi teisę skirti arba atleisti kito subjekto valdymo organų narių daugumą					
Turi teisę skirstyti ar valdyti balsų daugumą visuotiniame kito subjekto susirinkime					
Turi teisę skirstyti balsų daugumą direktorių valdybos ar panašaus valdymo organo susirinkimuose					
Teisių požymiai:					
Turi teisę vetuoti kito subjekto einamąją veiklą					
Turi teisę panaikinti, pakeisti valdymo organo sprendimus					
Turi teisę tvirtinti sprendimus dėl pagrindinių darbuotojų priėmimo, atleidimo					
Naudos sąlygos:					
Turi teisę likviduoti kitą ūkio subjektą ir gauti didelę dalį likusios ekonominės naudos ar prisiimti reikšmingus įsipareigojimus					

Turi teisę gauti kito ūkio subjekto paskirstomo turto dalį					
Naudos požymiai:					
Turi teisę į kito subjekto grynąjį turtą / nuosavą kapitalą					
Turi teisę į grynąjį turtą / nuosavą kapitalą kito subjekto likvidavimo atveju					
Turi teisę nurodyti kitam subjektui dėl bendradarbiavimo su juo siekiant tikslų					
Gali daryti įtaką likusiems kito subjekto įsipareigojimams					

Kiti požymiai ar sąlygos, būtini identifikuoti nustatant kontrolę: _____

15. **Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl VSS funkcijų vykdant konsolidavimą.** Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Visi VSS, kurių duomenys yra konsoliduojami, suskirstyti į skirtingus konsolidavimo lygius nuo žemiausio iki aukščiausio lygio					
VSS suskirstymas į skirtingus konsolidavimo lygius tėra techninis skirstymas ir nėra siejamas su VSS reikšmingumu, svarbumu ar hierarchija					
Visi VSS jų duomenų konsolidavimo tikslu suskirstyti į dvi pagrindines grupes: kontroliuojančiuosius VSS ir kontroliuojamuosius VSS					
Visi VSS jų duomenų konsolidavimo tikslu suskirstyti į dvi pagrindines grupes: teikiančius duomenis konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniams (konsoliduojamuosius VSS) ir rengiančius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinius (konsoliduojančiuosius VSS)					
VSS funkcijos duomenis konsoliduojant gali kisti, todėl konsoliduojantysis VSS aukštesnio konsoliduojančio lygio atžvilgiu gali tapti teikiančiu duomenis konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniams, t. y. konsoliduojamuoju VSS					
Konsoliduojantysis VSS ir kontroliuojantysis VSS gali nesutapti (t. y. konsoliduojantysis VSS gali nebūti kontroliuojančiuoju VSS)					
VSS grupės sudaro kontroliuojantysis VSS ir kontroliuojamieji VSS					
Menamas VSS grupės sudaro konsoliduojantysis VSS ir konsoliduojamieji VSS					

Kita nuomonė: _____

III . BAIGIAMOJI DALIS

16. **Kaip vertinate VSS apskaitos modernizavimo ketinamų rengti / rengiamų Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu idėją.**

Teiginys:	Pritariu (+) / Nepritariu (-)
Modernizavimo Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu idėjai iš esmės pritariu	
Modernizavimo Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu idėjai nepritariu, nes manau, kad dabartiniai VSAFAS, parengti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu, yra optimalūs ir visiškai tinkami	
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti, tačiau nei Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartai, nei Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai nėra pats geriausias modernizavimo pagrindas	
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu, bet tik tuo atveju, jei pastarieji standartai bus parengti vadovaujantis geriausia kitų šalių viešojo sektoriaus apskaitos praktine patirtimi	

Kita nuomonė: _____

17. **Gal turite kokių nors kitų pastabų ar pasiūlymų dėl VSS apskaitos tobulinimo kryptių ir viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo proceso optimizavimo.**

_____ .

18. **Kas, Jūsų nuomone, VSS apskaitos procesą, duomenų konsolidavimą ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą padarytų skaidresnį, aiškesnį.**

_____ .

19. **Jei pageidaujate gauti tyrimo rezultatų santrauką, toliau įrašykite savo elektroninio pašto adresą.**

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

KONSOLIDUOJANČIŲ VSS APSKAITĄ TVARKANČIŲ IR KONSOLIDUOTĄSIAS FINANSINES ATASKAITAS SUDARANČIŲ SPECIALISTŲ APKLAUSOS ANKETA

Gerbiamas respondente,

Ši apklausa vykdoma siekiant įvertinti galimybę taikyti parengtą viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelio ir išsiaiškinti, kokią įtaką siūlomam modeliui turi skirtingi viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo instrumentarijaus elementai.

Atliekamas tyrimas – tai daktaro disertacijos empirinio tyrimo apie viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimą dalis. Tyrimo rezultatai gali tapti svarbūs šalies viešojo sektoriaus apskaitos sistemai tobulinti, apskaitos informacijai viešojo sektoriaus subjektų konsoliduotose finansinėse ataskaitose bei nacionaliniame finansinių ataskaitų rinkinyje atskleisti bei laiku pateikti ją vartotojams.

Kreipiuosi į Jus kaip viešojo sektoriaus subjektą, rengiantį skirtingo lygio konsoliduotąsias finansines ataskaitas arba dalyvaujantį konsoliduojant finansines ataskaitas, ir maloniai prašau užpildyti toliau teikiamą anketą.

Apklausos metu renkama informacija reikalinga išimtinai moksliniams tikslams, ji niekur kitur nebus panaudota, o disertacijoje šios apklausos rezultatai bus pateikiami apibendrintai. Jūsų anonimiškumas nebus pažeistas: nebus viešinamas viešojo sektoriaus subjekto pavadinimas ir / ar Jūsų kaip respondento tapatybė.

Teikiamą apklausos anketą užpildyti truks ne ilgiau kaip 15–20 minučių.

Užpildytą anketą prašome grąžinti toliau nurodytu el. pašto adresu.

Dėkoju už Jūsų atsakymus

Doktorantė Irma Kamarauskienė
Vilniaus universiteto
Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
Kontaktinė informacija:
irma.kamarauskiene@gmail.com
[tel. 8\(687\) 44014](tel:868744014)

Jei pageidaujate gauti atliktos apklausos tyrimo ataskaitos santrauką, pažymėkite tai paskutiniame klausimyno klausime.

ANKETA

Pateikite savo atsakymus pažymėdami varnele Jums tinkamą atsakymo variantą (-us) ar skaičių. Pritarimo lygį išreikškite 5-balėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

I. BENDROJI DALIS

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

1. Viešojo sektoriaus subjektas (toliau tekste – VSS), kuriam Jus atstovaujate, yra:

II konsolidavimo lygio VSS	
III konsolidavimo lygio VSS	
IV konsolidavimo lygio VSS	
V konsolidavimo lygio VSS	

2. **VSS, kuriam Jus atstovaujate, yra:**

Kontroliuojantysis VSS	
Kontroliuojamasis VSS	

II. VIEŠOJO SEKTORIAUS KONSOLIDAVIMO MODELIO PRITAIKOMUMAS

3. **Konsolidavimą kaip procesą galima pavaizduoti schema, kurią sudaro susiję elementai. Ar sutinkate, kad šioje schemoje turi būti nurodyti tokie elementai:**

Elementai:	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Konsolidavimo proceso dalyviai – viešojo sektoriaus subjektai ir viešojo sektoriaus subjektų grupės					
Konsolidavimo objektai – finansinių ataskaitų rinkiniai, rinkinių duomenys					
Viešojo sektoriaus apskaitai ir duomenų konsolidavimui taikomas kaupimo principas					
Apskaitos reglamentavimas – VSAFAS ir kiti apskaitą reglamentuojantys dokumentai					
Informacijos vartotojai					
Konsolidavimo būdas – visiškas (pilnas) duomenų konsolidavimas					
Priemonės – VSAKIS					
Konsolidavimo rezultatas – skirtingo lygio konsoliduotosios finansinės ataskaitos					
Galutinis konsolidavimo rezultatas – nacionalinis finansinių ataskaitų rinkinys					

Kita nuomonė: _____

4. **Išreikškite pritarimo toliau pateiktiems teiginiams, apibūdinantiems VSS kaip konsolidavimo proceso dalyvį.**

Teiginys: <i>Viešojo sektoriaus subjektas tai ...</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
institucija, kurios juridinis statusas biudžetinė įstaiga, viešoji įstaiga ar fondas, kuri įsteigta ir kontroliuojama valstybės, savivaldybės ar kito viešojo sektoriaus subjekto, kuri išlaikoma iš valstybės ir/ar savivaldybių biudžetų ir kurios veikla yra susijusi su viešųjų paslaugų teikimu ar viešąja gamyba, dėl kurių nėra konkuruojama, arba viešojo administravimo paslaugų atlikimu					
vyriausybės (vyriausybių) ir viešai kontroliuojamų, viešosiomis lėšomis finansuojamų agentūrų, įmonių ir kitų subjektų, kurie įgyvendina viešąsias					

programas, teikia viešąsias paslaugas ar prekes, visuma					
toks juridinis asmuo, kurio tikslas yra naudoti visuomenei ar atskiroms jos grupėms siekimas arba žmonių gerovė					
institucija, išlaikoma iš valstybės ir / ar savivaldybių biudžetų					
įstatymais ir kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucija, kiti įstatymais įgalioti subjektai, kuriems deleguota vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti					

Kita nuomonė: _____

5. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams, apibūdinantiems VSS konsolidavimo proceso nuoseklumą.

Teiginys: <i>Turi būti nuosekliai sudaroma:</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Sudaromos žemesnio konsolidavimo lygio konsoliduotosios metinės finansinės ataskaitos					
Sudaromi žemesnio lygio VSS grupių metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai					
Sudaromos aukštesnio konsolidavimo lygio VSS grupių konsoliduotosios metinės finansinės ataskaitos					
Sudaromi aukštesnio lygio VSS grupių metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai					
Sudaromi valstybės KFAR					
Sudaromi savivaldybių (atskirai) KFAR					
Sudaromi savivaldybių (kartu) KFAR					
Sudaromi SODRA ir PSDF (atskirai) KFAR					
Sudaromas metinis NFAR					
Sudaromi ketvirčio trukmės visų VSS grupių KFAR					
Sudaromi ketvirčio trukmės visų VSS grupių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai					
Sudaromas ketvirčio trukmės NFAR					

Kita nuomonė: _____

6. Išreikškite pritarimo lygį toliau pateiktiems teiginiams dėl kaupimo principo viešojo sektoriaus apskaitoje taikymo (pritaikomumo).

Teiginys: <i>Kaupimo principo VSS taikymas ...</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Atspindi visą turtą ir įsipareigojimus					
Užtikrina teisingesnę informaciją					
Finansinėse ataskaitose pateikia ilgalaikę informaciją					
Aiškūs ir suprantami dokumentai didina audito veiksmingumą					
VSS vadovams ir specialistams sudaro galimybę analizuoti apskaitos įrašus					
Lemia griežtesnę politinę kontrolę					
Sumažėja klaidų, susijusių su išmokomis paramos gavėjams, rizika					
Tinkama sudarant VSS biudžetą ir biudžeto vykdymo ataskaitas					
Tinkama operatyvinei pinigų srautų kontrolei					
Leidžia konsoliduoti finansines ataskaitas					
Teikia galimybių konsoliduoti biudžeto vykdymo ataskaitas					

Kita nuomonė: _____

7. Pateikite nuomonę, kokie dokumentai, teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir VSS apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo procedūras, yra Jūsų dažniausiai taikomi (naudojami) atliekant VSS apskaitos duomenų konsolidavimo ir konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo procedūras. Dokumentus ir teisės aktus įvardykite nuo dažniausiai naudojamo (6) iki mažiausiai svarbaus ar rečiausiai naudojamas (1).

Dokumentai, teisės aktai	Dažniausiai naudojami
Tarptautiniai apskaitos standartai / Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai	
Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai	
Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai	
LR viešojo sektoriaus apskaitos įstatymas	
Kiti teisės aktai, reglamentuojantys VSS apskaitą ir duomenų konsolidavimą, patvirtinti LR finansų ministro įsakymais	
VSS apskaitos politika	

Kiti dokumentai: _____

8. Įvardykite pagrindinius konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių išorinius informacijos vartotojus. Informacijos vartotojus nuo pagrindinio (svarbiausio informacijos vartotojo) (9) iki mažiausiai informaciją naudojančio (1).

Informacijos vartotojai	Pagrindiniai (svarbiausi)
Parlamentas (Seimas, Seimo nariai)	
Vyriausybė (Vyriausybės nariai, jų atstovaujamos ministerijos, jų darbuotojai)	
Savivaldybės (tarybų nariai, savivaldybių administracijos vadovai)	
Gyventojai	
Tarptautinės institucijos ir organizacijos	
Valstybės kontrolė (ar kitos priežiūros ar kontrolės institucijos)	
Žiniasklaida	

Reitingų agentūros	
Kiti neįvardyti informacijos vartotojai (siūloma esant galimybei toliau detalizuoti)	

9. Kokius techninius instrumentus naudojate konsoliduodami VSS finansinių ataskaitų duomenis:

Viešojo sektoriaus ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą (VSAKIS)	
VSS eksploatuojamą _____ informacinę sistemą (įrašykite)	
VSS finansinių ataskaitų duomenis perduodu konsolidavimui / konsoliduoju nenaudodamas jokių informacinių sistemų	

10. Jei VSS finansinių ataskaitų duomenims konsoliduoti naudojate VSAKIS funkcionalumą, įvertinkite konsolidavimo veiksmų sudėtingumą, čia 5 – labai sudėtinga ir nesupranta veiksmo logikos ir nuoseklumo, o 1 – visiškai nesudėtinga.

	1	2	3	4	5
Veiksmai	Visiškai nesudėtinga	Vidutiniškai sudėtinga	Sudėtinga	Labai sudėtinga	Visiškai nesupranta veiksmo logikos, nuoseklumo
Duomenų pateikimas tarpusavio operacijų derinimui					
Tarpusavio operacijų koregavimas					
Duomenų pateikimas konsolidavimui ir jų tvirtinimas					
Eliminavimo informacijos pateikimas					
Korektiškumo taisyklių taikymas					
Nuosavybės dalių pateikimas / derinimas					
Konsoliduotųjų ataskaitų rengimas					
Konsoliduotųjų ataskaitų tvirtinimas					
Konsoliduotųjų ataskaitų duomenų korektiškumo tikrinimo taisyklių taikymas					
Rankinių įrašų registravimas ir taisymas					

Kita nuomonė:

11. **Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl konsolidavimo proceso.**

Teiginys	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Konsolidavimo procesas pakankamai paprastas ir lengvai įgyvendinamas					
Konsoliduotų finansinių ataskaitų duomenys turi būti ne tik viešinami, bet ir nuolat paaiškinami informacijos vartotojams					
Nesuprantu konsolidavimo rezultato poreikio – sugaištama daug darbo laiko dėl neaiškaus rezultato					
Konsolidavimo procesas būtų efektyvesnis, jei visuose VSS būtų įdiegta vienoda kompiuterizuota apskaitos programa, kuri būtų susieta su VSAKIS					
Konsolidavimo procesas vyktų sklandžiai, jei būtų daugiau skiriama laiko apskaitos darbuotojų mokymams					
Konsolidavimo procesas vyktų sklandžiai, jei būtų detalai aprašyti visi konsolidavimo veiksmai (procedūros)					
Konsolidavimo procese būtų išvengta klaidų, jei apskaitą vykdytų didesnis apskaitos darbuotojų skaičius					

Kita informacija: _____

12. **Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių duomenų apjungimo į vieną konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinį.**

Teiginys: <i>Visų savivaldybių KFAR ...</i>	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
turi būti konsoliduoti tik į nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį					
turėtų būti apjungti į keturis KFAR pagal regionus (Vilniaus, Kauno, Klaipėdos ir Šiaulių)					
turėtų būti apjungti į vieną savivaldybių kaip menamo viešojo sektoriaus subjektų KFAR (analogiškai valstybės KFAR)					
turėtų būti konsoliduoti (sujungti) į vieną valstybės ir savivaldybių KFAR					

Kita nuomonė: _____

13. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl konsolidavimo lygių konsolidavimo schemoje pasikeitimų.

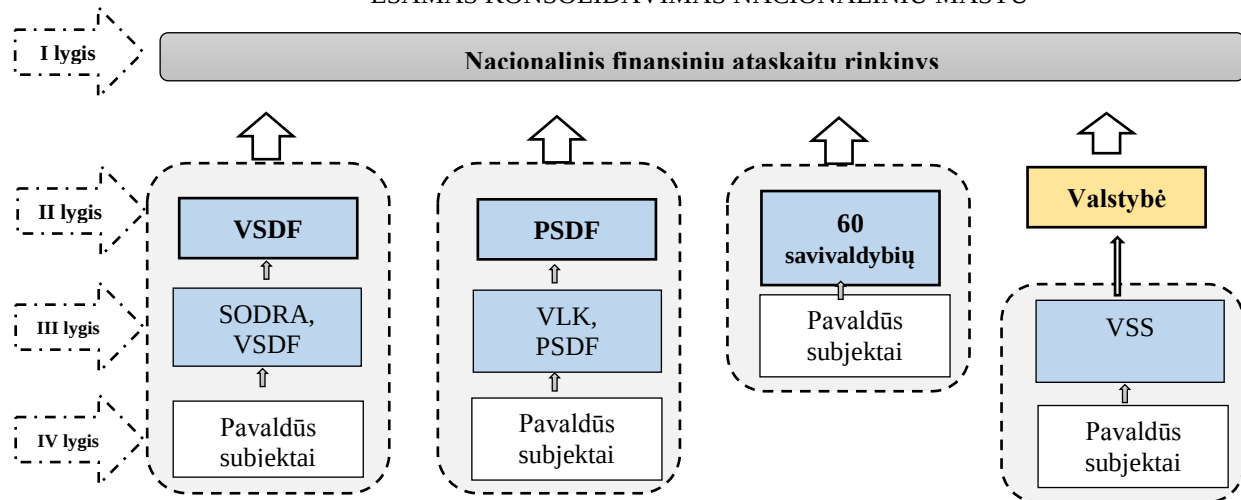
Teiginiai:	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Kontroliuojamuosius savivaldybių VSS, sudarančius tik FAR, skirti į V konsolidavimo lygį					
Kontroliuojamuosius savivaldybių VSS, nors sudarančius tik FAR, skirti į IV konsolidavimo lygį					
Kontroliuojančiuosius savivaldybių VSS, sudarančius KFAR, skirti į III konsolidavimo lygį					
Nacionaliniam finansinių ataskaitų rinkiniui nustatyti aukštesnį nei I konsolidavimo lygį, o visų savivaldybių vienam KFAR palikti II konsolidavimo lygį					

Kita
nuomonė: _____.

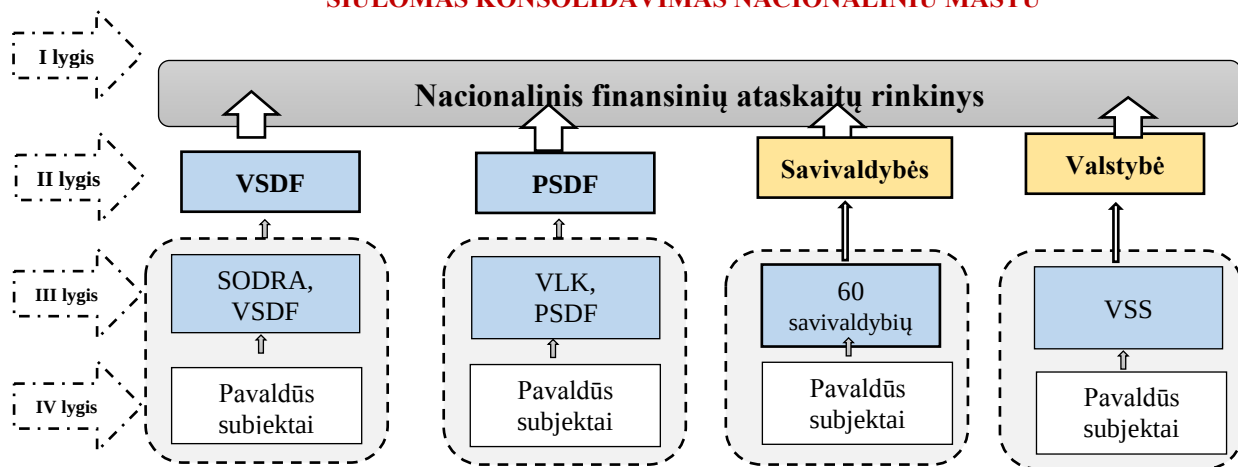
14.

Teikiama vizualizuota supaprastinta konsolidavimo modelio idėja (žr. pateiktą paveikslą).

ESAMAS KONSOLIDAVIMAS NACIONALINIŲ MASTU



SIŪLOMAS KONSOLIDAVIMAS NACIONALINIŲ MASTU



Išreikškite pritarimo lygį jos pritaikomumui, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

Teiginys	1	2	3	4	5
	Visiškai nepritariu	Nepritariu	Nežinau, negaliu apsispręsti	Pritariu	Visiškai pritariu
Pasiūlytas konsolidavimo schemos pakeitimas:					
logiškas					
pagrįstas					
pritaikomas					
Pasiūlyta konsolidavimo schema griežčiau ir aiškiau struktūrizuoja visą konsolidavimo procesą					
Pasiūlyta konsolidavimo schema išgrynina konsolidavimo lygius					
Pasiūlyta konsolidavimo schema didina informacijos homogeniškumą					

Kita nuomonė: _____

BAIGIAMOJI DALIS

15. Kaip vertinate VSS apskaitos modernizavimo, ketinamų rengti / rengiamų Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu, idėją.

Teiginys:	Pritariu (+) / Nepritariu (-)
Modernizavimo Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu idėjai iš esmės pritariu	
Modernizavimo Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu idėjai nepritariu, nes manau, kad dabartiniai VSAFAS parengti Tarptautinių viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu yra optimalūs ir visiškai tinkami	
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti, tačiau nei Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartai, nei Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai nėra pats geriausias modernizavimo pagrindas	
Viešojo sektoriaus apskaitą reikia modernizuoti Europos viešojo sektoriaus apskaitos standartų pagrindu, bet tik tuo atveju, jei pastarieji standartai bus parengti vadovaujantis geriausia kitų šalių viešojo sektoriaus apskaitos praktine patirtimi	

Kita nuomonė: _____

16. Gal turite kokių nors kitų pastebėjimų, pastabų ar pasiūlymų dėl VSS apskaitos tobulinimo krypčių bei viešojo sektoriaus apskaitos konsolidavimo proceso optimizavimo.

17. Jei pageidaujate gauti tyrimo rezultatų santrauką, žemiau įrašykite savo elektroninio pašto adresą.

Dėkoju už Jūsų kantrybę ir atsakymus.

**Apskaitos standartai ir teisės aktai reglamentuojantys verslo junginių,
viešojo sektoriaus subjektų junginių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų
apskaitą**

1. 3-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Verslo jungimai”
2. 6-asis Tarptautinis viešojo sektoriaus apskaitos standartas „Konsoliduota finansinė atskaitomybė ir kontroliuojamųjų ūkio subjektų apskaita“.
3. 10-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“. Patvirtintas 2012 m. gruodžio 10 d. Europos Komisijos reglamentu Nr. 1254/2012 kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002 (ES oficialus leidinys L 360/1).
4. 11-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Jungtinė veikla“. Patvirtintas 2012 m. gruodžio 10 d. Europos Komisijos reglamentu Nr. 1254/2012 kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002 (ES oficialus leidinys L 360/1).
5. 12-asis Tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“. Patvirtintas 2012 m. gruodžio 10 d. Europos Komisijos reglamentu Nr. 1254/2012 kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002 (ES oficialus leidinys L 360/1).
6. 14-asis Verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“.
7. 14-asis VSAFAS - „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“
8. 15-asis Verslo apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotas įmones“
9. 15-asis VSAFAS - „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“

10. 16-asis Verslo apskaitos standartas „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“
11. 27-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Atskiros finansinės ataskaitos“. Patvirtintas 2012 m. gruodžio 10 d. Europos Komisijos reglamentu Nr. 1254/2012 kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002 (ES oficialus leidinys L 360/1).
12. 27-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ (patvirtintas 1989 m. balandžio mėn., su pakeitimais; galiojės iki 2012 m. gruodžio 31 d.)
13. 28-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotas įmones“ (patvirtintas 1989 m. balandžio mėn., su pakeitimais; galiojės iki 2012 m. gruodžio 31 d.)
14. 28-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotas įmones ir bendras įmones“. Patvirtintas 2012 m. gruodžio 10 d. Europos Komisijos reglamentu Nr. 1254/2012 kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002 (ES oficialus leidinys L 360/1).
15. 35 IPSAS Consolidated Financial Statements (2015). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).
16. 36 IPSAS Investments in Associates and Joint Ventures (2015). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).
17. 141-asis FASB Finansinės atskaitomybės finansų taryba.
18. 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva 78/660/EEB grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių. (OL L 222, 1978 8 14, p. 11).
19. 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos direktyva 83/349/EEB, pagrįsta Europos Bendrijų sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl konsoliduotos atskaitomybės (OL 2004 m. specialusis leidimas, 17 skyrius, 1 tomas, p. 58).
20. [1986 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva 86/635/EEB](#) „Dėl bankų ir kitų finansų įstaigų metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės“
21. 1990 liepos 30 d. (aktuali redakcija nuo 2015 m. liepos 30 d.) Lietuvos Respublikos biudžetinės sandaros įstatymas Nr.I-430. IK 0901010ISTAT000I-430.
22. [1991 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 91/674/EEB](#) „Dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės“

23. 1999 m. birželio 17 d. LR viešojo administravimo įstatymas. Nr. VIII-1234. Įstatymas paskelbtas: Žin. 1999, Nr.60-1945; Žin. 2006, Nr.[77-2975](#). Nauja įstatymo redakcija nuo 2007-01-01:Nr. [X-736](#), 2006-06-27, Žin., 2006, Nr. 77-2975 (2006-07-14. Aktuali redakcija nuo 2015-05-01.
24. 2001 m. kovo 16 d. LR finansų ministro įsakymas Nr.70 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos patvirtinimo“.
25. 2001 m. lapkričio 6 d. Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-576. Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3517.
26. 2001 m. rugsėjo 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2001/65/EB, iš dalies keičianti Direktyvas 78/660/EEB, 83/349/EEB ir 86/635/EEB, dėl vertinimo taisyklių rengiant tam tikrų bendrovių, taip pat bankų ir kitų finansų įstaigų metinę ir konsoliduotą atskaitomybę (OL 2004 m. specialusis leidimas, 17 skyrius, 1 tomas, p. 245).
27. 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (OL 2004 m. specialusis leidimas, 13 skyrius, 29 tomas, p. 609).
28. 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) [Nr. 1606/2002](#) dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo.
29. 2003 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/51/EB, iš dalies keičianti Direktyvas 78/660/EEB, 83/349/EEB, 86/635/EEB ir 91/674/EEB, dėl tam tikrų tipų bendrovių, bankų ir kitų finansų įstaigų bei draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės (OL 2004 m. specialusis leidimas, 17 skyrius, 1 tomas, p. 273).
30. 2003 m. rugsėjo 29 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1725/2003, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL 2004 m. specialusis leidimas, 13 skyrius, 32 tomas, p. 4).
31. 2004 m. sausio 27 d. LR žemės įstatymo pakeitimo įstatymas. Nr.IX-1983. Valstybės žinios, Nr.28-868.
32. 2005 m. birželio 29 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr. 718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“. Valstybės žinios, Nr. 81-2966
33. 2005 m. birželio 29 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr.718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“. Valstybės žinios, 2005, Nr. 81-2966.
34. 2005 m. gegužės 25 d. LR finansų ministro įsakymas Nr.1K-170 “Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo taisyklių patvirtinimo”
35. 2006 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/46/EB, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių, 83/349/EEB dėl konsoliduotos atskaitomybės, 86/635/EEB dėl bankų ir kitų finansų įstaigų metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės

atskaitomybės ir 91/674/EEB dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės (OL 2006 L 224, p. 1).

36. [2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB](#) „Dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB“
37. [2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/123/EB](#) „Dėl paslaugų vidaus rinkoje“
38. 2006 m. spalio 30 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr.1065 "Dėl Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo koncepcijos patvirtinimo".
39. 2008 m. birželio 26 d. LR įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. X-1634. Valstybės žinios, 2008, Nr. 79-3099.
40. 2008 m. gruodžio 12 d. Komisijos sprendimas Nr. 2008/961/EB dėl trečiųjų šalių vertybinių popierių emitentų naudojimosi tam tikros trečiosios šalies nacionaliniais apskaitos standartais ir tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais rengiant konsoliduotas finansines ataskaitas. Pranešta dokumentu Nr. C(2008) 8218 (OL 2008 L.340/112, p.38-40)
41. 2008 m. gruodžio 9 d. LR Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-429 "Dėl Viešojo sektoriaus subjektų 2009 metu ataskaitų rinkiniams rengti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą nustatymo".
42. [2008 m. kovo 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2008/30/EB](#) „Iš dalies keičianti Direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito nuostatas, susijusias su Komisijai suteiktais įgyvendinimo įgaliojimais“
43. 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (OL 2008 L 320, p. 1).
44. 2008 m. liepos 16 d. LR Vyriausybės nutarimas Nr.730 „Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių – finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties ir viešojo sektoriaus subjektų, atsakingų už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą, nustatymo“. Valstybės žinios, 2008, Nr.85-3381.
45. 2008 m. rugpjūčio 4 d. LR Finansų ministerijos raštas Nr. (6.3-01)-0809511 "Dėl pasirengimo įgyvendinti Viešojo sektoriaus apskaitos reformą".
46. 2010 m. pirmojo pusmečio finansinių ataskaitų rinkinių vertinimas (2010). Lietuvos Respublikos Finansų ministerija.
47. 2011 m. balandžio 19 d. LR finansų ministro įsakymas Nr.1K-152 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių konsolidavimo“. Valstybės žinios, 2011, Nr.48-2310.
48. 2012 m. gruodžio 11 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1254/2012, kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės

atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies buvo keičiamas Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. (OL 2012 L360/3).

49. 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų, kuria iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB ir panaikinamos Tarybos direktyvos 78/660/EEB ir 83/349/EEB (OL 2013 L 182, p. 19).
50. 2013 m. lapkričio 20 d. Europos Komisijos (ES) reglamentas Nr.1174/2013, kuriuo dėl 10-ojo ir 12-ojo tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų ir 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto iš dalies keičiamas Reglamentas (EB) Nr.1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr.1606/2002. Europos Sąjungos oficialus leidinys L312/1.
51. 2015 m. gegužės 14 d Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo Nr. IX-576 pakeitimo įstatymas. Nr. XII-1697. Paskelbta TAR, 2015-05-27 Nr.8119.
52. 4 SFFAC (Statement of Federal Financial Accounting Concepts) (2003). Intended Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government. Federal Accounting Standards Advisory Board.
53. Commission regulation No 2343/2002 of 23 december 2002 on the framework financial regulation for the bodies referred to in article 185 of council regulation (ec, Euratom) no 1605/2002 on the financial regulation applicable to the general budget of the european communities.
54. Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties, lygių, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimo tvarkos ir už jų parengimą atsakingų viešojo sektoriaus subjektų nustatymo (Dėl Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų grupių finansinėms ataskaitoms konsoliduoti sudėties ir viešojo sektoriaus subjektų, atsakingų už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių rengimą, nustatymo). LR Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarimas Nr. 730. Žin., 2008, Nr. 85-3381; 2010, Nr. 134-6848; Nauja nutarimo redakcija nuo 2011-02-06: Nr.118; Žin., 2011, Nr. 15-668.
55. Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimas Nr.718. Žin., 2005, Nr.81-2966.
56. Dėl viešojo sektoriaus subjektų, kurie 2009 metų ataskaitų rinkinius rengia pagal viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą, sąrašo patvirtinimo. Lietuvos respublikos finansų ministro 2008 m. gruodžio 9 d. įsakymas Nr.1K-429. Žin., 2008, Nr.143-5723, nauja redakcija nuo 2009 m. gegužės 24 d., E-TAR i.k.1092050ISAK001K-166.
57. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Audito rūmams dėl 2014 m. Europos Sąjungos konsoliduotos metinės ataskaitos. OL, 2015/C 377/01

58. Europos Komisijos Pasiūlymas KOM (2010) 815 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento dėl Sąjungos metiniam biudžetui taikomų finansinių taisyklių. COD 2010/0395.
59. International Public Sector Accounting Standard. IPSAS Adoption by Governments, July, New York, IFAC
60. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). Valstybės žinios, Nr. 99-3515
61. Proposed International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) - Investments in Associates and Joint Ventures. Exposure Draft 50 (2013). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).
62. Proposed International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) - Investments in Associates and Joint Ventures. Exposure Draft 50 (2013). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimo raidos istorija

Būtinybė sudaryti konsoliduotąją finansinę atskaitomybę iškyla kiekvieną kartą, kai tik įvyksta kapitalo susiliejimas. Apskaitos istorijos tyrėjai (Angwin, 2001; Rossi, Volpin, 2004; Cartwright, Schoenberg, 2006; Cartwright, Cooper, 2012; Gaughan, 2015) teigia, kad dar XVIII a. Venecijos pirkliai, kartu su sūnumis ir partneriais valdžiusieji prekybos namus visoje Italijoje, siekdami efektyviai valdyti verslą, jau sudarinėjo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų bruožų turinčias ataskaitas. Būtent tuomet ir susiformavo poreikis rengti tokias ataskaitas, kurių duomenys apimtų kelių valdomų subjektų duomenis. Vis dėlto postūmis formuotis konsoliduotajai apskaitos teorijai ir praktikai buvo pramonės revoliucijos plėtra JAV. 1892 m. JAV buvo įkurta „General Electric“ įmonių grupė, o 1899 m. buvo įkurtas pirmasis konglomeratinio tipo verslo junginys „Standard Oil Co. New Jersey“ (Hidy, Gibb ir kt., 1955; 2009). 1903 m. „Steel Company“ savininko reikalavimu buvo sudaryta pirmoji konsoliduotoji finansinė atskaitomybė (Murphy, 1947; Miuller, Miik ir kt., 1993; Sasmaz, 2015; Gaughan, 2015). Ją sudarė kontroliuojančios (tuomet vadinta patronuojančios) įmonės „Steel Company“ ir jos kontroliuojamųjų (tuomet vadinta dukterinių) metalurgijos įmonių 1902 m. konsoliduoti finansinių ataskaitų duomenys. Kartu su konsoliduota ataskaita buvo teikiamas ir audito kompanijos „Price Waterhouse“ patvirtinimas (išvada). Pirmasis konsoliduotos apskaitos principus nustatė bei konsoliduotąsias finansines ataskaitas parengė audito kompanijos atstovas buhalteris A. L. Dickinson¹⁰ ir „Steel Company“ vyr. buhalteris W. J. Fillbert. Jie parengė pirmą konsoliduotąją finansinę atskaitomybę, kurios esmė – susijusių įmonių ekonominio bendrumo idėja. Dirbdamas buhalteriu, A. Dickinson ne kartą patyrė sunkumų dėl apskaitos taisyklių nevienodumo įvairiose šalyse. Mėginimas jas suvienodinti atėmė daugybę laiko ir sukėlė nemažai komercinių ginčų. Todėl buvo būtina sukurti bendrą unifikuotą balansą. Jo esmė tokia: visos į grupę įeinančios įmonės santykinai praranda juridinį savarankiškumą, tapdamos naujo ekonominio junginio, panašaus į šiuolaikinius holdingus, narėmis. A. L. Dickinson ne tik tapo apskaitos konsolidavimo pionieriumi, bet ir padėjo organizuoti pirmąjį tarptautinį apskaitininkų kongresą Sent Luise 1904 metais. Šiame kongrese A. L. Dickinson pristatė savo dokumentą, pavadintą „Korporacijos pelnas“, kuriame išdėstė konsoliduotosios apskaitos principus, suteikiančius skaidrumo konglomeruotų įmonių duomenims. Neatmestina ir aplinkybė, kad būtent šio specialisto grįžimas į Angliją (1913 m.) paskatino verslo junginių finansinių apskaitos duomenų konsolidavimo raidą bei tolesnę plėtrą Europoje (Vancea, 2012; Sasmaz, 2015). Postūmiu rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas JAV galėtų būti įvardijama pramonės revoliucija. Dėl jos suaktyvėjo susiliejimų ir įsigijimų procesai, išaugo investuotojų ir potencialių kreditorių skaičius, o ir pastarieji buvo itin skirtingi, nesant kliūčių ir suvaržymų suaktyvėjo apskaitos ir atskaitomybės mokslų raida, o ir didžiausios fondų biržos vis palankiau ėmė žiūrėti į konsolidavimo idėją (Gaughan, 2014;

¹⁰ Sir Arthur Lowes Dickinson (1859–1935) – buhalteris Anglijoje ir JAV. Vyresnysis partneris Price Waterhouse JAV (dabar PricewaterhouseCoopers – PWC).

Dalaloian, 2015). Šiuo metu pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą JAV, yra Visuotinai pripažinta apskaitos praktika (GAAP US).

Europoje konsoliduotosios finansinės atskaitomybės pradėtos sudarinėti vėliau. Verslo junginių atsiradimas ir vystymasis Europoje buvo kur kas pasyvesnis ir ne toks paplitęs kaip JAV. Pirmoji konsoliduotoji finansinė atskaitomybė Jungtinėje Karalystėje buvo sudaryta 1922 m. konsolidavus „Nobel Industries Ltd.“, o Olandijoje 1926 m. konsolidavus „Mueller & Co“ įmonių grupių finansinių ataskaitų duomenis. Vis dėlto Jungtinėje Karalystėje ir Olandijoje aktyviai konsoliduotosios finansinės atskaitos imtos sudarinėti tik trečiame XX a. dešimtmetyje ir tai siejama su šiose šalyse suklestėjusiu verslu (Vennet, 1996; Mackevičius, Poškaitė, 1977; Angwin, 2001; Cartwright, 2005; Cartwright, Schoenberg, 2006; Gaughan, 2015; DePamphilis, 2015). Panašiu laiku, kitame žemyne – Australijoje, pokyčiai statutinių ir biržos taisyklių, nusakančių reikalavimus verslo grupių, sudarančių holdingus, ataskaitoms, paskatino konsoliduotųjų finansinių ataskaitų poreikį (Whittred, 1986 ir 2005). Ir nors tokios konsoliduotos ataskaitos iš pradžių nebuvo paplitusios, ataskaitų konsolidavimo bei konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo pagyvėjimas pastebimas po 1960–1962 m. ir tai sutapo su valstybės skolos vertybinių popierių rinkos plėtra. Beje, būtent tuo laikotarpiu aptinkami pirmieji svarstymai dėl Australijos viešojo sektoriaus finansinių duomenų apjungimo, taikant konsolidavimo ar panašius į jį principus poreikio ir galimybės (Wynee, 2007).

Jungtinės Karalystės Parlamentui 1929 m. patvirtinus Bendrovių įstatymą (*Companies Act*) jau nustatyti pirmieji reikalavimai susijungimų ir įsigijimų apskaitai, o minėto įstatymo pagrindu 1948 m. patvirtintame Bendrovių įstatyme, jo 4.5. skyriuje buvo išdėstyti verslo junginių apskaitai keliami reikalavimai bei teikiama nuoroda į konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą (vėliau jį keitė 2006 m. Bendrovių įstatymo redakcija). Paminėtini ir 1939 m., kai Londono vertybinių popierių birža nustatė reikalavimą listinguojamoms kompanijoms, sudarančioms verslo junginius, teikti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Vis dėlto junginių ir įmonių grupių apskaitoje šis teisės aktas aktyviau imtas taikyti tik nuo 1948 m. (Napier, 2004; Bircher, 2012; Edwards, 2014). Jungtinėje Karalystėje konsoliduotųjų ataskaitų sudarymo tvarka, nuoseklumas, turinys buvo nustatyti 1-uoju ir 22-uoju Apskaitos ataskaitų praktiniais standartais (toliau tekste – SSAP), kuriuos nuo 2013 metų keitė atitinkamai 2-asis, 6-asis ir 28-asis ir 102-asis finansinių ataskaitų standartai (toliau tekste – FRS), įsigalioję nuo 2015 m. pradžios. Ir šiuo metu, šioje šalyje verslo junginiai, turintys prievolę sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, jas rengia arba pagal TFAS, arba (nuo 2015 m. pradžios) pagal FRS reikalavimus. Australijos, kaip Jungtinės Karalystės dominijos, verslo subjektų ir verslo subjektų grupių apskaitos raidai darė įtaką Jungtinės Karalystės apskaitos teorija ir praktika. 1930–1962 m. Australijos holdingo kompanijos papildė savo ataskaitas konsoliduotomis ataskaitomis (Whittred, 2005).

Vokietijoje verslo junginius imta sudarinėti maždaug nuo 1930 metų. Verslo junginių ir atitinkamai apskaitos raidos plėtrą pristabdė karo ir pokario laikotarpis bei faktas, kad, Vokietijai pasidalinus į dvi respublikas, konsoliduotosios apskaitos teorijos ir praktikos plėtra labiau buvo būdinga VFR daliai. Tik 1960 m. Vokietijoje¹¹ buvo išleistas įstatymas, įpareigojantis sudarinėti verslo junginių, veikiančių šalyje, o nuo 1990 m. veikiančių ne tik šalyje, konsoliduotąsias finansines atskaitomybes

¹¹ Tuometinėje VFR.

(Schmid, Wahrenburg, 2002; Beinert, Burmeister ir kt., 2009; Mackevičius, Poškaitė, 1977; Gaughan, 2015).

Įdomu pažymėti, kad istoriškai pirmoji konsoliduotoji finansinė atskaitomybė buvo sudaryta ne Jungtinėje Karalystėje, o Prancūzijoje 1920 metais. Vis dėlto šioje šalyje iki 1967 m. nesusiformavo bendra finansinių ataskaitų duomenų konsolidavimo praktika, o konsolidavimo procesas iš esmės buvo labiau epizodinis ir toks, kaip nusprendavo įmonių grupė. Įstatymas, nustatantis prievolę kompanijoms (esančioms įmonių grupių įmonėms), kurių vertybiniais popieriais prekiaujama biržoje, sudaryti konsoliduotąsias finansines ataskaitas Prancūzijoje įsigaliojo tik nuo 1985 m. (Rossi, Volpin, 2004; Cartwright, Schoenberg, 2006; Gaughan, 2015 ir kt.).

Japonijoje, Finansų ministerijai priėmus teisės aktą dėl buhalterinės apskaitos konsolidavimo, pirmoji konsoliduotoji atskaitomybė sudaryta 1977 m. (Bebebroth, 2015). O štai Ispanijoje korporacijų apskaitai konsoliduoti (konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms sudaryti) buvo taikomos septintosios direktyvos nuostatos. Reikia pasakyti, kad konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo praktika buvo retas reiškinys. Tik nuo 1991 m. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymas iš esmės tapo privalomas ir pradėtas taikyti pagrindinėse kontinentinėse bei Europos šalyse (Mora, Rees, 2005).

Rusijoje pirmų užuominų apie konsoliduotąsias ataskaitas pasirodė XX a. pradžioje: 1909–1910 m. buvo publikuoti suvestiniai „Severnij Bank“ balansai su išskirta informacija valdybai, agentūroms, savininkams, atitinkamos ataskaitos buvo publikuotos 1909 m. Ruskij Targovo-Promišlenij Bank, 1909 m. Moskovskij Kupečeskij Bank, 1910 Azovsko-Donskoj Komerčeskij Bank (Карельская, 2006; Землянская, 2010; Шавандина, Шавандин, 2011; Модеров, 2013). Vis dėlto realus poreikis sudarinėti konsoliduotąsias ataskaitas susiformavo kartu su holdingų kūrimo praėjusio šimtmečio dešimtajame dešimtmetyje pradžia. Pirmoji holdingo kompanija, parengusi konsoliduotąjį finansinių ataskaitų rinkinį, buvo „Arbat Prestiž“, sujungusi dviejų įmonių grupei priklaususių įmonių finansinių ataskaitų rinkinių duomenis. Rusijoje verslo junginių sudarymo procesas dažnai buvo reversinis, t. y. didelės įmonės (kompanijos) imtos skaidyti į smulkesnes, išsaugant bendrąją kontrolę. Tik 1996 m. Rusijoje teisės aktų lygiu buvo patvirtintos pirmosios metodinės rekomendacijos, kuriomis buvo nustatyti verslo junginių apskaitos principai bei nusistovėjo konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo praktika (Мандрощенко, 2013; Муртазаев, Домбровская, 2015; Федорович, Дрожжина, 2015).

Verslo jungimų apskaitos, įmonių grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reglamentavimas

Tarptautiniai apskaitos standartai ir Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai – tai parengtos ir paskelbtos verslo subjektų turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose taisyklės. Tai, be abejo, ir svarbūs dokumentai, padedantys formuoti nacionalines apskaitos sistemas, bei pagrindiniai dokumentai, nustatantys verslo jungimų ir įmonių grupių apskaitos, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo, informacijos ataskaitose atskleidimo principus.

Reikšmingas Europos Sąjungos indėlis reglamentuojant apskaitą tarptautiniu mastu. 2004 m. ES Taryba priėmė reglamentą dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo. Įvesti privalomą TAS taikymą ES šalyse narėse veikiančioms ES šalių narių įmonėms nebuvo paprastas sprendimas, tačiau jis buvo būtinas, siekiant didinti Europos finansų rinkų efektyvumą. ES darniai apskaitai naudojo direktyvas, kurių reikalavimų privalėjo laikytis kiekviena ES šalis narė. Reikšmingiausios apskaitai buvo ketvirtoji ir septintoji direktyvos. Ketvirtoji direktyva (Ketvirtoji Tarybos direktyva ..., 1978) buvo skirta įmonių metinei finansinei atskaitomybei parengti. Joje patvirtinti bendrieji finansinių ataskaitų rengimo nurodymai, pateikta finansinės atskaitomybės struktūra. ES šalių lygiu konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo, publikavimo, audito tvarka ir principai išdėstyti 1983 m. birželio 13 d. septintojoje direktyvoje „Konsoliduotos ataskaitos“ (Septintoji tarybos direktyva ..., 1983). Direktyva nustatytos konsoliduotosios atskaitomybės rengimo sąlygos, atskaitomybės rengimo procesas, konsoliduotosios metinės atskaitomybės turinio reikalavimai, nustatytos pareigos ir atsakomybė už konsoliduotosios finansinės atskaitomybės ir konsoliduoto metinio pranešimo sudarymą ir paskelbimą, konsoliduotos atskaitomybės audito atlikimo reikalavimai, viešo konsoliduotos atskaitomybės skelbimo principai. Direktyvoje nustatyta, kad konsoliduotą atskaitomybę sudaro konsoliduotas balansas, konsoliduota pelno (nuostolių) ataskaita ir aiškinamasis raštas. Šie dokumentai kartu turi sudaryti vientisą visumą. Valstybės narės gali leisti arba reikalauti, kad kartu su nurodytais dokumentais į konsoliduotą atskaitomybę būtų įtrauktos ir kitos ataskaitos. Konsoliduotoje atskaitomybėje turi būti parodytas konsoliduotų bendrovių turtas, įsipareigojimai, finansinė būklė ir pelnas arba nuostolis parodomas taip, lyg ta konsoliduotų bendrovių grupė būtų viena bendrovė, būtent: iš konsoliduotos atskaitomybės eliminuojami konsoliduotų bendrovių tarpusavio įsiskolinimai ir pareikalautos sumokėti sumos; iš konsoliduotos atskaitomybės eliminuojamos pajamos ir sąnaudos, susijusios su konsoliduotų bendrovių tarpusavio sandoriais; jeigu iš konsoliduotų bendrovių tarpusavio operacijų gautas pelnas arba nuostolis įskaičiuojamas į turto balansinę vertę, tas pelnas arba nuostolis išbraukiamas iš konsoliduotos atskaitomybės. Direktyvoje taip pat numatyta, kad konsoliduotoje metinėje ataskaitoje pateikiama bent jau teisinga konsoliduotų bendrovių kaip visumos veiklos ir jos būklės rezultatų ir pokyčių apžvalga, kartu aprašant pagrindinę riziką ir neaiškumus, su kuriais jos susiduria. Apžvalga – tai subalansuota ir visapusiška konsoliduotų bendrovių kaip visumos veiklos ir jų būklės pokyčių ir rezultatų analizė, atlikta

atsižvelgiant į veiklos mastą ir kompleksiskumą. Tiek, kiek tai reikalinga, siekiant suvokti tokius veiklos pokyčius, veiklos rezultatus ir būklę, analizuojami ir finansiniai, ir tam tikrais atvejais nefinansiniai svarbiausios veiklos rezultatų rodikliai, susiję su konkrečia veikla, taip pat su aplinkos ir personalo klausimais susijusi informacija. Pateikiant analizę konsoliduotoje metinėje ataskaitoje tam tikrais atvejais numatomos nuorodos ir papildomi paaiškinimai apie sumas, apie kurias pranešama konsoliduotoje atskaitomybėje.

Paminėtinos ir dar keturios direktyvos, nustatančios papildomus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimus ar principus: 1986 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva 86/635/EEB „Dėl bankų ir kitų finansų įstaigų metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės“; 1991 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 91/674/EEB „Dėl draudimo įmonių metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės“; 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB „Dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB“; 2008 m. kovo 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2008/30/EB „Iš dalies keičianti Direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito nuostatas, susijusias su Komisijai suteiktais įgyvendinimo įgaliojimais“. Jomis nustatyti specifinės paskirties ar / ir svarbių viešajam interesui įmonių (bankų, draudimo įmonių ir pan.) konsoliduotos atskaitomybės ir konsoliduotų ataskaitų sudarymo principai.

Nors septintoji direktyva tebegalioja, dėl įvairių priežasčių savo buvusios reikšmės neteko (Lakis, 2009), kai Europos Parlamento ir Tarybos 2002 m. liepos 19 d. reglamentu (EB) Nr. 1606/2002 „Dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo“ buvo priimtas sprendimas ES šalyse narėse taikyti tarptautinius apskaitos standartus.

Tarptautinių apskaitos standartų lygiu verslo jungimų apskaitą reglamentavo 1983 m. lapkričio mėn. patvirtintas 22-asis TAS „Verslo jungimų apskaita“. 1993 m. jis buvo peržiūrėtas Tarptautinių apskaitos standartų komiteto ir 1998 m. spalio mėn. priimtas 22-asis TAS „Verslo jungimai“. Jie nagrinėti kartu su trimis aiškinimais: 9-uju Nuolatinio aiškinimo komiteto (toliau tekste – NAK) „Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių vertės perskaičiavimas“, 22-uju NAK „Verslo jungimai – paskesnis iš pradžių apskaityto prestižo ir tikrųjų verčių tikslinimas“ ir 28- uju NAK „Verslo jungimai – „keitimo data“ ir nuosavybės priemonių tikroji vertė“.

2004 m. kovo mėn. Tarptautinių apskaitos standartų valdyba išleido 3-įjį TFAS „Verslo jungimai“, kuriuo pakeistas 22-asis TAS „Verslo jungimai“ ir jau minėti aiškinimai. Su 3-uoju TFAS susiję šie aiškinimai: 32-asis NAK „Nematerialusis turtas – tinklapio kūrimo išlaidos“ ir 3-iasis NAK „Įterptųjų išvestinių finansinių priemonių vertės perskaičiavimas“. Standartu nustatyta, kaip turi būti apskaitoje registruojamas verslo jungimas ir sudaroma finansinė atskaitomybė. Šiame standarte panaikinta iki standarto įsigaliojimo egzistavusi galimybė verslo jungimus apskaityti naudojant vieną iš dviejų metodų: interesų suvienijimo metodą arba pirkimo metodą. Nuo 2004 m. kovo mėn. visi verslo jungimai turi būti apskaitomi taikant pirkimo metodą. Todėl įgijėjas įsigijimo dieną pripažįsta įsigytojo ūkio subjekto identifikuojamą turtą, įsipareigojimus ir neapibrėžtuosius įsipareigojimus jų tikrosiomis

vertėmis, taip pat pripažįsta prestižą, kurio amortizacija vėliau nėra skaičiuojama, o tikrinama (perskaičiuojama) dėl galimo vertės sumažėjimo.

1976 m. birželio mėn. Tarptautinių apskaitos standartų komitetas priėmė standartą, reglamentuojantį konsoliduotų finansinių ataskaitų sudarymo principus – 3-įjį TAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos“. 1989 m. balandžio mėn. buvo patvirtintas 27-asis TAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos ir investicijų į dukterines įmones apskaita“, kuris pakeitė minėtąjį 3-įjį TAS, išskyrus jo dalį, susijusią su investicijų į asocijuotas įmones apskaita. 1994 m. 27-asis TAS buvo pataisytas. Dar keli pataisymai pagal 39-įjį TAS „Finansinės priemonės: pripažinimas ir vertinimas“, padaryti 1998 ir 2000 metais. Nuolatinis aiškinimo komitetas išleido šiuos 27-ojo TAS aiškinimus: 12-ąjį NAK „Konsolidavimas – specialios paskirties įmonės“ ir 33-įjį NAK „Konsolidavimas ir nuosavybės metodas – potencialių balsavimo teisių ir nuosavybės interesų paskirstymas“. 2003 m. gruodžio mėn. išleistas pataisytas 27-asis TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“. Dėl šio standarto paskutinių pataisymų atitinkamai buvo koreguotas 12-asis NAK bei panaikintas 33-asis NAK.

Pataisytas 27-asis TAS nenagrinėja verslo jungimų apskaitos tvarkos, jų poveikio konsolidavimui, įtakos konsolidavimo tvarkai ir verslo jungimų metu atsirandančiam prestižui – tai nagrinėja 3-iasis TFAS. 27-as TAS turėjo būti taikomas sudarant ir pateikiant įmonių grupės, kurią kontroliuoja patrunuojanti įmonė, konsoliduotas finansines ataskaitas. Šis standartas taip pat turėjo būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendrai kontroliuojamas įmones ir asocijuotas įmones, kai tokia įmonė pasirenka ar pagal vietinius įstatymus iš jos yra reikalaujama sudaryti atskiras finansines ataskaitas. Standartu buvo nustatyta, kad konsoliduotas finansines ataskaitas, t. y. įmonių grupės finansines ataskaitas, apimančias visas patrunuojančios įmonės dukterines įmones ir teikiamas kaip vienos įmonės finansines ataskaitas, turi rengti patrunuojanti įmonė.

Taigi 3-uoju TFAS buvo pateikta verslo junginių sąvoka: verslo jungimas tai atskirų ūkio subjektų arba verslų sujungimas į vieną ataskaitas teikiantį ūkio subjektą. Šiuo standartu dar buvo išskirtas verslo jungimo, įtraukiančio bendrai kontroliuojamus ūkio subjektus arba verslus, apibūdinimas nurodant, kad tai toks verslo jungimas, kai visus besijungiančius ūkio subjektus arba verslus tiek prieš verslo jungimą, tiek po jo kontroliuoja ta pati šalis arba šalys, ir ši kontrolė nėra laikina. 27-uoju TAS nustatyta įmonių grupės sąvoka – įmonių grupė – tai patrunuojanti įmonė ir visos jos dukterinės įmonės. 27-uoju standartu nustatyta dukterinės įmonės sąvoka – įmonė ar kiekvienas ūkio subjektas (taip pat ir nesujungtoji įmonė, pvz., partnerystės principais valdoma organizacija), kontroliuojami kitos (patrunuojančio) įmonės. Taigi, autorės nuomone, verslo junginio ir įmonių grupės sąvokos iš dalies galėtų būti traktuojamos kaip sinonimai, bet tik tuo atveju, kai verslo junginio sudarymo būdas siejamas su kontrolės įsigytajai įmonei įgijimu. Savo ruožtu kontrolė siejama su teise valdyti ūkio subjekto arba verslo finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš šio ūkio subjekto veiklos.

Kaip jau buvo minėta, 1989 m. balandžio mėn. buvo patvirtintas 27-asis TAS „Konsoliduotos finansinės ataskaitos ir investicijų į dukterines įmones apskaita“, kuris pakeitė 3-įjį TAS, išskyrus jo dalį, susijusią su investicijų į asocijuotas įmones apskaita. Šią dalį tų pačių metų balandžio mėn. pakeitė 28-asis TAS „Investicijų į asocijuotas įmones apskaita“. Standartas buvo pertvarkytas ir pataisytas 1994, 1998, 1999 ir 2000 metais. Tarptautinė apskaitos standartų valdyba 2003 m. gruodžio mėn. išleido pataisytą 28-ąjį TAS nauju pavadinimu „Investicijos į asocijuotas įmones“. Su 28-uoju TAS susijęs 5-

asis TFAAK aiškinimas „Teisė į palūkanas, atsirandanti dėl eksploatacijos nutraukimo, atnaujinimo ir aplinkos sutvarkymo“. Šiame standarte išaiškinama, kad investicijos į asocijuotas įmones, kurioms investuotojas daro reikšmingą įtaką, turi būti apskaitomos taikant nuosavybės metodą, neatsižvelgiant į tai, ar investuotojas taip pat turi investicijų į dukterines įmones ir ar jos rengia konsoliduotas finansines ataskaitas. Remiantis nuosavybės metodu, pradžioje investicija į asocijuotą įmonę apskaitoje pripažįstama jos savikaina, o paskui balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos iš investicijų susidariusią investuotojui priklausančią pelno ar nuostolio dalį. Investuotojas jam priklausančią investicijos objekto pelno arba nuostolio dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliu. Iš investicijos objekto gauto pelno paskirstymas sumažina investicijos balansinę vertę. Dėl investicijos objekto nuosavybės pokyčių (nepripažintų investicijos objekto pelnu ar nuostoliu) keičiantis investuotojo daliai investicijos objekte taip pat gali būti privaloma tikslinti balansinę vertę – tai gali būti pokyčiai, susidarantys dėl ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Šių pasikeitimų dalis, tenkanti investuotojui, tiesiogiai pripažįstama investuotojo nuosavybe. Tačiau investuotojas, rengiantis atskiras finansines ataskaitas pagal 27-ąją TAS, netaiko nuosavybės metodo. Panašiai kaip ir taikant 27-ąją TAS, pelnas ir nuostolis, atsirandantis iš investuotojo ir asocijuotos įmonės sandorių, susijusių su tiekėjais ir vartotojais, turi būti panaikintas, atsižvelgiant į investuotojo dalį asocijuotoje įmonėje.

2012 m. gruodžio 11 d. buvo patvirtintas EK reglamentas (ES) Nr. 1254/2012, kuriuo dėl 10-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 11-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 12-ojo tarptautinio finansinės atskaitomybės standarto, 27-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) ir 28-ojo tarptautinio apskaitos standarto (2011) iš dalies buvo keičiamas Reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Reglamentu buvo patvirtinti naujieji Tarptautiniai apskaitos standartai – 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“, 11-asis TFAS „Jungtinė veikla“, 12-asis TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“, 27-asis TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ ir 28-asis TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“.

Didžiausius pokyčius patvirtintas reglamentas nustatė dėl 27-ojo TAS. Jis išskaidytas į dvi dalis: 10-ąją TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ ir iš esmės koreguotą ir nauju pavadinimu 27-ąją TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“.

Naujasis 10-asis TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ nustatė konsoliduotųjų finansinių ataskaitų pateikimo ir rengimo principus ūkio subjektams, kurie kontroliuoja vieną arba kelis kitus ūkio subjektus. Standartas nustatė vienintelį konsolidavimo modelį, pagal kurį visų rūšių ūkio subjektams taikomas konsolidavimo pagrindas yra kontrolė. Iki tol galiojęs 27-asis TAS nustatė, kad kontrolė turi būti suprantama kaip teisė valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką, siekiant gauti naudos iš jo veiklos. Kaip buvo teigiama, kontrolė yra tada, kai patronuojančiai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai per dukterines įmones priklauso daugiau kaip pusė ūkio subjekto balsavimo teisių, nebent išskirtinėmis aplinkybėmis galima akivaizdžiai parodyti, kad tokia nuosavybė nėra kontrolė. Kontrolė taip pat buvo suprantama ir tada, kai patronuojančiai įmonei priklausė pusė ar mažiau ūkio subjekto balsavimo teisių, jeigu ji turėjo:

- teisę į daugiau kaip pusę balsavimo teisių sudarius sutartį su kitais investuotojais;
- teisę valdyti ūkio subjekto finansinę ir veiklos politiką pagal įstatus arba sutartį;
- teisę skirti ar atšaukti didžiąją to ūkio subjekto direktorių valdybos ar jai tolygaus valdymo organo narių dalį, kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos ar atitinkamo organo; arba
- teisę turėti balsų daugumą direktorių valdybos ar jai tolygaus valdymo organo susirinkimuose (kai ūkio subjektas yra kontroliuojamas tokios valdybos ar atitinkamo organo).

10-as TFAS naujai apibrėžė kontrolės principą – investuotojas, nepaisydamas savo ryšio su ūkio subjektu (ūkio subjektu, į kurį investuojama) pobūdžio, turi nustatyti, ar jis yra patronuojančioji įmonė, įvertindamas, ar kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama. Standarto taikymo kontekste tai reiškia, pagrindinis kriterijus nustatant kontrolę tampa ne investicijos į potencialiai kontroliuotiną subjektą procentinis dydis, bet reali teisė kontroliuoti subjektą. Standarte teigiama, kad kontrolė yra įgyjama, kai ūkio subjektas:

- gali valdyti ūkio subjektą,
- gauna arba turi teisę gauti kintamą grąžą,
- daro poveikį kintamai grąžai.

Standarte taip pat nustatyti pagrindiniai konsoliduotų finansinių ataskaitų reikalavimai. Pagal šį standartą konsoliduotas finansines ataskaitas turi teikti įmonė, kuri yra patronuojančioji. Nustatytos sąlygos, kai patronuojančioji įmonė gali nekonsoliduoti finansinių ataskaitų (10-asis TFAS, 4 str.), bei konsolidavimo išimtys. Konsolidavimas yra vykdomas nuo tos dienos, kai kontrolė atsirado, o baigiamas tada, kai kontrolė prarandama. Kontrolės praradimo dieną investicijos turi būti apskaitomos tikrąja verte. Konsoliduojant finansines ataskaitas yra sujungiami patronuojančios ir patronuojamos įmonės turto, įsipareigojimų, nuosavybės, pajamų, sąnaudų, pinigų srautų straipsniai (10-asis TFAS, B86), eliminuojamos investicijos į patronuojamas įmones, pelnas arba nuostoliai, atsiradę dėl grupės vidaus sandorių (10-asis TFAS, B86). 10 TFAS nustato, kad konsoliduotas finansines ataskaitas rengiant grupės mastu, turi būti taikoma vienoda apskaitos politika ir, jei yra skirtumų, turi būti atliekami koregavimai (B87). Pagal šį standartą ataskaitos turi būti parengtos ta pačia data.

10-uoju TFAS buvo pakeistas 27-asis TAS „Konsoliduotos ir atskiros finansinės ataskaitos“ ir Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) 12-asis aiškinimas „Konsolidavimas. Specialiosios paskirties ūkio subjektai“. Patvirtina nauja 27-ojo TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ redakcija. Naujasis standartas turi būti taikomas apskaitant investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones, kai subjektas pasirenka ar pagal vietos teisės aktus iš jo yra reikalaujama pateikti atskiras, o ne konsoliduotas finansines ataskaitas. Standartas nustato investicijų į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones apskaitos ir informacijos atskleidimo reikalavimus atskirose finansinėse ataskaitose. Atskiros finansinės ataskaitos turi būti rengiamos pagal visus taikomus TFAS, išskyrus tuos atvejus, kai ūkio subjektas, rengdamas atskiras finansines ataskaitas, investicijas į dukterines įmones, bendras įmones ir asocijuotąsias įmones, turi apskaityti savikainą arba pagal 9-ąjį TFAS „Finansinės priemonės“. Atskiros finansinės ataskaitos yra ataskaitos, pateikiamos papildomai prie konsoliduotųjų

finansinių ataskaitų arba prie finansinių ataskaitų, kuriose investicijos į asocijuotąsias įmones ar bendras įmones apskaitomos nuosavybės metodu (išskyrus nustatytas išimtis). Atskiros finansinės ataskaitos neturi būti pridedamos arba pateikiamos kartu su tomis ataskaitomis.

Nuo 2012 metų pabaigos minėtu reglamentu buvo patvirtinta ir nauja 28-ojo TAS redakcija, pakeitusi ir iki tol galiojusį standarto pavadinimą „Investicijos į asocijuotas įmones“ į „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“. Naująjį standartą turi taikyti visi ūkio subjektai, kurie yra investuotojai, bendrai kontroliuojantys ūkio subjektą, į kurį investuojama arba darantys jam reikšmingą įtaką. Teigiama, kad ūkio subjekto, tiesiogiai ar netiesiogiai turinčio 20 proc. ar daugiau (bet ne daugiau nei 50 proc.) ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, įtaka reikšminga, nebent galima aiškiai įrodyti, kad yra kitaip. Kita vertus, jeigu ūkio subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai turi mažiau kaip 20 proc. ūkio subjekto, į kurį investuojama, balsavimo teisių, tačiau jam atstovaujama ūkio subjekto, į kurį investuojama, direktorių valdyboje ar lygiavertčiame valdymo organe, jis dalyvauja nustatant veiklos politiką, taip pat priimant sprendimus dėl dividendų arba kitų paskirstymų, tarp ūkio subjekto ir ūkio subjekto, į kurį investuojama, yra reikšmingų sandorių, vyksta pasikeitimas vadovaujančiais darbuotojais arba teikiama esminė techninė informacija, taip pat galima teigti, kad tokio investuotojo įtaka reikšminga.

Ūkio subjektas, bendrai kontroliuojantis ūkio subjektą, į kurį investuojama arba darantis jam reikšmingą įtaką, savo investiciją į asocijuotąją ar bendrą įmonę turi apskaityti taikydamas nuosavybės metodą, išskyrus atvejus, kai ta investicija atitinka išimties reikalavimus pagal 17–19 straipsnius. Naujasis 28-asis TAS nustatė, kad ūkio subjektas savo investicijai į asocijuotąją ar bendrą įmonę neturi taikyti nuosavybės metodo, jei tas ūkio subjektas yra patronuojančioji įmonė, atleista nuo reikalavimo rengti konsoliduotąsias finansines ataskaitas. Pagal nuosavybės metodą pirmą kartą investicija į asocijuotąją ar bendrą įmonę apskaitoje turi būti pripažįstama savikaina, o paskui balansinė vertė padidinama ar sumažinama, kad būtų galima pripažinti po įsigijimo datos investuotojui priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį. Investuotojas jam priklausančią ūkio subjekto, į kurį investuojama, pelno ar nuostolių dalį pripažįsta savo pelnu arba nuostoliais. Iš ūkio subjekto, į kurį investuojama, gautas paskirstytasis pelnas sumažina investicijos balansinę vertę. Balansinę vertę taip pat gali reikėti tikslinti dėl ūkio subjekto, į kurį investuojama, kitų bendrųjų pajamų pasikeitimų keičiantis investuotojo daliai ūkio subjekte, į kurį investuojama. Tai gali būti pasikeitimai, atsirandantys dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perkainojimo ir dėl užsienio valiutos kursų perskaičiavimo skirtumų. Investuotojui tenkanti tų pasikeitimų dalis pripažįstama investuotojo kitomis bendrosiomis pajamomis.

Tais atvejais, kai du arba keli investuotojai kolektyviai kontroliuoja ūkio subjektą, į kurį investuojama, norėdami vadovauti svarbiai veiklai, turi veikti kartu. Tokiais atvejais, kadangi nė vienas investuotojas negali vadovauti veiklai, jei nebendradarbiauja su kitais, nė vienas investuotojas individualiai nekontroliuoja ūkio subjekto, į kurį investuojama. Kiekvienas investuotojas apskaito savo dalį ūkio subjekte, į kurį investuojama, laikydamasis atitinkamų TFAS, pavyzdžiui, 11-ojo TFAS „Jungtinė veikla“, 28-ojo TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ arba 9-ojo TFAS „Finansinės priemonės“. Naujajame 11-ajame TFAS nustatomi jungtinės veiklos susitarimo šalių finansinės atskaitomybės principai ir juo pakeičiamas 31-asis TAS „Dalybės bendrose įmonėse“ ir NAK

13-asis aiškinimas „Nepiniginiai dalininkų įnašai į bendrai kontroliuojamas įmones“. Šiame TFAS apibrėžta *bendra kontrolė* ir reikalaujama, kad ūkio subjektas, kuris yra *jungtinės veiklos susitarimo šalis*, įvertindamas savo teises bei prievoles nustatytą jungtinės veiklos, kurioje dalyvauja, rūšį ir tvarkytų tų teisių bei prievolių apskaitą taip, kaip tinka pagal nustatytą jungtinės veiklos rūšį. Jungtinė veikla – tai veikla, kurią bendrai kontroliuoja dvi arba daugiau šalių. Bendros veiklos vykdytojas su savo dalimi bendroje veikloje susijusio turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitą tvarko pagal atitinkamam turtui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms taikomus TFAS. Savo ruožtu bendros įmonės dalininkas pripažįsta savo dalį bendroje įmonėje kaip investiciją ir tvarko tos investicijos apskaitą taikydamas nuosavybės metodą pagal 28-ąją TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“, išskyrus atvejus, kai pagal to standarto nuostatas ūkio subjektui nuosavybės metodo leidžiama netaikyti. Svarbu pažymėti, kad, įsigaliojus šiam standartui, nebegali būti taikomas proporcingo konsolidavimo metodas.

Naujuoju 12-uju TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ yra sujungiami, sugriežtinami ir pakeičiami informacijos atskleidimo reikalavimai, taikomi patronuojamosioms įmonėms, jungtinei veiklai, asocijuotosioms įmonėms ir nekonsoliduotiems struktūrizuotiems ūkio subjektams. Standartu nustatoma informacija, kurią turi atskleisti ūkio subjektas, kad jo finansinių ataskaitų vartotojai galėtų įvertinti jo turimų *dalių kituose ūkio subjektuose* pobūdį ir susijusią riziką ir tų dalių poveikį jo finansinei būklei, finansinės veiklos rezultatams ir pinigų srautams bei įvertinti kontrolės praradimo padarinius, rizikos pobūdį ir pokyčius.

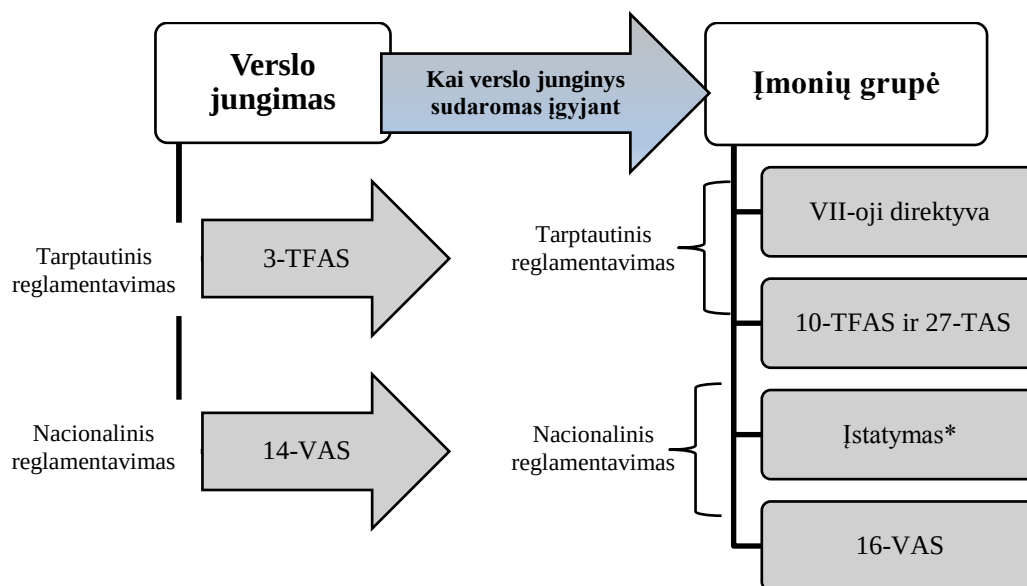
Vis dėlto, nagrinėjant verslo jungimų apskaitos ir konsoliduotosios atskaitomybės reglamentavimą būtina pažymėti, kad nėra nusistovėjusi globali unifikuota reglamentavimo sistema. Tam tikros šalys, atmetusios TAS (TFAS) taikymo idėją, yra parengusios savo savarankiškus apskaitos standartus (pavyzdžiui, JAV) arba naudoja kitų šalių parengtus standartus (pavyzdžiui, Japonija taiko JAV BAP¹²; McKinnon, 2005). Kai kurios šalys, atsisakydamos taikyti TAS ar TFAS, jų pagrindu parengė savo apskaitos standartus ar apskaitos taisykles (pavyzdžiui, Australija; Mian, Smith, 1990; Wise, 2006). Kai kurios šalys verslo jungimų apskaitą ir konsoliduotąją atskaitomybę tvarko bei rengia listinguojamų įmonių konsoliduotąsias finansines ataskaitas vadovaudamosi TAS (TFAS) nuostatomis (pavyzdžiui, Prancūzija, Jungtinė Karalystė, Olandija, Vokietija; McKinnon, 2005; Taylor, 1996).

Lietuvoje poreikis tvarkyti apskaitą pagal tarptautinius reikalavimus deklaruotas dar 1992 metais, priėmus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą (dabar negalioja – *autorės pastaba*). Jame buvo nurodyta, kad bendras metodinis vadovavimas buhalterinei apskaitai pagal Lietuvos Respublikos įstatymus, Tarptautinius apskaitos standartus ir Europos Sąjungos direktyvas perduodamas Lietuvos Respublikos Vyriausybei. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme, priimtame 2001 m. ir po atliktų koregavimų 2003 m., teigiama, kad Lietuvos Respublikos ūkio subjektai, ūkio subjektai, kurių vertybiniai popieriai įtraukti į Vertybinių popierių biržos prekybos sąrašus, apskaitą tvarko pagal Tarptautinius apskaitos standartus, ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą vadovaujasi Verslo apskaitos standartais, o biudžetinės

¹² Iki finansinių metų, pasibaigiančių 2016 m. kovo 31 d.: autorės pastaba.

įstaigos, tvarkydamos apskaitą, vadovaujasi Biudžetinių įstaigų apskaitos standartais¹³. Taigi TAS nuostatas turi taikyti tik dalis įmonių, sudarančių verslo junginius ar įmonių grupes. Kitos įmonės ir toliau rengs finansinę atskaitomybę bei sudarys konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal nacionalinius apskaitos standartus. Lietuvos Respublikoje konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sudarymą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-576, priimtas 2001 m. lapkričio 6 d. 2015 m. gegužės 14 d. Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo Nr. IX-576 pakeitimo įstatymu Nr. XII-1697 buvo patvirtinta nauja šio įstatymo redakcija, įsigaliosianti nuo 2016 m. sausio 1 dienos. Įstatymas taikomas akcinėms bendrovėms, uždarojoms akcinėms bendrovėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komandinėms ūkinėms bendrijoms, kurių visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, galinčioms daryti tiesioginį ar netiesioginį lemiamą poveikį vienai ar kelioms įmonėms, kurios yra pelno siekiantys juridiniai asmenys, o bankams, kitoms kredito ir finansų įstaigoms, reguliuojamos rinkos operatoriui, Lietuvos centriniam vertybinių popierių depozitoriumui, draudimo įmonėms ir perdraudimo įmonėms šis įstatymas taikomas tik tiek, kiek jų veiklą reglamentuojantys įstatymai nenustato kitaip. Įstatymas reglamentuoja finansinės atskaitomybės sudarymą, jos sąlygas, išimtis bei atskaitomybės formas, jų paskelbimą ir tvirtinimą, taip pat nustato reikalavimus įmonėms, kurios privalo rengti konsoliduotąją finansinę atskaitomybę, ir kt. Verslo junginių apskaitą, investicijų į asocijuotąsias įmones registravimo investuotojo apskaitoje ir informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką, įmonių grupės, kurią kontroliuoja patronuojanti įmonė, konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką nacionaliniais apskaitos standartais reglamentuoja 2003 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos nutarimu Nr.10 patvirtinti 14-asis Verslo apskaitos standartas (toliau – VAS) „Verslo jungimai“, 15-asis VAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ bei 16-asis VAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos ir investicijos į dukterines įmones“.

¹³ Viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartais –autorės komentaras.



**LR įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas*

Pav. Verslo junginių ir įmonių grupių apskaitos ir konsoliduotosios finansinės atskaitomybės reglamentavimo tarptautiniu ir nacionalinių lygiu ryšys

Šaltinis: sudaryta autorės pagal nurodytus TFAS, TAS, VAS ir kitus teisės aktus.

Standartai ne kartą peržiūrėti, koreguoti ar atnaujinti iš esmės. 2015 m. minėti standartai dar kartą tikslinti ir gegužės 28 d. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakymais Nr. VAS 32, Nr. VAS-28 bei Nr. VAS-29 patvirtinti pakeitimai, įsigalioję nuo 2016 m. sausio 1 d (žr. priedą). Jei išskirtiniais atvejais pagal kai kurių apskaitos standartų nuostatas būtų nepakankamai teisingai parodyta verslo junginių ir / ar įmonių grupės finansinė būklė, veiklos rezultatai ar pinigų srautai, tokių standartų nuostatų gali būti nesilaikoma. Kiekvienas toks atvejis, jo priežastys ir poveikis finansinei būklei, veiklos rezultatams ir pinigų srautams turi būti tinkamai atskleidžiamas (aiškinamajame rašte).