

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

NOMEDA ČESONIENĖ

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS
INFORMACIJOS FORMAVIMAS IR JOS
TOBULINIMO GALIMYBĖS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė
doc. dr. G. Gipienė

VILNIUS, 2014

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

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS
INFORMACIJOS FORMAVIMAS IR JOS
TOBULINIMO GALIMYBĖS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N3005

Vadovė

_____ **Doc. Dr. G. Gipienė**

(parašas)

2014 04

Recenzentas

(parašas)

2014 04

Atliko

FVmis2-01 gr. stud.

_____ **N. Česonienė**

(parašas)

2014 04 11

VILNIUS, 2014

TURINYS

ĮVADAS.....	7
1.PELNO KONCEPCIJA IR PELNO ATASKAITŲ REGLAMENTAVIMAS	9
1.1. Pelno koncepcija ekonomikoje.....	9
1.2. Pelno koncepcija apskaitoje	12
1.3. Pelno ataskaitų reglamentavimas	15
2. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS INFORMACIJOS ANALIZĖ.....	19
2.1. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimas pagal VAS	19
2.2. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimas pagal TAS.....	25
2.3. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos vartotojai	32
3. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS INFORMACIJOS TOBULINIMAS	38
3.1. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos tobulinimo būtinumas	38
3.2. Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos lyginamoji analizė su ataskaitos vartotojų poreikiais ir tarptautiniais apskaitos standartais	53
3.3. Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimas.....	63
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	67
LITERATŪRA	69
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	73
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	75
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	76

LENTELĖS

1 lentelė. Pelno formos ir apibrėžimai ekonomikoje ir apskaitoje.....	14
2 lentelė. ES šalių verslo sektoriuje naudojami apskaitos standartai.....	17
3 lentelė. Apskaitos informacijos vartotojai ir tikslai.....	34
4 lentelė. Šalių pasiskirstymas pagal investicijų pobūdį.....	40
5 lentelė. Ekspertų vadovų pasirinkimai.....	45
6 lentelė. Ekspertų investuotojų pasirinkimai.....	46
7 lentelė. Ekspertų akcininkų pasirinkimai.....	47
8 lentelė. Ekspertų tiekėjų pasirinkimai.....	48
9 lentelė. Ekspertų finansų analitikų pasirinkimai.....	49
10 lentelė. Ekspertų valstybės įstaigų atstovų pasirinkimai.....	50
11 lentelė. Ekspertų kreditorių pasirinkimai.....	51
12 lentelė. Ekspertų apibendrinti pasirinkimai.....	52

PAVEIKSLAI

1 pav. Ekonominio pelno ryšiai.....	10
2 pav. Pavyzdinė pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS.....	22
3 pav. Pavyzdinė sutrumpintos pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS.....	23
4 pav. Pavyzdinė išsamesnė pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS.....	24
5 pav. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos forma pagal sąnaudų paskirties metodą.....	29
6 pav. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos forma pagal pardavimo savikainos metodą.....	31
7 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos koncepcijų žemėlapis.....	42
8 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos forma parengta remiantis ekspertiniu vertinimu.....	59
9 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos forma parengta remiantis ekspertiniu vertinimu ir TAS.....	66

SANTRUMPOS

CAPEX – Kapitalo išlaidos (*angl. – capital expenditures*)

EBIT – Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius (*angl. – earning before interest and taxes*)

EBITDA - Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją (*angl. – earning before interest, taxes, depreciation and amortization*)

ES – Europos Sąjunga

EVA – Ekonominė pridėtinė vertė (*angl.- economic value added*)

ĮFAĮ – Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas

LR – Lietuvos Respublika

NPV – Dabartinė grynoji vertė (*angl.- net present value*)

SODRA – Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba

TAS – Tarptautiniai apskaitos standartai

TASK – Tarptautinių apskaitos standartų komitetas

TFAS – Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai

VAS – Verslo apskaitos standartai

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija

IVADAS

Verslininkai, kurdami verslą, siekia finansinių ir/arba visuomeninių tikslų. Vis dėlto pagrindinis verslo tikslas yra pelnas. Būtent pelnas pripažįstamas vienu iš svarbiausių veiklos vertinimo kriterijų. Anot Tulvinschi (2013), pelnas yra pagrindinis indikatorius matuojant verslo subjektų veiklos efektyvumą, o ekonominėje sistemoje patraukli yra ta veikla, kurios tikslas – pelnas. Pelnas susijęs su įmonės pajamomis, sąnaudomis, įmonės turtu, įsipareigojimais, kapitalu. Jis yra vienas iš labiausiai įmonės veiklą apibendrinančių rodiklių. Pelnas taip pat neatsiejama finansų analizės dalis.

Investuotojų, vadovų, darbuotojų, kreditorių, auditorių, finansų analitikų, visuomenės informacijos šaltinis, priimant ekonominius sprendimus, yra įmonių finansinės ataskaitos.

Viena iš finansinės atskaitomybės ataskaitų yra pelno (nuostolių) ataskaita. Joje ir parodomas įmonės veiklos rezultatas – pelnas arba nuostolis. Pasak Mackevičiaus (2006), finansinės ataskaitos turi tenkinti vidaus ir išorės informacijos vartotojų poreikius. Pelno (nuostolių) ir kitose finansinėse ataskaitose turi būti pateikta informacija, kuri padėtų šios informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus.

Temos aktualumas - Įmonės gebėjimas uždirbti pelną yra vienas iš svarbiausių rodiklių, kuriuo domisi įvairūs finansinės atskaitomybės vartotojai. Tačiau vien tai, ar įmonė dirba pelningai, nepadedą priimti teisingų sprendimų - jų priėmimui reikia papildomos informacijos. Lietuvoje naudojamoje pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama nepakankamai informacijos, kuri atitiktų vidaus ir išorės vartotojų poreikius (Mackevičius, 2006). Dėl šios priežasties, pelno (nuostolių) ataskaita yra tobulintina. Kita svarbi priežastis, kodėl reikia tobulinti pelno (nuostolių) ataskaitą, yra finansinių ataskaitų informacijos palyginamumo problema. Finansinių ataskaitų informacijos vartotojai yra viso pasaulio šalių gyventojai, todėl ataskaitos turi būti suprantamos visiems jų vartotojams. Efektyviam tarptautiniam verslui reikalinga tokia informacija, kuri būtų palyginama ir vienodai suprantama. Šiuo tikslu buvo sukurti tarptautiniai apskaitos standartai. Finansinių ataskaitų informatyvumo, palyginamumo problemą nagrinėja daugelis Lietuvos ir užsienio autorių tokių kaip: G. Kalčinskas (2010), J. Mackevičius (2006), R. Legenzova ir J. Čepinskis (2007), L. MurphySmith (2012), J. Beke (2010), D. Amiram (2012), J. Kapič ir M. Bašič (2013) ir kt.

Pelno (nuostolių) ataskaitos forma turėtų būti parengta taip, kad joje pateikta informacija būtų suprantama įvairių šalių vartotojams ir teiktų pakankamą informaciją teisingiems ekonominiams sprendimams priimti.

Tyrimo problema – kaip padaryti pelno (nuostolių) ataskaitą informatyvesnę, suprantamesnę įvairiems jos vartotojams.

Tyrimo objektas – pelno (nuostolių) ataskaitos informacija.

Tyrimo hipotezė – pelno (nuostolių) ataskaitoje papildomų eilučių ir rodiklių įvedimas palengvintų jos vartotojams priimti teisingesnius sprendimus.

Tyrimo tikslas – ištirti, kokią informaciją teikia Lietuvoje naudojama pelno (nuostolių) ataskaita, įvertinti ataskaitos tobulinimo reikalingumą ir pateikti pasiūlymus jos informatyvumui padidinti.

Tyrimo uždaviniai:

- Išnagrinėti pelno (nuostolių) ataskaitos reglamentavimą;
- Išanalizuoti pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos formavimo principus, ataskaitos sandarą;
- Išsiaiškinti kas yra pelno (nuostolių) ataskaitos vartotojai ir ištirti jų poreikius pelno (nuostolių) ataskaitos informacijai;
- Pateikti pasiūlymus pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimui ir pasiūlyti pelno (nuostolių) ataskaitos modelį, kuris tenkintų bendriausius įvairių informacijos vartotojų poreikius.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, sisteminimas, lyginimas, loginė analizė, grupavimas, abstrahavimas, ekspertinis vertinimas.

Tyrimo naujumas ir reikšmingumas - Lietuvai atkūrus nepriklausomybę ir įstojus į Europos Sąjungą, vis daugiau investuotojų domisi Lietuvos įmonėmis, verslo steigimo galimybėmis, todėl atsirado poreikis tobulinti finansines ataskaitas, suvienodinti ES šalių finansinę atskaitomybę pagal TAS nuostatas. Šis tyrimas reikšmingas praktiniu požiūriu, nes galutinis darbo uždavinys – pateikti pelno (nuostolių) ataskaitos modelį optimaliai tenkinantį įvairių informacijos vartotojų poreikius.

Darbo struktūra – Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje analizuojami ir sisteminami įvairių Lietuvos ir užsienio autorių teoriniai pelno koncepcijos aspektai, bei pelno ataskaitų reglamentavimas nacionaliniu ir tarptautiniu lygiu. Antroje dalyje atliekama pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimo pagal nacionalinį ir tarptautinį reglamentavimą analizė, nustatomi vartotojai, kuriems yra aktuali pelno (nuostolių) ataskaita. Trečioje dalyje atliekamas tyrimo problemos pagrindimas, tyrimo metodų pagrindimas, bei aprašyta tyrimo eiga, vertinamas pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimo būtinumas, ekspertinio vertinimo metodu nustatomi ataskaitos vartotojų poreikiai, lyginama pelno (nuostolių) ataskaitos informacija su nustatytais vartotojų poreikiais ir pateikiamas naujai sudarytas ataskaitos modelis.

1. PELNO KONCEPCIJA IR PELNO ATASKAITOS REGLAMENTAVIMAS

1.1. Pelno koncepcija ekonomikoje

Pelnas - reikšmingas kriterijus vertinant ir vystant veiklą. Pelno reikšmė pasireiškia per: kapitalo savininkus, kurie siekia didinti pelną, nes tikisi gauti daugiau pajamų iš investuoto kapitalo; valstybę, kuri suinteresuota pelninga verslo įmonių veikla, nes tai lemia ekonomikos augimą ir didesnes valstybės biudžeto pajamas; vadybininkus, kurių pasiektas didesnis pelnas rodo gerus jų vadybinius sugebėjimus; verslo partnerius, kuriems didelis įmonės pelnas teikia saugumą ir didesnę ekonominių sandorių patikimumą.

Remiantis įvairių autorių nuomone, buvo išskirtos šios pelno sampratos:

- Ekonominis pelnas;
- Finansinis pelnas.

Ekonominio ir finansinio pelno skirtumus lemia kaštų įvertinimas. Ekonomistai skaičiuodami pelną, įvertina visus įmonės patiriamus kaštus ir aiškius eksplicitinius, ir alternatyvius implicitinius kaštus, o finansinėje apskaitoje yra svarbūs tik eksplicitiniai kaštai.

Ekonominės išlaidos – tai tam tikros išmokos arba pajamos, kurias įmonė turi užtikrinti išteklių savininkui, norėdama atitraukti šiuos išteklius nuo kitų alternatyvių gamybos variantų. Šios išmokos skirstomos į eksplicitines ir implicitines išmokas. Finansiniu požiūriu, eksplicitinės išlaidos – tai aiškios išlaidos: visos realios išlaidos reikalingos įmonės veikloje, kitaip tariant - buhalterinės išlaidos, o implicitinės išlaidos - tai numanomos išlaidos, arba prarastos pajamos, kurias įmonė galėjo gauti už savų išteklių naudojimą geriausiu būdu. Dar kitaip jos vadinamos nepanaudotų galimybių išlaidomis. Šios išlaidos neįtraukiamos į buhalterinę apskaitą (Pauksnienė ir Liučvaitienė, 2009).

Ekonominių išlaidų sąvoka vartojama siekiant įvertinti ne tik tiesiogines pinigines išlaidas, bet ir savų išteklių, už kuriuos nereikėjo mokėti, didžiausią kainą, už kurią savi ištekliai galėjo būti parduoti ar panaudoti kitur. Todėl į numanomas išlaidas verslininkas, turintis savo kapitalą, įmonės pastatus ir pats vadovaudamas verslui, turėtų įtraukti ne tik buhalterines išlaidas, bet ir negautas pajamas, kurios jam tektų kaip: atlyginimas už darbą pasisamdžius kitoje verslo įmonėje; pajamos už išnuomotą žemę, pastatus ar įrenginius kitam verslininkui; palūkanos investavus savo lėšas bei santaupas į alternatyvų verslą. Visos anksčiau minėtos išlaidos vadinamos privačiomis firmos išlaidomis (Pauksnienė, Liučvaitienė, 2009).

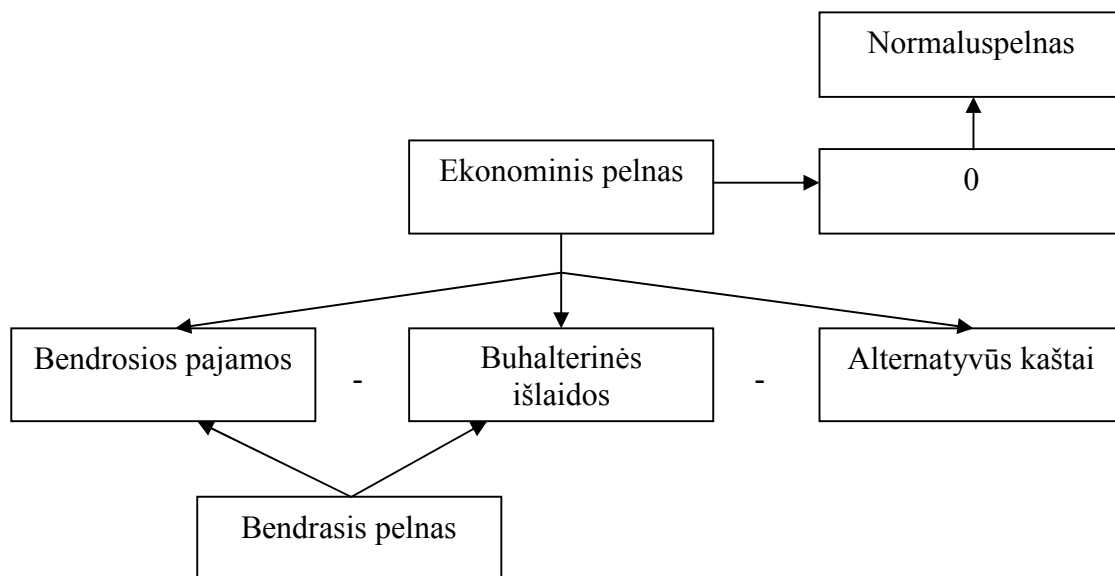
Ekonomistai skiria bendrąjį, normalųjį ir ekonominį pelną. Bendrasis pelnas yra bendrųjų įmonės pajamų ir buhalterinių išlaidų skirtumas. Normalusis pelnas yra dalis implicitinių išlaidų ir įeina į ekonomines išlaidas. Normalusis pelnas gaunamas tada, kai ekonominis pelnas lygus nuliui.

Ekonominis pelnas - tai lėšos, kurios lieka atskaičius iš bendrųjų pajamų buhalterinius ir alternatyvius kaštus (Paunksnienė, Liučvaitienė, 2009).

Ekonomis pelnas = Bendrosios pajamos – Buhalterinės išlaidos – Alternatyvūs kaštai

Bendrasis pelnas = Bendrosios pajamos – Buhalterinės išlaidos

Ekonomis pelnas = Bendrasis pelnas – Alternatyvūs kaštai



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis išanalizuota literatūra.

1 pav. Ekonominio pelno ryšiai

Įmonės ne visada gauna ekonominį pelną. Dažnai įmonių veiklos rezultatas yra normalusis pelnas.

Anot Baran, Hrotko, Olejník (2007), ekonominį pelną išreiškia EVA rodiklis. Ekonominis pelnas apibūdinamas kaip skirtumas tarp kapitalo pajamų ir ekonominių išlaidų.

Minėtų autorių teigimu, EVA rodiklis yra finansinės analizės indikatorius. Pageidautina, kad EVA būtų teigiamas arba bent jau lygus nuliui. EVA rodiklis reikalingas įvertinti įmonės vertei. Jis yra kompanijos valdymo instrumentas, kurio tikslas - įmonės rinkos vertės kūrimas ir didinimas. EVA rodiklio sukūrimas yra bandymas įveikti tradicines apskaitos problemas.

Burkštaitienė ir Juozapavičienė (2008) taip pat nagrinėja EVA rodiklio svarbą ir remdamosiušsienio mokslininkų atlikta analize, teigia, kad EVA atitinka beveik visus finansiniam vertės matui, kuris atspindėtų vertės kūrimą ir galėtų būti naudojamas vertės valdymui, keliamus reikalavimus. Matematiškai diskontuotas kelių periodų EVA yra lygus rezultatui, kuris gaunamas diskontuojant pinigų srautą, t.y. NPV. EVA vertinimo schema rodo, kad EVA yra tiesiogiai susietas su

strateginiais įmonės tikslais – kiekvieno periodo teigiamas EVA rodiklis reikš ir vertės akcininkams padidėjimą ilgalaikėje perspektyvoje. Autorių manymu, EVA koncepciją būtų galima pakeisti NPV apskaičiavimu, nes ir vienu, ir kitu atveju gaunamas tas pats rezultatas. Tačiau vien kapitalo kainos naudojimas EVA'ai nustatyti leidžia apskaitinį pelną priartinti prie pinigų srauto, o valdymui reikalingas ne galutinis rezultatas, bet įrankis, kuris suderintų strateginius ir operatyvinius tikslus ir būtų lengvai suprantamas. Tad galima teigti, kad EVA sujungia su pinigų srautais ir apskaitiniu pelnu susijusius vertės matavimus ir leidžia pereiti nuo teorijos prie praktikos (Burkškaitienė ir Juozapavičienė, 2008).

EVA dažniausiai naudojamas indeksas matuojant ekonominį pelną (Man, Vasile, 2009). Anot mokslininkų kapitalo savininkai ir potencialūs investuotojai nėra suinteresuoti gauti teigiamą EVA per trumpą laikotarpį. Jie nori nuolat palaikyti ar net didinti ekonominę naudą.

EVA idėja yra ta, kad akcininkas turi gauti tokią grąžą, kuri kompensuotų prisiimamą riziką. Vadinasi, investuotas kapitalas turi duoti mažiausiai tokią pačią grąžą, kaip ir investuotas į panašios rizikos bendrovę kapitalo rinkoje. Jeigu taip nėra, tai akcininko požiūriu pelnas nebuvo uždirbtas ir kompanijos veikla tik mažina jo kapitalą. Visai kitaip nei grynasis ar veiklos pelnas, nulinis EVA dar nereiškia blogo rezultato. Kompanija, kuri pasiekė nulinį EVA, iš tikrųjų uždirbo veiklos pelną po mokesčių, kuris yra pakankamas padengti visiems finansiniams įsipareigojimams ir duoti savininkams minimalų priimtina pelno dydį. EVA iš tikrųjų nubrėžia liniją tarp priimtinių ir nepriimtinių veiklos rezultatų (Chmieliauskaitė, 2006).

Grant (2007) teigia, kad EVA rodiklis parodo tikrąjį įmonės pelną, nes jis pilnai apskaito visas išlaidas. Įmonė tikrai pelninga jeigu uždirba kapitalo grąžą įvertinus alternatyviasias kapitalo išlaidas. Tačiau jis pabrėžia, kad EVA vertinimas nereiškia buhalterinio pelno nesvarbumo.

Tai, kad apskaitinis pelnas nėra esminis rodiklis finansinių operacijų vertinimui pabrėžia ir Arthur (2001). Anot jo, tik labiau pragmatinis pelno vertinimas galėtų suteikti visuomenei geresnį supratimą apie tikrąją firmos ekonominę padėtį.

Petravičius (2008) ekonominį pelną įvardina kaip likutinį pelną. Jo nuomone, likęs pelno dydis, atėmus kapitalo sąnaudas, kurios, anot autoriaus, yra minimali reikalaujama investuotojų kapitalo grąža, vadinamas likutiniu pelnu. Autorius taip pat pabrėžia EVA rodiklio svarbą teigdamas, kad tai vienas pagrindinių indikatorių užtikrinant efektyvų finansinių lėšų naudojimą.

Apibendrinus galima teigti, kad ekonominis pelnas – svarbus rodiklis įmonių valdyje, jų vertės didinime. Investuotojams svarbu, kad investuotas kapitalas duotų mažiausiai tokią pačią grąžą kaip ir investuotas į panašios rizikos bendrovę (Petravičius, 2008), todėl be buhalterinio pelno svarbu paskaičiuoti ir ekonominį pelną. Ekonominio pelno matavimui dažniausiai naudojamas EVA rodiklis.

Šio rodiklio vartojimo augimas rodo ekonominio pelno svarbą, todėl, magistrantės nuomone, ši rodiklį reikėtų įtraukti į pelno (nuostolių) ataskaitą.

1.2. Pelno koncepcija apskaitoje

Įvairiuose šaltiniuose sutinkami skirtingi pelno sąvokos apibrėžimai.

Anot Bagdžiūnienės (2005), pelnas yra pridėtosios vertės dalis, kurią uždirba įmonė pardavusi savo produkciją, t.y. skirtumas tarp pajamų ir sunaudotų išteklių. Juočienė ir Stončiuvienė (2005) apibūdina apskaitinį pelną, kaip – laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolį prieš atimant mokesčių sąnaudas.

Pelnas – tai skirtumas tarp verslo įmonės uždirbtų pajamų ir joms uždirbti padarytų sąnaudų. Verslo įmonės pelnas yra likutinis rodiklis, apskaičiuojamas kaip įmonei liekantis skirtumas tarp visų gautų per laikotarpį pajamų ir visų padarytų išlaidų. Tai labiausiai apibendrinantis įmonės veiklą rodiklis. Jis susijęs su visais įmonės veiklos rodikliais: turtu, kapitalu, įsipareigojimais, pajamomis, sąnaudomis ir kt., todėl plačiai naudojamas vertinant įmonės darbo efektyvumą ir jos veiklą (Rutkauskas ir kt. 2009).

Anot Rudžionienės (2008), teorijoje egzistuoja du požiūriai į pelną: turto/įsipareigojimų požiūris pelną traktuojantis kaip turto ir įsipareigojimų pokytį, o pajamų/sąnaudų požiūris remiasi kaupimo principu. Dabartiniai pajamų ir sąnaudų apibrėžimai remiasi turto/įsipareigojimų požiūriu (Rudžionienė, 2008).

Dar pelnas vadinamas gautu rezultatu, grynąja marža, ekonominės veiklos rezultatu. Analizės specialistams pelnas yra įmonės veiklos rezultatų vertinimo rodiklis. Tulvinschi (2013) pelną vadina pinigų nauda gaunama vykdant ekonominę veiklą. Autorė pabrėžia, kad pelno koncepcija yra labai diskutuotina. Pelnas gali būti apibrėžtas kaip teigiamas skirtumas tarp gaunamų pajamų pardavus pagamintą produkciją ir patirtų išlaidų gamybos metu. Pelnas yra ekonominės veiklos rezultatas, kuris dar kitaip suprantamas kaip pajamų ir išlaidų atotrūkio rezultatas. Taip pat, pelnas - priemonė ekonominiam efektyvumui vertinti.

Pelno apibrėžimų literatūroje pateikiama labai daug, tačiau apibendrinus galima teigti, kad pelnas yra pajamų ir sąnaudų skirtumas. Buhalterinis pelnas yra pelnas, kuris atvaizduotas finansinėse ataskaitose. Vyriausybės patvirtintoje pelno (nuostolių) ataskaitoje naudojamos tokios pelno sąvokos: bendrasis pelnas, tipinės veiklos pelnas, įprastinės veiklos pelnas, pelnas prieš apmokestinimą, grynas pelnas.

Bendrasis pelnas - tai pardavimo pajamų ir parduotų prekių arba paslaugų savikainos skirtumas. Tai yra suma, kuri lieka, kai įmonė padengia tiesiogines sąnaudas, patirtas gaminant produktą arba

teikiant paslaugą. Bendrasis pelnas turi būti toks, kad jo pakaktų įmonės veiklos sąnaudoms, mokesčiams ir finansavimo sąnaudoms padengti bei grynajam pelnui gauti (Berman et al., 2007).

Pagal Verslo apskaitos standartus, bendrasis pelnas yra skirtumas tarp įprastinės veiklos pardavimo pajamų ir įprastinės veiklos pardavimo savikainos.

Įvairiuose literatūros šaltiniuose dažnai minimas EBIT rodiklis. Tai yra veiklos pelnas - bendrojo pelno ir veiklos sąnaudų (pardavimų, bendrųjų ir administravimo sąnaudų), įskaitant nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas, skirtumas. EBIT rodiklis lygus įmonės pelnui prieš sumokant palūkanas ir mokesčius (Berman et al., 2007).

EBIT rodiklio Vyriausybės patvirtintoje pelno (nuostolių) ataskaitoje nėra. Darbo autorės nuomone, žinant, kad EBIT rodiklis yra pelnas prieš mokesčius ir palūkanas, jį galima gauti susumavus tipinės veiklos pelną ir kitos veiklos rezultatą arba iš įprastinės veiklos pelno išminusavus finansinės ir investicinės veiklos rezultatą. Pagal VAS, tipinės veiklos pelnas yra gaunamas iš bendrojo pelno atėmus veiklos sąnaudas, tačiau jis nėra EBIT atitikmuo, nes EBIT yra ir tipinės, ir netipinės (išskyrus finansinės) veiklos rezultatas. Pelną (nuostolių) ataskaitoje, įprastinės veiklos pelnas (nuostolis) taip pat nėra EBIT, nes pagal VAS, įprastinės veiklos pelno (nuostolių) rodiklis apskaičiuojamas prie tipinės veiklos pelno (nuostolių) pridėdant kitos veiklos bei finansinės ir investicinės veiklos rezultatus.

Kitas dažnai naudojamas rodiklis vertinti įmonės finansinei būklei yra EBITDA rodiklis. EBITDA rodiklis susijęs su palūkanomis. Juo vadinamas pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją. EBITDA, labiau nei kiti pelno rodikliai, leidžia palyginti skirtingų įmonių pelno dydžius. EBITDA pelningumo rodiklis apibūdinamas kaip įmonės gebėjimas apmokėti skolas ir sumokėti pelno mokesčių bei vykdyti pagrindinę įmonės veiklą. Šis rodiklis svarbus investuotojams, kreditoriams, ir manoma, kad gerai apibūdina vadovavimo efektyvumą (<http://www.auditum.lt>). Skirtumas tarp EBIT ir EBITDA rodiklių yra nusidėvėjimo ir amortizacijos suma. EBITDA rodiklis labiau svarbus intensyvaus kapitalo pramonės šakose, kur svarbu sukurti laisvą pinigų srautą, tačiau dauguma investuotojų (pirkėjų) žiūri į įmonės gebėjimą nuosekliai teikti veiklos pinigų srautus iki mokesčių ir palūkanų, nes pirkėjai gali įtakoti ir pakeisti šias išlaidas. Todėl EBIT rodiklis, galbūt svarbesnis matas už EBITDA (Hamdan, 2013). Apie tai, kad EBIT rodiklis yra geresnis rodiklis nei EBITDA, kalba ir Muhammad (2013). Pasak autoriaus, pakoreguotas EBIT rodiklis yra artimas ekonominiam pelnui prieš mokesčius, kuris apskaičiuojamas įvertinus visus eksplcitinius ir implicitinius kaštus. Be to, pakoreguotas EBIT rodiklis fiksuoja visas išlaidas, kurios sumokėtos arba bus sumokėtos ir pašalina bet kokią kūrybiškumą valdant veiklos išlaidas per CAPEX. Finansų analitikai naudoja EBITDA rodiklį įmonės finansinei būklei vertinti ir kaip priemonę pinigų srautams vertinti. Dauguma EBITDA žinovų šį rodiklį naudoja vertinti pinigų srautui iš įmonės veiklos (Brockman, Russell, 2012).

EBIT ir EBITDA rodiklių paplitimas rodo, kad reikėtų šiuos rodiklius įtraukti į finansines ataskaitas, o tam tinkamiausia ataskaita yra pelno (nuostolių) ataskaita.

Kas tai yra pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą ir grynasis pelnas nurodo 3-iasis VAS. Pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą yra įmonės įprastinės veiklos ir ypatingųjų straipsnių rezultatas. Jis apskaičiuojamas prie įprastinės veiklos rezultato pridodant pagautę ir atimant netekimus. Grynasis pelnas (nuostolis) parodo galutinį įmonės veiklos rezultatą, kuris jau gali būti skirstomas. Grynasis pelnas (nuostolis) apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir pelno mokesčio sąnaudų, ir nurodomas paskutinėje pelno (nuostolių) ataskaitos eilutėje (Verslo apskaitos standartai (VAS), 2013).

Berman, Knight, Case, (2007) grynąjį pelną apibūdina kaip galutinį rezultatą, t.y. kas lieka iš pajamų atėmus visas sąnaudas ir išlaidas. Tai yra veiklos pelno ir palūkanų išlaidų, mokesčių, vienkartinių sąnaudų ir bet kurių kitų į veiklos pelną neįtrauktų sąnaudų skirtumas. Pagal grynąjį pelną apskaičiuojami kai kurie pagrindiniai rodikliai, naudojami įmonės veiklai vertinti, kaip, pavyzdžiui, vienai akcijai tenkantis pelnas ir kt.

Pelno sampratos skirtumai ekonomikoje ir apskaitoje atvaizduoti 1 lentelėje.

1 lentelė. Pelno formos ir apibrėžimai ekonomikoje ir apskaitoje

Ekonomikoje		Apskaitoje	
Forma	Komentaras	Forma	Komentaras
<i>Bendrasis pelnas</i>	Skirtumas tarp bendrųjų įmonės pajamų ir visų buhalterinių išlaidų.	<i>Bendrasis pelnas</i>	Skirtumas tarp pardavimų pajamų ir šių pardavimų savikainos.
<i>Normalus pelnas</i>	Gaunamas, kai bendrasis pelnas lygus alternatyviems kaštams arba kai ekonominis pelnas lygus nuliui.	<i>Tipinės veiklos pelnas</i>	Gaunamas iš bendrojo pelno atėmus pardavimų, bendrąsias ir administravimo sąnaudas.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

<i>Ekonominis pelnas</i>	Skirtumas tarp bendrojo pelno ir alternatyviųjų išlaidų.	<i>Įprastinės veiklos pelnas</i>	Gaunamas prie tipinės veiklos pelno pridėjus netipinės (kitos ir finansinės) veiklos rezultata.
		<i>Pelnas prieš apmokestinimą</i>	Gaunamas prie įprastinės veiklos rezultato pridėdant pagautę ir atimant netekimus.
		<i>Grynasis pelnas</i>	Apskaičiuojamas iš pelno prieš apmokestinimą atėmus pelno mokesčio sąnaudas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis išanalizuota literatūra.

Išanalizavus pelno sąvokos apibrėžimus ekonomikoje ir apskaitoje, galima teigti, kad pagrindinis pelno skirstymas yra jo skirstymas į ekonominį pelną ir į buhalterinį pelną. Esminis skirtumas tarp šių sąvokų yra išlaidų ir kaštų įvertinimas. Apskaitinis pelnas yra ekonominio pelno sudedamoji dalis. Iš apskaitinio pelno atėmus alternatyviąsias (numanomas) išlaidas gaunamas ekonominis pelnas. Verslui svarbu uždirbti ne tik apskaitinį pelną, bet ir ekonominį pelną. Dažniausiai naudojami pelno rodikliai yra EVA, EBIT ir EBITDA. Atsižvelgiant į tai, reikėtų atlikti tyrimą, ar šiuos rodiklius būtų prasminga ir naudinga įtraukti į patobulintą pelno (nuostolių) ataskaitą.

1.3. Pelno ataskaitos reglamentavimas

Informacija apie ūkio subjektų uždirbtą pelną ar nuostolį turi būti pateikta kartu su finansinėmis ataskaitomis. Įvairios pasaulio valstybės turi savo nacionalinius standartus, kurie reglamentuoja šios ataskaitos formas ir pateikimo būdus.

Lietuvoje finansinę atskaitomybę reglamentuoja:

- Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas;
- Lietuvos Respublikos įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas;
- verslo apskaitos standartai;

- kiti teisės aktai (<http://www.finmin.lt>).

Finansinės apskaitos reglamentavimas Lietuvoje derinamas su Europos Sąjungos direktyvomis, tarptautiniais apskaitos standartais, kitais tarptautinių institucijų norminiais dokumentais (Juočiūnienė, Stončiuvienė, 2009).

Sudarant finansines ataskaitas, taip pat privaloma vadovautis bendraisiais apskaitos principais, apskaitos tvarką reglamentuojančiais norminiais aktais ir įmonės apskaitos politika.

Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme 21 str. nurodytos šios finansinių ataskaitų rinkinio dalys:

- balansas;
- pelno (nuostolių) ataskaita;
- pinigų srautų ataskaita;
- nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
- aiškinamasis raštas.

Pelno (nuostolių) ataskaita yra viena iš finansinės atskaitomybės dalių, todėl ji, kaip ir pati finansinė atskaitomybė, yra sudaroma vadovaujantis tais pačiais įstatymais ir principais.

Bendrąjį vadovavimą apskaitai atlieka Finansų ministerija, atsižvelgdama į Tarptautinius apskaitos standartus ir Europos Sąjungos teisę. Visi ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikloje siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą, privalo vadovautis verslo apskaitos standartais, o ūkio subjektai, kurių vertybiniai popieriai įtraukti į Vertybinių popierių biržos prekybos sąrašus, apskaitą tvarko pagal Tarptautinius apskaitos standartus (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001). Verslo apskaitos standartus rengia, patvirtina ir skelbia Lietuvos Respublikos apskaitos institutas.

Finansinės informacijos reglamentavimas Lietuvoje kinta nuo pat nepriklausomybės atgavimo (Legenzova, Čepinskis, 2007). Autoriai išskiria tris finansų apskaitos vystymo Lietuvoje etapus: nuo 1990 iki 2001; nuo 2001 iki 2004; nuo 2004. Dabartinis vystymosi laikotarpis tęsiasi nuo 2004 metų ir autorių vadinamas *Finansų apskaitos ir informacijos pateikimo praktinio vystymo laikotarpiu*. Svarbiausi pokyčiai, kurie įvyko nuo 2004 metų tai, kad ribotos juridinės atsakomybės įmonės LR registrų centrui turi pateikti finansinę atskaitomybę, taip pat šios įmonės turi tvarkyti apskaitą pagal VAS, o reguliuojamose rinkose listinguojamos bendrovės privalo taikyti TFAS (Legenzova, Čepinskis, 2007).

Šiuo metu Lietuvoje pelno (nuostolių) ataskaitą reglamentuoja 3-asis verslo apskaitos standartas.

Europos Sąjungos narės finansinę atskaitomybę rengia vadovaudamosi ES direktyvomis. Įmonių metinei Finansinei atskaitomybei parengti skirta ketvirtoji ES direktyva. Joje nurodyta metinės finansinės atskaitomybės struktūra, patvirtinti bendrieji nurodymai, kas turi būti pateikiama, bei pagrindiniai reikalavimai, kurių turi būti laikomasi, rengiant finansinę atskaitomybę. Direktyva nėra

griežtas dokumentas: pvz. ji leidžia pasirinkti kokią, pelno (nuostolių) ataskaitą rengti - vienkopę ar daugiapakopę. Direktyva nurodo, kad metinę finansinę atskaitomybę turi sudaryti balansas, pelno (nuostolių) ataskaita ir aiškinamasis raštas. Joje pateikiami du balanso variantai, keturi pelno (nuostolių) ataskaitos variantai ir pozicijos, kurios turi būti aptartos aiškinamajame rašte. Direktyva nustato, kad finansinė atskaitomybė būtų sudaryta remiantis tikro ir teisingo vaizdo koncepcija (Juočiūnienė, Stončiuvienė, 2009).

Anot Levišauskaitės ir Legenzovos (2004), Lietuva, kaip ir dauguma ES valstybių, verslo sektoriuje tvirtina trijų atskirų apskaitos metodikų taikymo modelį. Šis modelis pateiktas 2 lentelėje.

2 lentelė. ES šalių verslo sektoriuje naudojami apskaitos standartai

Standartų pavadinimas	Komentaras
Tarptautiniai apskaitos standartai	ES sprendimu šie standartai nuo 2005 m. tapo privalomi konsoliduotą finansinę atskaitomybę sudarančioms įmonėms, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai. Kitos įmonės šiuos standartus gali naudoti savanoriškai.
Nacionaliniai apskaitos standartai	Apskaitos taisyklės ir metodai, kurie buvo palaiapsniui įtvirtinti atskirose šalyse. Lietuvoje – tai Verslo apskaitos standartai. Kaip taisyklė, nacionaliniai apskaitos standartai yra arba supaprastinta TAS kopija (pvz., Lietuvoje), arba nuo jų reikšmingai skiriasi (pvz., Prancūzijoje).
Apskaitos standartai smulkiąjam verslui	Šie standartai yra specifiskai pritaikyti šeimyniniam ar kitam smulkiąjam verslui. Daugelis šalių turi savo taisykles ir metodus smulkaus verslo apskaitai, tačiau ES valdymo institucijos numato suvienodinti standartus smulkiąjam verslui visose šalyse. TAS Taryba Tarptautinių apskaitos standartų smulkiąjam verslui kūrimą priskyre prioritetinems veiklos sritims.

Šaltinis: Levišauskaitė ir Legenzova, 2004, p. 85.

Tarptautiniu mastu finansinės informacijos pateikimui svarbų vaidmenį vaidina tarptautiniai apskaitos standartai. Jie yra svarbūs šalims, kurios siekia, kad jų finansinėse ataskaitose pateikiama

informacija būtų suprantama tiek vidaus, tiek užsienio šalių vartotojams. Europos Sąjunga taip pat įnešė reikšmingą indėlį reglamentuojant apskaitą tarptautiniu mastu. Europos Sąjungos direktyvų privalo laikytis kiekviena ES narė (Juočiūnienė ir Stončiuvienė, 2008).

Šiuo metu tarptautinius apskaitos standartus sudaro:

- tarptautiniai apskaitos standartai (TAS);
- tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS);
- tarptautinių apskaitos standartų interpretacijos.

Juočiūnienė ir Stončiuvienė (2008) nurodo, kad šiuo metu yra 31 tarptautinis apskaitos standartas ir 5 tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai. Jie nuolat peržiūrimi, atsižvelgiant į pokyčius verslo aplinkoje. Tarptautinius apskaitos standartus kuria ir tobulina Tarptautinių apskaitos standartų taryba, kuri įkurta 2001 metais vietoje prieš tai buvusio tarptautinių apskaitos standartų komiteto. Tarptautinė apskaitos standartų taryba (TAST) tarptautinės apskaitos standartus pervadino tarptautiniais finansų apskaitos standartais (TFAS).

Tarptautinės apskaitos standartų tarybos (TAST) struktūroje yra nuolatinis interpretavimo komitetas (14 narių) ir patariamoji standartų taryba (apie 40 narių). Nors šios tarybos nutarimai nėra privalomi ir yra labiau rekomendacinio pobūdžio, tarptautiniai apskaitos standartai tapo visuotinai priimtina norma dėl to, kad ją sudaro galingiausios pasaulio valstybės (Juočiūnienė ir Stončiuvienė, 2008).

Apibendrinant galime teigti, kad pelno (nuostolių) ataskaita reglamentuojama nacionaliniu lygiu ir tarptautiniu lygiu. Lietuvoje rengiant pelno (nuostolių) ataskaitą privaloma vadovautis LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu, LR įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymu, LR buhalterinės apskaitos įstatymu ir Verslo apskaitos standartais, kurie turi būti parengti, atsižvelgiant į Europos Sąjungos direktyvas ir Tarptautinius apskaitos standartus.

2. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS INFORMACIJOS ANALIZĖ

2.1. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimas pagal VAS

Lietuvoje pelno (nuostolių) ataskaitą reglamentuoja 3-iasis verslo apskaitos standartas. Šis standartas rekomenduoja „keleto žingsnių“ pelno (nuostolių) ataskaitą, nors, anot Bagžiūnienės (2005), išimtinai leidžiamas ir kitas formatas - „vieno žingsnio“ formatas, tačiau 3-iajame VAS nenurodyta, kokie tie išimtinai atvejai.

3-iasis VAS nurodo, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir detalizuojama informacija apie įmonės uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas ir gautus veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje pajamos ir sąnaudos klasifikuojamos į įprastinės veiklos ir ypatinguosius straipsnius (Bagžiūnienė, 2005).

Pagal 3-įjį VAS įprastinė įmonės veikla yra pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su visa įmonės veikla. Įprastinė veikla dar grupuojama į tipinės ir netipinės veiklos straipsnius. „Tipinė veikla– ūkinės operacijos, susijusios su veikla, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurių įmonė laiko pagrindine” (3-iasis VAS, p.3).

Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniuose – „Pardavimo pajamos“, „Pardavimo savikaina“ ir „Veiklos sąnaudos“ yra pateikiama informacija apie tipinę įmonės veiklą. Netipinė įmonės veikla pateikiama straipsniuose – „Kita veikla” ir „Finansinė ir investicinė veikla. Pelno (nuostolių) ataskaitos ypatinga veikla pateikiama „Pagautė“ ir „Netekimai“ straipsniuose. Šie straipsniai turi būti pateikiami atskirai. Įmonės turi savo veiklą grupuoti atsižvelgdamos į šiame standarte nurodytus kriterijus ir veiklos specifiką, o jų pasirinktas grupavimo būdas turi būti taikomas nuolat arba pakankamai ilgą laiką (3-iasis VAS).

Pagal 3-įjį VAS pelno (nuostolių) ataskaitoje privalomi šie straipsniai:

- I. Pardavimo pajamos;
- II. Pardavimo savikaina;
- III. Bendrasis pelnas (nuostoliai);
- IV. Veiklos sąnaudos;
- V. Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai);
- VI. Kita veikla;
- VII. Finansinė ir investicinė veikla;
- VIII. Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai);
- IX. Pagautė;
- X. Netekimai;
- XI. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą;

XII. Pelno mokestis;

XIII. Grynasis pelnas (nuostoliai).

Standartuose nurodyta, kad įmonės, norėdamos detaliau ir išsamiau pateikti savo rezultatus, gali išskaidyti pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių sumas į smulkesnes ir parodyti atskirose eilutėse.

Pelno (nuostolių) ataskaitos pardavimo pajamų straipsnyje pateikiamos *tipinės veiklos* pardavimo grynosios pajamos. Pajamos turi būti įvertintos gauta arba gautina grynujų pinigų ar jų ekvivalentų suma. Pardavimo savikainos straipsnyje pateikiama *tipinės veiklos* pardavimo grynoji savikaina (3-iasis VAS, 2013).

Veiklos sąnaudų straipsnyje pateikiamos pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos. Kitos veiklos straipsnyje parodomas pajamos arba pelnas iš įprastinės, bet netipinės veiklos, išskyrus finansinę ir investicinę veiklą. 3-iasis VAS nurodo, kad kitoms veiklos pajamoms priskiriama: netipinės veiklos produkcijos, parduoti skirtų prekių bei paslaugų teikimo pajamos, pajamos iš įmonės ilgalaikio turto naudojimo, honorarai (pavyzdžiui, patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterių programų ir kt.), ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo pelnas ir kt. Taip pat parodomas sąnaudos ir nuostoliai, susiję su kitos veiklos pajamomis. Šioms sąnaudoms priskiriama: parduotos netipinės veiklos produkcijos, perparduotų prekių ar paslaugų savikaina, ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo nuostoliai ir kt.

3-iasis VAS nurodo, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pateiktos ir finansinės, ir investicinės veiklos pajamos bei sąnaudos. Sąnaudų apskaitos reikalavimus nustato 11-asis verslo apskaitos standartas - „Sąnaudos“, o pajamų apskaitos reikalavimus nustato 10-asis verslo apskaitos standartas – „Pajamos“.

Verslo apskaitos standartai finansinės ir investicinės veiklos pajamas apibrėžia - per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos finansinės ir investicinės veiklos pajamos, t.y. palūkanos už suteiktas klientams ar įmonės darbuotojams paskolas, palūkanos už banke laikomus pinigus, pelnas dėl valiutos kurso pasikeitimo, pripažintos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, dividendų pajamos, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo pelnas ir pan.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos - tai per ataskaitinį laikotarpį patirti nuostoliai dėl valiutos kurso pasikeitimo, mokėtinos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo nuostoliai, palūkanos lizingo būdu įsigyjant turtą, palūkanų sąnaudos, susijusios su paskolomis bei kitos sąnaudos (3-iasis VAS).

Be įprastinės ir finansinės veiklos straipsnių pelno (nuostolių) ataskaitoje taip pat turi būti pateikta informacija apie ypatinguosius ūkinius įvykius. Tai įvykiai, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai. Ar įvykis priskirtinas ypatingiesiems straipsniams, nustatoma pagal jo pobūdį lyginant jį su įprastine įmonės veikla. Kaip kriterijus, vertinant ar veikla yra įprastinė, naudojamas dažnumas, tačiau dažnumas yra tik vienas iš kriterijų, pagal kuriuos sprendžiama, kuriam straipsniui

priskiriamas ūkinis įvykis. Netekimų ir pagautės pobūdis ir sumos turi būti atskleidžiama aiškinamajame rašte, išskyrus atvejį, kai tos sumos yra nereikšmingos įmonės veiklos rezultatams (3-iasis VAS).

3-iasis verslo apskaitos standartas nurodo, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pateikti šie straipsniai: bendrasis pelnas (nuostolis), tipinės veiklos pelnas (nuostolis), įprastinės veiklos pelnas (nuostolis) bei pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą ir grynojo pelno (nuostolių) rodikliai. Bendrasis pelnas (nuostoliai) apskaičiuojamas iš pardavimo pajamų atimant pardavimo savikainą. Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai) apskaičiuojamas iš bendrojo pelno atimant veiklos sąnaudas. Įprastinės veiklos pelnas (nuostolis), tai įmonės tipinės ir netipinės veiklos rezultatas per ataskaitinį laikotarpį. Šis rodiklis apskaičiuojamas prie tipinės veiklos pelno (nuostolių) pridedant kitos veiklos ir finansinės, investicinės veiklos rezultatus. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą apskaičiuojamas prie įprastinės veiklos pelno (nuostolių) pridedant pagautę ir atimant netekimus. Grynojo pelno (nuostolių) rodiklis parodo galutinį įmonės uždirbtą pelną, kuris gali būti skirstomas, arba nuostolius. Grynasis pelnas (nuostoliai) apskaičiuojamas iš pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą atimant pelno mokesčio sąnaudas (3-iasis VAS).

Verslo apskaitos standartuose yra pateiktos pavyzdinės pelno (nuostolių) ataskaitos formos: sutrumpinta ir pilna. Sutrumpintą formą pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 24 straipsnį gali rengti įmonės, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių dvejus metus iš eilės:

- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius metus – 10 mln. Lt;
- balanse nurodyta turto vertė – 6 mln. Lt;
- vidutinis metinis darbuotojų skaičius per ataskaitinį laikotarpį - 15 darbuotojų (ĮFAĮ 24 str.).

Visos kitos įmonės turi rengti pilną pelno (nuostolių) ataskaitą.

Pavyzdinė (pilna) pelno (nuostolių) ataskaitos forma pavaizduota 2 - aje paveiksle.

(įmonės pavadinimas)
 (įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)
 (Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis) (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta) Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS			
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA			
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS			
IV.1.	Pardavimo			
IV.2.	Bendrosios ir administracinės			
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
VI.	KITA VEIKLA			
VI.1.	Pajamos			
VI.2.	Sąnaudos			
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA			
VII.1.	Pajamos			
VII.2.	Sąnaudos			
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IX.	PAGAUTĖ			
X.	NETEKIMAI			
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ			
XII.	PELNO MOKESTIS			
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas) (parašas) (vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio (parašas) (vardas ir pavardė)
 tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

2 pav. Pavyzdinė pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS

Šaltinis: 3-asis Verslo apskaitos standartas "Pelno (nuostolių) ataskaita, 2003, p.8

Kita forma – sutrumpinta pelno (nuostolių) ataskaita. Ją gali rengti įmonės, kurios atitinka ĮFAĮ 24 straipsnyje išvardintus ne mažiau kaip du rodiklius. Jos forma pavaizduota 3 - amame paveiksle.

(įmonės pavadinimas)

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis) (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta) Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS			
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA			
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS			
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
VI.	KITA VEIKLA			
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA			
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)			
IX.	PAGAUTĖ			
X.	NETEKIMAI			
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ			
XII.	PELNO MOKESTIS			
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)			

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas) (parašas) (vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio (parašas) (vardas ir pavardė) tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

3 pav. Pavyzdinė sutrumpintos pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS

Šaltinis: 3- iasis verslo apskaitos standartas “ Pelno (nuostolių) ataskaita, 2003, p. 9

Verslo apskaitos standartų metodinėse rekomendacijose nurodyta, kad jei įmonė nori pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikti daugiau informacijos nei nurodoma pavyzdinėje formoje, ji gali įrašyti į ataskaitos formą papildomas eilutes. Tokia pasirinkimo galimybė leidžia tobulinti pelno (nuostolių) ataskaitos informatyvumą.

Įmonių veikla yra labai įvairi ir, norint teisingai parodyti įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus bei pateikti išsamesnę ir pilnesnę informaciją apie patirtas pajamas ir sąnaudas, ne visada tinka 3–iajame VAS pateiktos pavyzdinės pelno (nuostolių) ataskaitos formos, todėl dar papildomai VAS metodinėse rekomendacijose yra pateiktas pelno (nuostolių) ataskaitos pavyzdys įmonėms, kurioms netinka pavyzdinės pilnos ir sutrumpintos pelno (nuostolių) ataskaitos formos.

Išsamesnė ir pilnesnė pelno (nuostolių) ataskaitos forma pavaizduota 4 – aje paveiksle.

(įmonės pavadinimas)
 (įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)
 (Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis) (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta) Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
---	-------------	--------------	-------------------	--------------------------

I. PARDAVIMO PAJAMOS

I.1. Pajamos už parduotas prekes

I.2. Pajamos už suteiktas paslaugas

II. PARDAVIMO SAVIKAINA

II.1. Parduotų prekių savikaina

II.2. Suteiktų paslaugų savikaina

III. BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

IV. VEIKLOS SĄNAUDOS

IV.1. Pardavimo

IV.2. Bendrosios ir administracinės

IV.2.1. Atlyginimų sąnaudos

IV.2.2. Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos

IV.2.3. Tyrimo darbų sąnaudos

IV.2.4. Abejotinų skolų sąnaudos

V. TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)

VI. KITA VEIKLA

VI.1. Pajamos

VI.2. Sąnaudos

VII. FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA

VII.1 Pajamos

VII.1.1. Pajamos iš investicijų

VII.1.2. Pelnas iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.2. Sąnaudos

VII.2.1. Sąnaudos, susijusios su investicijomis

VII.2.2. Nuostoliai iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.3. Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos

VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)

IX. PAGAUTĖ

X. NETEKIMAI

XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ

XII. PELNO MOKESTIS

XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas) (parašas) (vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio (parašas) (vardas ir pavardė)
 tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas)

4 pav. Pavyzdinė išsamesnė pelno (nuostolių) ataskaitos forma pagal VAS

Šaltinis: 3- iojo verslo apskaitos standarto “ Pelno (nuostolių) ataskaita metodinės rekomendacijos, 2007, p.2

Visi Lietuvos ūkio subjektai, rengdami finansines ataskaitas, privalo laikytis verslo apskaitos standartų, išskyrus tie, kurių vertybiniai popieriai įtraukti į Vertybinių popierių biržos prekybos sąrašus. Jie apskaitą tvarko pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

2.2. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimas pagal TAS

Anot Legenzovos ir Čepinskio (2007), tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai pagal reglamentuojamų sričių skaičių ir reglamentų išsamumą, detalumą yra didžiausių korporatyvinių skaidrumą skatinantys apskaitos standartai. Verslo apskaitos standartai reikalauja pateikti mažesnę privalomą finansinės informacijos kiekį nei to reikalauja tarptautiniai apskaitos standartai. Sudarydamos 2004 m. finansinę atskaitomybę, Lietuvos akcinės bendrovės turėjo taikyti VAS (Legenzova, Čepinskis 2007). Taip pat visos Europos Sąjungos įmonės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, konsoliduotas finansines ataskaitas turi rengti pagal TAS nuo 2005 m. sausio 1 d. t.y. sudarydamos 2004 metų finansinę atskaitomybę. Europos Sąjungai nutarus taikyti TAS, šiuo pavyzdžiu greitai pasekė ir ES nepriklausančios šalys: Australija, Kanada, Pietų Afrikos Respublika, Malaizija, Singapūras, Rusija (Levišauskaitė, Leginzova 2004). Kuo toliau, tuo daugiau valstybių priima sprendimus taikyti TAS.

Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 priėmė tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. Šis reglamentas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse. Jis nustato finansinės būklės ar bendrųjų pajamų ataskaitos, atskiros pajamų ataskaitos (jei pateikiama) straipsnių atskleidimo reikalavimus.

Tarptautinių apskaitos standartų tikslas – nurodyti, kaip turėtų būti pateikiama bendrojo pobūdžio finansinė atskaitomybė, kad ją būtų galima palyginti tiek su tos pačios įmonės ankstesniųjų laikotarpių finansine atskaitomybe, tiek su kitų įmonių finansine atskaitomybe. Šiam tikslui 1-asis TAS nustato bendruosius finansinės atskaitomybės pateikimo reikalavimus, nurodo sudėtį bei minimalius finansinės atskaitomybės turinio reikalavimus.

Bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės tikslas – patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie negali pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų (1-asis TAS).

Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008 nurodo, kad pagal tarptautinius apskaitos standartus rengiamų finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

- laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita;
- laikotarpio pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita;
- laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;

- laikotarpio pinigų srautų ataskaita;
- aiškinamasis raštas, kurį sudaro svarbių apskaitos politikos priemonių santrauka ir kita aiškinamoji informacija;
- finansinės būklės ataskaita ankstyviausio lyginamojo laikotarpio pradžioje, kai ūkio subjektas taiko apskaitos politiką retrospektyviai arba atlieka retrospektyvų savo finansinių ataskaitų straipsnių taisymą, arba kai jis pergrupuoja savo finansinių ataskaitų straipsnius.

Įmonės gali vartoti kitokius nei šiame standarte vartojamus ataskaitų pavadinimus, tačiau turi aiškiai pavadinti kiekvieną finansinę ataskaitą ir aiškinamąjį raštą (Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008).

Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008 nurodo, kad visose ataskaitose, taip pat ir pelno (nuostolių) ataskaitoje, turi būti pateikta ši informacija:

- ataskaitas teikiančio subjekto pavadinimas ar kitas jo atpažinimo būdas. Taip pat bet kokios tokios informacijos pasikeitimai nuo praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos;
- ar tai yra įmonių grupės, ar atskiros įmonės finansinės ataskaitos;
- ataskaitinio laikotarpio pabaigos data arba finansinių ataskaitų ir aiškinamojo rašto apimamo laikotarpio datos;
- pateikimo valiuta;
- finansinėse ataskaitose pateiktų sumų apvalinimo lygis.

Ataskaitose dažnai pateikiama informaciją tūkstančiais arba milijonais pateikimo valiutos vienetų. Pagal TAS tai priimtina, jei ūkio subjektas nurodo apvalinimo lygį ir dėl to neprarandama svarbios informacijos.

Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitą įmonės gali pateikti vieną, kurioje pelnas arba nuostoliai ir kitos bendrosios pajamos pateikiamos dviejuose skyriuose. Šiuo atveju skyriai turi būti pateikti kartu: pelno (nuostolių) skyrius pateikiamas pirmas, o iškart po jo pateikiamas kitų bendrųjų pajamų skyrius (Komisijos reglamentas Nr. 1126/2008). Taip pat 1-iasis TAS nurodo, kad pelno (nuostolių) skyrių įmonės gali pateikti atskiroje pelno (nuostolių) ataskaitoje, kuri pateikiama iškart prieš ataskaitą, kurioje pateikiamos bendrosios pajamos ir kurios pradžioje pateikiamas pelnas arba nuostoliai. Labai svarbu turtą ir įsipareigojimus bei pajamas ir sąnaudas, jeigu jos yra reikšmingos, finansinėje atskaitomybėje pateikti atskirai.

Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita

Tarptautiniuose apskaitos standartuose pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 nurodoma, kad pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje, be pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrių, pateikiama:

- pelnas arba nuostoliai;
- visos kitos bendrosios pajamos;
- laikotarpio bendrosios pajamos, t. y. pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų bendra suma.

Jei ūkio subjektas pateikia atskirą pelno (nuostolių) ataskaitą, ataskaitoje, kurioje pateikiamos bendrosios pajamos, jis nepateikia pelno (nuostolių) skyriaus.

Be pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrių, taip pat be laikotarpio pelno arba nuostolių ir kitų bendrųjų pajamų įmonės pateikia:

- ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius, priskirtinus: nekontroliuojamoms dalims ir patronuojančiosios įmonės savininkams.
- ataskaitinio laikotarpio bendrąsias pajamas, priskirtinas: nekontroliuojamoms dalims ir patronuojančiosios įmonės savininkams.

Pagal TASPelno (nuostolių) skyriuje arba pelno (nuostolių) ataskaitoje minimaliai privalo būti šios atskiros straipsnių eilutės:

- pajamos;
- finansinės sąnaudos;
- asocijuotųjų įmonių ir bendrų įmonių pelno arba nuostolių dalis, apskaitomas naudojant nuosavybės metodą;
- mokesčių sąnaudas;
- bendra nutrauktos veiklos suma.

Kitų bendrųjų pajamų skyriuje pateikiamos atskiros straipsnių eilutės, kur laikotarpio kitų bendrųjų pajamų sumos klasifikuojamos pagal pobūdį (įskaitant asocijuotų ir bendrų įmonių kitų bendrųjų pajamų dalį, apskaičiuotą nuosavybės metodu) ir sugrupuotos taip, kad vėliau nebus pergrupuotos į pelną arba nuostolius ir vėliau bus pergrupuotos į pelną arba nuostolius, kai bus įvykdytos tam tikros sąlygos.

Kitų bendrųjų pajamų straipsnius galima pateikti atskaičius susijusius mokesčius arba prieš atskaičiuojant susijusius mokesčius, nurodyti bendrą pelno mokesčio, susijusio su tais straipsniais, sumą. Jeigu pasirenkama mokesčio sumą nurodyti prieš su juo susijusius straipsnius, tai jis paskirsto

mokesčius tarp tokių straipsnių, kurie vėliau gali būti pergrupuoti į pelno (nuostolių) skyrių, ir tokių straipsnių, kurie vėliau nebus pergrupuoti į pelno (nuostolių) skyrių. Pagal VAS tokių pasirinkimo galimybių nėra. Pelno mokestis visuomet ataskaitoje rodomas atskirai.

Nei pelno (nuostolių) ataskaitoje, nei bendrųjų pajamų ataskaitoje, nei aiškinamajame rašte ūkio subjektas neturi pateikti ypatingųjų straipsnių. Visos ataskaitinio laikotarpio pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pelnu arba nuostoliais, bet TAS nurodo išimtis kuomet ūkio subjektas apskaičiuodamas ataskaitinio laikotarpio pelną ar nuostolius neįtraukia tam tikrų pajamų ir sąnaudų. Pvz.: 8-ajame TAS nurodomos dvi tokios aplinkybės: klaidos ištaisymas ir apskaitos politikos keitimo poveikis. Pajamas ar sąnaudas įmonės turi pateikti atskirai, taip pat pateikti jų pobūdį, kai jos yra reikšmingos.

TAS nurodo aplinkybes, dėl kurių pajamas ir sąnaudas reikėtų atskleisti atskirai:

- a) atsargų nukainojimas iki jų grynosios galimo realizavimo vertės, o nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų – iki jo atsiperkamosios vertės, taip pat tokių nukainojimų panaikinimas;*
- b) ūkio subjekto veiklos restruktūrizavimas ir bet kokių atidėjinių restruktūrizavimo išlaidoms padengti panaikinimas;*
- c) kai kurio nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų perleidimas;*
- d) investicijų perleidimas;*
- e) veiklos nutraukimas;*
- f) teisminių ginčų sprendimai; ir*
- g) kiti atidėjinių panaikinimai.*

(Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008).

Tarptautiniai apskaitos standartai nurodo ir sąnaudų pateikimo būdus. Sąnaudos gali būti grupuojamos pagal paskirtį ar funkciją įmonėje, atsižvelgiant į tai, kuris sąnaudų grupavimo būdas lemia patikimesnę ir svarbesnę informaciją. Jos išsamiau klasifikuojamos dėl to, kad būtų atskleisti finansinio rezultato elementai, kurie gali skirtis savo dažnumu, pelno arba nuostolių galimybėmis ir nuspėjamumu.

Sąnaudų paskirties metodas reiškia, kad sąnaudos, pripažintos pelnu ir nuostoliais, sujungiamos pagal jų paskirtį (pvz.: nusidėvėjimas, medžiagų pirkimai, sąnaudos transportui, išmokų darbuotojams sąnaudos, sąnaudos reklamai) ir neperskirstomos pagal funkcijas. Komisijos reglamente Nr. 1126/2008 pateikiamas sąnaudų grupavimo taikant sąnaudų paskirties metodą pavyzdys:

- I. Pajamos;
- II. Kitos pajamos;
- III. Pagamintų produktų ir nebaigtos gamybos atsargų pasikeitimai;
- IV. Naudojamos žaliavos ir medžiagos;

V. Išmokų darbuotojams sąnaudos;

VI. Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos;

VII. Kitos sąnaudos;

VIII. Bendra sąnaudų suma;

IX. Pelnas prieš apmokestinimą.

Remiantis TAS nurodymais darbo autorė pateikia pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitų formas 5 ir 6 paveiksluose.

(įmonės pavadinimas)

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) IR KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ ATASKAITA

(sąnaudų paskirties metodas)

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis) (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta) Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
---	-------------	--------------	-------------------	--------------------------

A. PELNO (NUOSTOLIŲ) skyrius

I. PAJAMOS

II. KITOS PAJAMOS

III. BENDRA PAJAMŲ SUMA

IV. PAGAMINTŲ PRODUKTŲ IR NEBAIGTOS GAMYBOS ATSARGŲ PASIKEITIMAI

V. NAUDOJAMOS MEDŽIAGOS IR ŽALIAVOS

VI. IŠMOKŲ DARBUOTOJAMS SĄNAUDOS

VII. NUSIDĖVĖJIMO IR AMORTIZACIJOS SĄNAUDOS

VIII. KITOS SĄNAUDOS

IX. BENDRA SĄNAUDŲ SUMA

X. FINANSINĖS SĄNAUDOS

XI. ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ IR BENDRŲ ĮMONIŲ PELNO(NUOSTOLIŲ) DALIS

XII. PELNAS PRIEŠ MOKESČIUS

XIII. MOKESČIŲ SĄNAUDOS

XIV. PAGRINDINĖS VEIKLOS PELNAS

XV. NUTRAUKTOS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIS)

XVI. METŲ PELNAS

B. KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ skyrius

I. KITOS BENDROSIOS PAJAMOS

II. ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ IR BENDRŲ ĮMONIŲ KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ DALIS

C. VISOS LAIKOTARPIO BENDROSIOS PAJAMOS

I. PELNAS TENKANTIS PATRONUOJANČIAI ĮMONEI (SAVININKUI)

II. PELNAS TENKANTIS NEKONTROLIUOJANČIAI DALIAI (SAVININKUI)

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas) (parašas) (vardas ir pavardė)

(vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas (parašas) (vardas ir pavardė)

5 pav. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos forma pagal sąnaudų paskirties metodą

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 1-ąjį TAS.

„Sąnaudų funkcijos“ arba „Pardavimo savikainos“ metodas tai, kai sąnaudos grupuojamos pagal funkciją. Sąnaudas pateikiant šiuo metodu, reikia pateikti bent pardavimo sąnaudas atskirai nuo kitų sąnaudų. „Pardavimo savikainos“ būdas suteikia vartotojams tikslesnę informaciją negu sąnaudų grupavimas pagal jų paskirtį, bet sąnaudų priskyrimas tam tikrai sričiai gali pareikalauti sąlyginio priskyrimo, todėl būtina nuspręsti, ar šis būdas tinkamas (1-asis TAS). Standarte pateikiamas šis sąnaudų grupavimo, taikant sąnaudų funkcijos metodą, pavyzdys:

I. Pajamos;

II. Pardavimo savikaina;

III. Bendrasis pelnas;

IV. Kitos pajamos;

V. Paskirstymo sąnaudos;

VI. Administracinės sąnaudos;

VII. Kitos sąnaudos;

VIII. Pelnas prieš apmokestinimą.

Ataskaitos pavyzdys pateiktas 6 -ame paveiksle.

(įmonės pavadinimas)
 (įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)
 (Tvirtinimo žyma)

**20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) IR KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ
 ATASKAITA**

(pardavimo savikainos metodas)

_____ Nr. _____
 (ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis) (ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta) Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
---	-------------	--------------	-------------------	--------------------------

A. PELNO (NUOSTOLIŲ) skyrius

I. PAJAMOS

II. PARDAVIMO SAVIKAINA

III. BENDRASIS PELNAS

IV. KITOS PAJAMOS

V. PASKIRSTYMO SĄNAUDOS

VI. ADMINISTRACINĖS SĄNAUDOS

VI.1. IŠMOKŲ DARBUOTOJAMS SĄNAUDOS

VI.2. NUSIDĖVĖJIMO IR AMORTIZACIJOS SĄNAUDOS

VII. KITOS SĄNAUDOS

VIII. FINANSINĖS SĄNAUDOS

IX. ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ IR BENDRŲ ĮMONIŲ PELNO(NUOSTOLIŲ) DALIS

X. PELNAS PRIEŠ MOKESČIUS

XI. MOKESČIŲ SĄNAUDOS

XII. PAGRINDINĖS VEIKLOS PELNAS

XIII. NUTRAUKTOS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIS)

XIV. METŲ PELNAS

B. KITŲ BENDRŲJŲ PAJAMŲ skyrius

I. KITOS BENDROSIOS PAJAMOS

II. ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ IR BENDRŲ ĮMONIŲ kitų bendrųjų pajamų DALIS

C. VISOS LAIKOTARPIO BENDROSIOS PAJAMOS

I. PELNAS TENKANTIS PATRONUOJANČIAI ĮMONEI (SAVININKUI)

II. PELNAS TENKANTIS NEKONTROLIUOJANČIAI DALIAI (SAVININKUI)

_____ (įmonės vadovo pareigų pavadinimas) (parašas) (vardas ir pavardė)

_____ (vyriausiojo buhalterio (buhalterio) arba galinčio tvarkyti apskaitą kito asmens pareigų pavadinimas (parašas) (vardas ir pavardė))

6 pav. Pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos forma pagal pardavimo savikainos metodą

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 1-ąją TAS.

Tarptautiniai apskaitos standartai nurodo kad, klasifikuojant sąnaudas pagal jų funkcijas, reikia atskleisti papildomą informaciją apie sąnaudų paskirtį, įskaitant nusidėvėjimo, amortizacijos sąnaudas ir išmokų darbuotojams sąnaudas. Sąnaudų grupavimo pagal funkcijas arba paskirtį metodais pateikiama informacija apie sąnaudas, kurios gali tiesiogiai ar netiesiogiai kisti kartu su ūkio subjekto pardavimų ar gamybos apimtimi. Šie pateikimo metodai tinka skirtingiems ūkio subjektų tipams, o įmonių vadovai turi pasirinkti patikimą ir tinkamiausią pateikimo būdą.

Tarptautiniai apskaitos standartai yra labiau rekomendacinio pobūdžio, tačiau vis daugiau valstybių rengdamos savo nacionalinius standartus, naudojami jų rekomendacijomis. Tarptautinis apskaitos standartų komitetas daug dirba ties šių standartų tobulinimu ir nuolat pateikia standartų aiškinimus (Juočiūnienė, Stončiuvienė, 2008). Magistrantės nuomone, ateityje šie standartai bus vis labiau suprantamesni ir bus vis lengviau juos įgyvendinti tarptautiniu mastu.

2.3. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos vartotojai

Įvairioje literatūroje finansinės informacijos vartotojai yra skirstomi į išorinius ir vidinius vartotojus. Pagal tai, kokiam vartotojui skirta informacija, ir yra rengiamos apskaitos ataskaitos. Pasak Kalčinsko (2010), valstybės mastu reglamentuojamos ataskaitos yra labiau skirtos išorės vartotojams: tai valstybinėms institucijoms, investuotojams, kreditoriams ir kitiems. Vidiniams vartotojams yra skirta valdymo apskaita. Įmonės pačios nusistato kokias valdymo ataskaitas naudos savo verslo sprendimams priimti. Tačiau daugelis mažų ir vidutinių įmonių dėl išteklių trūkumo (valdymo apskaitos kūrimas reikalauja ir laiko, ir finansinių išteklių) savo valdymo sprendimams priimti naudoja išorės vartotojams t.y. valstybės reglamentuojamas ataskaitas. Galima daryti išvadą, kad finansinės ataskaitos tampa ir valdymo ataskaitomis, todėl labai svarbu, kad finansinėse ataskaitose pateikiama informacija būtų tiksli, išsami, palyginama, lengvai suprantama ir teiktų naudą maksimaliam šios informacijos vartotojų skaičiui.

Apskaitos teikiamos informacijos skirtumus nagrinėja daugelis autorių. Anot Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008), dėl apskaitos skirtumų sunku palyginti įvairių šalių apskaitos bei finansinių rezultatus ir ypač konkuruoti su kaimyninėmis šalimis. Svarbu sukurti vienodus apskaitos principus bei taikymo metodus. Finansinių ataskaitų rengėjai ir vartotojai pageidauja vienodų apskaitos standartų, pagal kuriuos finansinė atskaitomybė būtų rengiama ne tik vertybinių popierių biržoms, bet ir konkurencijos tikslais, siekiant geriau suprasti kitų įmonių veiklos rezultatus ir juos palyginti tarptautiniu mastu. Minėtos autorės finansinių ataskaitų vartotojus skirsto į:

- tiesiogiai suinteresuoti vidiniai informacijos vartotojai: esantys ir potencialūs įmonės savininkai, darbuotojai, administracija ir valdytojai;

- tiesiogiai suinteresuoti išoriniai vartotojai: esantys ir potencialūs kreditoriai, tiekėjai, pirkėjai;
- valdžios institucijos: valstybinės valdžios institucijos, mokesčių administratoriai, valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo institucijos, valstybinės statistikos institucijos, regioninės valdžios institucijos;
- kiti vartotojai: konkurentai, vertybinių popierių komisija ir makleriai, finansiniai ekspertai ir patarėjai, visuomenė.

Pagal šį vartotojų skirstymą matome, kad finansinių ataskaitų vartotojai yra ne tik išorės, bet ir vidaus vartotojai. Taip pat, pasak Mackevičiaus (2006), finansinės ataskaitos sudaromos remiantis finansinės apskaitos duomenimis, bet kai kuriais atvejais gali būti panaudoti ir valdymo apskaitos duomenys. Todėl galima daryti išvadą, kad finansinių ataskaitų, tame tarpe ir pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos išsamumui, suprantamumui, teisingo vaizdo suformavimui, reikia naudoti apskaitos ir valdymo duomenimis.

Dauguma autorių teigia, kad finansinių ataskaitų paskirtis yra naudingos ir ekonominiams sprendimams reikalingos informacijos pateikimas įvairiems jos vartotojams. Tačiau vienam vartotojui ta pati informacija yra naudinga ir reikalinga, o kitam tai tiesiog perteklinė informacija. Įvairūs vartotojai domisi skirtinga informacija: investuotojai domisi informacija apie investicijų riziką ir pelningumą, klientai domisi apie įmonės mokumą, veiklos tęstinumą, įmonės darbuotojai – apie darbdavio galimybę mokėti atlyginimus ar vykdyti kitus įsipareigojimus darbuotojams ir t.t. Tam, kad vartotojai susidarytų išsamų vaizdą apie įmonės veiklą, absoliučių finansinių rodiklių, kurie pateikti finansinėse ataskaitose nepakanka, tam reikalingi santykiniai rodikliai. Būtina sukurti naują ekonominių rodiklių sistemą, padedančią pasiekti šio tikslo – išsamaus vaizdo apie įmonės veiklą (Mackevičius, 2006).

Anot Mackevičiaus (2006), finansų analitikai priekaištuoja, kad ataskaitose nėra duomenų, reikalingų apskaičiuoti rodiklių pasikeitimo priežastis ir tai lemiančius veiksnius. Jis pripažįsta, kad reikalavimai didinti finansinių ataskaitų informatyvumą yra pagrįsti, tačiau mano, kad parengti tokias „individualizuotas“ finansines ataskaitas yra neįmanoma. Magistrantė pritaria autoriaus nuomonei ir mano, kad informacija neturi būti perteklinė. Taip pat, anot Mackevičiaus (2006), išsamaus vaizdo apie įmonės veiklą susidarymui reikalingi ir santykiniai rodikliai, todėl galima daryti išvadą, kad vartotojams būtų naudinga ataskaitose matyti svarbiausius įmonės valdymui reikalingus santykinis rodiklius. Tuo tikslu reikia išstudijuoti vartotojų poreikius, atlikti jų analizę.

Kalčinskas (2010) teigia, kad finansinės apskaitos duomenys daugiausia skirti išorės vartotojams, o išorės vartotojai tai įmonės savininkai, kreditoriai, tiekėjai, pirkėjai. Anot minėto autoriaus, vidaus vartotojams (įmonės vadovams, vadybininkams) skirta valdymo apskaitos teikiama informacija. Valdymo apskaitos informacijos vartotojai yra įmonės darbuotojai turintys tam tikrą kvalifikaciją ir

specifinių žinių. Jie patys kuria valdymo apskaitos ataskaitas, remdamiesi įvairiomis rekomendacijomis, o finansinės apskaitos duomenų vartotojai yra labai įvairūs ir dažnai neturi specifinių žinių. Šios apskaitos duomenys turi būti pateikti visiems suprantama kalba, kad ją suprastų įvairių profesijų ir skirtingo išsilavinimo žmonės.

Didžioji dauguma autorių teigia, kad neabejotinas apskaitos vaidmuo yra patenkinti vartotojų poreikius. Anglosaksų šalyse formuojant apskaitos informaciją pirmenybė teikiama jos vartotojams - investuotojams. Europos šalyse informacija finansinėse ataskaitose pateikiama taip, kad tenkintų platų vartotojų ratą, tačiau didžiausias dėmesys vis dėlto skiriamas valstybei ir skolintojams (Sirbulescu et al., 2010). Taip pat jie nurodo, kad Tarptautinių apskaitos standartų valdyba skiria tokias vartotojų kategorijas: investuotojai, darbuotojai, kreditoriai, tiekėjai ir kiti komerciniai kreditoriai, klientai, valdžia, jos institucijos ir visuomenė. Dar pateikiamas kitas grupavimo būdas: verslo valdymas, socialiniai partneriai (profesinės sąjungos, darbuotojai), finansiniai partneriai (akcininkai ar potencialūs investuotojai, bankai), komerciniai partneriai (tiekėjai ir klientai) ir kiti partneriai (centrinė valdžia).

Apibendrintas vartotojų grupavimas pateiktas 3-ioje lentelėje.

3 lentelė. Apskaitos informacijos vartotojai ir tikslai

Vartotojai		Tikslai
Kategorija	Subkategorija	
1. Kapitalo tiekėjai	1.1. Akcininkai	Investicijų tikslai; Pelningumas ir pelnas, tenkantis vienai akcijai; Verslo kontrolė ir stebėjimas, orientuoti išteklius akcijų pelningumą; Likvidumo ir mokumo, kitų elementų tiesiogiai susijusių su pelnu stebėjimas ir kontrolė; Kitų elementų, kurie veikia rizikos kapitalo investicijas ir t.t., kontrolė.
	1.2. Investuotojai	Bendrovės likvidumas ir mokumas; Grynųjų pinigų srauto pakankamumas; Investicinės skolos rizikos vertinimas; Bendrovės gebėjimas generuoti pinigus ilgame laikotarpyje;

	1.3.Bankai	<p>Pelningumas, kuris teikia informacija apie pajamų lygio stabilumą; Įmonės galimybės sumokėti skolas stebėjimas.</p> <p>Verslo vertės analizė, jos mokumas ir likvidumas; Verslo galimybės apmokėti skolas neuždirbant pelno; Įmonės galimybės sumokėti skolas stebėjimas.</p>
2. Verslo ir socialiniai partneriai	<p>2.1.Tiekėjai</p> <p>2.2.Klientai</p> <p>2.3.Darbuotojai ir profsąjungos</p>	<p>Finansinis saugumas, finansinės struktūros įvertinimas; Bendrovėsmokumo įvertinimas ateityje plėtojant verslą suprekybos partneriai.</p> <p>Finansiniai klausimai, nes įmonės finansinė būklė gali turėti įtakos prekės/paslaugos kokybei, garantiniam aptarnavimui ir t.t.</p> <p>Darbo užmokesčio derybos; Darbo sauga.</p>
3. Valstybė	<p>3.1.Mokesčiai</p> <p>3.2.Vyriausybė ir kitos vyriausybės organizacijos</p> <p>3.3. Savivaldybės</p>	<p>Mokesčių planavimas, surinkimo kontrolė; Apskaitinės informacijos kontrolė.</p> <p>Pramonės šakos finansiniai rodikliai ir jų analizė; Veiklos vertinimas ekonomikos sektoriuose; Dotacijų nustatymas įvairiai ekonominei veiklai.</p> <p>Skatinimas, investuotojų pritraukimas.</p>

4. Kiti vartotojai	4.1. Įmonės vadovai	Mokslinių tyrimų, plėtros, rinkodaros, skatinimo politikos, susijungimų ir įsigijimų politikos formavimas, strateginis verslo planavimas; Siekimas padidinti pelną ir didinti įmonės vertę; Nustatyti atitinkamą finansinę struktūrą, tenkinančią tiek akcininkus, tiek kreditorius; Finansinio stabilumo nustatymas.
	4.2. Profesionalios organizacijos	Sumažinti valstybės dalyvavimą profesinėje veikloje; Apskaitos taisyklių derinimas ir jų įgyvendinimo priežiūra.
	4.3. Analitikai ir konsultantai	Įmonės finansinė analizė.
	4.4. Auditoriai	Finansinių ataskaitų auditas ir tvirtinimas.
	4.5. Teismai ir kitos baudžiamojo persekiojimo institucijos	„Ligotų“ įmonių susigrąžinimo galimybės ir kt. įvertinimas.
	4.6. Visuomenė	Viešas interesas, tačiau visuomenei nauda iš finansinių ataskaitų labai ribota, nes jose naudojama specifinė kalba.

Šaltinis: Sirbulescu C., Oanean M., Tonea E., Alda L., Chirila M., Chirila D., 2010, p. 85.

Pateiktoje lentelėje vartotojai suskirstyti į keturias stambias grupes: kapitalo tiekėjai (akcininkai, investuotojai ir bankininkai), verslo ir socialiniai partneriai (tiekėjai, klientai, darbuotojai), valstybė (mokesčių administratoriai ir kitos valstybinės įstaigos), kiti vartotojai (vadovai, profesionalios organizacijos, analitikai, auditoriai). Skirtingi vartotojai gali turėti tuos pačius tikslus finansinei informacijai.

Detaliau analizuojant vartotojus galima būtų skaidyti kiekvieną pogrupį dar smulkiau. Pavyzdžiui, akcininkus skirstyti į užsienio ir vidaus arba kontroliuojančius ir priklausančius mažumos daliai. Mat kiekvieno jų poreikis finansinės atskaitomybės informacijai gali skirtis. Investuotojų skirstymas taip pat gali būti labai platus. Europos Sąjungoje finansinių priemonių savininkai (investuotojai) skirstomi: nefinansinės korporacijos, viešosios nefinansinės korporacijos, nacionalinės privačios nefinansinės korporacijos, užsienio kontroliuojamos nefinansinės korporacijos, finansinės korporacijos: centrinis bankas, kitos pinigų finansinės institucijos, kiti finansiniai tarpininkai, išskyrus draudimo korporacijas ir pensijų fondus; įmonės: finansinės pagalbinės įmonės, draudimo korporacijos ir pensijų fondai; valdžios sektorius: centrinė valdžia, regioninės valdžios, vietinė valdžia; socialinės apsaugos fondai, namų ūkiai, ne pelno institucijos, teikiančios paslaugas namų ūkiams (Vaičiulis, 2011).

Informacijos vartotojų yra labai daug ir detali jų poreikių finansinių ataskaitų informacijos analizė vargu ar įmanoma. Galima teigti, kad vartotojai visų pirma yra skirstomi į vidaus ir išorės vartotojus. Magistrantės manymu, toks skirstymas yra nereikalingas, nes tie patys vidaus vartotojai gali būti ir išorės vartotojais. Pvz.: įmonės vadovas – jis priskiriamas prie vidaus vartotojų, tačiau įmonės vadovui reikalinga kitų įmonių finansinė informacija ir kaip tiekėjui, ir kaip klientui (išorės vartotojui). Įmonių darbuotojai taip pat gali būti ir vidaus vartotojai, ir išorės vartotojai.

Apibendrinus įvairių autorių siūlomus vartotojų grupavimus, magistrantė juos suskirsto:

- kapitalo tiekėjai: akcininkai, investuotojai, kreditoriai;
- verslo ir socialiniai partneriai: įmonių vadovai, darbuotojai, tiekėjai, pirkėjai;
- valstybė: valstybinės valdžios institucijos, mokesčių administratoriai, valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo institucijos, kitos valstybinės institucijos ir regioninės valdžios institucijos;
- kiti vartotojai: analitikai ir konsultantai, auditoriai, profesionalios organizacijos, visuomenė, konkurentai ir kt.

3. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS INFORMACIJOS TOBULINIMAS

3.1. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos tobulinimo būtinumas

Lietuvai atgavus nepriklausomybę, vis daugiau užsienio investuotojų atsigręžia į Lietuvos rinką, o Lietuvos įmonės atsigręžia į užsienio rinkas. Vedant apskaitą pagal skirtingas metodikas, jų duomenys tampa nepalyginami, todėl apskaitos suvienodinimas tarptautiniu mastu tampa vis aktualesnis. 1973 m. birželio 29 d. įkurtas Tarptautinis apskaitos standartų komitetas – TASK, kurio tikslas buvo apskaitos suvienodinimas pasauliniu mastu. 2001 m. kovo mėn. TASK buvo reorganizuotas ir įkurta Tarptautinė apskaitos standartų taryba – TAST (Levišauskaitė ir Legenzova, 2004 (IASB, 2004)).

Europos Sąjungoje ilgą laiką apskaitą reglamentavo atitinkamos ES direktyvos, tačiau buvo pastebėta, kad tarptautinių Europos įmonių finansinė atskaitomybė, rengiama pagal nacionalinius standartus, atitinkančius ES direktyvas, neatitinka tarptautinėse finansų rinkose egzistuojančių standartų (Levišauskaitė, Legenzova, 2004). Pagrindinis TAS kūrimo tikslas yra kurti tam tikras bendras taisykles, pagal kurias būtų galima pateikti palyginamą finansinę informaciją, kad ją būtų galima palyginti tiek su tos pačios įmonės ankstesniųjų laikotarpių finansine atskaitomybe, tiek su kitų įmonių finansine atskaitomybe (1-asis TAS). Svarbiausias TAS tarybos tikslas – rinkti įvairių šalių ir įmonių geriausių apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo praktiką, derinti ją pasauliniu mastu ir unifikuoti apskaitos taisykles (Levišauskaitė, Legenzova, 2004 (IASB, 2004)).

Dauguma įmonių Lietuvoje (išskyrus įmones, kurioms privaloma rengti finansinę atskaitomybę pagal TAS) vedamos apskaitą, vadovaujasi nacionaliniais apskaitos standartais, o jie yra supaprastinta TAS versija. Dėl šios priežasties, darbo autorės nuomone, geriau būtų visoms Lietuvos įmonėms rengti finansinę atskaitomybę pagal TAS. Taip Lietuva prisidėtų prie apskaitos harmonizavimo ir suvienodinimo pasaulyje. 2002 metais buvo atliktas tyrimas "Apskaitos standartų vienodinimas 2002" ir net 47 proc. tyrime dalyvavusių šalių, taip pat ir Lietuva, nurodė, kad sunkumų, vienodinant apskaitą, kelia dažnai į mokestinę apskaitą orientuotas nacionalinės finansinės apskaitos pobūdis (Grižibauskienė, 2003). Tai dar viena priežastis kodėl reikėtų atsisakyti nacionalinių apskaitos standartų t.y VAS ir vesti apskaitą vadovaujantis TAS.

Levišauskaitė ir Legenzova (2004) išskiria šiuos apskaitos harmonizavimo privalumus:

- geresnis vidaus rinkos funkcionavimas;
- Europos finansų rinkos efektyvumo didinimas;
- galimybė pasiekti pasaulines rinkas ir naujus bendradarbiavimo lygius;
- pokyčiai verslo kultūroje ir geresnės sprendimų priėmimo galimybės.

Žigienė ir Maciūtė (2004) pabrėžia apskaitos unifikavimo svarbą, kaip galimybę be papildomų kaštų atlikti skirtingose šalyse veikiančių įmonių finansinės analizės rezultatų palyginimą. Autorės pateikė pavyzdžių, kaip gali skirtis įmonės veiklos rezultatai, kuomet atskaitomybė rengiama vadovaujantis skirtingose šalyse galiojančiais apskaitos principais, todėl negalima lyginti skirtingais principais parengtų finansinių atskaitomybių.

Apskaitos harmonizavimo poreikį tarptautiniu lygiu lėmė globalizacija. Pasaulinės rinkos formavimasis, tarptautinių kompanijų vystymasis sąlygojo kapitalų rinkos globalizacijos procesus (Gimžauskienė, Valančienė, 2006). Autorių nuomone, apskaitos standartizavimo ir harmonizavimo problemos Europoje iškilo dėl dinamiškos verslo aplinkos ir informacijos trūkumo.

Užsienio autoriai taip pat daug dėmesio skiria apskaitos suvienodinimo problemoms tirti. MurphySmith (2012) nagrinėja skirtumus tarp TAS ir Jungtinėse Valstijose galiojančių BAP. Anot autoriaus, priimti Tarptautinius apskaitos standartus yra svarbiausias kiekvienos valstybės XXI amžiaus uždavinys. Daugiau nei 100 pasaulio valstybių įmonių, kurių akcijomis prekiaujama viešai, privalo finansinę atskaitomybę rengti TAS pagrindu. Daugiau nei 12000 įmonių 113 šalių rengia finansinę atskaitomybę pagal TAS ir manoma, kad per keletą metų šis skaičius padidės iki 150 šalių. Jungtinės Amerikos Valstijos įsipareigojo įdiegti TAS iki 2015 metų.

Tarptautinių apskaitos standartų tikslas yra tai, kad panašūs sandoriai būtų traktuojami vienodai visame pasaulyje (1-asis TAS). Pasaulyje yra labai daug daugianacionalinių kompanijų, kurios investuoja daug pastangų ir lėšų sudarydamos finansinę atskaitomybę taip, kad atitiktų tų šalių, kuriose įsikūrusios įmonės, nacionalinius standartus. Įmonėms būtų lengviau, jei tos pačios apskaitos taisyklės būtų taikomos jų dukterinėms įmonėms visame pasaulyje. Taip pat, tai būtų naudinga investuotojams, nes jie galėtų palyginti įmonių rezultatus be papildomų išlaidų (Beke, 2010).

Informacijos asimetrija tarp vietinių ir užsienio investuotojų, skirtinga investavimo aplinka nulemia investuotojų polinkį investuoti savo vidaus rinkoje, o ne diversifikuoti savo portfelius į užsienio investicijas (Amiram, 2012). Investicijų pritraukimas, tai viena iš priežasčių, kodėl šalis nori suvienodinti apskaitą tarptautiniu mastu, o to galima pasiekti vedant apskaitą pagal TAS.

Apskaitos harmonizavimo priežastis - pagerinti finansinės informacijos palyginamumą (Andrea-loana, Pali-Pista, 2013). Finansinės ataskaitos vartotojams pateikia vaizdą apie įmonės veiklą, o šių ataskaitų naudingumas atsispindi informacijos vartotojų ekonominiuose sprendimuose. Magistrantė pritaria, kad teisingo vaizdo pateikimui ir teisingų sprendimų priėmimui, informacijos palyginamumui, padėtų apskaitos taisyklių suvienodinimas ir informacijos išsamumas.

Amiram (2012) išanalizavo įvairių pasaulio šalių norą ir galimybes investuoti ir pritraukti investuotojus. Remiantis minėtu autoriumi, 4-oje lentelėje pateikta 53 šalys, kurios pačios investuoja ir 81 šalis į kurias yra investuojama.

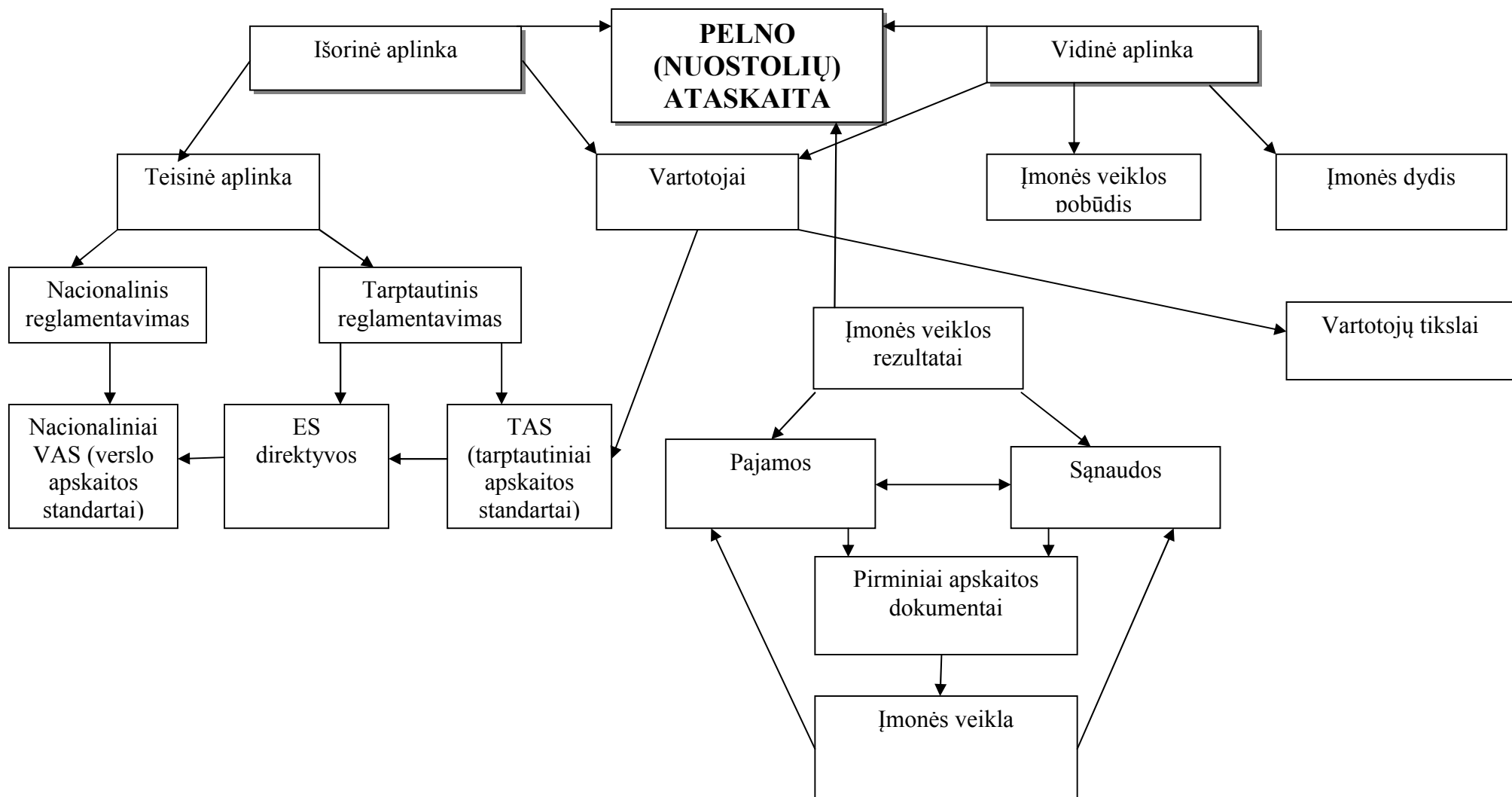
4 lentelė. Šalių pasiskirstymas pagal investicijų pobūdį

Šalis nuo	Investuoja	Pritraukia investicijas	Šalis	Investuoja	Pritraukia investicijas
Argentina	X	X	Latvia	X	X
Armėnija		X	Lithuania		X
Australija	X	X	Luxembourg	X	X
Austrija	X	X	Malta	X	X
Bahreinas	X	X	Moldova		X
Bangladešas		X	Morocco		X
Belgija	X	X	Namibia		X
Butanas		X	TheNetherlands	X	X
Botsvana		X	NewZealand	X	X
Brazilija	X	X	Norway	X	X
Bulgarija	X	X	Pakistan	X	X
Kanada	X	X	Paraguay	X	X
Čile	X	X	PhilippinesPoland	X	X
Kinija		X	Portugal	X	X
Kolumbija	X	X	Romania	X	X
Kroatija		X	Russia	X	X
Kipras	X	X	SaudiArabia	X	X
Čekijos Respublika	X	X	Serbia		X
Dramblio Kaulo Resp		X	Singapore		X
Danija	X	X	SlovakRepublic	X	X
Ekvadoras		X	Slovenia	X	X
Estija	X	X	SouthAfrica		X
Suomija	X	X	Spain		X
Prancūzija	X	X	Sri Lanka	X	X
Vokietija	X	X	Sweden	X	X
Gana		X	Switzerland		X
Graikija	X	X	Tanzania	X	X
Gvatemala		X	Thailand	X	X
Honkongas	X	X	Trinidadand Tobago		X
Vengrija	X	X	Tunisia		X
Islandija	X	X	Turkey		X
Indija	X	X	United ArabEmirates	X	X
Indonesija	X	X	United Kingdom		X
Iranas		X	United States	X	X
Airija		X	Uruguay	X	X
Izraelis	X	X	Uzbekistan	X	X
Italy	X	X	Venezuela		X
Jamaica	X	X	Vietnam	X	X
Japan		X			X
Jordan	X	X			X
Kazakhstan		X			X
Korea	X	X			
	X				

Šaltinis: Amiram D, 2012, p. 68

Šalių verslo plėtimasis į pasaulines rinkas, taip pat didžiausių pasaulio apskaitos ir audito paslaugų bendrovių atlikti tyrimai, kurie parodė, kad daugiau kaip 90 % iš 59 tyrime dalyvavusių šalių ketina taikyti TAS (Grižibauskienė, 2003) tik įrodo, kaip svarbu ir Lietuvai suvienodinti apskaitą pasauliniu lygiu. Taip pat svarbu siekti, kad ataskaitose pateikiama informacija būtų suprantama maksimaliam šios informacijos vartotojų segmentui. Nuo šios informacijos išsamumo, aiškumo, patikimumo priklauso ataskaitų informaciją skaitančių subjektų sprendimai, o tuo pačiu ir viso pasaulio ekonomika, todėl labai svarbu toliau nagrinėti šių ataskaitų informacijos išsamumo poreikį.

Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimo reikalingumui įvertinti, darbo autorė naudoja ekspertinį vertinimą ir atlieka nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos lyginamąją analizę su TAS. Prieš apklausiant ekspertus, darbo autorė, remiantis išanalizuota literatūra, pateikia pelno (nuostolių) ataskaitos koncepcijų žemėlapi, kuriame išskiriami ataskaitą įtakoiantys veiksniai (žr. 7 pav.).



7 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos koncepcijų žemėlapis

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis išanalizuota literatūra.

Apibendrinus informaciją, pateiktą pelno (nuostolių) ataskaitos koncepcijų žemėlapyje, darbo autorė išskiria tris pagrindinius veiksnius įtakojančius pelno (nuostolių) ataskaitos formą ir joje pateikiamą informaciją:

- išorinė aplinka: teisinė aplinka ir vartotojai;
- vidinė aplinka: įmonės veiklos pobūdis, dydis ir vartotojai;
- įmonės veiklos rezultatai: pajamos ir sąnaudos.

Remiantis šia apibendrinta informacija ir išanalizuota mokslinė literatūra, pasirenkami ekspertai ekspertiniam vertinimui ir suformuluojamos hipotezės bei alternatyvos.

Vartotojų poreikių analizei pasirinktas ekspertinis vertinimas, nes tai yra vienas iš dažniausiai taikomų duomenų analizės metodų ir leidžia suderinti atskirų ekspertų nuomones bei suformuoti bendrą sprendimą.

Magistrantė ekspertus grupuoja:

- kapitalo tiekėjai: akcininkai, investuotojai, kreditoriai;
- verslo ir socialiniai partneriai: įmonių vadovai, darbuotojai, tiekėjai, pirkėjai;
- valstybė: valstybinės valdžios institucijos, mokesčių administratoriai, valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo institucijos, kitos valstybinės institucijos ir regioninės valdžios institucijos;
- kiti vartotojai: analitikai ir konsultantai, auditoriai, profesionalios organizacijos, visuomenė, konkurentai ir kt.

Ekspertai pasirinkti taip, kad iš kiekvienos aukščiau pateiktos vartotojų grupės, nuomonę pareikštų bent po keturis ekspertus. Buvo apklausti įmonių vadovai (5 ekspertai), akcininkai (įmonių savininkai) (4 ekspertai), investuotojai (tie patys įmonių savininkai, kurie planuoja investuoti) (4 ekspertai), tiekėjai (įmonių vadybininkai) (4 ekspertai), finansų analitikai (4 ekspertai), darbuotojai, atstovaujantys valstybės institucijas (VMI, SODRA, Valstybės kontrolę) (5 ekspertai) ir kreditoriai (banko darbuotojai dirbantys su įmonių finansavimu) (4 ekspertai). Viso ekspertiniame vertinime dalyvavo 30 ekspertų, kurie buvo suskirstyti į 7 grupes. Pirmiausiai, atliktas alternatyvų rangavimas kiekvienoje ekspertų grupėje atskirai. Apibendrinus rezultatus, atlikta rangavimo analizė pagal ekspertų grupes.

Ekspertų buvo prašoma pateikti savo nuomonę apie tai, kuri papildoma informacija pelno (nuostolių) ataskaitoje būtų naudingiausia priimant sprendimus. Atliekant ekspertinį vertinimą remiamasi prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui ir šiam suderinamumui vertinti naudojamas Kendall konkordacijos koeficientas. Skaičiuojant šį konkordancijos koeficientą ekspertų vertinimai ranguojami, todėl pasirinktiems ekspertams pateiktos 8

alternatyvos, kurias reikėjo suranguoti pagal reikšmingumą pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos tobulinime.

Tyrimui atlikti buvo pateikti nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos papildomi rodikliai, kurie, darbo autorės nuomone, yra reikalingi pelno (nuostolių) ataskaitos vartotojams priimant valdymo, investavimo sprendimus, sąrašas.

Suformuluotos šios hipotezės.

H_0 : ekspertų vertinimai prieštaringi (t.y. nėra vieningos nuomonės, kuri papildoma informacija pelno (nuostolių) ataskaitoje padėtų priimti sprendimus);

H_1 : ekspertų vertinimai panašūs (t.y. vieningai sutaria, kuri papildoma informacija pelno (nuostolių) ataskaitoje padėtų priimti sprendimus).

Pateiktos šios alternatyvos:

1. Pelno (nuostolių) ataskaitoje EVA rodiklio įvedimas padėtų priimti sprendimus;
2. Pelno (nuostolių) ataskaitoje EBITDA ir EBIT rodiklių įvedimas padėtų priimti sprendimus;
3. Pelno (nuostolių) ataskaitoje smulkesnis pardavimų detalizavimas (išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas) padėtų priimti sprendimus;
4. Pelno (nuostolių) ataskaitoje pardavimų savikainos detalizavimas padėtų priimti sprendimus;
5. Pelno (nuostolių) ataskaitoje visų sąnaudų smulkesnis detalizavimas (išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas, patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas) padėtų priimti sprendimus;
6. Pelno (nuostolių) ataskaitoje ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo sumų išskyrimas padėtų priimti sprendimus;
7. Pelno (nuostolių) ataskaitoje darbo užmokesčio sąnaudų išskyrimas padėtų priimti sprendimus;
8. Pelno (nuostolių) ataskaitoje informacijos pateikimas apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą padėtų priimti sprendimus.

Ekspertų pasirinktų alternatyvų rangavimai pateikti 5-11 lentelėse. Po kiekviena lentele aprašomi skaičiavimai ir patvirtinama arba atmetama hipotezė H_0 .

5 lentelė. Ekspertų vadovų pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	8	6	3	5	2	4	1	7
2	8	1	2	7	4	6	5	3
3	8	1	3	6	2	5	4	7
4	8	1	3	7	2	5	4	5
5	8	1	3	7	2	4	5	6
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	40	10	14	32	12	24	19	28
Rangų sumų vidurkis a	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5
Nuokrypio kvadratas	306,25	156,95	72,25	90,25	110,25	2,25	12,25	30,25
Suma $s^2 = 780,70$								

Rangų sumų vidurkiai apskaičiuojamas pagal formulę:

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

Čia: a – rangų sumų vidurkis;

m – ekspertų skaičius;

k – alternatyvų skaičius.

$$\text{Šiuo atveju: } a = 0,5 * 5 * (8+1) = 22,5$$

Nuokrypio kvadratas apskaičiuojamas:

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

Čia: S – nuokrypio kvadratas

a – rangų sumų vidurkis;

m – ekspertų skaičius;

k – alternatyvų skaičius.

$$\text{Šiuo atveju: } S^2 = 780,70$$

Konkordancijos koeficientas skaičiuojamas pagal formulę:

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

Čia: W – konkordancijos koeficientas;

S – nuokrypio kvadratas;

m – ekspertų skaičius;

k – alternatyvų skaičius.

Šiuo atveju: W=0,74

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 (0<W<1).

Konkordancijos koeficientas W rodo, kad ekspertų nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas (konkordancijos koeficientas nelygus nuliui, W = 0,74).

Patikrinamas konkordancijos koeficiento reikšmingumas:

$$W \times m \times (k - 1) = 0.74 \times 5 \times 7 = 25,9; \quad (4)$$

Čia: W – konkordancijos koeficientas;

m – ekspertų skaičius;

k – alternatyvų skaičius.

$$x_{krit}^2(0,05;6) = 12,59$$

Kadangi apskaičiuotos statistikos reikšmė viršija kritinę reikšmę ($W \times m \times (k - 1) > x_{krit}^2$), tai hipotezė H₀, jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų (vadovų) vertinimai panašūs. Kadangi ekspertų nuomonės suderinamos, galime teigti, kad jų pasirinktos alternatyvos padėtų šiai pelno (nuostolių) ataskaitos vartotojų grupei priimti sprendimus.

6 lentelė. Ekspertų investuotojų pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	2	3	5	8	4	6	7	1
2	2	3	5	6	4	7	8	1
3	8	7	3	6	2	5	4	1
4	3	2	5	6	4	8	7	1
Rangų suma	15	15	18	26	14	26	26	4

$\sum_{i=1}^m x_{ij}$								
Rangų sumų vidurkis a	18	18	18	18	18	18	18	18
Nuokrypio kvadratas	9	9	0	64	25	64	64	196
					Suma $s^2 = 431$			

Rangų sumų vidurkiai: $a=18$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 431$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas: $W = 0,64$; žr. (3)

Apskaičiuotas $W = 0,64$ rodo, kad ir ekspertų (investuotojų) nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas.

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 17,29, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų investuotojų vertinimai panašūs, todėl galime teigti, kad jų pasirinktomis svarbiausiomis alternatyvomis, pelno (nuostolių) ataskaitos papildymas, padėtų visiems investuotojams priimti sprendimus.

7 lentelė. Ekspertų akcininkų pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	2	1	3	7	4	5	6	8
2	1	2	5	6	7	3	4	8
3	7	1	4	2	3	5	6	8
4	2	1	4	7	3	6	5	8
Rangų suma	12	5	16	22	17	19	21	32

Nuokrypio kvadratas	196	64	49	64	64	36	0	49
Suma $s^2 = 522$								

Rangų sumų vidurkiai: $a=18$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 522$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas: $W = 0,78$; žr. (3)

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$).

Apskaičiuotas $W = 0,78$ rodo, kad ekspertų tiekėjų nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas.

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 21,84, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų tiekėjų vertinimai panašūs.

9 lentelė. Ekspertų finansų analitikų pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	3	2	7	8	1	5	6	4
2	4	1	6	5	2	7	8	3
3	5	8	2	3	1	6	7	4
4	8	4	2	3	1	6	7	5
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	20	15	17	19	5	24	28	16
Rangų sumų vidurkis a	18	18	18	18	18	18	18	18
Nuokrypio kvadratas	4	9	1	1	169	36	100	4
Suma $s^2 = 324$								

Rangų sumų vidurkiai: $a=18$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 324$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas: $W = 0,48$; žr. (3)

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$).

Apskaičiuotas $W = 0,48$ rodo, kad ekspertų finansų analitikų nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas.

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 13,50, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai priešaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų analitikų vertinimai panašūs.

10 lentelė. Ekspertų valstybės įstaigų atstovų pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	8	7	2	3	1	4	5	6
2	8	7	5	4	3	6	1	2
3	8	7	2	3	1	4	5	6
4	8	7	3	4	1	5	2	6
5	8	7	2	3	1	5	4	6
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	40	35	14	17	7	24	17	26
Rangų sumų vidurkis a	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5	22,5
Nuokrypio kvadratas	306,25	156,25	72,25	30,25	240,25	2,25	30,25	12,25
					Suma $s^2 = 850$			

Rangų sumų vidurkiai: $a = 22,5$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 850$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas: $W = 0,81$; žr. (3)

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$).

Konkordancijos koeficientas W rodo, kad ekspertų nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas (konkordancijos koeficientas nelygus nuliui, $W = 0,81$).

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 20,30, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų (valstybės įstaigų atstovų) vertinimai panašūs.

11 lentelė. Ekspertų kreditorių pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai Nr.	1	2	3	4	5	6	7	8
1	8	7	3	2	1	6	5	4
2	8	7	1	6	2	4	5	3
3	8	2	5	6	3	7	4	1
4	5	4	3	8	2	6	7	1
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	29	20	12	22	8	23	21	9
Rangų sumų vidurkis a	18	18	18	18	18	18	18	18
Nuokrypio kvadratas	121	4	36	16	100	25	9	81
Suma $s^2 = 392$								

Rangų sumų vidurkiai: $a = 18$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 392$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas: $W = 0,58$; žr. (3)

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$).

Apskaičiuotas W 0,58 rodo, kad ekspertų (kreditorių) nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas.

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 16,32, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų kreditorių vertinimai panašūs.

Atlikus visų pasirinktų vartotojų grupių ekspertinį vertinimą, jų alternatyvų apibendrintas rangavimas pateikiamas 12-oje lentelėje.

Patikriname ar ekspertų vertinimai panašūs, ar yra geras suderinamumas.

12 lentelė. Ekspertų apibendrinti pasirinkimai

Alternatyvos Nr. Ekspertai	1	2	3	4	5	6	7	8
Vadovai	8	1	3	7	2	5	4	6
Investuotojai	4	3	5	6	2	7	8	1
Akcininkai	2	1	3	7	4	5	6	8
Tiekėjai	8	2	6	7	1	4	5	3
Finansų analitikai	6	2	4	5	1	7	8	3
Valstybės atstovai	8	7	2	3	1	5	4	6
Kreditoriai	8	4	3	6	1	7	5	2
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	44	20	26	41	12	40	40	29
Rangų sumų vidurkis a	31,50	31,50	31,50	31,50	31,50	31,50	31,50	31,50
Nuokrypio kvadratas	156,25	132,25	30,25	90,25	380,25	72,25	72,25	6,25
Suma $s^2 = 940$								

Rangų sumų vidurkis: $a=31,50$; žr. (1)

Nuokrypio kvadratas: $S^2 = 940$; žr. (2)

Konkordancijos koeficientas $W=0,46$; žr. (3)

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$).

Apskaičiuotas W 0,46 rodo, kad visų ekspertų nuomonių skirtumai nereikšmingi, yra geras suderinamumas.

Patikrinus konkordancijos koeficiento reikšmingumą, kuris lygus 22,38, hipotezė H_0 , jog pasirinktų ekspertų vertinimai prieštaringi, atmetama.

Patvirtinama hipotezė, kad ekspertų vertinimai panašūs.

Atlikus ekspertinį vertinimą, matome, kad ekspertų, kurie atstovauja vidaus ir išorės vartotojus, vertinimai yra panašūs, nuomonių skirtumai nereikšmingi, todėl galime daryti išvadą, kad pelno (nuostolių) ataskaitą reikėtų tobulinti remiantis jų pasirinkimais.

3.2. Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos lyginamoji analizė su ataskaitos vartotojų poreikiais ir tarptautiniais apskaitos standartais

Išanalizavus įvairią mokslinę literatūrą, atlikus ekspertinį vertinimą matome, kad apskaitos harmonizavimas ir apskaitos ataskaitų tobulinimas yra svarbus jos vartotojams.

Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimui svarbu ne tik išanalizuoti vartotojų poreikius, bet ir suvienodinti ataskaitų formas tarptautiniu lygiu. Šiuo tikslu reikia palyginti pelno (nuostolių) ataskaitą sudarytą pagal Lietuvoje patvirtintus verslo apskaitos standartus su pelno (nuostolių) ataskaita parengta vadovaujantis tarptautiniais apskaitos standartais ir rasti sprendimus šios informacijos suvienodinimui. Kadangi finansinės atskaitomybės tikslas yra patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie negali pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų, o Lietuvos finansinių ataskaitų vartotojai yra ir kitų šalių gyventojai, todėl, darbo autorės manymu, Lietuvoje naudojama pelno (nuostolių) ataskaita turėtų būti rengiama pagal TAS. Tačiau pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal TAS pateikiama informacija taip pat nėra pakankamai informatyvi jos vartotojams. Ataskaitos informatyvumui, aiškumui, palyginamumui su kitų užsienio įmonių ataskaitose pateikiama informacija, reikia išspręsti šias problemas:

I. Išnagrinėti ataskaitos vartotojų poreikius.

II. Nacionalinėje pelno nuostolių ataskaitoje pateikiama informacija turi maksimaliai atitikti TAS rekomendacijas.

III. Pateikti pelno (nuostolių) ataskaitos formą, tokią, kuri ne tik atitiktų TAS rekomendacijas, bet ir maksimaliai tenkintų vartotojų poreikius. Visa joje pateikiama informacija turi būti suderinta su TAS ir su vartotojų poreikiais.

Pirmos problemos sprendimui magistrantė pasirinko ekspertinį vertinimą. Tyrimo rezultatai pateikiami žemiau:

Ekspertai įmonių vadovai apklausai buvo pasirinkti: trys paslaugų įmonės vadovai, vienas prekybinės įmonės vadovas ir vienas gamybinės įmonės vadovas. Įvertinus vadovų pasirinkimus paaiškėjo, kad vadovai labiausiai norėtų pelno (nuostolių) ataskaitoje matyti šią papildomą informaciją:

1. EBITDA ir EBIT rodiklius;
2. visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
3. smulkesnį pardavimų detalizavimą išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas;
4. darbo užmokesčio sąnaudas.

Visi vadovai, kaip mažiausiai reikšmingą rodiklį, nurodė EVA rodiklį.

Ekspertų vadovų alternatyvų rangavimas pateiktas 5-oje lentelėje.

Ekspertai investuotojai apklausai buvo pasirinkti: trys Lietuvos investuotojai fiziniai asmenys ir vienas investicinės įmonės atstovas. 6-oje lentelėje pateiktas ekspertų investuotojų alternatyvų rangavimas. Įvertinus jų pasirinkimus paaiškėjo, kad investuotojai labiausiai norėtų pelno (nuostolių) ataskaitoje matyti šią papildomą informaciją:

1. informaciją apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą;
2. visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
3. EBITDA, EBIT rodiklius;
4. EVA rodiklį.

Ekspertų akcininkų pateiktų alternatyvų rangavimas pateikta 7-oje lentelėje. Ekspertai akcininkai apklausai buvo pasirinkti: keturi Lietuvos įmonių akcininkai. Įvertinus jų pasirinkimus paaiškėjo, kad akcininkai labiausiai norėtų pelno (nuostolių) ataskaitoje matyti šią papildomą informaciją:

1. EBITDA ir EBIT rodiklius;
2. EVA rodiklį;

3. smulkesnį pardavimų detalizavimą išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas;
4. visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas.

Kaip mažiausiai reikšmingą rodiklį visi ekspertai akcininkai pažymėjo informaciją apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą. Darbo autorės nuomone, tokį jų pasirinkimą lėmė tai, kad įmonės savininkai nenori viešai atskleisti informacijos apie dividendus, nes tai susiję su jų asmeninėmis pajamomis. Taip pat, skirtingai nei prieš tai analizuotų ekspertų, įmonės savininkų pateiktoje informacijoje kaip mažai reikšmingas pažymėtas sąnaudų detalizavimas. Tai, autorės nuomone, lemia informacijos konfidencialumas. Ne visi akcininkai nori, kad konkurentai žinotų jų sąnaudų, savikainos rodiklius ir kitus rodiklius.

Ekspertai tiekėjai pasirinkti skirtingų įmonių vadybininkai. Apklausti buvo keturi pardavimų vadybininkai dirbantys su klientais. 8-oje lentelėje pateiktas ekspertų tiekėjų alternatyvų rangavimas. Tiekėjai labiausiai norėtų pelno (nuostolių) ataskaitoje matyti šią papildomą informaciją:

1. visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
2. EBITDA, EBIT rodiklius;
3. informaciją apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą;
4. ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą.

Ekspertai finansų analitikai pasirinkti dviejų paslaugų įmonių finansų analitikai ir dveji banko darbuotojai, atliekantys kredituojamų įmonių finansų analizę. Svarbiausiu rodikliu jie pažymėjo 5-ą alternatyvą, t.y. smulkesnį sąnaudų detalizavimą. Sekantys pagal svarbumą pažymėti EBIT ir EBITDA rodikliai, bei dividendų išmokėjimas.

1. visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
2. EBITDA, EBIT rodiklius;
3. informaciją apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą;
4. smulkesnį pardavimų detalizavimą išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas.

Ekspertų finansų analitikų pasirinkimai pateikti 9-oje lentelėje.

Ekspertai valstybės įstaigų atstovai buvo pasirinkti VMI darbuotojai, Sodros darbuotojai ir Valstybės kontrolės darbuotojai. Visi ekspertai valstybės įstaigų atstovai norėtų matyti smulkesnį sąnaudų ir pardavimų detalizavimą, bei darbo užmokesčio sąnaudas. Pagal svarbumą keturios pirmos vietos tenka šiems rodikliams:

1. visų sąnaudų smulkesnis detalizavimas išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
2. smulkesnis pardavimų detalizavimas (išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas);
3. darbo užmokesčio sąnaudų išskyrimas;
4. pardavimų savikainos detalizavimas.

Kaip mažiausiai reikšmingas rodiklis visų ekspertų vieningai buvo pažymėtas EVA rodiklis
Valstybės atstovų pasirinkimai pateikti 10-oje lentelėje.

Ekspertais kreditoriais buvo pasirinkti banko darbuotojai dirbantys su įmonių kreditavimu, dalyvaujantys priimant sprendimus paskolų suteikimui įmonėms.

Pagal 11-oje lentelėje pateiktus duomenis, matome, kad ekspertai kreditoriai išskiria pagal svarbumą šiuos rodiklius:

1. pelno (nuostolių) ataskaitoje visų sąnaudų smulkesnis detalizavimas (išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas) padėtų priimant sprendimus;
2. informacijos pateikimas apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą;
3. smulkesnis pardavimų detalizavimas išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas;
4. EBITDA, EBIT rodiklius.

Apibendrinus visų ekspertų pasirinkimus, alternatyvos pagal svarbumą suranguotos:

1. pelno (nuostolių) ataskaitoje visų sąnaudų smulkesnis detalizavimas (išskiriant ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas; patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas) padėtų priimti sprendimus;
2. pelno (nuostolių) ataskaitoje EBITDA ir EBIT rodiklių įvedimas padėtų priimti sprendimus;
3. pelno (nuostolių) ataskaitoje smulkesnis pardavimų detalizavimas (išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas) padėtų priimti sprendimus;
4. pelno (nuostolių) ataskaitoje informacijos pateikimas apie dividendų paskelbimą ir išmokėjimą padėtų priimti sprendimus;
- 5.-6. pelno (nuostolių) ataskaitoje ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo sumų išskyrimas padėtų priimti sprendimus ir pelno (nuostolių) ataskaitoje darbo užmokesčio sąnaudų išskyrimas padėtų priimti sprendimus;
7. pelno (nuostolių) ataskaitoje pardavimų savikainos detalizavimas padėtų priimti sprendimus;
8. pelno (nuostolių) ataskaitoje EVA rodiklio įvedimas padėtų priimti sprendimus.

Visi ekspertai, kaip mažiausiai reikšmingą sprendimų priėmimui rodiklį, pažymėjo EVA rodiklį. Magistrantės nuomone, taip yra todėl, kad dauguma apklaustųjų mažai išanalizavę šį rodiklį. Taip pat, kaip mažiau reikšmingi pažymėti: pardavimų savikainos detalizavimas, darbo užmokesčio sąnaudų išskyrimas ir ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas. Darbo autorės nuomone, šiems rodikliams mažiau skirta reikšmingumo, nes visi ekspertai pažymėjo kaip labai svarbų visų sąnaudų smulkesnį detalizavimą, kuriame jau ir taip atsispindi darbo užmokesčio sąnaudos, ilgalaikio turto nusidėvėjimas, patalpų nuomos sąnaudos ir palūkanų sąnaudos. Dar smulkesnis sąnaudų detalizavimas atskleistų papildomą informaciją apie įmonės veiklą ir tai gali būti konfidenciali informacija. Nei įmonių vadovai, nei savininkai, nei vadybininkai nenorėtų, kad visa informacija apie įmonės veiklą, savikainą, pardavimus būtų visiems prieinama ir ja galėtų naudotis konkurentai. Antra vieta pagal svarbumą tenka EBIT ir EBITDA rodikliams. Šiuos rodiklius labiausiai norėtų matyti akcininkai, įmonių vadovai, investuotojai ir kreditoriai. Tai rodo šio rodiklio svarbą. Apie tai daug rašoma ir mokslinėje literatūroje.

Apibendrinus ekspertų pasirinkimus, pelno (nuostolių) ataskaitoje, siekiant patenkinti vartotojų poreikius, reikėtų pateikti šią papildomą informaciją:

1. detalizuoti sąnaudas išskiriant ilgalaikio turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas, patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
2. detalizuoti pardavimų pajamas išskiriant paslaugų, gamybos, prekybos, nuomos ir palūkanų pajamas;
3. įvesti papildomas eilutes EBIT ir EBITDA rodikliams;
4. įvesti papildomą eilutę informacijai apie dividendus.

Išanalizavusi vartotojų poreikius pelno (nuostolių) ataskaitos informacijai, autorė atlieka lyginamąją analizę nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos su vartotojų poreikiais.

3-iojo VAS metodinėse rekomendacijose yra pateiktas pelno (nuostolių) ataskaitos pavyzdys, kuris labiausiai atitinka ekspertų pasirinkimus, o tuo pačiu ir vartotojų poreikius. Ši forma pateikta 4-ame paveiksle. Šioje formoje *pardavimų pajamos* sugrupuotos į: pajamos už parduotas prekes ir pajamos už suteiktas paslaugas. Pagal ekspertų vertinimus pardavimų pajamos turėtų būti sugrupuotos į: pajamos už perparduotas prekes, pajamos už pagamintas ir parduotas prekes, pajamos už suteiktas paslaugas ir pajamos už nuomą. *Pardavimų savikaina* pagal 3- iajame VAS pateiktas rekomendacijas gali būti detalizuojama: parduotų prekių savikaina ir suteiktų paslaugų savikaina, o pagal ekspertų pasirinkimus pardavimų savikainą reikėtų detalizuoti pagal, tai kokioms pajamoms uždirbti patirtos šios sąnaudos, t.y. į: perparduotų prekių savikainą, pagamintų prekių savikainą, suteiktų paslaugų savikainą, nuomos pajamų savikainą. Taip pat, priklausomai nuo to, kas sudaro savikainą, reikėtų

išskirti ir darbo užmokesčio, ilgalaikio turto sąnaudas savikainoje. Pvz., pagamintų prekių savikaina detalizuotųsi taip:

II.2. Pagamintų prekių savikaina

II.2.1. Atsargų, medžiagų sąnaudos

II.2.2. Darbo užmokesčio sąnaudos

II.2.3. Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos

II.2.4. Nuomos sąnaudos

II.2.4. Kitos sąnaudos

Ekspertams pateiktoje pavyzdinėje pelno (nuostolių) ataskaitos formoje (žr. 2 paveikslas) *veiklos sąnaudos* sugrupuotos į: pardavimo bei bendrąsias ir administracines. Pagal atliktą ekspertinį vertinimą, ši pelno (nuostolių) ataskaitos dalis turėtų pateikti informaciją apie atlyginimų sąnaudas, nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudas, patalpų nuomos sąnaudas ir kitas sąnaudas.

Ataskaitos eilutė „*Finansinė ir investicinė*“ veikla suskirstyta į „pajamas“ ir „sąnaudas“. Ekspertinis vertinimas parodė, kad vartotojams svarbu žinoti apie patiriamas palūkanų sąnaudas ir pajamas, todėl reikėtų šią eilutę detalizuoti išskiriant informaciją apie palūkanas. 3-iojo VAS metodinėse rekomendacijose pateiktoje pavyzdinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje (žr. 4 paveikslas) yra išskirtos pajamos ir sąnaudos iš investicinės veiklos:

VII. FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA

VII.1 Pajamos

VII.1.1. Pajamos iš investicijų

VII.1.2. Pelnas iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.2. Sąnaudos

VII.2.1. Sąnaudos, susijusios su investicijomis

VII.2.2. Nuostoliai iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.3. Nuosavybės metodu apskaitomos investicijos.

3-iajame VAS nurodyta, kad finansinės ir investicinės veiklos pajamų straipsnyje parodomos per ataskaitinį laikotarpį patirtos palūkanų pajamos už suteiktas klientams ar įmonės darbuotojams paskolas, palūkanos už banke laikomus pinigus, pelnas dėl valiutos kursų pasikeitimo, pripažintos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, dividendų pajamos, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo pelnas ir kt., o sąnaudoms priskiriami nuostoliai dėl valiutos kursų pasikeitimo, mokėtinos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo nuostoliai, jei kiti verslo apskaitos standartai nenustato kitaip, palūkanos lizingo (finansinės nuomos) būdu įsigyjant turtą, palūkanų sąnaudos, susijusios su paskolomis ir kt. Todėl šią eilutę tikslinga būtų detalizuoti pagal 3-iajame VAS nurodytą finansinės ir investicinės veiklos iššifravimą.

Palyginus informaciją nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje su informacija, kuri tenkintų vartotojų poreikius, pateikiamas naujas pelno (nuostolio) ataskaitos modelis 8 paveiksle.

(įmonės pavadinimas)

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

_____ Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)	Straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
----------------------------	-------------	--------------	-------------------	--------------------------

(ataskaitos tikslumo

lygis ir valiuta) Eil.

Nr.

I. PARDAVIMO PAJAMOS

I.1. Pajamos už perparduotas prekes

I.2. Pajamos už pagamintas ir parduotas prekes

I.3. Pajamos už suteiktas paslaugas

I.4. Pajamos už nuomą

II. PARDAVIMO SAVIKAINA

II.1. Perparduotų prekių savikaina

II.2. Pagamintų prekių savikaina

II.3. Suteiktų paslaugų savikaina

II.4. Nuomos pajamų savikaina

III. BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

IV. VEIKLOS SĄNAUDOS

IV.1. Pardavimo

IV.2. Bendrosios ir administracinės

IV.2.1. Atlyginimų sąnaudos

IV.2.2. Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos

IV.2.3. Patalpų nuomos sąnaudos

IV.2.4. Kitos sąnaudos

V. TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)**VI. KITA VEIKLA**

VI.1. Pajamos

VI.2. Sąnaudos

VII. FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA

VII.1 Pajamos

VII.1.1. Palūkanų pajamos

VII.1.2. Pelnas iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.1.3. Baudos ir delspinigiai

VII.1.4. Dividendų pajamos

VII.1.5. Kitos pajamos

VII.2. Sąnaudos

VII.2.1. Palūkanų sąnaudos

VII.2.2. Nuostoliai iš užsienio valiutos kurso pokyčio

VII.2.3. Baudos ir delspinigiai

VII.2.3. Kitos sąnaudos

VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)**IX. PAGAUTĖ****X. NETEKIMAI****XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ****XII. PELNO MOKESTIS****XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)****XIV. PELNO DALIS SKIRTA DIVIDENDAMS****XV. RODIKLIAI**

XV.I. EBIT

XV.II.EBITDA

8 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos forma parengta remiantis ekspertiniu vertinimu

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis išanalizuota literatūra ir tyrimų rezultatais

Šis ataskaitos modelis parengtas papildant 3-iajame VAS pateiktą pavyzdinę pelno (nuostolių) ataskaitos formą ekspertų vertintojų pasirinktomis alternatyvomis. Kadangi ekspertai buvo pasirinkti iš

įvairių vartotojų grupių, tai leidžia manyti, kad ši pelno (nuostolių) ataskaitos forma labiausiai atitinka nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos vartotojų poreikius.

Finansinių ataskaitų informacijos vartotojai yra viso pasaulio šalių gyventojai, todėl reikia iširti ir užsienio šalių vartotojus, jų poreikius finansinei informacijai ir, pirmiausia, suvienodinti finansinių ataskaitų formas Europos Sąjungos šalyse, bei pasiekti egzistuojančių nacionalinių standartų suvienodinimą su tarptautiniais apskaitos standartais. Tarptautiniai apskaitos standartai vis dar yra koreguojami, todėl reikėtų pateikti Tarptautinei apskaitos standartų tarybai naujus finansinių rezultatų ataskaitų projektus, kurie būtų parengti atsižvelgiant į viso pasaulio vartotojų interesus. Kai bus pasiektas pagrindinis tarptautinių apskaitos standartų tikslas – bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės palyginamumas, bei kitas tikslas - patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie negali pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų, tuomet reikėtų suvienodinti nacionalinius apskaitos standartus su tarptautiniais apskaitos standartais, arba Lietuvai, kartu su visoms valstybėms, atsisakyti VAS ir pradėti taikyti TAS.

Antros problemos sprendimui magistrantė pasirinko nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos lyginamąją analizę su pelno (nuostolių) ataskaitos informacija pagal TAS.

Šiuo metu nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama informacija turi daug skirtumų lyginant su pelno (nuostolių) ataskaitos informacija pagal TAS rekomendacijas.

Pirmiausia skiriasi pačios ataskaitos pavadinimas. Pagal VAS ši ataskaita vadinama pelno (nuostolių) ataskaita, pagal TAS tai pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaita. Reglamente nurodyta, kad įmonės gali vartoti kitokius nei standarte vartojami ataskaitų pavadinimai, tačiau turi aiškiai pavadinti kiekvieną finansinę ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. Magistrantės nuomone, tokia pasirinkimo laisvė nėra gerai, nes skirtingas pavadinimų naudojimas klaidina vartotoją. Turėtų būti susitarta dėl vienodo pavadinimų naudojimo.

TAS nurodyta, kad pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitoje pelnas arba nuostolis ir kitos bendrosios pajamos pateikiamos dviejuose skyriuose. Skyriai turi būti pateikti kartu: pelno (nuostolių) skyrius pateikiamas pirmas, o po jo iškart pateikiamas kitų bendrųjų pajamų skyrius. Toks ataskaitos skirstymas į pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų skyrius trukdo palyginti informaciją su nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama informacija.

Kitas labai svarbus skirtumas nacionalinėje ataskaitoje yra veiklos skaidymas į tipinę veiklą, netipinę veiklą ir įprastinę. Pagal VAS tipinė veikla – tai veikla, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią įmonė laiko pagrindine. Ataskaitos straipsniai, kuriuose pateikiama informacija apie tipinę įmonės veiklą yra pardavimo pajamos, pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos. Netipinė įmonės veikla pateikiama straipsniuose „kita veikla“ ir „finansinė ir investicinė veikla“. Pagal TAS tokio veiklos skirstymo nėra. Pelno (nuostolių) skyriuje nurodytuose

minimalios informacijos reikalavimuose yra nurodyta tik, kad turi būti pateiktos: *pajamos, finansinės sąnaudos, asocijuotų įmonių ir bendrųjų įmonių pelno arba nuostolio dalis, apskaitoma naudojant nuosavybės metodą, mokesčių sąnaudos, bendra nutrauktos veiklos suma*. Čia nėra minimas veiklos pobūdis, o pajamos įvardinamos tik kaip pajamos. Kitos pajamos yra išskirtos tik kaip kitos *bendrosios pajamos* skyriuje „kitos bendrosios pajamos.“ Tai reiškia, kad pagal TAS reglamentą finansinių rezultatų ataskaitoje pajamos skirstomos į *bendrąsias pajamas* ir *kitas bendrąsias pajamas*. Nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje pajamos yra *pardavimo pajamos, kitos veiklos pajamos, finansinės ir investicinės veiklos pajamos, pagautė*. Magistrantės nuomone, nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje detalesnis pajamų skirstymas yra naudingesnis šios ataskaitos vartotojams, tą parodė ir ekspertinis vertinimas, todėl pateikiant rekomendacijas ataskaitos tobulinimui reikėtų į tai atsižvelgti. Kitos pajamos, kurios yra išskiriamos nacionalinėje ataskaitoje yra pagautė, o straipsnis, kuriame apskaitomos šios pajamos vadinamas ypatinguoju straipsniu. Pagal TAS tokių pajamų ataskaitoje išskirti nereikia. Dar vienas svarbus pajamų pateikimo ataskaitose skirtumas yra tai, kad *kitų bendrųjų pajamų* skyriuje pajamų straipsnius galima pateikti atskaičius susijusius mokesčius arba prieš atskaičiuojant mokesčius nurodyti bendrą pelno mokesčio, susijusio su tais straipsniais sumą. VAS tokių pasirinkimo galimybių nėra. Pelno mokestis nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas atskirai, o pajamos pateikiamos neatskaičius mokesčio.

Sąnaudų pateikimas pagal VAS ir TAS taip pat turi skirtumų. Tarptautiniai apskaitos standartai suteikia galimybę rinktis sąnaudų pateikimo būdus. Sąnaudos gali būti grupuojamos pagal paskirtį ar funkciją įmonėje, atsižvelgiant į tai, kuris sąnaudų grupavimo būdas lemia patikimesnę ir svarbesnę informaciją. Jos išsamiau klasifikuojamos dėl to, kad būtų atskleisti finansinio rezultato elementai, kurie gali skirtis savo dažnumu, pelno arba nuostolių galimybėmis ir nuspėjamumu. TAS yra nurodyti du metodai: sąnaudų paskirties metodas ir pardavimo savikainos metodas.

Sąnaudų paskirties metodas reiškia, kad sąnaudos, pripažintos pelnu ir nuostoliais, sujungiamos pagal jų paskirtį (pvz.: nusidėvėjimas, medžiagų pirkimai, sąnaudos transportui, išmokų darbuotojams sąnaudos, sąnaudos reklamai) ir neperskirstomos pagal funkcijas. *Pardavimo savikainos* metodas yra, kai sąnaudos grupuojamos pagal funkciją, kaip, pavyzdžiui, pardavimo sąnaudos arba administracinės veiklos sąnaudos. Šis metodas yra naudojamas ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parengtoje pagal VAS. Verslo apskaitos standartai nenurodo sąnaudų paskirties metodo, todėl nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje sąnaudos skirstomos tik pagal funkcijas. 6-ame paveiksle pateiktas pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos pavyzdys, kur sąnaudos suskirstytos pagal funkcijas, t.y. taikant pardavimų savikainos metodą. Šis ataskaitos modelis yra labiausiai panašus į ataskaitos formą parengtą pagal VAS.

3.3 Nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimas

Apjungiant 8-ame paveiksle pateiktą pelno (nuostolių) ataskaitos modelį, kuris sukurtas adaptuojant 3 - amę VAS metodinėse rekomendacijose pateiktą formą pagal vartotojų poreikius, su 6-ame paveiksle pateikta pelno (nuostolių) ataskaitos forma, kuri parengta pagal TAS reikalavimus, darbo autorė pateikė apibendrintą pelno (nuostolių) ataskaitos modelį (žr. 9 – tą paveikslą).

1. Ataskaitos pavadinimas modelyje pateikiamas toks pats kaip ir nacionalinėje pelno (nuostolio) ataskaitoje. Darbo autorės nuomone, šis pavadinimas tiksliausiai atspindi ataskaitos turinį, nes joje parodoma įmonės finansinis rezultatas, t.y. pelnas arba nuostolis.
2. Ataskaitoje ir pagal TAS ir pagal VAS reikalaujama pateikti ataskaitą teikiančio subjekto pavadinimą ar kitą jo atpažinimo būdą, parašyti ar tai įmonių grupės ar atskiros įmonės finansinės ataskaitos, nurodyti ataskaitinio laikotarpio pabaigos datą, pateikimo valiutą ir finansinėse ataskaitose pateiktų sumų apvalinimo lygį. Kadangi šie reikalavimai sutampa pagal nacionalinius ir tarptautinius standartus, todėl čia pakeitimai nedaromi.
3. Skyrius PARDAVIMO PAJAMOS pateiktame modelyje yra detalizuotas pagal ataskaitos vartotojų poreikius, nors pagal TAS pajamos taip smulkiai nedetalizuojamos, tačiau kuriant ataskaitos modelį, darbo autorės manymu, viršenybę reikia skirti vartotojų poreikių tenkinimui, nes vienas iš TAS tikslų yra patenkinti poreikius tų vartotojų, kurie negali pareikalauti konkrečius jų informacijos poreikius atitinkančių ataskaitų.
4. Išanalizavus ataskaitų informacijos pateikimą pagal TAS ir pagal VAS, reikėtų atsisakyti veiklos grupavimo į tipinę ir netipinę veiklą. Ypač, autorės manymu, netikslinga atskirti kitą veiklą nuo pagrindinės, nes kartais yra sunku nuspręsti, kuri veikla yra pagrindinė. Kadangi ataskaitoje pagal TAS nėra tokio veiklos grupavimo, todėl ataskaitos modelyje atsisakoma tokio skirstymo, tačiau detalizuojama eilutė „KITOS PAJAMOS“ nes ekspertai norėtų matyti palūkanų pajamas ir nuomos pajamas. Taip pat išskiriamos pajamos iš baudų ir delspinigių, nes tai suteikia daug papildomos informacijos ataskaitos vartotojams.
5. Pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pagal TAS ir pagal VAS privaloma pateikti informaciją apie sąnaudas. Pasirinktas sąnaudų skirstymas pagal TAS rekomenduojamą pardavimų savikainos metodą, nes pagal jį pateikiama informacija sutampa su nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama informacija. Kad ataskaitos informacija atitiktų vartotojų informacijos poreikius pagal atliktą ekspertinį vertinimą, sąnaudų eilutės detalizuota pagal jų pasirinkimus.
6. TAS leidžia pasirinkti kokį mokesčio atvaizdavimo būdą ataskaitoje pateikti. Mokesčius galima atskaičiuoti iš karto iš pajamų ir pajamas pateikti jau sumažintas šiuo mokesčiu arba prieš atskaičiuojant mokesčius nurodyti bendrą pelno mokesčio, susijusio su tais straipsniais sumą. Pelno

mokestis nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas atskirai, o pajamos pateikiamos neatskaičius mokesčio, todėl modelyje pasirinkta nurodyti bendrą pelno mokesčio sumą.

7. Kitų bendrųjų pajamų skyriaus, kuris turi būti pagal TAS standartus, modelyje neišskiriamas, nes reikalinga atlikti papildomą analizę šių pajamų palyginimui su kitomis pajamomis pagal VAS. Visos pajamos, kurios nėra pardavimo pajamos, nuomos pajamos, palūkanų pajamos ir baudos, delspinigiai, gali būti pateikiamos skyriuje „kitos pajamos“.

8. TAS nurodyta, kad finansinių rezultatų ataskaitoje minimaliai privalo būti šios atskiros straipsnių eilutės: pajamos; finansinės sąnaudos; asocijuotųjų įmonių ir bendrų įmonių pelno arba nuostolių dalis, apskaitomas naudojant nuosavybės metodą; mokesčių sąnaudos; bendra nutrauktos veiklos suma. Visos šios privalomos pagal TAS dalys įtraukiamos į pateiktą modelį. Modelyje papildomai pateikiama atskira straipsnio eilutė apie paskirtus dividendus, nes šią informaciją pagal atliktą ekspertinį vertinimą pageidauja matyti vartotojai.

9. EBIT ir EBITDA rodiklių paplitimas, taip pat ekspertų pasirinkimai rodo, kad reikėtų šiuos rodiklius įtraukti į finansines ataskaitas, o tam tinkamiausia ataskaita yra pelno (nuostolių) ataskaita.

10. EVA rodiklio Lietuvos ekspertai nepasirinko, tačiau išanalizuota užsienio autorių literatūra rodo, kad šis rodiklis yra labai paplitęs vertinant įmonės veiklą, todėl šį rodiklį taip pat įtraukiam į pelno (nuostolių) ataskaitą.

Apibendrintas pelno (nuostolių) ataskaitos modelis parengtas remiantis išanalizuota literatūra ir tyrimo rezultatais pavaizduotas 9 – aje paveiksle.

(įmonės pavadinimas)
 (įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)
 (Tvirtinimo žyma)

20.....m.....d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

_____ Nr. _____
 (ataskaitos sudarymo data)

(ataskaitinis laikotarpis)	Straipsniai	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
-------------------------------	-------------	-------------------	-----------------------------

(ataskaitos tikslumo
lygis ir valiuta) Eil.

Nr.

I. PARDAVIMO PAJAMOS

I.1. Pajamos už perparduotas prekes

I.2. Pajamos už pagamintas ir parduotas prekes

I.3. Pajamos už suteiktas paslaugas

I.4. Pajamos už nuomą

II. PARDAVIMO SAVIKAINA

II.1. Perparduotų prekių savikaina

II.2. Pagamintų prekių savikaina

II.3. Suteiktų paslaugų savikaina

II.4. Nuomos pajamų savikaina

III. BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)

IV. KITOS PAJAMOS

IV.1. Nuomos pajamos

IV.2. Palūkanų pajamos

IV.3. Baudos ir delspinigiai

IV.5. Kitos pajamos

V. KITOS SĄNAUDOS

V.1. Pardavimo

V.2. Bendrosios ir administracinės

V.2.1. Atlyginimų sąnaudos

V.2.2. Nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos

V.2.3. Patalpų nuomos sąnaudos

V.2.4. Paskirstymo sąnaudos

V.2.5. Palūkanų sąnaudos

V.2.7. Baudos ir delspinigiai

V.2.8. Kitos sąnaudos

VI. PELNAS PRIEŠ MOKESČIUS

VII. MOKESČIŲ SĄNAUDOS

VIII. PAGRINDINĖS VEIKLOS PELNAS

IX. NUTRAUKTOS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIS)

X. METŲ PELNAS

XI. ASOCIJUOTŲ ĮMONIŲ IR BENDRŲ ĮMONIŲ PELNO (NUOSTOLIŲ) DALIS

XII. PELNO SUMA SKIRTA IŠMOKĖTI DIVIDENDUS

XIII. RODIKLIAI

XIII.1. EBIT

XIII.2. EBITDA

XIII.3. EVA

9 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos forma parengta remiantis ekspertiniu vertinimu ir TAS

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis išanalizuota literatūra ir tyrimų rezultatais

Naujame, darbo autorės pateiktame nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos modelyje, detalizuoti pardavimai išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas; detalizuotos sąnaudos išskiriant ilgalaikio turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas, patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas; pateikta informacija apie dividendų paskyrimą; pateikta informacija apie asocijuotų ir bendrų įmonių pelno ar nuostolio dalį; pateikti EBIT, EBITDA ir EVA rodikliai; informacija apie pajamas suskirstyta į pardavimo pajamas ir kitas pajamas, o apie sąnaudas suskirstyta į pardavimo savikainos sąnaudas ir kitas sąnaudas; išskirtas nutrauktos veiklos rezultatas. Pelnas suskirstytas į bendrąjį pelną, pelną prieš mokesčius, pagrindinės veiklos pelną ir metų pelną.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Išanalizavusi ir apibendrinusi įvairių Lietuvos ir užsienio autorių mokslinę literatūrą pelno sampratos ir pelno (nuostolių) ataskaitos reglamentavimo, informacijos formavimo ir tobulinimo klausimais, magistrantė pateikia šias išvadas:

1. Įvairūs autoriai pateikia skirtingas pelno sąvokas. Esminis skirtumas pelno koncepcijoje yra tai, kad vieni autoriai pelną apibūdina kaip ekonominį pelną, kiti - kaip apskaitinį pelną. Apskaitinis pelnas yra pelnas, kuris pateikiamas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Labiausiai paplitę apskaitinio pelno rodikliai yra EBIT ir EBITDA rodikliai. Šie rodikliai buvo pasirinkti ekspertų, kurių pasirinkimai atspindi ataskaitos vartotojų poreikius. Dėl plataus šių rodiklių vartojimo ir dėl ataskaitos vartotojų poreikių, juos reikėtų pateikti pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ekonominis pelnas - tai pelno apibūdinimas plačiąja prasme, o siaurąją prasme - tai apskaitinis pelnas. Skirtumai tarp šių sąvokų atsiranda dėl išlaidų ir kaštų įvertinimo. Išnagrinėjus įvairią mokslinę literatūrą, galima teigti, kad ekonominis pelnas taip pat yra labai svarbus rodiklis verslui, todėl reikėtų svarstyti ir šio rodiklio įvedimą į pelno (nuostolių) ataskaitos formą. Ekonominis pelnas išreiškiamas EVA rodikliu, o EVA pagrindas yra įprastinės finansinės atskaitomybės straipsniai (skolintas kapitalas, nuosavas kapitalas ir veiklos pelnas) ir jį nesudėtinga apskaičiuoti, todėl šį rodiklį būtų tikslinga įtraukti į pelno (nuostolių) ataskaitą, nors ekspertinis vertinimas ir parodė, kad šis rodiklis nėra svarbiausias priimant verslo sprendimus, bet ekspertiniam vertinimui buvo pasirinkti Lietuvos vartotojai, todėl negalime teigti apie užsienio vartotojų poreikius šio rodiklio pateikimui pelno (nuostolių) ataskaitoje.

2. Pelno (nuostolių) ataskaita yra viena iš finansinių ataskaitų dalių, todėl ji, kaip ir finansinė atskaitomybė, reglamentuojama nacionaliniu ir tarptautiniu lygiu. Didėjant tarptautinių investicijų apimtims, atsiranda poreikis suvienodinti apskaitą ir finansinių ataskaitų formas. Lietuvoje pelno (nuostolių) ataskaitos informacija formuojama vadovaujantis verslo apskaitos standartais, kurie rengiami, atsižvelgiant į Europos Sąjungos direktyvas ir tarptautinius apskaitos standartus. Tarptautinių apskaitos standartų tikslas – nurodyti pagrindą, rekomendacijas kuriomis remiantis turėtų būti pateikiamos bendrosios paskirties finansinės ataskaitos, kad jas būtų galima palyginti tiek su to paties ūkio subjekto ankstesniųjų atskaitinių laikotarpių finansinėmis atskaitomis, tiek su kitų ūkio subjektų finansinėmis atskaitomis. Jeigu visos šalys rengtų finansines ataskaitas pagal TAS, tai būtų vienas iš svarbiausių žingsnių siekiant tikslo kuo maksimaliau patenkinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius. Kitas žingsnis – išanalizuoti įvairių šalių vartotojų poreikius ir pateikti pasiūlymus TASK finansinių ataskaitų tobulinimo klausimais. Kadangi Lietuvos įmonės apskaitą veda vadovaujantis VAS (išskyrus įmones, kurioms privaloma rengti finansinę atskaitomybę pagal TAS), o

jie yra supaprastinta TAS versija, taip pat matomas Lietuvos verslo plėtimasis į pasaulines rinkas, būtų tikslinga visoms Lietuvos įmonėms rengti finansinę atskaitomybę pagal TAS. Tokiu būdu ir Lietuva prisidėtų prie apskaitos harmonizavimo ir suvienodinimo pasaulyje.

3. Kuriant pelno (nuostolių) ataskaitos modelį, kuris atitiktų TAS rekomendacijas ir maksimaliai tenkintų vartotojų poreikius, buvo atliktas vartotojų ekspertinis vertinimas, atlikta nacionalinės pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos lyginamoji analizė su ataskaitos vartotojų poreikiais ir tarptautiniais apskaitos standartais. Visa joje pateikiama informacija derinta su TAS ir su vartotojų poreikiais. Pagrindiniai skirtumai pateikto modelio su nacionaline pelno (nuostolių) ataskaita yra:

- atsisakyta veiklos grupavimo į tipinę ir netipinę veiklą;
- pardavimo pajamų detalizavimas;
- sąnaudų detalizavimas;
- EBIT, EBITA ir EVA rodiklių pateikimas;
- informacijos apie dividendus pateikimas;
- nutrauktos veiklos pelno išskyrimas;
- asocijuotų įmonių ir bendrų įmonių pelno ar nuostolio dalies išskyrimas.

Siūlymai ir rekomendacijos pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimui:

1. Nacionalinę pelno (nuostolių) ataskaitą tobulinti pateikiant joje informaciją pagal TAS rekomendacijas ir pagal vartotojų poreikius:
 - 1.1. detalizuoti pardavimus išskiriant paslaugų, prekybos, gamybos pajamas, patalpų nuomos, palūkanų pajamas;
 - 1.2. detalizuoti sąnaudas išskiriant ilgalaikio turto nusidėvėjimą, darbo užmokesčio sąnaudas, patalpų nuomos sąnaudas, palūkanų sąnaudas;
 - 1.3. pateikti informaciją apie dividendų paskyrimą;
 - 1.4. pateikti informaciją apie asocijuotų ir bendrų įmonių pelno ar nuostolio dalį;
 - 1.5. pateikti EBIT, EBITDA ir EVA rodiklius;
 - 1.6. ataskaitoje informaciją apie pajamas skirstyti į pardavimo pajamas ir kitas pajamas,
 - 1.7. ataskaitoje informaciją apie sąnaudas skirstyti į pardavimo savikainos sąnaudas ir kitas sąnaudas.
2. Atlikti pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos vartotojų poreikių analizę tarptautiniu lygiu.
3. Tobulinti tarptautinius apskaitos standartus ir skatinti kuo daugiau valstybių pereiti prie TAS.

LITERATŪRA

1. **1-asis Tarptautinis Apskaitos Standartas.** <http://litlex.mruni.eu/ll.dll> [žiūrėta 2013 12 10]
2. **Amiram D.** Financial Information Globalization and Foreign Investment Decisions: American Accounting Association // Journal of international accounting research . – 2012, vol. 11, No. 2, p. 57-81. - 10.2308/jiar-50282
3. **Andrea-loana C., Pali-Pista S.** Harmonization of national regulation and international financial reporting standards – particular case of noncurrent asset // Annals of the University of Oradea, Economic Science Series: scientific article. - 2013, Vol. 22, Issue 1, p. 1190-1197. – ISSN 1582-5450
4. **Bagdžiūnienė V.** Finansinė atskaitomybė: knyga. - VŠĮ „Conto litera“, 2005. - 190 p. – ISBN 9955-485-58-4
5. **Bagdžiūnienė V.** Finansinių ataskaitų analizė: knyga. - VŠĮ „Conto litera“, 2008. - 151 p. – ISBN 978-9986-836-29-2
6. **Bagdžiūnienė V.** Įmonių veiklos planavimas ir analizė: knyga. - VŠĮ „Conto litera“, 2005. - 178 p. - ISBN 9986-836-16-6
7. **Baran D., Hrotko L., Olejnik P.** Economic value added-EVA // Ekonomika ir Vadyba: mokslo darbai. - 2007, Nr.12, p. 669-675. – ISSN 1822-6515
8. **Bedohazi Z.** International Financial Reporting Standards in Service of Firms' Management // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. - 2007, Nr.43, – ISSN 1392-1142
9. **Beke J.** Accounting management by international standards// Advances in management, 2010 may, vol. 3 (5) p. 9-15.
10. **Beke J.** International Accounting Harmonization: Evidence from Europe // International Business and Management: mokslo darbai. –2010, vol. 1, Nr. 1, p. 48-61. - ISSN 1923-841X
11. **Berman K. et al.** Finansinė išmintis: knyga. - Harvard business school press, Verslo žinios. 2007. – 255 p. - ISBN 9955-460-39-3
12. **Brockman M., Russell W.** EBITDA: USE IT...OR LOSE IT? // International Journal of Business, Accounting, and Finance, 2012, vol. 6, No. 2, p. 84.
<http://web.a.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=6882aa0c-9444-4d0f-84e7-b464ce5cb990%40sessionmgr4005&vid=8&hid=4206> [žiūrėta 2014 01 10]
13. **Burkštainienė D., Juozapavičienė A.** Įmonių vertės kūrimą ir jos valdymą atspindintys vertės matai//Ekonomika ir Vadyba: mokslo darbai. - 2008, Nr.13, p. 467-474. – ISSN 1822-6515
14. **Burkštaitienė D.** Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas: mokomoji knyga. – Vilnius „Technika“, 2008.- 161 p. – ISBN 978-9955-28-281-5

15. **Chmieliauskaitė M.** Ekonominės pridėtinės vertės modelis ir jo nauda SVV. http://www.e-library.lt/resursai/Mokslai/Kolegijos/Kolpingo_kolegija/konferencija2006/04.pdf [žiūrėta 2013 09 30]
16. **Čepinskis J., Legenzova R.** Apskaitos procesų harmonizavimo įtaka Lietuvos akcinių bendrovių informacijos srautams // Organizacijų vadyba: mokslo darbai. –2007.43, p. 87- 104. - ISSN 1392-1142
17. **EBITDA istorija ir naudojimas.** <http://lt.wikipedia.org/wiki/EBITDA>[žiūrėta 2013 11 30]
18. **Europos Parlamento ir Tarybos 2002 m. liepos 19 d. reglamentas (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo.** <http://www.aat.lt/index.php?id=198> [žiūrėta 2013 12 15]
19. **Finansinės atskaitomybės reglamentavimas.** http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.80[žiūrėta 2013 12 10]
20. **Gimžauskienė E., Valančienė L.** Trends of Accounting Changes in the Context of Lithuanian Economic Development // Engineering Economics – 2006, vol. 47, issue 2, p. 30- 37. - ISSN 1392-2785
21. **Grant L. J.** Primer on EVA for Health Care Providers // Journal of Health Care Finance - 2007. <http://www.jlgresearch.com/Grant%20JHCF%202007.pdf>[žiūrėta 2013 09 15]
22. **Grižibauskienė E.** Didysis tarptautinių apskaitos standartų galvosūkis// Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003, rugsėjo 17 d., Nr.11.
23. **Gumbis J.** Attempts to improve the field of publik administration//Socialiniai mokslai: mokslo darbai. - 2008, Nr.3, p. 7-16. - ISSN 1392-0758
24. **Hamdan E.** EBIT or EBITDA? Sometimes DA in EBITDA Really Does Matter, 2013. <http://www.divestopedia.com/2/1077/valuation/valuation-methods/ebit-or-ebitda-sometimes-the-da-in-ebitda-really-does-matter> [žiūrėta 2014 01 05]
25. **Juočiūnienė D., Stončiuvienė N.** Apskaitos tarptautinė reglamentacija: mokomoji knyga. – Akademija, 2008. – 382 p. - ISBN 978-9955-896-58-6
26. **Kalčinskas G.** Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės - finansinė ir menedžmento apskaita // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2010, Nr. 12, p. 15-20.
27. **Kapic J., Bašic M.** Harmonization of international financial reporting // Business Consultant: scientific article. - 2013, vol. 5, Issue 30, p. 23-27. – ISSN 1986-5538
28. **Kindsfaterienė K.** Organizacijos ūkinės veiklos ekonominis įvertinimas // Ekonomika ir vadyba: mokslo darbai. - 2008, p. 122-123. 2p. - ISSN 1822-6515
kitimo tendencijų tyrimas// Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai. – 2008.2/2, p. 77- 94. - ISSN 1822-7966

29. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008.

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20081221:LT:PDF> [žiūrėta 2013 12 10]

- 30. Legenzova R., Čepinskis J.** Apskaitos harmonizacijos procesų įtaka Lietuvos akcinių bendrovių finansinės informacijos srautams // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. – 2007. 43, p. 87- 106. - ISSN 1392-1142
- 31. Legenzova R., Kancerevičiūtė I.** Lietuvos akcinių bendrovių finansinio audito išvadų bei jų kitimo tendencijų tyrimas// Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai. –2008.2/2, p. 77- 94. - ISSN1822-7966
- 32. Levišauskaitė K., Legenzova R.** Perėjimas prie tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje // Organizacijų vadyba: mokslo darbai. – 2004. 32, p. 77- 94. - ISSN 1392-1142
- 33. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas.**
<http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=154657&Condition2> [žiūrėta 2012 12 20]
- 34. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.**
<http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=224420&Condition2> [žiūrėta 2012 12 20]
- 35. Lietuvos Respublikos įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas** - 2001. Nr. IX-576. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324445[žiūrėta 2013 09 20]
- 36. Mackevičius J.** Įmonių finansinių atskaitų informacija: reikšmė, vertinimas, analizė // Informacijos mokslai: mokslo darbai. - 2006, Nr.37, p. 53-61. - ISSN 1392-0561
- 37. Mackevičius J.** Įmonių veiklos analizė- informacijos rinkimo, tyrimo ir vertinimo sistema // Informacijos mokslai: mokslo darbai. - 2008, vol. 46, p. 46-56. - ISSN 1392-0561
- 38. Mahesha V., Akash S.B.** Management Accounting Benefits: ERP Environment //SCMS Journal of Indian Management, July - September, 2013.
- 39. Man M., Vasile E.** Economic value added – index of companies internal performance // Annals of the University of Petrosani Economic: scientific article. - 2009, vol. 9, Issue 2, p. 115-120. – ISSN 1582-5949
- 40. Muhammad I.** Profiting games: the benefits and drawbacks of Ebitda//Journal of Financial Management. - 2013, p. 55.
<http://web.a.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=ef94a679-f280-4e3b-9439-cc54ccb3d2dd%40sessionmgr4003&vid=7&hid=4206> [žiūrėta 2013 09 15]
- 41. Murphy Smith L.** IFRS and U.S.GAAP: Some Key Differences Accountants Should Know // Management accounting quarterly.- 2012, vol. 14, No. 1.

42. **Paunksnienė J., Liučvaitienė E.** Mikroekonomika: mokomoji knyga. – Vilnius „Technika“, 2009. - 218 p. – ISBN 978-9955-28-440-6
43. **Pečkaitis J. S., Mačerinskienė I.** Magistro baigiamojo darbo rengimo tvarka // Mokomasis leidinys. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2008. - 78 p. - ISBN 978-9955-19-083-7
44. **Pelningumo rodikliai.** <http://www.auditum.lt/index.php/finansiniu-rodikliu-skaiciuokles/18-pelningumo-rodikliai/57-ebitda.html> [žiūrėta 2014 01 06]
45. **Petravičius T.** Projekto veiklos efektyvumo matavimas vertės metodais // Verslas: mokslo darbai. – 2008. 9(4), p. 295- 305. - ISSN 1648-0627
46. **Rudžionienė K., Christauskas C.** The ‘True and Fair View’ Concept in Lithuanian Accounting Regulation // Socialiniai mokslai: sisteminiai tyrimai. – 2010, Nr. 1, p. 42- 48. - ISSN 1392-0758
47. **Rudžionienė K.** Finansinių ataskaitų elementų įvertinimo būdai Lietuvoje // Ekonomika ir vadyba: mokslo darbai. - 2008, Nr.13, p. 56-61. - ISSN 1822-6515
48. **Rutkauskas A.V. ir kt.** Verslo finansų principai ir praktika: mokomoji knyga. - Vilnius „Technika“, 2009. - 328 p. – ISBN 978-9955-28-405-5
49. **Sirbulescu C. et al.** Accounting information users in the financial statements// Lucrari stiintifice, Academic Journal, 2010, vol. 12, Issue 3, Special section p. 1-6.– ISSN 1453-1410
50. **Tulvischi M.** The accounting profit – a measure of the performance of the business entity // USV Annals of Economics & Public Administration: scientific article. - 2013, vol. 13, Issue 1, p. 140-148. – ISSN 2285-3332
51. **Vaičiulis V.** The structure of investors of financial instruments in Lithuania // Socialinių mokslų studijos: mokslo darbai. - 2011, Nr.3 (2), p. 522-523. - ISSN 2029–2236
52. **Verslo Apskaitos Standartai.** <http://www.aat.lt/index.php?id=14> [žiūrėta 2013 12 20]
53. **Vilniaus vertybinių popierių birža.**
<http://www.nasdaqomxbaltic.com/market/?pg=mainlist&lang=lt> [žiūrėta 2014 01 04]
54. **Walinska E.** International Financial Reporting Standarts as a Key Accounting Sytem Innovation at the Turn of 20th and 21st Century // Social sciences: mokslo darbai. – 2010, Nr. 1(67) - ISSN 1392-0758
55. **William J. A.** Reporting Economic – Not Accountitng – Profit // Business Horizons, Academic Journal.- 1981, vol. 24, p. 50. <http://connection.ebscohost.com/c/articles/4529160/reporting-economic-not-accounting-profit> [žiūrėta 2013 11 10]

Česonienė N. Pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos formavimas ir tobulinimo galimybės / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. G. Gipienė. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 76p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota ir įvertinta pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos formavimas ir ataskaitos tobulinimo galimybės. Iškelta pelno (nuostolių) ataskaitos informatyvumo įvairiems jos vartotojams problema bei pateikti siūlymai, kaip šią problemą spręsti. Pirmoje dalyje išanalizuoti ir susisteminti įvairių Lietuvos ir užsienio autorių teoriniai pelno koncepcijos aspektai bei pelno ataskaitų reglamentavimas nacionaliniu ir tarptautiniu lygiu. Antroje dalyje atlikta pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimo pagal nacionalinę ir tarptautinę reglamentavimą analizė, nustatyti vartotojai, kuriems yra aktuali pelno (nuostolių) ataskaita. Trečioje dalyje vertinamas pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimo būtinumas, ekspertinio vertinimo metodu nustatomi ataskaitos vartotojų poreikiai, lyginama pelno (nuostolių) ataskaitos informacija su nustatytais vartotojų poreikiais ir pateikiamas naujai sudarytas ataskaitos modelis.

Pagrindiniai žodžiai: pelnas, pelno (nuostolių) ataskaitos informacija, pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos vartotojai, verslo apskaitos standartai, tarptautiniai apskaitos standartai.

N.Česonienė. Formation of information in profit (loss) statement and possibilities for its improvement/ Final Master Thesis in Finance Management. Supervisor Doc. Dr. G. Gipienė. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, 2014. – 76 pages

ABSTRACT

Final Master Thesis analyzes and assesses formation of profit (loss) statement information and possibilities for improvement of the statement. The issue of informativeness of the profit (loss) account to different users thereof is raised and solutions for solving such issue are presented. Theoretical aspects of the concept of profit by different Lithuanian and foreign authors as well as regulation of profit statements at national and international level are analyzed and systemized in the first chapter. The second chapter analyzes presentation of information in profit (loss) statement in accordance with national and international regulations, and identifies the users subject to the profit (loss) statement. Assessment of necessity for improvement of profit (loss) statement, determination of the needs of statement users using experimental assessment method, comparison of information in profit (loss)

statement with the determined needs of the users and a new accounting model are provided in the third chapter.

Keywords: profit, profit (loss) statement information, users of profit (loss) statement information, business accounting standards, international accounting standards.

SANTRAUKA

Pelno (nuostolių) ataskaita yra viena iš finansinės atskaitomybės ataskaitų. Joje parodomas įmonės veiklos rezultatas – pelnas arba nuostolis. Informacijos apie įmonės uždirbtą pelną ar patirtą nuostolį, sprendimų priėmimui nepakanka, tam reikia papildomos informacijos, o nacionalinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiama informacija nepakankama jos vartotojams. Lietuvai atkūrus nepriklausomybę ir įstojus į Europos Sąjungą, vis daugiau investuotojų domisi Lietuvos įmonėmis, nacionalinės finansinės ataskaitos turi būti suprantamos ir užsienio investuotojams, todėl reikėtų suvienodinti apskaitą ir finansinių ataskaitų informaciją tarptautiniu lygiu. Nagrinėjama problema: pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos aktualumas, naudingumas, suprantamumas įvairiems jos vartotojams. Tyrimo objektas - pelno (nuostolių) ataskaita. Tyrimo tikslas - ištirti, kokią informaciją teikia Lietuvoje naudojama pelno (nuostolių) ataskaita, įvertinti ataskaitos tobulinimo reikalingumą ir pateikti pasiūlymus jos informatyvumui padidinti. Tyrimo hipotezė - pelno (nuostolių) ataskaitoje papildomų eilučių ir rodiklių įvedimas palengvintų jos vartotojams priimti teisingesnius sprendimus. Pagrindinis tyrimo uždavinys - ištirti ataskaitos vartotojų poreikius ir pateikti pasiūlymus pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimui bei parengti pelno (nuostolių) ataskaitos modelį, kuris tenkintų bendriausius įvairių informacijos vartotojų poreikius.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, sisteminimas, lyginimas, ekspertinis vertinimas. Darbe analizuoti ir susisteminti įvairių Lietuvos ir užsienio autorių teoriniai pelno koncepcijos aspektai, bei pelno ataskaitų reglamentavimas nacionaliniu ir tarptautiniu lygiu. Padaroma išvada, kad labiausiai paplitęs pelno skirstymas yra skirstymas į apskaitinį ir ekonominį pelną, o populiariausi apskaitinio pelno rodikliai yra EBIT ir EBITDA rodikliai, ekonominio pelno – EVA rodiklis. Šiuos rodiklius būtų tikslinga įtraukti į pelno (nuostolių) ataskaitą, nors ekspertinio vertinimo rezultatai ir parodė, kad Lietuvos vartotojams svarbūs tik EBIT ir EBITDA rodikliai, o EVA rodiklis nėra toks svarbus. Darbe taip pat analizuojama pelno (nuostolių) ataskaitos informacijos pateikimas pagal nacionalinį ir tarptautinį reglamentavimą, nagrinėjamas ataskaitos tobulinimo būtinumas. Padaroma išvada, kad TAS turi būti rengiami atsižvelgiant į vartotojų poreikius, o nacionalinė pelno (nuostolių) ataskaita turi būti rengiama pagal TAS reikalavimus. Pateikiamas naujai sudarytas pelno (nuostolių) ataskaitos modelis, apjungiantis Lietuvos vartotojų poreikius ir TAS reikalavimus.

SUMMARY

Profit (loss) statement is one of the financial accountability statements. It presents the result of the company's activities: profit or loss. Information on the profit generated by or loss incurred by the company is not sufficient for decision-making, therefore additional information is required; information presented in the national profit (loss) statement is not sufficient for its users. Upon restoration of Lithuania's independence and joining of the European Union, more and more investors get interested in Lithuanian companies; therefore, national financial statements must be understandable for foreign investors as well; thus accounting and information presented in the financial statements should be equalized at the international level. The issue under analysis: importance, efficiency, and intelligibility of the information in profit (loss) statement to different users. Object of the research: profit (loss) statement. Objective of the research: to analyze what information is presented in the profit (loss) statement in Lithuania, assess the necessity for improvement of the statement, and to provide offers to increase its informativeness. Hypothesis of the research: introduction of additional rows and indices in the profit (loss) statement should help its users in making better decisions. The main task of the research: to analyze the needs of the statement users and to provide offers for improvement of the profit (loss) statement, and to prepare a model of the profit (loss) statement that would satisfy the general needs of different information users.

Methods of the research: analysis, systematization, comparison, and experimental assessment of scientific literature and legal acts. Theoretical aspects of the concept of profit by different Lithuanian and foreign authors as well as regulation of profit statements at national and international level are analyzed and systemized in the thesis. The conclusion is that the most popular division of the profit is its division into accounting profit and economic profit; the most popular indices of accounting profit are EBIT and EBITDA and the most popular index of economic profit is EVA. These indices should be included into profit (loss) statement, although, according to the results of experimental assessment, only EBIT and EBITDA are important for Lithuanian users, EVA index is not so important. The thesis also analyzes presentation of information in profit (loss) statement in accordance with national and international regulations, considers the necessity for improvement of the statement. In conclusion, ISA must be prepared by taking the needs of the users into account, and the national profit (loss) statement must be drawn up in accordance with ISA requirements. A new model of profit (loss) statement which unifies the needs of Lithuanian users and ISA requirements is presented.