

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Ilona Turčinskienė

**PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS
STANDARTŲ MODELIS**

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė Doc. Dr. A. Šapkauskienė

KAUNAS 2016

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS
STANDARTŲ MODELIS

Apskaita ir auditas (621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

VMA-4, Ilona Turčinskienė

(vardas, pavardė, grupė)

(data)

Vadovas

Doc. Dr. A. Šapkauskienė

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė, parašas)

(data)

Recenzentas

Doc.dr. Kristina Kundelienė

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė, parašas)

(data)



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

(Fakultetas)

Ilona Turčinskienė

(Studento vardas, pavardė)

Apskaita ir auditas, 621N40002

(Studijų programos pavadinimas, kodas)

Baigiamojo magistro darbo „Perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų modelis“

AKADEMINIO SAŽINGUMO DEKLARACIJA

20 16 m. Gegužės d.
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Ilonos Turčinskienės** baigiamasis bakalauro darbas tema „Perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų modelis“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

Turčinskienė, Ilona. Model of Transition to International Financial Reporting Standards. Master's thesis in Accounting and Audit / supervisor assoc. prof. Alfreda Šapkauskienė. School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: Management and administration.

Key words: accounting system; accounting standard; IFRS; effect.

Kaunas, 2016. 75 p.

SUMMARY

The theme of Master's Final Thesis is relevant, because there is a strong need to standardize, harmonize accounting systems and principles, minimising differences of accounting system in different countries. These goals are related to growing globalization, trade and economic integration, and the needs of international capital markets. The problem analysed in Master's Final Thesis - what is the model of transition to international financial reporting standards (IFRS), evaluating not only formal changes in accounting process, but also effects to the content of accounting information, and the and financial – economic state of company.

The object of Master's Final Thesis is the transition to international financial reporting standards.

The goal of Master's Final Thesis is to prepare model of transition to international financial reporting standards and to adopt it in the case of the company. The objectives of Master's Final Thesis are: 1. To analyse problem of transition to international financial reporting standards; 2. To analyse theoretical decisions of transition to international financial reporting standards; 3. To prepare conceptual model of transition to international financial reporting standards; 4. To research the results of adoption of transition to international financial reporting standards model.

Theoretical model of transition to international financial reporting standards was prepared containing spheres of effect of transition to international financial reporting standards on formal accounting system, accounting information content, economic and financial results of company.

Empirical research was performed using methods of content analysis (analysing company's financial responsibility reports), expert valuation, financial analysis, statistical analysis. Results of empirical research reveal that main effects of transition to international financial reporting standards were identified in the case of researched company. Economic effect is weak, because company does not take part in international capital markets. Formal changes of accounting system are clear (changes of accounting policy, forms of financial responsibility reports, accounting software). Company's indexes of asset, equity, income and costs were revaluated; this resulted in the changes of value of these indexes. The effect on company's profitability indexes was revealed. There is also the effect on accounting information content, as the comparability of accounting information increased.

TURINYS

ĮVADAS	8
1.PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ PROBLEMOS	
APŽVALGA.....	10
1.1.Finansinės apskaitos harmonizacijos, standartizacijos samprata	10
1.2. Įmonių perėjimo prie TFAS siekiai	14
1.3. Perėjimo prie TFAS probleminiai aspektai	15
2.PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ TEORINIAI	
SPRENDIMAI.....	19
2.1.Esminių apskaitos pokyčių pereinant prie TFAS aprėžimas.....	19
2.2.Tarptautinių apskaitos standartų taikymo poveikis.....	22
2.2.1.Ekonominis poveikis	22
2.2.2.Poveikis apskaitos informacijos turiniui.....	26
2.2.3. Poveikis įmonės finansiniams rodikliams	30
2.3. Problemos, su kuriomis susiduria prie TFAS pereinančios įmonės.....	33
3. PERĖJIMO PRIE TFAS KONCEPCINIO MODELIO FORMALIZAVIMAS	38
3.1. Perėjimo prie TFAS koncepcinio modelio sudarymas.....	38
3.2. Perėjimo prie TFAS koncepcinio modelio dedamųjų formalizavimas.....	39
4. PERĖJIMO PRIE TFAS MODELIO TYRIMO REZULTATAI KONKREČIOS	
ĮMONĖS ATVEJU.....	43
4.1. Įmonės pristatymas.....	43
4.2. Perėjimo prie TFAS modelio taikymas.....	46
4.2.1. Formalūs apskaitos pasikeitimai perėjus prie TFAS.....	46
4.2.2. Perėjimo prie TFAS poveikis finansiniams rodikliams.....	51
4.2.3. Perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos informacijos turiniui.....	56
4.2.4. Perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis.....	58
4.3. Koncepcinio įmonės perėjimo prie TFAS modelio patikrinimas įmonės atveju	60
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	62
LITERATŪRA	64
PRIEDAI	68

Paveikslų sąrašas

1 pav. Apskaitos harmonizavimo ir standartizacijos matrica	12
2 pav. Apskaitos harmonizavimo proceso komponentai	12
3 pav. Konceptinis įmonės perėjimo prie TFAS modelis.....	39
4 pav. Perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos tvarkai vertinimas (vidurkiai)	50
5 pav. Perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos informacijos turiniui vertinimas (vidurkiai).....	58
6 pav. Perėjimo prie TFAS ekonominio poveikio vertinimas (vidurkiai)	59
7 pav. Ryšių paslaugas teikiančios įmonės perėjimo prie TFAS modelis.....	60

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Tarptautinių apskaitos standartų rinkinys taikomas Lietuvos įmonėse	21
2 lentelė. Perėjimo prie TFAS teigiamo poveikio finansinės apskaitos informacijos turiniui aspektai	28
3 lentelė. Perėjimo prie TFAS teigiamo poveikio įmonės finansiniams rodikliams aspektai.....	31
4 lentelė. Dažnai pasitaikančios problemos, patiriamos taikant tarptautinius apskaitos standartus užsienio šalyse.....	34
5 lentelė. Ekspertinio vertinimo klausimyno klausimų grupės ir kintamieji	41
6 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatų rangavimo duomenys.....	43
7 lentelė. Finansinės atskaitomybės ataskaitų pasikeitimas perėjus prie TFAS.....	49
8 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas) ir jų suma vertinant perėjimo prie TFAS poveikį apskaitos tvarkai	49
9 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. sausio 1 d.	51
10 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. sausio 1 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas.....	52
11 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d.	53
12 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas.....	54
13 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis bendrųjų pajamų ataskaitos rodiklių apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d.	54
14 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis bendrųjų pajamų ataskaitos rodiklių apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas.....	55
15 lentelė. Pereinant prie TFAS įvykdytų finansinių rodiklių korekcijų įtakos pelningumo rodikliams įvertinimas.....	56
16 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas) ir jų suma vertinant perėjimo prie TFAS poveikį apskaitos turiniui	57
17 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas)	59

IVADAS

Temos aktualumas. ES šalių vyriausybės suinteresuotos, kad skirtingų valstybių apskaitos ir ypač atskaitomybės sistemos būtų lyginamos tarpusavyje. Labai reikšmingas ir kitas buhalterinės apskaitos vedimo taisyklių įvairiose šalyse derinimo aspektas, jeigu šios taisyklės būtų nederinamos, negalėtume palyginti makroekonominių rodiklių. Tada prarastų bet kokią prasmę tarptautinių ekonomikos organizacijų veikla, taigi šalys negalėtų naudotis tarptautinės integracijos procesu teikiamomis galimybėmis. Europos valstybės įmonių finansinės atskaitomybės derinamos specialiai apskaitai skirtų Europos Sąjungos direktyvų ir TAS dėka. Tarptautiniai apskaitos standartai ir Bendrieji apskaitos principai, kuriais pagrįstos kiekvienos laisvosios rinkos šalies konceptualios apskaitos taisyklės - tai ne griežti ir tikslūs nurodymai, kaip atlikti konkrečias apskaitos procedūras. Kiekviena valstybė savo nuožiūra, atsižvelgdama į nacionalinius ypatumus ir konkrečias laiko bei ekonomikos būklės sąlygas, sukonkretina Tarptautinius apskaitos standartus - derina juos su savo interesais. Šie standartai tai ne vienkartinės visiems laikams priimtos taisyklės. Jie nuolat papildomi ir tobulinami.

Plečiantis pasaulinei ekonominei integracijai vis sudėtingesnė tampa buhalterinė apskaita. Efektyviam verslo vystymuisi reikalinga tokia informacija, kurią būtų galima greitai įvertinti ir priimti tinkamą sprendimą. Visa tai sąlygoja vienodų tarptautinių apskaitos taisyklių įvedimo būtinumą. Tarptautiniai apskaitos standartai yra pagrindinė apskaitos vienodinimo priemonė, kuri sukuria prielaidą efektyvaus verslo vystymui. Vadovaujantis šiais standartais lengviau palyginami panašių įmonių, kurios veikia skirtingose šalyse, veiklos rezultatai. Tarptautiniai apskaitos standartai įtvirtina gerosios praktikos pritaikymą apskaitos srityje, vadovaujasi tikslia ekonomine logika ir padeda suprantamiau pateikti informaciją jos vartotojams. Pastaruoju metu nacionaliniai apskaitos standartai vis labiau derinami su tarptautiniais, siekiant tikslo visiškai pereiti prie vienos, globalios apskaitos sistemos. Atitinkamai vis aktualesni klausimai verslo įmonėms apie tai, kaip pereinama prie tarptautinių apskaitos standartų, koks poveikis apskaitai ir įmonei yra padaromas.

Mokslinėje literatūroje diskutuojama apskaitos standartų harmonizavimo, standartizavimo procesų ir perėjimo prie tarptautinių apskaitos standartų poveikio įmonei, jos finansiniams rezultatams ir apskaitos sistemai klausimai (Beuselinck ir kt., 2009; Paananen, 2008; Lopes, Walker, 2008; Horton et al., 2008; Wang, 2014; Lasmin, 2011; Liu, Yao, Hu, 2011). Ypatingai tai aktualu užsienio šalių literatūroje, kur gvildenami ir specializuoti klausimai, pavyzdžiui, kaip vyksta perėjimas nuo GAAP reikalavimų prie tarptautinės finansinės atskaitomybės standartų (TFAS). Šiuos klausimus savo darbuose analizavo Barth (2012), Klann, Beuren, Hein (2014), Lasmin (2011). Lietuvoje tarptautinių apskaitos standartų klausimus nagrinėjo Levišauskaitė, Legenzova (2004), Legenzova, Butkevičiūtė (2014), Gimžauskienė, Valančienė (2006). Tačiau pasigendama sistemingesnio įvertinimo ne tik

atskirų tarptautinių apskaitos standartų turinio klausimais, bet akcentuojant perėjimo prie TFAS modelį, išryškinant tiek apskaitos formalius pokyčius, tiek ir bendresnę poveikį įmonės finansiniams rodikliams, apskaitos turiniui – pavyzdžiui, apskaitos duomenų pateikimui, apskaitos kokybei ir kitais aspektais.

Formuluojama **darbo problema** - koks būtų perėjimo prie TFAS modelis įmonei, įvertinant tiek formalius apskaitos pokyčius, tiek TFAS poveikį įmonės finansiniams rezultatams, ekonominei būklei, apskaitos turiniui.

Ši darbo problema analizuojama teoriniu požiūriu, parengiant koncepcinį įmonės perėjimo prie TFAS modelį ir praktiniu aspektu, įvertinant, kiek į šį koncepcinį modelį įtraukiamos prielaidos pasireiškia konkrečios įmonės atveju.

Tyrimo objektas – perėjimas prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų.

Tyrimo tikslas – sudaryti perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų apskaitos modelį ir pritaikyti konkrečios įmonės pavyzdžiu.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų problematiką;
2. Išanalizuoti teorinius perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų sprendimus;
3. Parengti koncepcinį įmonės perėjimo prie TFAS modelį;
4. Ištirti perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų apskaitos modelio taikymo konkrečios įmonės atveju rezultatus.

Tyrimo metodika: apskaitos standartų, teisės aktų, teorinės literatūros sisteminės analizės metodas; ekspertinis vertinimas; statistinė analizė.

1.PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ PROBLEMOS APŽVALGA

Šioje darbo dalyje analizuojama finansinės apskaitos harmonizacijos, standartizacijos samprata, nagrinėjama, kokie yra įmonės perėjimo prie TFAS siekiai, kokie pagrindiniai įmonės perėjimo prie TFAS probleminiai aspektai.

1.1.Finansinės apskaitos harmonizacijos, standartizacijos samprata

Finansinės apskaitos harmonizacija – tai apskaitos kaitos proceso išdava. Tai ilgalaikis procesas, kuriuo siekiama efektyvinti apskaitos tvarką siekiant tam tikro makroekonominio ir mikroekonominio efekto.

ES finansinės apskaitos harmonizavimo procesas vyksta jau nuo 1978 m., kai įsteigtas tarptautinis finansinės apskaitos komitetas (IASC), po to buvo ruošiamos ir priimtos pirmosios direktyvos šiais klausimais (Mert, Mert, 2014). Tarptautinių apskaitos standartų diegimas užtikrina, jog surandama „bendra kalba“ įmonėms veikiančios finansinėse, tarptautinėse kapitalo rinkose. Tokiu būdu įmonių apskaita yra normalizuojama. Apskaitos normalizavimas apibūdinamas kaip sąvokų, principų ir apskaitos taisyklių nustatymas remiantis tikslia terminologija, jų identiškas taikymas apskaitos informacijos naudotojams ir rengėjams praktikoje užtikrinant apskaitos duomenų suderinamumą laike ir erdvėje, apskaitos informacijos atitikimą ir patikimumą (Lesconi-Frumušanu, Breuer, Breuer, 2013).

Pasauliniame kontekste išskiriami du esminiai apskaitos organizavimo modeliai (Motoryn, 2012):

1. Modelis, grindžiamas gausiu reglamentavimu, aiškiais ir gausiais reikalavimais įmonių vykdomai finansinei apskaitai, užtikrinant, jog atskirų ūkio subjektų apskaitos informacija būtų palyginama tarpusavyje. Pajamos ir sąnaudos yra klasifikuojamos, kiekvienos atveju yra vykdoma ekonominė analizė. Statistinės makroekonominės sistemos naudoja tokus išteklius kaip bazinę informaciją konstruojant atitinkamus apskaitos modelius.
2. Modelis, kuriame apskaita orientuojama pirmiausia tam, kad leistų įvertinti investicijų pelningumą. Neatskiriama valdymo ir finansinė apskaita. Pajamų apskaita parodo finansinius rezultatus, kuriuos atidžiai stebi akcininkai ir investitoriai. Toks apskaitos tvarkymo būdas dažniausiai neatskleidžia pagrindinių verslo procesų detalai, nes apskaitoje nenaudojami gamybos veiksniai. Tokia apskaita netinkama ekonominei finansinei analizei vykdyti. Tokia apskaita yra orientuota tik į investitorius, o ne mokesčių administratorių, vartotojus ar kreditorius. Tokioje apskaitos sistemoje tikėtina

daugiau manipuliacijų apskaitos informacijos pateikimu, siekiant dirbtinai pagerinti įmonės finansinius rodiklius.

Pažymėtina, jog šalyse, taikančiose pirmąjį modelį, yra tamprus ryšys tarp apskaitos ir statistikos. Pirmasis modelis tinkamas apibūdinti augelio Europos valstybių apskaitos sistemą (Lueg, Punda, Burkert, 2014). Pavyzdžiui, Prancūzijoje statistikai aktyviai naudoja finansinės apskaitos informaciją, finansinė apskaita ir atskaitomybės sistema yra skirta informacinės sistemos struktūrizavimui. Įmonių statistinės informacijos sistema yra integruota, duomenų bazės unifikotos. Tokiu būdu užtikrinama pakankamai aukšta šalies įmonių apskaitos informacijos kokybė, aukštas palyginamumas (Motoryn, 2012).

Tuo tarpu šalyse, besivadovaujančiose antruoju modeliu (svarbiausia šiuo modeliu besivadovaujanti valstybė yra JAV), statistikai nepasitiki įmonių apskaitos informacija savo darbe. Koordinuojant skirtingus informacijos srautus makroekonominiame lygmenyje statistikos specialistams tenka įdėti daugiau pastangų ir atlikti daugiau procesų. Įmonių finansinės apskaitos informacija yra neunifikuota, duomenų bazė turi esminių skirtumų. Net mokesčių apskaita nėra pilnai susieta su finansine apskaita. Tokioje sistemoje labai trūksta apskaitos harmonizavimo, skiriasi apskaita finansų prasme ir statistine prasme, informacijos kaštai yra aukšti, informacijos patikimumas neretai abejotinas (Motoryn, 2012).

Šiuolaikinės apskaitos standartų pokyčių kryptys – apskaitos harmonizavimas ir apskaitos standartizacija:

- Harmonizacija siekiama užtikrinti apskaitos nuoseklumą ir koordinavimą, laikantis apskaitos ir statistikos principų, kai reikalavimus apskaitai rengia keletas šalių ir juos unifikuoja. Apskaitos suvienodinimas numatomas valstybių apskaitos reguliavimu. Šiuo procesu siekiama užtikrinti, jog bendri standartai esmingai nenukrypsta nuo valstybių, kurios prisijungia prie bendros apskaitos sistemos, taikomų standartų, t.y. jog būtų abipusis harmonizavimas (Motoryn, 2012). Tai yra nutolimas nuo visiško diversiškumo, t. y. visiškų skirtingumų, įmonių centravimas aplink tam tikrus bendrus apskaitos metodus (Lasmin, 2011).

- Apskaitos standartizavimas reiškia, jog sukuriamas vienas normų ir reikalavimų rinkinys, taikomas tam tikras suvienodintas reikalavimų rinkinys, užtikrinant, jog apskaitos įvykis ir jo atspindėjimas būtų suvienodintas. Užtikrinama apskaitos politikos globalizacija, finansinės apskaitos sistemos ir principai tarptautiniu (Motoryn, 2012). Taigi tai judėjimas link vienodų principų ir metodų taikymo, neleidžiant jokių nukrypimų (Lasmin, 2011).

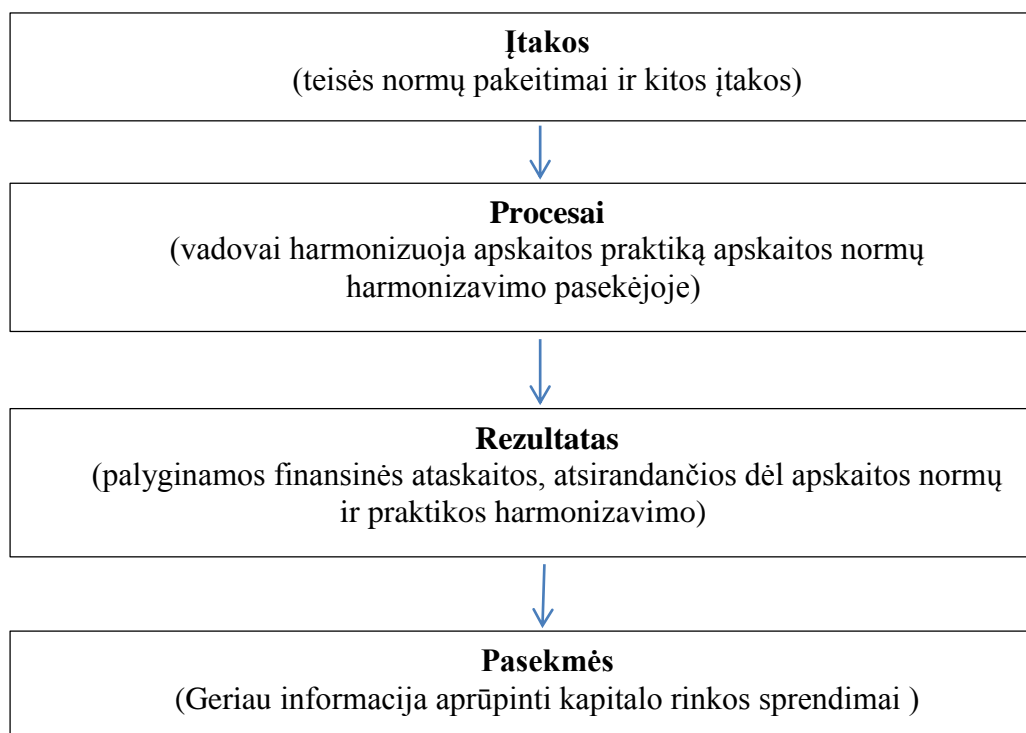
Taigi apskaitos harmonizavimas yra ne toks griežtas procesas kaip standartizavimas standartizavimas apima visišką suvienodinimą, o harmonizavimas – skirtumų mažinimą principiniame lygmenyje (1 pav.).

		Reguliavimo griežtumas	
		<i>Aukštas</i>	<i>Žemas</i>
Taikymo lygis	<i>Standartas</i>	Formalus standartizavimas ir suvienodinimas	Formalus harmonizavimas ir harmonija
	<i>Praktika</i>	Turinio standartizavimas ir suvienodinimas	Turinio harmonizavimas ir harmonija

1 pav. Apskaitos harmonizavimo ir standartizacijos matrica (Lasmin, 2011)

Galima teigti, jog TFAS priėmimas ir perėjimas prie jų yra labiau charakterizuotinas kaip apskaitos standartizavimas, o ne kaip apskaitos harmonizavimas. TFAS apima konkrečius principus, reikalavimus, kurių juos priėmusios įmonės turi laikytis. Taigi šiuo atveju tikslas yra ne tik „vadovautis“, bet ir imperatyvi „laikytis“ TFAS reikalavimų.

Apskaitos harmonizavimas- tai procesas, apimantis smulkesnius tarpusavyje susijusius ir vienas kitą įtakojančius procesus (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013). Galima išskirti tokius šio proceso komponentus: įtakas, procesus, rezultatus ir pasekmes (2 pav.).



2 pav. Apskaitos harmonizavimo proceso komponentai (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013)

Pagal šį modelį, tai, kaip finansinės apskaitos harmonizavimas paveiks finansinės apskaitos kokybę, priklauso tiek nuo finansinės atskaitomybės reguliavimo valstybėje, tiek nuo pačių įmonių veiksmų – kokią apskaitos praktiką jos plėtos. Valstybių instituciniai veiksiai (tarptautinės prekybos ir investicijų susitarimai), reguliavimo institucijų veikimas, gali paveikti finansinės apskaitos harmonizavimo procesą ir rezultatus.

Apskaitos harmonizavimas gali būti vykdomas dviem būdais (Mert, Mert, 2014):

- Kaip iš viršaus žemyn įgyvendinamas politinis sprendimas, kai valstybė derina savo teisę prie ES teisės, atitinkamai ir apskaitos standartai yra derinami prie ES institucijų nustatytų apskaitos standartų;
- Kaip iš apačion aukštyn kylantis poreikis atsirandantis dėl tarptautinės prekybos plėtos. Šiuo atveju poreikis harmonizuoti apskaitos reikalavimus kyla pačiose įmonėse, sekant iš jų vykdomos veiklos praktikos.

ES vykstantį apskaitos harmonizavimo ir standartizavimo procesą lemia abi šios veiksmų grupės. Iš vienos pusės, politiniai svarstymai buvo pirminis motyvas kodėl vykdytas apskaitos vienodinimas. Iš kitos pusės, tarptautinės prekybos, bendros finansų rinkos plėtra – vieni iš ES funkcionavimo pagrindų – lėmė poreikį įmonėms naudotis bendrais standartais siekiant privalumų kapitalo rinkoje. Taigi visumoje ES vykstantis apskaitos harmonizavimas yra labiau ekonominis, o ne politinis procesas, taip pat jau nuo apskaitos harmonizavimo proceso pradžios 1978 m. pastebima, jog labai augo tarptautinės prekybos apimtys (Mert, Mert, 2014).

Mokslinėje diskusijoje išskiriamos trys apskaitos standartizacijos teorijos (Lesconi-Frumuşanu, Breuer, Breuer, 2013):

- Visuotinai priimtų apskaitos principų teorija, taikyta nustatant apskaitos principus XX a. pirmoje pusėje;
- Nacionalinio apskaitos plano teorija, suformuluota kai kuriose Europos valstybėse kaip apskaitos planas, kuris apima apskaitos principus ir įvertinimo taisykles, sąskaitų planą, apskaitos knygų turinio reikalavimus, metinės finansinės atskaitomybės formas, turinį, operacijų atspindėjimo principus.
- Apskaitos koncepcinio rėmo sukūrimo teorija, numatanti, jog apibrėžiama tam tikra tikslų ir fundamentalių principų sistema, vedanti į apskaitos reikalavimų plėtojimą.

Galima teigti, jog nacionalinio apskaitos plano teorija taikoma Lietuvoje, tai atspindi nacionalinės reikšmės verslo apskaitos standartai (VAS), kurie paankamai smulkiai reglamentuoja atskirus apskaitos tvarkymo reikalavimus. Tai, jo nereglamentuota VAS, reglamentuoja įstatymai, vyriausybės institucijų priimti poįstatyminiai aktai. TFAS yra kiek mažiau smulkmeniška reglamentavimą apimanti sistema, labiau charakterizuojama apskaitos koncepcinio rėmimo sukūrimo

teorijos. Pažymėtina, jog Lietuvoje veikiančios įmonės besivadovaujančios TFAS, privalo laikytis ir įstatymų, poįstatyminių teisės aktų priimtų Lietuvos įstatymų leidėjo.

1.2. Įmonių perėjimo prie TFAS siekiai

Tarptautinė apskaitos sistema yra globalizacijos, finansinių rinkų ir tarptautinės ekonominės integracijos rezultatas. Tarptautinė bendruomenė ėmė reikalauti tarptautiniu mastu palyginamos finansinės informacijos ir tarptautiniu mastu palyginamų apskaitos standartų kūrimo (Barlev, Haddad, 2007). TAS šiuo metu yra patvirtinusios ir priėmusios daugiau nei 100 valstybių. TFAS įdiegimas itin buvo reikšmingas šalims, kurios taikė GAAP su gana silpnu apskaitos tvarkos reguliavimu (JAV, Kanada). Šiuose šalyse TFAS įdiegta pirmiausia tam, kad pagerinti finansinę atskaitomybės kokybę tarptautiniu mastu, padidinti kokybę, nuoseklumą ir palyginamumą (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013). Kai kuriose šalyse taikomas dvigubų apskaitos standartų modelis. T.y. SVV taiko nacionalinius apskaitos standartus, kurie parengti atsižvelgiant į TFAS, o stambus verslas vadovaujasi TFAS. Esant tokiam modeliui bendra šalies įmonių finansinės būklė informacija lieka abejotino patikimumo – investitoriai nežino, kurie įmonių pelno rodikliai yra patikimesni – ar tie, kurie gauti taikant nacionalinius apskaitos standartus, ar tie, kurie gauti taikant tarptautinius apskaitos standartus (Gomoi, Nicolaescu, 2010). Taip yra ir Lietuvoje, tačiau reiškia pažymėti, jog tai tik didina neaiškumus ir netikrumą vertinant ir lyginant įmonių finansinius rodiklius ir gali reikšti nepakankamą bendrą Lietuvos įmonių finansinių rezultatų statistinę informacijos patikimumą.

Lietuvoje ne visos įmonės privalo taikyti TAS. Įmonės galima suskirstyti į tas, kurios privalo taikyti TFAS ir kurios neprivalo. Stambiausios įmonės Lietuvoje, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, taiko TFAS (Levišauskaitė, Legenzova, 2004). Todėl atsižvelgiant į 2016 m. perspektyvą galima teigti, jog finansinės paskatos standartizavimo klausimai ir problemos yra aktualiausios smulkioms ir vidutinėms įmonėms, kurių akcijos nėra kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, tačiau kurioms dėl veiklos specifikos (pavyzdžiui, veiklos internacionalizacijos procesų) yra aktualūs TFAS.

Kuriant tarptautinius apskaitos standartus, svarbu užtikrinti duomenų (Barlev, Haddad, 2007):

- palyginamumą (informacijos bruožas, kuris leidžia naudotojams identifikuoti tam tikro ekonominio fenomeno panašumus ir skirtumus);
- nuoseklumą, pastovumą (jog duomenys pateikiami vienodai atskirais laikotarpiais, nekeičiama apskaitos politika ir procedūros);
- vienodą pateikimą (tos pačios ūkinės operacijos apskaitoje pateikiamos vienodai);

- informacijos apie įmonės veiklą vertingumą (informacija yra vertinga, jeigu ji gali būti palyginta su panašia informacija apie kitas įmones, ir su ta pačia informacija apie tą pačią įmonę kitu laikotarpiu).

Taigi šių apskaitos standartų taikymas turėtų užtikrinti, jog skirtingos įmonės skirtingose šalyse labai panašiu principu tvarkys savo finansinę apskaitą, todėl jų finansinės apskaitos duomenys taps palyginami (Barlev, Haddad, 2007)

Taip pat tarptautinių apskaitos standartų diegimas užtikrina, jog įmanomas ne tik toje pačioje verslo šakoje, bet ir skirtingose verslo šakose veikiančių įmonių palyginimas (Haller, Wehrfritz, 2013).

Taigi galima teigti, jog tarptautinių apskaitos standartų diegimo vienas iš svarbiausių motyvų buvo siekis užtikrinti apskaitos informacijos kokybę, kuri užtikrinama tuomet, kai įmonės finansinės apskaitos duomenys yra nuoseklūs, palyginami, vertingi, kai juos gali palyginti su kitų įmonių duomenimis.

1.3. Perėjimo prie TFAS probleminiai aspektai

Mokslinėje literatūroje (Giriūnas, 2009, Antle, 2004, Millichamp, 2002) akcentuojama, jog finansinė atskaitomybė sudaroma siekiant tam tikrų tikslų. Apskaitos sistemą sudaro procedūros, kurios numato tokią ūkinių operacijų registravimo, sisteminimo ir apibendrinimo tvarką, kad neliktų jokių galimybių apgaulei ir piktnaudžiavimui, o finansinės ataskaitos būtų rengiamos laiku ir teisingai (Giriūnas, 2009). Įmonės rengia finansines ataskaitas, kurios apibūdina tam tikro laikotarpio įmonės pagrindinę (gamybinę, komercinę), investicinę ir finansinę veiklą ir sudaro finansinę atskaitomybę. (Gideikienė, 2010), šios ataskaitos (balansas, pelno (nuostolių), nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitos bei aiškinamasis raštas) yra finansinės apskaitos galutinis produktas, jų forma ir turinys reglamentuojami pagal bendruosius apskaitos principus, jos pateikiamos periodiškai. Taigi finansinė atskaitomybė reziumuoja įmonės finansinės apskaitos informaciją.

Galima teigti, jog finansinės atskaitomybės tikslas įmonėje yra tinkamai informuoti suinteresuotus asmenis apie įmonės finansinę būklę, finansinius rezultatus, turto, kapitalo būklę, pinigų srautų judėjimą. Apskaita atlieka labai svarbų vaidmenį įmonės veikloje, todėl apskaitos politikos nustatymas, jos kontrolė yra labai svarbūs procesai įmonės veikloje, jie reikalauja daug laiko ir sąnaudų (Giriūnas, 2009). Finansine atskaitomybe yra svarbiausias įmonių ūkinės ir finansinės veiklos rezultatus atspindintis dokumentas. Todėl labai svarbu, kad joje būtų tinkamai atspindėtos „visos reikšmingai įtakojančios įmonių veiklos rezultatus ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai“ (Stabingis, Staliūnienė, 2009). Iš aukščiau pateiktų mokslininkų teiginių galima teigti, jog tai, kiek tinkamai sudaroma finansinė atskaitomybė, priklauso nuo finansinės apskaitos reglamentavimo.

Taigi finansinės apskaitos informacijos vartotojai kelia tam tikrus aiškius reikalavimus informacijai kuri pateikiama apskaitos ataskaitose, kurie užtikrina, kad minėta informacija leis jiems

priimti reikiamus teisingus sprendimus. Pasirinkta finansinės apskaitos rengimo metodika turi būti tokia, kad atitiktų apskaitai keliamus reikalavimus ir apskaitos principus.

Gimžauskienė, Valančienė (2006) pažymi, jog globalizacija lemia, jog išnyksta ribos tarp tarptautinių ir nacionalinių rinkų išnykimas, kai kurios kompanijos ima nebepriklausyti jokiai valstybei: „Tapti tarptautinėmis organizacijos siekia dėl augančios vietinės konkurencijos, nes rinkai darantis atviresnei atsiranda vis daugiau konkurentų. Pasaulinės rinkos formavimasis ir tarptautinių kompanijų raida sąlygojo kapitalo rinkų globalizacijos procesus. Dinamiška verslo aplinka, informacijos trūkumas ne tik keičia konkurencijos pobūdį, bet ir apibrėžia kapitalo rinkose dalyvaujančių subjektų informacinių poreikių kaitą turinio ir palyginamumo aspektu“. Tai buvo pagrindinis veiksnys, sąlygojęs apskaitos sistemų pokyčius nacionaliniu bei tarptautiniu lygiu, o kartu išskėlęs apskaitos standartizavimo ir harmonizavimo problemas Europoje. Tarptautinių apskaitos standartų taikymas aktualus dėl to, jog „Plėtojant verslą tarpnacionaliniu lygiu, investuojant ir rizikuojant informacijos, jos sklaidos, o kartu ir pasiekiamumo, įvertinimo galimybių problemos tampa labai svarbios, kadangi nuo informacija paremtų sprendimų priklauso investuotojų, kreditorių, bankų, įmonių, o kartu ir valstybių ekonominiai rezultatai“ (Legenzova, Butkevičiūtė, 2014).

Kaip pažymi Levišauskaitė, Legenzova (2014), ES valstybės ilgą laiką naudojo reikšmingai tarpusavyje besiskiriančius apskaitos standartus, o stambios ES kompanijos neretai apskaitą vedė pagal JAV GAAP standartus. Ilgainiui susidurta su problema, jog skirtingi apskaitos standartai kelia teises, infrastruktūrinės ir kitas problemas, tai trukdys efektyvios bendros finansų rinkos funkcionavimui. Vien tik direktyvomis finansinė apskaita negali būti reglamentuota, todėl priimti tarptautiniai apskaitos standartai.

Lietuvoje priimti Verslo apskaitos standartai (VAS), kurie yra nacionalinis apskaitos standartas tačiau vis daugiau įmonių pereina prie tarptautinių apskaitos standartų (TAS), ir tokio perėjimo metu ir vėliau vadovaujantis naujais standartais svarbu užtikrinti, kad būtų laikomasi apskaitos principų, reikalavimų. Šiuo metu įmonėms, ypatingai toms, kurios veiklą vykdo tarptautiniu mastu, naudingiau vadovautis tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), nes rengti apskaitą ir pagal nacionalinius, ir pagal tarptautinius standartus yra labai brangu, painu (Levišauskaitė, Legenzova, 2004).

Tai, jog perėjimas prie tarptautinių apskaitos standartų yra svarbus ir aktualus klausimas, mokslinėje literatūroje neabejojama, ypatingai atsižvelgiant į tai, jog pereinant nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS, susiduriama su eile problemų.

Viena iš reikšmingų problemų – ar pereinant nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS nenukenčia finansinės apskaitos patikimumas, kokybė.

Šiandiena buhalterinės apskaitos informacijos patikimumo samprata išsaugojo pagrindinius principus suformuotus XIX a. su nežymiais pakeitimais ir papildymais:

- Porter, Norton (2012) patikima laiko informaciją, kuri yra išsami, patvirtinta atitinkamais dokumentais ir apdorota pagal galiojančius buhalterinės apskaitos standartus.
- Patikimumas yra duotos finansinės atskaitomybės tikslumo laipsnis. Patikima finansinė atskaitomybė įgalina jos vartotoją remiantis atskaitomybėje pateiktais duomenimis daryti teisingas išvadas dėl audituojamų asmenų ūkinės veiklos rezultatų, finansinės ir turtinės būklės, ir remiantis šiomis išvadomis priimti sprendimus (Stabingis, Staliūnienė, 2009).

Taigi galima teigti, jog finansinių ataskaitų informacija yra patikima, jeigu ji yra sudaryta laikantis reikalavimų, nenuslepiančios reikšmingų duomenų. Tam, kad investitoriai suvoktų, ar finansinės apskaitos informacija yra patikima, jie turi turėti informaciją tiek apie įmonės veiklą, rezultatus, tiek ir apie apskaitos metodus. Kyla klausimas, kiek kokybiška tampa finansinės apskaitos informacija, pereinant nuo nacionalinių apskaitos standartų prie TFAS.

Remiantis tiek užsienio mokslininkų atliktais moksliniais tyrimais (Beuselinck ir kt., 2009; Paananen, 2008; Lopes, Walker, 2008; Horton et al., 2008; Wang, 2014; Lasmin, 2011; Liu, Yao, Hu, 2011), tiek ir Lietuvos mokslininkų tyrimais (Levišauskaitė, Legenzova, 2004; Legenzova, Butkevičiūtė, 2014; Gimžauskienė, Valančienė, 2006) galima teigti, jog perėjimo prie TFAS poveikio vertinimas yra labai aktualus įmonėms. Bet kokie apskaitos tvarkos, principų, metodų pokyčiai turi būti tokie, kurie pagerintų esamą situaciją, įneštų pozityvius pokyčius.

Klausimas aktualus dėl to, jog mokslinėje literatūroje kyla abejonių, ar finansinės apskaitos harmonizavimas reiškia finansinės apskaitos informacijos palyginamumą. Mat TFAS įdiegimas nereiškia, jog finansinės atskaitomybės ataskaitos ir jų sudarymo principai visiškai suvienodinimu.

Atlikta tyrimų, kuriuose buvo siekiama nustatyti, ar TFAS taikymas automatiškai lemia geresnę finansinės atskaitomybės kokybę. Tyrimų rezultatai prieštarinai. Beuselinck ir kt. (2009), Paananen (2008) tyrimai rodo, jog toks ryšys nebūtinai atsiranda, ir skirtingose šalyse veikiančių įmonių finansinės atskaitomybės ataskaitų palyginamumas išaugo menkai.

Iš kitos pusės, Lopes, Walker (2008), Horton et al. (2008) atlikti tyrimai rodo priešingai, jog TFAS standartų taikymas ženkliai padidina finansinės atskaitomybės ataskaitų kokybę, jog padidina apskaitos informacijos patikimumą finansų rinkoje. Wang (2014) atlikti tyrimai patvirtina, jog įmonių, įdiegusių TFAS skirtingose šalyse, finansinės atskaitomybės ataskaitos skiriasi, ir jų palyginimas gali būti tik iš dalies. Taip yra dėl to, jog valstybės institucinės struktūros, ekonominė aplinka, ataskaitų rengiančio asmens iniciatyvos ir sprendimai nulemia, kaip tiksliai atrodys finansinės atskaitomybės ataskaitos. Vis tik taikant TFAS finansinės atskaitomybės ataskaitų skirtingose valstybėse palyginamumas ženkliai didesnis nei buvo taikant vien tik nacionalinius apskaitos standartus.

Aktualu tai nagrinėti konkrečios šalies atveju, nes kaip rodo užsienio šalyse atlikti tyrimai, tai, koks yra perėjimo prie TFAS poveikis, priklauso nuo įmonės dydžio (Forst, 2014) ir veiklos srities

(Istrate, 2015), taip pat nuo valstybės kultūrinių ypatingų, institucijų veiksmų (finansavimo modelis, teisinė sistema, mokesčių sistema) ir kt. (Wehrfritz, Haller, 2014)

Taigi mokslinėje literatūroje pateikiamų tyrimų duomenimis gaunami skirtingai rezultatai vertinant, kiek iš tiesų finansinės apskaitos harmonizavimas turi teigiamos įtakos finansinės atskaitomybės ataskaitų kokybei bei koks yra perėjimo prie TFAS poveikis. Sudarytas perėjimo prie TFAS modelis turėtų apimti ne tik numatomus pokyčius apskaitos procedūrose, bet ir perėjimo prie TFAS poveikio įvertinimą.

1. PERĖJIMO PRIE TARPTAUTINIŲ APSKAITOS STANDARTŲ TEORINIAI SPRENDIMAI

Šioje darbo dalyje nagrinėjama, kokie įvyksta esminiai apskaitos pokyčiai pereinant prie TFAS. Taip pat analizuojama, koks yra tarptautinių apskaitos standartų taikymo poveikis – ekonominis, poveikis formaliam apskaitos procesui ir apskaitos turiniui, poveikis įmonės finansiniams rodikliams. Aptariama, su kokiomis problemomis susiduria įmonės, pereinančios prie TFAS.

2.1. Esminių apskaitos pokyčių pereinant prie TFAS apibrėžimas

Įmonei pereinant prie TFAS įvyksta pirmiausia formalūs pokyčiai, t.y. mokslinėje literatūroje pabrėžiama, jog pasikeičia formalios taisyklės, kaip įmonė turi rengti apskaitą ir kokią finansinę atskaitomybę turi pateikti.

Liu, Yao, Hu (2011) pirmiausia pereinant prie TFAS įvyksta tokie formalūs pokyčiai:

- Finansinių ataskaitų formatai.
- Finansinių ataskaitų dydžiai;
- Balanso ataskaitos forma ir dydis;
- Pelno (nuostolių) ataskaitos forma ir dydis;
- Grynąjų pinigų ataskaitos forma ir dydis

TFAS leidžia rinktis iš kelių alternatyvų vertinant turtą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir kitą informaciją (Istrate, 2015).

Vertinant nacionalinius apskaitos standartus ir tarptautinius, standartizuotus apskaitos standartus svarbu įvertinti, kokie yra apskaitos reikalavimų skirtumai šiais aspektais (Motoryn, 2012):

- Pardavimų pajamos. Tai rodiklis, kurie parodo, kokios vertės produkciją, paslaugas įmonė pateikė į rinką ir gavo už tai pajamas.
- Pagamintos produkcijos vertė. Pagamintos produkcijos vertė nebūtinai sutampa su pardavimų pajamų samprata. Pardavimų pajamų rodiklis svarbus skaičiuojant mokesčius, tačiau ne visa pagaminta produkcija yra parduodama ir ne už visą gaunamos pajamos. Tai rodiklis, kuris parodo bendrą įmonės aktyvumą, ne tik rinkoje.
- Paslauga.
- Prekė.
- Pelnas;
- Kapitalas;
- Turtas.

Lesconi-Frumușanu, Breuer, Breuer (2013) teigimu, vertinant kaip vyksta perėjimas nuo nacionalinių apskaitos standartų prie tarptautinių apskaitos standartų, reikia nustatyti šiuos veiksniai:

1. Kokie apskaitos principai taikomi;
2. Pajamų samprata;
3. Sąnaudų samprata ir grupės; kurios sąnaudos yra leidžiamos kaip tinkami atsiskaitymai skaičiuojant pelną;
4. Pelno/ nuostolio samprata;
5. Įsiskolinimų samprata;
6. Turto samprata;

Įmonės poreikio pereiti prie TFAS procese susiduria su keliomis problemomis (Levišauskaitė, Legenzova, 2004):

- Perėjimas nuo nacionalinių prie tarptautinių standartų reikalauja apskaitos metodų, būdų ir priemonių korekcijų. Kinta netgi sampratos, kas tai yra turtas, įsipareigojimai, nuosavybė, kokie yra vertės nustatymo metodai;
- Poreikis koreguoti apskaitos politiką dėl reikšmingų pokyčių TFAS turinyje;
- Reikalingi pokyčiai įmonių informacinėse sistemose, personalo mokymo programose; vadovų kompensavimo ir pensijų kaupimo politikoje. Taigi kyla vidiniai įmonių veiklos ir valdymo pokyčiai, kuriuos nulemia apskaitos pokyčiai.

Kalbant apie Lietuvos Respublikoje, kaip ES valstybėje narėje veikiančias įmones, jos vadovaujasi 2008 m. priimtu Komisijos reglamentu (EBb) nr. 1126/2008 priimtas tarptautiniais apskaitos standartais. Šis dokumentas panaikino iki tol galiojusios atskirus tarptautinius apskaitos standartus ir juos susistemino į vieną standartų rinkinį, taigi šiuo metu Lietuvos įmonės vadovaujasi standartų rinkiniu atskirų apskaitos klausimų sprendimui (1 lentelė).

Galima pastebėti, jog atskirų apskaitos sričių apskaitos kompleksiskumas skiriasi, pavyzdžiui, itin gausūs yra turto ir įsipareigojimų apskaitos reikalavimai, įmonė vykdydama šių apskaitos objektų apskaitą, turit atsižvelgti į daugelį atskirų reikalavimų.

Ūkio subjekto pirmosios pagal TFAS parengtose finansinėse ataskaitose turi būti trys finansinės veiklos ataskaitos, dvi pelno (nuostolių) ir kitų bendrųjų pajamų ataskaitos, dvi atskiros pajamų ataskaitos, dvi pinigų srautų ataskaitos, dvi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos bei aiškinamieji raštai įskaitant lyginamąją informaciją. Pažymėtina, jog pradinis pagal TFAS balansas turi būti parengtas perėjimo prie TFAS dieną. (Oliver, 2014).

1 lentelė. Tarptautinių apskaitos standartų rinkinys taikomas Lietuvos įmonėse (sudaryta remiantis Komisijos reglamentu (EBb) nr. 1126/2008)

Apskaitos sritis	Reglamentai
Finansinių ataskaitų rengimas ir informacijos pateikimas	TFAS pagrindai (<i>Framework</i>) 1 TFAS „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymas pirmą kartą“ 7 TAS „Pinigų srautų ataskaitos“ 8 TAS „Apskaitos politika, ataskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ 10 TAS „Įvykiai po ataskaitinio laikotarpio“ 24 TAS „Susijusių šalių atskleidimas“ 29 TAS „Finansinė atskaitomybė hiperinfliacijos sąlygos“ 33 TAS „Pelnas tenkantis vienai akcijai“ 34 TAS „Tarpinė finansinė atskaitomybė“ 8 TAS „Veiklos segmentai
Turto ir įsipareigojimų apskaita	2 TAS „Atsargos“ 16 TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“ 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“ 40 TAS „Investicinis turtas“ 36 TAS „Turto vertės sumažėjimas“ 38 TAS „Nematerialus turtas“ 40 TAS „Investicinis turtas“ 41 TAS „Žemės ūkis“ 5 TFAS „Ilgalaikis turtas, skirtas parduoti ir nutraukta veikla“ 6 TFAS „Mineralinių žaliavų išteklių tyrinėjimas ir vertinimas“ 12 TAS „Pelno mokesčiai“ 19 TAS „Išmokos darbuotojams“ 37 TAS „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtas turtas“ 32 TAS „Finansinės priemonės, pateikimas“ 39 TAS „Finansinės priemonės, pripažinimas ir įvertinimas“ 7 TFAS „Finansinės priemonės, atskleidimas“
Pajamų ir sąnaudų apskaita	17 TAS „Nuoma“ 18 TAS „Pajamos“ 20 TAS „Valstybės dotacijų apskaita ir informacijos apie valstybės paramą atskleidimas“ 21 TAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimo įtaka“ 2 TFAS „Mokėjimas akcijomis“
Investicijų apskaita, verslo jungimai ir konsolidavimas	27 TAS „Atskiros finansinės ataskaitos“ 28 TAS „Investicijos į asocijuotąsias įmones ir bendras įmones“ 3 TFAS „Verslo jungimai“ 10 TFAS „Konsoliduotosios finansinės ataskaitos“ 11 TFAS „Jungtinė veikla“ 12 TFAS „Informacijos apie dalis kituose ūkio subjektuose atskleidimas“ 13 TFAS „Tikrosios vertės nustatymas“

Taigi apibendrinant galima teigti, jog įmonei pereinant prie TFAS įvyksta formalūs pasikeitimai apskaitos sistemoje: keičiasi finansinės atskaitomybės ataskaitų forma, turinys, tam tikri apskaitos politikos klausimai. Taip pat gali prireikti finansinės apskaitos programinės įrangos pokyčius, neretai reikia papildomai apmokėti įmonės apskaitos specialistus. Toks perėjimas prie TFAS turi būti vertinamas rimtai, kaip tam tikra laikina krizinė situacija, kai . reikalingas ir tam tikras poslinkis įmonės apskaitos specialistų kompetencijoje.

2.2. Tarptautinių apskaitos standartų taikymo poveikis

2.2.1. Ekonominis poveikis

Siekiant apskaitos standartizavimo, svarbu užtikinti kiek įmanoma vienodesnį rodiklių, apskaitos įrašų, verslo operacijų, turto, atsakomybės, nuosavo kapitalo atspindėjimą apskaitoje (Lasmin, Ritsumeikan, 2011). Duomenų palyginamumo pasiekimas yra sudėtinga užduotis net vietiniu lygmeniu. Tarptautiniu lygmeniu tai itin sudėtingai įvykdoma, nes atskirose šalyse įmonės skirtingai taiko apskaitos principus ir metodus. Tokie nacionaliniai apskaitos skirtumai kyla iš kultūros, verslo teisinio reguliavimo ir verslo elgsenos, mokesčių struktūros, ekonominio aktyvumo lygmens ir tempo skirtumų (Barlev, Haddad, 2007).

Trabelsi (2015) mini „finansinės globalizacijos“ reiškinį, kuris apibrėžimas keliais aspektais – kaip didelis finansinių išteklių tarptautinių transakcijų aktyvumo padidėjimas, arba kaip identiškų finansinių išteklių kainų konvergencija visose globaliose rinkose. Tai yra daug aspektų apimantis procesas, skatinant sienų tarp šalių atvirumą, prekybą ir investicijas, homogenizuojantis ekonominę pasaulio aplinką, t.y. mažinantis jos skirtumus. Viena iš esminių finansinės globalizacijos vertybių – tai, jog sujungiami nacionaliniai ekonominio proceso dalyviai ir užsienio ekonominės srities veikėjai, jie keičiasi savo know-how. Iš kitos pusės, finansinė globalizacija turi ir tam tikrų trūkumų – besivystančių ekonomikų krizės, geresnės galimybės slėpti pajamų šaltinius ir vengti mokesčių (Lasmin, Ritsumeikan, 2011). Su finansinės globalizacijos reiškiniu susijęs ir apskaitos harmonizavimo procesas, šis procesas apjungia keleto šalių, ypač išsivysčiusių, pastangas sumažinti procedūrų vykdymų finansų rinkose kaštus, suvienodinti apskaitos priemones, „kalbą“, pašalinti sudėtingas ir brangiai kainuojančias apskaitos operacijas (Trabelsi, 2015).

Ilsever, Ivanof, Leung (2013) tokią ekonominę perėjimo prie TFAS poveikį:

- Apskaitos sistemos pakeitimas paveikia tai, kokią informaciją įmonė skelbia išoriniams subjektams. Tai lemia įmonės apskaitos sistemos pokyčių ekonominius rezultatus, kurie pasireiškia kapitalo rinkoje. Didesnio masto, skaidresnis finansinės atskaitomybės atskleidimas turi reikšmės didinant kapitalo prieinamumą įmonėms, tokia įmonė yra patrauklesnė investuotojams.
- Aukštas tarptautinės rinkos priklausomybės lygis, pasireiškiantis kaip didelė užsienio prekybos apimtis, platesnio masto dalyvavimas tarptautinėje kapitalo rinkoje.
- Geresnis investorių informavimas apskaitos priemonėmis turi teigiamą poveikį pasireiškiantį tuo, jog įmonė tampa patrauklesnė investitoriams, atitinkamai padidėja akcinio kapitalo prieinamumas.

TFAS diegimas leidžia išspręsti *informacijos asimetrijos* problemą. Finansinės apskaitos informacija turi tenkinti šių suinteresuotųjų asmenų poreikius (Rada, Rada, 2012):

- Investitoriai, akcininkai. Tai asmenys, kurie įmonei teikia kapitalą jų pačių rizika. Jiems aktuali informacija susijusi su pirkimais, turto pardavimu, turto išsaugojimu. Akcininkams svarbi informacija, kuri leistų jiems prognozuoti būsimų dividendų dydį. Akcininkai turi teisę susipažinti su įmonės apskaitos dokumentais (metine ataskaita, konsoliduotomis sąskaitomis, auditoriaus išvadomis, veiklos ataskaitomis). Jiems aktualus pastovus informacijos teikimas.
- Darbuotojams ir jų atstovams aktuali informacija susijusi su darbo vietų stabilumu ir efektyvumu, darbo užmokesčio lygiu, darbo ir karjeros galimybėmis. Darbuotojams rūpi ekonominės ir finansinės įmonės būklės perspektyvinis įvertinimas;
- Kreditoriams aktuali įmonės mokumo informacija (santykis tarp turto ir įsipareigojimų), informacija, kuri leidžia prognozuoti, ar skolos jiems bus gražintos laiku;
- Tiekėjams ir kitiems kreditoriams svarbi informacija atskleidžianti įmonės veiklos tęstinumą, mokumą;
- Vartotojams svarbi informacija susijusi su įmonės veiklos tęstinumu, ypač, jeigu ryšiai tarp vartotojo ir įmonės yra ilgalaikiai. Taip pat svarbi informacija apie produkcijos asortimentą, pasiūlą, kainas.
- Valstybei svarbi informacija apie perskirstomus išteklius ir įmonės veiklos lygį, apimtis, mokesčių apskaičiavimo informacija;
- Visuomenei gali būti naudingos finansinės ataskaitomis leidžiančios įvertinti įmonės veiklos svarbą bendruomenės lygmeniu.

Įmonės bendrosios teisės sistemoje (D. Britanija, JAV, Kanada ir kt.) ir civilinės teisės sistemoje (kontinentinė Europa, įskaitant ir Lietuvą) susiduria su skirtumais korporatyvinio kapitalo struktūros (formavimas grindžiamas akcinio kapitalo didinimu arba skolintu kapitalu), kapitalo rinkos raidos (finansuojama nuosavo kapitalo priemonėmis ar privataus skolinimo šaltiniais) srityse. Atitinkamai akcinio kapitalo šaltiniai (akcijų turėtojai) ir kreditoriai (skolinto kapitalo šaltiniai) turi skirtingus informacijos poreikius. Tai lemia ir kiek skirtingas finansinės apskaitos ir informacijos atskleidimo praktikas. Pastebima, jog bendrosios teisės šalyse įmonės daug daugiau informacijos pateikia viešumai, nes akcinio kapitalo šaltiniai neretai yra išsibarstę geografiškai, jų neretai didesnis skaičius, taip pat pastebima, jog šiose šalyse įmonės geriau sprendžia informacijos asimetrijos tarp vadovų ir akcininkų problemas (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013). TAS plėtra, ypač, bendrosios teisės šalims, tokioms kaip JAV, reiškė didesnę apskaitos standartizaciją, didesnę formalumą. Šiuo metu apskaitos informacija yra formuojama daugiau investitorių negu kitų poreikiams tenkinti. Ši reforma reiškia didesnio dėmesio profesionalizmui suteikimą. Neretai investuotojai, ypač, užsienio šalių, nepasitiki įmonių apskaita, jeigu ji parengta ne pagal TFAS (Trabelsi, 2015). TAS įdiegimas buvo ypač reikšmingas JAV įmonėms, akcentuojama, jog tai pagerino apskaitos kokybę, paskatino geresnę

apskaitos procesą ir geresnius jo rezultatus, taip pat sumažino informacijos asimetriją (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013). Taigi pagrindinė ekonominė tarptautinių apskaitos standartų priėmimo pasekmė yra stiprėjantis gebėjimas pritraukti investicijas, kadangi informacija tampa prieinama ne tik vidaus, bet ir užsienio investuotojams. Užsienio investuotojai finansuoja į maždaug 2 proc. įmonių, naudojančių nacionalinius apskaitos standartus ir net į 6 proc. įmonių, naudojančių tarptautinius apskaitos standartus (Gordon, Loeb, Zhu, 2012).

Tuo arpu kontinentinėse Europos valstybėse dažniausiai finansuojama skolintu kapitalu, o akcinio kapitalo šaltinių skaičius ribotas, mažiau išsibarstęs. Tokioje sistemoje svarbus palaikyti efektyvią komunikaciją tarp įmonių ir jų kreditorių, tačiau bendra atskaitomybė ir informacijos viešumas yra daug mažesnis nei, pavyzdžiui, JAV (Ivanof, 2009).

Taigi TFAS taikymas ypač svarbus toms valstybėms, kurių ekonominė raida labai priklausoma nuo tiesioginių užsienio investicijų (TUI). Pokyčius apskaitos sistemoje stimuliuoja valstybės siekis efektyviau pritraukti tiesiogines užsienio investicijas, pavyzdžiui, tai lėmė TFAS diegimą Kinijoje (Liu, Yao, Hu, 2011). Apskaitos harmonizavimo vienas iš esminių veiksnių buvo investorių spaudimas, jų poreikis skaidriais, atvirai ir svarbiausia – palyginamai finansinei atskaitomybei. Investitoriai neretai preziumuoja, jog valstybėje, kurioje taikomi TFAS, yra aukštesni investorių apsaugos lygiai, pirmiausia dėl to, jog jiems prieinama suprantama informacija (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013).

Moksliniai tyrimai rodo ir tai, jog TFAS taikymas palengvina įmonės dalyvavimą kapitalo rinkoje, šis privalumas dažniau pasireiškia nei apskaitos kokybės padidėjimas (Forst, 2014)). Dėl kt. (2007) tyrimų rezultatai rodo, jog TFAS nėra tiesioginė kapitalo kaštų sumažėjimo priežastis. Rinkos dalyvių nuomone, ataskaitų skaičiaus padidėjimas nebūtinai reiškia, jog pagerėjo šių ataskaitų kokybė. TFAS įdiegiančios įmonės gauna neabejotinų privalumų sumažindamos kapitalo kaštus (Haller, Wehrfritz, 2013)).

Apskaitos suvienodinimo ekonominis poveikis apibrėžiamas ir instituciniais veiksniais – kultūrinės ir teisinės sistemos pokyčiais. Kintantys teisiniai reikalavimai įmonėms skatina apskaitos harmonizavimo ir pokyčių procesus. Vykstantys teisiniams apskaitos tvarkos pokyčiai neretai būna paskatinti reikalavimų vertybinių popierių biržose, taigi atsižvelgiama į kintančią aplinką ir jo reikalavimus, siekiant nustatyti kuo racialesnius reikalavimus įmonėms dėl apskaitos tvarkos (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013). Taip pat apskaitos tvarkai ir reikalavimams įtakos turi įvairūs makroaplinkos veiksniai, kultūrinis kontekstas (Lasmin, Ritsumeikan, 2011).

TFAS be kita ko įveda naują specializuotą apskaitos terminų žodyną, tuo yra perorientuojamas profesionalių apskaitos specialistų mąstymas (Gomoi, Nicolaescu, 2010).

Kalbant apie Lietuvą, pagrindiniai perėjimo prie TFAS privalumai Lietuvos įmonėms yra šie (Levišauskaitė, Legenzova, 2004):

- Apskaitos harmonizavimas ir finansinės atskaitomybės vienodinimas. Modernių informacinių sistemų naudojimas užtikrinta palyginti lengvą perėjimo prie nuo verslo apskaitos standartų (VAS) prie TFAS procesą;
- Geresnis vidaus rinkos funkcionavimas. Vieningų apskaitos standartų įdiegimas padidina palyginamumą tarp įvairių šalių įmonių ir užtikrina skaidrumą, kuris dideliame skaičiuje įmonių dar nėra būdingas. TFAS taikymo pradžia lemia kiekybinius pokyčius įmonės ir investuotojų santykius, didina įmonės patikimumą užsienio investuotojų akyse.
- Europos finansų rinkos efektyvumo didinimas. Europos finansų rinkoje susiklostė bankų ir kitų kredito institucijų dominavimas. TFAS yra svarbus žingsnis stiprinant tarptautinę prekybą tarp ES valstybių narių.
- Galimybė pasiekti pasaulines rinkas ir naujus bendradarbiavimo lygius. TFAS taiko daug pasaulio šalių, įskaitant tokias svarbias rinkas kaip Rusija, Kanda, Australija, taigi TFAS taikymas atveria geresnes galimybes platinti savo vertybinius popierius biržose visame pasaulyje.
- Pokyčiai verslo kultūroje ir geresnės sprendimų priėmimo galimybės. TFAS yra nukreipti finansų rinkų poreikius, ne tiek į atskirų valstybių mokesčių sistemos poreikius (kaip yra VAS atveju), dėl to TFAS sudaro geresnę prielaidą įmonių valdymui, juose naudojami metodai suteikia didesnes galimybes priimti sprendimus, kontroliuoti ir koreguoti įmonių veiklą.

Taigi apibendrinant galima išskirti tokius perėjimo prie TFAS ekonominio poveikio aspektus: pirma, pastebima, jog TFAS taikymas leidžia pagerinti finansinės apskaitos informaciją – sumažina jos asimetriją (šis aspektas ypatingai reikšmingas JAV kompanijoms), pagerina informacijos teikimą įvairiems suinteresuotiems asmenims. Antras poveikis – jog geresnis finansinės apskaitos informacijos pateikimas ir didesnė jos kokybė, didesnis patikimumas duoda teikiamus rezultatus kapitalo rinkoje – įmonė taikydama TFAS tampa patrauklesnė investitoriams, tai leidžia lengviau pritraukti akcinį kapitalą, sumažinti kapitalo kaštus. Pažymėtina, jog dėl to, jog kapitalo rinka yra iš esmės tarptautinė, taigi šis veiksnys reikšmingas Lietuvos įmonėms, dėl to akcijų biržoje kotiruojamos Lietuvos įmonės apskaitą tvarko pagal TFAS. Platus TFAS taikymas valstybės įmonėse turi teigiamo poveikio ir pačiai valstybei makroekonominio aspektu – tai pagerina tiesioginių užsienio investicijų aplinką, skatina užsienio kapitalo pritraukimą į šalies įmones. Dėl to perėjimas prie TFAS itin aktualus toms valstybėms, kurių ekonominė sėkmė priklauso nuo investicinio klimato patrauklumo, gebėjimo pritraukti užsienio investicijas.

2.2.2. Poveikis apskaitos informacijos turiniui

SVV įmonėms labai reikšmingas gali būti kaštų klausimas. Įdiegiant TFAS vietoje nacionalinių apskaitos standartų atsiranda įdiegimo ir palaikymo kaštai (reikalinga įdiegti naują programinę įrangą, apmokėti apskaitos specialistus, galbūt samdyti naujus apskaitos specialistus). Jie ypač reikšmingi toms SVV įmonėms, kurios neturi programinės įrangos ir žinių, kurių reikalaujama taikant TFAS. Kaštai, su tuo susiję, gali reikšmingai paveikti įmonės veiklą trumpuoju laikotarpiu (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013).

Ilsever (2015) įvardina tokius perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos formaliai sistemai aspektus:

- Pajamų pripažinimo principų suvienodinimas ir didesnis pagrįstumas;
- Geresnis pajamų atspindėjimas apskaitoje;

Mokslinėje literatūroje diskutuojama, kiek TFAS įdiegimas paveikia apskaitos kokybę. JAV atlikti tyrimai rodo, jog TFAS leidžia užtikrinti geresnę apskaitos ataskaitų kokybę negu vietinis GAAP (Barth, Landsman, Land, 2008). Pažymėtina, jog TFAS numato esminius apskaitos ir finansinės atskaitomybės ataskaitų sudarymo principus, tačiau įmonės turi nemažą diskreciją pasirinkti apskaitos metodus, atskirų apskaitos objektų apskaitos ypatumus ir sprendimus. Dėl to gali suprastėti finansinės atskaitomybės ataskaitų kokybė ir gali būti pakenkta investitoriams. Pavyzdžiui, tai gali lemti tam tikrus informacijos iškraipymus (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013).

Teigiamų įrodymų apie tai turi turėti D. Britanijos atvejį analizę mokslininkai (Horton, Serafeim, 2010), nustatę, jog TFAS diegimas teigiamai paveikia įmonių vertę. Taip pat panašios išvados padaryso Prancūzijoje, kur nustatyta, jog TFAS diegimas pagerino įmonių finansinės atskaitomybės kokybę (Cormier, Demaria, Lapointe – Antunes, Teller, 2009)

Trabelsi (2010) teigimu, yra kelios priežastys, kodėl TFAS pagerina apskaitos kokybę:

- TFAS eliminuoja tam tikras apskaitos alternatyvas ir sumažina vadybinę diskreciją, t.y. neleidžia visiškai laisvės vadovams sprendžiant dėl to kaip vieną ar kitą objektą atspindėti apskaitoje. Tai sumažina oportunistinės pajamų ir kitų rodiklių apskaitos tikimybę ir pagerina apskaitos kokybę;
- TFAS yra principais grindžiamas standartas, ir sunku atlikti tam tikrus veiksmus kurie leistų iškreipti finansinę informaciją;
- TFAS leidžia tam tikrus matavimus, tokius kaip teisingos vertės matavimas.

Greta to, jog ne visada TFAS taikymas pagerina finansinės atskaitomybės kokybę, įmonėms gali kilti problemų, kai jos yra adaptavusios TFAS, o jų partneriai, tiekėjai, klientai naudojami nacionaliniais apskaitos standartais, gali būti situacijų, kai jos turės pateikti finansines ataskaitas tiek

pagal nacionalinės apskaitos reikalavimus, tiek ir pagal TFAS, kas lemia papildomas išlaidas (Ilsever, Ivanof, Leung, 2013).

Pažymėtina, jog perėjimas prie TFAS gali būti naudingas visai valstybei. Pavyzdžiu, valstybės mastu yra padaromas teigiamas poveikis apskaitos kokybei, tokiais aspektais (Landsman, Maydew, Thornock, 2012):

- Sumažėja ataskaitų vėlavimas;
- Padidėja analitikų stebėjimas;
- Esminė to pasekmė - padidėja bendras šalies verslo patrauklumas užsienio investitoriams.

Dėl TFAS taikymo padidėja šalies verslo skaidrumas (Gordan, Loeb, 2012). Stipriai pagerėja šalies įmonių finansinės apskaitos informacijos palyginamumas, valstybės verslas solidžiau, patikimiau atrodo kitų valstybių verslo tarpe, o tai skatina geresnę investicinę aplinką šalyje (Lueg, Punda, Burkert, 2014).

TAS taikymas lemia ir tam tikrus ribotumus (Levišauskaitė, Legenzova, 2004):

- Atotrūkis tarp nacionalinius ir tarptautinius apskaitos standartus taikančių įmonių. Įmonių, kurios taiko TFAS yra tik dalis, o kitos ir toliau taiko nacionalinius apskaitos standartus. Specialistai (vadovai, apskaitos specialistai) privalo išmanyti abi apskaitos standartų sistemas, kad tinkamai suvoktų finansinę informaciją ir priimtų tinkamus valdymo sprendimus.
- Galimas TFAS rengimo proceso politizavimas. TFAS sprendimas yra politinis, TFAS turi atitikti ES politiką.
- TAS sudėtingumas bei esminės naujovės suinteresuotiems asmenims skelbiamos informacijos rengime. ES įmonės turi peržiūrėti būdus kaip jos matuoja veiklos rezultatus keisti savo finansinės ir nefinansinės informacijos skelbimo viešai strategiją, o TFAS taikymas atneša nemažai naujovių kurios paliečia įmonių finansinius duomenis ir rodiklius.
- Poreikis mokytį įvairaus lygmens apskaitos informacijos vartotojus. Įmonių, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama viešai, finansinę atskaitomybę analizuoja didelis skaičius investitorių, kreditorių, finansų tarpininkų ir kitų vartotojų. Šie subjektai turi išmanyti TFAS ir skirtumus nuo VAS, kad tinkamai suvoktų informaciją.

Apskaitos harmonizavimu siekiama padidinti skirtingų apskaitos standartų rinkinių ir apskaitos praktikų *suderinamumą* (angl. compatibility). Tokio suderinamumo lygis gali būti įvertinamas šiais metodais (Lasmin, 2011):

- Jaccard koeficientas, rodantis apskaitos politikos pasirinkimų, užfiksuotų apskaitos standartuose, dažnumo panašumas;

- Euclido nuotolio rodiklis (angl. Euclidean Distance) , kuris parodo skirtumus (nuotolius) tarp atskirų apskaitos standartų rinkinių. Šis rodiklis leidžia įvertinti formalaus harmonizavimo progresą.
- Atskirų apskaitos standartų rinkinių koreliacija (Spearman koreliacijos koeficientas).

Vertinimą autoriai siūlo atlikti pagal išskirtus kriterijus vertinant Likerto skalėje, kiek pagal vienus ir kitus standartus tam tikro objekto atskleidimas yra galimas (pvz. 5 - „imperatyvas“, t.y. apskaitos praktika yra privaloma; 4- „rekomenduojama“, t.y. egzistuoja ir kitos alternatyvos“; 3- „leidžiama“- alternatyva leidžiama, arba tai rečiau taikoma alternatyva; 2- „draudžiama“ , t.y. apskaitos standartas tai draudžia; 1 - „neprieinama“, t.y. klausimas yra visiškai neaiškus, neaptartas (Lasmin, 2011).

Siūlo vertinti formalaus ir realaus harmonizavimo lygį. Vertinant formalų harmonizavimą, vertinama, ar tam tikras klausimas yra įtrauktas į nacionalinius standartus ir į TFAS. Vertinant realų harmonizavimą, vertinta kiek įmonės skirtingose verslo šakose įtraukia rodiklį į savo apskaitos politiką (Lasmin, 2011).

Apibendrinant mokslininkėje literatūroje (Ball, 2006; Barth, Landsman, Lang, 2008; Liu, Yao, Hu, 2011; Daske ir kt., 2008; Ahmed ir kt., 2013; Cormier, ir kt. 2009) įvardinamus perėjimo prie TFAS įmonėje suteikiamus privalumus, galima išskirti septynis svarbius poveikio apskaitos informacijai aspektus (2lentelė).

2 lentelė. Perėjimo prie TFAS teigiamo poveikio finansinės apskaitos informacijos turiniui aspektai (sudaryta autorės)

Poveikio aspektai	Ball (2006)	Barth, Landsman, Lang, 2008	Liu, Yao, Hu (2011)	Daske ir kt. (2008)	Ahmed ir kt. (2013)	Cormier ir kt. (2009)	Viso paminėta:
Apskaitos tikslumo padidėjimas	+			+			2
Apskaitos duomenų suprantamumo išoriniams vartotojams (investitoriams, kreditoriams) padidėjimas	+			+			2
Geriau įvykdomas duomenų pateikimo laiku reikalavimas dėl didesnio disciplinotumo	+	+					2

2 lentelės tęsinys

Poveikio aspektai	Ball (2006)	Barth, Landsman, Lang, 2008	Liu, Yao, Hu (2011)	Daske ir kt. (2008)	Ahmed ir kt. (2013)	Cormier ir kt. (2009)	Viso paminėta:
Apskaitos duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu – skirtingose šalyse veikiančios įmonės duomenis pateikia panašiu būdu	+	+	+	+	+	+	6
Didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje dėl pagerėjusios investitorių požiūrio į įmonę ir jos apskaitos sistemą	+		+	+		+	4
Auganti bendra apskaitos kokybė dėl aukščiau pateiktų privalumų	+	+		+	+	+	5
Duomenų palyginamumas – skirtingų įmonių duomenys gali būti geriau palyginti ir pagerėja tokio palyginimo patikimumas		+		+	+	+	4
Viso aspektų:	7						

Tai, jog perėjimas prie TFAS suteikia privalumą tarptautiniu aspektu – padidina finansinės atskaitomybės informacijos suderinamumą, pažymi daugelis nagrinėtų autorių (šeši autoriai iš lentelėje pateiktų šešių autorių). Dažnai minimas perėjimo prie TFAS privalumas – apskaitos kokybės padidėjimas (mini penki autoriai iš lentelėje pateiktų šešių autorių). Keturi autoriai iš šešių pateiktų mini tokius privalumus kaip didesnis apskaitos informacijos efektyvumas kapitalo rinkoje, tai reiškia, jog informacija pateikta patraukliau kapitalo šaltiniams, įskaitant ir kredito įstaigas (Gordan, Loeb, Zhu, 2012). Kiek mažiau autorių akcentuoja tokius perėjimo prie TFAS privalumus kaip tikslumas, suprantamumas, duomenų pateikimas laiku (mini po 2 mokslininkus iš šešių lentelėje pateiktų).

Taigi galima teigti, jog mokslinėje literatūroje dažniausiai išskiriami tokie perėjimo prie TFAS poveikio finansinės apskaitos turiniam aspektai: didėja apskaitos kokybė, suvokiama kaip apskaitos duomenų patikimumas, atspindėjimo nuoseklumas, taip pat išauga duomenų palyginamumas, didesnis suderinamumas tarptautiniu aspektu kas turi didelę reikšmę pritraukiant užsienio kapitalą ir sumažinant kapitalo kaštus, taip pat išauga didesnis finansinės apskaitos efektyvumas kapitalo rinkoje.

2.2.3. Poveikis įmonės finansiniams rodikliams

Įmonei perėjus prie TFAS, keičiasi atskirų apskaitos objektų apskaitos metodika, atitinkamai tai reiškia, jog gaunamas ir kitoks finansinis rezultatas. Tarptautiniai apskaitos standartai yra viena svarbiausių buhalterinės apskaitos priemonių, lemiančių efektyvią įmonių veiklą, o globalinis šių standartų taikymas turi padidinti buhalterinės informacijos palyginamumą visose šalyse, besiskiriančiose ekonomika, politika ar kultūra (Alon, Dwyer, 2009), bei padaryti pačius tarptautinius apskaitos standartus vienus iš populiariausių buhalterinių standartų (Gordon, Loeb, Zhu 2012). Pasak Alon, Dwyer (2009), buhalterinių praktikų skirtumai įvairiose šalyse gali būti pagrindine priežastimi, jog panašūs ar net tokie patys ekonominiai sandoriai yra užrašomi visiškai skirtingai. Ši problema gali būti išspręsta tik sukūriant vienus globalinius buhalterinius standartus. Tarptautiniai apskaitos standartai turi galimybę suvienodinti atskirų šalių buhalterines praktikas bei padidinti buhalterinės informacijos palyginamumą. Atitinkamai pereinant nuo ankstesnių informacijos pateikimo principų prie naujų, trumpuoju laikotarpiu gaunama kiek skirtingi kai kurių apskaitos objektų atvaizdavimo apskaitoje rezultatai.

Robu (2015) teigimu, TFAS turi poveikį:

- įmonės vertei,
- apskaitos informacijos patikimumui,
- apskaitos informacijos tiksliam atvaizdavimui.

Ahmed, Neel, Wang (2013) įvardina šiuos pokyčius:

- Finansinės analitikos ir prognozių tikslumo padidėjimas;
- Likvidumo padidėjimas;
- Kapitalo kaštų sumažėjimas

Be to, poveikis įmonės finansiniams rezultatams atsitinka ir dėl to, jog pagerėja įmonės patrauklumas investoriams, kapitalo šaltiniams. Dėl to pasireiškia tokie įmonės finansinių rezultatų pokyčiai:

- Sumažėja kapitalo sąnaudos;
- Atveriamos naujos galimybės įvairinti kapitalo šaltinius, pagerėja investicijų grąža,
- Efektyviau paskirstomas kapitalas;

- Padidėja tarptautinio kapitalo mobilumas.

D. Britanijoje pastebėta, jog įmonės patyrė tokius privalumus vertinant jų finansinius rezultatus (Leug, Punda, Burkert, 2014):

- Pagerėjo pelno marža,
- Padidėjo nuosavo kapitalo grąža,
- Padidėjo investuoto kapitalo grąža.

Apibendrinant įvairių mokslininkų (Istrate, 2015; Horton, Serafeim, 2010; Wehrfritz, Haller, 2014; Nobes, Stadler, 2013; Albu, Albu, Alexander, 2014; Ahmed, Neel, Wang, 2013) nuomones apie tai, kokį poveikį įmonių finansiniams rodikliams turi TFAS, galima išskirti aštuonis dažnai mokslinėje literatūroje minimus perėjimo prie TFAS poveikio įmonės finansiniams rodikliams aspektus (3 lentelė):

3 lentelė. Perėjimo prie TFAS teigiamo poveikio įmonės finansiniams rodikliams aspektai (sudaryta autorės)

Poveikio aspektai	Istate (2015)	Horton, Serafeim (2010)	Wehrfritz, Haller (2014)	Nobes, Stadler (2013)	Albu, Albu, Alexander (2014)	Ahmed, Neel, Wang (2013)	Viso paminėta:
Padidėja nuosavo kapitalo vertė	+	+			+		3
Kapitalo kaštų sumažėjimas dėl patrauklesnių kapitalo pritraukimo sąlygų ir šaltinių	+		+	+		+	4
Pardavimo pajamų dydžio pokytis dėl įvykstančių korekcijų apskaitoje	+		+	+		+	4
Pelningumo padidėjimas dėl pajamų, sąnaudų apskaitos pokyčių		+			+	+	3
Įsipareigojimų vertės pokyčiai dėl įvykstančių korekcijų	+			+		+	3

3 lentelės tęsinys

Poveikio aspektai	Istate (2015)	Horton, Serafeim (2010)	Wehrfritz, Haller (2014)	Nobes, Stadler (2013)	Albu, Albu, Alexander (2014)	Ahmed, Neel, Wang (2013)	Viso paminėta:
Įmonės vertės pokytis		+	+		+		3
Mokumo pokytis dėl kapitalo ir turto apskaitos korekcijų				+	+	+	3
Akcijos kainos padidėjimas dėl kapitalo rinkos reakcijos į įmonės perėjimą prie TFAS		+	+		+	+	4
Viso aspektų:	8						

Taigi kaip pateikta 3 lentelėje, gana dažnai minimi įmonės perėjimo prie TFAS privalumai įmonės finansiniams rodikliams – tai kapitalo kaštų sumažėjimas, pardavimų pajamų dydžio augimas (korekcija), įmonės akcijos kainos kapitalo rinkoje padidėjimas (šiuos privalumus mini po keturis mokslininkus iš lentelėje pateiktų šešių mokslininkų). Kiek rečiau minimi tokie privalumai kaip nuosavo kapitalo vertės padidėjimas, pelningumo padidėjimas, įsipareigojimų vertės padidėjimas, įmonės vertės ir įmonės mokumo pagerėjimas.

Iš 3 lentelėje pateiktų duomenų galima taip pat pastebėti, jog poveikio finansiniams rezultatams, kuris stebimas įmonei perėjus prie TFAS priežastys yra kiek skirtingos:

- Taigi viena yra situacija, kai finansiniai rodikliai pakinta dėl pačios apskaitos metodikos, t.y. dėl to, jog įvykdytos atskirų apskaitos objektų vertės vertinimo apskaitoje korekcijos, pavyzdžiui, pajamų, sąnaudų straipsnių, o tai nulemia, pavyzdžiui, pelningumo pokyčius, mokumo pokyčius, įmonės vertės pokyčiai. Tokią perdėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rezultatams savo darbuose mini Lueg, Punda, Burkert (2014), Ahmed, Neel, Wang (2013), Horton, Serafeim (2010).
- Kita situacija, kai finansinių rezultatų pokyčiai pasireiškia dėl to, jog pagerėja įmonės reputacija, jog įmonė dėl perėjimo prie TFAS yra geriau vertinama kapitalo rinkoje, investorių, kreditorių tarpe. Dėl to gali išaugti įmonės akcijos kaina rinkoje, sumažėti kapitalo kaštai, atitinkamai tai turi įtakos ir tam, kokia skaičiuojama įmonės vertė – rinkoje stebėta atvejų, kai perėjus prie TFAS įmonės vertė kiek padidėjo (Albu, Albu,

Alexander, 2014). Tokią perdėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rezultatams savo darbuose mini Ahmed, Neel, Wang (2013), Horton, Serafeim (2010), Albu, Albu, Alexander (2014), Wehrfritz, Haller (2014) ir kiti mokslininkai.

Taigi apibendrinant mokslinę literatūrą galima teigti, jog įmonės perėjimas prie TFAS dėl vykstančių procedūrinių pokyčių turi reikšmės ir įmonės finansiniams rezultatams. 3 lentelėje įvardintų mokslininkų atliktų tyrimų rezultatai rodo, jog neretai perėjimo prie TFAS poveikis pasireiškia tuo, jog sumažėja kapitalo, pasikeičia pardavimo pajamų dydis, pasikeičia įmonės vertė dėl įmonės vertės prielaidų apskaitos pokyčių, gali pagerėti ir įmonės mokumo rodiklis. Pokyčius lemia ne tik pasikeitusi apskaitos metodika, dėl to apskaitoje įvykdytos tam tikrų apskaitos objektų vertės korekcijos (pavyzdžiui, pajamų, sąnaudų, turto, kapitalo), bet ir pasikeitęs kapitalo rinkos dalyvių požiūris į įmonę, geresnė įmonės reputacija. Taigi pokyčius lemia ne vien tik apskaitos metodiniai skirtumai, bet ir tai, kaip pokyčius pastebi suinteresuotieji asmenys (potencialūs ir esami investuotojai, kapitalo rinkos dalyviai). Tokie pokyčiai, natūralu, gali nulemti ir geresnį įmonės vertinimą kapitalo rinkoje, padidinti akcijos kainą.

2.3. Problemos, su kuriomis susiduria prie TFAS pereinančios įmonės

Įmonėms pereinant prie TFAS susiduriama su šiais iššūkiais (Levišauskaitė, Legenzova, 2004):

- Tai pirmiausia reikalauja apskaitos metodikų, dokumentacijos ir procedūrų keitimo. Didelį poveikį atskirų įmonių veiklai turi TFAS turinio atnaujinimas, nes naujos redakcijos standartuose atsiranda nemažas skaičius reikšmingų apskaitos naujovių.
- TAS diegimas ir taikymas reikalauja atitinkamų įmonių apskaitos skyriaus darbuotojų žinių, pasiruošimo ir pastangų. Būtinai susipažinimas su TFAS, jų interpretacijomis, paaiškinimais, kitais dokumentais, taip pat naujovėmis identifikuojant kaupiant ir sisteminant apskaitos informaciją. TFAS diegimas turi poveikį ne tik metodiniams, bet ir techniniams- organizaciniams apskaitos politikos aspektams.
- TAS diegimas susijęs su naudojamų informacinių sistemų keitimu, nes TFAS kelia poreikį rinkti ir sistemingai papildomą informaciją. Atsiranda nauja turto ir įsipareigojimų klasifikacija, kuri reikalauja sistemų perprogramavimo.
- Pokyčiai apskaitos ir finansinės atskaitomybės darymo metodikoje turi įtakos kasdieniniam darbui su klientais. Svarbu apsaugoti nuo galimo pelningumo svyravimo.
- Pokyčiai turi poveikį tam tikrų sektorių kontrolės ir reguliavimo funkcijoms. Pereinamaisiais metais finansų sektoriaus įmonėse reikšmingi skirtingi finansiniai veiklos rezultatai, kurie nulemia įvairių bankų bei draudimo bendrovių skaičiuojamų rodiklių

svyravimus nuo nusistovėjusių normų. Tokie normos viršijantys svyravimai turi būti laikino pobūdžio, bet gali įvesti ir papildomos sumaišties finansų rinkose.

- Pereinamuoju laikotarpiu svarbu ne tik keisti ir tobulinti savo vidines sistemas ir procedūras, bet ir apmokyti išorinius vartotojus (finansų analitikus, finansų tarpininkus ir investuotojus) apie TFAS įneštus pokyčius į apskaitos ir finansinės atskaitomybės metodikas bei finansinių rezultatų svyravimo tikimybę.

Lietuvos kontekste TFAS taikymas kelia tokias problemas (Gimžauskienė, Valančienė, 2006):

- Metodologinės problemos. Pagrindinė kliūtis pereinant prie TFAS yra kai kurių apskaitos standartų, ypač susijusių su finansinėmis priemonėmis, ir tikrosios vertės apskaita, sudėtingumas;
- Taikymo sudėtingumas. Sunkumą kelia dažnai į mokesstinę apskaitą orientuotas vietinės finansinės apskaitos pobūdis (dėl šios priežasties TFAS daugelyje šalių bus diegiami tik biržoje kotiruojamose įmonėse);
- Techninės problemos. Trūksta nurodymų dėl TFAS taikymo pirmą kartą, kaip problema taip pat nurodomas kapitalo rinkos neišplėtojimas.

Apibendrinant įvairių mokslininkų teiginius, galima išskirti dažnai pasitaikančias problemas, patiriamas taikant tarptautinius apskaitos standartus užsienio šalyse (4 lentelė).

4 lentelė. Dažnai pasitaikančios problemos, patiriamos taikant tarptautinius apskaitos standartus užsienio šalyse (sudaryta remiantis Uyar, Gungormus, 2013; Cairns, Massoudi, Taplin, Tarca 2011; Misirlioglu, Tucker, Yukseltrurk, 2013; Liou, 2013; Jones, Finley 2011; Jermakowicz, Reinstein, Churyk, 2014; Baker, Barbu, 2008; Holt, 2010)

Problemos	Problemų turinys
Poreikis rengti dvejus finansinės atskaitomybės rinkinius	Su tokia problema susiduria Argentinos, Australijos, Graikijos, Portugalijos įmonės, kurios rengdamos finansinę atskaitomybę pagal TFAS, privalo dar ir rengti ją pagal nacionalinius apskaitos standartus. Tai sukelia dideles problemas įmonėms, nes padidina finansinės apskaitos kaštus, reiki daugiau žmogiškųjų ir laiko išteklių apskaitos funkcijoms vykdyti.
Duomenų palyginamumo problemos šalyje	Ši problema kyla, kai vienos šalies įmonės ruošia finansinės atskaitomybės ataskaitas pagal nacionalinius apskaitos standartus, o kitos įmonės – pagal TFAS. Tuomet neobjektyvus gali tapti netgi dviejų toje pačioje šalyje toje pačioje verslo šakoje dirbančių įmonių finansinių duomenų palyginimas.
Poreikis priimti ES direktyvas	Taikant ES direktyvas, susiduriama su problemomis, jog nacionalinėse apskaitos sistemose reikia koreguoti apskaitos principus – prisideda nauji principai, tokie kaip augimo, apdairumo, pastovumo ir pelningumo. Taigi valstybės turėjo kisti vienus principus į kitus, kas sukėlė problemas. Dar didesnių problemų kilo ne Europos šalių, o JAV įmonėms, kurios turėjo keisti GAAP į TFAS.
Tikrosios vertės nustatymas ir apskaitos politikos pasirinkimas	Pirmą kartą taikančioms TFAS turi taikyti tą pačią apskaitos politiką savo pradiname pagal FAS sudarytame balanse ir visų kitų laikotarpių, kurie yra pateikiami į pirmąją pagal TFAS sudarytos finansinės ataskaitas. Rengiant finansinę atskaitomybę pagal TFAS, fiksuojami turto ir įsipareigojimų pokyčiai kiekvieno balanso sudarymo dieną tikrąja verte.

4 lentelės tęsinys

Problemos	Problemų turinys
Mokesčių sąnaudų apskaitos pasikeitimas	Pagal TFAS neleidžiamos interpretacijos dėl pajamų mokesčių, JAV įmonėms, taikančioms tarptautinius apskaitos standartus, tenka pakeisti mokesčių sudarymo būdus.
Skirtingas sąvokų suvokimas	Problema egzistuoja, jeigu prie TFAS pereinama pernelyg skubotai, neišsiaiškinus visų TFAS principų. Tokiu atveju kyla rizika, jog tos pačios sąvokos bus traktuojamos skirtingai ir neteisingai bus pritaikoma atskirų įmonių apskaitoje.
Kultūriniai veiksniai	Kultūriniai skirtumai priverčia buhalterius skirtingose šalyse interpretuoti ir pritaikyti buhalterinius standartus kitaip, todėl tarptautinių apskaitos standartų pritaikymas vienoje šalyje tampa mažiau komplikotas, o kitose labiau. Kadangi TFAS sukurtas labiau remiantis europietiška apskaitos sistema, Europos šalims ir jų įmonėms prie TFAS pereiti yra lengviau negu, pavyzdžiui, JAV įmonėms taikiusios GAAP.
Buhalterių kompetencijos problemos	Susidūrus su tarptautiniais apskaitos standartais buhalteriams reikalingas papildomas mokymasis, trumpuoju laikotarpiu tai padidina įmonės sąnaudas personalui ir apskaitai.
Smulkių ir vidutinių įmonių problemos	Smulkioms ir vidutinėms įmonėms pereiti prie TFAS yra iš vienos pusės lengviau negu stambioms įmonėms, nes jų apskaitos sistema yra mažiau kompleksiška, taigi pats perėjimas užtrunka trumpiau. Iš kitos pusės, joms yra sunkiau, nes joms mažiau prieinamas itin kvalifikuotas apskaitos personalas, jos jautresnės kaštams susijusiems su perėjimu prie TFAS.
Informacijos trūkumas	Pastebima, jog ne visose šalyse, kuriose verslas gali pereiti prie TFAS, yra užtikrinama kokybiška informacija kaip teisingai pereiti prie TFAS, trūksta analitikos šioje srityje, laiku neparengtos rekomendacijos įmonėms, metodinės priemonės. Ši problema pasireiškė net tokiose aukšto išsivystymo šalyse kaip Vokietija, Austrija.
Ilgalaikio materialaus turto apskaitos pasikeitimas	Pasireiškia ilgalaikio materialaus turto vertės pasikeitimo problema. Keičiasi ne tik turto vertė, bet ir turto pripažinimo bei nusidėvėjimo skaičiavimo metodika. Pagal TFAS, jei keičiama kokia nors ilgalaikio materialiojo turto dalis, tai ji yra nurašoma, nesvarbu, ar buvo nudėvima atskirai, ar ne. Tai sukėlė problemų Jungtinės Karalystės buhalteriams, nes anksčiau vadovautasi skirtingomis prielaidomis.

Prie tarptautinių apskaitos standartų naudojimo problemų taip pat yra priskiriami įvairių šalių etikos standartai, skirtinga teisinė struktūra, draudimo kompanijų veikla, skirtingos valiutos bei palūkanų normos, reguliavimo ideologijos ir t.t. (Uyar, Gungormus, 2013)

Taigi mokslinėje literatūroje minimos įvairios problemos, kurios pasireiškia įmonėms pereinant prie TFAS. Reikia pažymėti, jog įmonės Lietuvoje nesuciduria su poreikio rengti dvejus finansinės atskaitomybės ataskaitų rinkinius problema. Tačiau susiduriama su duomenų palyginamumo šalyje problema - tame pačiame sektoriuje įmonės gali rengti finansinės atskaitomybės ataskaitas tiek pagal VAS, tiek pagal TFAS, taigi įmonių finansinių rezultatų skirtumus dėl kiek skirtingų metodikų gali būti sudėtinga įvertinti.

Kadangi Lietuva plačiai taikė Europos sąjungos teisę, poreikis priimti ES direktyvas didesnių problemų nesukėlė. Pokyčiai apskaitos reglamentavime įvyko pamažu, įmonės adaptavosi. Mokesčių reikalavimai ilgainiui buvo keičiami, koreguojami daug kartų ir įmonės didesnių problemų būtent dėl

perėjimo prie TFAS nepajuto. Lietuvoje ne tokie reikšmingi yra kultūrinių veiksnių skirtumai. Vis tik galima teigti, jog ir Lietuvos įmonėms aktualios gali būti tokios problemos kaip tikrosios vertės nustatymas ir apskaitos politikos pasirinkimas, Buhalterių kompetencijos problemos, Smulkių ir vidutinių įmonių problemos pereiti prie TFAS, ir kita.

Apibendrinant galima teigti, jog prie TFAS pereinančios įmonės susiduria su įvairialypėmis problemomis, tokiomis kaip ilgalaikio materialaus turto apskaitos pasikeitimas, TAS taikymo informacijos trūkumas, buhalterių trūkumas, kultūriniai skirtumai, skirtingas sąvokų suvokimas, mokesčių sąnaudų apskaitos pasikeitimas, tikrosios vertės nustatymas ir apskaitos politikos pasirinkimas, sudėtingas Europos sąjungos direktyvų taikymas, sudėtingesnis finansinės ataskaitų rengimas.

Apibendrinant teorinius įmonės perėjimo prie TFAS modelio aspektus galima teigti, jog mokslinėje literatūroje (Liu, Yao, Hu (2011; Istrate, 2015; Motoryn, 2012; Levišauskaitė, Legenzova, 2004; ir kiti) pateikiama daug įrodymų, kaip, įmonei pereinant prie TFAS įvyksta formalūs pasikeitimai apskaitos sistemoje: keičiasi finansinės atskaitomybės ataskaitų forma, turinys, tam tikri apskaitos politikos klausimai. Taip pat gali prireikti finansinės apskaitos programinės įrangos pokyčius, neretai reikia papildomai apmokyti įmonės apskaitos specialistus. Toks perėjimas prie TFAS turi būti vertinamas rimtai, kaip tam tikra laikina krizinė situacija.

Kaip parodė atlikta teorinė analizė, mokslinėje literatūroje (Ball, 2006; Barth, Landsman, Lang, 2008; Liu, Yao, Hu, 2011; Daske ir kt., 2008; Ahmed ir kt., 2013; Cormier, ir kt. 2009) dažniausiai išskiriami tokie perėjimo prie TFAS poveikio formaliam finansinės apskaitos procesui aspektai: didėja apskaitos kokybė, suvokiama kaip apskaitos duomenų patikimumas, atspindėjimo nuoseklumas, taip pat išauga duomenų palyginamumas, didesnis suderinamumas tarptautiniu aspektu kas turi didelę reikšmę pritraukiant užsienio kapitalą ir sumažinant kapitalo kaštus, taip pat išauga didesnis finansinės apskaitos efektyvumas kapitalo rinkoje.

Mokslininkai (Istrate, 2015; Horton, Serafeim, 2010; Wehrfritz, Haller, 2014; Nobes, Stadler, 2013; Albu, Albu, Alexander, 2014; Ahmed, Neel, Wang, 2013) įrodė, jog įmonės perėjimas prie TFAS dėl vykstančių procedūrinių pokyčių turi reikšmės ir įmonės finansiniams rezultatams. Mokslininkų atliktų tyrimų rezultatai rodo, jog neretai perėjimo prie TFAS poveikis pasireiškia tuo, jog sumažėja kapitalo, pasikeičia pardavimo pajamų dydis, pasikeičia įmonės vertė dėl įmonės vertės prielaidų apskaitos pokyčių, gali pagerėti ir įmonės mokumo rodiklis. Taigi pokyčius lemia vien tik apskaitos metodiniai skirtumai. Tokie pokyčiai, natūralu, gali nulemti ir geresnį įmonės vertinimą kapitalo rinkoje, padidinti akcijos kainą.

Remiantis moksliniais tyrimais (Levišauskaitė, Legenzova, 2004, p; Gomoi, Nicolaescu, 2010; Ilsever, Ivanof, Leung, 2013; Ivanof, 2009; Gordon, Loeb, Zhu, 2012) galima išskirti tokius perėjimo

prie TFAS ekonominio poveikio aspektus: TFAS taikymas leidžia pagerinti finansinės apskaitos informaciją – sumažina jos asimetriją (šis aspektas ypatingai reikšmingas JAV kompanijoms), pagerina informacijos teikimą įvairiems suinteresuotiems asmenims. Geresnis finansinės apskaitos informacijos pateikimas ir didesnė jos kokybė, didesnis patikimumas duoda teikiamus rezultatus kapitalo rinkoje – įmonė taikydama TFAS tampa patrauklesnė investitoriams, tai leidžia lengviau pritraukti akcinį kapitalą, sumažinti kapitalo kaštus. Kapitalo rinka yra iš esmės tarptautinė, taigi šis veiksnys reikšmingas Lietuvos įmonėms, dėl to akcijų biržoje kotiruojamos Lietuvos įmonės apskaitą tvarko pagal TFAS. Platus TFAS taikymas valstybės įmonėse turi teigiamo poveikio ir pačiai valstybei makroekonominiu aspektu – tai pagerina TUI aplinką, skatina užsienio kapitalo pritraukimą į šalies įmones.

3. PERĖJIMO PRIE TFAS KONCEPCINIO MODELIO FORMALIZAVIMAS

3.1. Perėjimo prie TFAS koncepcinio modelio sudarymas

Problemos, su kuriomis susiduria įmonės pereinančios prie TFAS skirtingose šalyse ir kurios paminėtos ankstesniuose moksliniuose tyrimuose (Liou, 2013; Landsman, Maydew, Thornock, 2012; Misirlioglu, Tucker, Yukseltrurk, 2013; Cairns, Massoudi, Taplin, Tarca, 2011; Jermakowicz, Reistein, Churyk, 2009; Uyar, Gungormus, 2013) liudija, jog reiškia, jog įmonės, pereinančios prie TFAS turi ne tik numatyti normalius pasikeitimus, bet ir įvertinti pokyčių poveikį jų apskaitos sistemai, įmonės veiklos rezultatams. Tai lemia, jog svarbu į modelį apibrėžiantį perėjimą prie TFAS įtraukti ir šio perėjimo poveikio vertinimą. Todėl į siūlomą koncepcinį įmonės perėjimo prie TFAS modelį įtraukiami tokie aspektai: kokie vyksta formalūs įmonės apskaitos tvarkos pasikeitimai, koks yra perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos turiniui, finansiniams rodikliams ir koks yra ekonominis poveikis (3 pav.).

Kalbant apie pirmąjį modelyje įtrauktą lauką, mokslinėje literatūroje (Liu, Yao, Hu (2011; Istrate, 2015; Motoryn, 2012; Levišauskaitė, Legenzova, 2004; ir kiti) teigiama, jog įmonei pereinant prie TFAS įvyksta formalūs pasikeitimai apskaitos sistemoje: keičiasi finansinės atskaitomybės ataskaitų forma, turinys, tam tikri apskaitos politikos klausimai. Taip pat gali prireikti finansinės apskaitos programinės įrangos pokyčius.

Kalbant apie antrąjį modelio lauką, mokslinėje literatūroje (Ball, 2006; Barth, Landsman, Lang, 2008; Liu, Yao, Hu, 2011; Daske ir kt., 2008; Ahmed ir kt., 2013; Cormier, ir kt. 2009) dažniausiai išskiriami tokie perėjimo prie TFAS poveikio formaliam finansinės apskaitos procesui aspektai: didėja apskaitos kokybė, suvokiama kaip apskaitos duomenų patikimumas, atspindėjimo nuoseklumas, taip pat išauga duomenų palyginamumas, didesnis suderinamumas tarptautiniu aspektu, kas turi didelę reikšmę pritraukiant užsienio kapitalą ir sumažinant kapitalo kaštus, taip pat išauga didesnis finansinės apskaitos efektyvumas kapitalo rinkoje.

Mokslininkai (Istrate, 2015; Horton, Serafeim, 2010; Wehrfritz, Haller, 2014; Nobes, Stadler, 2013; Albu, Albu, Alexander, 2014; Ahmed, Neel, Wang, 2013) įrodė, jog įmonės perėjimas prie TFAS dėl vykstančių procedūrinių pokyčių turi reikšmės ir įmonės finansiniams rezultatams. Mokslininkų atliktų tyrimų rezultatai rodo, jog neretai perėjimo prie TFAS poveikis pasireiškia tuo, jog sumažėja kapitalo, pasikeičia pardavimo pajamų dydis, pasikeičia įmonės vertė dėl įmonės vertės prielaidų apskaitos pokyčių, gali pagerėti ir įmonės mokumo rodiklis.

1. Formalūs apskaitos tvarkos pasikeitimai

- Apskaitos politikos pokyčiai
- Finansinės atskaitomybės ataskaitų pakeitimai
- Pakeitimai programinėje įrangoje

2. Poveikis apskaitos informacijos turiniui

- Tikslumas
- Suprantamumas
- Duomenų pateikimas laiku
- Duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu
- Didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje
- Apskaitos kokybė
- Duomenų palyginamumas

3. Poveikis finansiniams rodikliams

- Nuosavo kapitalo vertė
- Kapitalo kaštų sumažėjimas
- Pardavimo pajamų dydis
- Pelningumas
- Įsipareigojimų vertė
- Mokumas
- Įmonės vertė
- Akcijos kainos padidėjimas

4. Ekonominis poveikis įmonei

- Lengvesnis kredito gavimas
- Lengvesnis investitorių pritraukimas
- Didesnis patrauklumas akcijų biržoje

3 pav. Konceptinis įmonės perėjimo prie TFAS modelis (sudaryta autorės)

Remiantis moksliniais tyrimais (Levišauskaitė, Legenzova, 2004, p; Gomoi, Nicolaescu, 2010; Ilsever, Ivanof, Leung, 2013; Ivanof, 2009; Gordon, Loeb, Zhu, 2012) galima išskirti tokius perėjimo prie TFAS ekonominio poveikio aspektus (teorinio modelio ketvirtas laukas): TFAS taikymas leidžia pagerinti finansinės apskaitos informaciją – sumažina jos asimetriją (šis aspektas ypatingai reikšmingas JAV kompanijoms), pagerina informacijos teikimą įvairiems suinteresuotiems asmenims. Geresnis finansinės apskaitos informacijos pateikimas ir didesnė jos kokybė, didesnis patikimumas duoda teikiamus rezultatus kapitalo rinkoje – įmonė taikydamą TFAS tampa patrauklesnė investitoriams, tai leidžia lengviau pritraukti akcinį kapitalą, sumažinti kapitalo kaštus.

Šio modelio pagrindu atliekamas tolimesnis darbo tyrimas.

3.2. Perėjimo prie TFAS koncepcinio modelio dedamųjų formalizavimas

Apibendrinus teorinę literatūrą sudarytas konceptinis perėjimo prie TFAS modelis (žr. 3 pav.), kurį reikia patikrinti praktikoje, t.y. įvertinti, ar praktikoje, įmonėms pereinant prie TFAS įvyksta

formalūs pokyčiai bei pasireiškia į teorinį modelį įtrauktas perėjimo prie TFAS poveikis įmonės apskaitai, jos rezultatams.

Tyrimo tikslas - ištirti perėjimo prie tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų apskaitos modelio taikymo konkrečios įmonės atveju rezultatus.

Tyrimo uždaviniai formuluojami pagal koncepciniame įmonės perėjimo prie TFAS modelyje pateiktus etapus ir jo poveikio keturis aspektus. Formuluojami šie **tyrimo uždaviniai**:

- 1) Aptarti formalius apskaitos tvarkos pasikeitimus;
- 2) Įvertinti perėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rodikliams;
- 3) Įvertinti perėjimo prie TFAS poveikį įmonės apskaitos turiniui;
- 4) Įvertinti perėjimo prie TFAS ekonominį poveikį įmonei.

Formalių apskaitos pasikeitimų tyrimo metodas.

Siekiant įvertinti formalius apskaitos tvarkos pasikeitimus gali būti atliekama įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitų turinio analizė, taip pat įmonės apskaitos specialistų ekspertinis vertinimas. Turinio analizę finansinės atskaitomybės ataskaitų palyginimui taikė Lasmin (2011), Klann, Beuren, Hein (2014) ir kiti mokslininkai.

. Į analizę įtrauktos šių laikotarpių ataskaitos:

- 2011-2012 m., iki perėjimo prie TFAS;
- 2013-2015 m., kurios rengiamos pagal TFAS).

Finansinės atskaitomybės ataskaitos analizuojama pagal šiuos kriterijus:

- Apskaitos politikos pokyčiai;
- Finansinės atskaitomybės ataskaitų formos ir turinio pokyčiai.

Perėjimo prie TFAS ekonominio poveikio tyrimo metodas

Siekiant įvertinti perėjimo prie TFAS ekonominį poveikį įmonei, taip pat būtina įmonės apskaitos specialistų ekspertinis vertinimas, nes vien tik susipažinus su įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitomis bei veiklos ataskaita neįmanoma įvertinti, kiek perėjimas prie TFAS turėjo įtakos tokiems veiksniams kaip lengvesnis kredito gavimas, lengvesnis investitorių pritraukimas, didesnis patrauklumas akcijų biržoje.

Ekspertinio vertinimo eiga detalčiau atskleista 3.2.4 poskyryje.

Perėjimo prie TFAS poveikio finansiniams rodikliams tyrimo metodas

Siekiant įvertinti perėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rodikliams gali būti atliekama finansinė analizė, statistinė analizė. Šiuos tyrimo metodus atlikdami panašius tyrimus taikė Liu, Yao, Hu (2011), Barth (2012).

Vykdam finansinę analizę, skaičiuojami šie rodikliai:

- pajamų, sąnaudų, pelno, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dinamika,
- pelningumo ir mokumo santykiniai rodikliai,

- apskaitos pakeitimų įtakos rodikliams įvertinimas.

Tiriamos konkrečios įmonės visos akcijos priklauso valstybei, tai nėra privatizuota įmonė, jos akcijos nekotiruojamos vertybių popierių biržos, tad akcijų rinkos rodikliai ir perėjimo prie TFAS galima įtaka jiems yra neaktuali.

Statistinė analizė vykdoma vertinant kaip skiriasi tiriamos ryšių paslaugas teikiančios įmonės finansinių rodiklių (sąnaudų, grynojo pelno, turto, nuosavo kapitalo) prieš perėjimą prie TFAS (2011, 2012 m.) ir po perėjimo prie TFAS (2013, 2014, 2015 m.) vidurkiai. Taikomas grupių vidurkių analizės metodas, taikant t-testą, nustatomas skirtumų statistinio reikšmingumo koeficientas ir iš to daroma išvada, ar perėjimas prie TFAS reikšmingai paveikė šiuos rodiklius.

Perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos informacijos turiniui tyrimo metodas

Siekiant įvertinti perėjimo prie TFAS poveikį įmonės apskaitos turiniui, reikia atlikti įmonės apskaitos specialistų ekspertinį vertinimą, nes vien tik susipažinus su įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitomis neįmanoma įvertinti įmonės apskaitos turinio aspektų, tokių kaip apskaitos tikslumas, suprantamumas, duomenų pateikimas laiku, duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu, didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje, apskaitos kokybė, duomenų palyginamumas.

Ekspertinio vertinimo metodas taikytas apklausiant trys tiriamos ryšių paslaugas teikiančios įmonės apskaitos specialistus, pagal iš anksto parengtą klausimyną (žr. 1 priedą). Į klausimyną įtrauktos šios klausimų grupės (5 lentelė):

5 lentelė. Ekspertinio vertinimo klausimyno klausimų grupės ir kintamieji (sudaryta autorės)

Klausimų grupė	Kintamieji
1. Įvertinkite, kiek, įmonei perėjus prie TFAS, t.y. nuo 2013 m., pasikeitė formali apskaitos tvarka šiais aspektais:	<ul style="list-style-type: none"> • Apskaitos politika • Apskaitos politikos sudėtingumas • Finansinės atskaitomybės ataskaitų formos • Pastangos dedamos rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas • Pakeitimai programinėje įrangoje • Apskaitos programinės įrangos naudojimo sudėtingumas
2. Įvertinkite, kokį poveikį įmonės apskaitai turėjo perėjimas prie TFAS, pagal šiuos kriterijus:	<ul style="list-style-type: none"> • Apskaitos tikslumas • Apskaitos duomenų suprantamumas • Apskaitos duomenų pateikimas laiku • Apskaitos duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu (su užsienio partneriais ir t.t.) • Didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje • Bendra apskaitos kokybė • Duomenų palyginamumas su kitomis šioje verslo srityje veikiančiomis Lietuvos ir užsienio šių įmonėmis
3. Įvertinkite, kiek pasireiškė ekonominis perėjimo prie TFAS poveikis įmonei šiais aspektais	<ul style="list-style-type: none"> • Tapo lengviau gauti kreditą • Tapo lengviau pritraukti investitorius/ paramą/ partnerius

Ekspertų prašoma kiekvieną kriterijų įvertinti skalėje sudarytoje pagal penkiabalę Likerto skalę, t.y. nuo labai teigiamo iki labai neigiamo įvertinimo.

Tyrimo imtis. Nuspręsta apklausti tuos ekspertus, dirbančius ryšių paslaugas teikiančioje įmonėje, nes tik šie specialistai gali kvalifikuotai ir kompetentingai įvertinti nagrinėjamus klausimus. Atsižvelgiant į tai, jog įmonėje apskaitos srityje dirba 5 specialistai, nuspręsta apklausti bent 3 specialistus. Dėl darbuotojų užimtumo specifikos, pavyko apklausti 3 specialistus.

Tyrimo eiga. Tyrimas vykdytas asmeniškai susitinkant su kiekvienu ekspertu, duodant jam užpildyti anketas, jis vykdytas 2016 m. balandžio mėnesį.

Naudojantis Excel programa, buvo apskaičiuoti šie rodikliai: rangų suma ($r = \sum_{j=1}^r r_i$), rangų

sumos vidurkis ($\bar{r} = \frac{\sum_{i=1}^m r_i}{n}$), Nuokrypis nuo rangų sumos vidurkio ($\Delta r_i = r_i - \bar{r}$), nuokrypio kvadratas ($S = \Delta r_i^2$) (Boguslauskas, 2004).

Naudojantis SPSS programa, apskaičiuotas Kendall'o konkordancijos koeficientas (W), parodantis ekspertų nuomonės sutapimo lygį (koreliaciją).

Ekspertinio vertinimo rezultatų rangavimo duomenys pateikiami 6 lentelėje.

6 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatų rangavimo duomenys (sudaryta autorės)

Ekspertai	1	2	3	Viso:
Rangų suma	42	40	43	
Rangų sumos vidurkis				41,67
Nuokrypis nuo rangų sumos vidurkio	0,33	-1,67	1,33	
Nuokrypio kvadratas	0,1	2,8	1,8	

Šie duomenys rodo, jog suteiktiems rangams būdingas mažas nuokrypis nuo rangų sumos vidurkio. Tyrimo duomenys rodo, jog ekspertų nuomonės sutapimo lygis (konkordancija) yra stipresnė nei vidutinė, $W=0,741$, taigi ekspertų nuomonės sutapimo lygis yra stiprus.

4. PERĖJIMO PRIE TFAS MODELIO TYRIMO REZULTATAI

KONKREČIOS ĮMONĖS ATVEJU

4.1. Įmonės pristatymas

Tiriama konkreti įmonė – tai valstybės akcinė bendrovė, teikianti ryšių paslaugas.

Įmonės personalas. Tiriamai įmonei būdinga funkcinio tipo organizacinė struktūra, įmonei vadovauja generalinis direktorius, atskiri veiklos barai priskirti departamentams ir skyriams, kurių vadovai turi aiškias atsakomybės už savo veiklos sritį ir jos veiklos rezultatus.

Įmonės personalas yra didelis. 2015 m. gruodžio 31 d. įmonėje dirbo 359 darbuotojai, iš jų 15 buvo ilgalaikėse vaiko priežiūros atostogose (Įmonės 2015 m. veiklos ataskaita, 2016) (plačiau žr. 2 priedą). Galima pastebėti, jog nuo 2011 m. pastoviai mažėjo įmonės darbuotojų skaičius, pastaruosius metus auga vienam darbuotojui tenkančios pajamos, taigi auga įmonės darbo našumas.

2015 m. didžiąją dalį darbuotojų, t. y 70 proc., sudarė aukštąjį išsilavinimą turintys darbuotojai, 10 proc. turi aukštesnįjį išsilavinimą ir 20 proc. turi vidurinį išsilavinimą (Įmonės 2015 m. veiklos ataskaita, 2016). Taigi galima teigti, jog įmonės personalo struktūroje dominuoja aukštos kvalifikacijos darbuotojai. Tokia didelė darbuotojų su aukštuoju išsilavinimu dalis yra nulemta įmonės veiklos specifikos - funkcijoms vykdyti ir veiklai palaikyti reikalinga aukštos kvalifikacijos darbo jėga.

Įmonės informacijos analizė leidžia teigti, jog karjeros mechanizmas įmonėje gana lėtas:

- per 2015 m. 8 darbuotojai pakeitė darbo pozicijas (horizontali karjera),
- 4 darbuotojai perėjo į vadovaujančias pozicijas (vertikali karjera) (Įmonės 2015 m. veiklos ataskaita, 2016).

Įmonėje nėra didelio darbuotojų tekamumo (apie 3 proc.). Darbuotojų vidutinis darbo stažas yra 12,5 metų. Įmonėje darbuotojai gana intensyviai ugdomi, per metus mokymuose dalyvauja apie 80 proc. įmonės darbuotojų (kai kurie darbuotojai dalyvauja ne vienuose mokymuose) (Įmonės 2015 m. veiklos ataskaita, 2016). Taigi įmonės darbuotojų apmokymo sistema yra gana funkcionali, didesnė dalis personalo kasmet sudalyvauja bent vienuose mokymuose. Palyginti mažas įmonės darbuotojų tekamumas galiu liudyti, jog darbuotojai yra gana patenkinti savo darbu įmonėje, siūlomomis darbo sąlygomis.

Įmonės veiklos rezultatai. Įmonės pardavimo pajamos 2012 m. siekė 21498 tūkst. eur, 2013 m. turėjo mažėjimo tendenciją- sumažėjo iki 18127 tūkst. eru, tačiau 2014 ir 2015 m. išaugo (atitinkamai 2,3 proc. ir 1,5 proc.) (žr. 3 priedą).

2015 m. tipinės veiklos pajamos padidėjo 1,5 proc. palyginus su 2014 m. Didėjo pajamos iš įmonės pagrindinės veiklos. Pardavimo savikaina pastaruosius metus mažėjo (2014 m. -0,9 proc., 2015 m. -1,7 proc.), tai lėmė bendrojo pelno išaugimą (2014 m. 13,8 proc., 2015 m. 11,1 proc.).

Bendros įmonės sąnaudos 2015 m. padidėjo 1,1 proc., jų pokytį lėmė tokie veiksniai (Įmonės 2015 m. veiklos ataskaita, 2016):

- Mažesnis daugiau nei 3 k. išeitinių pašalpų ir kompensacijų išmokėjimas darbuotojams, tai 2015 m. įtakojo darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudų sutaupymą, tačiau kitų personalo sąnaudų padidėjimui turėjo įtakos darbuotojų mokymai, komandiruotės išlaidos;;
- Buvo vykdomas automobilių parko atnaujinimas, atsisakant dalies senų automobilių sutaupyto transporto sąnaudas;
- Anksčiau termino gražintos paskolos bankams sumažino palūkanų sąnaudas;
- Išaugo reklamos sąnaudos dėl naujų pasaulio įvedimo‘
- Pirktos konsultacinės paslaugos ieškant efektyviausių valdymo sprendimų;
- Sumažėjo turto nusidėvėjimo, ryšių, interneto, rangovų sąnaudos;
- Apdraudus darbuotojus padidėjo draudimo sąnaudos.

Veiklos sąnaudos 2014 m. sumažėjo 17,7 proc., tačiau 2015 m. išaugo net 15,5 proc. Vis tik bendrojo pelno augimas lėmė ir veiklos pelno uždirbimą, tai lėmė ir teigiamus grynojo pelno rezultatus, grynojo pelno augimas siekia 1,5 karto.

Tokia rodiklių kaita lėmė pelningumo rodiklių augimą 2015 m. (žr. 4 priedą), kuris pasireiškia tokiomis tendencijomis:

- 2015 m. įmonės grynasis pelningumas siekė 0,9 proc., kai 2014 m. 0,4 proc.,
- 2015 m. bendrasis pelningumas siekė 27 proc., kai 2014 m. 24,7 proc.
- Turto pelningumas (2015 m. 0,4 proc.), nuosavo kapitalo pelningumas (2015 m. 0,5 proc.) nuo 2014 metų išaugo maždaug du kartus.

Galima vertinti, jog įmonės pelningumo rodikliai nėra aukšti, o turto pelningumo rodiklis itin mažas dėl didelės ilgalaikio turto vertės, nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis mažas dėl didelės nuosavo kapitalo vertės.

Turto rodiklių dinamika (žr. 5 priedą) leidžia išskirti tokias tendencijas:

- 2015 m. viso turto vertė siekė 40742 tūkst. eur .
- Didžiąją dalį įmonės turto sudaro didelės vertės ilgalaikis turtas (2015 m. 28012 tūkst. eur), tiesa, jo vertė kiekvienais metais mažėja dėl nusidėvėjimo (2014 m. -10 proc., 2015 m. -8 proc.).

- Trumpalaikio turto vertė auga – 2014 m. padidėjo 1 proc., o 2015 m. net 75 proc. iki 12730 tūkst. eur.
- Tai lemia, jog ir bendra turto vertė 2015 m. išaugo 8 proc.

Nuosavo kapitalo vertė 2014 m. kito minimaliai, viso siekė 31353 tūkst. eur, 2015 m. išaugo 1 proc. iki 31559 tūkst. eur (žr. 6 priedą).

Ilgalaikiai įsipareigojimai sudaro itin mažą įsipareigojimų dydį, jų vertė 2014 m. mažėjo 44 proc., 2015 m. 68 proc. Dėl to, jog gražintos ilgalaikės paskolos. Trumpalaikiai įsipareigojimai 2015 m. išaugo 1,3 karto.

Santykinai maži įmonės įsipareigojimai lemia aukštus mokumo rodiklius (žr. 7 priedą), kurie turi tokias tendencijas:

- Įmonės trumpalaikis mokumas 2011 m. siekė 1,9, 2012 m. ir 2013 m. buvo sumažėjęs iki 1,7 ir 1,6.
- 2014 m. pastebėtas ženklus trumpalaikio mokumo padidėjimas - siekė net 2,1 2014 m. 2015 m. sumažėjo iki 1,5, tačiau išlieka aukštas rodiklis.
- Aukštas yra ir greitas trumpalaikis mokumas: 2011 m. 1,6, 2012 m. ir 2013 m. 1,2, 2014 m. padidėjęs iki 1,8, 2015 m. siekęs 1,4. Tokį aukštą greito trumpalaikio mokumo rodiklį lemia tai, jog dėl įmonės veiklos specifikos jos atsargų vertė sudaro mažą trumpalaikio turto dalį.
- Skolos koeficientas (santykis tarp visų įsiskolinimų ir turto) yra žemas, siekia vos 0,2, taigi įmonės nemokumo rizika yra itin žema.

Apibendrinant įmonės finansinių rodiklių analizę galima teigti, jog įmonė turi aukštus mokumo ir gana žemus pelningumo rodiklius. Įmonės veiklai reikalingas didelės vertės ilgalaikis turtas, kuris lemia žemus turto pelningumo rodiklius, taip pat būdingos santykinai didelės sąnaudos, kas lemia žemus pelningumo rodiklius. Pastebimas pardavimo pajamų, sąnaudų, pelningumo, mokumo rodiklių pagerėjimas 2015 m. 2013 m. įvyko apskaitos sistemos pasikeitimai ryšių paslaugas teikiančiai įmonei pereinant prie TFAS būtų paveikė įmonės finansinius rodiklius. Tais metais stebimas ryškus pelningumo situacijos pablogėjimas – įmonės veikla buvo nuostolinga, buvo kiek sumažėję trumpalaikio mokumo rodikliai. Tikėtina, jog apskaitos pokyčiai, dėl sąnaudų, turto apskaitos paveikė įmonės finansinius rodiklius. Pažymėtina ir tai, jog įmonė turi plačią organizacinę struktūrą, platų personalą, kuriam būdingas mažas tekamumas. Optimizuojant veiklą, mažinant veiklos sąnaudas pastaruosius metus stabiliai mažintas darbuotojų skaičius, atsisakant nereikalingų, nefunkcionalių etatų.

4.2. Perėjimo prie TFAS modelio taikymas

4.2.1. Formalūs apskaitos pasikeitimai perėjus prie TFAS

Nagrinėjama konkreti įmonė prie TFAS perėjo nuo 2013 m. Šių metų ir kitos vėlyvesnės finansinės atskaitomybės ataskaitos rengiamos pagal TFAS reikalavimus.

Perėjimo prie TFAS siekiai. Nagrinėjamos konkrečios įmonės apskaitos perėjimas prie TFAS nebuvo nulemtas siekių vertybinių popierių rinkoje – kadangi visos įmonės akcijos priklauso valstybei, jos akcijos nekotiruojamos akcijų biržoje. Perėjimą prie TFAS paskatino bendras valstybės viešojo sektoriaus modernizavimo procesas, modernizavimo procesus įvedant ir į įmones, kurias faktiškai valdo valstybė. Perėjus prie TFAS siekiama didesnio šios įmonės prestižo, geresnio rezultatų palyginimo su kitų valstybių tos pačios verslo srities įmonėmis. Taip pat įmonei yra aktualios ir skolinimosi sąlygos.

Įmonė priėmė TFAS naudoti pirmą kartą savo finansinėse ataskaitose už metus, pasibaigusius 2013m. gruodžio 31d. 1 TFAS reikalauja, kad ūkio subjektas parengtų apskaitos politiką, pagrįstą standartais ir susijusiais paaiškinimais, galiojančiais ūkio subjekto pirmųjų metinių TFAS finansinių ataskaitų rengimo metu. Apskaitos politika taikoma perėjimo prie TFAS (2013m. sausio 01d.) ir visais laikotarpiais, pateikiamais kartu su pirmosiomis TFAS finansinėmis ataskaitomis.

Pagal TFAS turtas ir įsipareigojimai yra pripažįstami ir pateikiami pagal tuos TFAS, kurie taikomi 2014m. gruodžio 31d. Nuo 2013m. sausio 1d. ryšių paslaugas teikianti įmonė pakeitė pastatų ir statinių apskaitos principą iš savikainos į perkainotos vertės būdą.

2014m. gruodžio 31 d. galiojantys TFAS turi būti pritaikyti retrospektyviai, pertvarkant turto ir įsipareigojimų apskaitinės vertes pagal VAS reikalavimus parengtose 2013m. gruodžio 31 d. ryšių paslaugas teikiančios įmonės“ finansinės būklės ataskaitose bei 2013m. sausio 1d. ryšių paslaugas teikiančios įmonės finansinės būklės ataskaitose. Tam tikrais atvejais 1FAS pateikia šio principo išimtis.

Apskaitos politika. Ryšių paslaugas teikiančios įmonės konsoliduotos finansinės ataskaitos rengiamos pagal TFAS, tarp jų– pagal 34 Tarptautinės apskaitos standartą.

Įvyko įmonės apskaitos politikos pasikeitimai sekančiais aspektais.

Finansinių ataskaitų valiuta. Užsienio valiuta išreikšti sandoriai apskaitomi pagal sandorio dieną galiojusį oficialų valiutų kursą. Pelnas ir nuostoliai iš tokių sandorių bei iš užsienio valiuta išreikšto turto ir įsipareigojimų likučių perkainojimo finansinės būklės ataskaitos dieną yra apskaitomi

pelno (nuostolio) ataskaitoje. Tokie likučiai perkainuojami pagal ataskaitinio laikotarpio pabaigos valiutų keitimo kursą.

Nematerialus turtas. 38 TAS „Nematerialus ilgalaikis turtas“ - nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu vertinamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Nematerialus turtas įsigytas atskirai iš pradžių yra pripažįstamas įsigijimo verte. Po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas turi būti apskaitoje registruojamas perkainota verte, kuri perkainojimo dieną yra jo tikroji vertė, atimant visą vėliau sukauptą amortizaciją ir visus vėlesnius vertės sumažėjimo nuostolius. Perkainojant pagal šį standartą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyviąją rinką. Nematerialus turtas amortizuojamas tiesiogiai proporcingu metodu per numatytą naudingo tarnavimo laiką – 3-5 metus.

Programinė įranga. Naujos programinės įrangos įsigijimo išlaidos yra kapitalizuojamos ir pripažįstamos nematerialiu turtu, jei šios išlaidos nėra kompiuterinės įrangos sudedamoji dalis. Programinė įranga yra amortizuojama per trijų metų laikotarpį.

Nematerialiojo turto vertės mažėjimas yra vertinamas, kai yra požymių, kad turtas gali būti nuvertėjas.

Ilgalaikis materialus turtas. 16 TAS „Nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“ – apskaitomi perkainota verte, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimo nuostolius. Šis turtas yra reguliariai vertinamas nepriklausomų vertintojų, siekiant užtikrinti, kad jo balansinė vertė reikšmingai nesiskirtų nuo tikrosios vertės.

Apskaitinės vertės padidėjimai dėl nekilnojamo turto (pastatų) perkainojimo apskaitomi nuosavo kapitalo perkainojimo rezervo straipsnyje. Vertės sumažėjimai, kurie padengia ankstesnius to paties turto vertės padidėjimus, apskaitomi kaip perkainojimo rezervo sumažėjimas; visi kiti vertės sumažėjimai apskaitomi pelno (nuostolio) ataskaitoje. Kiekvienais metais skirtumas tarp nusidėvėjimo, apskaičiuoto remiantis turto perkainota apskaitine verte, ir apskaityto bendrųjų pajamų ataskaitoje, ir nusidėvėjimo, apskaičiuoto remiantis turto pirmine įsigijimo savikaina, perkeliamas iš perkainojimo rezervo į nepaskirstytą pelną. Kitas materialus ilgalaikis turtas apskaitomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir vertės sumažėjimą. Pradinę ilgalaikio materialiojo turto vertę sudaro įsigijo kaina, įskaitant negražinamus mokesčius ir visas tiesiogiai priskirtas išlaidas, susijusias su turto parengimu eksploatuoti arba perkėlimu į jo naudojimo vietą. Išlaidos, tokios kaip remonto ir eksploatacijos, patirtos ilgalaikiam materialiajam turtui pradėjus veikti, paprastai yra apskaitomos to laikotarpio, kai jos aptiriamos, bendrųjų pajamų ataskaitoje.

Kai turtas parduodamas arba nurašomas, jo įsigijimo vertė ir sukauptas nusidėvėjimas sąskaitoje yra eliminuojami, o pardavimo pelnas ar nuostoliai apskaitomi ataskaitoje.

Nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą metodą per tokius naudingo tarnavimo laikotarpius:

- Pastatai ir statiniai – 10-50 metų
- Mašinos ir kiti įrengimai – 8-50 metų
- Transporto priemonės – 5-10 metų
- Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrengimai – 5-15 metų
- Kita materialusis turtas – 3-15 metų
- Naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinės vertės yra kasmet peržiūrimos ir prireikus koreguojamos.

Nebaigta statyba apskaitoma įsigijimo verte. Ją sudaro statybos, statinių ir įrenginių vertė bei kitos tiesiogiai priskirtos išlaidos. Nebaigtos statybos nusidėvėjimas neskaičiuojamas tol, kol nėra baigta, ir turtas nepradėtas naudoti.

Atsargos. 2 TAS „Atsargos“ – atsargos apskaitomos žemesniąja iš savikainos ir grynosios vertės, atėmus apskaitytų pasenusių ir lėtai judančių atsargų vertės sumažėjimą. Grynoji realizacinė vertė yra pardavimo kaina, esant įprastinėms verslo sąlygoms, atėmus užbaigimo, rinkodaros ir paskirstymo išlaidas. Savikaina apskaičiuojama FIFO metodu. Atsargos, kurios negali būti realizuotos, yra nurašomos.

Finansinis turtas. 39 TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ – priskiriamas turtas yra suteiktoms paskoloms ir gautinoms sumoms.

Finansinė atskaitomybė. Formalūs apskaitos sistemos pokyčiai ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju yra pasikeitusios finansinių atskaitų formos (7 lentelė): vietoje pelno (nuostolio) atskaitos rengiama bendrųjų pajamų atskaita; vietoje balanso atskaitos rengiama finansinėms ūklės atskaita. Toliau rengiama pinigų srautų atskaita, nuosavo kapitalo pokyčių atskaita, aiškinamasis raštas.

Galima vertinti, jog finansinės atskaitomybės formų pasikeitimas tik formalus, t.y. nors pačiose finansinės atskaitomybės atskaitose pateikiama ne tokia detali informacija negu tose, kuriose rengtos pagal VAS, vis tik detali informacija įtraukiama į bendrą įmonės finansinės veiklos atskaitą, ji pateikiama aiškinamajame rašte. Tai lemia, jog pačios finansinės atskaitos lakoniškesnės, lengviau skaitomos, taigi tai gali prisidėti prie didesnio duomenų pateikimo aiškumo, informacijos suprantamumo, taigi gali turėti įtakos apskaitos informacijos turiniui.

7 lentelė. Finansinės atskaitomybės ataskaitų pasikeitimas perėjus prie TFAS (sudaryta autorės)

Pagal VAS	Pagal TFAS (nuo 2013 m.)	Pateikimo metinėje finansinėje atskaitomybėje pasikeitimai
Pelno (nuostolio) ataskaita	Bendrųjų pajamų ataskaita	<ul style="list-style-type: none"> • Sumažėjo ataskaitos detalumas; • Parodomas tas pats rezultatas – grynasis pelnas
Balansas	Finansinės būklės ataskaita	<ul style="list-style-type: none"> • Sumažėjo ataskaitos detalumas; • Parodomas tas pats rezultatas – turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai ir jų balansas
Pinigų srautų ataskaita	Pinigų srautų ataskaita	<ul style="list-style-type: none"> • Sumažėjo ataskaitos detalumas; • Parodomas tas pats rezultatas- turimi gryniesi pinigai
Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita	Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita	<ul style="list-style-type: none"> • Ataskaitos forma panaši
Aiškinamasis raštas	Aiškinamasis raštas	<ul style="list-style-type: none"> • Aiškinamasis raštas detalesnis, e tik aptariami atskiri finansinių objektų rodiklių apskaitos paaiškinimai, bet ir pateikiamos detalios lentelės detalizuojant pajamas, sąnaudas, turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus

Klausimai apie formalius apskaitos tvarkos pasikeitimus užduoti ir ekspertams. Ekspertų vertinimo klausimyne 1-6 teiginiais yra vertinama, jog yra įmonės perėjimo prie TFAS poveikis formaliai apskaitos tvarkai. Ekspertų vertinimo rezultatai pateikti 8 lentelėje.

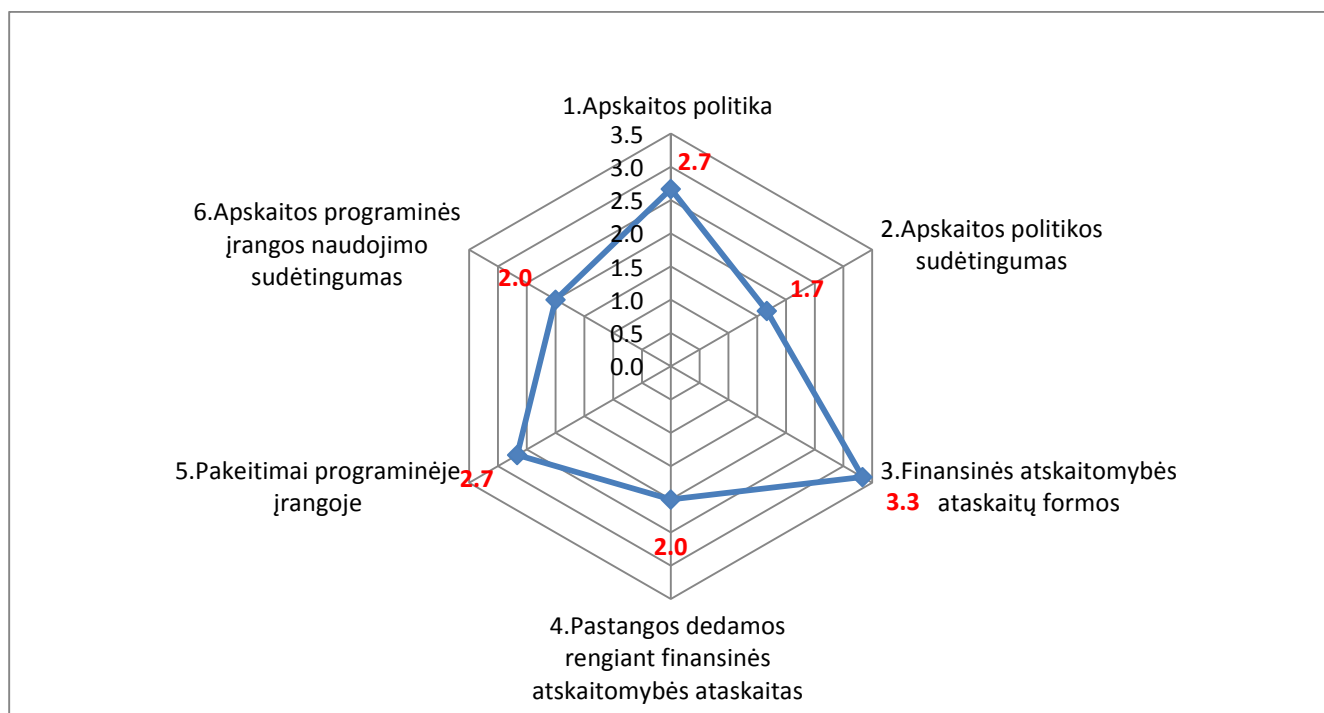
8 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas) ir jų suma vertinant perėjimo prie TFAS poveikį apskaitos tvarkai

Teiginiai	1	2	3	Suma
1.Apskaitos politika	3	2	3	8
2.Apskaitos politikos sudėtingumas	2	2	1	5
3.Finansinės atskaitomybės ataskaitų formos	3	3	4	10
4.Pastangos dedamos rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas	2	2	2	6
5.Pakeitimai programinėje įrangoje	3	2	3	8
6.Apskaitos programinės įrangos naudojimo sudėtingumas	2	2	2	6

Iš pateiktų kriterijų išsiskiria kriterijus „finansinės atskaitomybės formos“, viso balų suma yra 10, vienas ekspertas šį kriterijų pažymėjo kaip reikšmingą, du ekspertai – kaip vidutiniškai reikšmingą. 8 balus surinko šie kriterijai: pakeitimai programinėje įrangoje ir apskaitos politikos pasikeitimai.

Mažiausią reikšmę turi tai, kiek sudėtinga tapo apskaitos politika - taigi ekspertai nepastebi apskaitos politikos sudėtingumo padidėjimo. Taip pat galima teigti, jog ekspertai nepastebi, jog reikėtų didesnių pastangų rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas pagal TFAS.

Remiantis apskaičiuotais ekspertų vertinimo vidurkiais (4 pav.), galima teigti, jog ekspertai neįžiūri didelių pasikeitimų nei apskaitos politikos sudėtingumo klausimu, nei apskaitos programinės įrangos naudojimo sudėtingumo aspektu, nei vertinant pastangas rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas.



4 pav. Perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos tvarkai vertinimas (vidurkiai)

Ekspertai vidutinius pokyčius išvelgia apskaitos politikos, pakeitimų programinėje įrangoje aspektais. Ryškiausi pokyčiai – tai finansinės atskaitomybės ataskaitų formų pasikeitimai. Mažiausiai reikšmingai, faktiškai nepasireikę pokyčiai – pastangos dedamos rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas ir didesnis apskaitos politikos sudėtingumas.

Taigi iš šių rezultatų galima teigti, jog įvykę apskaitos pokyčiai konkrečiai įmonei pereinant prie TFAS apskaitos specialistams didesnių problemų nesukėlė, pastebėti reikšmingesni pokyčiai finansinės atskaitomybės ataskaitų formose, kiek pakito apskaitos politika, buvo reikalingi tam tikri pakeitimai apskaitos programinėje įrangoje. Tačiau ekspertai neakcentuoja šių pokyčių poveikio įmonei, jos apskaitai.

4.2.2. Perėjimo prie TFAS poveikis finansiniams rodikliams

2012 m. vykdant perėjimą prieš TFAS, vykdytos tam tikros finansinių rodiklių pataisos, kurios turėjo įtakos ir tų metų finansinės atskaitomybės ataskaitose pateiktų rodiklių dydžiams.

Perėjimo prie TFAS metu tarp ūkio subjekto finansinių ataskaitų, parengtų pagal Lietuvos Respublikos verslo apskaitos standartus ir finansinių ataskaitų, parengtų pagal TFAS, buvo skirtumų, kurių įtaka 2012m. sausio 1 d. finansinės būklės ataskaitai ir nuosavam kapitalui pateikta 9 lentelėje.

**9 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai
2012 m. sausio 1 d. (Įmonės finansinės veiklos ataskaita už 2013 m., 2014)**

Finansinės būklės ataskaita	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. sausio 1 d. VAS)	TFAS koregavimas	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. sausio 1 d. TFAS)
Nematerialus turtas	538182		538182
Ilgalaikis materialus turtas	122721481	23056854	145778335
Finansinis turtas	33326		33326
Atidėto pelno mokesčio turtas			
Kitas ilgalaikis turtas			
Atsargos	4215502		4215502
Iš pirkėjų gautinos sumos	16222161		16222161
Kitos gautinos sumos	6417		6417
Išankstiniai apmokėjimai	418285		418285
Kitas trumpalaikis turtas	0		0
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	982833		982833
Turtas iš viso	145138187	23056854	168195041
Akcinis kapitalas	91695152		91695152
Privalomas rezervas	2634417		2634417
Perkainojimo rezervas		22214135	22214135
Kiti rezervai	3394081		3394081
Nepaskirstytas pelnas (nuostoliai)	3187736	(3077423)	110313
Ilgalaikės gautos paskolos	32866123		32866123
Ilgalaikiai lizingo įsipareigojimai	59350		59350
Ilgalaikiai įsipareigojimai darbuotojams			

9 lentelės tęsinys

Finansinės būklės ataskaita	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. sausio 1 d. VAS)	TFAS koregavimas	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. sausio 1 d. TFAS)
Atidėto pelno mokesčio įsipareigojimas		3920142	3920142
Trumpalaikės paskolos	4989961		4989961
Prekybos skolos	2983250		2983250
Gauti išankstiniai apmokėjimai	1558		1558
Pelno mokesčio įsipareigojimas	277260		277260
Kitos trumpalaikės mokėtinos sumos	3049299		3049299
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	145138187	23056854	168195041

Apskaitos principo keitimo koregavimai:

1. Pastatų ir statinių apskaitos principo pakeitimas 2013m. sausio 1 d. – 23056854 Eur;
2. Atidėto pelno mokesčio perskaičiavimas dėl pastatų ir statinių apskaitymo perkainota verte – 3920142 Eur.

Šių koregavimų įtakos finansiniams rodikliams 2012 m. sausio 1 d. įvertinimas pateiktas 10 lentelėje. Atliktos korekcijos ilgalaikio turto vertę padidino net 18,8 proc., turto turto vertę ir nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų vertę net 15,9 proc. Tai galima vertinti kaip reikšmingą perėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rodikliams.

10 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. sausio 1 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas (sudaryta autorės)

Rodikliai	Prieš pakeitimą, tūkst. eur	Po pakeitimo, tūkst. eur	Skirtumas, tūkst. eur	Dalis nuo pradinės vertės, proc.
Ilgalaikis turtas	35543	42220	6678	18,8
Turtas	42035	48713	6678	15,9
Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	42035	48713	6678	15,9

Perėjimo prie TFAS metu tarp ryšių paslaugas teikiančios įmonės finansinių ataskaitų, parengtų pagal Lietuvos Respublikos verslo apskaitos standartus ir finansinių ataskaitų, parengtų pagal TFAS,

buvo skirtumų, kurių įtaka 2013m. gruodžio 31 d. finansinės būklės ataskaitai ir nuosavam kapitalui (11 lentelė).

**11 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai
2012 m. gruodžio 31 d. (Įmonės finansinės veiklos ataskaita už 2013 m., 2014)**

Finansinės būklės ataskaita	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. VAS)	TFAS koregavimas	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. TFAS)
Nematerialus turtas	290911		290911
Ilgalaikis materialus turtas	110183973	19268073	129452046
Finansinis turtas	29816		29816
Atidėto pelno mokesčio turtas			
Kitas ilgalaikis turtas			
Atsargos	8121376		8121376
Iš pirkėjų gautinos sumos	15906592		15906592
Kitos gautinos sumos	208776		208776
Išankstiniai apmokėjimai	426887		426887
Kitas trumpalaikis turtas			
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	1426659		1426659
Turtas iš viso	136594990	19268073	155863063
Akcinis kapitalas	91695152		91695152
Privalomas rezervas	2799380		2799380
Perkainojimo rezervas		18993671	18993671
Kiti rezervai	3777416		3777416
Nepaskirstytas pelnas (nuostoliai)	1148637	(3077423)	(1928786)
Ilgalaikės gautos paskolos	21504739		21504739
Ilgalaikiai lizingo įsipareigojimai	49026		49026
Ilgalaikiai įsipareigojimai darbuotojams			
Atidėto pelno mokesčio įsipareigojimas		3351825	3351825
Trumpalaikės paskolos	6884739		6884739
Prekybos skolos	2641788		2641788
Gauti išankstiniai apmokėjimai	1655601		1655601
Pelno mokesčio įsipareigojimas			
Kitos trumpalaikės mokėtinos sumos	4438512		4438512
Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų iš viso	136594990	19268073	155863063

Atlikti šie apskaitos principo keitimo koregavimai:

1. Pastatų ir statinių apskaitos principo pakeitimas 2013m. gruodžio 31 d. – 19268073 Eur;
2. Atidėto pelno mokesčio perskaičiavimas dėl pastatų ir statinių apskaitymo perkainota verte – 3351825 Eur.

Šių koregavimų įtakos finansiniams rodikliams 2012 m. gruodžio 31 d. įvertinimas pateiktas 12 lentelėje.

12 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas (sudaryta autorės)

Rodikliai	Prieš pakeitimą, tūkst. eur	Po pakeitimo, tūkst. eur	Skirtumas, tūkst. eur	Dalis nuo pradinės vertės, proc.
Ilgalaikis turtas	31911	37492	5580	17,5
Turtas	39561	45141	5580	14,1
Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	39561	45141	5580	14,1

Taigi kaip pateikta 12 lentelėje, atliktos korekcijos ilgalaikio turto vertę padidino 17,5 proc., turto turto vertę ir nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų vertę net 14,1 proc. Tai galima vertinti kaip reikšmingą perėjimo prie TFAS poveikį įmonės finansiniams rodikliams už ataskaitinius metus.

Korekcijos atliktos ir bendrųjų pajamų ataskaitoje (13 lentelė).

13 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis bendrųjų pajamų ataskaitos rodiklių apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d. (Įmonės finansinės veiklos ataskaita už 2013 m., 2014)

Bendrųjų pajamų ataskaita	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. VAS)	TFAS koregavimas	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. TFAS)
Pardavimo pajamos	74228383		74228383
Pardavimo savikaina	53294276		53294276
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	20934107		20934107
Kitos veiklos pajamos	394715		394715
Veiklos sąnaudos	19157489	1217413	20374902
Kitos veiklos sąnaudos	24163		24163
Veiklos pelnas (nuostoliai)	2147170		929757
Finansinės veiklos pajamos	155712		155712

13 lentelės tęsinys

Bendrųjų pajamų ataskaita	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. VAS)	TFAS koregavimas	Ūkio subjekto finansinės ataskaitos (2012m. gruodžio 31 d. TFAS)
Finansinės veiklos sąnaudos	1025032		1025032
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	1277850		60437
Pelno mokestis	129238	-182612	-53374
Grynasis pelnas (nuostoliai)	1148612	-1034801	113811

Atlikti šie apskaitos principo keitimo koregavimai:

1. Pastatų ir statinių apskaitos principo pakeitimas 2013m. gruodžio 31 d. – 1217413 Eur;
2. Atidėto pelno mokesčio perskaičiavimas dėl pastatų ir statinių apskaitymo perkainota verte – (-182612) Eur.

Šių koregavimų įtakos veiklos sąnaudų ir grynojo pelno rodikliams 2012 m. gruodžio 31 d. įvertinimas pateiktas 14 lentelėje.

14 lentelė. Perėjimo prie TFAS poveikis bendrųjų pajamų ataskaitos rodiklių apskaitai 2012 m. gruodžio 31 d. korekcijų įtakos finansiniam rodikliams įvertinimas (sudaryta autorės)

Rodikliai	Prieš pakeitimą, tūkst. eur	Po pakeitimo, tūkst. eur	Skirtumas, tūkst. eur	Dalis nuo pradinės vertės, proc.
Veiklos sąnaudos	5548	5901	353	6,4
Grynasis pelnas	333	33	-300	-90,1

Taigi įvykusios korekcijos veiklos sąnaudas už 2012 ataskaitinius metus padidino net 6,4 proc., o grynąjį pelną sumažino 90,1 proc.

Atsižvelgiant į tai, jog atliktos korekcijos padidino įmonės turto vertę, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertę, padidino veiklos sąnaudų vertę ir sumažino grynojo pelno dydį, apskaičiuojami santykiniai finansiniai pelningumo rodikliai įvertinant, kiek šie pokyčiai paveikė ryšių paslaugas teikiančios įmonės finansinius rodiklius už 2012 m. (15 lentelė). Taigi įvykdyti pakeitimai grynojo pelningumo rodiklį sumažino 1,39 procentiniais punktais, o turto pelningumo rodiklį 0,77 procentiniais punktais. Tai labai reikšmingas pakeitimas, sudarantis apie 90 proc. pirminio pelningumo rodiklių dydžio.

15 lentelė. Pereinant prie TFAS įvykdytų finansinių rodiklių korekcijų įtakos pelningumo rodikliams įvertinimas (sudaryta autorės)

Pelningumo rodikliai	Prieš pakeitimą, proc.	Po pakeitimo, proc.	Skirtumas, procentiniai punktai
Grynasis pelningumas	1,55	0,15	-1,39
Turto pelningumas	0,8	0,07	-0,77

Taigi pagrįsta vertinti, jog trumpuoju laikotarpiu pereinant prie TFAS padaromas poveikis įmonės finansiniams rodikliams, kaip numatyta ir koncepciniame perėjimo prie TFAS modelyje (žr. 4 pav.). Tiriamos ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju ryškus yra pokytis turto vertei, nuosavo kapitalo vertei, sąnaudų dydžiui, grynojo pelno dydžiui, pelningumo rodikliams.

Siekiant patikrinti, kiek statistiškai reikšmingas ryšys ilgesniu laikotarpiu, t.y. 2011-2015 m., vertinant įmonės rodiklius iki perėjimo prie TFAS ir perėjus prie TFAS, atlikta statistinė analizė. Taikytas t-testas, kai reikšmingumo lygmuo 0,05 proc. vertinant, kiek statistiškai reikšmingas veiklos sąnaudų, grynojo pelno, turto, nuosavo kapitalo pasikeitimas iki ir po TFAS. Statistinė analizė rodo tokius ryšius (arba jų nebuvimą):

- Nėra statistiškai reikšmingo pasikeitimo veiklos sąnaudų atžvilgiu ($p=0,109>0,05$);
- Nėra statistiškai reikšmingo pasikeitimo grynojo pelno atžvilgiu ($p=0,126>0,05$);
- Nėra statistiškai reikšmingo pasikeitimo turto atžvilgiu ($p=0,406>0,05$);
- Yra statistiškai reikšmingas pasikeitimo nuosavo kapitalo atžvilgiu ($p=0,0001<0,05$);

Taigi statistinė analizė parodė reikšmingus pasikeitimus nuosavo kapitalo dydžio atveju.

Apibendrinant galima teigti, jog konkrečios įmonės atveju pereinant prie TFAS, dėl įvykdytų korekcijų skaičiuojant turto, nuosavo kapitalo, sąnaudų dydžius, padarytas poveikis įmonės finansiniams rodikliams – turto vertei, nuosavo kapitalo vertei, veiklos sąnaudų vertei, grynojo pelno dydžiui, pelningumo rodikliams.

4.2.3. Perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos informacijos turiniui

Siekiant įvertinti, kaip ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju pasireiškia perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos turiniui, atlikta ekspertų apklausa. Ekspertų vertinimo klausimyne 7-12 teiginiai buvo įvertinta perėjimo prie TFAS įtaka įmonės apskaitai turinio aspektu.

Ekspertų apklausos rezultatai pateikti 16 lentelėje.

16 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas) ir jų suma vertinant perėjimo prie TFAS poveikį apskaitos turiniui

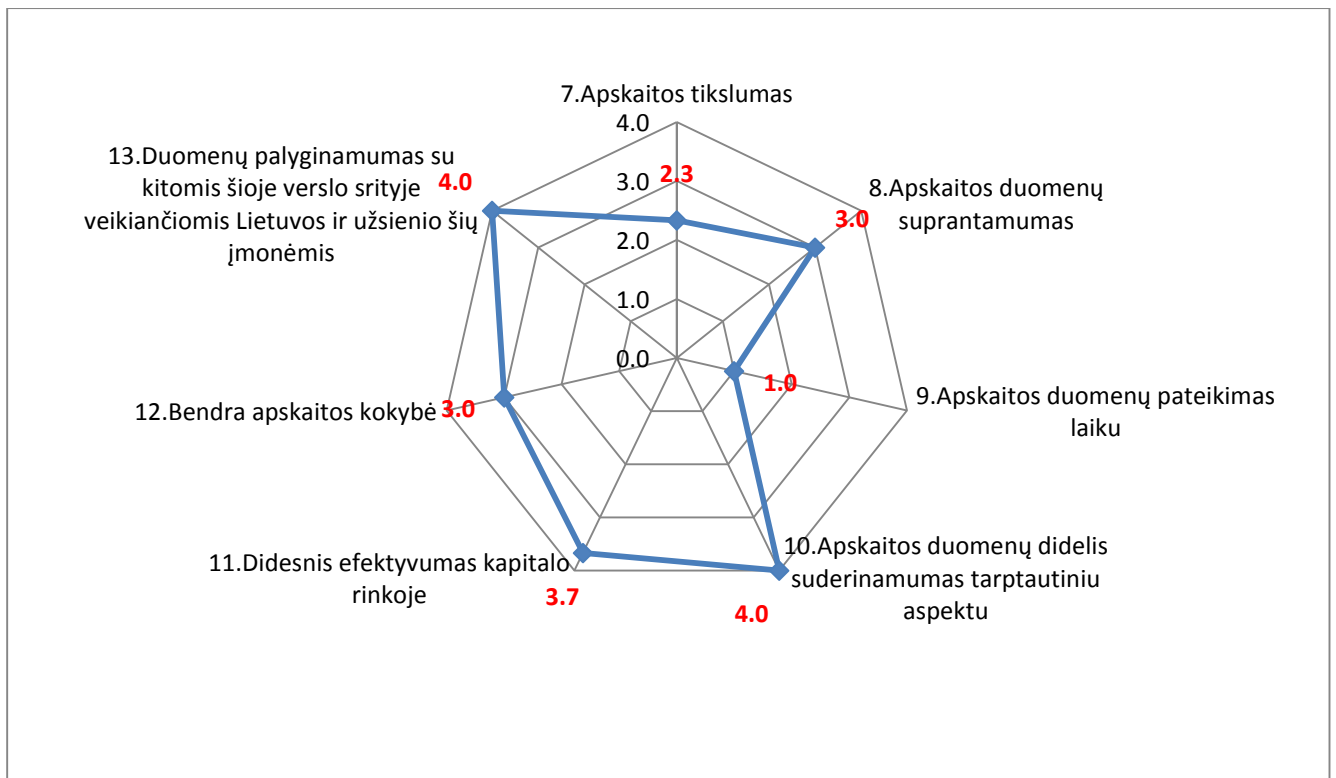
Teiginiai	1	2	3	Suma
7.Apskaitos tikslumas	2	2	3	7
8.Apskaitos duomenų suprantamumas	3	3	3	9
9.Apskaitos duomenų pateikimas laiku	1	1	1	3
10.Apskaitos duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu (su užsienio partneriais ir t.t.)	4	4	4	12
11.Didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje	4	3	4	11
12.Bendra apskaitos kokybė	3	3	3	9
13.Duomenų palyginamumas su kitomis šioje verslo srityje veikiančiomis Lietuvos ir užsienio šalių įmonėmis	4	4	4	12

Vertinant, kaip stiprius poveikio apskaitos turiniui aspektus ekspertai pažymėjo tai, kiek perėjimas prie TFAS turėjo reikšmės duomenų palyginamumo su kitomis šioje verslo srityje veikiančiomis įmonėmis- viso surinkta 12 balų. Tiek pat stipriai įvertinta ir tai, kiek padidėjo įmonės apskaitos duomenų suderinamumas tarptautiniu aspektu. Gana reikšmingas veiksnys yra ir tai, kiek pasiektas didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje dėl perėjimo prie TFAS.

Vidutiniškai pasireiškia tokie poveikio apskaitos turiniui aspektai kaip bendros apskaitos kokybės padidėjimas ir apskaitos duomenų suprantamumo padidėjimas – šie veiksniai įvertinti 9 balais.

Apskaitos duomenų tikslumo kiek reikšmingesnį padidėjimą išvelgė tik vienas ekspertas, viso kriterijus įvertintas 7 balais. Ekspertų nuomone, perėjimas prie TFAS neturėjo įtakos tam, kiek laiku pateikiama apskaitos informacija.

Apskaičiuoti ekspertų vertinimo vidurkiai (5 pav.), kurie rodo, jog vidutiniškai stiprūs įmonės perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos turiniui aspektai – apskaitos duomenų suprantamumo pokytis, bendros apskaitos kokybės padidėjimas. Stipriau nei vidutiniškai pasireiškia apskaitos duomenų suderinamumas tarptautiniu aspektu, duomenų palyginamumas tarptautiniu aspektu, efektyvumas kapitalo rinkoje.



5 pav. Perėjimo prie TFAS poveikio apskaitos informacijos turiniui vertinimas (vidurkiai)

Taigi ekspertai neįžvelgė pasikeitimų duomenų pateikimo laikui klausimu, taip pat menki pokyčiai vertinant apskaitos tikslumą. Kiek didesni pokyčiai pastebėti vertinant apskaitos duomenų suprantamumą, bendrą apskaitos kokybę. Labiausiai, ekspertų nuomone, ryšių paslaugas teikiančios įmonės apskaitos perėjimas prie TFAS turėjo teigiamo poveikio apskaitos duomenų suderinamumui tarptautiniu aspektu nei didesniai efektyvumui kapitalo rinkoje (turima omenyje skolinto kapitalo rinka), taip pat reikšmingai padidėjimo įmonės duomenų palyginamumas su kitų įmonių verslo šakoje duomenimis Lietuvoje ir užsienyje.

4.2.4. Perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis

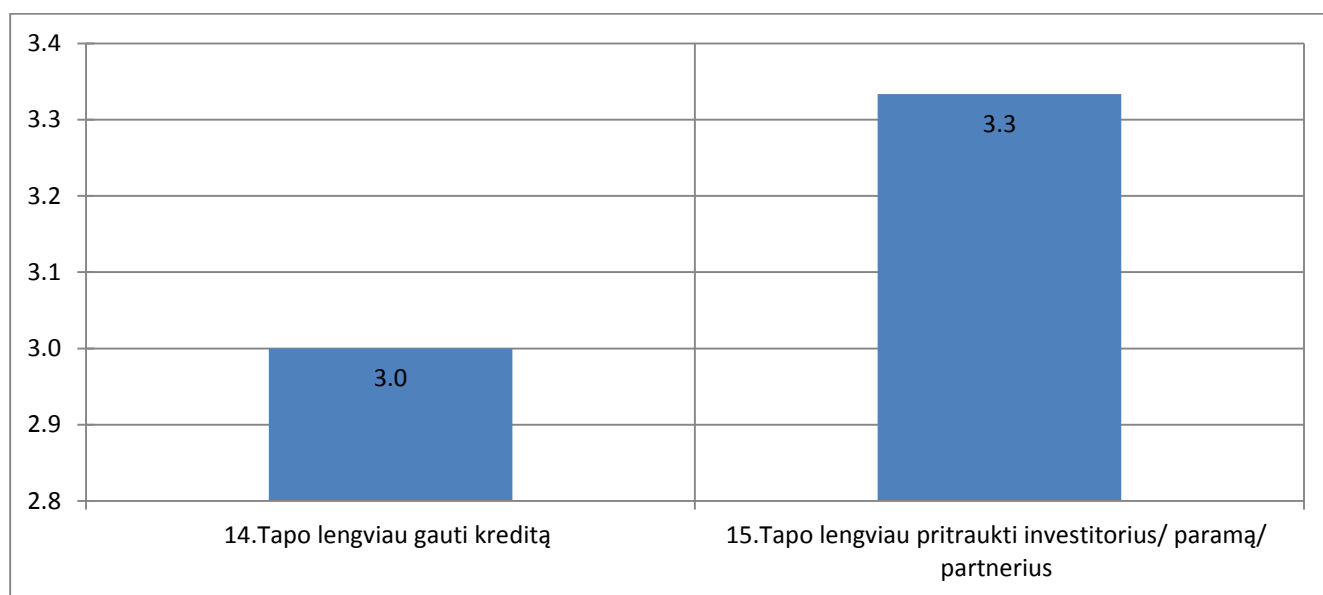
Siekiant įvertinti, kaip ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju pasireiškia perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis, atlikta ekspertų apklausa. Tam buvo skirti ekspertų vertinimo klausimyno 14-15 klausimai. Jais vertintas perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis. Vidutiniškai vertinama tai, kiek tai turėjo poveikio gaunant kreditą ar pritraukiant partnerius.

Ekspertų vertinimo ekonominio poveikio aspektu rezultatai pateikti 17 lentelėje. Galima pastebėti, jog įmonės perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis vertinamas kaip nestiprus. Šie poveikio aspektai nėra patys reikšmingiausi įmonei, taigi vidutiniškai pasireiškė tai, kiek lengviau yra gauti paskolą dabar kai įmonės apskaita vykdoma pagal TFAS (9 balai). Kiek stipresnis poveikis yra tam, kiek lengviau yra pritraukti partnerius, paramą ir kt. (10 balų)

17 lentelė. Ekspertinio vertinimo rezultatai - vertinimai nuo 1 (mažiausio poveikio įvertinimas) iki 5 (didžiausio poveikio įvertinimas)

Teiginiai	1	2	3	Suma
14.Tapo lengviau gauti kreditą	3	3	3	9
15.Tapo lengviau pritraukti investitorius/ paramą/ partnerius	3	4	3	10

Apskaičiuoti ekspertų vertinimo vidurkiai (6 pav.), kurie rodo, jog įmonės perėjimo prie TFAS ekonominis poveikis vertinamas kaip vidutinis.



6 pav. Perėjimo prie TFAS ekonominio poveikio vertinimas (vidurkiai)

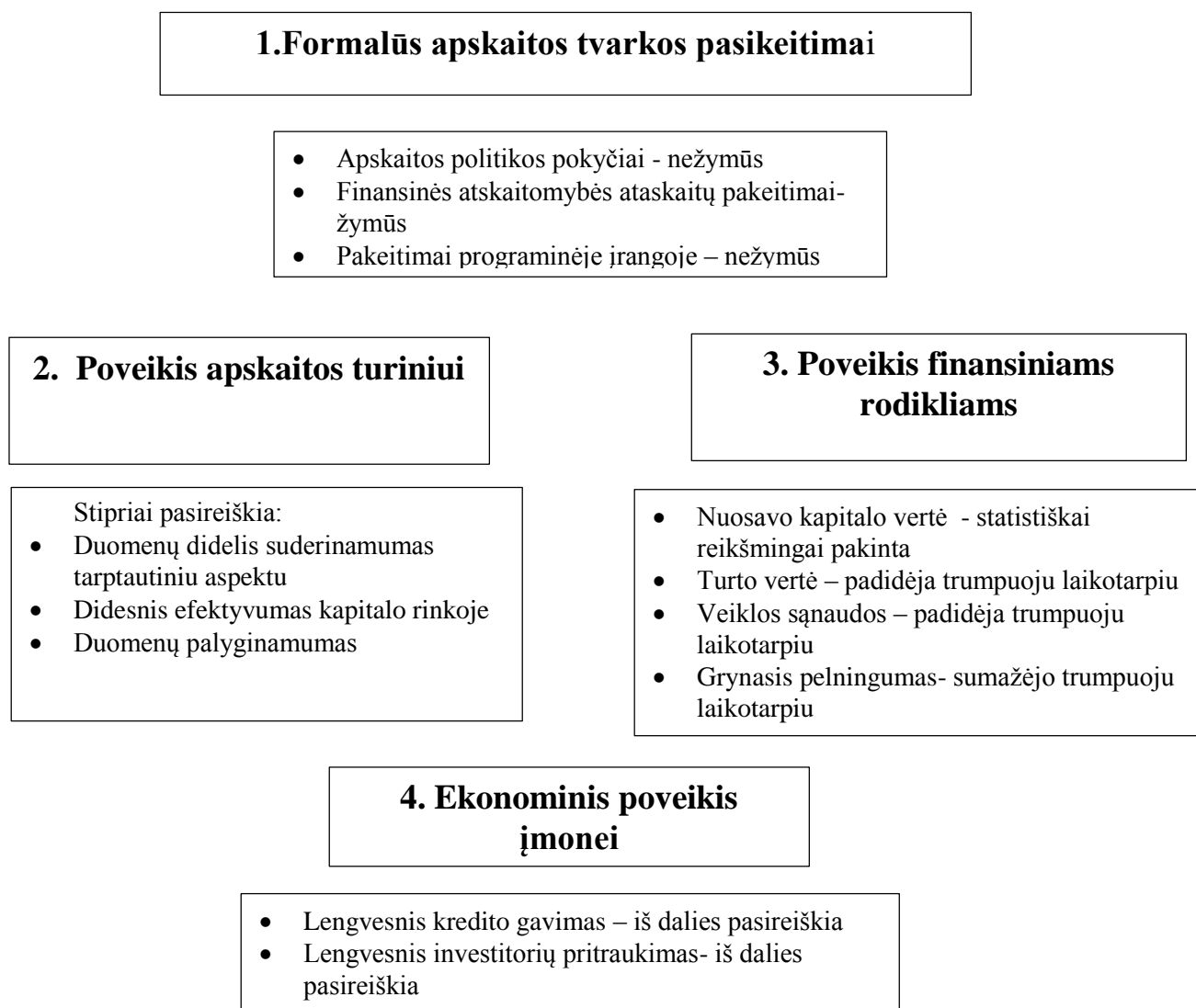
Galima teigti, jog tai, kad įmonė nėra kotiruojama akcijų biržoje, neleidžia jai pasinaudoti visais perėjimo prie TFAS galimais atsirasti privalumais, kita vertus ir įmonės perėjimo prie TFAS siekiai nebuvo vien tik ekonominiai.

Apibendrinant atliktą konkrečios įmonės perėjimo prie TFAS poveikio įvairiais aspektais (formalaus apskaitos proceso, apskaitos turinio, finansinių rezultatų, ekonominio poveikio) analizę galima teigti, jog konkrečios įmonės atveju perėjimas prie TFAS turėjo gana menką poveikį apskaitos formaliai tvarkai, didesnių problemų nesukėlė. Perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos turiniui buvo kiek stipresnis kai kuriais aspektais – pasireiškė didesnis apskaitos duomenų suderinamumas tarptautiniu aspektu, didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje (turima omenyje skolinto kapitalo rinka), taip pat reikšmingai padidėjimo įmonės duomenų palyginamumas su kitų įmonių verslo šakoje duomenimis Lietuvoje ir užsienyje. Pasireiškia ir tam tikras pokyčių poveikis vertinant apskaitos duomenų suprantamumą, bendrą apskaitos kokybę. Ekonominis poveikis yra nestiprus, nelabai

reikšmingas, nes įmonė nėra kotiruojama akcijų biržoje. Vis tik iš dalies pasireiškia įmonės perėjimo prie TFAS privalumas gaunant paskolas, pritraukiant kitokias lėšas (parama). Konkrečios įmonės atveju pereinant prie TFAS, dėl įvykdytų korekcijų skaičiuojant turto, nuosavo kapitalo, sąnaudų dydžius, padarytas poveikis įmonės finansiniams rodikliams – turto vertei, nuosavo kapitalo vertei, veiklos sąnaudų vertei, grynojo pelno dydžiui, pelningumo rodikliams. Statistinė analizė parodė reikšmingus pasikeitimus nuosavo kapitalo dydžio atveju. Taigi bendras perėjimo prie TFAS poveikis įmonei vertintinas kaip teigiamas, duodantis pozityvių rezultatų.

4.3. Konceptinio įmonės perėjimo prie TFAS modelio patikrinimas įmonės atveju

Apibendrinant atlikto tyrimo rezultatus, koncepcinis įmonės perėjimo prie TFAS modelis (žr. 3 pav.) pakoreguojamas ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju, įvertinant tai, kokį perėjimo prie TFAS poveikį pavyko nustatyti šios įmonės atveju. Pakoreguotas modelis pateiktas 7 pav.



7 pav. Ryšių paslaugas teikiančios įmonės perėjimo prie TFAS modelis (sudaryta autorės)

Taigi kaip rodo ryšių paslaugas teikiančios įmonės perėjimo prie TFAS modelis, pasitvirtina kai kurie ankstesniuose tyrimuose įvardinti perėjimo prie TFAS poveikio įmonės veiklai aspektai.

Galima teigti, jog ankstesnių tyrimų rezultatai (Liu, Yao, Hu, 2011) rodo, jog perėjimas prie TFAS turi įtakos formaliam apskaitos procesui, pasikeičia ataskaitų turinys, apskaitos politika, programinė įranga. Tirtos įmonės atveju šis poveikis taip pat pasireiškia, tiesa, ekspertų nuomone, pokyčiai nebuvo tokie, kurie sukeltų dideles problemas. Tam, kaip darniai įmonėje vyksta perėjimas prie TFAS priklauso ir nuo apskaitos personalo kompetencijos, taigi tikėtina, jog įmonėse, kurios turi stiprius finansinės apskaitos žmogiškuosius išteklius, perėjimas prie TFAS yra lengvesnis, darnesnis.

Kalbant apie perėjimo prie TFAS poveikį apskaitos turiniui, nagrinėtos įmonės ryškūs poveikio aspektai yra duomenų didelis suderinamumo tarptautiniu aspektu padidėjimas, šį poveikį tyrimuose nustatė ir Ball (2006), Barth, Landsman, Lang (2008), Liu, Yao, Hu (2011), Daske ir kt. (2008), Ahmed ir kt. (2013). Taip pat konkrečios įmonės atveju kaip reikšmingas perėjimo prie TFAS poveikis pasireiškė duomenų palyginamumo padidėjimas, didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje, ką minėjo Barth, Landsman, Lang (2008), Daske ir kt. (2008), Ahmed ir kt. (2013), Cornier ir kt. (2009). Kiek mažiau reikšmingi nagrinėtos įmonės atveju poveikio aspektai – apskaitos kokybės padidėjimas, duomenų suprantamumas (Ball, 2006; Barth, Landsman, Lang, 2008; Daske ir kt., 2008; Ahmed ir kt., 2013; Cornier ir kt., 2009).

Palyginus šio tyrimo duomenis apie perėjimo prie TFAS poveikį finansiniams rezultatams ir ankstesnių tyrimų duomenis, galima teigti, jog nagrinėjamos įmonės atveju reikšmingiau pasireiškia keli šio poveikio aspektai. Dėl įvykusių korekcijų, pasikeitė trumpuoju laikotarpiu turto, nuosavo kapitalo, sąnaudų vertė. Tokius perėjimo prie TFAS poveikio aspektus savo darbuose nustatė Istate (2015), Horton, Serafeim (2010), Albu, Albu, Alexander (2014) ir kiti.

Taip pat atlikto tyrimo rezultatai rodo, jog dėl įvykusių korekcijų padarytas poveikis grynojo pelno dydžiui, pelningumo rodikliams, tai savo tyrimuose mini . Horton, Serafeim (2010), Albu, Albu, Alexander (2014), Ahmed, Neel, Wang (2013).

Ekonominio poveikio atveju ryškesnių poveikio aspektų nebuvo nustatyta.

Taigi konkrečios tirtos įmonės atveju pasireiškia principinės įmonės perėjimo prie TFAS poveikio sritys, t.y. ekonominis poveikis (įmonės atveju silpnas, nes įmonė nepardavinėja savo akcijų, nėra kotiruojama akcijų biržoje, jai neaktualios užsienio investitorių investicijos), poveikis įmonės finansiniams rezultatams (trumpalaikis, kylantis dėl vertės koregavimų), taip pat formalūs apskaitos pokyčiai, poveikis įmonės apskaitos kokybei.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Mokslinėje literatūroje pateikiamų tyrimų duomenimis gaunami skirtingai rezultatai vertinant, kiek iš tiesų finansinės apskaitos standartizavimas, harmonizavimas turi teigiamos įtakos finansinės atskaitomybės ataskaitų kokybei bei koks yra perėjimo prie TFAS poveikis. Kyla poreikis sudaryti perėjimo prie TFAS modelį, kuris turėtų apimti ne tik numatomus pokyčius apskaitos procedūrose, bet ir perėjimo prie TFAS poveikio įvertinimą.

2. Mokslinėje literatūroje teigiama, jog įmonei pereinant prie TFAS įvyksta formalūs pasikeitimai apskaitos sistemoje: keičiasi finansinės atskaitomybės ataskaitų forma, turinys, apskaitos politikos klausimai. Dažniausiai išskiriami tokie perėjimo prie TFAS poveikio finansinės apskaitos informacijos turiniui aspektai: didėja apskaitos kokybė, apskaitos duomenų patikimumas, atspindėjimo nuoseklumas, išauga duomenų palyginamumas, didesnis suderinamumas tarptautiniu aspektu kas turi didelę reikšmę pritraukiant užsienio kapitalą ir sumažinant kapitalo kaštus, taip pat išauga didesnis finansinės apskaitos efektyvumas kapitalo rinkoje. Mokslininkai įrodė, jog įmonės perėjimas prie TFAS dėl vykstančių procedūrinių pokyčių turi reikšmės ir įmonės finansiniams rezultatams: kinta kapitalo, pardavimo pajamų, sąnaudų vertė, pasikeičia įmonės vertė dėl įmonės vertės prielaidų apskaitos pokyčių, gali poakisti įmonės pelningumo rodiklis. Geresnis finansinės apskaitos informacijos pateikimas ir didesnė jos kokybė, didesnis patikimumas duoda teigiamus ekonominius rezultatus kapitalo rinkoje – pagerėja kapitalo prieinamumas. Pereinant prie TFAS pasiekiamas ir makroekonominis poveikis – gerėja šalies investicinis klimatas.

3. Įmonės, pereinančios prie TFAS turi ne tik numatyti normalius pasikeitimus, bet ir įvertinti pokyčių poveikį jų apskaitos sistemai, įmonės veiklos rezultatams. Tai lemia, jog svarbu į koncepcinį perėjimo prie TFAS modelį įtraukti ir šio perėjimo poveikio vertinimą. Į siūlomą koncepcinį įmonės perėjimo prie TFAS modelį įtraukiami tokie aspektai: kokie vyksta formalūs įmonės apskaitos tvarkos pasikeitimai, koks yra perėjimo prie TFAS poveikis apskaitos informacijos turiniui, finansiniams rodikliams ir koks yra ekonominis poveikis įmonei.

4. Empirinio tyrimo rezultatai rodo, jog konkrečios įmonės atveju pasitvirtina kai kurie ankstesniuose tyrimuose įvardinti perėjimo prie TFAS poveikio įmonės veiklai aspektai – t.y. principinės tokio poveikio sritys: ekonominis poveikis (įmonės atveju silpnas, nes įmonė nėra kotiruojama akcijų biržoje, jai neaktualios užsienio investitorių investicijos), poveikis įmonės finansiniams rezultatams (trumpalaikis, kylantis dėl apskaitos objektų vertės koregavimų; ryšių paslaugas teikiančios įmonės atveju pereinant prie TFAS, dėl įvykdytų korekcijų skaičiuojant turto, nuosavo kapitalo, sąnaudų dydžius, padarytas poveikis turto vertei, nuosavo kapitalo vertei, veiklos sąnaudų vertei, grynojo pelno dydžiui, pelningumo rodikliams), formalūs apskaitos pokyčiai (kinta finansinės atskaitomybės ataskaitos, apskaitos politika, pakeitimai programinėje įrangoje), pagerėja

apskaitos informacijos turinys (poveikis apskaitos turiniui ženkliu pasireiškia šiais aspektais: apskaitos duomenų suderinamumui tarptautiniu aspektu, didesniai efektyvumui kapitalo rinkoje (turima omenyje skolinto kapitalo rinka), apskaitos informacijos kokybei, įmonės duomenų palyginamumui su kitų įmonių verslo šakoje duomenimis Lietuvoje ir užsienyje).

Remiantis atlikto tyrimo rezultatais, teikiamos tokios rekomendacijos Lietuvos įmonėms, pereinančioms prie TFAS, dėl perėjimo prie TFAS modelio aspektų:

- 1) Sprendimą pereiti prie TFAS reikia aiškiai argumentuoti ir pagrįsti, suvokti, kokios naudos tuo siekiama. Tai svarbu dėl to, jog perėjimas prie TFAS užtrunka, reikia apskaitos politikos, sistemos, programinės įrangos pokyčių, tai reiškia, jog perėjimas prie TFAS pareikalaus laiko, piniginių sąnaudų;
- 2) Labai svarbu prieš priimant sprendimą dėl perėjimo prie TFAS apsirūpinti visa reikiama informacija, metodine medžiaga, siųsti apskaitos specialistus į mokymus perėjimo prie TFAS temomis, kad būtų suvoktas ir įsisąmonintas, suplanuotas apskaitos pokyčių įmonėje mastas;
- 3) Pereinant prie TFAS verta iš anksto įvertinti būsimą tokio perėjimo poveikį įmonės formaliam apskaitos procesui, apskaitos turiniui, finansiniams rodikliams bei ekonominei būklei. Išanalizavus TFAS reglamentus, reikėtų įvertinti kaip tiksliai pasireikš pokyčiai ir kokią poveikį tai gali turėti, pavyzdžiui, kreipiantis dėl banko paskolos (jeigu dėl įvykusių apskaitos objektų korekcijų pablogėtų finansinis rezultatas už ataskaitinius metus);
- 4) Ypatingą dėmesį reikia atkreipti į tai, kokios bus reikalingos korekcijos nustatant apskaitos objektų vertę finansinės atskaitomybės ataskaitose ir kaip tai trumpuoju laikotarpiu gali paveikti įmonės pelningumo ir kitus rodiklius.

LITERATŪRA

1. Ahmed, A. S., Neel, M., Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 30, No. 4, p. 1344–1372
2. Albu, C.N., Albu, N. & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context. Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 25, no. 6, p. 489-510
3. Alon, A., Dwyer, P. D. (2013). Early Adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences. *The International Journal of Accounting*, 49, p. 348–370
4. Baker, B., Barbu, E. M. (2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42, p. 472-485
5. Ball, R. (2006). IFRS: Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36, 5-27.
6. Barlev B., Haddad J. R. (2007). Harmonization, Comparability, and Fair Value Accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, p. 493-517
7. Barth, M.E., Landsman W.R, Lang, M. H. (2008): International Accounting Standards and Accounting Quality, *Journal of Accounting Research*, 46, p.467- 498.
8. Barth, M. W. (2013). Are IFRS- based and US GAAP-based Accounting Amounts Comparable? *Journal of Accounting and Economics*, 56, p. 178–188
9. Barth, M., Landsman, W., Lang, M., Williams, C. (2006). *Accounting quality: International accounting standards and U.S. GAAP (Working paper series)*. Stanford, CA and Chapel Hill, NC: Stanford University and University of North Carolina.
10. Bedohazi, Z. (2007). International financial reporting standards in service of firm's management. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, nr. 43, p. 7-27
11. Beuselinck, C., Philip, J., Khurana, I., Sofie S. V. (2009). Mandatory IFRS Reporting and Stock Price Informativeness, *Working Paper Series*, April 14.
12. Boguslauskas V. (2004). *Ekonometrikos pagrindai*. Kaunas: Technologija.
13. Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., Tarca, A. (2011). IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia. *The British Accounting Review*, 43, p.1–21
14. Cormier, D., Demaria, S., Lapointe-Antunes, P., Teller, R. (2009). First-time adoption of IFRS, managerial incentives, and value-relevance: Some French evidence. *Journal of International Accounting Research*, 8, p.1-22.

15. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46, p.1085-1142.
16. Forst, A. (2014). IFRS implementation in the European Union and the survival of accounting families. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 30, no. 1, p. 187-195
17. Gimžauskienė E., Valančienė L. (2006). Trends of Accounting Changes in the Context of Lithuanian Economic Development. *Engineering economics*, No 2 (47), p. 30-39
18. Gomoi, B. C., Nicolaescu, C. (2010). Standardization, harmonization and accounting convergences on financial statements in Romania. *Agricultural Management*, Seria I, Vol. 12 Is. 3, p.1-6
19. Gordon, L. A., Loeb, M. P., Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *J. Account. Public Policy*, 31, p.374–398
20. Haller, A., Wehrfritz, M. (2013). The impact of national GAAP and accounting traditions on IFRS policy selection: Evidence from Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 22, no 1, p. 39-56
21. Holt, G. (2010). *International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide: Practical Insights, Case Studies*. Multiple-choice Questions.
22. Horton, J., Serafeim G., I. Serafeim (2008). Does Mandatory IFRS Adoption Improve The Information Environment, *Working Paper Series*. Prieiga internete: <http://ssrn.com/abstract=1264101>
23. Horton, J., Serafeim, G. (2010). *Market reaction & valuation of IFRS reconciliation adjustments: First evidence from UK (Working paper)*. London, England and Cambridge, MA, USA:London School of Economics Harvard University.
24. Ilsever, J., Ivanof, M., Leung, R. (2013). International Accounting Harmonization and Transparency: Impact on Capital Markets: A General Review of Literature. *Journal of Knowledge Globalization*, Vol. 6, No. 2, p. 77-109
25. Ivanof, M. (2009). *Illegal Insider Trading and Corporate Ownership Structure: The Efficiency of the Acquisition Markets and the Exploitation of Information Asymmetry*, VDM Verlag.
26. Istrate, C. (2015). The persistence of the accounting policies after the transition to IFRS of the Romanian listed companies. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 14, No. 4, p. 599-626, 2015.
27. Jermakowicz, E. K., Reinstein, A., Churyk, N. T. (2014). IFRS framework-based case study: DaimlerChrysler – Adopting IFRS accounting policines. *J. of Acc. Ed.*, 32 , p. 288–304
28. Jones, S., Finley, A. (2011). Have IFRS made a difference to intra-country financial reporting diversity? *The British Accounting Review*, 43, p. 22–38

29. Klann, R. C., Beuren, I. M., Hein, N. (2014). Canonical relationship between performance indicators based on Brazil, US and IFRS accounting standards of Brazilian and United Kingdom companies. *Journal of accounting*, Vol.7(1), p. 1-12
30. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 priimantis tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. 2008 m. lapkričio 3 d. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*, L 320/1, 29.11.2008
31. Landsman, W. R., Maydew, E. L., Thornock, J. R. (2012). The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS. *Journal of Accounting and Economics*, 53, p. 34–54
32. Lasmin, R. (2011). Empirical evidence on formal and material harmonization of national accounting standards. *Journal of International Business Research*, Vol. 10, No. 2, p. 69
33. Legenzova R., Butkevičiūtė G. (2014). CRE šalių įmonių finansinių ataskaitų palyginamumo tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, nr. 8(1), p. 133-153
34. Lesconi-Frumuşanu, N. M. , Breuer, A., Breuer, B. L. (2013). Harmonization of accounting provisions for SMEs. *Analele Universitatii 'Eftimie Murgu' Resita. Fascicola II. Studii Economice*. p. 102-110
35. Levišauskaitė K., Legenzova R. (2004). Perėjimas prie tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje: proceso ir poveikio verslui analizė. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, nr. 32, p. 77-95
36. Liou, Ch. H. (2013). A Study on Financial Reporting Standards and Accounting Quality—Evidence from China. *Journal of Physics: Conference Series* 410.
37. Liu, Ch., Yao, L. J., Hu, N. (2011). The Impact of IFRS on Accounting Quality in a Regulated Market: An Empirical Study of China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 26(4), p. 659–676
38. Lopes, A.B., Walker, M. (2008): Firm-Level Incentives and the Informativeness of Accounting Reports: An Experiment in Brazil. *Working Paper Series*. Prieiga internete: <http://ssrn.com/abstract=1095781>
39. Lueg, R., Punda, P., Burkert, M. (2014). Does transition to IFRS substantially affect key financial ratios in shareholder-oriented common law regimes? Evidence from the UK. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30, p. 241–250.
40. Mert I., Mert H. (2014). European accounting harmonization before & after 1978. *Internal Auditing & Risk Management*, Anul IX, Nr.1(33), p. 49-65
41. Mykolaitienė V., Večerskienė G., Jankauskienė K., Valančienė L. (2010). Peculiarities of tangible fixed assets accounting. *Inžinerinė ekonomika*, 2010, nr. 21 (2), p. 142-150

42. Mısırlıoğlu, I.U., Tucker, J., Yukseltürk, O. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Guarantee Compliance? *The International Journal of Accounting*, 48, p. 327–363
43. Motoryn, R. (2012). Harmonization of accounting and the system of national accounts. *Quantitative Methods in Accounting and Finance. Research papers of Wrocław university of economics*, no. 263
44. Nobes, C. , Stadler, C. (2013). How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. *Accounting, Organisations and Society*, vol. 38, no. 8, p. 573-595
45. Oliver, K. (2014). *Balance sheet Presentation under IAS 1 and US GAAP*. Grand Valley State University.
46. Rada, D., Rada, D. (2012). Annual financial situations, in accordance with the European directives, a proof of accounting harmonisation in Romania. *Annals of Eftimie Murgu University Resita, Fascicle II, Economic Studies*, p. 331-337.
47. Robu, M. A. (2015). Study on Increasing Value Relevance of Accounting Information by IFRS. *Audit Financiar*, Vol. 13, Iss. 123, p. 100-110.
48. Stadler, C., Nobes, C. (2014). The influence on country, industry, and topic factors on IFRS policy choice. *Abacus*, vol. 50, no. 4, p. 386-42
49. Trabelsi, R. (2010). Evaluating international accounting harmonization in an emerging country. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 9, No. 3, p. 354-378
50. Trabelsi R. (2015). International accounting normalization and harmonization processes across the world. History and overview. *5th Annual international conference on accounting and finance*, p. 54-62.
51. Uyar, A., Gungormus, A. H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25, p. 77–87
52. Wang C. (2014). Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer. *Journal of accounting research*, vol. 52, no. 4, p. 955-993
53. Wehrfritz, M., Haller, A. (2014). National influence on the application of IFRS : Interpretations and accounting estimates by German and British accountants. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 30, no. 1, p. 196-208

PRIEDAI

Ekspertinio vertinimo klausimynas

1) Įvertinkite, kiek įmonei perėjus prie TFAS, t.y. nuo 2013 m., pasikeitė formali apskaitos tvarka šiais aspektais:

	Labai pasikeitė	Didžia dalimi pasikeitė	Menkai pasikeitė	Beveik nepasikeitė	Visai nepasikeitė
1.Apskaitos politika	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.Apskaitos politikos sudėtingumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.Finansinės atskaitomybės ataskaitų formos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.Pastangos dedamos rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.Pakeitimai programinėje įrangoje	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6.Apskaitos programinės įrangos naudojimo sudėtingumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

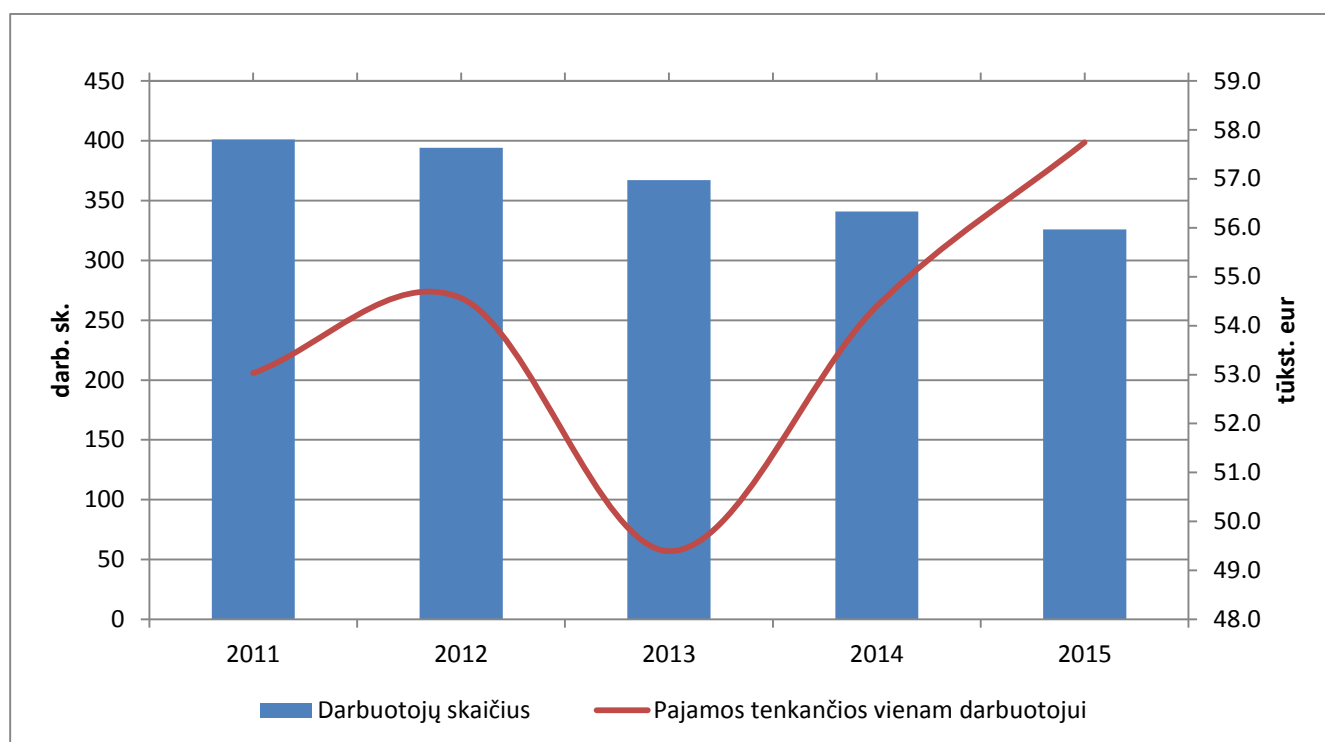
2)Įvertinkite, kokį poveikį įmonės apskatai turėjo perėjimas prie TFAS, pagal šiuos kriterijus

	Labai didelis poveikis	Reikšmingas poveikis	Poveikis iš dalies	Menkas poveikis	Jokio poveikio
7.Apskaitos tikslumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8.Apskaitos duomenų suprantamumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9.Apskaitos duomenų pateikimas laiku	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.Apskaitos duomenų didelis suderinamumas tarptautiniu aspektu (su užsienio partneriais ir t.t.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.Didesnis efektyvumas kapitalo rinkoje	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12.Bendra apskaitos kokybė	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.Duomenų palyginamumas su kitomis šioje verslo srityje veikiančiomis Lietuvos ir užsienio šių įmonėmis	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

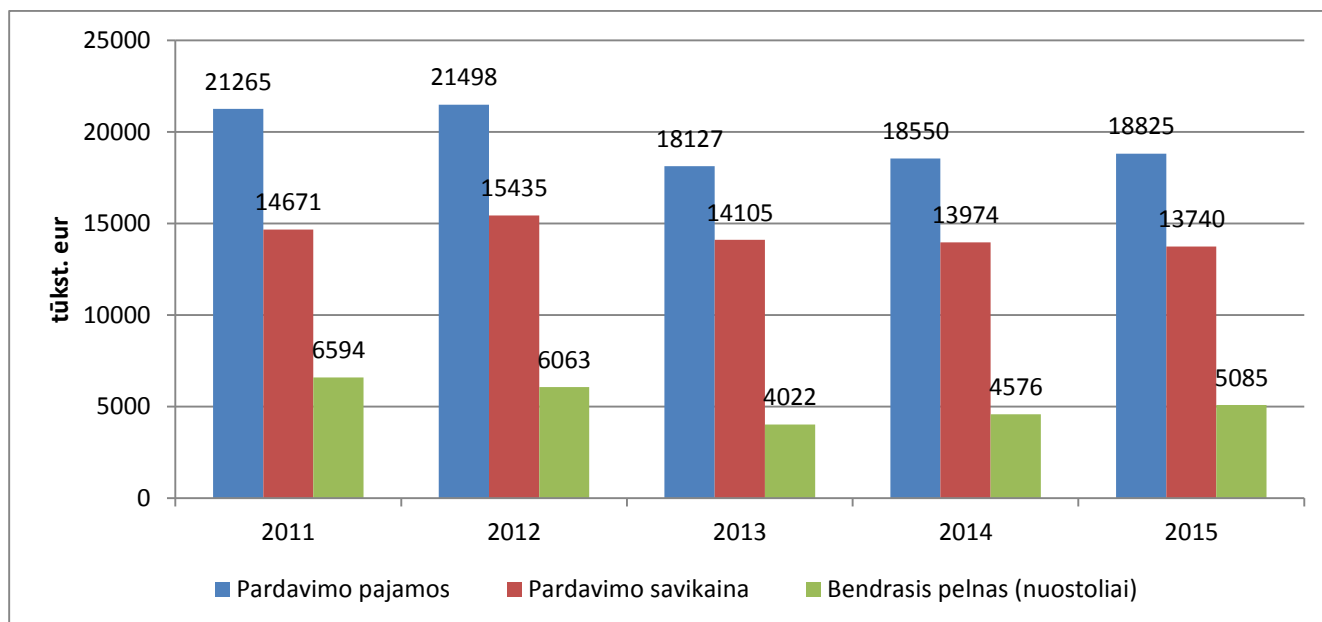
3)Įvertinkite, kiek pasireiškė ekonominis perėjimo prie TFAS poveikis įmonei šiais aspektais

	Labai didelis poveikis	Reikšmingas poveikis	Poveikis iš dalies	Menkas poveikis	Jokio poveikio
14.Tapo lengviau gauti kreditą	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.Tapo lengviau pritraukti investitorius/ paramą/ partnerius	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

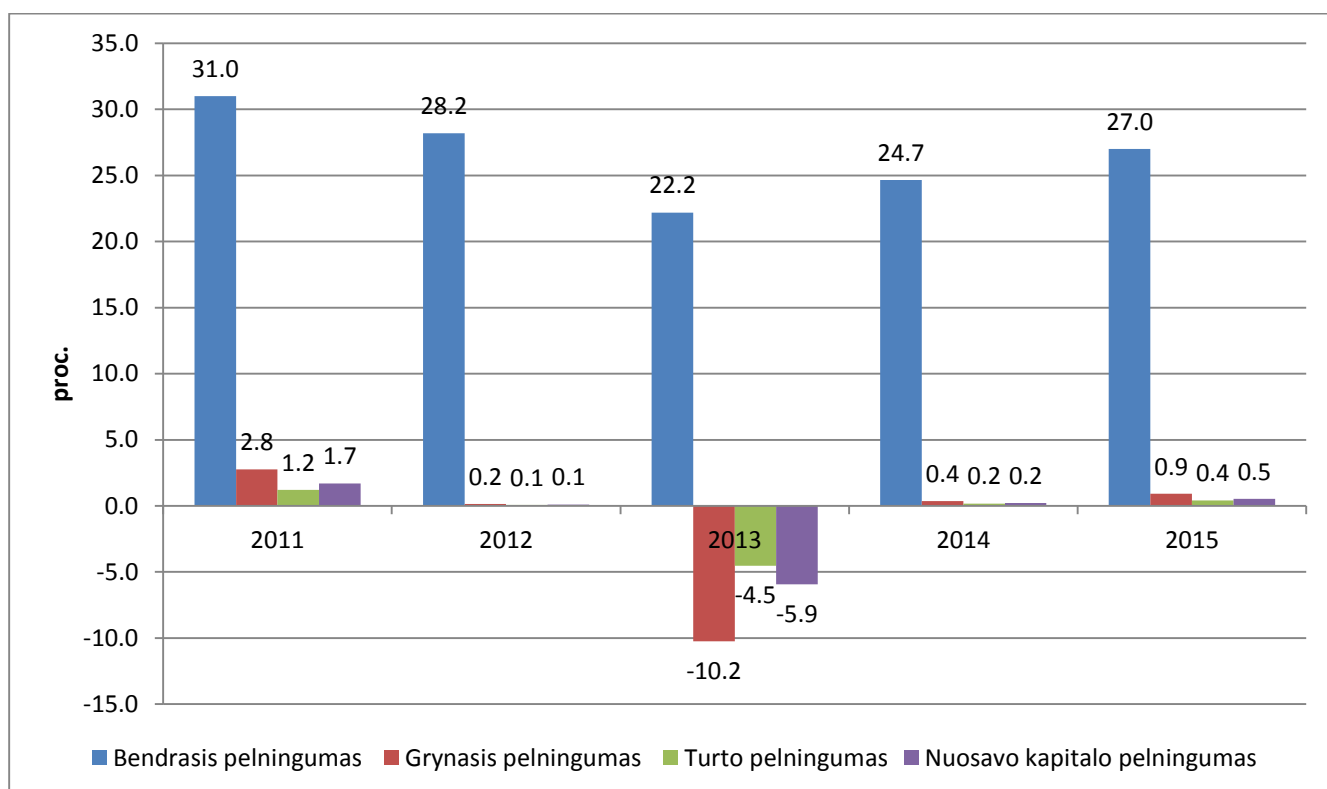
Įmonės darbuotojų skaičiaus ir pajamų, tenkančių vienam darbuotojui, dinamika
(sudaryta autorės remiantis konkrečios įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitų informacija)



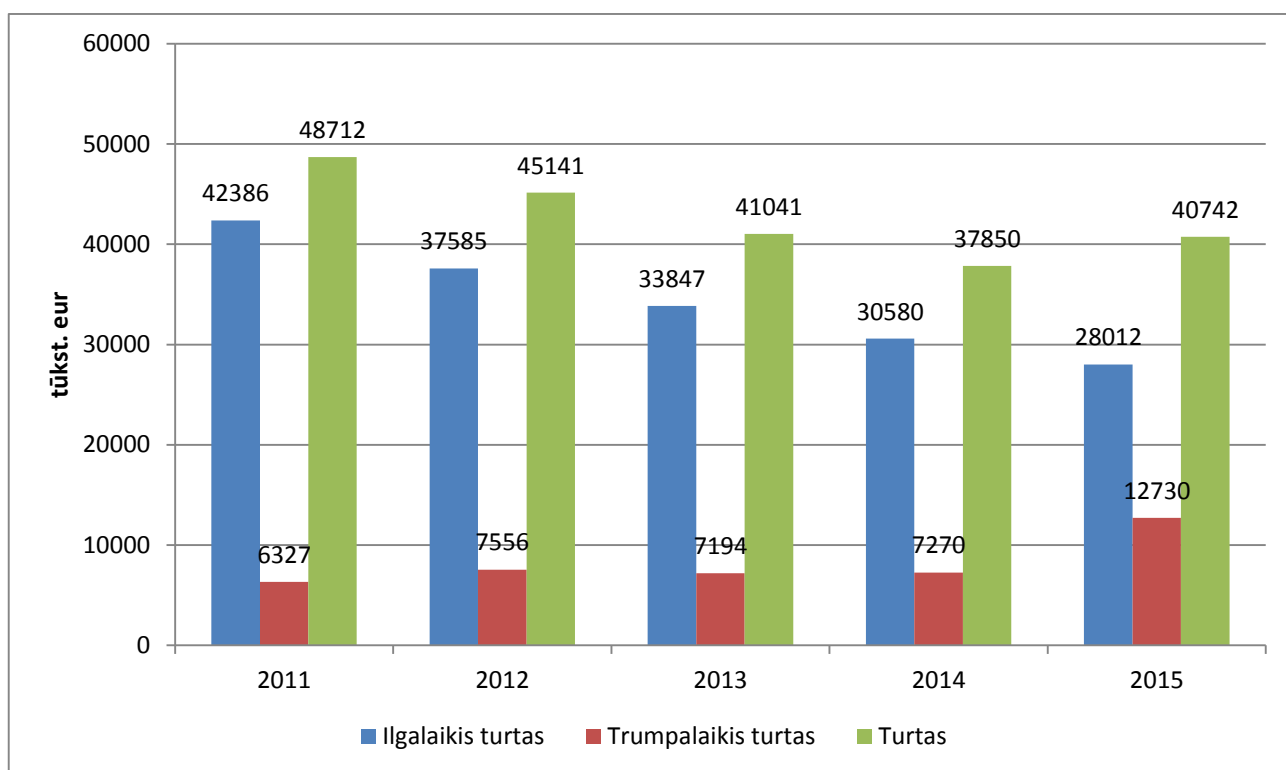
Įmonės pardavimo pajamos, savikaina ir bendrasis pelnas (tūkst. eur) (sudaryta autorės remiantis konkrečios įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitų informacija)



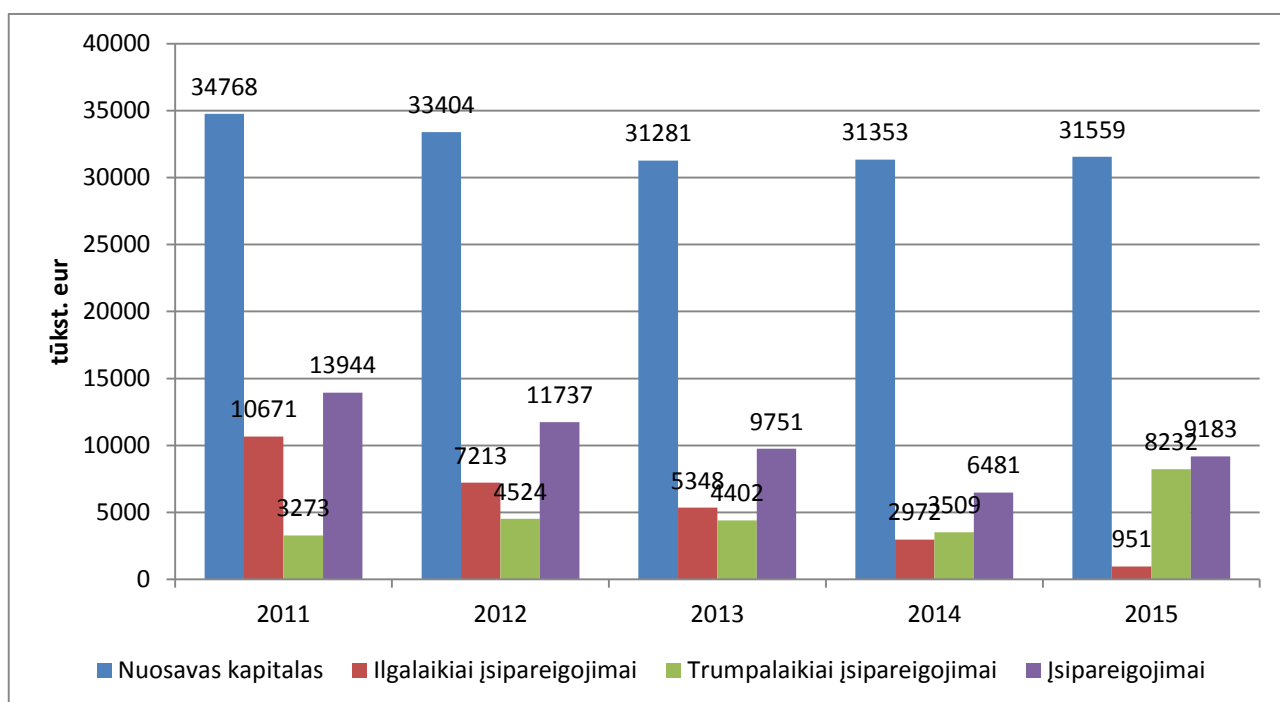
Įmonės pelningumo rodikliai (proc.) (sudaryta autorės)



Įmonės turtas (tūkst. eur) (sudaryta autorės remiantis konkrečios įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitų informacija)



Įmonės nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai (tūkst. eur) (sudaryta autorės remiantis konkrečios įmonės finansinės atskaitomybės ataskaitų informacija)



Įmonės mokumas ir skolos koeficientas (sudaryta autorės)

