

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

TOMAS PILVELIS

**PERĖJIMO NUO VERSLO APSKAITOS
STANDARTŲ PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS
STANDARTŲ ĮTAKA ĮMONIŲ VEIKLOS
REZULTATAMS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
doc. dr. Gintaras Černius

VILNIUS, 2012

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

PERĖJIMO NUO VERSLO APSKAITOS
STANDARTŲ PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS
STANDARTŲ ĮTAKA ĮMONIŲ VEIKLOS
REZULTATAMS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa: 61N30005

Vadovas

_____ doc. dr. Gintaras Černius

2012 03

Recenzentas

Atliko

FVmis01gr. stud.

_____ Tomas Pilvelis

2012 03 23

VILNIUS, 2012

TURINYS

ĮVADAS	6
1. TAS IR VAS ATsirADIMAS IR RAIDA	9
1.1. TAS atsiradimas ir ypatumai	10
1.2. VAS atsiradimas ir ypatumai	15
1.3. Šiandieninių Lietuvos teisės aktų ir VAS atitikimas TAS.....	18
2. SKIRTUMŲ TARP VAS IR TAS ĮTAKOS ĮMONIŲ VEIKLOS REZULTATAMS ĮVERTINIMO METODO PARINKIMAS.....	35
3. SKIRTUMŲ TARP VAS IR TAS ĮTAKOS ĮMONIŲ VEIKLOS REZULTATAMS VERTINIMAS.....	39
3.1. Perėjimo prie TFAS įtaka grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaravimui	42
3.2. Perėjimo prie TFAS reikšmingumas grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatams	47
3.3. Perėjimo prie TFAS įtaka ilgalaikiams įmonių veiklos rezultatams	49
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	56
LITERATŪRA	58
ANOTACIJA	61
ANOTATION	62
SANTRAUKA.....	63
SUMMARY	65
PRIEDAI.....	68

Diagramos:

1 diagrama. Įmonių, perėjusių prie TFAS grynojo pelno/nuostolio rezultatų pokytis	43
---	----

Grafikai:

1 grafikas. Kintamųjų koreliacijos grafinis atvaizdavimas	48
2 grafikas. Kintamųjų koreliacijos grafinis atvaizdavimas	49
3 grafikas. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo blogesnius finansinius rodiklius ataskaitose, grynojo metinio pelno/nuostolio raida	51
4 grafikas. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo geresnius finansinius rodiklius ataskaitose, grynojo metinio pelno/nuostolio raida	52
5 grafikas. Įmonių, kurios tvarkė ataskaitas pagal TFAS, nekeisdamos savo apskaitos politikos	53
6 grafikas. Skirtingų įmonių apskaitos politikos kategorijų ilgalaikė įtaka įmonių veiklos rezultatams	54
7 grafikas. Skirtingų įmonių apskaitos politikos kategorijų ilgalaikė įtaka įmonių veiklos rezultatams (neįvertinus Klaipėdos naftos ir Kauno energijos)	54

Lentelės:

1 lentelė. Ataskaitų rinkinio sudėties palyginimas	20
2 lentelė. Konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimo palyginimas	22
3 lentelė. Kapitalo valdymo politikos palyginimas	23
4 lentelė. Ataskaitų straipsnių apskaita ir pateikimas	24
5 lentelė. Įsipareigojimų atvaizdavimo palyginimas	25
6 lentelė. Dotacijų apskaitos palyginimas	26
7 lentelė. Atsargų įkainojimo metodų palyginimas	27
8 lentelė. Dalių ir medžiagų įkainojimo nurašius visiškai nudėvėtą turtą palyginimas	27
9 lentelė. Pinigų srautų ataskaitos straipsnių pateikimo palyginimas	27
10 lentelė. Pelno mokesčio sąnaudų palyginimas	28
11 lentelė. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos palyginimas	29
12 lentelė. Atsarginių dalių apskaitos palyginimas	29
13 lentelė. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių komponentų apskaitos palyginimas	29
14 lentelė. Nuomos sutarčių registravimo apskaitoje palyginimas	32
15 lentelė. Nuomos apskaitos reikalavimų palyginimas	33
16 lentelė. Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama OMX Vilnius sąrašas	39

17 lentelė. Pearsono Koreliacijos statistinis reikšmingumas	48
18 lentelė. Pearsono Koreliacijos statistinis reikšminumas	49

Priedai:

1 priedas. Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje, Pelno (nuostolių) ataskaitų analizė.	68
--	----

IVADAS

Temos aktualumas. Nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo šalies ūkis buvo iš esmės pertvarkomas siekiant integruotis į besivystančią tarptautinę rinkos ekonomiką. Centralizuoto valdymo schemos nebuvo tinkamos rinkos sąlygoms, todėl kiekvienai verslo sričiai, taip pat ir apskaitai, buvo kuriami nauji valdymo bei kontrolės mechanizmai.

Nuo 1992-07-20, kai įsigaliojo LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas [18], Lietuvoje pereita prie naujų verslo apskaitos principų, tačiau tuo metu Lietuvos apskaitos sistema buvo reglamentuojama teisės aktais bei mokesčių įstatymais, pagrindinį dėmesį skiriant mokesčių deklaravimui. Nuo 2004 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojus Verslo apskaitos standartams (VAS), nustatantiems standartinę apskaitos tvarką, prie anksčiau sukurtų ir neatšauktų buhalterinės apskaitos teisės aktų keliamų reikalavimų papildomai prisidėjo nauji metodai bei reikalavimai, privertę įmones diferencijuoti finansinę apskaitą. Šie VAS nesuderinamumai su kitais mokesčius nustatančiais teisės aktais sukėlė nepatogumų Lietuvos teritorijoje verslą vystančių įmonių buhalteriams.

Tarptautinėje erdvėje pasaulio valstybėms integruojantis į globalią rinką, užsienio investicijų pritraukimas - pagrindinis iššūkis bei tikslas daugeliui valstybių. Vadinasi, Lietuvos ekonomikos plėtros pagrindas, sudarantis sąlygas plėsti verslo apimtis Lietuvoje ir atitinkamai vystyti eksportą bei vidinį vartojimą – tiesioginės užsienio investicijos. Kad užsienio verslininkai investuotų ir susidomėtų verslu Lietuvoje, visų pirma Lietuvos įmonės turi turėti veiklos ataskaitas, liudijančias apie gerus bei stabilius rezultatus. Ataskaitos turi būti parengtos suprantamai, t.y. aiškiais pjūviais ir pagal potencialiam investuotojui aiškią metodiką. Dėl šios priežasties Europos Parlamentas ir Taryba nuo 2002 metų tikslina Tarptautinių apskaitos standartų (TAS) taikymo reglamentavimą, siekdama nustatyti visiems tarptautinėje rinkoje dalyvaujantiems subjektams vienodą ir vienodai suprantamą apskaitos sistemą.

2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamentas ir Taryba patvirtino reglamentą Nr. 1606/2002, kuris nuo 2005 m. sausio 1 d. įpareigojo įmones, kurių vertybiniais popieriais yra leista prekiauti kurios nors valstybės narės reguliuojamoje rinkoje, savo apskaitą tvarkyti pagal TAS. Lietuva atitinkamai pakoregavo savo teisinę bazę, įveddama šį įpareigojimą LR Buhalterinės apskaitos įstatyme. Įsigaliojus šiam įpareigojimui, jau 2006 metais viešojoje erdvėje pasirodė informacija, kad per 2005 metų ataskaitinį laikotarpį pagal vienus standartus įmonės uždirbo, o pagal kitus standartus tos pačios įmonės patyrė nuostolių.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė (LRV) 2010 m. liepos 14 d. priėmė nutarimą Nr. 1052, kuriuo patvirtino *valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo gairių aprašą*. Aprašo 23 p. nustatyta, jog valstybės valdomos įmonės apskaitą privalo tvarkyti pagal TAS. Toks LRV sprendimas buvo priimtas

siekiant užtikrinti skaidrią valstybės valdomų įmonių apskaitą. Tačiau kartu su šiuo įpareigojimu kyla klausimas – kiek kainuos valstybės įmonėms pakeisti savo apskaitos sistemą?

Akivaizdu, kad jau kurį laiką Lietuvos įmonių buhalterinę apskaitą reglamentuoja du skirtingi, tačiau paraleliai veikiantys ir paraleliai tobulinami apskaitos standartai. Maža to, šiuo metu dalis Lietuvos įmonių, įtakojančių Lietuvos ekonomikos augimą, privalo įvykdyti ES ir LR institucijų išskeltus reikalavimus ir pakeisti apskaitos sistemą, pereinant nuo VAS prie TAS.

Analizuojant šiuos, Lietuvoje veikiančios apskaitos sistemos pokyčius, svarbu paminėti bendrąją makroekonominę taisyklę, bylojančią apie tai, kad kiekvienas valdžios inicijuotas pokytis verslo aplinkoje sąlygoja neigiamus trumpalaikius, tačiau teigiamus ilgalaikius pokyčius verslo rodiklių rezultatams. Teigiami ilgalaikiai pokyčiai yra būdingi tada, kai, įsigaliojus naujai tvarkai, ilgainiui įmonės prisitaiko prie naujos verslo aplinkos (naujų taisyklių), leidžiančios generuoti geresnius įmonių veiklos rezultatus nei anksčiau.

Kalbant apie apskaitos sistemos kūrimą ir tobulinimą Lietuvoje, šią makroekonominę taisyklę sunku įvertinti ilgalaikėje perspektyvoje. Pastaruoju metu peržiūrima ir išleidžiama nemažai ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktų, kurie be perstojo tobulina Lietuvoje veikiančią apskaitos sistemą. Dėl šios priežasties, nuolatos peržiūrint ir papildant arba patikslinant apskaitos taisykles, yra sunku tikėtis ilgalaikių teigiamų įmonių veiklos rezultatų. Logiškai mąstant, esant tokiai situacijai, valdžios institucijos, įteisindamos naujus apskaitos sistemos pokyčius, turėtų atkreipti dėmesį į galimą įmonių trumpalaikių veiklos nuostolių riziką ir visais įmanomais būdais siekti ją minimizuoti.

Be aukščiau minėtų aspektų, temos aktualumas akivaizdus dėl sudėtingumo rasti mokslinę literatūrą, nagrinėjančią VAS ir TAS tarpusavio sąveiką. Publikuojama nemažai mokslinių straipsnių apie TAS svarbą ir poveikį Lietuvos bei tarptautiniam verslui, šių standartų privalumus ir trūkumus. Šias temas analizavo K. Levišauskaitė, R. Legenzova, L. Dagilienė, D. Burkšaitienė ir kiti. L. Dagilienė ir D. Beiga analizuoja VAS ypatumus bei poveikį šalies verslo įmonėms, tačiau šiose analizėse skiriamas didesnis dėmesys ataskaitų rengimui pagal VAS, o ne VAS poveikį įmonių veiklai.

Minėtų mokslininkų analizėse pateikiamos išvados labai dažnai sutampa su ES valdžios institucijų nuomone, pateikiama Europos Tarybos (ET) direktyvų arba Europos Komisijos (EK) reglamentų preambulėse. Dėl šios priežasties, atliekant tyrimą, daugiausia buvo analizuota ES bei Lietuvos Respublikos įstatyminė bazė, susijusi su VAS bei TAS taikymu, jos pokyčiai, priežastys, įtakojusios šiuos pokyčius bei šių pokyčių įtaka įmonių apskaitai. Taip pat nagrinėta Audito ir apskaitos tarnybos (AAT) ir Vilniaus vertybinių popierių biržos platinama metodinė informacija vartotojams dėl TAS taikymo. Pateikiami AAT publikuojami VAS rengimo principai.

Tyrimo objektas – verslo apskaitos standartai (VAS) ir tarptautiniai apskaitos standartai (TAS).

Tyrimo tikslas – apžvelgiant ir įvertinant ES ir Lietuvos teisinę bazę, reglamentuojančią VAS ir

TAS apskaitos sistemas, išnagrinėti esminius skirtumus tarp jų ir nustatyti, perėjimo nuo vienos apskaitos sistemos prie kitos įtaką įmonių veiklos rezultatams.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apžvelgti VAS ir TAS reglamentuojančią teisinę bazę;
2. Palyginti VAS ir TAS ataskaitų rengimo principus, nustatyti panašumus, skirtumus;
3. Aptarti abiejų apskaitos standartų pranašumus siekiant geresnių įmonių rezultatų;
4. Įvertinti Lietuvos įmonių perėjimo prie TAS įtaką įmonių veiklos rezultatams.

Tyrimo metodika: sisteminės literatūros ir informacijos šaltinių analizė, sintezė, loginė ir lyginamoji analizė, empirinių duomenų analizė.

Keliama hipotezė - perėjimas nuo VAS prie TAS neigiamai įtakoja įmonių finansinės veiklos rezultatus dėl to, kad įmonėms pereinant prie TAS gali reikėti numatyti papildomus resursus siekiant tinkamai parengti veiklos ataskaitas arba perėjus prie TAS gali skirtis veiklos rezultatų interpretavimas, neigiamai įtakojantis įmonės įvaizdį prieš potencialius investuotojus.

1. TAS IR VAS ATSIKADIMAS IR RAIDA

2006 metais publikuotame interviu „Ernst&Young Baltic“ partneris J. Akelis atskleidė, kad Lietuvos apskaitos sistemą reglamentuojanti teisinė bazė yra gana griežta, kadangi Lietuvoje įmonės (išskyrus tas, kurios įrašytos į vertybinių popierių biržos sąrašus), Registrų centrui privalo pateikti veiklos ataskaitas, parengtas pagal VAS. Tačiau, dalis „Ernst&Young Baltic“ klientų eikvoja laiką ir lėšas veiklos ataskaitų pagal VAS parengimą tik tam, kad pateiktų jas Registrų centrui, o pagal TAS parengtas ataskaitas naudoja saviveikloje. [1]

Pažymėtina, kad ši nuostata jau 2007 metų birželio 7 d. buvo pakeista. Šiuo metu galiojančioje LR Buhalterinės apskaitos įstatymo redakcijoje reikalavimas yra sušvelnintas, t.y. vadovaujantis minėto įstatymo 3 straipsnio 4 dalimi, ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (išskyrus įmones, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama vertybinių popierių rinkose) gali vadovautis VAS arba TAS. Pasirinkus vieną iš šių standartų, būtina juo vadovautis mažiausiai 5 metus. Tuo tarpu neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys turi vadovautis VAS, kai yra poreikis sudaryti finansinę atskaitomybę.[8]

Anot J. Akelio, 2006 metais VAS ir TAS sutapo apytikriai 80%. [1] Vertinant šią 2006 metų informaciją, kyla pagrįsta abejonė dėl šių dviejų vienoje valstybėje paraleliai veikiančių standartų paralelinio veikimo būtinumo. VAS yra paprasti ir bet kuriam verslininkui Lietuvoje suprantami standartai, kurių esminė nuostata – turinys svarbiau už formą. Tai, kad VAS rengiamose ataskaitose turinys svarbiau už formą patvirtina 2009 metais L. Dagilienės atliktame *Finansinių ataskaitų sudėtingumo didelėse įmonėse tyrime* pateikiama 2007 metų Lietuvos stambiųjų įmonių ataskaitų apimčių suvestinė, pagal kurią įmonių metinėse ataskaitose įvairaus pobūdžio paaiškinimai apie pasiektus veiklos rezultatus sudarė nuo 25% iki 64% viso ataskaitų turinio. [11] Vertinant šią statistinę informaciją galima daryti išvadą, kad praktiškai taikydami VAS, kiekvienos įmonės veiklos ataskaitų rengėjai, neperžengdami nustatytų ribų, pagal savo vaizduotės lygį maksimaliai teigiamai atvaizduoja įmonės veiklos rezultatus.

Kita vertus, TAS – standartinis ES apskaitos standartas, sudarantis galimybę tarptautiniam bendradarbiavimui vykti visoms šalims vienodai suprantamais terminais apskaitos, ataskaitų, įmonių būklės klausimais bei kitais su įmonių apskaita susijusiais klausimais.

Siekiant tinkamai bei objektyviai įvertinti VAS ir TAS poreikį Lietuvos apskaitos sistemai, jų naudingumą, o taip pat aktualią VAS ir TAS suderinamumo būklę (kuri per paskutinius 5 metus buvo intensyviai keičiama), būtina apžvelgti į VAS ir TAS atsiradimo priežastis bei ypatumus. Svarbu įvertinti šių standartų tarpusavio panašumus ir skirtumus, o taip pat pranašumus bei trūkumus,

žvelgiant per įmonių veiklos optimizavimo bei su optimizavimu susijusių galimų patirti papildomų sąnaudų prizmę.

1.1. TAS atsiradimas ir ypatumai

TAS sukūrimo poreikis atsirado 1972 metais 10 -io Tarptautinio buhalterių kongreso diskusijos apie tarptautinius buhalterinės apskaitos nesuderinamumus metu. Kiekvienoje pasaulio valstybėje veikianti verslo apskaitos sistema turėjo savo kultūrinį bei istorinį atspalvį. Kiekvienos valstybės verslo apskaitos sistemoje atsispindėjo ir valstybės finansinė būklė. Dėl verslo apskaitos įvairovės XX amžiuje tarptautinei prekybai darėsi vis sudėtingiau, buvo būtina imtis veiksmų. Jau 1973 metais buvo sukurtas Tarptautinių apskaitos standartų komitetas (TASK), kurį sudarė atstovai iš Australijos, Prancūzijos, Olandijos, Vakarų Vokietijos, Didžiosios Britanijos, Airijos, Japonijos, Meksikos, Kanados ir JAV. Svarbiausias TASK uždavinys buvo verslo apskaitos standartų suderinimas visame pasaulyje, t.y. įvairiose valstybėse praktikuojamų skirtingų verslo apskaitos interpretacijų skaičiaus sumažinimas.

Akivaizdu, kad viena iš svarbiausių užduočių ES valstybėms narėms, dalyvaujančioms TASK veikloje (Prancūzija, Didžioji Britanija, Airija, Olandija ir Vakarų Vokietija), inicijuoti ES teisinės bazės pakeitimus siekiant suvienodinti verslo apskaitą visoje ES erdvėje.

Nuo 1978 metų liepos 25 d., Europos Tarybai (ET) patvirtinus direktyvą 78/660/EEB dėl tam tikrų įmonių rūšių metinių ataskaitų, buvo dedamos pastangos sukurti standartizuotą visose ES valstybėse narėse įmonių buhalterinės apskaitos sistemą skirtingų ET direktyvų pagalba. Direktyvos – netiesioginio taikymo ES teisinę bazę reglamentuojantys teisės aktai, kuriuos kiekviena ES valstybė narė turi perkelti į savo teisinę bazę. ET direktyvos tarnavo daugiau kaip gairės ES valstybėms narėms tobulinant savas buhalterinės apskaitos sistemas, tačiau tuomet vykęs vieningos įmonių apskaitos sistemos kūrimas nebuvo labai efektyvus. Šiai ET nuomonei be abejonės galima pritarti dėl kelių priežasčių: 1) netiesioginio taikymo teisinė bazė kiekvienoje ES valstybės narės teisinės sistemos kūrėjų gali būti interpretuojama pagal savus poreikius bei supratimą; 2) ET direktyvose nurodytos nuostatos tarnavo daugiau kaip patariamąjį pobūdžio gairės arba nuorodos, reikalingos tarptautiniams siekiams įgyvendinti tik tuo atveju, jei tie tarptautiniai siekiai nesipina su vidiniais ES valstybės narės interesais. Be to, D. Burkšaitienė akcentuoja įmonių veiklos sudėtingėjimą užsienyje dėl nevienodo finansinės apskaitos vystymosi skirtingose valstybėse bei dėl skirtingų valstybės organų įtakos vietinei apskaitos sistemai. [12]

B. Basoglu ir A. Goma teigimu, tuo laikotarpiu, kai ES erdvėje buvo bandoma standartizuoti verslo apskaitą, įteisinant vienodus standartus direktyvose, pačios TASK narės labai nenoriai tvirtino naujuosius TAS savo apskaitos sistemose. Pagrindiniai TAS trūkumai buvo du: TASK parengti

pirmieji TAS dar nebuvo pakankamai aiškūs, o jų lankstumas sudarė galimybes buhalteriams taikyti įvairias interpretacijas vienai problemai spręsti. [13] Šiuos trūkumus TASK ištaisė tik 1993 metais po 6 metų trukusio „Suderinamumo projekto“ įgyvendinimo, kurio tikslas buvo peržiūrėti pirmaisiais TAS sukurtą apskaitos sistemą eliminuojant galimas interpretavimo alternatyvas. Tuo metu gimė pirmieji 10 TAS.

2000 m. kovo 23-24 dienomis Lisabonoje ET išreiškė nuomonę dėl poreikio spartinti finansinių paslaugų vidaus rinkos sukūrimo, o taip pat dėl būtinumo imtis veiksmų, kad būtų lengviau palyginamos viešai parduodamų įmonių finansinės ataskaitos.

Siekiant išspręsti efektyvių ir vieningų ES verslo apskaitos standartų sukūrimo klausimą, 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamentas ir Taryba patvirtino reglamentą Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (ET Reglamentas), kuris tapo TAS kūrimo ES pamatu. Tvirtinant ET Reglamentą akcentuoti investuotojų apsaugos, pasitikėjimo išlaikymo finansinėse rinkose, sustiprintos kapitalo judėjimo laisvės vidaus rinkoje aspektai. Be to, buvo akcentuojama Europoje naudojamų finansinių ataskaitų rengimo standartų susiliejimo su tarptautiniais apskaitos standartais svarba, kuriuos galima visuotinai naudoti sandoriams arba kotiravimui visame pasaulyje. [7]

ET Reglamento įsigaliojimas nepanaikino anksčiau sukurtos sistemos, įteisintos ET direktyvomis. Priešingai, ET Reglamentas susistemino visą, kas buvo anksčiau sukurta per nuorodas į atskirus direktyvų punktus.

EK, vadovaudamasi ET Reglamento 3 straipsnio nuostatomis, įpareigota priimti sprendimus dėl TAS priėmimo ir naudojimo ES. Atitinkamai, 2003 m. rugsėjo 29 d. buvo patvirtintas EK reglamentas (EK reglamento aktuali redakcija minėta ankstesniame skyriuje), kuriame patvirtintas 41 TAS bei 33 Standartų aiškinimo komiteto aiškinimai (SAK).

Tiesioginis reikalavimas Lietuvoje taikyti TAS atsirado su Reglamento 4 straipsnio įpareigojimu nuo 2005 metų sausio 1 d. įmonėms, kurių veiklą reglamentuoja valstybės narės įstatymai, rengti savo suvestines ataskaitas laikantis TAS, jei balanso pateikimo dieną jų vertybiniai popieriai yra priimti prekybai kurios nors valstybės narės reguliuojamoje rinkoje.

Kaip minėta ankstesniame skyriuje, Lietuva, prieš stodama į ES, siekdama suderinti savo teisinę bazę su ES teisine baze, užbėgo įvykiams už akių. Jau 2001 m. lapkričio 6 d. naujai priimto LR Buhalterinės apskaitos įstatymo redakcijoje 25 straipsnio 2 dalyje [14] bei tos pačios dienos LR įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymo redakcijos 13 straipsnyje [15] numatė šio Reglamento įpareigojimo įsigaliojimą Lietuvoje metais anksčiau, t.y. nuo 2004 m. sausio 1 d.

Šie LR institucijų stropumą liudijantys veiksmai, siekiant kuo skubiau įgyvendinti ES keliamus reikalavimus, ne tik susilaukė pasipiktinimų Lietuvoje, bet ir paminėta užsienio publikacijose.

E. Grižibauskienė 2003 metais publikuotame Apskaitos ir mokesčių apžvalgos straipsnyje

„Didysis Tarptautinių apskaitos standartų galvosūkis“ akcentavo šią įstatyminės bazės spragą bei apkaltino Lietuvos įstatymų leidėjus sąmoningu spąstų spendimu sąžiningam verslininkui. [16] Anot autorės, didžiausia problema, kad įstatymų leidėjai Europos Sąjungos paraginimus supranta pažodžiui – t.y. kaip įsakymus. Savaiame aišku, per skubėjimą padarytos klaidos dažniausiai neduoda teigiamų rezultatų, o tik apkrauna papildomu darbu. Situacija ypač komplikuojasi, kai išskyla į paviršių įvairūs įstatymuose neišaiškinti niuansai, kaip pvz. vadovaujantis tuo metu galiojusi LR Buhalterinės apskaitos įstatymu, visos įmonės, kurių vertybiniai popieriai tuo metu buvo vertybinių popierių biržos sąrašuose, turėjo keisti savo apskaitos standartus, pereinant prie TAS reglamentuojamos tvarkos. Anot E. Grižibauskienės, aistros kiek aprimo, kai vertybinių popierių komisijos pareigūnai informavo, kad pagal TAS apskaitą turės tvarkyti tik tos įmonės, kurios yra įtrauktos į Vertybinių popierių biržos prekybinius sąrašus, t.y. oficialųjį ir einamąjį. [16]

Bet kokių atveju, nagrinėjant tuometinę TAS kūrimo būklę, pažymėtina, kad tuo metu, kai Lietuvoje dalis įmonių turėjo (vykdant įstatymų įpareigojimus) ruošti perėjimui prie TAS, ES dar nebuvo pasirengusi taikyti šio TAS savo įmonėms ir intensyviai diskutavo dėl tam tikrų TAS taikymo galimybių. E. Grižibauskienė savo straipsnyje pateikė tuometinio Prancūzijos prezidento Žako Širako nuomonę, kad jis nematė galimybių taikyti 39-tojo TAS ES šalyse, kadangi TAS yra filosofinio pobūdžio ir su jais gali dirbti itin kvalifikuoti žmonės, nes jiems tokios filosofinės taisyklės turi tapti tiesiog mąstymo būdu. [16]

Buvusio Prancūzijos prezidento nuomonė gali būti vertinama dvejopai:

- *Eilinio žmogaus požiūris į teisinę sistemą iš esmės.* Išleista daugybė teisės aktų, formuojančių tam tikras politines ar strategines kryptis. Teisės aktų leidyboje dominuoja teisinė kalba, padedanti trumpiau, aiškiau, konkrečiau suformuluoti norimą poziciją, tačiau dažniausiai nesuprantama eiliniam žmogui. Juk vienu iš teisės mokslo tikslų yra teisinės kalbos vertimas į „žmonių kalbą“.
- *Strateginių sprendimų įgyvendinimas per naujai sukurtus TAS.* Kuriamas TAS, anot buvusio Prancūzijos prezidento, turi tarntauti kaip *De Facto* taisyklė – visų įsisažoninta vienodai. TAS sistema turi tarnauti savaiame, be papildomų galvos skausmų ir papildomo laiko gaišimo stengiantis adaptuoti kiekvienos ES valstybės narės teisinę bazę, susijusią su verslo apskaitos reglamentavimu.

Vėliau, siekiant ištaisyti susidariusią padėtį, 2003 m. gruodžio 18 d. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo pakeitimu 3 straipsnio 3 dalyje [9] bei tos pačios dienos LR įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymo pakeitimu 15 straipsnio 5 dalyje [10] patikslintas šio Reglamento įpareigojimo terminas, nustatant jį nuo 2005 m. sausio 1 d.

Nepaisant to, dalis Lietuvos įmonių, išvelgdamos galimą naudą skelbiant savo įmonių teigiamus rezultatus tarptautinėje erdvėje arba tiesiog bijodamos galimų nepaklusimo Lietuvos įstatymams

padarinių, pradėjo aktyviai domėtis TAS. Taigi, paraleliai su naujai kuriamais VAS, Lietuvoje buvo vystoma ir TAS idėja.

Iš viešoje erdvėje platinamų publikacijų nesunkiai paaiškėja labiausiai suinteresuotieji TAS plėtojimu Lietuvoje, t.y. didžiosios (tarptautinės) audito įmonės. Jos geriausiai susipažinusios su TAS tarptautinėje erdvėje, gal net prisidėjusios prie TAS kūrimo, o Lietuvoje tuo metu TAS buvo naujovė ir vietos verslininkams bei jų buhalteriams reikėjo kvalifikuotų patarimų, paaiškinimų ir kt.

Apie informacijos, žinių bei išaiškinimų stygių Lietuvoje liudija ir tarptautinėje erdvėje išplatinta 2004 metais R. K. Larson ir D. L. Street parengta ir Tarptautiniame apskaitos, audito ir mokesčių žurnale publikuota *Suvienodinimo su TFAS besiplečiančioje Europoje: progreso ir kliūčių nustatytų stambiose finansų apskaitos įmonėse apklausa* (Suvienodinimo su TFAS apklausa), parengta dalinai remiantis 2002 m. visuotinių buhalterinės apskaitos principų ataskaitos (GAAP Convergence 2002) duomenimis.

Suvienodinimo su TFAS apklausos skyriuje apie Lietuvos suvienodinimo su TFAS būklę pateikiama informacija, kad Lietuvoje nuo 2004 m. sausio 1 d. visos įmonės, įtrauktos į Nacionalinės vertybinių popierių biržos sąrašus, privalėjo taikyti TAS. [17] Taip pat pateikiama informacija, kad vadovaujantis Lietuvos įstatymais VAS privalo būti derinamas su TFAS. Įvardijamos šalies apskaitos sistemos suvienodinimo su TFAS kliūtys apima Lietuvos teisinės bazės neparengtumą pirmą kartą taikyti TFAS, mokesčiais paremtą šalies apskaitos režimą bei palyginti neišsivysčiusią kapitalo rinką. Kaip apskaitos sistemos suvienodinimo su TFAS kliūtys įvardijami ir sudėtingi TAS-ai, ypač 12 TAS (Pajamų mokesčiai), 36 TAS (Aktyvų mažinimas) ir 39 (Finansiniai instrumentai). Pastebėta Pasaulio banko informacija, kad Lietuvos bankas draudžia privatiems šalies bankams naudoti 39 TAS ir yra patvirtinęs taisykles, kurios yra nesuderinamos su TFAS.

Suvienodinimo su TFAS apklausoje akcentuota tai, kad Lietuvos įmonių vadovai bei buhalteriai turi labai ribotas žinias apie TFAS, o taip pat TFAS vertimas į Lietuvius kalbą nėra lengvai gaunamas (brangiai kainuojantis ir parduodamas tik tam tikrose vietose), o vertimo kokybė yra prasta.

Apibendrinant Suvienodinimo su TFAS apklausoje aprašytą Lietuvos verslo apskaitos sistemos teisinės bazės būklę bei suderinamumą su TFAS, galima daryti išvadą, kad TFAS įsigaliojimo Lietuvoje metu TFAS taikymas daliai Lietuvos įmonių buvo privalomas, tačiau itin komplikotas dėl:

1. paskubomis parengtos ir dėl to klaidinančios LR įstatyminės bazės,
2. nekokybiškų susijusių ES teisinės bazės vertimų į lietuvių kalbą,
3. įmonių vadovų ir buhalterių žinių apie TFAS veikimą trūkumo,
4. sudėtingų pačių TFAS.

Nuo TAS atsiradimo Lietuvoje situacija iki šių dienų praėjo daugiau nei 7 metai. Atitinkamai pasikeitė tiek ES, tiek LR teisinė bazė, susijusi su verslo apskaita, tiek TAS taikymo Lietuvos įmonių apskaitoje situacija.

Pagrindinių TAS taikymą apibrėžiančių pagrindinių teisės aktų raida buvo tokia: nuo 2008 m. lapkričio 3d. EK Reglamentas yra nuolat keičiamas. Intensyviai tikslinami tiek TFAS, tiek jų aiškinimai. Jų skaičius vienu sumažėjo: 1-41 TAS (išskyrus panaikintą 40 TAS) ir 33 SAK. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, LR įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas bei kiti verslo apskaitą reglamentuojantys teisės aktai yra bent keletą kartų per metus peržiūrimi.

Apibendrinant svarbu pažymėti, kad į Lietuvą TAS atėjo Lietuvai dar nesant pasiruošus įsisavinti šios sistemos. Nekvalifikuotas ES teisės aktų vertimas į Lietuvos kalbą, ekspertų, suprantančių TAS sistemos ypatumus trūkumas ir Lietuvos įstatymų leidėjų stropumas kuo skubiau įgyvendinti atskirus ES reikalavimus, prieš tai neįsigilinus į keičiamos sistemos esmę sąlygojo LR teisinės bazės stabilumo ir aiškumo trūkumą.

Galima daryti išvadą, kad dėl šių priežasčių kilo Lietuvos visuomenės nepasitenkinimas dėl įpareigojimo pradėti taikyti TAS Lietuvos įmonių verslo apskaitoje. Tačiau svarbu pažymėti tai, kad ES, siekdama padaryti TAS kuo paprastesnius ir aiškesnius, nuolat peržiūri, ir prireikus, tikslina TAS reglamentuojančią teisinę bazę, o Lietuvos institucijos tai atitinkamai pritaiko TAS taikymo reglamentavimą LR teisinėje bazėje.

1.2. VAS atsiradimas ir ypatumai

Atkūrus nepriklausomybę Lietuvos įmonės, tvarkydamos apskaitą vadovavosi LR Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymu (įsigaliojo nuo 1992-06-18), LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymu (įsigaliojo nuo 1990-08-31), LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu (įsigaliojo nuo 1994-03-01) ir kitais įstatymais bei norminiais aktais. Minėti įstatymai reglamentavo kada ir kokius mokesčius įmonės yra įpareigos mokėti, kaip registruoti ūkines operacijas, kokius dokumentus naudoti bei kokias sąnaudas galima pripažinti ir kokias sąnaudas galima apskaityti kaip patiriamas tik iš įmonės pelno.

D. Beiga, analizuodamas VAS atsiradimo aplinkybes, pažymi, kad įstatymai gana tiksliai apibūdino ir nurodė pagrindines gaires, principus, kuriais vadovaujantis turėjo būti tvarkoma įmonės apskaita. Kai kurie apskaitos aspektai įstatymuose smulkiau aptarti, pavyzdžiui, ilgalaikio turto apskaita, sąnaudų pripažinimas, inventorizacijos klausimai.[2] Visgi, įvertinant tuometinę įstatymine bazę, reglamentuojančią apskaitos tvarkymą, bei tai, kad didžioji dalis įmonių rėmėsi įstatymų nuostatomis, visiškai neatsižvelgiant į tai ar taikant šias nuostatas yra tiksliai nurodoma įmonės finansinė būklė, galima būtų pripažinti, kad įmonių finansinės būklės apskaita nebuvo akcentuojama.

Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (priimtas 2011-11-06), pakeitęs LR Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, kurio 3 str. 4 d. teigia: „*Ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkdami apskaitą vadovaujasi Verslo apskaitos standartais. Šiuos standartus parengia ir „Valstybės žinių“ priede „Informaciniai pranešimai“ paskelbia Lietuvos Respublikos apskaitos institutas*“. D. Beiga savo analitiniame tyrime šią įstatymo dalį pavadino kertiniu akmeniu, padėjusiu pagrindą Lietuvoje sukurti ir įgyvendinti VAS [2]. Su šiuo teiginiu galima būtų sutikti iš dalies dėl šių priežasčių: 1) kartu su šiuo įstatymu tą pačią dieną (2001-11-06) buvo priimtas ir LR įmonių konsoliduotos atskaitomybės įstatymas; 2) kaip apžvelgiama sekančiame skyriuje, abu įstatymai priimti siekiant suderinti LR verslo apskaitos teisinę bazę su ES teisine baze siekiant atitikti keliamus reikalavimus stojant į ES.

Vadovaujantis LR Buhalterinės apskaitos įstatymu, 2002 m. vasario 28 d. įsteigta viešoji įstaiga Lietuvos Respublikos apskaitos institutas. Ši įstaiga, 2008 m. rugpjūčio 28 d. pervadinta į viešąją įstaigą Audito ir apskaitos tarnybą (AAT), o savininko teises ir pareigas įgaliota įgyvendinti LR finansų ministerija [3]. Viešojoje erdvėje AAT nurodo savo veiklos tikslą *tenkinti viešuosius interesus užtikrinant finansinių ataskaitų informacijos vartotojų pasitikėjimą audituotomis finansinėmis ataskaitomis ir ūkio subjektams sudarant galimybę parengti finansines ataskaitas, kuriose parodoma tikra ir teisinga jų finansinė būklė, o finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti teisingus*

sprendimus. Taigi, viena iš AAT veiklų yra rengti VAS ir juos paskelbti.

Kaip vieną iš esminių VAS atsiradimo Lietuvoje priežasčių galima paminėti tuometinę Lietuvos politinę aplinką bei tikslus įstoti į Europos Sąjungą bei dalyvauti įvairių pasaulinių organizacijų veiklose siekiant integruoti Lietuvos verslą į pasaulinę rinką.

Vadovaujantis EK publikuojama informacija, valstybė gali tapti ES nare tik įvykdžiusi visus narystės kriterijus, pirmą kartą nustatytus 1993 m. Kopenhagoje Europos Vadovų Tarybos ir papildytus 1995 m.:

1. *Politiniai*: stabilios institucijos, užtikrinančios demokratiją, teisinės valstybės, pagarbos žmogaus teisėms ir pagarbos mažumoms principus.
2. *Ekonominiai*: veikianti rinkos ekonomika ir gebėjimas atspirti rinkos jėgoms ir konkuruoti ES.
3. *Gebėjimas prisiimti išipareigojimus* dėl narystės, įskaitant griežtą politinės, ekonominės ir pinigų sąjungos tikslų laikymąsi.
4. *Perimti visą Europos teisiną* ir veiksmingai jį įgyvendinti per administravimo ir teismų struktūras.[4]

Praktiškai visi aukščiau išvardinti kriterijai yra susiję su tinkamu, aiškiu ir tarptautiniame lygyje suprantamu įmonių veiklos finansinės būklės atspindėjimu, kadangi kiekvienas iš jų yra susijęs su buhalterinės apskaitos tvarkymo principų priartinimu prie ES naudojamo TAS. 2009 m. gegužės 5 d. AAT pavišinti *Verslo apskaitos standartų rengimo principai* [5] akivaizdžiai atspindi šią tendenciją.

Prieš nagrinėjant minėtus principus, būtina atsižvelgti į TAS ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS) tarpusavio priklausomybę. 2008 m. lapkričio 3 d. patvirtinto EK reglamento Nr. 1126/2008, priimančio tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (EK reglamentas), 1-ojo TAS 7 d.: „*Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) yra Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir jų aiškinimai. Jie apima:*

- a. *Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;*
- b. *Tarptautinius apskaitos standartus; ir*
- c. *Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) ar buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.*“[6]

Taigi, TFAS yra platesnė ir daugiau apimanti TAS sąvoka, apimanti ne tik pačius standartus, bet ir EK institucijų parengtą metodinę/aiškinamąją medžiagą.

Grįžtant prie AAT patvirtintų *Verslo apskaitos standartų rengimo principų*, pažymėtina, kad nuo 1992-07-20, kai įsigaliojo LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas [18] pagrindai VAS sistemai buvo rengiami vadovaujantis ES patvirtintais apskaitą reglamentuojančiais netiesioginio taikymo teisės aktais, t.y. ES direktyvomis, t.y. 1978-07-27 Tarybos direktyva Nr. 78/660/EEB [19] ir jos

pakeitimai). Kitaip tariant, ES direktyvų nuostatos bei įgyvendinimo terminai buvo nustatomi LR teisinėje, sukūrusioje pagrindą VAS. Tuo tarpu tiesioginio taikymo ES teisės aktų (ES reglamentų ir kt.) nuostatų perkelti į VAS nėra būtinybės, tačiau pagal juos reikia adaptuoti nacionalinę teisinę bazę. Todėl, atskirų ES tiesioginio taikymo teisės aktų nuostatos gali būti perkeliamos į VAS, jeigu jos yra aktualios finansinių ataskaitų vartotojams. Taip pat, VAS yra rengiami vadovaujantis TFAS nuostatomis tik jei jų taikymas leidžia finansinėse ataskaitose tikrai ir teisingai parodyti įmonės turtą, nuosavą kapitalą, išsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, pinigų srautus, o taip pat atsižvelgiant į proporcingumą, praktiškumą, tikslingumą, perspektyvumą bei universalumą.

Svarbu pažymėti, kad aukščiau minėtus proporcingumo, praktiškumo, tikslingumo, perspektyvumo ir kitus principus ES institucijos naudoja kaip pagrindą rengiant bendrąsias ES teisinės bazės, susijusias su ES apskaitos politika, nuostatas. Dėl šios priežasties aukščiau minėti VAS rengimo principai bendrame kontekste apibrėžia AAT pastaruoju metu vykdomos VAS priderinimo prie TFAS politikos kryptį. Įvertinus tai, kad ne tik Lietuvos teisinė bazė yra vis labiau integruojama į ES, bet ir Lietuvos verslas, kuo toliau, tuo intensyviau plėtoja tarptautinius ryšius, labai tikėtina, kad artimiausioje ateityje VAS taikymo poreikis Lietuvoje gali sumažėti iki minimumo bei VAS, kaip atskirai Lietuvoje veikiančios apskaitos standartai, apskritai gali būti panaikinti.

Šiuo metu yra išleisti ir AAT publikuojami 39 standartai (Pagal numeraciją: 1-31; 33-37;39;41 ir 43). Paskutinis jų (43-asis „Kredito unijų apskaita ir finansinės ataskaitos“) patvirtintas 2011 m. gruodžio 23 d. [5]

Apibendrinant VAS reglamentuojančios teisinės bazės raidą Lietuvoje svarbu paminėti tai, kad nuo pat VAS pagrindų atsiradimo Lietuvoje, ši sistema kurta interpretuojant ES direktyvų nuostatas. Auditorių nuomone, LR teisinė bazė, reglamentuojanti VAS taikymą (t.y. veiklos ataskaitų pateikimas VĮ Registrų centrui iki 2007 m. birželio mėn. buvo privalomas pagal VAS) yra gana griežta, tačiau pačios VAS sistemos mechanizmo kūrimui padėti pagrindai nuo pat pradžių suteikė galimybę įmonėms savo veiklos ataskaitose turėti daug erdvės interpretacijoms. Tuo tarpu žiūrint iš įmonių pusės, tokia teisinė bazė sudarė puikias sąlygas panaudoti įmonės finansinę atskaitomybę kaip įrankį privilioti išorės investicijoms (tai paliudija 2007 metų Lietuvos stambiųjų įmonių ataskaitų apimčių suvestinės duomenys, pagal kuriuos įmonių metinėse ataskaitose įvairaus pobūdžio paaiškinimai apie pasiektus veiklos rezultatus sudarė nuo 25% iki 64% viso ataskaitų turinio [11]). Tai paaiškina 2006 metais viešojoje erdvėje pasirodžiusią informaciją, kad per 2005 metų ataskaitinį laikotarpį pagal VAS įmonės uždirbo, o pagal TAS tos pačios įmonės patyrė nuostolių.

Dėl šios priežasties, pastaruoju metu vis labiau priartinant tiek VAS, tiek visą Lietuvos teisinę bazę prie ES teisinės bazės, įmonių veiklos ataskaitos kuo toliau, tuo labiau standartizuojamos, o atitinkamai mažėja ir veiklos ataskaitų interpretacijų galimybės, kadangi veiklos ataskaitų rengimas

vis labiau priartinamas prie konkretesnės TAS sistemos. Ši tendencija teikia vilties, kad perėjimas prie TAS įmonėms tampa kuo toliau, tuo mažiau skausmingas, o ateityje, visiškai suvienodinus VAS ir TAS, perėjimas prie TAS turėtų tapti tik formalumu.

1.3. Šiandieninių Lietuvos teisės aktų ir VAS atitikimas TAS

VAS ir finansinę apskaitą Lietuvoje reglamentuojančių teisės aktų įvertintas atitikimas TAS analizuotas per VAS ir žemiau išvardintų LR teisės aktų prizmę:

1. LR buhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. įstatymas Nr. IX-574, aktuali redakcija);
2. LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. įstatymas Nr. IX-575, aktuali redakcija);
3. Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. įstatymas Nr. IX-576, aktuali redakcija);
4. 1999-06-03 LRV nutarimas Nr. 719 „Dėl Inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ (aktuali redakcija);
5. 2000-02-17 LRV nutarimas Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ (aktuali redakcija).

Išnagrinėjus minėtų teisės aktų atitikimą TAS, pastebimi TAS nesutapimai su LR Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymu.

Jis numato, kad dukterinės įmonės finansinės ataskaitos gali būti nekonsoliduojamos, jeigu dukterinės įmonės akcijos įsigytos numatant jas parduoti per vienus metus nuo įsigijimo dienos.

Pagal TFAS reikalavimus, jeigu Įmonė įgyja kitos įmonės kontrolę, tai ketinimas pastarąją perparduoti neatleidžia nuo reikalavimo konsoliduoti.

Minėtame įstatyme taip pat numatyta, kad dukterinės įmonės finansinės ataskaitos gali būti nekonsoliduojamos, jeigu ta įmonė yra nereikšminga grupės požiūriu. Taip pat įstatymas apibrėžia, kada dukterinė įmonė gali būti laikoma nereikšminga grupei.

TAS, reglamentuojantys verslo jungimus bei konsolidavimą nenumato galimybes, jog dukterinė įmonė gali būti nekonsoliduojama dėl to, kad pastaroji yra nereikšminga grupės požiūriu. Tačiau, TAS pagrindinis tikslas yra užtikrinti, kad patiriant optimalius kaštus būtų gaunama tinkama bei visais reikšmingais atžvilgiais pilna (8.10 TAS) finansinė informacija, reikalinga ekonominiam sprendimui priimti. Taigi, jeigu konsoliduotos finansinės ataskaitos būtų nepilnos nekonsoliduojant nereikšmingų dukterinių įmonių, tai iš esmės nebūtų nusižengta TFAS reikalavimams.

Kituose minėtuose LR teisės aktuose nesutapimų su TAS nenustatyta.

Detaliau analizuojant TAS atitikimą Lietuvos teisei bazei, susijusiai su finansine apskaita, būtina atkreipti dėmesį į 2010 m. liepos 14 d. LRV nutarimą Nr. 1052 „Dėl valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo gairių aprašo patvirtinimo ir koordinuojančios institucijos paskyrimo“. Šiuo nutarimu LRV nustatė, kad valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo gairėmis bus privaloma vadovautis rengiant 2010 m. ir vėlesnių metų finansines ataskaitas, taip pat 2011 m. ir vėlesnių metų tarpines ataskaitas. Valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo užtikrinimo gairių aprašo 23 p. nustatyta, kad valstybės valdomos įmonės (ūkinę komercinę veiklą vykdanči valstybės įmonė, akcinė bendrovė ir uždaroji akcinė bendrovė, kurioje valstybei nuosavybės teise priklauso akcijų, suteikiančių daugiau kaip ½ visų balsų šios bendrovės visuotiniame akcininkų susirinkime) apskaitą tvarko pagal TAS.

Dėl šios priežasties yra tikslinga įvertinti šiuos valstybės turto valdymą bei valstybės valdomų įmonių veiklą reglamentuojančius teisės aktus, susijusius su šių įmonių finansine apskaita:

1. 2001 m. sausio 5 d. LRV nutarimas Nr.15 „Dėl valstybės turto perdavimo valdyti, naudoti ir disponuoti juo patikėjimo teise tvarkos aprašo patvirtinimo“ (aktuali redakcija);
2. 2010 m. liepos 14 d. LRV nutarimas Nr.1052 „Dėl valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo užtikrinimo gairių aprašo patvirtinimo ir koordinuojančios institucijos paskyrimo“;
3. 1998 m. gegužės 12 d. įstatymas Nr. VIII-729 „Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymas“ (aktuali redakcija).

Nesutapimas pastebimas lyginant TAS nuostatas su Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo nuostatomis. Šio įstatymo nuostata, kad valstybei ar savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto kaip įnašo, perdavimas akcinei bendrovei ar uždarojai akcinei bendrovei nustatant (formuojant) įstatinį kapitalą, yra nesuderinama su TFAS ir TAS.

Tačiau, klausimas kyla, ar juridinė nuosavybė turi įtakos turto pripažinimui. T.y. ar turtas turėtų būti pripažįstamas, kai įmonė (1) gali patikimai įvertinti jo vertę, (2) gali jį kontroliuoti ir (3) gauna ekonominę naudą iš jo naudojimo? Kadangi valstybė perduoda valdyti aiškios apimties turtą valstybės įmonei bei šis turtas yra perduotas valstybės įmonei tam, kad ji iš turto naudojimo uždirbtų, nekyla abejonių, kad yra laikomasi (1) ir (3) kriterijų. Tačiau kyla pagrįstos abejonės dėl (2) kriterijaus, nes valstybė gali pareikalauti grąžinti turtą iš valstybės įmonės bet kuriuo metu be jokių kompensacijų.

Kadangi šiuo atveju yra aptariama, kokia informacija turi būti atspindėta valstybės įmonių finansinės būklės ataskaitose, o valstybės įmonė gali naudoti turtą, kaip ji nori, ir iki tol, kol valstybė nusprendžia jį susigrąžinti, ir valstybės įmonė turi išimtinę teisę juo naudotis sutartinių pagrindų, galima daryti prielaidą, kad šiuo atveju tokį turtą įmanoma pripažinti turtu valstybės įmonės finansinės būklės ataskaitoje. Taigi, turto apskaitos nuostatos pagal TAS yra suderinamos su šio įstatymo reikalavimais.

Nepaisant to, patikėjimo teise valdomas turtas neturėtų būti kapitalo dalimi, dėl to, kad valstybė turi teisę susigrąžinti turtą, neatsiimdama nuosavo kapitalo įnašų. Todėl atitinkamas apskaitinis įrašas būtų įsipareigojimuose, būsimųjų laikotarpių pajamų straipsnyje (pagal turinį toks turto perdavimas prilyginamas gautai dotacijai, o ne turtiniam įnašui didinant įstatinį kapitalą). Tiek toks turtas, tiek būsimųjų laikotarpių pajamos (dotacijos) turėtų būti iš pradžių pripažįstami tikrąja verte (vienodas abiemis) ir tada nudėvimas (amortizuojamas) per tą patį laikotarpį.

Valstybės įmonė gali pasirinkti ir antrąjį 20-ojo TAS 24 p. aprašytą variantą ir tokį turtą finansinėse ataskaitose pateikti dotacijos suma sumažindama gauto turto balansinę vertę. Tai reikštų, kad turto apskaitinė vertė lygi nuliui ir tuomet tai taip pat neturėtų jokio poveikio pelnui ar nuostoliams.

Kiti minėti valstybės turto valdymą arba valstybės įmonių veiklą reglamentuojantys teisės aktai nesudaro kliūčių taikyti TAS tvarkant valstybės įmonių finansinę apskaitą.

LR teisės aktų atitikimas TAS yra svarbus aspektas iškeltai šio tyrimo hipotezei, kadangi LR teisės aktai reglamentuoja VAS. Tačiau, siekiant atsakyti į šio tyrimo esminį klausimą kiek įmonių perėjimas nuo VAS prie TAS įtakoja veiklos rezultatus, būtina išanalizuoti kaip skiriasi patys TAS nuo LR teisės aktais reglamentuojamų VAS per įmonės veiklos rezultatų pokyčio prizmę, o tiksliau – kokie yra esminiai TAS skirtumai nuo VAS, įtakojančios veiklos ataskaitose deklaruojamus veiklos rezultatus?

Šiam klausimui atsakyti, pirmiausia pastebimas TAS skirtumas nuo VAS ataskaitų rinkinio sudėtyje.

1 lentelė. Ataskaitų rinkinio sudėties palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Finansinės būklės ataskaita; Bendrųjų pajamų ataskaita; Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita; Pinigų srautų ataskaita; Aiškinamasis raštas.	Balansas Pelno (nuostolių) ataskaita; Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita; Pinigų srautų ataskaita; Aiškinamasis raštas. Galimas sutrumpintas ataskaitų rinkinys

1 lentelėje pateiktame TAS ir VAS ataskaitų rinkinio sudėties palyginime atkreiptinas dėmesys į

tai, kad TAS naudojamas terminas „finansinės būklės ataskaita“ vietoje termino „balansas“, naudojamo VAS, nors jie turi tą pačią reikšmę. Pereinant prie TAS, naujos terminologijos naudojimas nėra privalomas, todėl taip pat yra tinkama naudoti terminą „balansas“. Šioje ataskaitoje yra naudojama nauja terminologija, išskyrus tuos atvejus, kai kontekstas reikalauja kitaip.

1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ reikalauja, kad finansinių ataskaitų rinkinys apimtų ir bendrųjų pajamų ataskaitą. Bendrąsias pajamas Tarptautinė apskaitos standartų valdyba apibrėžia kaip nuosavybės pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį, įvykusį dėl sandorių ir kitų įvykių, išskyrus nuosavybės pasikeitimus, atsiradusius dėl sandorių su savininkais kaip nuosavybės valdytojais.

Ši ataskaita gali būti pateikta kaip viena ataskaita apimanti visus per laikotarpį pripažintus pajamų ir sąnaudų straipsnius arba pajamų ir sąnaudų straipsniai gali būti pateikiami dviejose atskirose ataskaitose:

- a) ataskaita apimanti pelno ir nuostolių komponentus (t.y. atskira pelno (nuostolių) ataskaita); ir
- b) antroji ataskaita prasidedanti pelnu ar nuostoliais ir apimanti kitus bendrųjų pajamų komponentus (t.y. bendrųjų pajamų ataskaita).

Bendrosios pajamos yra einamųjų metų grynojo pelno ir kitų komponentų, kurie nėra pateikiami pelno (nuostolių) ataskaitoje, nes nėra realizuoti ir nėra pripažįstami pelnu ar nuostoliais kaip to reikalauja TFAS, suma. Kitų bendrųjų pajamų komponentai apima:

- a) pelną dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų ir nematerialaus turto perkainojimo (16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ ir 38-ąjį TAS „Nematerialusis turtas“);
- b) aktuarinį pelną ir nuostolius pagal nustatytą išmokų planus, pripažįstamus pagal 19-ojo TAS „Išmokos darbuotojams“ 93A straipsnio nuostatas;
- c) pelnas ir nuostoliai, atsirandantys dėl užsienyje veikiančio ūkio subjekto veiklos ataskaitų perskaičiavimo kita valiuta (21-asis TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“);
- d) pelnas ir nuostoliai, atsiradę iš naujo įvertinus finansinį turtą „laikomą galimam pardavimui“ (žr. 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“);
- e) apsidraudimo priemonių efektyvi pelno ir nuostolių dalis pinigų srautų apsidraudimo sandoryje (žr. 39-asis TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“).

Kitų bendrųjų pajamų komponentai nėra grynojo pelno dalis, tačiau yra labai svarbūs finansinių ataskaitų vartotojams, įgalinantys geriau suprasti visos įmonės bendrąją finansinę situaciją. Šie komponentai yra pateikiami nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje kitų bendrųjų pajamų straipsnyje.

Kaip minėta anksčiau šiame skyriuje, TAS nesutapimas su LR Įmonių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymu atsispindi ir TAS palyginime su VAS, kadangi VAS yra rengiami ir

tikslinami pagal LR įstatyminėje bazėje nustatomus reikalavimus. Detalus šio nesutapimo tarp TAS ir VAS palyginimas pateikiamas 2 lentelėje.

2 lentelė. Konsoliduotų finansinių atskaitų rengimo palyginimas

TAS/TFAS	VAS
<p>Patronuojanti įmonė neprivalo teikti konsoliduotų finansinių atskaitų tada ir tik tada, jeigu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • patronuojanti įmonė yra visiškai ar iš dalies kito ūkio subjekto kontroliuojama dukterinė įmonė, o jos kiti savininkai (įskaitant tuos, kurie kitu atveju neturėtų balsavimo teisių) yra informuoti ir neprieštarauja, kad patronuojanti įmonė nepateiktų konsoliduotų finansinių atskaitų; • patronuojančios įmonės skolos arba nuosavybės priemonėmis neprekiaujama atviroje rinkoje (šalies, užsienio vertybinių popierių biržose ar užbiržinės prekybos rinkoje, įskaitant vietinę ir regioninę rinkas); • patronuojanti įmonė neteikia vertybinių popierių komisijai ar kitai priežiūros institucijai savo finansinių atskaitų dėl bet kokios klasės finansinių priemonių išplatavimo atviroje rinkoje; ir • pagrindinė arba bet kuri tarpinė patronuojančios įmonės patronuojanti įmonė pateikia viešai skelbiamas konsoliduotas finansines atskaitas, atitinkančias tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. 	<p>Išimtiniais atvejais, nurodytais Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme, dukterinių įmonių finansinės atskaitos gali būti nekonsoliduojamos.</p> <p>1. Patronuojanti įmonė gali nesudaryti konsoliduotųjų finansinių atskaitų, jeigu patronuojančios įmonės paskutinę finansinių metų dieną bendri įmonių grupės dvejų iš eilės finansinių metų, įskaitant atskaitinius finansinius metus, metinių finansinių atskaitų rodikliai neviršija dviejų iš šių dydžių:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pardavimo grynosios pajamos per atskaitinius finansinius metus (neatskaitant tarpusavio pardavimo pajamų) – 30 mln. litų; • bendra balanse nurodyto turto vertė (neatskaitant tarpusavio sandorių) – 18 mln. litų; • vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per atskaitinius finansinius metus – 75. <p>2. Patronuojanti įmonė gali nesudaryti konsoliduotos finansinės atskaitomybės, jeigu ji yra kitos įmonių grupės, kurios patronuojanti įmonė įregistruota Lietuvos Respublikoje, dukterinė įmonė ir atitinka vieną iš šių sąlygų:</p> <ul style="list-style-type: none"> • visas jos akcijas valdo jos patronuojanti įmonė; • ne mažiau kaip 90 procentų jos akcijų valdo jos patronuojanti įmonė ir likusieji jos akcininkai neprieštarauja, kad nebūtų sudaroma konsoliduota finansinė atskaitomybė. <p>Įmonė, kuri atitinka vieną iš aukščiau paminėto straipsnio nustatytų sąlygų, gali nesudaryti konsoliduotosios finansinės atskaitomybės tik tuo atveju, kai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jos ir jos dukterinių įmonių finansinės atskaitomybės įtrauktos į kitos įmonių grupės, kurios patronuojanti įmonė vadovaujasi šiuo Įstatymu, konsoliduotąją finansinę atskaitomybę; • jos finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte nurodoma patronuojančios įmonės, kuri rengia šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytą konsoliduotą finansinę atskaitomybę, pavadinimas, kodas, buveinė, informacija apie sprendimą atleisti nuo konsoliduotosios finansinės atskaitomybės sudarymo ir atleidimo priežastys. <p>Šių straipsnių nuostatos netaikomos, jei bent vienos iš grupės įmonių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose.</p> <p>Dukterinės įmonės finansinė atskaitomybė gali būti nekonsoliduojama, jeigu yra bent viena iš šių sąlygų:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dukterinės įmonės akcijos įsigytos numatant jas perparduoti ir įtraukiamos į patronuojančios įmonės trumpalaikio finansinio turto sąskaitą; • dukterinės įmonės veiklai taikomi reikšmingi ilgalaikiai apribojimai, kurie suvaržo jos galimybę perleisti patronuojančiai įmonei turtą ir lėšas bei įgyvendinti valdymą; • informacija, reikalinga konsoliduotai finansinei atskaitomybei parengti, negali būti pateikta be ypač didelių išlaidų ir gaišaties. <p>Dukterinės įmonės finansinė atskaitomybė gali būti nekonsoliduojama, jeigu ta įmonė nereikšminga įmonių grupės požiūriu. Įmonių grupės požiūriu dukterinė įmonė laikoma nereikšminga, jei jos turtas finansinių metų pabaigoje neviršija 5 procentų patronuojančios įmonės turto, o pardavimo grynosios pajamos per atskaitinius metus neviršija 5 procentų patronuojančios įmonės pardavimo grynųjų pajamų per tą patį laikotarpį. Ši nuostata netaikoma, jeigu toje pačioje įmonių grupėje yra keletas tokių dukterinių įmonių ir jų finansinių atskaitomybių nekonsolidavus būtų pažeistas reikšmingumo principas bei reikalavimas teisingai parodyti įmonių grupės finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus.</p>

Įmonė, kuri privalo paruošti konsoliduotąsias finansines ataskaitas pagal TFAS, gali publikuoti atskiras finansines ataskaitas prieš konsoliduotąsias finansines ataskaitas tik tada, kai yra tikimasi, kad konsoliduotosios finansinės ataskaitos bus išleistos praėjus nereikšmingam laiko tarpui nuo atskirų finansinių ataskaitų išleidimo.	Nėra reikalavimo, kad atskiros ir konsoliduotosios finansinės ataskaitos būtų išleistos kartu.
---	--

Vertinant 3 lentelėje pateiktą palyginimą, pažymėtina, kad TAS reikalavimai konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimui yra lankstesni, todėl, įmonėms pereinant nuo VAS prie TAS, konsoliduotų finansinių ataskaitų rengimas supaprastėja, tačiau tai įmonės veiklos rezultatų pokyčiams ženklios įtakos nedaro.

Įmonėms pereinant nuo VAS prie TAS ataskaitų rengimo apimtis padidėja kitoje srityje - atsiranda papildomas reikalavimas ataskaitose pateikti informaciją apie kapitalo valdymo politiką.

3 lentelė. Kapitalo valdymo politikos palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri leistų finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti jo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesą.	Nėra reikalavimo atskleisti kapitalo valdymo politikos.

Rengiant ataskaitas pagal TAS, informacija, atskleidžianti bei leidžianti finansinių ataskaitų vartotojams įvertinti ūkio subjekto kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesus turi apimti:

- a) kokybinę informaciją apie savo kapitalo valdymo tikslus, strategiją ir procesus, įskaitant:
 - aprašymą, ką jis valdo kaip kapitalą;
 - kai ūkio subjektui taikomi išorėje nustatyti kapitalo reikalavimai, tų reikalavimų pobūdį ir kaip jais naudojasi valdydamas kapitalą; ir
 - kaip, valdant savo kapitalą, siekiama tikslų;
- b) kiekybinius duomenis apie tai, ką jis valdo kaip kapitalą, santrauką. Kai kurie ūkio subjektai kai kuriuos finansinius įsipareigojimus (pvz., kai kurias subordinuotas skolas) laiko kapitalo dalimi. Kiti ūkio subjektai iš kapitalo išskiria kai kuriuos nuosavybės komponentus (pvz., komponentai, susiję su pinigų srautų apsidraudimo sandoriais);
- c) bet kokius ateities pokyčius, palyginus su praėjusiu laikotarpiu;
- d) ar per ataskaitinį laikotarpį įmonė įvykdė visus nustatytus išorinius kapitalo reikalavimus, kurie jam yra taikomi; ir
- e) jei įmonė neįvykdė tokių išorinių nustatytų kapitalo reikalavimų, nurodomos tokio neįvykdymo pasekmės.

TAS reikalauja, kad šie atskleidimai būtų pagrįsti vidine įmonės informacija, pateikiama pagrindiniams vadovaujantiems asmenims.

Šis įmonės kapitalo valdymo politikos pagrindimo reikalavimas pagal TAS yra svarbus kriterijus toms įmonėms, kurios siekia pritraukti išorės investuotojų susidomėjimą, kadangi pagal TAS reikalavimus standartinė informacija apie įmonių vykdomą politiką, tikslus ir jų pokyčius suteikia galimybę išorės investuotojams labiau pasitikėti įmonių vykdoma veikla ir jos perspektyvomis, o taip pat sumažinama galima rizika dėl neskaidrios veikos.

4 lentelė. Ataskaitų straipsnių apskaita ir pateikimas

TAS/TFAS	VAS
Leidžiamas finansinės būklės ataskaitos pateikimas pagal likvidumą, kai pateikiant tokiu metodu informacija yra patikimesnė ir svarbesnė.	Balansas pateikiamas pagal nurodytus straipsnius, turtą ir įsipareigojimus skirstant į ilgalaikius ir trumpalaikius.
Leidžiamas bendrųjų pajamų ataskaitos formato pakeitimas, atsižvelgiant į reikšmingumą, pajamų ir sąnaudų straipsnių pobūdį ir paskirtį. Leidžiamas bendrųjų pajamų ataskaitos pateikimas pagal sąnaudų paskirties metodą.	Privalomų pelno nuostolių ataskaitos straipsnių keisti neleidžiama. Ataskaitą galima papildyti straipsniais, jeigu to reikia siekiant teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus.
Retrospektyviai koreguojant ar pergrupuojant finansinių ataskaitų straipsnius, įmonė turi pateikti mažiausiai trijų laikotarpių finansinės būklės ataskaitas, dviejų laikotarpių duomenis kitose ataskaitose ir susijusią informaciją aiškinamajame rašte.	

4 lentelėje pateiktame ataskaitų straipsnių apskaitos ir pateikimo palyginime pažymėtinas skirtumas tarp TAS ir VAS ataskaitų metodų reikalavimų. Ataskaitų pagal VAS pateikimo formatas yra griežtesnis ir aiškesnis. Todėl ataskaitos, parengtos pagal VAS yra orientuotos daugiau į ataskaitų naudotojų poreikius (t.y. įvairių įmonių ataskaitos parengtos vienodais pjūviais, todėl iškart aišku kur reikia žiūrėti, kad rastų reikiamus duomenis).

Tuo tarpu TAS leidžia lankstumą, labiau orientuotą į įmonių, teikiančių ataskaitas poreikius (t.y. įmonės gali akcentuoti svarbesnius veiklos rezultatų duomenis). Labai svarbu pastebėti, kad minėtas TAS leidžiamas lankstumas nėra skatinamas. Pagal TAS reikalavimus, kai ūkio subjektas retrospektyviai taiko apskaitos politiką arba savo finansinėse ataskaitose atlieka retrospektyvų straipsnių taisymą, arba kai retrospektyviai pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius, jis turi pateikti mažiausiai trijų laikotarpių duomenis finansinės būklės ataskaitoje, dviejų – kitose ataskaitose ir susijusią informaciją aiškinamojo rašto pastabose.

Ūkio subjektas pateikia tokius finansinės būklės ataskaitos duomenis:

- ataskaitinio laikotarpio pabaigos (pvz. 2010 m. gruodžio 31 d.),
- ankstesnio laikotarpio pabaigos (kuri atitinka ataskaitinio laikotarpio pradžią, pvz. 2009 m. gruodžio 31 d.) ir
- anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžios (pvz. 2009 m. sausio 1 d.).

1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ nepateikia išsamesnių paaiškinimų, kokiais atvejais ūkio subjektas turi pateikti papildomą finansinės būklės ataskaitą. Nustatant, ar reikalingas papildomos anksčiausio lyginamojo laikotarpio pradžios finansinės būklės ataskaitos, reikia apsvarstyti ar informacija, pateikiama papildomoje ataskaitoje būtų reikšminga finansinių ataskaitų vartotojams. 1-ajame TAS 31 str. teigiama, kad ūkio subjektas neprivalo pateikti konkrečių TFAS reikalaujamų atskleidimų, jei informacija nėra reikšminga.

Taigi, ataskaitų pateikimo metodų atžvilgiu, VAS nustato griežtus, tačiau ataskaitos naudotojui konkrečius ir aiškius reikalavimus. Tuo tarpu TAS leidžia ataskaitų rengėjams lankstumą akcentuojant esminius įmonės veiklos rezultatų aspektus, tačiau įpareigoja ataskaitų rengėjus atspindėti paskutinių trijų finansinių metų veiklos ataskaitas pagal tą patį metodą. Šis TAS skirtumas nuo VAS gali turėti įtakos įmonės veiklos rezultatų deklaravimų nesutapimams su ankstesnių metų veiklos ataskaitose atvaizduotais veiklos rezultatais.

5 lentelėje pateikiamas įsipareigojimų atvaizdavimo ataskaitose palyginimas tarp TAS ir VAS.

5 lentelė. Įsipareigojimų atvaizdavimo palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Įmonė savo įsipareigojimus priskiria trumpalaikiams įsipareigojimams netgi tais atvejais, jei susitarimas pakartotinai finansuoti arba pertvarkyti mokėjimų grafiką yra užbaigiamas po finansinės būklės ataskaitos dienos, bet prieš finansinių ataskaitų patvirtinimą.	Įsipareigojimų skirstymas į ilgalaikius ir trumpalaikius yra koreguojamas pagal naujus susitarimus iki finansinių ataskaitų patvirtinimo datos.
Jeigu įmonė neturi besąlyginės teisės finansinės būklės ataskaitos datai atidėti įsipareigojimo apmokėjimo ilgiau nei 12 mėnesių po finansinės būklės ataskaitos datos, toks įsipareigojimas turi būti klasifikuojamas kaip trumpalaikis.	

Atsižvelgiant į tai, kad tiek priskyrus įsipareigojimus prie trumpalaikių, tiek prie ilgalaikių bei į tai, kad tiek pagal TAS tiek pagal VAS įsipareigojimai turi būti priskirti iki ataskaitų patvirtinimo, galima teigti, kad šie TAS ir VAS skirtumai neįtakoja ataskaitose deklaruojamo pelno dydžio, todėl šie skirtumai šiame tyrime nedaro ženklios įtakos.

Šiame skyriuje aprašytas nesutapimo lyginant TAS nuostatas su Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo nuostatomis pastebėjimas, taip pat atsispindintis palyginus TAS ir VAS 6 lentelėje.

6 lentelė. Dotacijų apskaitos palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Valstybės dotacija gali būti skiriama ūkio subjektui perduodant naudoti nepiniginį turtą, tokį kaip žemė ar kiti ištekliai. Tokiomis aplinkybėmis paprastai nepiniginis turtas įkainojamas tikrąja verte ir tiek	Su turtu susijusios dotacijos apskaitoje turi būti užregistruojamos nurodyta gauto turto verte arba tikrąja verte, jei šio turto vertė nebuvo nurodyta. Jei nurodyta gauto turto vertė reikšmingai viršija tikrąją

dotacija, tiek minėtas turtas apskaitoje parodomi nustatyta tikraja verte. Kitas pasirinkimas gali būti tiek dotaciją, tiek turtą įtraukti į apskaitą nominaliaja verte.	jo vertę, gauta dotacija ir turto įsigijimo savikaina užregistruojama to turto tikraja verte. Jeigu turto vertė nenurodyta ir jo tikrosios vertės nustatyti negalima, su turtu susijusios gautos dotacijos vertė yra nulis.
Dotacijos, susijusios su turtu, įskaitant nepiniginės dotacijas tikraja verte, turi būti parodomos finansinės būklės ataskaitoje kaip būsimųjų laikotarpių pajamos arba dotacijos suma sumažinama gauto turto balansinė vertė. Jeigu dotacijos pripažįstamos būsimųjų laikotarpių pajamomis, tai jos pripažįstamos pelne (nuostoliuose) proporcingai per naudingą gauto turto nusidėvėjimo laikotarpį. Jeigu dotacijos suma mažinama gauto turto balansinė vertė, dotacija pripažįstama pelnu (nuostoliais) proporcingai per naudingą gauto turto nusidėvėjimo laikotarpį mažinant nusidėvėjimo sąnaudas.	
Dotacijos, susijusios su pajamomis, paprastai pateikiamos kaip pajamos bendrųjų pajamų ataskaitoje atskirai arba kaip kitos pajamos. Kitas būdas – dotacijų suma gali būti atimama iš atitinkamos susijusių sąnaudų sumos.	Negautoms pajamoms kompensuoti skirta dotacija pripažįstama panaudota tiek, kiek per tam tikrą laikotarpį apskaičiuojama negautų pajamų, t.y. mažinamas balanso straipsnis „Dotacijos, subsidijos“ ir didinamas kompensuojamų pajamų straipsnis. Dotacija patirtoms sąnaudoms kompensuoti dalimis pripažįstama panaudota tiek, kiek patiriama sąnaudų, kurioms kompensuoti skirta dotacija, t.y. mažinamas balanso straipsnis „Dotacijos, subsidijos“ ir kompensuojamų sąnaudų straipsnis. Nepanaudotos su pajamomis susijusios dotacijų dalies likutis rodomas balanso straipsnyje „Dotacijos, subsidijos“.

Remiantis anksčiau šiame skyriuje pateikta TAS palyginimo su Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo nuostatomis yra du esminiai skirtumai tarp VAS ir TFAS, kurie gali įtakoti apskaitą:

- a) Dėl skirtingų įstatinio kapitalo didinimo apskaitos reglamentavimo, būsimąjo laikotarpio pajamos ženkliai padidės, kadangi dalis įmonės įstatinio kapitalo gali neatitikti nuosavybės apibrėžimo pagal TFAS (įmonei pasirinkus apskaitos politiką gautas dotacijas pateikti grynąja verte – sumažės nekilnojamo turto, įrangos ir įrengimų vertė);
- b) Perėjus nuo VAS prie TAS, pagal TFAS reikalavimus, iš apskaitos dingsta atskiras pasyvo straipsnis „Dotacijos ir subsidijos“, o iš vyriausybės ir analogiškų institucijų gautos dotacijos finansinės būklės ataskaitoje turi būti pateikiamos kaip būsimąjo laikotarpio pajamos. Taip pat turi būti išskirta trumpalaikė ir ilgalaikė dalys.

Atsižvelgiant į tai, kas paminėta aukščiau, nors ir gali atsirasti skirtumai dėl normatyvų ir/arba turto vertės finansinėje apskaitoje, šie skirtumai įmonių veiklos rezultatams neturi.

7 lentelė. Atsargų įkainojimo metodų palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Konkrečių kainų metodas	Konkrečių kainų metodas
FIFO būdas (darant prielaidą, kad pirmiausiai sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos	FIFO būdas (darant prielaidą, kad pirmiausiai sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos

atsargos)	atsargos)
Vidutinių kainų metodas	Vidutinių kainų metodas
	LIFO būdas (darant prielaidą, kad pirmiausiai sunaudojamos vėliausiai išgytos ar pagamintos atsargos)

Kai konkrečių kainų metodas nėra tinkamas, 2-asis TAS „Atsargos“ leidžia atsargas įkainoti tik dviem būdais – FIFO arba vidutinių kainų metodu. LIFO atsargų įkainojimo metodas, vadovaujantis TAS, yra draudžiamas. TAS taip pat nereikalauja finansinėse ataskaitose atskleisti atsargų, laikomų pas trečiuosius asmenis, sumos.

LIFO atsargų įkainojimo būdas pagal VAS papildomai gali suteikti įmonėms savotišką laisvę manipuliuoti atsargų įkainojimu siekiant sumažinti atsargų nusidėvėjimą, kuris gali įtakoti įmonių pelno rezultatus. Tačiau jeigu įmonės vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais ir daro viską, kad užtikrintų objektyvų bei teisingą informacijos pateikimą veiklos ataskaitose, manytina, kad šis pokytis įmonių apskaitoje nedarytų ženklios įtakos įmonių veiklos rezultatams.

8 lentelė. Dalių ir medžiagų įkainojimo nurašius visiškai nudėvėtą turtą palyginimas

TAS/TFAS	VAS
16-asis TAS „Nekilnojamoji turtas, įranga ir įrengimai“ draudžia pripažinti pelną, atsirandantį kapitalizuojant atsargas dėl nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų pripažinimo nutraukimo.	Nurašius visiškai nudėvėtą turtą, gautos dalys ar medžiagos apskaitoje registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo, jei likvidacinė vertė mažesnė – ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo.

Išnagrinėjus 8 lentelėje pateiktus skirtumus tarp TAS ir VAS, pažymėtina, kad TFAS neleidžia atsargų atvaizduoti didesne verte ir tokiu būdu apskaityti pelną. Šis TAS ir VAS nesutapimas gali įtakoti įmonės veiklos rezultatų duomenis pereinant prie TAS.

9 lentelė. Pinigų srautų ataskaitos straipsnių pateikimo palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Einamųjų sąskaitų likučio pereikvojimas („overdraft“) gali būti klasifikuojamas kaip „pinigai ir pinigų ekvivalentai“ (neigiamas likutis) pinigų srautų ataskaitoje, jei įmonė jį naudoja kaip pinigų valdymo priemonę;	Nėra numatyta.
Sumokėtas pelno mokestis, pateikiamas atskira eilute pagrindinės veiklos pinigų srautuose.	Sumokėto pelno mokesčio išskyrimas atskira eilute pinigų srautų ataskaitoje nėra privalomas;

Analizuojant 9 lentelėje pateiktą palyginimą, informacija, kurią įmonės turi atskleisti veiklos ataskaitose rengiamose pagal TAS reikalavimus, kai per ataskaitinį laikotarpį įgijo/prarado dukterinių įmonių ar kitų verslo subjektų kontrolę:

- a) bendrą sumokėtą arba gautą atlygį;
- b) atlygio, kurį sudaro grynieji pinigai ir pinigų ekvivalentai, dalį;
- c) grynujų pinigų ir pinigų ekvivalentų dukterinėse įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolę įgijo arba prarado, sumą; ir
- d) turto ir įsipareigojimų sumas, į kurias neįtraukti pinigai arba pinigų ekvivalentai dukterinėse įmonėse arba kituose verslo vienetuose, kurių kontrolę įgyta arba prarasta, apibendrintas pagal pagrindines kategorijas.

Einamųjų sąskaitų likučio pereikvojimas („overdraft“), vadovaujantis 7-ojo TAS 8 str. gali būti klasifikuojamas kaip „pinigų ir pinigų ekvivalentų“ (neigiamas likutis) komponentas pinigų srautų ataskaitoje, jei tai būtų numatyta įmonės pinigų valdymo politikoje (jeigu tai nėra laikoma finansine veikla). Dėl šios priežasties „pinigai ir pinigų ekvivalentai“ pateikti atskira eilute finansinės būklės ataskaitoje nebūtinai turi atitikti „pinigus ir pinigų ekvivalentus“, kaip tai apibrėžiama 7-ajame TAS „Pinigų srautų ataskaita“. Esant tokiam pinigų srautų ataskaitos ir finansinės būklės ataskaitos neatitikimui, kad būtų išvengta painiavos, įmonė gali naudoti skirtingus terminus. T.y. sumos, pateiktos finansinės būklės ataskaitoje gali būti apibrėžiamos kaip „pinigai bankų sąskaitose“ terminu. 7-ojo TAS 45 str. pripažįsta šį faktą, ir naudojant skirtingus apibrėžimus, reikalauja suderinti pinigų srautų ataskaitos sumas, su atitinkamais finansinės būklės ataskaitos straipsniais.

Atsižvelgiant į tai, sumokėto pelno mokesčio suma pinigų srautų ataskaitose turi būti atvaizduota atskiroje eilutėje, skirtingai nuo VAS. Ši korekcija veiklos ataskaitose neturėtų įtakoti pačių įmonės veiklos rezultatų, nes tai tik techninio pobūdžio skirtumas tarp TAS ir VAS.

10 lentelė. Pelno mokesčio sąnaudų palyginimas

TAS/TFAS	VAS
24-asis TAS „Pelno mokesčiai“ yra taikomas visiems be išimties ūkio subjektams.	24-ojo VAS „Pelno mokesčiai“ gali netaikyti: <ul style="list-style-type: none"> a) Įmonės rengiančios sutrumpintus finansinių ataskaitų rinkinius; b) Įmonės, jeigu jų atidėtojo pelno mokesčio sumos nereikšmingos.
Atskirai turi būti atskleista kiekvienos įskaitomųjų laikinųjų skirtumų ir nepanaudotų mokesčių nuostolių rūšies suma, pripažinta: <ul style="list-style-type: none"> a) Kiekvieno pateikiamo laikotarpio finansinės būklės ataskaitoje; b) pelnu arba nuostoliais, jei ji nėra matoma iš finansinės būklės ataskaitoje pripažintų sumų pokyčių. 	

Atsižvelgiant į 10 lentelėje pateiktą informaciją įmonių pelno mokesčio sąnaudų atvaizdavimas pagal VAS ir TAS gali nežymiai skirtis, kadangi VAS įpareigojimai pelno mokesčio taikymui yra šiek

tiesiogiai lankstesni nei TAS.

11 lentelė. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų apskaitos palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Jeigu ilgalaikio materialiojo turto tam tikra dalis buvo pakeista, ir šios dalies vertė buvo įtraukta į ilgalaikio materialiojo turto vertę, tai pakeistosios dalies likutinė vertė turi būti nurašyta. Toks pats principas taikomas ir remonto apskaitai – atlikus rekonstrukciją/remontą ir kapitalizavus darbų sumas, nenudėvėta prieš tai buvusi rekonstrukcijos/remonto suma turi būti nurašyta.	Nėra reikalavimo nurašyti pakeistos dalies ar remonto vertę.

11 lentelėje pateiktos nuostatos rodo, kad jeigu ilgalaikio materialiojo turto tam tikra dalis buvo pakeista, ir šios dalies vertė buvo įtraukta į ilgalaikio materialiojo turto vertę, tai įmonės veiklos apskaitoje pakeistosios dalies likutinė vertė turi būti nurašyta. Šis TAS skirtumas nuo VAS gali turėti įtakos įmonės veiklos rezultatams pereinant prie TAS, kadangi įmonė pakeistąją dalį, jei ji dar nėra visiškai nusidėvėjusi, gali panaudoti atliekant kito įmonei priklausančio ilgalaikio materialiojo turto remonto darbus arba parduoti, tačiau pagal TAS šie veiksmai nėra leidžiami, kai pagal VAS jie yra galimi.

12 lentelė. Atsarginių dalių apskaitos palyginimas

TAS/TFAS	VAS
Specifinės atsarginės dalys, kurios nėra nudėvimos, gali būti apskaitomos ilgalaikio turto nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų straipsnyje, tačiau turi būti tikrinamos dėl vertės sumažėjimo.	Atsarginės dalys ar medžiagos apskaitoje registruojamos trumpalaikio turto atsargų straipsnyje.

Atsižvelgiant į 12 lentelėje pateiktą informaciją, nors atsarginių dalių apskaitymas pagal VAS ir TAS šiek tiek skiriasi, tačiau tai neturėtų turėti įtakos pereinant prie TAS, kadangi tiek pagal TAS, tiek pagal VAS atsarginės dalys yra apskaitomos pilna apimtimi, tik skiriasi straipsniai, pagal kuriuos jos yra apskaitomos.

13 lentelė. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių komponentų apskaitos palyginimas

TAS/TFAS	VAS
16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ reikalauja, kad kiekviena nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų dalis, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio turto savikainos atžvilgiu, turi būti nudėvima atskirai. Todėl „komponetizacija“ yra besąlygiškai reikalaujama pagal 16 TAS 43 str. kiekvienai reikšmingai nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų daliai.	<p>Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką nustato 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“. Pagal šį standartą ilgalaikio materialiojo turto objektus įmonė gali nusistatyti pati savo nuožiūra.</p> <p>Ilgalaikio materialiojo turto objektus, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas, įmonė gali nusistatyti pati. Tai gali būti:</p> <ol style="list-style-type: none"> identišku vienuoliktų turto vienetų grupė; atskiras turto vienetas; turto vieneto sudedamoji dalis, jeigu jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio

		sudedamoji dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko ir jeigu įmanoma nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.
--	--	--

Pagal 13 lentelėje pateiktą informaciją reikšmingų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų komponentų išskyrimas yra reikalaujamas 16 TAS 43 str., tačiau TAS neapibrėžia vertinimo mato, tinkamo tokiam pripažinimui (t.y. nėra numatyta kas sudaro nekilnojamojo turto, įrango ir įrengimų vieneta), todėl yra būtinas profesinis vertinimas atsižvelgiant į specifines aplinkybes. Ilgalaikio turto pirminio pripažinimo metu visa suma turi būti paskirstoma reikšmingoms dalims ir jų nusidėvėjimą įmonė turi apskaityti atskirai.

Pabrėžtina tai, kad nustatant ar komponentas yra reikšmingas, yra atsakingas faktų ir aplinkybių įvertinimas. Šis įvertinimas minimaliai turėtų apimti šiuos aspektus:

1. Komponento sąnaudų ir visų bendrų nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų objektui priskirtų sąnaudų palyginimą.
2. Galimos įtakos įvertinimą nusidėvėjimo sąnaudų dydžiui, jei komponentas būtų ar nebūtų išskirtas.

Komponento pavyzdys galėtų būti automobilio skaidymas į variklį, pavarų dėžę, techninį aptarnavimą. Visos šios dalys turi skirtingus tarnavimo laikotarpius ir yra reikšmingos bendro turto vieneto atžvilgiu.

Nors komponentų skaidymo detalumas nėra konkrečiai apibrėžtas, racionaliausia būtų priimant sprendimus dėl komponentų atsižvelgti į sekančius kriterijus:

1. Į komponentus išskaidomos dalys, kurių nusidėvėjimo laikotarpiai skiriasi daugiau nei nustatyta dalis (tarkime 10 proc.);
2. Skaidant į komponentus (bei nustatant nusidėvėjimo laikotarpį) būtina atsižvelgti į turto dalių technines savybes bei istorinę patirtį dažnai keičiant tam tikro turto dalis (informacija gaunama iš techninių specialistų);
3. Skaidomo turto vieneto vertė. Jeigu turto vieneto įsigijimo savikaina neviršija nustatytos ribos, toks turtas nebūtų skaidomas į komponentus (kriterijai dėl reikšmingumo nustatymo pateikiami aukščiau). Norėtumėme atkreipti dėmesį, kad pagal standarto reikalavimus, komponentais išskiriami turi būti tik reikšmingi komponentai;
4. Komponentais neskaidomos turto dalys, kurių įvertintos įsigijimo savikainos yra mažesnės nei nustatyta visos turto vertės dalis (tarkime 10 proc.);
5. Jeigu turtas reikalauja periodinių brangiai kainuojančių kapitalinio remonto darbų, pastarieji taip pat gali būti identifikuojami kaip atskiri turto komponentai. Turto pirminio pripažinimo

metu pastarieji komponentai gali būti įvertinami remiantis analogiškų kapitalinių remonto darbų kaina dabartiniu laikotarpiu (informacija gaunama iš techninių specialistų).

Įmonė ruošdama veiklos ataskaitas pagal TAS kiekvieną nekilnojamo turto, įrangos ir įrengimų dalį, kurios savikaina yra reikšminga bendros šio turto savikainos atžvilgiu, turi suskirstyti į komponentus ir nudėvėti atskirai, taikydama skirtingus nusidėvėjimo normatyvus. LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme [21] nurodoma vadovautis 12 – uoju VAS pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais, kuris nurodo kad, jeigu įmonės įsigyto ilgalaikio materialiojo turto atskirų dalių naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiko ir galima patikimai nustatyti šių dalių įsigijimo savikainą, šias dalis įmonė gali registruoti kaip atskirą ilgalaikį materialųjį turtą ir nudėvėti per trumpesnę nei turto, kuriam jos priklauso, naudingo tarnavimo laiką.

Įmonės valdomo turto skirstymas į komponentus yra svarbus aspektas ypač toms įmonėms, kurios valdo daug materialaus turto. Atsižvelgiant į TAS neapibrėžtumą dėl materialaus turto skaidymo komponentais stambumo, yra rizika, kad įmonei gali atsirasti įpareigojimas skaidyti turtą į komponentus itin smulkiai.

Pavyzdžiui, įmonė turi nusipirkusi stakles, kurios turi būti apskaitoje išskaidytas į atskirus komponentus. Šie turi būti išskirti atsižvelgiant į naudingo tarnavimo laiko reikšmingus skirtumus. Taigi, jeigu staklėse panaudotų varžtų, veržlių, plastmasinių detalių ir kitų smulčiausių detalių tarnavimo laikas tarpusavyje reikšmingai skiriasi, tokiu būdu įmonė apskaitoje stakles privalo išskaidyti iki smulčiausių staklių surinkimui panaudotų detalių. Tokiu principu vykdoma įrenginių komponentų apskaita, iš vienos pusės, užtikrina įmonės skaidrią apskaitą, tačiau, iš kitos pusės, ženkliai padidina įmonės darbų apimtis apskaitos srityje. Ypač ši problema gali būti aktuali didelėms įmonėms, kurios naudoja šimtus skirtingų įrenginių, kadangi apskaitant įmonės turtą pagal aukščiau pateiktą pavyzdį, kiekvieną iš įrenginių reikėtų apskaitoje išskaidyti iki smulčiausių kiekvieno įrenginio detalių, ir kiekvieną iš jų atskirai įkainoti. Darbų apimtys apskaitos srityje ženkliai padidėja, apskaitos sistema tampa ženkliai sudėtingesnė, todėl atsiranda rizika dėl galimų klaidų apskaitoje. Tokiais atvejais reikia papildomų žmogiškųjų resursų tinkamam darbui užtikrinti, o tai didina įmonės veiklos sąnaudas.

Priešingu atveju, jeigu didelė įmonė, turinti šimtus įrenginių, skaido juos stambesniais komponentais, yra rizika, kad auditorių arba valstybinių institucijų patikrų metu gali kilti klausimas dėl neteisingai vykdomos įmonės apskaitos.

Dėl aukščiau minėtų priežasčių, 13 lentelėje pateikti nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių komponentų apskaitos skirtumai pereinant prie TAS gali įtakoti įmonės veiklos rezultatus tiek trumpalaikiu, tiek ilgalaikiu laikotarpiu.

Lyginant VAS ir TAS nuomos apskaitoje, taip pat pastebimi skirtumai. 4-asis TFAAK „Sutarties patikrinimas, ar ji yra nuomos sutartis“ apibūdina nuomos nustatymo kriterijus, pagal kuriuos sprendžiama, ar nagrinėjamas susitarimas yra nuoma. 1-asis TFAS suteikia tam tikrų išimčių perėjus prie TAS ir taikant TFAS pirmą kartą.

Ar apskaitoje bus registruojama finansinė nuoma, vadovaujantis TAS arba VAS reikalavimais, ar veiklos nuoma, priklauso ne nuo sutarties formos, o nuo jos turinio ir ekonominės prasmės. TAS nurodo, kad nuoma pripažįstama finansine nuoma, jeigu perduodama iš esmės visa su turto nuosavybe susijusi rizika ir nauda, tuo tarpu VAS numato, kad apskaitoje registruojama finansinė nuoma, jei sutartyje yra bent vienas iš standarte numatytų kriterijų.

14 lentelėje apibendrinami šių kriterijų reikalavimų pagal TAS ir VAS skirtumai.

14 lentelė. Nuomos sutarčių registravimo apskaitoje palyginimas

TAS/TFAS	VAS
<p>Situacijos, kai nuoma gali būti priskirta finansinei nuomai:</p> <p>a) nuomos laikotarpis apima didesnę turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, net jeigu nuosavybės teisė neperduodama;</p> <p>b) nuomos pradžioje minimalių įmokų pagal nuomos sutartį dabartinė vertė bent apytiksliai prilygsta visai išnuomoto turto tikrajai vertei.</p>	<p>Situacijos, kai nuoma gali būti priskirta finansinei nuomai:</p> <p>a) lizingo laikotarpis trunka didesniąją turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama. Šis laikotarpis turėtų būti ne trumpesnis kaip 75 procentus turto ekonominio tarnavimo laiko;</p> <p>b) lizingo laikotarpio pradžioje dabartinė minimalių įmokų vertė yra lygi turto tikrajai vertei arba sudaro ne mažiau kaip 90 procentų turto tikrosios vertės;</p>

TAS nenumato, kas yra „didžioji turto ekonominio tarnavimo laiko dalis“ bei „bent apytiksliai prilygsta“, kiekybinės išraiškos. Kitų apskaitos standartų nustatytos ribos neturėtų būti laikomos galutinėmis ribomis. Vietoj to, būtina atsižvelgti į nuomos turinį ir nuomos sutartį apskaityti priklausomai nuo to, ar susitarimas perduoda iš esmės visą riziką ir nuosavybės teikiamą naudą.

Dėl šios priežasties, įmonės turėtų savo apskaitos politikoje numatyti kriterijus, kuriais remiantis nuomos sutartis būtų registruojama kaip finansinė ar veiklos nuoma. Tokiu būdu, šis VAS ir TAS skirtumas neturėtų įtakos įmonės veiklos rezultatams pereinant prie TAS.

15 lentelė. Nuomos apskaitos reikalavimų palyginimas

TAS/TFAS	VAS
<p>Pirminės išnuomojamo turto tiesioginės išlaidos finansinės nuomos (kai nuomotojai nėra gamintojai ar tarpininkai) atveju įtraukiamos į pradinį už finansinę nuomą gautinos sumos skaičiavimą ir sumažina per nuomos laikotarpį pripažįstamų pajamų sumą.</p> <p>Pirminės tiesioginės veiklos nuomos išlaidos, turi būti</p>	<p>Tiesioginės išlaidos, kurios atsiranda sudarant lizingo sutartį (užmokestis už teises paslaugas, rinkliavos, komisiniai ir kt.), pripažįstamos veiklos sąnaudomis lizingo laikotarpio pradžioje. Vėlesnių laikotarpių išlaidos, susijusios su turtu, perduotu pagal lizingo sutartį, pripažįstamos sąnaudomis tais laikotarpiais,</p>

įskaičiuojamos į išnuomoto turto balansinę vertę ir pripažįstamos nuomos laikotarpio sąnaudomis tuo pačiu pagrindu, kaip ir pagal nuomos sutartį gaunamos pajamos.	kuriais jos patiriamos.
Jei nuoma apima žemę ir pastatus, įmonė turėtų vertinti abiejų elementų atitikimą finansinės ir veiklos nuomos apibrėžimams atskirai.	Nėra atskirai reglamentuota.
Nuomos pajamos turi būti pripažintos per visą nuomos laikotarpį tiesiogiai proporcingu principu.	Pajamos, apskaičiuotos pagal nuomos sutartį, pripažįstamos tą laikotarpį, kada jos uždirbamos išskyrus atvejus, kai nuomotojas, skatindamas sudaryti nuomos sutartį padengia dalį nuomininko išlaidų, jis turi sumažinti nuomos pajamas per nuomos arba skatinimo laikotarpį.
Išlaidos, kurias įmonė patiria pritraukdama nuomininką, turi būti pripažintos pelnu ar nuostoliais per visą nuomos laikotarpį.	Išlaidos gali būti sukaupiamos ir pripažįstamos sąnaudomis per turto nuomos laikotarpį arba tuo laikotarpiu, kuriuo jos susidaro.

15 lentelėje pateiktame nuomos pajamų ir išlaidų pagal VAS ir pagal TAS palyginime, iš esmės reikalavimai tiek pagal TAS, tiek pagal VAS yra panašūs įmonių veiklos rezultatų atžvilgiu, kadangi pagal VAS nuomos išlaidos pripažįstamos veiklos sąnaudomis, o pagal TAS veiklos pajamos yra sumažinamos nuomos išlaidų dydžiu. Panaši situacija yra su išlaidų, kurias įmonė patiria pritraukdama nuomininką. Todėl tai neturėtų daryti ženklios įtakos įmonių veiklos rezultatų atvaizdavimui pereinant prie TAS.

Apibendrinant TAS palyginimo su LR teisės aktais reglamentuotais apskaitos reikalavimais analizę galima daryti išvadą, šiandieninėje finansinėje apskaitoje ryškiausias LR teisinės bazės nesutapimas su TAS yra dėl valstybės įmonių, valdančių valstybei priklausantį, patikėjimo teise valstybės įmonių valdomo turto apskaitos, tačiau ši nesuderinamumą galima nesunkiai išspręsti taikant TAS nuostatas įmonės finansinėje apskaitoje. Kiti TAS neatitikimai nesudaro LR teisinei bazei nesudaro žymesnių kliūčių taikyti TAS nuostatas įmonių finansinėje apskaitoje.

Tuo tarpu, atlikus TAS palyginimo su VAS analizę, įmonei pereinant prie TAS atsiranda papildomų įmonės apskaitos pokyčių, kurie galėtų įtakoti įmonės veiklos rezultatų pokyčius:

1. Įmonės kapitalo valdymo politikos pagrindimo reikalavimas pagal TAS yra svarbus kriterijus toms įmonėms, kurios siekia pritraukti išorės investuotojų susidomėjimą, kadangi pagal TAS reikalavimus standartinė informacija apie įmonių vykdomą politiką, tikslus ir jų pokyčius suteikia galimybę išorės investuotojams labiau pasitikėti įmonių vykdoma veikla ir jos perspektyvomis, o taip pat sumažinama galima rizika dėl neskaidrios veikos.
2. Ataskaitų pateikimo metodų atžvilgiu, VAS nustato griežtus, tačiau ataskaitos naudotojui konkrečius ir aiškius reikalavimus. Tuo tarpu TAS leidžia ataskaitų rengėjams lankstumą akcentuojant esminius įmonės veiklos rezultatų aspektus, tačiau įpareigoja ataskaitų rengėjus atspindėti paskutinių trijų finansinių metų veiklos ataskaitas pagal tą patį

metodą. Šis TAS skirtumas nuo VAS gali turėti įtakos įmonės veiklos rezultatų deklaravimų nesutapimams su ankstesnių metų veiklos ataskaitose atvaizduotais veiklos rezultatais.

3. Įmonių pelno mokesčio sąnaudų atvaizdavimas pagal VAS ir TAS gali nežymiai skirtis, kadangi VAS įpareigojimai pelno mokesčio taikymui yra šiek tiek lankstesni nei TAS.
4. Jeigu ilgalaikio materialiojo turto tam tikra dalis buvo pakeista, ir šios dalies vertė buvo įtraukta į ilgalaikio materialiojo turto vertę, tai įmonės veiklos apskaitoje pakeistosios dalies likutinė vertė turi būti nurašyta. Šis TAS skirtumas nuo VAS gali turėti įtakos įmonės veiklos rezultatams pereinant prie TAS, kadangi įmonė pakeistąją dalį, jei ji dar nėra visiškai nusidėvėjusi, gali panaudoti atliekant kito įmonei priklausančio ilgalaikio materialiojo turto remonto darbus arba parduoti, tačiau pagal TAS šie veiksmai nėra leidžiami, kai pagal VAS jie yra galimi.
5. Nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių komponentų apskaitos skirtumai pereinant prie TAS gali įtakoti įmonės veiklos rezultatus tiek trumpalaikiu, tiek ilgalaikiu laikotarpiu.

2. SKIRTUMŲ TARP VAS IR TAS ĮTAKOS ĮMONIŲ VEIKLOS REZULTATAMS ĮVERTINIMO METODO PARINKIMAS

1 skyriuje aptarti VAS ir TAS taikymo Lietuvos įmonių apskaitoje raidos aspektai, liudijantys apie tai, kad VAS sistemos mechanizmo kūrimui Lietuvoje padėti pagrindai LR teisinėje bazėje leidžiantys skirtingai interpretuoti veiklos ataskaitų, parengtų pagal VAS duomenis. Be to, pats VAS sistemos interpretavimas Lietuvos teisinėje bazėje skyrėsi nuo kuriamos TAS sistemos interpretacijų. Dėl šios priežasties bei dėl silpno pasirengimo įteisinti adaptuoti Lietuvos teisinę bazę prie TAS, nuo 2006 metų Lietuvoje atsiradus įpareigojimui daliai įmonių pereiti prie TAS, viešojo erdvėje kilo nepasitenkinimas.

Taip pat 1 skyriuje nustatyti šiuo metu esantys nesutapimai tarp VAS ir tas, kurie gali turėti ženklios įtakos įmonių deklaruojamiems veiklos rezultatams pereinant prie TAS.

Dėl šių priežasčių, siekiant tinkamai bei objektyviai įvertinti Lietuvos įmonių perėjimo prie TAS įtaką jų veiklos rezultatams bei patvirtinti arba paneigti **iškelta hipotezę** (kad perėjimas nuo VAS prie TAS neigiamai įtakoja įmonių finansinės veiklos rezultatus dėl tokių veiksmų kaip įmonėms pereinant prie TAS gali reikėti numatyti papildomus resursus siekiant tinkamai parengti veiklos ataskaitas arba perėjus prie TAS gali skirtis veiklos rezultatų interpretavimas, neigiamai įtakojantis įmonės įvaizdį prieš potencialius investuotojus), šio tyrimo apimtyje analizuoti įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX Vilnius (toliau – įmonės), metinių pelno (nuostolių) ataskaitų duomenys.

Būtent toks empirinių duomenų analizės būdas pasirinktas dėl šių priežasčių:

1. Įmonių metinės ataskaitos, priklausomai nuo to, kada įmonių akcijomis pradėta prekiauti vertybinių popierių biržoje, skelbiamos viešojoje erdvėje [20].
2. Įmonėms įsigaliojo prievolė pereiti prie TFAS rengiant veiklos ataskaitas už 2005 metus. Iki tol įmonės turėjo galimybę pasirinkti kurią veiklos ataskaitą (parengtą pagal VAS arba pagal TFAS) pateikti Vilniaus vertybinių popierių biržai. Dėl šios priežasties įmonių, kurios 2003-2005 metų laikotarpyje vieną ar daugiau kartų keitė savo apskaitos politiką (teikiant metines veiklos ataskaitas pagal vienus standartus, po to – pagal kitus), metinėse veiklos ataskaitose už 2003-2004 metus pastebimi dažni metinių veiklos rezultatų, ypač pelno (nuostolių) rezultatų, nesutapimai, pvz:
 - a. Įmonės pelno (nuostolio) ataskaitoje už 2003 metus deklaruota 100 tūkst. Lt grynojo pelno, o ataskaita parengta pagal VAS;
 - b. Įmonės pelno (nuostolio) ataskaitoje už 2004 metus taip pat deklaruotas rezultatas už ankstesnius, t.y. 2003 metus ir deklaruota 230 tūkst. Lt grynojo pelno, o

ataskaita parengta pagal TFAS.

3. Kaip minėta tyrimo 1 skyriuje, 2006 metais (po veiklos ataskaitų už 2005 metus parengimo) viešojoje erdvėje iškilo klausimas dėl įmonių veiklos ataskaitų rezultatų skirtumų rengiant jas pagal VAS ir pagal TFAS, todėl būtent 2003-2005 metų įmonių veiklos ataskaitų duomenys šiam tyrimui yra aktualiausi.
4. Atsižvelgiant į iškeltą hipotezę daroma prielaida, kad įmonės apskaitos politikos keitimas gali neigiamai atsiliiepti įmonės veiklos rezultatams, t.y. gali reikėti samdyti papildomus apskaitos specialistus nuolatiniam darbui, gali tekti organizuoti mokymus esamiems specialistams, samdyti konsultacines įmones, o tai sąlygoja papildomas sąnaudas, kurios proporcingai nepadidina veiklos pajamų. Dėl šios priežasties šio tyrimo metu yra tikslinga vertinti įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatus, kadangi šie duomenys gaunami atskaičius personalo, darbo užmokesčio ir kitas susijusias sąnaudas.
5. Kita priežastis, kodėl įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatų analizė šiame tyrime yra tinkamiausias pasirinkimas – įmonių grynasis metinis pelnas (nuostolis) yra veiklos rezultatas, tiesiogiai įtakojantis įmonių akcijų kainą, o įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) pokyčiai tiesiogiai įtakoja įmonių akcijų patrauklumą vertybinių popierių biržoje. Akcijų kurso stabilus kilimas didina investuotojų dėmesį, o kritimas – mažina.

Nepaisant to, kad perėjimo prie TFAS poveikis įmonių veiklos rezultatams buvo iki 2005 metų, šiame tyrime yra analizuota taip pat ir ilgalaikė įmonių veiklos finansinių rezultatų raida, t.y. metiniai pelno (nuostolių) ataskaitų duomenys iki 2010 metų (įtintai).

Pažymėtina, kad dalis įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX Vilnius, pradėjo skelbti savo veiklos rezultatus po 2005 metų. Dėl šios priežasties tokių įmonių metiniai veiklos rezultatai šiame tyrime nevertinti.

Įmonių metiniai veiklos rezultatai paprastai yra skelbiami sekančių metų balandžio mėnesį, t.y. atlikus metinių veiklos ataskaitų auditą. Atsižvelgiant į tai, šio tyrimo atlikimo metu nebuvo galimybės įvertinti įmonių veiklos ataskaitų duomenis už 2011 metus.

Apibendrinant aukščiau išdėstytas tyrimo duomenų analizės metodo parinkimo priežastis galima teigti, kad siekiant patvirtinti arba paneigti iškeltą tyrimo hipotezę, būtina įvertinti įmonių, kurių apskaitos politiką tiesiogiai įtakojo nuo 2005 m. sausio 1 dienos įsigaliojęs reikalavimas savo apskaitą tvarkyti pagal TFAS (t.y. įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX Vilnius), veiklos grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatus būtent tuo metu, kai minėtos įmonės perėjo prie TFAS (t.y. 2003-2004 metais).

Be to, siekiant eliminuoti galimas tyrimo rizikas dėl neteisingo duomenų interpretavimo esant

išoriniams veiksniams, įtakojusiems įmonių veiklos rezultatų pokyčius nagrinėjamu laikotarpiu, svarbu šių įmonių veiklos rezultatus tais pačiais pjūviais palyginti su įmonių, kurioms nereikėjo keisti savo apskaitos politikos įsigaliojus naujam reikalavimui savo apskaitą tvarkyti pagal TAS. Dėl pastarosios priežasties būtinas ir minėtų įmonių veiklos ilgalaikių rezultatų įvertinimas.

Taigi, tyrimo metu nagrinėjamos įmonės, kurių akcijomis Vilniaus vertybinių popierių biržoje buvo prekiauta 2003-2005 metų laikotarpiu, o taip pat tos įmonės, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje šiuo metu ir kurios yra pavišinusios savo veiklos ataskaitas už 2004 ir 2005 metus. Šis pasirinkimas atliktas tikslu išnagrinėti įmonių veiklos ataskaitas, parengtas pagal VAS ir pagal TAS tuo metu, kai Lietuvoje įsigaliojo pirmasis reikalavimas įmonėms pakeisti savo apskaitos politiką, pereinant prie TAS. Būtent tuo laikotarpiu įmonės yra pavišinusios savo metinius pelno (nuotolių) rezultatus tiek pagal VAS, tiek pagal TAS. Atitinkamai, atliekant analizę per šią prizmę matomi didžiausi nesutapimai deklaruotuose veiklos rezultatuose.

Visų pirma pagal 1 priede įvertintų įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) duomenis išskirtos įmonių grupės atsižvelgiant į 2003-2005 metais vykdytą apskaitos politiką. Atitinkamai nustatyta įmonių grupė, kuri yra aktualiausia šio tyrimo rezultatams, t.y. įmonių, kurių apskaitos politikoje 2004-2005 metais pastebėtas nestabilumas (perėjimas nuo TAS prie VAS ir nuo VAS prie TAS).

Svarbu akcentuoti, kad šio tyrimo apimtyje yra nagrinėjamas tik įmonių apskaitos politikos pakeitimo pereinant nuo VAS prie TAS poveikis įmonių veiklos rezultatams, neatsižvelgiant į verslo aplinkos ir kitus įmonių valdymo aspektus, ženkliai įtakojančius įmonių veiklos rezultatus. Šis aspektas yra svarbus analizuojant įmonių perėjimo prie TAS įtaką veiklos rezultatams ilgalaikėje perspektyvoje.

Nustačius įmones, kurios keitė savo apskaitos politiką 2004-2005 metų laikotarpiu, išskirta įmonių grupė, kurioms šis apskaitos politikos pakeitimas nepadarė įtakos grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaravimui ir atitinkamai atliktas detalus vienos pasirinktos įmonės pelno (nuostolio) ataskaitų, parengtų pagal VAS ir pagal TAS, palyginimas.

Atliekant įmonių, kurių veiklos rezultatų rodiklius įtakuoja apskaitos politikos pakeitimas pereinant prie TAS, palyginimą atlikta detali grynojo metinio pelno (nuostolių) rezultatų deklaruotų skirtumų analizė:

1. Nustatytos įmonės, kurių metiniams grynojo pelno (nuostolių) rezultatams perėjimas prie TAS turėjo didžiausią įtaką, t.y. nustatyti ekstremalūs skirtumai tarp grynojo pelno (nuostolio) deklaruotų rezultatų pagal VAS ir pagal TAS ir išanalizuotos šių atsiradusių skirtumų priežastys bei adekvatumas atliekamam tyrimui.
2. Išskirtos įmonės į dvi grupes pagal tai, ar perėjimas prie TAS teigiamai ar neigiamai

įtakojo deklaruojamų grynojo metinio pelno rezultatų duomenis ir nustatytos grynojo metinio pelno pagerėjimo (pablogėjimo) tendencijos.

Atliekant įmonių apskaitos politikos pakeitimo, pereinant prie TAS reikšmingumą grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatams, atlikta įmonių, kurių deklaruojami grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatai pasikeitė perėjus prie TFAS, duomenų koreliacinė analizė naudojant StatistiXL programą.

Atsižvelgiant į gautų koreliacinės analizės rezultatų statistinį nereikšmingumą, atlikta koreliacinė analizė tarp įmonių, perėjusių prie TFAS grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaruojamo padidėjimo (sumažėjimo) dydžių ir įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) pokyčio (t.y. 2005 m. grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatas – 2004 m. grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatas). Ši analizė atlikta tikslu atsakyti į klausimą ar reikšmingas yra įmonių, perėjusių prie TAS deklaruotų grynojo metinio pelno (nuostolių) rezultatų pokytis šios įmonės perspektyviniam pelno augimui per ateinančių metų laikotarpį.

Nustačius įmonių metinės veiklos rezultatų pokyčių, perėjus prie TAS, reikšmingumą įmonių veiklos rezultatų augimui trumpalaikėje perspektyvoje, atlikta lyginamoji perėjimo prie TFAS įtakos ilgalaikiams įmonių veiklos rezultatams analizė, kuri, atsižvelgiant į verslo aplinkos bei kitus įmonių valdymo veiksnius, įtakojančius grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatus, kuri parodė ne tiek perėjimo prie TFAS įtaką įmonių ilgalaikiams veiklos rezultatams, kiek įmonių valdymo pobūdį ir vaidmenį verslo aplinkoje.

Šiai analizei atlikti įmonės sugrupuotos į tris kategorijas pagal tai, ar įmonėms perėjimas prie TFAS sąlygojo geresnius finansinius rodiklius veiklos ataskaitose, ar blogesnius, reikalavimai pereiti prie TFAS neįtakojo įmonių veiklos ataskaitose deklaruotų rezultatų pokyčių.

Įvertinant tai, kad į visas tris minėtas kategorijas pateko skirtingos pagal pobūdį, dydį, pagėjimus ir verslo sritį įmonės, o taip pat įvertinant tai, kad šių trijų įmonių kategorijų rezultatai tarpusavyje skiriasi, atlikta visų trijų kategorijų apibendrinta analizė pagal tai, kaip įmonių perėjimas prie TFAS įtakojo įmonių veiklos rezultatus.

3. SKIRTUMŲ TARP VAS IR TAS ĮTAKOS ĮMONIŲ VEIKLOS REZULTATAMS VERTINIMAS

Atsižvelgiant į 1 skyriuje atliktą VAS ir TAS raidos bei tarpusavio palyginimo analizę, o taip pat į 2 skyriuje aprašytus duomenų analizės parametrus bei metodiką, 16 lentelėje pateikiamas šiame tyrime nagrinėjamų įmonių sąrašas bei jų akcijomis Vilniaus vertybinių popierių biržoje prekiavimo pradžios datos pateikiamos.

16 lentelė. Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama OMX Vilnius sąrašas

Eil. Nr.	Įmonės pav.	Prekiavimo OMX Vilnius pradžios data
1	Agrowill group	02.04.2008
2	Anykščių vynas	03.07.1995
3	Įmonių grupė "Alita"	04.01.2010
4	Apranga	26.05.1997
5	City Service AB	08.06.2007
6	Dvarčionių keramika	09.06.1997
7	Grigiškės	02.02.1994
8	Gubernija	13.09.2004
9	Invalida	01.01.2008
10	Kauno energija	28.12.1998
11	Klaipėdos baldai	08.08.1994
12	Klaipėdos nafta	16.01.1996
13	Lesto AB	17.01.2011
14	Lietuvos dujos	23.04.1996
15	Lietuvos energija, AB	01.09.2011
16	Lietuvos jūrų laivininkystė	09.07.2001
17	Limarko laivininkystės kompanija	22.05.2000
18	Linus	09.11.1993
19	Linus Agro Group	17.02.2010
20	Litgrid, AB	22.12.2010
21	Panevėžio statybos trestas	14.04.1997
22	Pieno žvaigždės	02.01.2002
23	Rokiškio sūris	07.04.1997
24	Sanitas	13.09.1994
25	Šiaulių bankas	29.11.1994
26	Snaigė	14.04.1998
27	TEO Lt	12.06.2000
28	Ūkio bankas	02.08.1994
29	Utenos trikotažas	01.06.1999
30	Vilkyškių pieninė	17.05.2006
31	Vilniaus baldai	05.06.2000

32	Vilniaus degtinė	25.03.2002
33	Žemaitijos pienas	13.10.1997

16 lentelėje skirtingomis spalvomis išskirtos įmonės, kurių akcijomis Vilniaus vertybinių popierių biržoje pradėta prekiauti po 2005 metų, t.y. jau įsigaliojus reikalavimui nuo 2005 m. sausio 1 dienos savo apskaitą tvarkyti pagal TFAS. Kadangi išskirtų įmonių (išskyrus geltona spalva išskirtas), veiklos ataskaitos yra parengtos po 2005 metų pagal TFAS ir tuo laikotarpiu (t.y. 2003-2004 metais), kai skirtingi tos pačios įmonės veiklos rezultatai atsispindėjo ataskaitose parengtose pagal VAS ir TFAS, šios įmonės nedalyvavo, jos tyrime nevertintos.

Tačiau, nepaisant to, kad geltona spalva išskirtų įmonių akcijomis pradėta prekiauti Vilniaus vertybinių popierių biržoje tik nuo 2008 m. sausio 1 d., įmonė viešojoje erdvėje yra paskelbusi savo veiklos ataskaitas nuo 2004 metų. Pastarųjų metų veiklos ataskaita parengta pagal VAS, o sekančiųjų metų – pagal TFAS, kurioje atsispindi ankstesniųjų metų duomenys, todėl šios įmonės veiklos rezultatų duomenys įvertinti atliktame tyrime.

Peržvelgus įmonių 2003-2004 metų metines ataskaitas nesunkiai pastebima VAS ir TAS taikymo skirtinga samprata tiek pačių įmonių, tiek auditorių, pateikusių savo nuomonę dėl įmonių veiklos teisingumo bei atitikimo teisės aktų reikalavimams.

1 priede pateikiama tyrime analizuotų įmonių pelno (nuostolių) ataskaitose pateiktų grynojo metinio pelno (nuostolio) analizė, išskiriant pagal parengtų veiklos ataskaitų formatą, t.y. (pagal VAS ar pagal TFAS).

Vertinant 1 priede pateiktą informaciją apie įmonių deklaruotą grynąjį pelną ataskaitose, parengtose pagal VAS ir pagal TFAS, svarbu pažymėti keletą aspektų:

1. 8 (neiškirtų kitomis spalvomis) įmonių iš 26 savo veiklos ataskaitas jau nuo 2003 metų rengė pagal TFAS nepaisant to, kad iki 2005 m. sausio 1 d. Lietuvoje buvo nustatytas įpareigojimas įmonėms veiklos ataskaitas teikti pagal VAS (todėl, nors ataskaitos pagal VAS neskelbiamos, galima daryti prielaidą, kad šios įmonės tuo laikotarpiu rengė ataskaitas ir pagal vieną ir pagal kitą sistemą). Tam būtų galima pateikti kelis paaiškinimų variantus:
 - a) Įmonės, nuosekliai rengiančios savo veiklos ataskaitas pagal TFAS yra pagrįdai orientuotos į užsienio rinkas, todėl šioms įmonėms yra svarbu pateikti informaciją apie savo įmonės veiklą užsienio partneriams suprantamais pjūviais;
 - b) Šias įmones valdančiųjų toliaregiškumas siekiant užtikrinti įmonės veiklos rezultatų atspindėjimo stabilumą ir išvengti papildomo darbo rengiant veiklos ataskaitas ir jų duomenis tikslinant ateinančiais metais. Pažymėtina, įmonių, nuosekliai rengiančių savo veiklos ataskaitas pagal TFAS, veiklos ataskaitose

rezultatai už praėjusius metus koreguoti minimaliai.

2. 3 (išskirtų oranžine spalva) įmonės iš 26 savo veiklos ataskaitas iki 2005 metų rengė pagal VAS, o nuo 2005 metų – pagal TFAS, tačiau šių įmonių 2005 metų veiklos ataskaitose grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatai už praėjusius (t.y. 2004) metus nesiskiria nuo 2004 metų veiklos ataskaitose deklaruotų grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatų.
3. 15 (išskirtų geltona spalva) įmonių iš 26 pastebimas nestabilumas rengiant veiklos ataskaitas už 2003 ir 2004 metus. Dalies įmonių ataskaitos už 2003 ir 2004 metus parengtos pagal VAS, o, veiklos ataskaitas pradėjus rengti pagal TFAS, pastebimi įmonių grynojo metinio pelno (nuostolių) duomenų už praeitus metus nesutapimai su ankstesniais metais rengtomis veiklos ataskaitomis. Kitų įmonių veiklos ataskaitos už 2003 metus rengtos pagal TFAS, tačiau, veiklos ataskaitas už 2004 metus nuspręsta rengti pagal VAS. Sekančiais (2005) metais vėl grįžta prie veiklos ataskaitų rengimo pagal TFAS. Šiais atvejais pastebimi ženklūs nesutapimai deklaruojant grynąjį metinį pelną (nuostolį) pagal vieną ir pagal kitą sistemas. ***Būtent šie atvejai yra šio tyrimo objektas, todėl jie yra analizuojami detaliau.*** Taip pat daugumoje geltona spalva išskirtų įmonių veiklos ataskaitų už finansinius laikotarpius nuo 2003 iki 2006 metų pastebimos ankstesnių metų finansinių rodiklių korekcijos, nesvarbu, ar tais metais buvo pereita nuo VAS prie TFAS arba atvirkščiai, ar nebuvo.
4. Siekiant užtikrinti tyrime naudojamų įmonių metinių veiklos ataskaitų duomenų vientisumą, atsižvelgiant į tai, kad vienu įmonių veiklos ataskaitose nuo 2003 metų pateikiami įmonių grupės duomenys, o kitose – pačių įmonių duomenys, šiame tyrime įvertinti duomenys tiek įmonių grupių, tiek atskirų įmonių. Kadangi šiame tyrime siekiama išnagrinėti perėjimo nuo VAS prie TFAS rengiant įmonių veiklos ataskaitas ir kaip šis perėjimas įtakojo įmonių veiklos rezultatų atspindėjimą metinėse ataskaitose, minėtas aspektas neturi ženklios įtakos tyrimo rezultatams.
5. Svarbu akcentuoti, kad šio tyrimo apimtyje yra nagrinėjamas tik įmonių apskaitos politikos pakeitimo pereinant nuo VAS prie TAS poveikis įmonių veiklos rezultatams, neatsižvelgiant į verslo aplinkos ir kitus įmonių valdymo aspektus, ženkliai įtakančius įmonių veiklos rezultatus. Šis aspektas yra svarbus analizuojant įmonių perėjimo prie TAS įtaką veiklos rezultatams ilgalaikėje perspektyvoje.

Taigi, siekiant patvirtinti arba paneigti iškeltą tyrimo hipotezę, būtina atsakyti į šiuos esminius klausimus:

1. Kaip perėjimas prie TFAS įtakojo įmonių deklaruojamų rezultatų pasikeitimus?

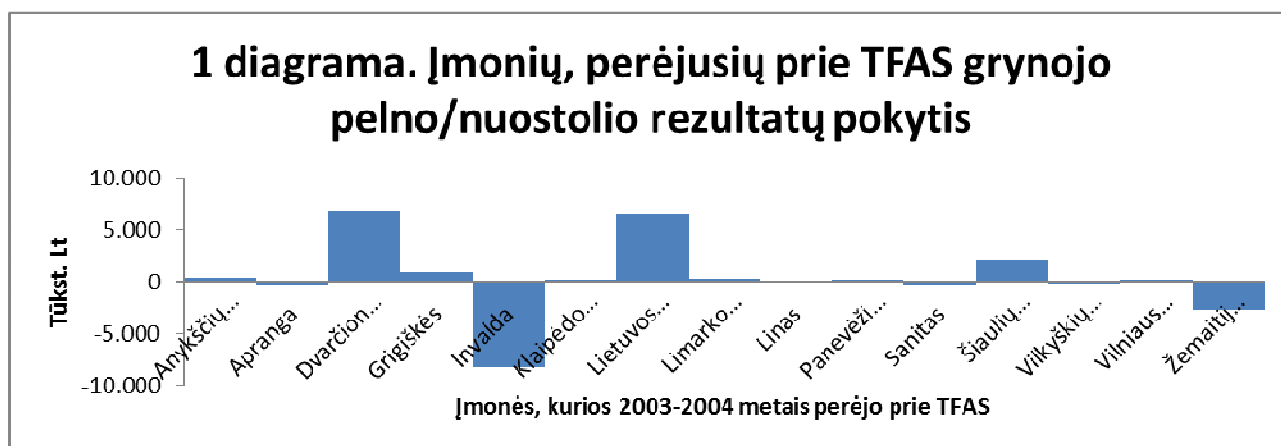
2. Kiek reikšmingas buvo įmonių apskaitos politikos pakeitimas perėjus prie TFAS šių įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatams?
3. Ar perėjimas prie TFAS įtakojo įmonių ilgalaikius veiklos rezultatus?

3.1. Perėjimo prie TFAS įtaka grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaravimui

Kadangi šio tyrimo objektas yra nustatyti, kokią įtaką įmonių veiklos rezultatams turėjo įmonių apskaitos politikos pakeitimas pereinant nuo VAS prie TAS, visų pirma būtina palyginti įmonių pelno (nuostolių) ataskaitose pagal TAS ir pagal VAS deklaruotus rezultatus, kurie tiek pagal vieną, tiek pagal kitą sistemą nustatyti vienodi. Šiuo atveju palyginimui pasirinktos vienos iš 3 įmonių (1 priede pažymėtų oranžine spalva) pelno (nuostolių) ataskaitos pagal VAS ir pagal TAS, kurių grynojo pelno (nuostolių) rezultatas perėjus prie TAS nepasikeitė. Pasirinkta įmonė – Gubernija. Vadovaujantis viešojoje erdvėje [20] išplatintų šios įmonės veiklos ataskaitų informacija, lyginant pelno (nuostolio) ataskaitas, parengtas pagal VAS ir pagal TAS, pastebėtina, kad lyginamųjų ataskaitų formatas ir pjūviai pasirinkti vienodi, ir atitinkamai, visų pelno (nuostolio) ataskaitoje įvertintų sudedamųjų dalių rezultatai pilnai sutapo. Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad įmonės veiklos ataskaitos už 2005 metus, parengtos pagal TAS, apskaitos politikos aprašyme pateiktas smulkus paaiškinimas, kad pritaikius 12-ąjį TAS (Pelno mokesčiai), perskaičiuoti atitinkami balanso straipsniai ir pateiktas 2004 metų balanso duomenų, apskaičiuotų pagal VAS ir pagal TAS, palyginimas.

Atsižvelgiant į šį pavyzdį galima teigti, kad 1 skyriuje aprašyta tikimybė, kad pelno mokesčių apskaitos skirtumai pagal VAS ir pagal TAS gali nežymiai įtakoti įmonės deklaruotų veiklos rezultatų pokytį yra galima, tačiau jos galima išvengti, kadangi pelno mokesčio nesutapimai, o taip pat ilgalaikio turto apskaitos ir kiti nesutapimai įmonės apskaitoje yra išsprendžiami balanso įrašuose.

Analizuojant įmonių, kurių perėjimas prie TAS, grynojo pelno (nuostolio) deklaruotiems rezultatams padarė ženkliai įtaką, 1 diagramoje pateikiama informacija, atvaizduojanti aukščiau minėtų 15 įmonių (1 priede išskirtų geltona spalva), tų pačių metų veiklos rezultatų deklaravimą veiklos ataskaitose pagal VAS ir pagal TFAS skirtumus.



Vertinant 1 diagramoje pateiktus rezultatus pastebimi kai kurių įmonių ženklūs metinių rezultatų skirtumai pradėjus rengti ataskaitas pagal TFAS, svyruojantys nuo -8,266 mln. Lt (Invaldos) iki 6,792 mln. Lt (Dvarčionių keramikos). Taigi, giliau nagrinėjant šiuos kraštutinius atvejus, yra ženklūs pastebėjimai.

Pirmuoju atveju, parengus Invaldos pelno (nuostolio) ataskaitą už 2004 metus pagal VAS, įmonės grynasis pelnas siekė 19,631 mln. Lt, o parengus pelno (nuostolio) ataskaitą už 2005 metus pagal TFAS ir joje įvertinus pelno (nuostolio) duomenis už ankstesnius metus, gautas pelno rezultatas 42% mažesnis nei buvo skaičiuota prieš metus. Nagrinėjant detaliau Invaldos pelno (nuostolių) ataskaitų už 2004 ir 2005 metus duomenis pastebimi šie ataskaitose deklaruotų rezultatų nesutapimai:

Įmonės 2004 metų rezultatai pelno (nuostolių) ataskaitose (t.y. pelno (nuostolių) ataskaitos už 2004 metus, parengtose pagal TAS ir pelno (nuostolių) ataskaitose už 2005 metus, parengtose pagal VAS) pastebimi šie nesutapimai:

- Pelno (nuostolių) ataskaitoje, parengtoje pagal VAS, deklaruotos pardavimo pajamos sudarė 205 mln. Lt ir buvo 16 kartų didesnės, pardavimo savikaina – 29 kartus didesnė, veiklos sąnaudos – 59 kartus didesnės, ikimokestinis pelnas – 3 kartus didesnis, o apskaičiuotas pelno mokestis 6 kartus didesnis negu pelno (nuostolių) ataskaitoje, parengtoje pagal TAS. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal VAS parengta įmonės veiklos ataskaita už 2004 metus buvo rengiama šios įmonės pirmą kartą, todėl joje nėra palyginimų su ankstesnių metų rezultatais. Be to, vadovaujantis pateikta auditoriaus išvada, 51 mln. Lt vertės dukterinių įmonių turtas bei jų veikla nebuvo audituota.

Siekiant nustatyti, kodėl yra susidarę neadekvačiai dideli skirtumai, parengus įmonės veiklos ataskaitas pagal VAS ir pagal TAS, išanalizuotos Invaldos 2004 metų II, III ir IV ketvirčių pelno (nuostolių) ataskaitos, pateiktos viešojoje erdvėje [20]. Šios ketvirčių ataskaitos parengtos kaupiamuoju būdu įvertinus finansinių metų duomenis, todėl šiuo atveju naudota aktualiausia, t.y. 2004 metų IV ketvirčio įmonės pelno (nuostolio) ataskaita:

- Palyginus 2004 metų IV ketvirčio pelno (nuostolio) ataskaitos, parengtos pagal VAS, duomenis su 2005 metų pelno (nuostolio) ataskaitos, parengtos pagal TAS, duomenimis, pažymėtina, kad pelno (nuostolio) ataskaitos duomenys pagal visus pјūvius skiriasi labai neįymiai (t.y. pagal TAS bendrasis pelnas sudarė 8459 tūkst. Lt, o pagal VAS bendrasis pelnas sudarė 8442 tūkst. Lt, pagal TAS veiklos pelnas sudarė 7139 tūkst. Lt, o pagal VAS veiklos pelnas sudarė 7655 tūkst. Lt, pagal TAS pelnas prieš mokesčius sudarė 12551 tūkst. Lt, o pagal VAS pelnas prieš mokesčius sudarė 12879 tūkst. Lt. Taigi, grynasis metinis pelnas pagal TAS sudarė 11365 tūkst. Lt, o pagal VAS sudarė 11685 tūkst. Lt.

Atsiųvelgiant į aukščiau atliktą ataskaitos už 2004 metus palyginimą su 2005 metų veiklos ataskaitos duomenimis ir su 2004 metų IV ketvirčio duomenimis, daroma prielaida, kad Invalidos veiklos ataskaita už 2004 metus, parengta pagal VAS, nėra adekvati objektyviam palyginimui, todėl tolesnei analizei naudojami 2004 metų IV ketvirčio įmonės veiklos ataskaitos duomenys.

Antruoju atveju, Dvarčionių keramikos pelno (nuostolio) ataskaita už 2003 parengta pagal TFAS. Joje grynasis metinis įmonės pelnas sudarė 0,064 mln. Lt. Sekančiais metais įmonė pakeitė savo apskaitos politiką ir parengė metinę ataskaitą už 2004 metus pagal VAS, kurioje pagal įvertintus duomenis už 2003 metus, įmonė patyrė -6,728 mln. Lt nuostolių, o 2004 metais patyrė -17,133 mln. Lt nuostolių. Sekančiais metais įmonė dar kartą pakeitė savo apskaitos politiką ir jau veiklos ataskaitą už 2005 metus parengė pagal TFAS. Vadovaujantis šios ataskaitos duomenimis už ankstesnius metus deklaruotas įmonės grynasis nuostolis 13% mažesnis nei metais anksčiau deklaruota parengus ataskaitą pagal VAS. Nagrinėjant detaliau Dvarčionių keramikos pelno (nuostolių) ataskaitų už 2003 - 2005 metus, pateiktų viešoje erdvėje [20], duomenis pastebimi šie ataskaitose deklaruotų rezultatų nesutapimai:

- Įmonės 2003 metų rezultatai pelno (nuostolių) ataskaitose (t.y. pelno (nuostolių) ataskaitos už 2003 metus, parengtose pagal TAS ir pelno (nuostolių) ataskaitose už 2004 metus, parengtose pagal VAS) pastebimi šie nesutapimai:
 - Veiklos sąnaudų skirtumas sudarė 5481 tūkst. Lt (Pagal TAS sąnaudos mažiau neigiamos). Lyginant atskirus komponentus, įtrauktus į pardavimo sąnaudas pagal TAS ir pagal VAS, didžiausias skirtumas pastebėtas pagal VAS apskaitytuose atidėjimuose beviltiškomis skoloms, kurie sudarė 3760 tūkst. Lt, kai pagal TAS šie atidėjimai sudarė -101 tūkst. Lt. Taip pat ženklus pastebėjimas yra lyginant atlyginimų ir socialinio draudimo rezultatus. Pagal VAS šios sąnaudos sudarė 2456 tūkst. Lt, o pagal TAS šios sąnaudos sudarė 1985 tūkst. Lt. Daugiausia dėl šių skirtumų įmonės 2003 metų pelno (nuostolių) ataskaitose pagal VAS ir pagal TAS rezultatai skyrėsi

5405 tūkst. Lt (pagal TAS veiklos nuostolis sudarė 1323 tūkst. Lt, o pagal VAS veiklos nuostolis sudarė 6728 tūkst. Lt).

- Pagal TAS grynosios finansinės veiklos pajamos sudarė 1437 tūkst. Lt, o pagal VAS kitos veiklos bei finansinės ir investicinės veiklos pajamos sudarė 833 tūkst. Lt. Pažymėtina, kad pagal TAS grynosios finansinės veiklos pajamos yra didesnės dėl to, kad grynųjų finansinės veiklos pajamų apskaičiavime pelną, gautą iš valiutų kurso pasikeitimų (6171 tūkst. Lt) mažina tiksliai nuostolis, gautas iš valiutų kurso pasikeitimų (-2167 tūkst. Lt) ir palūkanų sąnaudos (-2569 tūkst. Lt), tuo tarpu pagal VAS apskaitytą tokio pat dydžio pelną, gautą iš valiutų kurso pasikeitimų (6171 tūkst. Lt) neženkliai didina opcijono pajamos (55 tūkst. Lt) ir kitos pajamos (128 tūkst. Lt), o mažina daugiau veiksmų, t.y. palūkanos už paskolas (-2284 tūkst. Lt), neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka (-2824 tūkst. Lt); vekselių palūkanos (-260 tūkst. Lt), kitos palūkanos (20 tūkst. Lt) ir delspinigiai (134 tūkst. Lt). Tokiu būdu, pagal VAS grynųjų finansinės veiklos pajamų rezultatas yra mažesnis ir sudaro 833 tūkst. Lt.

- Įvertinus aukščiau aprašytas veiklos sąnaudas ir grynąsias finansinės veiklos pajamas, pagal TAS pelnas prieš apmokestinimą sudaro 114 tūkst. Lt, o pagal VAS prieš apmokestinimą gaunamas nuostolis, kuris sudaro -6728 tūkst. Lt.

- Pelno mokesčio sąnaudos skiriasi iš esmės: pagal TAS sąnaudos sudaro 50 tūkst. Lt, o pagal VAS sąnaudos sudaro -186 tūkst. Lt. Tai reiškia, kad pagal TAS pelnas yra mažinamas pelno mokesčio sąnaudų dydžiu, o pagal VAS deklaruojami nuostoliai yra didinami pelno mokesčio sąnaudų dydžiu;

- Atsižvelgiant į tai, grynasis 2003 metų pelnas pagal TAS sudaro 64 tūkst. Lt, o pagal VAS deklaruojamas grynasis 2003 metų nuostolis -6914 tūkst. Lt.

- Įmonės 2004 metų rezultatai pelno (nuostolių) ataskaitose (t.y. pelno (nuostolių) ataskaitos už 2004 metus, parengtos pagal TAS ir pelno (nuostolių) ataskaitos už 2005 metus, parengtos pagal VAS) pastebimi nesutapimai dėl skirtingai įvertintų veiklos sąnaudų:

- Iš viso veiklos sąnaudos pagal TAS 2004 metais sudarė 30480 tūkst. Lt, kai veiklos sąnaudos pagal VAS tais pačiais metais sudarė 30805 tūkst. Lt. Šis skirtumas susidarė pagrindė dėl to, kad pagal VAS įvertintos 573 tūkst. Lt didesnės atidėjimų beviltiškomis skoloms ir atidėjimų lėtai judančioms atsargoms sąnaudos. Kitos sąnaudos tarp VAS ir TAS ataskaitų tarpusavyje skyrėsi nežymiai, tačiau šiek tiek sumažino skirtumą tarp VAS ir TAS ataskaitose atvaizduotų veiklos sąnaudų.

- Dėl šios priežasties pelno (nuostolių) ataskaitose, rengtos pagal VAS ir TAS skyrėsi pelnas (nuostoliai) prieš mokesčius. Pagal TAS ikimokestinis nuostolis

sudarė -16520 tūkst. Lt, o pagal VAS -17133 tūkst. Lt.

- Vertinant įmonės ataskaitose pagal VAS ir TAS deklaruotą pelno mokesčio dydį pažymėtina, kad šie dydžiai yra neproporcingi deklaruotam ikimokestiniam nuostoliui vienas kito atžvilgiu. Nors pagal TAS ikimokestinis nuostolis mažesnis, tačiau pelno mokesčio sąnaudų reikšmė apskaičiuota -1731 tūkst. Lt, o tuo tarpu pagal VAS pelno mokesčio sąnaudų reikšmė sudarė -342 tūkst. Lt.

- Grynojo metinio įmonės pelno (nuostolio) rezultatuose pagal TAS gryniesi metiniai įmonės nuostoliai sumažinti neigiamu pelno mokesčių sąnaudų dydžiu (deklaruotas grynasis metinis pelnas pagal TAS -14823 tūkst. Lt), tuo tarpu pagal VAS grynasis metinis nuostolis padidintas iki -17475 tūkst. Lt).

Atsižvelgiant į nustatytus Dvarčionių keramikos 2003 ir 2004 metų pelno (nuostolių) ataskaitose, parengtose pagal VAS ir pagal TAS nesutapimus, svarbiausi nesutapimai, įtakoję įmonės pelno (nuostolių) ataskaitų pagal VAS ir pagal TAS nesutapimus yra skirtingai apskaityti atidėjimai beviltiškomis skoloms bei iš esmės skirtingi pelno mokesčio rezultatai. Skirtingai apskaityti atidėjimai beviltiškomis skoloms atsižvelgiant į tai, kad pagal parengtose ataskaitose pagal TAS, kredito rizikos sumos, pateiktos balanse, yra sumažintos atidėjimais abejotinoms gautinoms sumoms, paskaičiuotais remiantis buvusia patirtimi. Tuo tarpu, ataskaitose, parengtose pagal VAS, kredito rizikos sumos apskaitytos pilna apimtimi. Skirtingi pelno mokesčio rezultatai bei jų įvertinimas apskaičiuojant įmonės grynąjį pelną (nuostolį), vadovaujantis įmonės 2003-2005 metų veiklos ataskaitų paaiškinimais, gauti dėl to, kad pagal VAS taikyta pelno mokesčio norma buvusi balanso sudarymo dieną, o pagal TAS – galiojusi ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Be to, vadovaujantis 12-uoju TAS, įmonė pripažįsta dėl laikinų skirtumų atsirandantį atidėtojo mokesčio įsipareigojimą arba turta, kai tikimasi, kad pelno mokesčio sumos bus panaudotos ateityje. Kiekvieno balanso sudarymo metu įmonė iš naujo įvertina visą atidėtojo mokesčio turta ir pripažįsta anksčiau nepripažintą dalį tiek, kiek tikimasi, kad ateityje gautas mokestinis pelnas jį padengs. Remiantis šia TAS nuostata įmonės nuostolis yra mažinamas pelno mokesčio (kredito) dydžiu.

Vertinant apibendrintai perėjimo prie TFAS įtaką įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaravimui situacija nėra tokia kritiška kaip aukščiau aprašyti variantai:

- 9 iš 15 įmonių, perėjusių prie TFAS metinėse veiklos ataskaitose deklaravo grynojo pelno (nuostolio) rezultatus vidutiniškai 36% geresnius nei prieš tai rengus ataskaitas pagal VAS. Pažymėtina, kad šį vidurkį ženkliai didina Lietuvos jūrų laivininkystės 2004 metų grynojo metinio pelno duomenų skirtumas: pagal VAS įmonė uždirbo 2,809 mln. Lt grynojo pelno, o pagal TFAS įmonė uždirbo 9,465 mln. Lt grynojo pelno (rezultato padidėjimas 237%). Likusių įmonių vidutinis metinių pelno

(nuostolio) rezultatų pagerėjimas perėjus prie TFAS sudarė 11%;

- 6 iš 15 įmonių, perėjusių prie TFAS metinėse veiklos ataskaitose deklaravo grynojo pelno (nuostolio) rezultatus vidutiniškai 139% prastesnius nei prieš tai rengus ataskaitas pagal VAS. Svarbu atkreipti dėmesį į neadekvatų įmonės Linas grynojo metinio pelno duomenų už 2004 metus skirtumą: pagal VAS įmonė uždirbo 0,015 mln. Lt grynojo pelno, o pagal TFAS įmonė patyrė -0,106 mln. Lt nuostolio (rezultato sumažėjimas -707%). Tiek pelno, tiek nuostolio lygis yra neproporcingai arti nulio, lyginant su bendromis įmonės pajamomis, todėl rezultato pokyčiai neadekvačiai dideli). Likusių įmonių vidutinis metinių pelno (nuostolio) rezultatų pablogėjimas perėjus prie TFAS sudarė 25%.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS padidino grynojo pelno deklaruojamus rezultatus buvo trečdaliu daugiau, tačiau jų deklaruotas rezultatų pagerėjimas sudarė vidutiniškai 11% metinių pelno (nuostolio) ataskaitose atvaizduotų rodiklių pagerėjimą. Tuo tarpu įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sumažino grynojo pelno (nuostolio) deklaruojamus rezultatus, buvo mažiau, bet jų deklaruotas pelno (nuostolių) rezultatų pablogėjimas sudarė vidutiniškai 25% blogesnis pagal TFAS.

3.2. Perėjimo prie TFAS reikšmingumas grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatams

Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX Vilnius metiniai grynojo pelno (nuostolio) rezultatai yra įvairūs ir gali ženkliai skirtis priklausomai nuo įmonės veiklos pobūdžio, apyvartos masto ir kitų vidinių bei išorinių verslo aplinkos diktuojamų sąlygų. Tačiau, šio tyrimo tikslas yra nustatyti, ar įmonių apskaitos politikos pasikeitimo perėjus prie TFAS, dėl kurio padidėjo arba sumažėjo įmonių deklaruojami grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatai, įtaką įmonių grynojo pelno (nuostolio) rezultatams.

Tikslui pasiekti, visų pirma atlikta penkiolikos aukščiau minėtų įmonių, kurių deklaruojami grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatai pasikeitė perėjus prie TFAS, duomenų koreliacinė analizė naudojant StatistiXL programą. Atliekant skirtumų tarp įmonių deklaruotų pelno (nuostolių) rezultatų pagal VAS ir pagal TFAS koreliacinę analizę su įmonių 2004 metų grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatais buvo siekiama atsakyti ar įmonėms perėjus prie TFAS pagerėjusių (pablogėjusių) deklaruojamų pelno (nuostolio) metinių rezultatų dydis įtakoja 2004 metais įmonių uždirbto grynojo pelno (nuostolio) dydį? Koreliacinė analizė parodė, kad gautas žemo reikšmingumo atvirkščio proporcingumo rezultatas ($r=-0,491$). Itin žemą tarpusavio koreliacinį reikšmingumą patvirtina ir šios

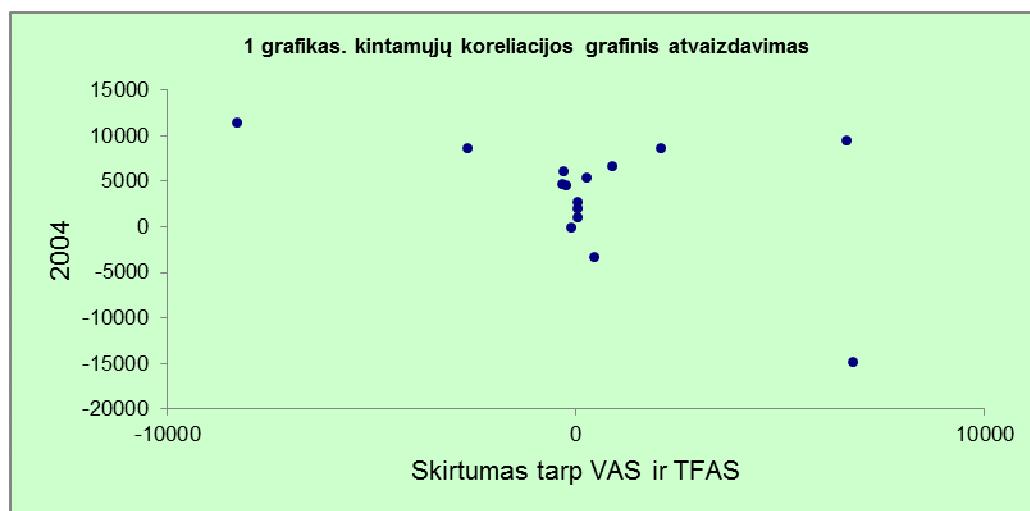
koreliacijos statistinio reikšmingumo rezultatas, pateiktas 17 lentelėje.

17 lentelė. Pearsono Koreliacijos statistinis reikšmingumas

	Skirtumas tarp VAS ir TFAS	2004
Skirtumas tarp VAS ir TFAS	-	0,063
2004,000	0,063	-

Pažymėtina, kad statistinis reikšmingumas yra sąlygojamas nulinės hipotezės ir jis yra laikomas reikšmingu, kai šis koeficientas siekia iki 0,05. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, kad įmonėms perėjus prie TFAS grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaruojamo padidėjimo (sumažėjimo) dydis įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatų dydžiams yra nereikšmingas.

1 grafike matomas aukščiau minėtų kintamųjų koreliacijos grafinis atvaizdavimas.



Analogiška koreliacinė analizė naudojant StatistiXL programą buvo atlikta tarp įmonių, perėjusių prie TFAS grynojo metinio pelno (nuostolio) deklaruojamo padidėjimo (sumažėjimo) dydžių ir įmonių grynojo metinio pelno (nuostolio) pokyčio (t.y. 2005 m. grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatas – 2004 m. grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatas). Šios analizės rezultatas turėtų atsakyti į klausimą ar įmonių apskaitos politikos pakeitimas pereinant prie TFAS buvo reikšmingas sąlygojant geresnius įmonių metinių rezultatų pagerėjimą?

Gauti koreliacinės analizės rezultatai parodė, kad šių dviejų kintamųjų tarpusavio koreliacinis reikšmingumas yra $r=0,645$. Tai liudija, kad kintamųjų tarpusavio reikšmingumas yra apie 65%, o kintamieji yra tiesioginio proporcingumo. Tai reiškia, kad kuo labiau perėjimas prie TFAS pagerina deklaruotus įmonės grynojo metinio pelno (nuostolio) rezultatus, tuo didesnės įmonės pelno augimo perspektyvos per ateinančių metų laikotarpį.

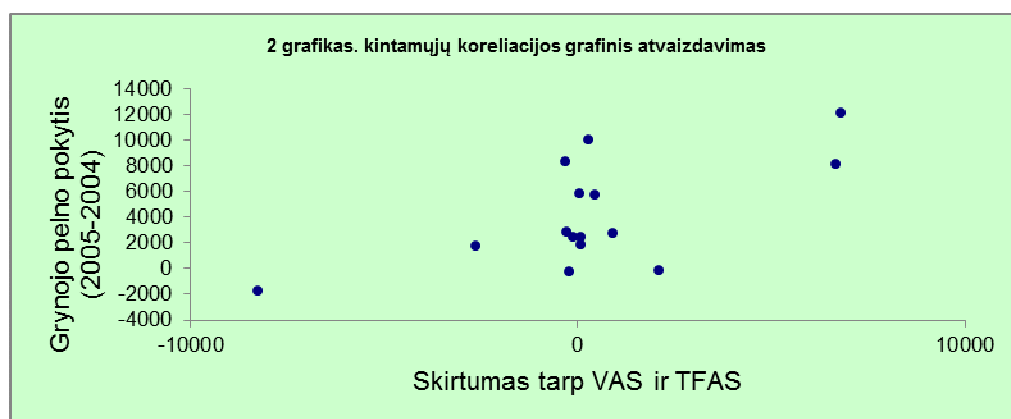
Šios koreliacijos statistinio reikšmingumo rezultatas pateikiamas 18 lentelėje.

18 lentelė. Pearsono Koreliacijos statistinis reikšminumas

	Grynojo pelno pokytis (2005-2004)	Skirtumas tarp VAS ir TFAS
Grynojo pelno pokytis (2005-2004)	-	0,009
Skirtumas tarp VAS ir TFAS	0,009	-

Paprastai statistinis reikšmingumas yra laikomas reikšmingu, kai jo reikšmė yra iki 0,005. Tačiau, šiuo atveju analizėje naudotas nedidelis kiekis reikšmių (po 15 kiekvienam kintamajam), o gautas statistinio reikšmingumo rezultatas yra artimas minėtai reikšmingumo ribai. Todėl šio tyrimo rezultatų pagrindimui galima daryti prielaidą, kad šio tyrimo apimtyje koreliacija yra reikšminga atsižvelgiant į koreliacinės analizės reikšmingumo rezultatus.

Be to, 2 grafike matomas šiame tyrime analizuojamų kintamųjų koreliacijos reikšmių išsidėstymas patvirtina aukščiau darytą prielaidą. Grafike matoma ženklėsnė tiesioginės proporcijos tendencija koreliuojant VAS ir TFAS skirtumo dydžiams su 2004-2005 metų įmonių grynojo pelno (nuostolio) pokyčių dydžiais.



Atsižvelgiant į koreliacinės analizės rezultatus, galima daryti išvadą, kad neskaitant kitų verslo aplinkos veiksnių, paprastai įtakančių įmonių pelno (nuostolio) rezultatus, įmonių apskaitos politikos pakeitimo efektas, pereinant prie TFAS, pasireiškęs skirtumu tarp deklaruojamų įmonių grynojo pelno (nuostolio) rezultatų, gautų pagal VAS ir TFAS, buvo reikšmingas ir tiesiogiai proporcingas įmonių pelno (nuostolio) rezultatų pagerėjimui per sekančius metus. Taigi, atsižvelgiant į gautus rezultatus, yra 64,5% tikimybė, kad įmonei perėjus prie TAS, kuo geresnis gaunamas pagerėjimas pagal naują sistemą, tuo ženklėsnio grynojo pelno augimo gali įmonė tikėtis per artimiausius metus.

3.3. Perėjimo prie TFAS įtaka ilgalaikiams įmonių veiklos rezultatams

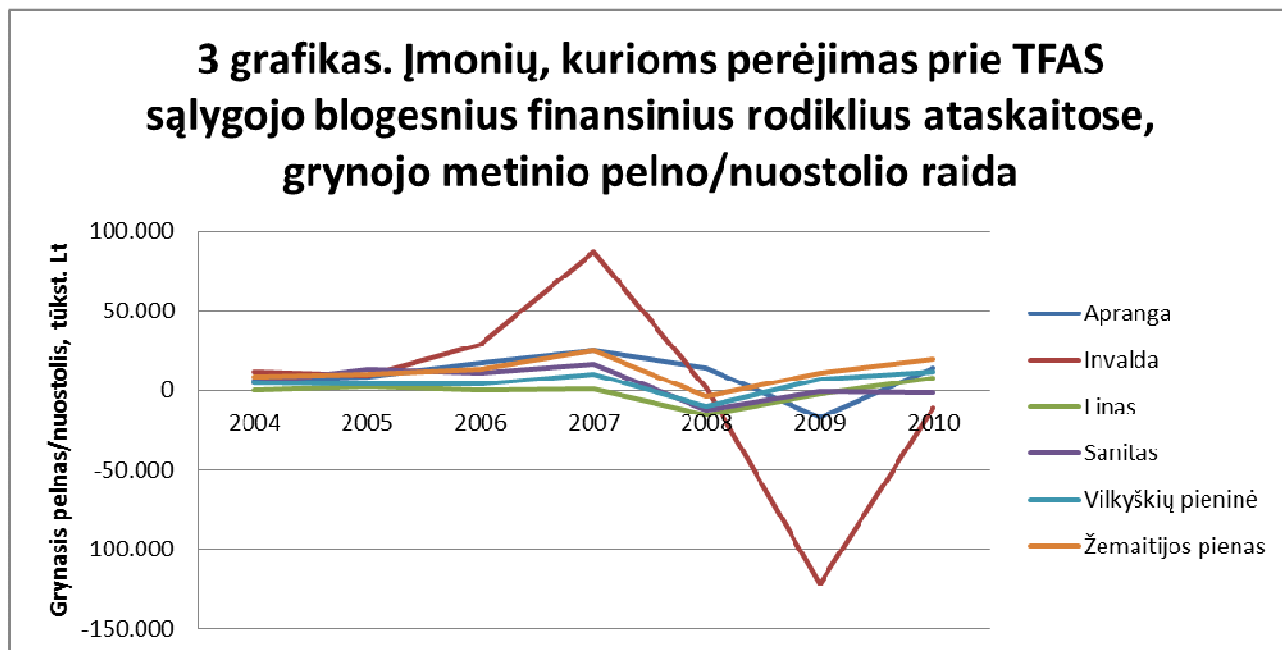
Išanalizavus įmonių apskaitos politikos pakeitimo efektą, pereinant prie TFAS įmonių

trumpalaikių veiklos rezultatų pokyčiams, svarbu nustatyti, ilgalaikes įmonių pelno (nuostolio) rezultatų raidos tendencijas. Įmonių perėjimo prie TFAS sąlygotų veiklos rezultatų pokyčio efektas galimas tik trumpalaikis, t.y. vienerių, iki dviejų metų laikotarpiui. ES nustatyta prievolė įmonėms, kurių akcijomis prekiaujama vertybinių popierių biržoje, nuo 2005 metų sausio 1 dienos tvarkyti apskaitą pagal TFAS, o Lietuvos įmonėms integruojantis į tarptautinę verslo erdvę nebeliko poreikio papildomai (savanoriškai) rengti ataskaitas pagal VAS. Atsižvelgiant į tai, praėjus 2004 metams Lietuvoje nebeliko įmonių, kurių akcijomis prekiaujama vertybinių popierių biržoje, kurios kartu su rengiamomis ataskaitomis pagal TFAS, kartu rengtų ir ataskaitas pagal VAS. Be to, su įmonių apskaitos politikos pakeitimu susiję darbo organizavimo ir kvalifikacijos trūkumo klausimai paprastai išsprendžiami per trumpą laiką perkvalifikuojant darbuotojus, pasamdant naujus specialistus nuolatiniam darbui arba pasamdant atitinkamus trumpalaikius ekspertus. Atitinkamai, įmonių apskaitos politikos pakeitimo darbo organizavimo ir naujų ataskaitų rengimo klausimai išsprendžia per pirmuosius ataskaitinius metus reorganizavus įmonės darbą, susijusį su finansinių ataskaitų parengimu ir parengus pirmąsias ataskaitas pagal naują tvarką. Tuo tarpu, potencialių užsienio investuotojų galimas susidomėjimas įmonės, kurios veiklos rezultatai pagal tarptautinius standartus deklaruojami geresni, taip pat negali būti ilgalaikis, kadangi kiekvienas investuotojas pirmiausia ieško ilgalaikį stabilumą ir patikimumą demonstruojančių verslo sričių savo investicijoms.

Dėl šių priežasčių, trumpalaikis įmonių apskaitos politikos keitimo efektas, pereinant prie TFAS negali atspindėti ilgalaikės įmonių veiklos rezultatų (šiuo atveju įmonių grynojo pelno (nuostolio) rezultatų) raidos. Tačiau, šio tyrimo apimtyje yra tikslinga išanalizuoti Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje Vilnius OMX, veiklos rezultatų ilgalaikę raidą atsižvelgiant į šių įmonių, vykdytą apskaitos politiką ir jos pakeitimus reaguojant į ES ir LR institucijų nustatytus įpareigojimus, susijusius su veiklos ataskaitų rengimu.

Įmonės, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX ir kurios savo veiklos ataskaitas nuo 2004 yra paskelbusios viešojoje erdvėje suskirstytos į tris grupes pagal šį perėjimo prie TFAS rezultato kriterijų:

1. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo blogesnius finansinius rodiklius (3 grafikas);



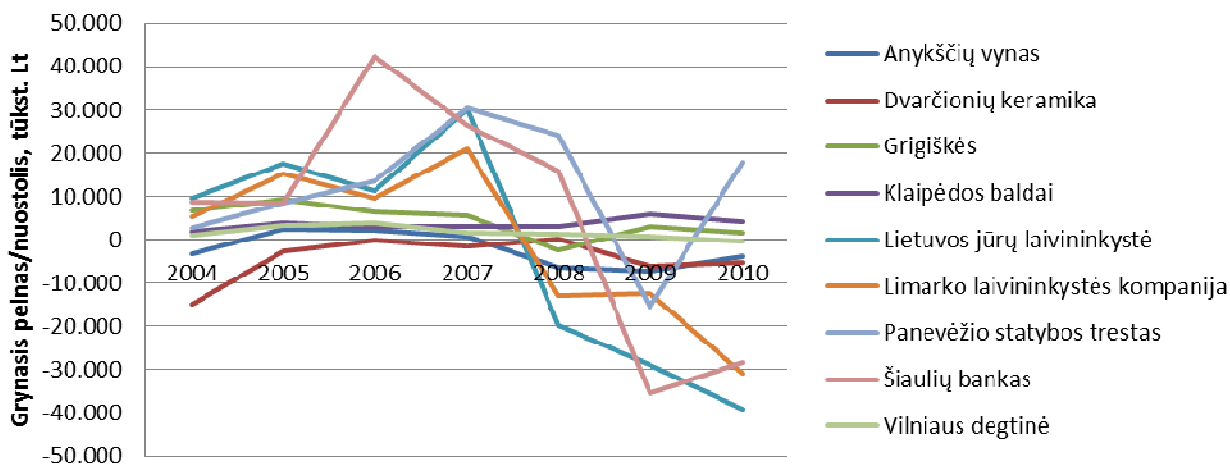
Apžvelgiant šią grupę pažymėtina, kad įmonės, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo blogesnius finansinius rodiklius vykdo, veiktas skirtingose verslo srityse. Šią grupę sudaro įvairaus dydžio ir skirtingų pajėgumų (tiek didelės apyvartos, tiek santykinai nedideles apyvartos) įmonės.

Tačiau, beveik visų šios grupės įmonių (išskyrus Invaldą) metinių grynojo pelno (nuostolio) rezultatų ilgalaikė raida parodo įmonių neženklumą, tačiau gana tolygią ir panašią grynojo metinio pelno augimo tendenciją iki 2007 metų. 2008 metais matomas nežymus veiklos rezultatų kritimas, sąlygotas ekonominės krizės padarinių, tačiau ženklų nuostolių (išskyrus Invaldą) krizės metu deklaruoja nepatyrusios. Po to – matoma nors ir neženklūs, bet stabili grynojo metinio pelno augimo tendencija.

Atkreiptinas dėmesys, kad grafike atvaizduotos Invaldos veiklos rezultatų tendencijos yra panašios kaip ir kitų šioje grupėje esančių įmonių, tačiau šios įmonės veiklos rezultatų ženklūs kilimai ir kritimai yra paaiškinami tuo, kad įmonės apyvarta yra gerokai didesnė nei kitų įmonių, o, atitinkamai – gerokai didesni pelno ir nuostolio rezultatai.

2. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo geresnius finansinius rodiklius (4 grafikas);

4 grafikas. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo geresnius finansinius rodiklius ataskaitose, grynojo metinio pelno/nuostolio raida

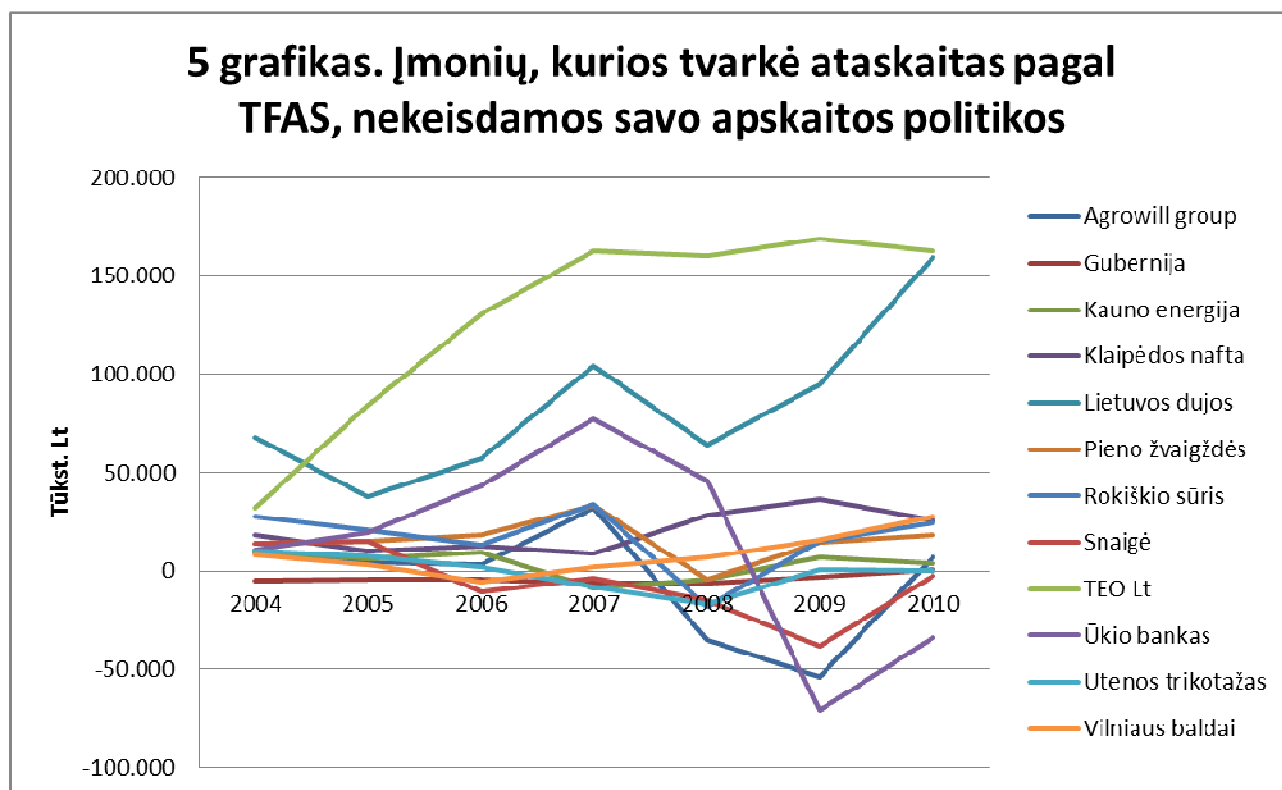


Apžvelgiant šią grupę taip pat pažymėtina, kad įmonės, kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo geresnius finansinius rodiklius, vykdo veiklas skirtingose verslo srityse. Grupė sudaryta iš įvairaus dydžio, įvairaus pajėgumo ir skirtingose verslo srityse veikiančių įmonių. Šios grupės įvairumą liudija ir įmonių veiklos rezultatų raidos įvairovė.

Grafike matoma, kad įmonių veiklos rezultatai yra labai nestabilūs tiek ekonominio pakilimo/prieškrizinio laikotarpio metais (iki 2008), tiek krizės laikotarpiu. Maža to, daugelis įmonių, tiek didesnio kapitalo, tiek mažesnio kapitalo, iki 2010 metų nerado galimybių atsitiesti nuo krizės padarinių ir šiai dienai vis dar dirba nuostolingai.

Kaip ir pirmoje grupėje, šioje grupėje didesnio kapitalo įmonių veiklos rezultatų pokyčiai atvaizduoti kaip ženklesni, tačiau, skirtingai nei pirmoje grupėje, šioje grupėje skirtingų įmonių veiklos rezultatų pokyčiai tarpusavyje yra labai mažai tendencingi. Tai liudija apie šios grupės įmonių nenuoseklumą ir sudėtingą ateities veiklos rezultatų prognozavimą.

3. Įmonių, kurios tvarkė ataskaitas pagal TFAS, nekeisdamos savo apskaitos politikos (5 grafikas).



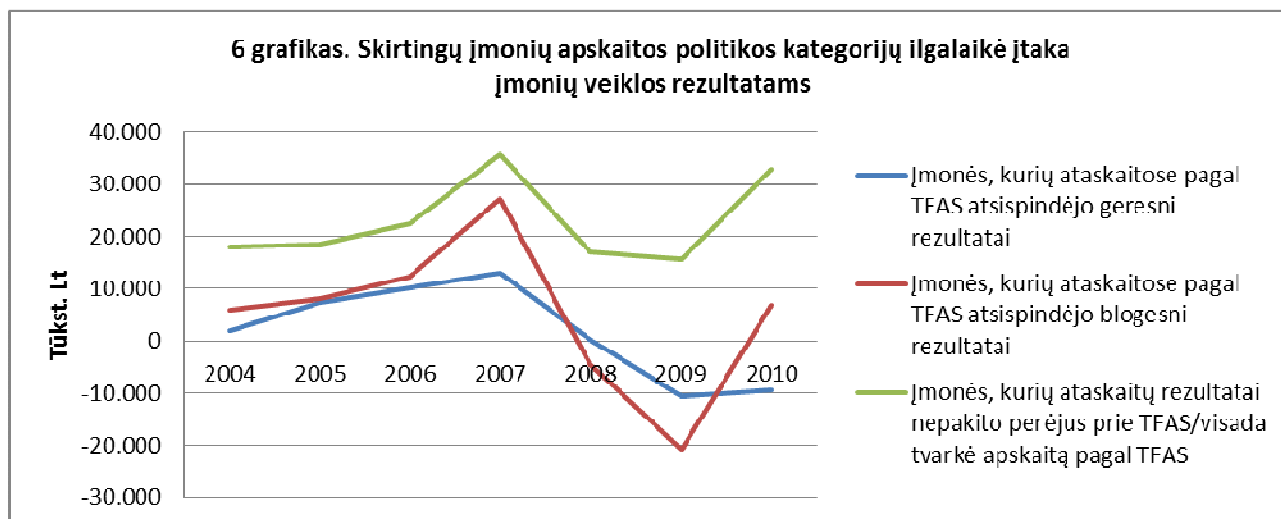
Šios grupės įmonės, kurios tvarkė ataskaitas pagal TFAS, nekeisdamos savo apskaitos politikos, taip pat vykdo veiklas skirtingose verslo srityse. Grupė sudaryta taip pat iš įvairaus dydžio, įvairaus pajėgumo ir skirtingose verslo srityse veikiančių įmonių.

Šioje grupėje išsiskiria Kauno energija, kuriai turint monopolines rinkos sąlygas, veiklos rezultatų augimas nereaguoja į tuos verslo aplinkos veiksnius, į kuriuos jautriai reaguoja kitos įmonės. Panašiai stabilūs ir į rinkos sąlygas nelabai reaguojantys yra Klaipėdos naftos rezultatai. Tuo tarpu, kitos monopolininkės – Lietuvos dujų grynojo pelno rezultatai priklauso nuo parduotų dujų kiekio kitiems verslo ir privatiems sektoriams. Kadangi 2007 metais ekonomikos pakilimo metu atsižvelgiant į besiplečiančią rinką dujų vartojimas Lietuvoje proporcingai augo, augo ir Lietuvos dujų pelnas. Tuo tarpu, 2008 metų ekonominės krizės metu šalyje vartojimas krito – atitinkamai krito ir Lietuvos dujų pelno rezultatai.

Apžvelgiant likusių šios grupės įmonių veiklos rezultatų raidą pažymėtina bendra daugelio įmonių veiklos rezultatų tendencija – rezultatų prastėjimas iki 2006 metų, po to – staigus augimas, pasiekęs apogėjų 2007 metais ir po to kritęs 2008 metais per ekonominę krizę. Nepaisant to, kad dvi įmonės iš šios grupės 2010 metais vis dar registravo nuostolį, visų įmonių dabartiniai grynojo pelno rezultatai yra arba teigiami, arba augantys (mažinamas nuostolis).

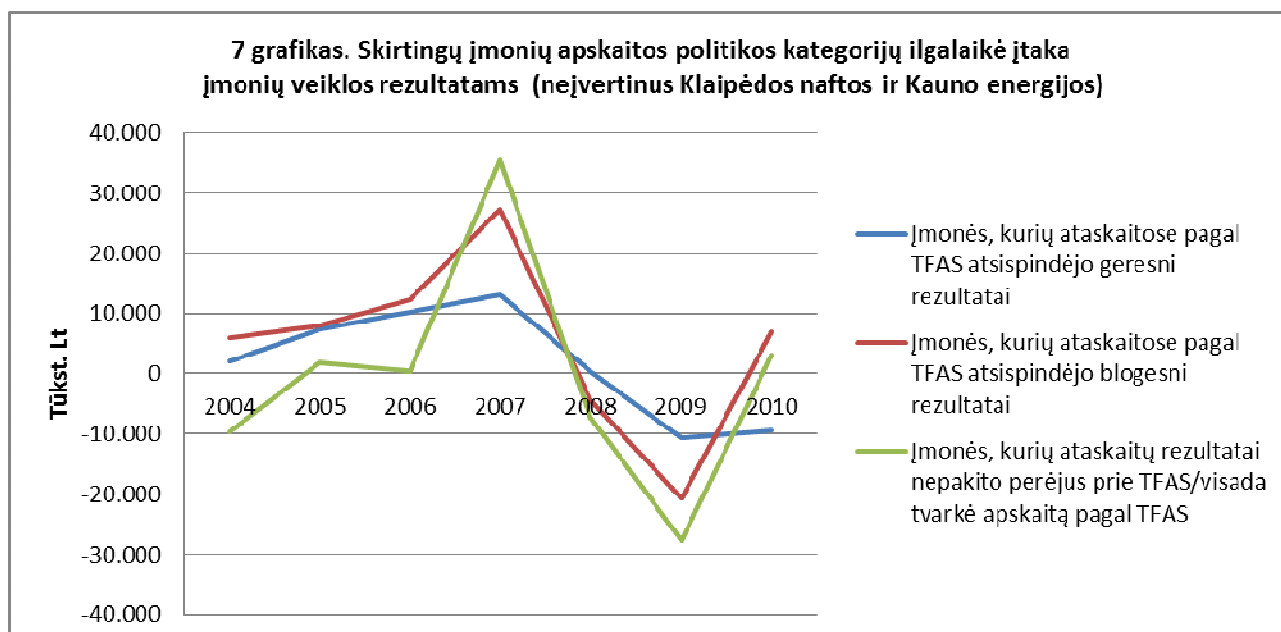
Įvertinant tai, kad visos trys įmonių grupės susideda iš labai skirtingų savo specifika, apimtimis ir pajėgumais įmonių, siekiant palyginti jų veiklos rezultatų ilgalaikę raidą ir tendencijas 6 grafike

pateikiamas minėtų trijų grupių apibendrintų grynojo pelno (nuostolio) rezultatų tarpusavio palyginimas.



6 grafike pateikiamas trijų grupių palyginimas, pagal kurį atsispindi labai panašios įmonių, kurios nekeitė savo apskaitos politikos ir įmonių, kurių ataskaitose pagal TFAS atsispindėjo blogesni rezultatai tendencijos. Pagal šiame grafike pateiktą informaciją pagrindinis skirtumas tarp dviejų aukščiau minėtų grupių yra tas, kad įmonės, kurios nekeitė apskaitos politikos, ilgalaikėje perspektyvoje, nepaisant ekonominės krizės, išliko pelningos. Tačiau, šioje vietoje yra svarbu trečios grupės įmonės, veikiančias monopolinėse rinkose, kurių veiklos rezultatams bendros rinkos tendencijos reikšmingo poveikio neturėjo, tai Kauno energija ir Klaipėdos nafta.

Siekiant atlikti objektyvų minėtų trijų grupių palyginimą, 7 grafike atliktas palyginimas tais pačiais pjūviais kaip ir 6 grafike, tačiau neįvertinus Kauno energijos ir Klaipėdos naftos veiklos rezultatų.



7 grafike atliktas palyginimas labai aiškiai parodo, kad įmonės, kurių ataskaitose pagal TFAS atsispindėjo blogesni rezultatai ir įmonės, kurių ataskaitų rezultatai nepakito perėjus prie TFAS arba tos įmonės, kurios nekeitė savo veiklos apskaitos politikos praktiškai identiškai reagavo į verslo aplinkos pasikeitimus Lietuvoje nuo 2006 iki 2010 metų.

Tuo tarpu, iki 2006 metų matomas įmonių, kurios prieš tai tvarkė savo apskaitą pagal VAS ir kurioms perėjimas prie TFAS sąlygojo blogesnių rezultatų atvaizdavimą ataskaitose, veiklos rezultatų pranašumas prieš kitų grupių įmones. Jos ne tik tuo metu registravo geresnius rezultatus už kitų grupių įmones, nepaisant to, kad perėjimas prie TFAS sumažino jų grynojo pelno rezultatus, bet maksimaliai išnaudojo savo galimybes 2007 metais ekonomikos pakilimo meti, o taip pat sugebėjo greičiau nei kitų grupių įmonės atsitiesti ir grįžti į augančio pelno kelią 2010 metais.

Vertinant visų trijų įmonių grupių veiklos rezultatų apibendrintas tendencijas 2004-2006 metų laikotarpiu, atsižvelgiant į 7 grafike pateikus rezultatus, galima daryti išvadą, kad įmonės, kurios pakeitė savo apskaitos politiką, pereinant prie TFAS, nepriklausomai nuo to, ar pagal TFAS ataskaitose jų rezultatai atsispindėjo geriau ar blogiau nei pagal VAS, 2004-2006 metais pasiekė geresnius veiklos rezultatus lyginant su tomis įmonėmis, kurios nekeitė savo veiklos apskaitos politikos. Tai paneigia iškeltą tyrimo hipotezę, kad perėjimas nuo VAS prie TAS neigiamai įtakoja įmonių veiklos rezultatus, tačiau būtina atsižvelgti į tai, kad šiuo atveju, t.y. ilgalaikėje perspektyvoje įmonių veiklos rezultatams įtaką daro ne pats perėjimas nuo VAS prie TAS, o pati įmonių vykdoma politika ir priimami sprendimai politikos pakeitimams. Kitaip tariant, įmonės, kurios ryžtingiau vykdė savo apskaitos politiką, registravo geresnius veiklos rezultatus.

Taip pat svarbu akcentuoti tai, kad įmonių, kurioms pakeitus apskaitos politiką ir perėjus prie TFAS, veiklos ataskaitose deklaruoti rezultatai pagerėjo, ilgalaikėje perspektyvoje veiklos rezultatų pokyčiai yra atsainiai reaguojantys į besikeičiančią verslo aplinką. Tai patvirtina 7 grafike atvaizduotas lėtas ir neambicingas grynųjų pajamų augimas. Be to, šiame skyriuje nustatytas įmonių, kurių deklaruojami veiklos rezultatai pagerėjo perėjus prie TFAS dėl skirtingai apskaitytų atidėjimų beviltiškomis skoloms. Skirtingai apskaityti atidėjimai beviltiškomis skoloms atsižvelgiant į tai, kad pagal parengtose ataskaitose pagal TAS, kredito rizikos sumos, pateiktos balanse, yra sumažintos atidėjimais abejotinoms gautinoms sumoms, paskaičiuotais remiantis buvusiu patirtimi. Tuo tarpu, ataskaitose, parengtose pagal VAS, kredito rizikos sumos apskaitytos pilna apimtimi. Šie pastebėjimai byloja apie galimą įmonių valdymo ambicijų trūkumą, neužtikrinant įmonių sandorių atribojimo nuo beviltišku paskolų. Pastebėtina, kad būtent šių įmonių metinėse ataskaitose buvo daugiausia metinių rezultatų duomenų nesutapimų, ypač 2003-2004 metais, kai vyko pagrindiniai įmonių apskaitos politikos keitimai, pereinant prie TFAS.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

IŠVADOS

1. Nuo pat VAS pagrindų atsiradimo Lietuvoje (t.y. nuo 1992 metų), ši sistema kurta interpretuojant ES direktyvų nuostatas. Auditorių nuomone, LR teisinė bazė, reglamentuojanti VAS taikymą yra gana griežta, tačiau pačios VAS sistemos mechanizmo kūrimui padėti pagrindai nuo pat pradžių suteikė galimybę įmonėms savo veiklos ataskaitose turėti daug erdvės interpretacijoms. Tuo tarpu žiūrint iš įmonių pusės, tokia teisinė bazė sudarė puikias sąlygas panaudoti įmonės finansinę atskaitomybę kaip įrankį privilioti išorės investicijas. Tai paaiškina 2006 metais viešojoje erdvėje pasirodžiusią informaciją, kad per 2005 metų ataskaitinį laikotarpį pagal VAS įmonės uždirbo, o pagal TAS tos pačios įmonės patyrė nuostolių.
2. Į Lietuvą TAS atėjo Lietuvai dar nesant pasiruošus įsisavinti šios sistemos. Dėl to kilo Lietuvos visuomenės nepasitenkinimas dėl įpareigojimo pradėti taikyti TAS Lietuvos įmonių verslo apskaitoje. Tačiau svarbu pažymėti tai, kad ES, siekdama padaryti TAS kuo paprastesnius ir aiškesnius, nuolat peržiūri, ir prireikus, tikslina TAS reglamentuojančią teisinę bazę, o Lietuvos institucijos tai atitinkamai pritaiko TAS taikymo reglamentavimą LR teisinėje bazėje. Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad dėl VAS tendencingo ir nuolatinio integravimo į TAS, įmonių perėjimas prie TAS artimoje ateityje turėtų būti tik formalumas.
3. Šiandieninėje finansinėje apskaitoje ryškiausias LR teisinės bazės nesutapimas su TAS yra dėl valstybės įmonių, valdančių valstybei priklausantį, patikėjimo teise valstybės įmonių valdomo turto apskaitos, tačiau šį nesuderinamumą galima nesunkiai išspręsti taikant TAS nuostatas įmonės finansinėje apskaitoje. Tuo tarpu atlikus TAS palyginimo su VAS analizę, įmonei pereinant prie TAS atsiranda papildomų įmonės apskaitos pokyčių, kurie galėtų įtakoti įmonės veiklos rezultatų pokyčius. Šie nesutapimai pereinant prie TAS iškristalizuoja įmonės apskaitą potencialiam išorės investuotojui. Tačiau yra rizika dėl ženklaus apskaitos darbo krūvio padidėjimo, ypačingai didelėms įmonėms nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apskaitos sistemai pakeisti.
4. Įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS padidino grynojo pelno deklaruojamus rezultatus buvo trečdaliu daugiau, tačiau jų deklaruotas rezultatų pagerėjimas sudarė vidutiniškai 11% metinių pelno (nuostolio) ataskaitose atvaizduotų rodiklių pagerėjimą. Tuo tarpu įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sumažino grynojo pelno (nuostolio) deklaruojamus rezultatus, buvo mažiau, bet jų deklaruotas pelno (nuostolių) rezultatų pablogėjimas sudarė vidutiniškai 25% blogesnis pagal TFAS.
5. Atsižvelgiant į koreliacinės analizės rezultatus, yra 64,5% tikimybė, kad įmonei perėjus prie

TAS, kuo geresnis gaunamas pagerėjimas pagal naują sistemą, tuo ženklesnio grynojo pelno augimo gali įmonė tikėtis per artimiausius metus.

6. Įmonės, kurios pakeitė savo apskaitos politiką, pereinant prie TFAS, nepriklausomai nuo to, ar pagal TFAS ataskaitose jų rezultatai atsispindėjo geriau ar blogiau nei pagal VAS, 2004 -2006 metais pasiekė geresnius veiklos rezultatus lyginant su tomis įmonėmis, kurios nekeitė savo veiklos apskaitos politikos. Tai paneigia šio tyrimo hipotezę. Tačiau būtina atsižvelgti į tai, kad šiuo atveju, t.y. ilgalaikėje perspektyvoje, įmonių veiklos rezultatams įtaką daro ne pats perėjimas nuo VAS prie TAS, o įmonių vykdoma politika ir priimami sprendimai politikos pakeitimams. Kitaip tariant, įmonės, kurios ryžtingiau vykdė savo apskaitos politiką, registravo geresnius veiklos rezultatus.
7. Įmonių, kurioms pakeitus apskaitos politiką ir perėjus prie TFAS, veiklos ataskaitose deklaruoti rezultatai pagerėjo, ilgalaikėje perspektyvoje veiklos rezultatų pokyčiai yra atsainiai reaguojantys į besikeičiančią verslo aplinką. Skirtingai apskaityti atidėjimai beviltiškomis skoloms atsižvelgiant į tai, kad pagal parengtose ataskaitose pagal TAS, kredito rizikos sumos, pateiktos balanse, yra sumažintos atidėjimais abejotinoms gautinoms sumoms, paskaičiuotais remiantis buvusiu patirtimi. Tuo tarpu, ataskaitose, parengtose pagal VAS, kredito rizikos sumos apskaitytos pilna apimtimi. Šie pastebėjimai byloja apie galimą įmonių valdymo ambicijų trūkumą, neužtikrinant įmonių sandorių atribojimo nuo beviltiškų paskolų.

Atsižvelgiant į tyrimo išvadas, **tyrimo hipotezė**, kad perėjimas nuo VAS prie TAS neigiamai įtakoja įmonių finansinės veiklos rezultatus dėl to, kad įmonėms pereinant prie TAS gali reikėti numatyti papildomus resursus siekiant tinkamai parengti veiklos ataskaitas arba perėjus prie TAS gali skirtis veiklos rezultatų interpretavimas, neigiamai įtakojantis įmonės įvaizdį prieš potencialius investuotojus **yra paneigta**.

REKOMENDACIJOS

1. Dėl VAS tendencingo ir nuolatinio integravimo į TAS, įmonių perėjimas prie TAS artimoje ateityje yra neišvengiamas. Todėl įmonėms, kurios šiuo metu rengia veiklos ataskaitas pagal VAS, yra tikslinga jau dabar pradėti orientuoti savo veiklos ataskaitų rengimą ir atitinkamai rengti ataskaitas pagal TAS.
2. Siekiant išvengti galimos rizikos dėl ženkliaus apskaitos darbo krūvio padidėjimo, ypatingai didelėse įmonėse vykdant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių dalių išskaidymą apskaitoje, LR finansų ministerijai yra tikslinga kreiptis į EK dėl TAS patikslinimo, sukonkretizuojant, kiek įmonių apskaitoje turi būti išskaidomos nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių dalys.

LITERATŪRA

1. Alna. Dvigubi standartai gali visiškai supainioti investuotoją (2006) Spaudos centras. Prieiga per internet: http://www.alna.lt/spaudos_centras/?nid=165 [Žiūrėta 2011-12-15];
2. Beiga, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra (2006) Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos ISSN 1648-9098.
3. Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba (2011) Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/> [Žiūrėta 2011-12-16];
4. Europos Komisija – Plėtros generalinis direktoratas. Plėtros suvokimas. Europos Sąjungos politika (2007) Prieiga per internetą: ec.europa.eu/enlargement/pdf/publication/enl-understand_lt.pdf [Žiūrėta 2011-12-15];
5. Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba (2009) Verslo apskaitos standartų rengimo principai. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14> [Žiūrėta 2011-12-16];
6. Europos Komisija (2008) Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Prieiga per internetą: [http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=europos%20komisijos%20reglamentas%20\(eb\)%20nr.%201126%2F2008%2C%20priimantis%20tam%20tikrus%20tarptautinius%20apskaitos%20standartus%20pagal%20europos%20parlamento%20&source=web&cd=3&ved=0CCsQFjAC&url=http%3A%2F%2Feur-lex.europa.eu%2FLEXUriServ%2FLEXUriServ.do%3Furi%3DCONSLEG%3A2008R1126%3A20081221%3ALT%3APDF&ei=TEoDT-u1N6z14QSdwLyNCA&usq=AFQjCNEDbtwTK86z-xESfRess8I6SWidSw](http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=europos%20komisijos%20reglamentas%20(eb)%20nr.%201126%2F2008%2C%20priimantis%20tam%20tikrus%20tarptautinius%20apskaitos%20standartus%20pagal%20europos%20parlamento%20&source=web&cd=3&ved=0CCsQFjAC&url=http%3A%2F%2Feur-lex.europa.eu%2FLEXUriServ%2FLEXUriServ.do%3Furi%3DCONSLEG%3A2008R1126%3A20081221%3ALT%3APDF&ei=TEoDT-u1N6z14QSdwLyNCA&usq=AFQjCNEDbtwTK86z-xESfRess8I6SWidSw) [Žiūrėta 2011-12-10];
7. Europos Parlamentas ir Taryba (2002) Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002, dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=34231 [Žiūrėta 2011-12-17];
8. Lietuvos Respublikos Seimas. (2007). Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=299708 [Žiūrėta 2011-12-14];
9. Lietuvos Respublikos Seimas. (2003). Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224260 [Žiūrėta 2011-12-14];
10. Lietuvos Respublikos Seimas. (2003). Lietuvos Respublikos Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą:

- http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224262 [Žiūrėta 2011-12-14];
11. Dagilienė, L. The investigation of financial reports' complexity in large companies (2009) *Ekonomika ir vadyba*. Kauno technologijos universitetas. ISSN 1822-6515. Prieiga per internetą: http://scholar.google.lt/scholar?q=THE+INVESTIGATION+OF+FINANCIAL+REPORTS%E2%80%99+COMPLEXITY&hl=lt&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart (Žiūrėta 2011-12-19);
 12. Burkšaitienė, D. Tarptautiniai finansų apskaitos aspektai. *Ekonomika ir vadyba*. Mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga 3 knyga(2002);
 13. Basoglu, B, Goma, A. International Accounting Standards and Selected Middle East Stock Exchanges. Manhattan College. Prieiga per internetą: http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=international%20accounting%20standards%20and%20selected%20middle%20east%20stock%20exchanges&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.luc.edu%2Fforgs%2Fmeea%2Fvolume4%2FBasoglu%2520Revised.doc&ei=aVYDT7rPE8_44QS2vcGNCA&usq=AFQjCNGMrAU1_WXLd_aLqEIPrrbWoyIO3w [Žiūrėta 2011-12-20];
 14. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001). Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154657&p_query=&p_tr2=2 [Žiūrėta 2011-12-14];
 15. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001). Lietuvos Respublikos Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154659&p_query=&p_tr2=2 [Žiūrėta 2011-12-14];
 16. Grižibauskienė, E. Didysis Tarptautinių apskaitos standartų galvosūkis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Verslo banga (2003) Prieiga per internetą: <http://www.verslobanga.lt/lt/leidinys.full/3ff55e2a0cc41> [Žiūrėta 2011-12-21];
 17. Larson, R. K., Street D. L. Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. (2004) *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 13 (2004) 89–119.
 18. Lietuvos Respublikos Aukščiausioji Taryba – Atkuriamasis Seimas. (1992). Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. Lietuvos Respublikos Aukščiausioji Taryba, Vilnius. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=2181&p_query=&p_tr2=2 [Žiūrėta 2012-02-09];
 19. Europos Bendrijų Taryba (1978) Tarybos direktyva Nr. 78/660/EEB, grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų

bendrovių metinių atskaitomybių. Prieiga per internetą:

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35661 [Žiūrėta 2012-02-09];

20. OMX Vilnius vertybinių popierių birža, Vilnius. Prieiga per internetą:

<http://www.nasdaqomxbaltic.com/market/?pg=issuers&lang=lt> [Žiūrėta 2012-02-12];

21. Lietuvos Respublikos Seimas. (2011). Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas. Lietuvos Respublikos Seimas, Vilnius. Prieiga per internetą:

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414049&p_query=&p_tr2=2 [Žiūrėta 2012-03-11];

Pilvelis T. Perėjimo nuo Verslo apskaitos standartų prie Tarptautinių apskaitos standartų įtaka įmonių veiklos rezultatams. / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. Dr. Gintaras Černius. - Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 70 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti skirtumai tarp Verslo apskaitos standartų ir Tarptautinių apskaitos standartų bei įtaka įmonių veiklos rezultatams keičiant VAS į TAS. Atlikti tyrimai padėjo paneigti iškeltą hipotezę. Pirmoje šio darbo dalyje tiriama ir analizuojama TAS ir VAS atsiradimas ir ypatumai bei skirtumai teoriniu aspektu. Antroje dalyje parenkamas tyrimo metodas, padedantis įvertinti skirtumus tarp VAS ir TAS įtakos įmonių veiklos rezultatams. Trečioje dalyje analizuoti įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje OMX Vilnius, metinių pelno (nuostolių) ataskaitų duomenys. Paskutinėje dalyje pateikiamos darbo išvados bei rekomendacijos.

Pagrindiniai žodžiai: Tarptautiniai apskaitos standartai, Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai, Verslo apskaitos standartai, įmonių veiklos rezultatai.

Pilvelis T. The affect of the transition from the Lithuanian Business Accounting Standards to the International Accounting Standards on the returns of the businesses. Finance management masters thesis. Head doc. dr Gintaras Černius. Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, 2012. - 70 p

ANOTATION

Master's thesis analyzes differences between Lithuanian Business Accounting Standarts and International Accounting Standarts and the impact of business success by changing BAS to IAS. The research has helped to deny the hypothesis. Carried out tests helped me to deny the open hypothesis. In the first part of my work I have investigated and analyzed arising of IAS and BAS and their features and differences in theoretical aspect. In the second part I have chosen the method of investigation that helps to appraise differences between BAS and IAS and their influence on the enterprise activity results. In the third part I have analyzed annual report of profit and losses of the enterprises which sell their shares in Vilnius Stock OMX Vilnius. In the last part I have drawn a conclusion of my work and presented recommendations.

Key words: International Accounting Standarts, International Finance Reporting Standarts, Business Accounting Standarts, the returns of the businesses.

Pilvelis T. Perėjimo nuo Verslo apskaitos standartų prie Tarptautinių apskaitos standartų įtaka įmonių veiklos rezultatams. / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. Dr. Gintaras Černius. - Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 70 p.

SANTRAUKA

Tyrime nagrinėtos temos aktualumą viešojoje erdvėje atskleidė Lietuvos verslo įmonės, kurios išskėlė klausimą dėl skirtingai interpretuojamų įmonių veiklos rezultatų pagal šalyje įmonių buhalterinę apskaitą reglamentuojančius du verslo apskaitos ir kontrolės mechanizmus, veikiančius Lietuvoje. 2004 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojo VAS, o nuo 2005 m. sausio 1 d. įpareigotos įmonės, kurių vertybiniais popieriais yra leista prekiauti kurios nors valstybės narės reguliuojamoje rinkoje, savo apskaitą tvarkyti pagal TAS. Be to, Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2010 m. liepos 14 d. įpareigojo valstybės valdomas įmones apskaitą tvarkyti pagal TAS.

Atitinkamai dalis Lietuvos įmonių, ženkliai įtakojančių Lietuvos ekonomikos augimą, privalėjo įvykdyti ES ir LR institucijų iškeltus reikalavimus ir pakeisti apskaitos sistemą, pereinant nuo VAS prie TAS.

Analizuojant šiuos Lietuvoje veikiančios apskaitos sistemos pokyčius svarbu paminėti bendrąją makroekonominę taisyklę, bylojančią apie tai, kad kiekvienas inicijuotas pokytis verslo aplinkoje sąlygoja neigiamus trumpalaikius rezultatus, kurie gali virsti teigiamais ilgalaikėje perspektyvoje. Teigiami ilgalaikiai pokyčiai yra būdingi tada, kai, įsigaliojus naujai tvarkai, ilginiui įmonės prisitaiko prie naujos verslo aplinkos (naujų taisyklių), leidžiančios generuoti geresnius įmonių veiklos rezultatus nei anksčiau.

Tyrimo objektas – Verslo apskaitos standartai ir Tarptautiniai apskaitos standartai.

Tyrimo tikslas – apžvelgiant ir įvertinant ES ir Lietuvos teisinę bazę, reglamentuojančią VAS ir TAS apskaitos sistemas, išnagrinėti esminius skirtumus tarp jų ir nustatyti, perėjimo nuo vienos apskaitos sistemos prie kitos įtaką įmonių veiklos rezultatams.

Tyrimo uždaviniai:

1. Trumpai apžvelgti VAS ir TAS reglamentuojančią teisinę bazę;
2. Palyginti VAS ir TAS ataskaitų rengimo principus, nustatyti panašumus, skirtumus;
3. Aptarti abiejų apskaitos standartų pranašumus siekiant geresnių įmonių rezultatų;
4. Įvertinti Lietuvos įmonių perėjimo prie TAS įtaką įmonių veiklos rezultatams.

Tyrimo metodika: sisteminės literatūros ir informacijos šaltinių analizė, sintezė, loginė ir lyginamoji analizė, empirinių duomenų analizė.

Iškelta hipotezė, kad perėjimas nuo VAS prie TAS neigiamai įtakoja įmonių finansinės veiklos

rezultatus dėl to, kad įmonėms pereinant prie TAS gali reikėti numatyti papildomus resursus siekiant tinkamai parengti veiklos ataskaitas arba perėjus prie TAS gali skirtis veiklos rezultatų interpretavimas, neigiamai įtakojantis įmonės įvaizdį prieš potencialius investuotojus.

Atlikus sisteminės literatūros ir informacijos analizę svarbu pažymėti, kad į Lietuvą TAS atėjo Lietuvai dar nesant pasiruošus įsisavinti šios sistemos. Tai sąlygojo LR teisinės bazės stabilumo ir aiškumo trūkumą. Kadangi tuo metu šalyje buvo išivyravusi VAS, naujai atsiradę TAS reikalavimai sukėlė daug diskusijų verslo aplinkoje. Tačiau, pastaruoju metu vis labiau priartinant tiek VAS, tiek visą Lietuvos teisinę bazę prie ES teisinės bazės, įmonių veiklos ataskaitos kuo toliau, tuo labiau standartizuojamos, o atitinkamai mažėja ir veiklos ataskaitų interpretacijų galimybės. Ši tendencija teikia vilties, kad perėjimas prie TAS įmonėms tampa kuo toliau, tuo mažiau skausmingas, o ateityje, visiškai suvienodinus VAS ir TAS, perėjimas prie TAS turėtų tapti tik formalumu.

Atlikus TAS palyginimo su VAS analizę pažymėtina, kad įmonei pereinant prie TAS atsiranda papildomų įmonės apskaitos pokyčių, kurie galėtų įtakoti įmonės veiklos rezultatus. Šie nesutapimai pereinant prie TAS iškristalizuoja įmonės apskaitą potencialiam išorės investuotojui. Tačiau yra rizika dėl ženklaus apskaitos darbo krūvio padidėjimo, ypač didelėms įmonėms nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių apskaitos sistemai pakeisti.

Empirinių duomenų analizė parodė, kad įmonių, kurioms perėjimas prie TAS padidino grynojo pelno deklaruojamus rezultatus buvo trečdaliu daugiau, tačiau jų deklaruotas rezultatų pagerėjimas sudarė vidutiniškai 11% metinių pelno (nuostolio) ataskaitose atvaizduotų rodiklių pagerėjimą. Tuo tarpu įmonių, kurioms perėjimas prie TFAS sumažino grynojo pelno (nuostolio) deklaruojamus rezultatus, buvo mažiau, bet jų deklaruotas pelno (nuostolių) rezultatų pablogėjimas sudarė vidutiniškai 25% blogesnis pagal TFAS.

Be to, ilgalaikėje perspektyvoje įmonės, kurios pakeitė savo apskaitos politiką, pereinant prie TFAS, nepriklausomai nuo to, ar pagal TFAS ataskaitose jų rezultatai atsispindėjo geriau ar blogiau nei pagal VAS, 2004-2006 metais pasiekė geresnius veiklos rezultatus lyginant su tomis įmonėmis, kurios nekeitė savo veiklos apskaitos politikos. Tai **paneigė šio tyrimo hipotezę**. Tačiau būtina atsižvelgti į tai, kad šiuo atveju, t.y. ilgalaikėje perspektyvoje įmonių veiklos rezultatams įtaką daro ne pats perėjimas nuo VAS prie TAS, o įmonių vykdoma politika ir priimami sprendimai politikos pakeitimams. Kitaip tariant, įmonės, kurios ryžtingiau vykdė savo apskaitos politiką, registravo geresnius veiklos rezultatus.

Remiantis šio tyrimo rezultatais rekomenduojama įmonėms, kurios šiuo metu rengia veiklos ataskaitas pagal VAS, jau dabar pradėti orientuoti savo veiklos ataskaitų rengimą ir, atitinkamai rengti ataskaitas pagal TAS.

Taip pat LR finansų ministerijai yra tikslinga kreiptis į EK dėl TAS patikslinimo, sukonkretizuojant nekilnojamojo turto, įrangos ir įrenginių dalių apskaitymo detalumą.

Pilvelis T. The affect of the transition from the Lithuanian Business Accounting Standards to the International Accounting Standards on the returns of the businesses. Finance management masters thesis. Head doc. dr Gintaras Černius. Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, 2012. - 70 p

SUMMARY

The relevance of the analysis was revealed by the Lithuanian business companies, which brought up the question regarding the differently interpreted accounting results according to the two different accounting and control mechanisms that are pertinent in Lithuania. 01-01-2004 the Lithuanian Business Accounting Standards (BAS) came into force in Lithuania and since 01-01-2005 companies, which had their securities traded in a stock market, had to change their accounting policy to prepare their books according to the International Accounting Standards (IAS). Moreover, the Lithuanian government since 14-07-2010 obligated the government-owned companies to prepare their books according to IAS.

A number of Lithuanian companies, significantly involved in the growth of the Lithuanian economy, therefore had to implement the requirements of the EU and the Lithuanian government and to change their accounting policy, switching from BAS to IAS.

When analyzing the mentioned changes it is important to mention the common macroeconomic rule, stating that every initiated change for the business environment negatively affects the short-term business results, which could turn into the positive results in the long run. The positive long-term changes are frequent after the companies get used to the new business environment (new rules), which allows for the companies to generate better returns than before.

Object of the analysis – Business Accounting Standards and International Accounting Standards

Goal of the analysis – analysis of the basic differences between BAS and IAS and the determination how the transition from one system to another affects the returns of the business companies after the analysis of the EU and the Lithuanian legal basis for business accounting.

Task of the analysis:

1. Short overview of the BAS and the IAS legal basis;
2. Comparison of the accounting principles of BAS and IAS, determination of similarities and differences;
3. Description of the similarities of both systems in order to achieve better returns for the companies;
4. Evaluation of how the transition to IAS affects the returns of Lithuanian business companies;

Method of the analysis: systematic analysis of the relevant literature and other information sources, synthesis, logical and comparative analysis, analysis of the empirical data.

Hypothesis of the analysis: the transition from BAS to IAS negatively impacts the financial results of business companies due to the factors such as the need of additional human resources in order to correctly prepare the books according to the new system, or after the transition to IAS the different interpretation of the financial results of a company may negatively impact its status for the potential investors.

After analyzing of the systematic literature it is important to note that the IAS came to Lithuania too early for the country to accept this system. This resulted in the lack of accuracy and stability of the Lithuanian legal basis. Since at the time the BAS had recently prevailed, the new IAS requirements caused many discussions in the business environment. Presently, however, as the BAS, together with the whole Lithuanian legal basis has been approaching to the EU legal basis, the accounting reports of the Lithuanian business companies are becoming more and more standardized. This causes fewer possibilities for the interpretations in the accounting reports. This tendency brings hope that the transition to IAS becomes less painful for the business, and in the future, as the BAS fully approaches the IAS, the transition to IAS should become just a formality.

After the comparison of IAS with BAS it is important to note that as a company completes the transition to IAS, it faces several new changes of the accounting that could affect the results of the business returns. These changes crystalize the book keeping of the business that performs the transition to IAS, which is very useful for potential investors. There is a risk, however, regarding the significant increase in the necessity of the human resources for the accounting, especially for large companies, for the correct implementation of the changes in the accounting system of the real estate, equipment and the installation parts.

The analysis of the empirical data showed that there were more companies (by one third), which declared better net revenue results after the transition to IAS. The average increase of the declared net revenue reached 11%. On the other hand the companies, which declared worse net revenue results averaged to 25% net revenue decrease according to IAS.

In the long-term, however, the companies, which made the transition by changing their accounting policy by moving to IAS, in spite of whether the net revenue results appeared to be better or worse according to IAS, reached better business results in the period from 2004 to 2006 compared to the companies, which did not make the transition to the different accounting system. This resulted in the denial of the **Hypothesis of the analysis**. It is necessary to evaluate, however, that in this case (in the long-term perspective) the better returns of the businesses are caused by the policy and the governance of the companies rather than by the transition from BAS to IAS. In other words, the businesses that resolutely implemented their accounting policy, showed better returns of their

activities.

According to the results of the analysis it is recommended to initiate the transition of the accounting policy to the IAS as soon as possible for the companies, which are still staying with the BAS.

It is also recommended for the Lithuanian Ministry of Finance to request the European Commission to initiate the specification of the IAS in order to clarify the level of detail for the declaration of real estate, equipment and the installation parts.

PRIEDAI

1 priedas. Lietuvos įmonių, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus vertybinių popierių biržoje, Pelno (nuostolių) ataskaitų analizė

tūkst. Lt

Eil. Nr.	Įmonės pav.	Prekiavimo OMX biržoje pradžios data	Metinių rezultatų palyginimas:	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Įmonės/grupės grynasis metinis pelnas	
2	Anykščių vynas	03.07.1995	VAS		-3.765							įmonės	
			TFAS		-3.306	2.425	2.118	727	-6.300	-7.147	-3.846		
			Skirtumas		459								
4	Apranga	26.05.1997	VAS	5.750								grupės	
			TFAS	5.463	6.082	8.900	17.437	24.924	13.785	-16.906	14.337		
			Skirtumas	-287									
6	Dvarčionių keramika	09.06.1997	VAS	-6.728	-17.133							įmonės	
			TFAS	64	-14.823	-2.766	-113	-1.530	73	-6.042	-5.353		
			Skirtumas	6.792	2.310								
7	Grigiškės	02.02.1994	VAS	10.019	5.738							įmonės	
			TFAS		6.655	9.419	6.348	5.516	-2.489	3.005	1.520		
			Skirtumas		917								
8	Gubernija	13.09.2004	VAS	-1.476	-4.816							įmonės	
			TFAS		-4.816	-4.145	-4.403	-6.149	-5.967	-3.128	682		
			Skirtumas		0								
9	Invalda	01.01.2008	VAS		19.631							įmonės	
			TFAS		11.365	9.620	28.816	86.804	1.594	-	121.798		-10.471
			Skirtumas		-8.266								
10	Kauno	28.12.1998	VAS	7.277	9.357						įmonės		

	energija		TFAS		9.357	6.425	9.360	-8.515	-4.343	6.928	3.737	
			<i>Skirtumas</i>		0							
11	Klaipėdos baldai	08.08.1994	VAS	3.909								grupės
			TFAS	3.977	2.025	3.855	3.031	3.016	3.043	6.018	4.074	
			<i>Skirtumas</i>	68								
12	Klaipėdos nafta	16.01.1996	VAS									įmonės
			TFAS	21.269	18.302	10.071	12.807	8.739	28.598	36.286	26.097	
			<i>Skirtumas</i>									
14	Lietuvos dujos	23.04.1996	VAS	61.815	67.675							grupės
			TFAS		67.675	37.815	57.324	103.978	64.325	94.775	159.494	
			<i>Skirtumas</i>		0							
16	Lietuvos jūrų laivininkystė	09.07.2001	VAS	-7.325	2.809							įmonės
			TFAS		9.465	17.566	11.315	30.137	-19.727	-28.875	-39.134	
			<i>Skirtumas</i>		6.656							
17	Limarko laivininkystės kompanija	22.05.2000	VAS	-10.256	5.100							įmonės
			TFAS		5.374	15.395	9.601	20.963	-12.960	-12.425	-30.845	
			<i>Skirtumas</i>		274							
18	Linās	09.11.1993	VAS	695	15							įmonės
			TFAS		-91	2.323	81	526	-15.707	-2.245	7.998	
			<i>Skirtumas</i>		-106							
21	Panevėžio statybos trestas	14.04.1997	VAS	197	2.563							grupės
			TFAS		2.617	8.466	13.475	30.531	24.184	-15.479	17.865	
			<i>Skirtumas</i>		54							
22	Pieno žvaigždės	02.01.2002	VAS									įmonės
			TFAS	16.033	14.024	15.294	18.492	33.305	-4.332	14.565	18.570	
			<i>Skirtumas</i>									
23	Rokiškio sūris	07.04.1997	VAS									įmonės
			TFAS	15.403	27.730	21.000	13.021	34.238	-18.327	14.989	24.561	
			<i>Skirtumas</i>									
24	Sanitas	13.09.1994	VAS	625	4.649							įmonės
			TFAS	313	4.602	12.948	10.641	16.529	-12.269	-781	-1.841	

			<i>Skirtumas</i>	-312	-47							
25	Šiaulių bankas	29.11.1994	VAS	4.154	6.513							grupės
			TFAS		8.620	8.459	42.331	26.461	15.782	-35.551	-28.292	
			<i>Skirtumas</i>		2.107							
26	Snaigė	14.04.1998	VAS									įmonės
			TFAS	21.502	13.927	15.040	-10.585	-3.404	-15.128	-38.182	-2.613	
			<i>Skirtumas</i>									
27	TEO Lt	12.06.2000	VAS									grupės
			TFAS	-36.095	32.190	84.073	130.549	162.830	159.908	169.072	162.935	
			<i>Skirtumas</i>									
28	Ūkio bankas	02.08.1994	VAS									grupės
			TFAS	4.924	10.718	19.632	43.485	77.351	45.706	-70.521	-33.496	
			<i>Skirtumas</i>									
29	Utenos trikotažas	01.06.1999	VAS									grupės
			TFAS	13.162	9.946	7.675	2.094	-8.023	-17.075	616	170	
			<i>Skirtumas</i>									
30	Vilkyškių pieninė	17.05.2006	VAS	3.576	4.788							įmonės
			TFAS		4.571	4.283	3.874	10.015	-9.737	6.723	11.842	
			<i>Skirtumas</i>		-217							
31	Vilniaus baldai	05.06.2000	VAS									grupės
			TFAS	7.235	8.054	3.446	-5.317	1.799	7.023	15.590	27.857	
			<i>Skirtumas</i>									
32	Vilniaus degtinė	25.03.2002	VAS	241	935							įmonės
			TFAS		1.007	3.442	3.755	1.682	1.265	726	-336	
			<i>Skirtumas</i>		72							
33	Žemaitijos pienas	13.10.1997	VAS	7.092	11.190							grupės
			TFAS		8.545	10.281	12.900	24.510	-3.710	11.269	19.322	
			<i>Skirtumas</i>		-2.645							

Šaltinis: <http://www.nasdaqomxbaltic.com/market/?pg=issuers&lang=lt>

