



**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**Lina Žukauskaitė**

**TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ  
POVEIKIO APSKAITOS KOKYBEI TYRIMAS BALTIJOS ŠALYSE**

**MAGISTRO DARBAS**

Darbo vadovė doc. dr. Kristina Kundelienė

KAUNAS, 2017

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ  
POVEIKIO APSKAITOS KOKYBEI TYRIMAS BALTIJOS ŠALYSE

Apskaita ir auditas 621N40002

**MAGISTRO DARBAS**

Studentė .....

Lina Žukauskaitė, VMA – 5

2017-05-09

Vadovė .....

Doc. dr. Kristina Kundelienė

2017-05-09

Recenzentas .....

Doc. dr. Alfreda Šapkauskienė

2017-05-09

Kaunas, 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

---

Lina Žukauskaitė

---

Apskaita ir auditas 621N40002

---

Baigiamojo magistro darbo „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų poveikio apskaitos kokybei tyrimas Baltijos šalyse“

**AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA**

2017 m. gegužės 9 d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Linos Žukauskaitės** baigiamasis magistro darbas tema „Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų poveikio apskaitos kokybei tyrimas“ 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.

Lina Žukauskaitė. Research of International Financial Accounting Standards Impact on Accounting Quality in Baltic States. Master's Final Thesis in Accounting and Auditing / supervisor doc. dr. Kristina Kundelienė. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Science: 03S Management and Administration.

Key words: IFRS, accounting quality, Baltic States.

Kaunas, 2017, 71 p.

## SUMMARY

International trade, local business development and globalization forced companies to look and find new ways how they could be competitive in their sector. Nowadays companies are better than others not only by getting good financial results, but also by providing necessary and correct information for upcoming investors. This means, that those companies, which provide better and more accurate financial information, can attract more interested people and this way get bigger share than their competitors. That's why financial statements and accounting quality should be as good as possible.

**The object** of this Master thesis is IFRS influence on accounting quality in Baltic States. **The aim** is to find out what influence IFRS has on accounting quality and financial statements in Baltic States.

According to the aim discussed before, some important findings were made in this Master thesis. Firstly, it was noticed that there are many accounting quality definitions. It is said, that accounting quality should be provided on time, users have to understand it clearly and all statements must be prepared under general accounting principles in that country where it is made. Also, according to external and internal features of financial statements, it was found out, that after IFRS implementation in Baltic States, no major differences were found. The statements quality rose a little, because it became more structured and users could find what they need faster.

The obtained results from accumulated accruals research showed, that after IFRS implementation in Baltic States, the accounting quality went up and the biggest influence on its value had company's payable amounts. Also, it was find out that in upcoming 2017 – 2018 years accumulated accruals should go higher and this means, that accounting quality in Baltic States should raise more.

## TURINYS

Paveikslų sąrašas .....	6
Lentelių sąrašas .....	7
ĮVADAS.....	8
1. APSKAITOS KOKYBĖS SAMPRATA IR TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ NAUDOJIMO PROBLEMATIKA PASAULYJE .....	10
2. TEORINIAI TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ TAIKymo IR APSKAITOS KOKYBĖS SĄRYŠIO VERTINIMO SPRENDIMAI .....	16
2.1. Apskaitos sistemos ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų nauda užsienio valstybėse	16
2.2. Mokslininkų požiūris į apskaitos kokybės ir standartų ryšį .....	23
2.3. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų priėmimas ir jų poveikio analizė Baltijos šalyse	28
2.4. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų įtaka finansinių ataskaitų palyginamumui ir apskaitos kokybei .....	35
2.5. Apibendrinamoji apskaitos kokybės vertinimo modelių analizė.....	38
3. BALTIJOS ŠALIŲ APSKAITOS KOKYBĖS VERTINIMO METODOLOGIJA .....	41
4. TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ ĮTAKOS APSKAITOS KOKYBEI BALTIJOS ŠALYSE TYRIMO REZULTATAI.....	44
4.1. Išorinių ir turinio savybių vertinimas finansinėse ataskaitose.....	44
4.2. Pagrindinės tyrimo charakteristikos ir išskirtys .....	47
4.3. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų įtaka Baltijos šalių apskaitos kokybei .....	52
4.4. Koreliacinė ir regresinė duomenų analizė .....	55
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS .....	63
LITERATŪRA.....	65
PRIEDAI .....	72

## Paveikslų sąrašas

1 pav. Apskaitos reglamentavimo lygiai .....	11
2 pav. Ištrauka iš APB „Apranga“ konsoliduotos metinės finansinės ataskaitos ir metinio pranešimo .....	14
3 pav. Apskaitos sistemos elementai .....	16
4 pav. Apskaitos informacijos kokybinės savybės .....	17
5 pav. Finansinės atskaitomybės poveikis asimetrijos sumažinimui .....	38
6 pav. Tyrimo imtis, proc. ....	44
7 pav. Gautinų sumų sklaidos diagramos, 2004 – 2005 m. ....	48
8 pav. Mokėtinų sumų sklaidos diagramos, 2004 – 2005 m. ....	49
9 pav. Kintamųjų rodiklių stačiakampė diagrama, 2004 – 2005 m. ....	49
10 pav. Priklausomo ir nepriklausomųjų kintamųjų skaidos diagramos, 2005 m. ....	56
11 pav. Sukaupųjų sumų grafinis vaizdavimas pasitelkiant trendo funkciją .....	60

## Lentelių sąrašas

1 lentelė. Pagrindiniai apskaitos sistemų modeliai .....	19
2 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei Europoje .....	20
3 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei ne Europos šalyse .....	22
4 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms užsienio šalyse .....	24
5 lentelė. Apskaitos procesų reglamentavimo laikotarpiai ir ypatumai .....	29
6 lentelė. TFAS ir kitų veiksnių įtaka apskaitos kokybei bei finansinėms ataskaitoms .....	30
7 lentelė. TFAS ir VAS ataskaitų rinkinio sudėties palyginimas .....	31
8 lentelė. Apskaitos kokybės analizės ir vertinimo problemos .....	37
9 lentelė. Pagrindinės mokslininkų tyrimų metodologijos .....	39
10 lentelė. Analizuojamų įmonių finansinių ataskaitų tyrimo klausimai .....	41
11 lentelė. Aprašomosios svarbiausios rodiklių charakteristikos, tūkst. eur .....	47
12 lentelė. Aprašomosios svarbiausios rodiklių charakteristikos pašalinus išskirtis, tūkst. eur .....	50
13 lentelė. Aprašomosios svarbiausios rodiklių charakteristikos pašalinus išskirtis, tūkst. eur .....	51
14 lentelė. Sukauptosios sumos .....	54
15 lentelė. Koreliacinis ryšys tarp kintamųjų .....	57
16 lentelė. Koreliacinis ryšys tarp priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų .....	58
17 lentelė. Ryšio stiprumo kokybinė charakteristika .....	58
18 lentelė. Priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų dispersijos analizė - anova .....	59
19 lentelė. Priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų koeficientų analizė .....	60

## IVADAS

**Temos aktualumas ir naujumas.** Pasaulyje egzistuoja daugybė įmonių, kurios veikia skirtinguose sektoriuose. Šiais globalizacijos laikais bendraujama ne tik vietinėje, tačiau ir tarptautinėje rinkoje. Būtent todėl yra naudinga išmanyti ir taikyti ne tik nacionalinius reglamentus, tačiau ir visame pasaulyje priimtus apskaitos standartus. Šiuo metu įmonių konkurencija pasiekė tokį lygį, kuomet konkuruoti galima ne tik per produktus / paslaugas, tačiau ir pagal įmonės pateikiamų ataskaitų teisingumą ir aktualumą lyginant su konkurentais. Potencialūs investuotojai daug dėmesio teikia įmonių finansinėms ataskaitoms, jomis remiasi priimdami sprendimus. Tai lemia, jog įmonės su aiškesnėmis ir kokybiškesnėmis ataskaitomis pritraukia daugiau investuotojų ir kitų suinteresuotų asmenų. Tai yra gana svarbu šiomis dienomis, kadangi anksčiau labiausiai buvo atsižvelgiama į finansinius rezultatus. Būtent todėl finansines ataskaitas stengiamasi pateikti kuo kokybiškesnes ir atitinkančias tikrąją įmonės padėtį. Be to, teikiant finansines ataskaitas, prieš kelerius metus daugiausiai buvo taikomi nacionaliniai standartai, kai tuo tarpu tarptautinių standartų naudojimą galėjo pasirinkti pati įmonė. Šiuo metu didžioji dalis įmonių pasaulyje kaip tik naudoja tarptautinius standartus vietoj nacionalinių. Tuo remiantis reikėtų ištirti ar analizuojami tam tikri apskaitos ir atskaitomybės standartai lemia apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę.

**Problema.** Pastaruoju metu yra atlikta nemažai įvairių tyrimų, kurie atskleidžia kaip apskaitos standartų taikymas paveikė apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę (Chen, Jiang, Lin ir Tang, 2010; Ewert ir Wagenhofer, 2013; Horton, Serafeim ir Serafeim, 2013; Tarca, 2012). Tačiau remiantis minėtais autoriais galima teigti, jog tyrimai buvo atliekami įvairiose pasaulio šalyse, kai tuo tarpu Baltijos šalims (Lietuvai, Latvijai, Estijai) didelis dėmesys nebuvo skiriamas. Šiose šalyse buvo atlikti daugiausiai tokie tyrimai, kuriais buvo siekiama išsiaiškinti kokios savybės lemia apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybiškumą bei kodėl reikėtų naudoti vienus standartus vietoj kitų (Alver ir Alver, 2008; Borker, 2015; Juozapavičiūtė ir Rudžionienė, 2013; Kundelienė, 2009; Kuzmina, 2008; Legenzova, 2007). Tuo tarpu konkrečių apskaitos standartų poveikio finansinėms ataskaitoms tyrimų Baltijos šalyse taip pat nėra daug (Alver, Alver ir Talpas, 2013; Budrionytė ir Šalkauskaitė, 2016; Legenzova, 2012; Kuzmina, 2010). Būtent todėl yra reikalingi detalesni tyrimai ne tik dėl apskaitos kokybės savybių nustatymo, tačiau taip pat ir dėl apskaitos standartų poveikio apskaitos kokybei Baltijos šalyse. Tokių tyrimų rezultatai būtų labai naudingi ir reikšmingi, siekiant suprasti, ar apskaitos standartai daro lemiamą poveikį apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybei. Taigi darbe keliama problema – ar tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (toliau - TFAS) lemia geresnę apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę Baltijos šalyse.



**Darbo tikslas** – nustatyti kokią įtaką TFAS daro apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybei Baltijos šalyse. Siekiant tai išanalizuoti, buvo išsikelti šie **darbo uždaviniai**:

1. Nustatyti, kaip yra apibrėžiama apskaitos kokybė ir kokią įtaką TFAS turi apskaitos kokybės gerinimui pasaulyje;
2. Išanalizuoti kokie veiksniai turi įtakos apskaitos kokybei;
3. Nustatyti apskaitos kokybės ir naudojamų standartų sąveiką pasaulyje ir Baltijos šalyse;
4. Sudaryti tyrimo metodiką, siekiant išanalizuoti kokį poveikį apskaitos kokybei turi taikomi TFAS Baltijos šalyse;
5. Atlikti tyrimą Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje remiantis šių šalių listinguojamų įmonių pateiktais duomenis / finansinėmis ataskaitomis bei apibendrinti atlikto tyrimo rezultatus.

**Tyrimo objektas** – TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms.

**Tyrimo metodai.** Magistro darbe naudota mokslinės literatūros ir sisteminimo metodika, palyginamasis tyrimas, įmonių pirminių dokumentų bei statistinių duomenų dinaminė, koreliacinė ir regresinė analizės.

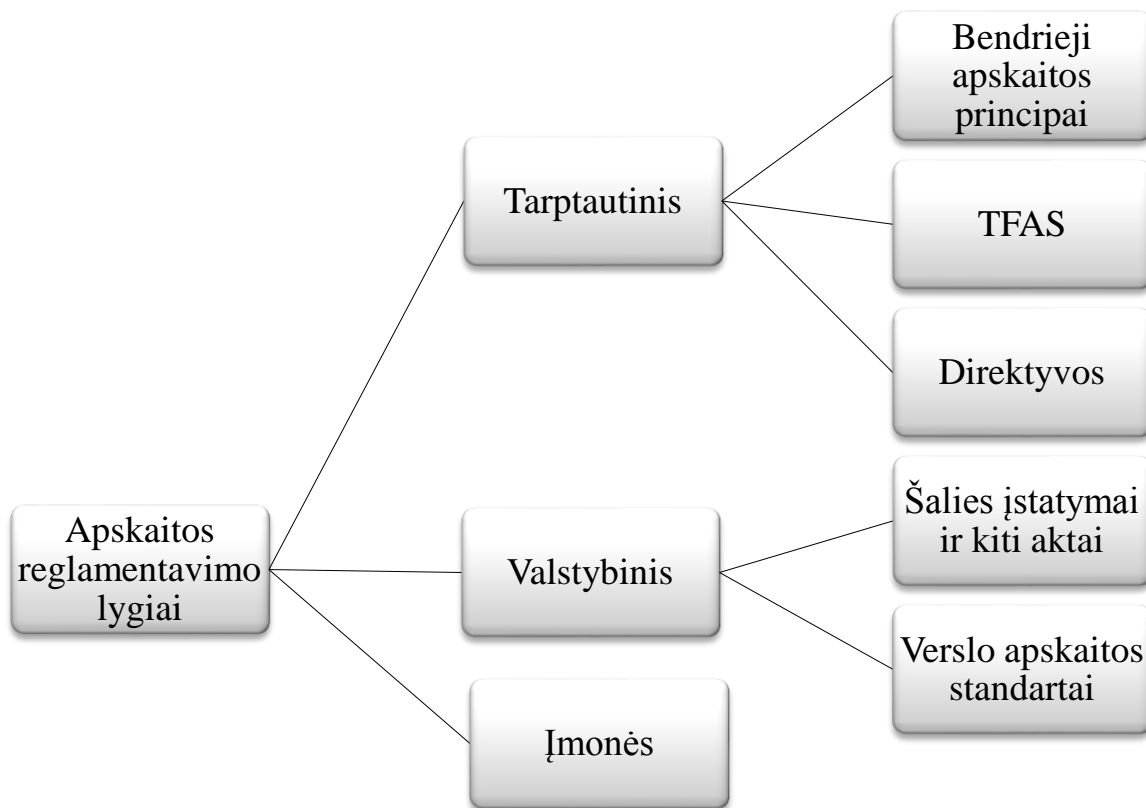
# **1. APSKAITOS KOKYBĖS SAMPRATA IR TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ NAUDOJIMO PROBLEMATIKA PASAULYJE**

Pasaulyje egzistuoja daugybė apibūdinimų ir apibrėžimų kas yra apskaita, kaip ji turi būti tvarkoma ir kas lemia kokybišką apskaitos atlikimą. Apibendrintai galima teigti, jog apskaita yra įmonės finansinių operacijų registravimas, klasifikavimas, kaupimas ir analizė. Tai taip pat gali būti apibūdinama kaip tam tikra sistema, pagal kurią matuojama, apdorojama ir perduodama finansinė informacija apie ekonominį subjektą (E-terminų žodynas). Vertinant retrospektyviai galima teigti, jog apskaitos atsiradimą lėmė įvairių daiktų kaupimas, darbų organizavimas ir planavimas. Manoma, kad apskaita buvo pradėta vesti prieš daugiau nei 4000 metų. Į Europą pagrindiniai būdai / taisyklės, kaip turi būti tvarkoma apskaita atėjo iš tokių šalių kaip Indija ir Kinija, arabų kraštų. Žinoma, apskaita labiausiai išsiplėtojo dar Antikos laikais, todėl natūralu, jog daug duomenų apie senovės apskaitą yra randama būtent senovės Graikijoje ir Romos imperijoje (Carmona ir Ezzamel, 2007). Kalbant apie apskaitos vystymąsi Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje, ji šiek tiek atsiliko nuo viso pasaulio ir ja labiau pradėta domėtis feodalizmo laikotarpiu, kai buvo atliekami daiktų, žemės, žmonių surašinėjimai. Labiausiai apskaita išsiplėtojo kapitalizmo laikotarpiu, kai padidėjo konkurencija tarp įmonių ir kuomet apskaitai vesti buvo pasitelktos kompiuterinės technologijos.

Kalbant apie apskaitos kokybę, yra gana sunku nustatyti kokios pagrindinės dedamosios tam daro didžiausią įtaką. Pagal Kundelienę (2009) galima išskirti, jog apskaita laikoma kokybiška tuomet, kai ji pateikiama laiku, yra aktuali, turi visą reikiamą informaciją ir atneša naudą jos vartotojui, yra suprantama. Autorė taip pat išskiria 4 pagrindines sritis dėl kurių apskaitos kokybė gali suprastėti, t. y. problemos sistemose, organizacijoje, žmogiškųjų išteklių srityje ir nesklandumai atėję iš išorės. Pirmosios trys dedamosios daugiausiai susijusios su organizacijos kultūra, jos strategija, naudojamomis sistemomis, kai tuo tarpu ketvirtoji, kaip jau ir sako pats pavadinimas, susijusi su išorės problemomis, kurių organizacija negali paveikti. Tačiau net ir nustačius kokie veiksniai apibūdina apskaitos kokybę, dar nėra aišku kas lemia, jog apskaita tikrai būtų kokybiška. Siekiant tai išsiaiškinti, buvo analizuojami įvairių autorių tyrimai (Christensen, Lee, Walker ir Zeng, 2014; Horton, Serafeim ir Serafeim, 2013; Jacob ir Madu, 2009; Jayaram ir Verdi, 2014; Song ir Tuoriniemi, 2016) ir daugelis iš jų nurodė, jog vienas iš apskaitos kokybės bruožų yra konkrečių apskaitos standartų naudojimas.

Vedama apskaita yra reglamentuojama kiekvienoje valstybėje, todėl dažniausiai jos šiek tiek skiriasi. Tvarkant apskaitą remiamasi bendraisiais apskaitos principais, Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais (TFAS), direktyvomis, apskaitą reglamentuojančiais įstatymais, verslo apskaitos

standartais (VAS) ir pačios įmonės apskaitos politika (Dayanandan, Donker, Ivanof ir Karahan, 2016). Šiuos apskaitos reglamentavimus galima suskirstyti į 3 pagrindinius lygius (žr. 1 pav.). Pirmajam lygiui priklauso pasaulyje paplitę bendrieji apskaitos principai, TFAS ir įvairios direktyvos. Antrajam – konkrečioje šalyje egzistuojantys įstatymai, juos priima pačios šalys, žinoma dažnai remdamosi tarptautinių įstatymų ir principų rėmais. Įmonės reglamentavimas apima konkrečios įmonės vadovo patvirtintą apskaitos politiką. Ji yra sudaroma pačioje įmonėje ir galioja nurodytoms įmonėms ir sritims. Žinoma, tokie patvirtinti standartai ir principai neturi prieštarauti valstybiniais įstatymams.



**1 pav. Apskaitos reglamentavimo lygiai (sudaryta pagal Dayanandan, Donker, Ivanof ir Karahan, 2016; Jefimovas, Kanapickienė ir Rudžionienė, 2006)**

Plačiau analizuojant tarptautinio reglamentavimo dalį, remiantis autorių tyrimais, nustatyta, jog vieni iš labiausiai paplitusių naudojamų standartų pasaulyje yra Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS). Jie yra naudingi todėl, jog įvairiose pasaulio šalyse susiduriama su daugeliu problemų ir siekiant jas išspręsti turi būti priimta vieninga nuomonė koku būdu valdyti apskaitą ir su ja susijusią informaciją (Barth, Landsman ir Lang, 2007). Taigi TFAS yra viena iš svarbiausių finansinių ir apskaitinių priemonių, kuri leidžia efektyviai organizuoti įmonių veiklą. Kaip teigia Combs, Samy ir

Myachina (2013), jeigu šalys neturi savo išleistų apskaitos standartų, kartais jos naudojami TFAS rėmais (ang. framework). TFAS nėra privalomi visoms pasaulyje veiklą vykdančioms įmonėms, dažniausiai jie yra skirti valstybių leidžiamosioms valdžioms ir jau jos vėliau nurodo ar TFAS privaloma taikyti ar ne. Šiuo metu juos labiausiai taiko didžiosios įmonės arba bankai, kadangi jie daugiausia veikia tarptautinėse rinkose (Gebhardt ir Novotny-Farkas, 2011). Jeigu bankai netinkamai tvarkytų duomenis arba kitaip tariant duomenys neatspindėtų realios situacijos, potencialiems skolininkams gali būti išduodamos didesnės paskolos, nors pagal banko galimybes to daryti nebūtų galima. Kitaip tariant būtų rizikuojama, jog bankas liks be pinigų arba tie pinigai / paskola bus apskaitomi neteisingai. Tai viena iš priežasčių kodėl bankuose svarbu viską daryti tiksliai ir pagal nurodymus (Song, 2016). Be to, vieni iš didžiausių privalumų naudojant šiuos standartus yra tai, jog jie nustato pagrindines apskaitos vedimo taisykles, yra labai aiškūs ir juose galima rasti net keletą alternatyvų kaip galima pasiekti vienu ar kitu atveju. Šiuo metu galioja daugiau nei 40 išleistų TFAS, kuriose galima rasti visą aktualią informaciją, apskaitos vedimo taisykles, išimtis. Dažniausiai minėtais apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės klausimais valstybė turi įkūrusi institucijas, kuriose galima pasikonsultuoti. Taip pat daugelyje šalių egzistuoja ir privatus sektorius, skirtas konsultuoti įmones ir gyventojus apskaitos / finansiniais vedimo klausimais.

Žinoma, jeigu apskaita yra vedama pagal TFAS, tai neabejotinai turi įtaką ir apskaitos kokybei. Outa (2011) teigia, jog jeigu įmonės naudojami minėtais standartais, vyksta geresnis informacijos perdavimas, teisingiau vykdomas pajamų apskaitymas, nuostolių pripažinimas, vertės tikrumo atskleidimas. Taigi pati apskaitos kokybė irgi gerėja. Būtent tai atsispindi įmonės finansinėse ataskaitose, kadangi teisingai vedant apskaitą, visa pateikta informacija apie įmonę bus atitinkanti reikalavimus ir realią būseną (Christen, Lee ir Zeng, 2014). Tai ypač aktualu, kai įmonės audituojamos, kadangi tai sumažina potencialią neatitikimo atradimo riziką. TFAS daugiau yra naudojami verslo sektoriuje, kai tuo tarpu viešajame pirmenybė labiau teikiama valstybės išleistiems įstatymams. Tuo pačiu galima teigti, jog apskaitos kokybė viešajame sektoriuje šiek tiek atsilieka, nuo privataus, kadangi kaip teigia Rudžionienė ir Juozapavičiūtė (2013), viešajame sektoriuje net nėra pateikiamas visas finansinių ataskaitų rinkinys. Vis dėlto, situacija nuolat gerėja, kadangi vis didesnis dėmesys yra skiriamas ne finansinių ataskaitų rezultatams, tačiau jų vedimui ir duomenų tikslumui.

Per pastaruosius keliolika metų, tiek Baltijos šalyse, tiek pasaulyje įvyko nemažai pokyčių. Ne išimtis yra ir kalbant apie finansų apskaitos sistemą. Vienas iš pagrindinių tikslų buvo siekis suvienodinti informacijos atskleidimo reikalavimus ir listinguojamų įmonių apskaitos taisykles ES šalyse. Kitaip tariant buvo siekiama įvykdyti harmonizavimą. Kaip teigia Legenzova (2012) ir Diaconu (2007), šią sąvoką trumpai būtų galima apibūdinti kaip vienodų taisyklių taikymą tam tikrai sričiai, pavyzdžiui apskaitos ar

finansų. Pagrindiniai veiksniai, kurie lėmė šį procesą, buvo tarptautinės prekybos ir kapitalo srautų augimas. Baltijos šalyse apie harmonizavimo įtaką ir TFAS standartų poveikį nėra pateikta daug tyrimų. Dažniausiai autoriai (Alver, Alver ir Talpas, 2013; Budrionytė ir Šalkauskaitė, 2016; Legenzova, 2007; Kuzmina, 2010) analizuodavo kokią įtaką verslui turėdavo tam tikrų apskaitos standartų taikymas, kokie sunkumai yra taikant vienokius ar kitokius standartus, kuo skiriasi tarptautiniai ir valstybiniai standartai ir t. t. Kaip jau buvo minėta anksčiau, autoriai savo tyrimuose dažnai apibūdindavo kokie apskaitos standartai yra Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje bei lygindavo juos su kitos šalies. Kaip pavyzdį galima pateikti Mackevičiaus, Strouhal ir Sverovich (2008) tyrimą. Jame autoriai plačiai analizuoja valstybinius šalies įstatymus Lietuvoje ir Čekijoje bei juos lygina. Nors straipsnis buvo parašytas 2008 m. ir atrodo daug svarbiau būtų tirti TFAS bei jų įtaką, autoriai pasirinko nagrinėti valstybinius įstatymus. Viena iš to priežasčių galėjo būtų duomenų ir ankstesnių tyrimų minėta tema stygius. Straipsnyje tik iš dalies užsimenama apie TFAS ir jų įtaką. Tuo tarpu kalbant apie konkrečių standartų poveikį (ypač TFAS) apskaitos kokybei, tokių tyrimų Baltijos šalyse nėra daug. Todėl ši problema yra aktuali šiomis dienomis ir į tai reikėtų atkreipti didesnę dėmesį.

Baltijos šalyse pagal TFAS tvarkyti apskaitą privaloma tik toms įmonėms, kurios yra listinguojamos ir kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose. Kitoms įmonėms TFAS nėra privalomi, tačiau tam tikra dalis įmonių savanoriškai taiko šiuos standartus, kadangi turi atsiskaityti investuotojams ir bankams iš užsienio (Jefimovas, Kanapickienė, Rudžionienė, 2006). Tarkim Lietuvoje veikiančios įmonės remiasi ne tik šiais minėtais standartais, tačiau taip pat tikrina, kad visa tvarkoma apskaita atitiktų ir LR buhalterijos įstatymą. Jeigu įmonė pasirenka naudoti TFAS, jie šiais standartais privalo vadovautis mažiausiai 5 ateinančius metus, apskaitos vykdymo politikos keisti negali.

Aukščiau paminėtus teiginius galima pagrįsti plačiau paanalizavus Baltijos šalių vertybinių popierių biržos internetinę svetainę (<http://www.nasdaqbaltic.com/market/>). Atidarius atsitiktine tvarka pasirinktas finansines įmonių ataskaitas, tarkim tokių kaip APB „Apranga“, AB „Grigeo Grikiškės“, AB „Gubernija“, AB „Kauno energija“ ir kt. matyti, jog visos jos savo pranešimuose nurodo, kad atskaitomybė parengta pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (žr. 2 pav.). Tai tik patvirtina, jog visos listinguojamos įmonės privalo apskaitą vesti naudodamos TFAS. Kadangi visos svetainėje nurodytos įmonės yra listinguojamos, jos privalo savo finansines ataskaitas teikti viešai. Tokiu būdu potencialiems ir esamiems investuotojams yra palengvinama situacija, kadangi jie gali palyginti įmonių atskaitomybę, nustatyti kur yra geresnė ar blogesnė, kadangi visa informacija yra pateikta maždaug panašiu principu, eiliškumu, finansinėse ataskaitose viskas pateikiama eurais. Tai leidžia ne tik lengviau palyginti įmones tarpusavyje šalies viduje, tačiau palengvina analizę ir tarp užsienio valstybių.

Šiuo požiūriu žvelgiant, TFAS naudojimas rengiant finansinę atskaitomybę pagerino duomenų prieinamumą suinteresuotiems asmenims. Be to, ruošiant ataskaitas svarbu ne tik kokiais standartais yra naudojama jas rengiant, tačiau ir kokiam vartotojui (išoriniam ar vidiniam) pateikta informacija bus naudinga, ar nėra pateikiama per daug / per mažai informacijos. Tačiau tokia situacija dar nenurodo, jog TFAS naudojimas padarė šias ataskaitas kokybiškesnes apskaitos požiūriu. Kaip jau buvo minėta anksčiau, šia tema Baltijos šalyse nėra atlikta daug tyrimų, todėl tik galima spėlioti ir daryti prielaidas dėl ataskaitų kokybiškumo ir pranašumo prieš valstybės išleistus apskaitos standartus.

## **2. PAGRINDINIŲ APSKAITOS PRINCIPŲ APIBENDRINIMAS**

Pagrindiniai apskaitos principai, kuriais vadovaujantis buvo parengtos šios finansinės ataskaitos, išdėstyti toliau. Šie apskaitos principai buvo nuosekliai taikomi visiems pateiktiems metų laikotarpiams, jeigu nenurodyta kitaip.

### **2.1 RENGIMO PAGRINDAS**

Šios finansinės ataskaitos parengtos vadovaujantis Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais, patvirtintais taikyti Europos Sąjungoje (ES).

## **2 pav. Ištrauka iš APB „Apranga“ konsoliduotos metinės finansinės ataskaitos ir metinio pranešimo (Baltijos šalių vertybinių popierių biržos svetainė, 2015)**

Remiantis Žeimanto (2013) straipsniu, UAB „Topo Grupės“ finansų vadovė teigia, jog pradėjus naudoti TFAS, išaugo kitų partnerių (Lietuvoje ir užsienyje) pasitikėjimas bendrove, tapo lengviau gauti kredito limitus, beveik nekildavo papildomų klausimų draudimo bendrovėms. Tai taip pat lėmė geresnes bendradarbiavimo sąlygas, aukštesnius reitingus finansinėse institucijose. Šiuos privalumus taip pat išskiria Song ir Tuoriniemi (2016) teigdami, jog paskolas iš banko tikrai lengviau gauti toms įmonėms, kurios taiko TFAS, negu kitus vietinius standartus. Baltijos šalyse TFAS daugiausiai siūloma naudoti toms įmonėms, kurios siekia pagerinti veiklos efektyvumą, turi partnerių užsienyje, dirba su tam tikromis finansų institucijomis ar kažkada ateityje planuoja parduoti verslą (Ewert ir Wagenhofer, 2013).

Vienos iš Lietuvos įmonių („Aprangos“ grupė) finansų direktorius teigia, jog jeigu anksčiau buvo naudojami vietiniai standartai ir ketinama pereiti prie TFAS, bus ir tam tikros išlaidos, tokios kaip darbuotojų laikas, mokymai, konsultacijų išlaidos, IT sistemų pakeitimo laikas, audito mokesčiai už palyginamųjų skaičių patikrinimą ir kt. (Žeimantas, 2013). Taigi jeigu mažos įmonės norėtų apskaitą pradėti tvarkyti pagal TFAS, joms išlaidos būtų didesnės, negu gaunama nauda (Tarca, 2012). Būtent todėl, jog Baltijos šalyse daugiausiai vyrauja smulkus ir vidutinis verslas, tik procentaliai nedidelė dalis įmonių apskaitą veda naudojant TFAS. Remiantis Lenktienės (2010) atliktu tyrimu, galima teigti, kad jeigu apskaita vedama pagal TFAS, įmonėse iškyla ir nemažai kitų problemų, tokių kaip finansinių

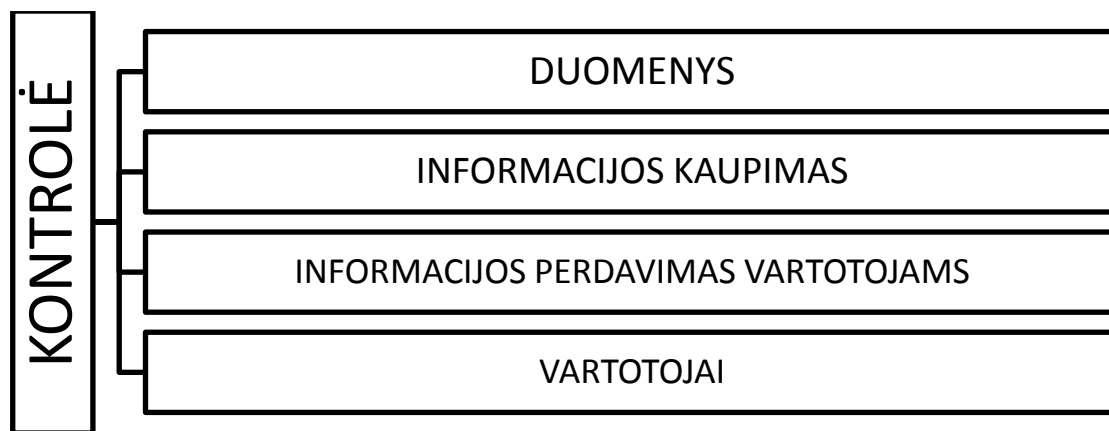
ataskaitų rengimas, tikrosios vertės principo taikymas, TFAS taikymo informacijos trūkumas, dotacijų, biologinio turto apskaita ir kt.

Taigi apibendrinant galima teigti, jog Baltijos šalių įmonės tikrai naudoja TFAS, didžioji jų dalis yra listinguojamos. Tuo tarpu mažesnės ir vidutinės įmonės daugiau remiasi valstybiniais įstatymais ir reglamentais. Didesnį dėmesį kreipiant į užsienio autorių tyrimus nustatyta, jog TFAS naudojimas iš dalies gerina apskaitos kokybę, palengvina tarpusavio sąveiką su užsienio investuotojais ir didina galimybes esant reikalui gauti paskolas iš banko. Vis dėlto, daugiau yra analizuojama užsienio situacija, o Baltijos šalyse šių standartų įtaka įmonių apskaitos ir finansinės atskaitomybės kokybei nėra plačiai aptarinėjama. Tai iš dalies lėmė ir tai, jog Lietuvoje euras kaip valstybinė valiuta atsirado tik 2015 m. (Latvijoje – 2014 m., Estijoje – 2011 m.), todėl palyginamojoje užsienio autorių analizėje Baltijos šalys buvo praleidžiamos (Jayarman ir Verdi, 2014). Dėl šių aukščiau minėtų priežasčių galima teigti, jog TFAS naudojimas Baltijos šalyse ir jų įtaka finansinių ataskaitų kokybei yra probleminė sritis, todėl būtų naudinga plačiau paanalizuoti TFAS taikymo aspektus Baltijos šalių įmonėse ir tolesniuose tyrimuose.

## 2. TEORINIAI TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ TAIKYMO IR APSKAITOS KOKYBĖS SĄRYŠIO VERTINIMO SPRENDIMAI

### 2.1. Apskaitos sistemos ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų nauda užsienio valstybėse

Kiekviena šalis turi savo valdžią, santvarką, kultūrą ir kt. Viena iš tokių dedamųjų gali būti ir skirtinga apskaitos sistema. Ji dažniausiai būna skirta kažką išmatuoti, apdoroti informaciją ir ją perduoti suinteresuotiems asmenims, kurie galėtų minėtą informaciją panaudoti. Apskaitos sistemą būtų galima pavaizduoti iš 4 dedamųjų:

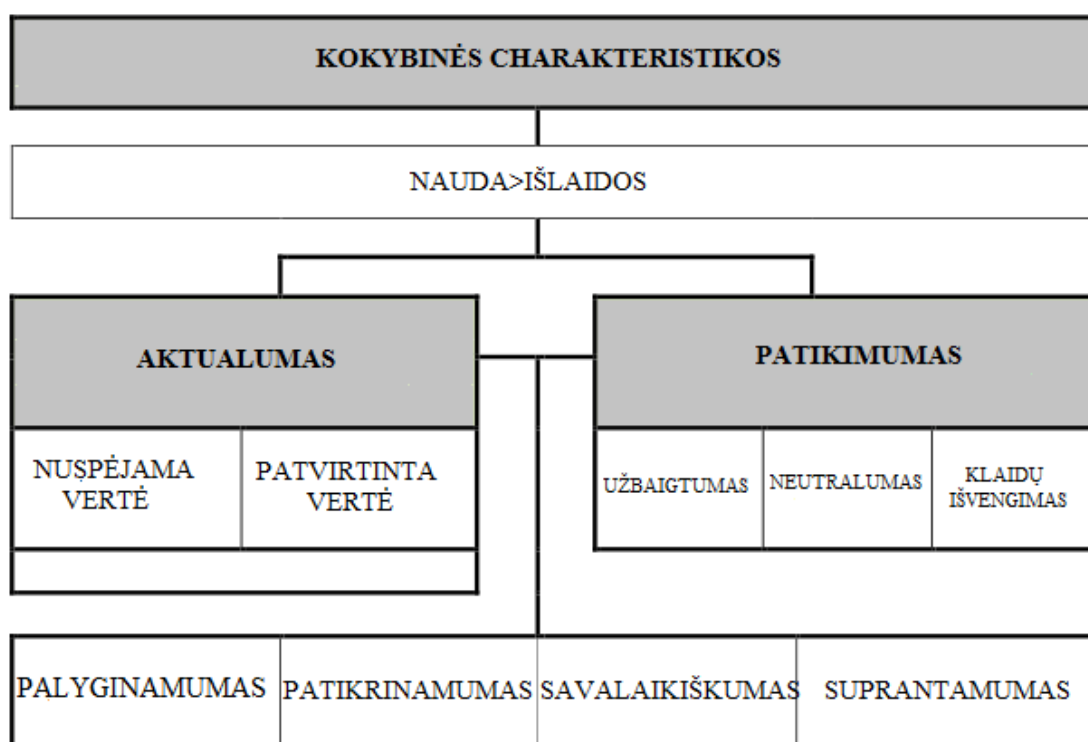


3 pav. Apskaitos sistemos elementai (sudaryta pagal Giriūnas, 2009; Jefimovas, Kanapickienė ir Rudžionienė, 2006)

Apskaitos sistema visada prasideda nuo duomenų gavimo (žr. 3 pav.). Kadangi iš keleto duomenų jokios analizės nebus galima atlikti, duomenis reikia kaupti, grupuoti ir klasifikuoti. Kuomet analizė atlikta, informaciją galima perduoti suinteresuotiems vartotojams. Jie savo nuožiūra ir pagal poreikius tuo duomenis ir informaciją gali jau naudoti savo tikslams pasiekti. Žinoma, kiekvienas elementas ir užduotys jame turi būti nuolatos kontroliuojami, kadangi be to reikalinga informacija gali nepasiekti vartotojo arba minėta informacija bus klaidinga. Be to, kaip teigia Giriūnas (2009), įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas gerina ir apskaitos kokybę.



Kalbant apie informaciją ir jos kokybę, Tarptautinių apskaitos standartų valdyba<sup>1</sup> savo finansinės atskaitomybės išleistame rinkinyje mini ir kokios kokybinės charakteristikos turi įtaką apskaitos kokybei (žr. 4 pav.). Pirmiausiai reikia pastebėti, jog šių savybių nauda visada turėtų viršyti išlaidas, kitaip tai bus nenaudinga pačiai įmonei. Kaip pagrindinės iš svarbiausių kokybinių charakteristikų yra minimos aktualumas ir patikimumas, kadangi vartotojai turi pasitikėti pateikta informacija, joje neturėtų būti klaidų bei ji turėtų būti aktuali tam laikotarpiui ar šiek tiek numatanti į ateities tendencijas. Žinoma, visa informacija turėtų būti palyginama, kurią būtų galima patikrinti pagal kitus šaltinius, suprantama ir kaip jau buvo minėta anksčiau, pateikiama laiku. Tokiu būdu vartotojai gaus aktualią ir naudingą informaciją, galės ją panaudoti.



**4 pav. Apskaitos informacijos kokybinės savybės (sudaryta pagal IASB, 2010)**

Pagal 3 pav. galima teigti, jog sistemos elementai yra šiek tiek panašūs kiekvienos šalies apskaitos sistemoje, bet niekada nebus dviejų vienodų apskaitos sistemų šalyje. Kalbant apie pačias apskaitos sistemas, jos skiriasi dėl daugybės priežasčių, tačiau pagal Jindrichovska (2004) galimas išskirti 4 pagrindinius veiksnius, darančius tam įtaką:

1. Teisinė sistema. Pagrindinis skirtumas, kuris susidaro dėl šio kintamojo yra apibūdinamas pagal tai, kas reguliuoja apskaitą ir jos vedimą šalyje. Vienu iš atveju, tai yra privačios apskaitos

<sup>1</sup> IASB – International Accounting Standards Board

organizacijos, kurios yra įkurtos šalyje. Jų tikslas – prižiūrėti kaip vedama apskaita. Dažniausiai yra nustatomos bendrosios taisyklės apskaitai tvarkyti ir šios privačios organizacijos rūpinasi, jog įmonės jomis remtųsi. Antruoju atveju apskaitos tvarkymą prižiūri šalies įkurtos valdžios institucijos.

2. Finansų sistema. Didelę priklausomybę apskaitos sistemai daro finansavimo šaltiniai. Vienose šalyse papildomos lėšos buvo gaunamos skolinantis iš bankų. Tuo tarpu kitu atveju akcininkai investuodavo į vertybinius popierius ir tokiu būdu pasirūpindavo papildomomis lėšomis. Nepaisant to, yra daugybė įvairių ir skirtingų finansavimo šaltinių, įmonės finansavimą gali gauti nebūtinai iš vieno. Būtent todėl finansų sistema daro įtaką apskaitos sistemai.
3. Kultūriniai veiksniai / socialinis klimatas. Apskaitos sistema priklauso nuo kompromisų priėmimo, tarkim ar darbuotojai priešinasi apskaitos vedimo metodikai, ar lanksčiai žiūrima į apskaitos pasikeitimus. Be to, žiūrint kas plačiau paplitęs – individualizmas ar kolektyvizmas – tai daro įtaką finansinių ataskaitų rengimui.
4. Ryšys tarp mokesčių ir apskaitos. Viena iš didžiausių problemų, kurią sukuria ryšys tarp apskaitos ir mokesčių yra tai, jog mokesčių bazė gali būti nustatoma remiantis pagal finansinių ataskaitų duomenis. Kai kuriose šalyse valdžios institucijos būtent tokiu būdu ir nustato mokesčių bazę. Tačiau kitose šalyse yra naudojamos atskiros ataskaitos mokesčių tikslams.

Remiantis išanalizuotais apskaitos elementais ir veiksniais, kurie suteikia kiekvienai apskaitos sistemai išskirtinumo, Beke (2014) iš gautų duomenų ir kitų autorių pastebėjimų sugrupavo 4 pagrindinius modelius (žr. 1 lentelė), kuriems galima priskirti didžiąją dalį išsivysčiusių ir besivystančių šalių. Anglų – amerikiečių modeliui, kaip sako pats pavadinimas, galima priskirti anglosaksiškas šalis. Didžiausias dėmesys skiriamas kreditoriams ir investuotojams, valstybė mažai kišasi į apskaitos sistemų koregavimus. Tuo tarpu kontinentinis modelis jau yra nukreiptas į valstybės poreikius. Tai lemia, jog valstybė turi įtaką apskaitos sistemos tobulinimui ir koregavimui. Kadangi modelis pasižymi reguliuojama ekonomika, bankais, paplitusiomis institucijomis, kurios turi kontroliuojamas funkcijas, didžioji dalis šalių, kurios naudojami šiuo modeliu yra išsivysčiusios šalys, dažniausiai priklausančios Europai. Lietuva, Latvija bei Estija irgi priskiriamos šiam modeliui. Trečiasis modelis daugiausiai orientuotas į Pietų ir Lotynų Amerikos šalis. Kaip ir kontinentinis modelis, jis daugiau yra orientuotas į valstybę ir jos poreikius. Tai galima patvirtinti remiantis tuo, jog apskaitos duomenys yra koreguojami pagal atitinkamą situaciją šalyje, tarkim infliacijos tempus. Taigi šis modelis lemia, jog apskaita yra nuolat kintanti. Kalbant apie paskutinį modelį, jam apibrėžto tikslaus pavadinimo nėra, Dažniausiai minėtas modelis apima šalis, kurios turi skirtingas apskaitos sistemas, tačiau pasižymi išsivysčiusia ar besivystančia ekonomika, gera finansine

sistema bei investicijų padidėjimu. Tuo pasižymi keletas islamiškų šalių ir kitos šalys, todėl šį modelį kol kas būtų galima pavadinti islamišku – tarptautiniu modeliu..

1 lentelė. Pagrindiniai apskaitos sistemų modeliai (Beke, 2013)

<b>Anglų - amerikiečių apskaitos modelis</b>	<b>Kontinentinis modelis</b>	<b>Pietų Amerikos (Lotynų Amerikos) apskaitos modelis</b>	<b>Islamiškas - tarptautinis modelis</b>
<p>Remiantis šiuo modeliu apskaitoje daugiausiai orientuojamasi į kreditorių ir investuotojų interesus. Šalys, kurios dažniausiai pasižymi šio modelio savybėmis, turi gerai išvystytą vertybinių popierių rinką, būtent tuo remiantis įmonės gauna papildomų finansinių resursų. Apskaitos principus ir taisykles kuria apskaitos specialistai, kurie vienijasi į asociacijas, kai tuo tarpu valdžios institucijos tik priima arba atmeta jų pasiūlytus siūlymus, apskaitos taisykles.</p>	<p>Kontinentinis modelis yra nukreiptas į valstybės poreikių tenkinimą. Beveik visa apskaita yra reguliuojama valstybės, ji suformuoja ir pateikia visuotinai naudojamus apskaitos principus. Šis modelis dažniausiai būdingas šalims, kurios pasižymi reguliuojama ekonomika, bankai ir jų sistemos daro didelę įtaką. Šalyse, kuriose vyrauja šis modelis, labai glaudžiai susiję verslas ir banko darbas bei įvairios valstybinės institucijos.</p>	<p>Viena iš pagrindinių modelio naudojimo savybių yra pastoviai koreguojami apskaitos duomenys, pagal tai kokie yra infliacijos tempai šalyje. Dažniausiai tai yra į valstybę orientuota apskaita, kuri skirta jos poreikiams tenkinti, o apskaitos metodika yra suvienodinama. Taigi šalys, kurios naudojami Pietų Amerikos (Lotynų Amerikos) apskaitos modeliu, parodo infliacijos procesą.</p>	<p>Tai vienas iš naujausių modelių, kuriam tikslus pavadinimas nėra apibrėžiamas. Kaip sako pats pavadinimas, šis modelis apima islamišką ir tarptautinį modelį bei kitus šalių modelius, kurie nepriklauso pirmoms trims grupėms. Pirmasis pasižymi sąnaudų sumažinimu ir tuo pačiu nesiekia pelno maksimizavimo. Tarptautinis modelis apima išsivysčiusią prekybą, tarptautines bankų ir finansų sistemas, tarptautinių investicijų padidėjimą. Tuo remiantis atitinkamai pagal situaciją ir šalį kuriami tarptautiniai modeliai.</p>

Šie minėti pasikeitimai lėmė, jog kai kuriose šalyse ėmė kisti apskaitos sistema, valstybė ir kitos atitinkamos institucijos pradėjo mąstyti kaip galima būtų pagerinti apskaitą. Būtent todėl daugelyje šalių po truputį pradėta naudoti TFAS vietoj valstybinių / įmonės įstatymų arba pasirinktos šių standartų gaires. Panašiai kaip ir apskaitos sistemą, siekiant įtvirtinti TFAS šalyje reikia atsižvelgti į pačios šalies teisinę ir finansines sistemas, žmonių kultūrinį ir išsivystymo lygį bei kitus aktualius aspektus. Kaip jau buvo minėta anksčiau, siekiant įteisinti TFAS naudojimą buvo norima ne tik suvienodinti (harmonizuoti) listinguojamų įmonių apskaitą, kad informaciją būtų lengviau valdyti kreditoriams, tačiau tokiu būdu buvo siekiama palengvinti apskaitos vedimą, pagerinti jos kokybę, standartizuoti struktūrą, jog būtų pateikiama

reikalinga ir naudinga informacija. Žinoma, kai kurios šalys nepripažino TFAS ir toliau siekė naudoti savo standartus.

Kai kurie TFAS pradėti naudoti jau XX a. (tik kitu pavadinimu), tačiau nuo 2005 m. buvo priimtas įstatymas, kuriuo remiantis visos listinguojamos įmonės Europoje privalo naudoti minėtus standartus. Kaip jau buvo minėta anksčiau, pagal konkrečios šalies įstatymus tam tikros įmonės privalo naudoti TFAS, kai tuo tarpu kitos gali tai daryti pasirinktinai, tarkim naudoti TFAS gaires, valstybinius standartus ir kt. Daug autorių savo darbuose analizuoja kokią įtaką TFAS naudojimas turėjo tam tikroms sritims. Apskaitos kokybės pagerėjimas yra viena iš teigiamų TFAS priėmimo ir naudojimo pasekmių, todėl šią sritį būtų įdomu paanalizuoti plačiau. Taigi siekiant išsiaiškinti kokią įtaką TFAS naudojimas turėjo apskaitos kokybės gerinimui, buvo atlikta kelių šalių analizė, kurios metu nagrinėjama ar įmonės palankiai vertino šių standartų naudojimą ir ar apskaitos kokybė tikrai pagerėjo pradėjus juos naudoti.

2 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei Europoje (sudaryta autorės)

Šalis	Veiksny	Analizuojamas objektas straipsnyje	Ar TFAS buvo priimti palankiai?	Ar priimti apskaitos standartai pagerino apskaitos kokybę?	Kitos reikšmingos pastabos
Italija (Paglietti, 2009)		Listinguojamų įmonių Italijoje apskaitos kokybė prieš ir po TFAS priėmimo	Taip	Dalinai	Nustatyta, jog daug labiau apskaitos kokybę gali paveikti politiniai ir ekonominiai pasikeitimai, o ne naudojami standartai įmonėje.
Vokietija (Eng ir Lin, 2013; Gassen ir Sellhorn, 2006)		Apskaitos kokybės skirtumai tarp Vokietijos ir Anglijos listinguojamų ir nelistinguojamų įmonių	Taip	Taip	Minimi skirtumai tarp listinguojamų ir nelistinguojamų įmonių apskaitos vedimo ypatumų. Buvo nustatyta, jog tiek Vokietijoje, tiek Anglijoje apskaitos kokybė yra panaši.
Anglija (Eng ir Lin, 2013; Bayerlein ir Farooque, 2012)			Taip	Taip	
Švedija (Paanannen, 2008)		TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinei atskaitomybei Švedijoje	Dalinai	Taip	Per pirmus metus po TFAS priėmimo apskaitos kokybės kaip tik krito, tačiau po 2 metų (2007) finansinių ataskaitų kokybė išaugo.
Prancūzija (Chen, Jiang ir Tang, 2010)		TFAs įtaka apskaitos kokybei įvairiose Europos šalyse, palyginimas	Daugiau taip, nei ne	Taip	Įmonės Prancūzijoje buvo priverstos naudoti TFAS, tačiau tai tik dar labiau pagerino apskaitos kokybę.
Belgija (Jermakovicz, 2004)		TFAS adaptacija 20 skirtingų įmonių Belgijoje	Taip	Taip	Buvo analizuojama ne tik TFAs įtaka apskaitos kokybei, tačiau ir vidinei organizacijos veiklai ir strategijai.

Išanalizavus keletą mokslinių darbų apie TFAS Europoje, atsitiktiniu būdu buvo pasirinktos 6 skirtingos šalys (Italija, Vokietija, Anglija, Švedija, Prancūzija, Belgija) ir nagrinėjama kaip TFAS paveikė šių šalių apskaitos kokybę, ar minėti standartai buvo priimti palankiai (žr. 2 lentelė). Jau anksčiau

buvo minima, jog daugiausiai TFAS naudoti turi listinguojamos įmonės, todėl didžiausias dėmesys buvo skiriamas būtent tam ir nagrinėjamas TFAS poveikis šioms įmonėms. Atlikus analizę buvo nustatyta, jog beveik visos nagrinėjamos šalys palankiai vertina šių standartų priėmimą ir jų naudojimą, išskyrus Švedija ir Prancūzija. Kadangi abeiose šalyse yra daug listinguojamų įmonių, didžioji dalis iš jų buvo priverstos pradėti naudoti šiuos standartus. Pirmaisiais metais Švedijoje apskaitos kokybė net krito, kadangi darbuotojai priešinosi naujų standartų priėmimui. Tai galima paaiškinti tuo, jog jie nenorėjo mokytis naujai vesti apskaitą, siekė nekeisti darbo specifikos ir dirbti kaip įpratę. Tačiau po kelių metų, taikant TFAS, apskaitos kokybė net pagerėjo. Kalbant apie apskaitos kokybę, per tam tikrą laiką ji pagerėjo visose nagrinėjamose šalyse. Tik nagrinėjant Italijos atvejį matyti, jog TFAS naudojimas dalinai pagerino apskaitos kokybę. Kaip teigia autorius, didesnę įtaką apskaitos kokybei galėjo padaryti politiniai ir ekonominiai veiksniai ir juos liečiantys pasikeitimai. Tačiau tai yra tik vieno autoriaus nuomonė ir siekiant tai patvirtinti, reikėtų atlikti daugiau tyrimų Italijoje. Taigi išnagrinėjus TFAS naudojimą šešiose Europos šalyse, apibendrintai galima teigti, jog apskaitos kokybė pagerėjo. Tam pritaria Jacob ir Madu (2009) kurie savo tyrime teigia, jog šie priimti ir naudojami standartai turi įtakos finansinių ataskaitų kokybei bei jų patikimumui, tuo pačiu gerindami apskaitos kokybę.

Atlikus tyrimą, taip pat buvo nustatytas vienas įdomus faktas, jog ne tik naudojami apskaitos standartai gali teigiamai ar neigiamai veikti apskaitos kokybę, tačiau naudojama valiuta taip pat turi įtakos apskaitos kokybei (Asteriou, Dimitropoulos ir Siriopoulou, 2012) bei finansinių ataskaitų palyginamumui. Tuo tarpu apibendrinant užsienio autorių išvalgas apie TFAS įtaką apskaitos kokybei Europoje, galima teigti, jog TFAS naudojimas tikrai pagerino apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę. Tačiau kokia padėtis likusiame pasaulyje?

TFAS daugiausiai yra naudojami Europos šalyse, kai tuo tarpu kitose jis yra daugiau kaip patariamasis įrankis, padedantis iškilus konkrečiai situacijai. Atlikus analizę (žr. 3 lentelė), buvo nustatyta, jog iš 8 atsitiktinai parinktų ne Europos šalių (Kenija, Nigerija, Naujoji Zelandija, Australija, Honkongas, Rusija, Egiptas, Japonija), visos iš jų vienaip ar kitaip naudoja didelę dalį TFAS, tačiau jie yra adaptuoti pagal jų šalies įstatymus. Tai plačiau atspindi Rusijos atvejis, kadangi šalyje nėra priimti TFAS, o tik remiamasi jų rėmais ir valstybė yra išleidusi savo įstatymus, kuriais yra naudojamosi vedant apskaitą. Kadangi daugelyje šalių šie standartai nėra privalomi, daugelio vartotojų požiūris į jų naudojimą yra teigiamas ir jeigu jie yra naudojami, tai tikrai daro teigiamą įtaką apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms.

3 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei ne Europos šalyse (sudaryta autorės)

Šalis / Veiksny	Analizuojamas objektas straipsnyje	Ar TFAS buvo priimti palankiai?	Ar priimti apskaitos standartai pagerino apskaitos kokybę?	Kitos reikšmingos pastabos
Kenija (Outa, 2011)	TFAS poveikis listinguojamų įmonių finansinei atskaitomybei Kenijoje	Dalinai	Taip	Dalis TFAS naudotojų manė, jog šie aukštos klasės standartai gali kaip tik sumažinti apskaitos kokybę, kadangi darbuotojai gali nemokėti jais tinkamai naudotis.
Nigerija (Madawaki, 2011)	TFAS adaptacija Nigerijoje	Daugiau neigiamai, negu teigiamai	Taip	Dėl šalies politinės situacijos, TFAS Nigerijoje buvo pradėti naudoti tik 2012 m., todėl daug tyrimų šiuo klausimu nebuvo atlikta.
Naujoji Zelandija (Bradbury, Hooks ir Stent, 2010)	TFAS poveikis listinguojamų įmonių finansinei atskaitomybei Naujojoje Zelandijoje	Taip	Taip, bet tik didelėse įmonėse	Buvo nustatyta, jog apskaitos kokybė taip pat priklauso ir nuo to, kada buvo pradėta naudoti TFAS. Kitaip tariant, kuo anksčiau buvo pradėti naudoti standartai, tuo daugiau įtakos tai daro apskaitos kokybei.
Australija (Bayerlein ir Farooque, 2012)	TFAS įtaka finansinių ataskaitų kokybei lyginant Australiją, Honkongą ir Angliją	Taip	Taip	Taikant TFAS, informaciją galima palyginti su kitomis šalimis, kurios taip pat taiko šiuos standartus.
Honkongas (Bayerlein ir Farooque, 2012)				
Rusija (Combs, Myachina ir Samy, 2013)	TFAS ir Rusijos vietinių standartų panašumai / skirtumai	Nėra priimti	-	Dauguma Rusijoje taikomų standartų turi panašumų su TFAS, tačiau galutinai minėtieji standartai dar nėra taikomi šioje šalyje. Tai yra planuojama padaryti artimiausiu metu.
Egiptas (Ebaid, 2016)	TFAS įtaka apskaitos kokybei Egipte	Dalinai	Taip	2006 m. buvo pradėti taikyti TFAS su tam tikrais papildymais iš pačio Egipto. Visos listinguojamos įmonės privalo taikyti šiuos standartus. Ne visi pritarė šių standartų priėmimui, kadangi daug klausimų kilo dėl pajamų apskaitymo.
Japonija (Hellmann, Scagnelli ir Tsunogaya, 2015)	TFAS taikymas Japonijoje ir pagrindiniai apskaitos principai	Taip, kadangi jie kol kas nėra privalomi naudoti	Tos įmonės, kurios juos naudoja, teigia, kad taip	Japonijoje galima taikyti TFAS. Tai nusprendžia pačios įmonės pagal poreikį. Ateityje planuojama, jog TFAS bus privaloma visoms listinguojamoms įmonėms.

Kaip teigia Ismail ir kt. (2013), ne Europos šalyse yra dar daug besiformuojančių rinkų, todėl TFAS naudojimas gali būti šiek tiek sudėtingas mažoms valstybėms ir neišsivysčiusioms rinkoms. Be to, jeigu

šalis yra besivystanti, joje gali trūkti kompetentingų darbuotojų, kurie galėtų šiuos standartus taikyti vedant apskaitą. Tokia situacija ypač aktuali Kenijoje ir Nigerijoje. Nepaisant to, jog nuo 2005 m. daugelis šalyse esančių listinguojamų įmonių privalėjo pradėti taikyti TFAS, vis dar yra šalių kuriose negalima taikyti šių standartų. Tai tokios šalys kaip Amerika, Kinija, Malaizija ir Brazilija (Horton, Serafeim ir Serafeim, 2013).

Žinoma, ne visos įmonės sutinka naudoti TFAS, o kai kurios net priešinasi jų priėmimui. Tai galima paaiškinti tuo, jog daugelis įmonių mano, kad TFAS naudojimas tik pasunkins jų apskaitos vedimo procesą arba jų pasiruošimo naudoti išlaidos (tarkim darbuotojų apmokymas, kaip naudotis tais standartais) neatsipirks (Horton, Serafeim ir Serafeim, 2013). Taigi apibendrinant galima teigti, jog Europos šalyse listinguojamos įmonės taiko TFAS, kai tuo tarpu ne Europoje šie standartai yra daugiau patariamojo pobūdžio ir jų naudojimas nėra privalomas, vietiniai standartai tik dalinai remiasi TFAS. Tačiau net ir nustačius kokia situacija yra pasaulyje, kiekviena šalis yra savaip skirtinga. Siekiant tai patikrinti ir išsiaiškinti ar tikrai yra naudinga naudoti TFAS, ar jie daro įtaką geresnei apskaitos kokybei, sekančiame skyriuje buvo atlikta autorių tyrimų analizė.

## **2.2. Mokslininkų požiūris į apskaitos kokybės ir standartų ryšį**

Ankstesniame skyriuje buvo aptariama apskaitos sistemų sudedamosios dalys, kas lemia jų skirtumus bei atlikta analizė apie TFAS naudojimą įvairiose šalyse ir jų įtaką apskaitos kokybei. Nepaisant to, autoriai atliko ir begales kitų panašių tyrimų, kuriais buvo siekiama nustatyti tam tikrą ryšį tarp kintamųjų, kitų veiksnių įtaką apskaitos kokybei. Siekiant nustatyti ar TFAS tikrai pagerina apskaitos kokybę ir ar verta buvo juos priimti, reikėtų plačiau pasidomėti minėtų autorių tyrimais.

Pirmiausia dalis autorių teigia, jog apskaitos kokybė ir finansinė apskaita priklauso ne nuo to ar taikomi ar ne TFAS, o nuo to ar įmonė buvo priversta juos taikyti. Keletas autorių tyrimų yra pateikiama 4 lentelėje. Gassen ir Sellhorn (2006) savo tyrime analizuoja kokie veiksniai galėjo lemti savanorišką TFAS priėmimą Vokietijoje 1998 – 2004 m. Kaip teigia autoriai, įmonės dydis, tarptautinis poveikis, įmonės nuosavybės forma galėjo būti pagrindiniai veiksniai lemiantys savanorišką TFAS taikymą dar iki 2005 m., kai po to jau dauguma valstybių įmonių šiuos standartus privalėjo taikyti. Vienas iš įdomių dalykų, kurių paminėjo autoriai savo tyrime yra tai, jog jie neapibrėžia kas tiksliai daro įtaką apskaitos kokybei. Kitaip tariant apskaitos kokybė priklauso nuo to, kokiam galutiniam vartotojui ir tikslui ji bus naudojama. Tuo tarpu autoriai rėmėsi prielaida, jog kuo didesnė apskaitos kokybė, tuo labiau ji padeda sumažinti informacijos asimetriją tarp vadovų ir potencialių investuotojų. Siekiant nustatyti ar šios prielaidos tikrai

teisingos, autoriai panaudojo Vokietijos įmonių informaciją apie standartų naudojimą, po to aprašomųjų rodiklių pagalba (vidurkis, mediana, kvartiliai ir t. t.) sudarė modelį, kurio pagalba buvo galima nustatyti kokią įtaką tam tikri veiksniai turi savanoriškam TFAS naudojimui ir kas lemia geresnę apskaitos kokybę.

4 lentelė. TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms užsienio šalyse (sudaryta autorės)

<b>Autorius</b>	<b>Analizuojamas objektas straipsnyje</b>	<b>Naudota tyrimo metodologija</b>
Gassen ir Sellhorn (2006)	Veiksniai, lemiantys savanorišką TFAS taikymą ir apskaitos kokybę gerinantys veiksniai	Remiantis Vokietijos įmonių duomenimis suformuotas modelis ir aprašomųjų statistikų (mediana, vidurkis, kvartiliai ir t. t.) pagalba nustatyta, kokie veiksniai turi įtakos savanoriškam TFAS naudojimui ir apskaitos kokybės gerinimui
Horton, Serafeim ir Serafeim (2013)	Priverstinai taikomų TFAS poveikis informacijai ir jos kokybei	Iškeliamos hipotezės ir jos analizuojamos pasitelkiant suformuotu modeliu, kurį sudaro įmonių duomenys gauti prieš pradėdant priverstinai naudoti TFAS ir po to. Taip pat remiamasi kitų autorių tyrimais
Christensen, Lee, Walker ir Zeng (2014)	TFAS poveikis apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms, prieš ir po TFAS naudojimo	Sudarytas modelis, kuriuo remiantis nagrinėjama pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo sąveika su apskaitos kokybe pateikiant finansines ataskaitas
Barth, Landsman ir Lang (2007)	TAS įtaka apskaitos kokybei	Sudarytos lygtys - modeliai, kurie nagrinėjo kiek auga pardavimai, kaip kinta paprastųjų akcijų pardavimai, kokia yra sukaupimų ir pinigų srautų įtaka pajamoms, ar atsiranda laiko nuostoliai ir t. t. Remiantis gautais rezultatais vėliau buvo nagrinėjama kokią įtaką tai turi sudarant kokybiškas finansines ataskaitas
Chen, Jiang, Lin ir Tang (2010)	TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinei atskaitomybei 15 Europos šalių	Suformuoti modeliai, įtraukiant tokius veiksnius kaip sukaupimai, laiko nuostoliai, nuolatinis pajamų gavimas ir kontrolė, tikslų siekimas. Nagrinėjama kaip šie veiksniai veikia apskaitos ir finansinių atskaitų kokybę, atsižvelgiant į tai, ar šalyse TFAS buvo pradėti taikyti priverstinai

Tyrimo rezultatai parodė, jog įmonės dydis, ekonomikos ir tarptautiškumo poveikis bei priimta įmonės nuosavybės forma darė didžiausią įtaką sprendžiant ar taikyti TFAS savanoriškai. Be to, tyrime suformuotas modelis parodė, jog įmonės, kurios taiko TFAS yra labiau patvarios, mažiau nuspėjamos (kas yra teigiamas veiksnys kovojant su konkurentais), pajamos nėra labai svyruojančios, jas galima prognozuoti. Tačiau įmonės, kurios tokiu būdu pradėjo naudoti TFAS, susidūrė su nuolatos kintančiomis akcijų kainomis.. Viena iš priežasčių galėjusių tai lemti, buvo per maža patirtis TFAS pritaikymo srityje,



tačiau tai suteikė TFAS įmonėms pranašumą prieš konkurentus, kurie tik vėliau priėmė šiuos standartus ir tik sprendė iškilusias problemas, kai minėtos įmonės buvo toliau pažengusios.

Kalbant apie priverstinai pradėtus taikyti TFAS įmonėse, galima plačiau paanalizuoti Horton, Serafeim ir Serafeim (2013) atliktą tyrimą apie minėtų standartų poveikį informacijai ir jos kokybei. Jame jie daugiau analizuoja kokį poveikį privalomai naudojami standartai turi informacijai ir įmonės aplinkai, jų ryšiui su kitomis dedamosiomis. Tyrime autoriais iškelia tris pagrindines hipotezes, kuriomis remiasi toliau nagrinėdami minėtąją temą:

1. Privalomas TFAS naudojimas suteikia palyginamumo galimybę ir tuo pačiu yra lengviau prognozuoti planuojamą pelną;
2. Privalomas TFAS naudojimas turi įtakos informacijos kokybei ir kaip to pasekmė pasireiškia tikslesnis ateities pelno prognozavimas;
3. Įmonės privalomai taikydamos TFAS suteikia daugiau ir geresnes galimybes valdant pajamas ir siekiant užsibrėžtų tikslų.

Hipotezės buvo nagrinėjamos pasitelkus kitų mokslininkų tyrimus ir išvalgas, taip pat pagal pačių autorių sudarytus modelius. Pirmiausiai, buvo siekiama nustatyti kaip yra paveikiamos įmonės, kurios nenaudoja TFAS, šiuos standartus pasirinko naudoti savanoriškai ir tos, kurios privalėjo naudoti TFAS. Autoriai pasitelkus įvairias charakteristikas taip pat siekė nustatyti ar minėtas veiksnys turi įtakos ateities prognozėms ir pajamų bei informacijos valdymui. Taigi šių autorių tyrimas yra labai panašus į Gassen ir Sellhorn (2006). Vienintelis pagrindinis skirtumas, jog vieni autoriais nagrinėjo apskaitos kokybę, o kiti – informacijos ir kaip vėliau tai paveikia apskaitos kokybę.

Išanalizavus rezultatus ir remiantis iškeltomis trimis hipotezėmis buvo nustatyta, jog įmonės taikydamos TFAS sumažino prognozių klaidų skaičių, tai yra galėjo geriau prognozuoti ateities tendencijas. Be to, tai lėmė skaidresnių ataskaitų pateikimą, padidino likvidumą, konkurencingumą ir efektyvumą rinkose. Autorių tyrimo metu taip pat buvo patvirtinta, jog įmonės nors ir priverstinai naudojusios TFAS, pagerino apskaitos kokybę. Taigi tokiu būdu buvo pagerinamas apskaitos palyginamumas bei kokybė.

Beveik lygiai tokį pat tyrimą atliko Christensen, Lee, Walker ir Zeng (2014), tik šiuo atveju buvo nagrinėjama ne informacijos, bet jau apskaitos kokybė ir kaip ją paveikė TFAS priėmimas ir naudojimas. Kaip ir daugelis kitų autorių, jie nagrinėjo pajamų valdymo, laiko nuostolių / savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo sąveiką su apskaitos kokybe tarp Vokietijos įmonių prieš ir po TFAS naudojimo. Pagal autorių tyrimą galima teigti, jog dažniausiai pajamų valdymo vertinimui yra skaičiuojami tokie rodikliai kaip santykis tarp grynujų pajamų ir pinigų srautų nuokrypio, grynujų pajamų

pokyčio nukrypimas ir kt. Geresnė apskaitos kokybė atsiras tuomet, kai bus reikalingas mažesnis pajamų valdymas. Tuo tarpu savalaikiam nuostolių pripažinimui vienas iš rodiklių yra apibūdinamas kaip grynujų pajamų dažnis po svarbių aplinkybių valdymo. Šiuo atveju pajamų kokybė yra didesnė tuomet, kai šis dažnis didesnis. Vertės tikrumo vertinimui dažniausiai pasitelkiama kapitalo, akcijų buhalterinės vertės ir pajamų gražos rodikliai. Autoriai nurodo, jog yra ir daugybė kitų apskaitos kokybės modelių, kurie gali remtis kitokiais rodikliais, tarkim mokesčių mokėjimas, nuostolių vengimas, savalaikiškumas ir kt.

Tyrimo rezultatai parodė, jog įmonės, kurios prisiėmė taikyti TFAS savanoriškai, pasižymėjo sumažėjusiu pajamų valdymu, išaugusiais laiko ir vertės nuostoliais. Taigi šie rezultatai šiek tiek skiriasi, nuo kitų autorių. Tuo tarpu įmonės, kurios laukė iki privalomo TFAS taikymo, nepasižymėjo neigiamais požymiais iš anksčiau minėtų. Be to, autoriai pamini keletą svarbių įžvalgų, kurių kiti autoriai neminėjo. Viena iš jų yra tokia, jog dauguma įmonių prisiima naudoti TFAS tik todėl, jog jie mano, kad tai padės apskaitos kokybės gerinimui ir lems geresnę poziciją už konkurentus. Tačiau tuo pačiu įmonė neapskaičiuoja savo galimybių (tiek finansinių, tiek personalo), kadangi pradėti naudoti kitus standartus gali būti iššūkis įmonei ir jos darbuotojams, o tai kaip tik gali lemti apskaitos kokybės sumažėjimą. Be to, pačią apskaitos kokybę yra gana sunku išmatuoti, nėra daug metodų nusakančių kaip tai padaryti. Taigi jau dabar pastebima tendencija, jog dauguma autorių nagrinėja šių dedamųjų ryšį, dažniausiai analizuojant Vokietijos ar Europos šalis prieš ir po TFAS naudojimo ir atsižvelgia į tai ar šie standartai naudoti buvo pasirenkami savanoriškai, ar privalomai. Be to, didžioji dalis autorių priima išvadą, jog pajamų valdymas, laiko nuostoliai / savalaikis nuostolių pripažinimas ir įmonės vertė turi didelę įtaką apskaitos kokybei.

Tuo tarpu Barth, Landsman ir Lang (2007) savo tyrime apie TAS<sup>2</sup> (tarptautiniai apskaitos standartai) ir apskaitos kokybę nagrinėja ar šie minėtieji standartai daro įtaką geresnei apskaitos kokybei (nors šiame magistro darbe iškelta problema liečia TFAS, išnagrinėjus TAS standartų įtaką galima daryti prielaidas ir apie jų įtaką geresnei apskaitos kokybei remiantis TFAS). Kaip teigia autoriai, pagrindinis tikslas išleidžiant TAS buvo siekis sukurti aukštos kokybės tarptautinius standartus, kurie pranoktų valstybinius bei kuriais remtis galėtų ir kitų šalių įmonės. Tuo tarpu pačiame tyrime autoriai pasirinko keliolika šalių, kurios nenaudojo TAS ir po kelerių metų pasirinko remtis šiais standartais vedant apskaitą. Pirmiausiai buvo lyginama kokią įtaką apskaitos kokybei darė tai, jog įmonės pasirinko naudoti TAS, šalys buvo tirtos iškart po to, kai jos nusprendė naudoti šiuos standartus (žinoma, autoriai pabrėžia, jog skirtumai taip pat galėjo atsirasti ir dėl skirtingos ekonominės situacijos šalyse bei priklausomai nuo to, kada TAS buvo pradėti naudoti). Vėliau autoriai sukūrė savo apskaitos kokybės modelį, naudojo koreliaciją, regresiją ir dispersiją.

---

<sup>2</sup> TAS ir TFAS standartai yra gana panašūs, tačiau pirmieji TAS buvo išleisti 1973 – 2001 m., tuo tarpu TFAS – nuo 2001 m. Be to, yra teigiama, jog jeigu vieni standartai prieštarauja kitiems, priimtinesni yra laikomi TFAS, kadangi jie naujesni.

Autoriai savo darbe sudarė metodą - lygtį, kurios padedami nagrinėjo kokią įtaką grynosioms pajamoms daro įmonės rinkos vertė metų gale, kiek auga pardavimai, kaip kinta paprastųjų akcijų pardavimai, kiek įmonė turi įsipareigojimų metų gale ir t. t. Remiantis tuo, vėliau buvo sudarytos ir kitos lygtys, analizuojančios kokia yra sukaupimų ir pinigų srautų įtaką pajamoms, ar laiko nuostoliai, akcijos kaina ir metinė akcijų grąža daro tiesioginę įtaką grynosioms pajamoms. Kaip jau buvo minėta, tyrimams ir rezultatams gauti buvo naudojami įvairių šalių duomenys apie TAS priėmimą ir naudojimą. Tyrimo rezultatai parodė, jog įmonės, kurios nenaudoja TAS savo apskaitoje, patiria blogesnį pajamų valdymą, pripažįsta daugiau laiko nuostolių ir tai daro didelę įtaką įmonės apskaitai. Be to, autoriai ištyrė, jog įmonės pradėjusios naudoti TAS pagerino savo apskaitos kokybę, nors tuo pačiu nėra tiksliai aišku ar tai lėmė standartų naudojimas vedant apskaitą ar pasikeitimai ekonominėje aplinkoje ir pačios firmos iniciatyvų kūrimas. Galima teigti, jog šis tyrimas buvo gana kompleksiškas, tačiau atskleidė nemažai tendencijų dėl apskaitos standartų poveikio.

Kitą labai panašų tyrimą atliko Chen, Jiang, Lin ir Tang (2010), tik šiuo atveju jie nagrinėjo TFAS įtaką apskaitos kokybei ir finansinei atskaitomybei bei rėmėsi 15 Europos šalių atveju, prieš priimant naudoti standartus ir po to. Autoriai savo darbe tyrė ir suformavo modelius įtraukiant tokius veiksnius kaip sukaupimai, laiko nuostoliai, pajamų kontrolė ir tikslų siekimas, nuolatinis pajamų gavimas. Be to, vertinant gautus rezultatus buvo remtasi ir tuo ar įmonės pačios nusprendė naudoti TFAS, ar jos buvo pristatytos pasitelkti juos pagal valstybės įstatymus (kaip jau buvo minėta anksčiau, nuo 2005 m. dauguma listinguojamų įmonių privalėjo pradėti taikyti TFAS sudarant finansines ataskaitas). Remiantis tyrime naudotais modeliais, autoriai priėjo išvadą, jog TFAS taikymas turi įtakos geresnei apskaitos kokybei, kai tuo tarpu valdymo pokyčiai ar kiti verslo aplinkos faktoriai tokio poveikio neturi. Nustatyta, jog pakeitus vietinius įstatymus TFAS, susidaro papildomas teigiamas poveikis apskaitos kokybei ir finansinės atskaitomybės vedimui. Be to, tam tikrą poveikį apskaitos kokybei turi politinė ir ekonominė padėtis šalyje, tačiau jos dydis kinta atitinkamai pagal šalies padėtį. Autoriai tyrime taip pat nustatė, jog tokios Rytų Azijos šalys kaip Honkongas, Malaizija, Singapūras ir Tailandas yra žemesnio finansinės atskaitomybės vedimo lygio, nors jų naudojami standartai priimti iš tokių šalių kaip JAV ir Jungtinė Karalystė. Tai lėmė ne blogai perimti standartai, tačiau giliau šalies viduje slypinčios politinės ir ekonominės problemos.

Taigi palyginus dviejų tyrimų rezultatus (Barth, Landsman ir Lang, 2007, bei Chen, Jiang, Lin ir Tang, 2010) nustatyta, jog TAS / TFAS naudojimas šalyje turi teigiamą poveikį apskaitos kokybei, tačiau šiuo laikotarpiu dažniau yra naudojami TFAS, kadangi jie naujesni ir aktualesni. Kita vertus, buvo priimta išvada, kuri teigia, jog ne tik naudojami apskaitos standartai lemia apskaitos kokybę, tačiau tuo pačiu

ekonominiai ir politiniai veiksniai šalyje. Nustatyta, jog įmonės, naudojančios valstybinius / vietinius įstatymus, blogiau valdo savo pajamas ir patiria daugiau laiko nuostolių. Taigi remiantis autorių tyrimais, galima teigti, jog naudojantis TFAS apskaitos kokybė tikrai gerėja.

Išnagrinėjus keleto autorių tyrimus apie tam tikrų veiksnių įtaką apskaitos kokybei ir finansinei atskaitomybei, dauguma iš jų teigia, jog tai lemia įmonės dydis, pačių darbuotojų profesionalumas, taip pat ekonominė ir politinė situacija šalyje. Priklausomai nuo to ar TFAS buvo pradėti naudoti savarankiškai ar priverstinai, tai turi irgi tam tikrą įtaką apskaitos kokybei. Dauguma autorių siekiant tai iširti remiasi įvairių Europos šalių praktika, dažniausiai Vokietijos. Tačiau kalbant apie Baltijos šalis, šių tyrimų nėra labai daug. Be to, juose apie apskaitos kokybę užsimenama tik keliose pastraipose, o autoriai dažniausiai daro teorines prielaidas remdamiesi kitų užsienio šalių tyrimais ir rezultatais. Siekiant nustatyti ar tikrai TFAS ir kiti minėti standartai daro įtaką apskaitos kokybei, sekančiame skyriuje apibūdinama Baltijos šalių apskaitos sistema.

### **2.3. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų priėmimas ir jų poveikio analizė Baltijos šalyse**

1992 m. Lietuvoje priėmus Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, po truputį atsirado poreikis apskaitą tvarkyti ne tik pagal šalies standartus, tačiau ir pagal tarptautinius apskaitos reikalavimus. Jų reikšmė kiekvienais metais vis labiau augo, todėl vis didesnė dalis įmonių pradėdavo galvoti apie pokyčius ir tarptautinių apskaitos standartų naudojimą. Tiek pagal Lietuvos Buhalterinės apskaitos įstatymą, tiek pagal TFAS, atitinkamas finansinės atskaitomybės tvarkymas negalėjo būti keičiamas anksčiau negu po 5 m. Kitaip tariant jeigu įmonės savanoriškai pasirinko nuo 2005 m. taikyti TFAS, šį pasirinkimą jos galėjo pakeisti tik 2010 m. Panaši situacija buvo ir Latvijoje bei Estijoje. Iki pradėdant naudoti TFAS, šalyse buvo taikomi vietiniai standartai. Nors žinoma, kai kurios įmonės dar prieš privalomai pradėdant taikyti TFAS, juos jau naudojo savo apskaitoje.

Kalbant apie TFAS atėjimą, Maciūtė ir Žigienė (2004) bei Legenzova (2007) išskiria 3 pagrindinius laikotarpius, kurie atvedė Lietuvą, Latviją ir Estiją iki TFAS priėmimo. 5 lentelėje pereinamuoju laikotarpiu apibūdinamas periodas, kuomet daugiau dėmesio buvo skiriama finansinių ataskaitų techniniam vedimui, turinio kontrolei ir mokesčių atskaitomybei. Tuo metu dauguma Baltijos šalių įmonių naudojos valstybiniais įstatymais arba / ir TAS. Apskaitos harmonizavimo laikotarpiu kaip ir sako pats pavadinimas buvo siekiama suvienodinti apskaitos sistemą. Šiuo laikotarpiu buvo priimti TFAS ir nutarta, jog daugumoje Europos šalių jie bus privalomai naudojami listinguojamų įmonių nuo 2005 m., kuomet

kitos įmonės galės pasirinkti savarankiškai. Taigi, kai atėjo laikotarpis po harmonizavimo, listinguojamos įmonės pradėjo atskleisti savo finansines ataskaitas, kurias galėjo peržiūrėti suinteresuoti asmenys.

5 lentelė. Apskaitos procesų reglamentavimo laikotarpiai ir ypatumai (Maciūtė ir Žigienė, 2004; Legenzova 2007)

<b>Laikotarpis</b>	<b>Ypatumai</b>
1990 - 1995	<i>Pereinamasis laikotarpis.</i> Jo metu buvo pereinama prie kaupimo principo apskaitos; vykdoma finansinių ataskaitų turinio kontrolė; nustatomos mokestinės finansinės apskaitos taisyklės; priimti nutarimai dėl galimybės viešai atskleisti tam tikrų įmonių finansines ataskaitas.
1996 - 2003	<i>Apskaitos harmonizavimo laikotarpis.</i> Vienas iš svarbiausių šio laikotarpio pasiekimų, jog buvo priimti TFAS standartai šalyje ir nurodyta, kad nuo 2005 m. jie turės būti pradėti taikyti; nurodyta prievolė, visoms akcinėms bendrovėms atskleisti savo finansines ataskaitas; finansinės apskaitos ir atskaitomybės įstatymų priėmimas.
2004 - 2006	<i>Laikotarpis po harmonizavimo ir adaptacija.</i> Pradėtos atskleisti akcinių bendrovių finansinės ataskaitos; finansinės ataskaitos pradėtos rengti pagal TFAS standartus.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, Baltijos šalyse nėra labai daug tyrimų, kurie analizuotų apskaitos standartų poveikį apskaitos kokybei ir finansinei atskaitomybei. Keletas apibendrintų tyrimų pateikiami 6 lentelėje. Viename iš jų Butkevičiūtė ir Legenzova (2014) analizuoja kaip pasikeitė Centrinės ir Rytų Europos šalių finansinių ataskaitų palyginamumas įmonėse. Autorės nagrinėja, kokie veiksniai darė įtaką pateikiant kokybiškesnes finansines ataskaitas, tam tikslui pasirinko turinio lyginamosios analizės metodą ir vėliau atliko antrinių duomenų interpretavimą. Pirmiausiai, buvo iškelti tyrimo klausimai, kuriais remiantis buvo analizuojamos finansinės ataskaitos ir po to vertinamas minėtų ataskaitų palyginamumas. Autorės pasirinko nagrinėti 6 šalių (Lietuvos, Latvijos, Estijos, Čekijos, Vengrijos ir Slovėnijos) finansines ataskaitas, kurios priklauso minėtų šalių akcijų biržoms.

Tyrimė lyginama, kokia kalba yra ataskaitose, valiuta, sumų apvalinimo finansinėse ataskaitose lygis, finansiniai metai, įmonių taikomi apskaitos standartai ir kiti veiksniai. Išanalizavus ir palyginus finansines ataskaitas, autorės nustatė, jog didžiausi skirtumai atsirado dėl TFAS leidžiamų alternatyvų pasirinkimo. Pavyzdžiui TFAS nurodoma, jog įmonės turi rinktis tą ataskaitų formatą, kuris pateikia teisingą ir tikrą įmonės būklę bei įmonių finansinius rezultatus. Tuo tarpu didžioji dalis analizuojamų įmonių paskutinius 2 tirtus metus rinkosi sąnaudų klasifikavimo formatą pagal pobūdį, kas autorių nuomone nevisai atitiko įmonių situaciją ir padarė sunkesnę informacijos grupavimą. Galutinai autorės priėmė išvadą, jog minėtų ataskaitų palyginamumas gana sunkiai įgyvendinamas dėl skirtingų ataskaitų

rengimo standartų, todėl palyginti ataskaitas turinio prasme įmanoma, tačiau techniniu požiūriu – įmanoma tik iš dalies.

6 lentelė. TFAS ir kitų veiksmų įtaka apskaitos kokybei bei finansinėms ataskaitoms (sudaryta autorės)

<b>Autorius</b>	<b>Analizuojamas objektas straipsnyje</b>	<b>Naudota tyrimo metodologija</b>
Butkevičiūtė ir Legenzova (2014)	Centrinės ir Rytų Europos šalių finansinių ataskaitų palyginimas	Turinio lyginamosios analizės metodas tarp 6 šalių ir antrinių duomenų interpretavimas
Budrionytė ir Šalkauskaitė (2016)	TFAS ir VAS palyginimas	Nagrinėjamos kitų autorių įžvalgos ir tuo pasiremiant buvo išskirtos 6 grupės, pagal kurias yra lyginami standartai. Siekiant nustatyti kokią įtaką turėjo finansinių ataskaitų kokybei, autorės naudojo lyginamosios analizės metodą ir analizavo įvairius aspektus, įmonėms pereinant nuo VAS prie TFAS
Legenzova (2012)	TFAS reikalavimai ir įtaka finansinėms ataskaitoms nagrinėjant su pensijomis susijusį atvejį	Analizuojamos įmonių ataskaitos ir kaip jose pateikiama informacija apie išmokas ir darbo užmokestį, kokią įtaką ataskaitų sudarymui turėjo TFAS naudojimas
Kudeliienė (2009)	Įvairių veiksmų įtaka apskaitos kokybei	Buvo atliktas praktinis tyrimas, pagal kurį buvo siekiama nustatyti kokiomis savybėmis turi pasižymėti kokybiška apskaitos informacija
Juozapavičiūtė ir Rudžionienė (2013)	Finansinių ataskaitų kokybė ir jos vedimas viešajame sektoriuje	Pagal autorių modelį pateikiami kokybiniai ir kiekybiniai elementai, pagal kuriuos analizuojama kas daro įtaką finansinėms ataskaitoms, jų vedimui ir pateikinui
Borker (2015)	TFAS įtaka finansinių ataskaitų kokybei	Išskirtos 5 sritys - rodikliai, pagal kuriuos yra lyginama ir matuojama kokia apskaitos bei finansinių ataskaitų kokybė yra šalyse
Kuzmina (2008)	Finansinės atskaitomybės gerinimas	Atlikta apklausa, kuria siekiama nustatyti žmonių požiūrį į apskaitos gerinimą remiantis TFAS, ar verta jais naudotis ir t. t.
Alver, Alver ir Talpas (2013)	Apskaitos sistemos vystymasis	Remtasi kitų autorių tyrimais, įžvalgomis ir įvairiais išleistais įstatymais / standartais. Po to iš gautų duomenų buvo atlikta apibendrinamoji analizė

Tuo tarpu Budrionytė ir Šalkauskaitė (2016) atliko tyrimą, kuriame lygina verslo apskaitos standartus (VAS) ir tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS). Tai taip pat galima priskirti kaip aktualų tyrimą, kadangi darbe yra analizuojama kaip apskaitos kokybė pagerėjo naudojant minėtuosius standartus. Pirmiausiai autorės daugiau nagrinėjo kitų šalių autorių įžvalgas ir pastebėjimus, jų tyrimus, pateikė kokios yra TFAS taikymo tendencijos pasaulyje. Vėliau nagrinėjant TFAS ir VAS skirtumus, jau imamas Lietuvos atvejis. Nors VAS parengti remiantis TFAS rėmais, vis dėlto jie nėra identiški. Pirmiausiai autorės sugrupavo standartus pagal tai, kokias sritis jie nagrinėja, buvo sudarytos 6

skirtingos grupės. Tokiu būdu buvo lengviau išskirti skirtumus, nustatyti ar pateikti standartai nesidubliuoja. Ištirta, jog standartai skiriasi pateikiant finansines ataskaitas – TFAS nenumato, jog galima naudoti sutrumpintą ataskaitų rinkinį kai kurioms įmonėms, tuo tarpu VAS tai patvirtina. Taip pat šiek tiek skiriasi sudedamosios dalys pelno (nuostolių), pajamų ataskaitų, aiškinamojo rašto pateikime. Skirtumai atrasti analizuojant ir ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, atsargas, finansinius įsipareigojimus. Apibendrintai galima teigti, jog TFAS šiek tiek griežtesni ir turi daugiau taisyklių juos naudojant, kuomet VAS naudojamas yra dalinai laisvesnės formos.

Siekiant nustatyti, kokią įtaką TFAS ir VAS turėjo finansinėms ataskaitoms ir apskaitos kokybei, autorės pasirinko analizuoti konkrečių įmonių atvejį, kuomet jos perėjo nuo VAS iki TFAS naudojimo. Jos pasinaudojo lyginamosios analizės metodu arba kitaip tariant naudojosi ryšių ir priežastinių sąryšių metodu tarp tam tikrų analizuojamų objektų. Kaip vienas iš pavyzdžių ką nagrinėjo autorės, pateikta 7 lentelėje. Buvo analizuojama, kokie skirtumai yra tarp TFAS ir VAS ataskaitų rinkinių. Didžioji dalis rinkinio yra panaši, tik skiriasi 2 ataskaitų pavadinimai, nors pačiose ataskaitose informacija nurodyta tokia pati. Autorės paminėjo ir tai, jog naudojant VAS yra galimybė įmonėms, kurios atitinka nurodytus kriterijus, teikti sutrumpintą ataskaitų rinkinį. Taip pat buvo nustatyta, jog įmonės, kurios naudojosi VAS, galėjo pristatyti geresnius rezultatus, negu po perskaiciavimo pagal TFAS. Be to, ištyrus TFAS ir VAS, pagrindinius skirtumus galima apibrėžti finansinių ataskaitų ir jų pateikimo srityje. TFAS daugiau nurodo principus ir taisykles, kurių reikia laikytis, kai tuo tarpu VAS – detalizuoja apskaitos principus.

7 lentelė. TFAS ir VAS ataskaitų rinkinio sudėties palyginimas (sudaryta pagal Budrionytė ir Šalkauskaitė, 2016)

<b>TFAS</b>	<b>VAS</b>
Finansinės būklės ataskaita;	Balansas;
Bendrųjų pajamų ataskaita;	Pelno (nuostolių) ataskaita;
Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;	Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
Pinigų srautų ataskaita;	Pinigų srautų ataskaita;
Aiškinamasis raštas.	Aiškinamasis raštas.

Kaip dar vieną pavyzdį apie TFAS įgyvendinimą Lietuvoje, galima remtis Legenzova (2012) tyrimu. Šiuo atveju ji daugiau dėmesio kreipia kaip pagal TFAS reikalavimus yra atskleidžiama informacija susijusi su darbo užmokesčių ir pensijomis. Kaip teigia autorė, atlygio darbuotojams formų ir priemonių įvairovė priklauso ne tik nuo tai, kokiais standartais remiantis vedama apskaita, tačiau ir nuo vidinės įmonės kultūros, tradicijų, teisinių reikalavimų šalyje ir t. t. Tyrime autorė daugiausiai analizuoja

kas yra rašoma standartuose (TFAS 2, TFAS 19) susijusiuose su darbo užmokesčio apmokestinimu, pateikiama kas jos manymu galėtų būti daroma kitaip. Be to, ji pasirinko analizuoti 31 OMX Vilniaus prekybos sąrašuose esančių akcinių bendrovių 2010 m. ir 2011 m. finansines ataskaitas ir kaip jose yra pateikiama informacija apie išmokas ir darbo užmokestį darbuotojams.

Atlikus šį tyrimą autorė nustatė, jog finansinėse ataskaitose pateikta informacija remiantis TFAS nėra lengvai suprantama, kadangi ji atsispindi keliose skirtingose finansinėse ataskaitose (pelno (nuostolių) ataskaitoje, balanse ir net kitų finansinių ataskaitų pastabose). Taigi tuo remiantis suinteresuotam asmeniui būtų gana sunku surasti jam reikalingą informaciją, kuri išmėtyta per visas ataskaitas. Pagal TFAS reikalaujama, jog ataskaitose būtų atskleidžiama informacija susijusi su pensijų išmokomis, tačiau daugiau nei pusė tyrimo imties įmonių šių reikalavimų nesilaikė. Nustatyta, jog tokį poveikį neatskleidimui galėjo daryti auditą atliekanti įmonė, kadangi bendrovių, kurias auditavo ta pati įmonė informacija gana panaši, jos pasižymi tomis pačiomis „klaidomis“ ir informacijos pateikimu. Taigi šiuo atveju galima teigti, jog TFAS naudojimas išmokų srityje yra kompleksiškas ir tuo pačiu daro neigiamą įtaką apskaitos kokybei.

Kalbant apie apskaitos kokybę, galima remtis Kudelienės (2009) tyrimu, kuriame autorė siekia nustatyti kas daro įtaką apskaitos kokybei. Pirmiausiai autorė remdama kitų autorių tyrimais ir straipsniais nagrinėja kas yra apskaitos kokybė ir kokie veiksniai tai lemia. Anot autorės dauguma mokslininkų matuodami apskaitos kokybę remiasi pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo matais (tuo galima įsitinkinti ir šiame darbe, kur 2.2. poskyryje buvo plačiau analizuojami užsienio šalių autorių tyrimai). Žinoma, kiti autoriai savo tyrimuose taip pat atskleidė, jog tokios dedamosios kaip apskaitos sistemos savybės, naudojami standartai, žmogiškieji išteklių, išorinės problemos ir kt. taip pat gali daryti įtaką apskaitos kokybei.

Autorė savo tyrime analizavo kokiomis savybėmis turi pasižymėti kokybiška apskaitos informacija. Tuo tikslu respondentams buvo pateiktas sąrašas veiksnių, kurie autorės nuomone galėjo lemti geresnę apskaitos informacijos kokybę. Šio tyrimo metu buvo išskirtos svarbiausios charakteristikos, į kurias reikia labiausiai atsižvelgti vertinant apskaitos kokybę. Be to, tyrimo rezultatai parodė, jog mokslinėje literatūroje nėra susiformavusios vieningos nuomonės kas tiksliai daro įtaką apskaitos kokybei, pvz. vieni mokslininkai teigia, jog tai gali būti apskaitos standartai, kiti teigia, jog išorinės jėgos ir kt. Šiuo atveju tyrime daugiau buvo analizuojama kokie veiksniai daro įtaką apskaitos kokybei ir informacijai, tačiau tai tik iš dalies padeda atsakyti į darbe iškeltą problemą apie TFAS įtaką apskaitos kokybei. Taigi išanalizavus dar vieną tyrimą apie Lietuvą, matyti, jog tokio tikslo tyrimo taip pat nebuvo atlikta.



Dažniausiai kalbant apie TFAS naudojimą, iškart galvojama apie privatų sektorių ir poveikį verslui. Būtent todėl apskaitos kokybės ir finansinės atskaitomybės tyrimų viešajame sektoriuje nėra labai daug. Kaip teigia Kamarauskienė (2014), vienas iš pagrindinių tikslų viešajame sektoriuje yra vieningo konsoliduoto finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas. Lietuvos valstybė apie reformas pradėjo galvoti dar 1990 m., kadangi atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, atsirado ir poreikis pertvarkyti nusistovėjusią sovietinę apskaitą. Būtent todėl iki 2008 m. buvo patvirtinti Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS), suderinti įvairūs teisės aktai su numatomais apskaitos standartų reikalavimais. Žinoma, VSAFAS diegimas viešajame sektoriuje nebuvo lengvas procesas. Bikienė (2011) remdamasi kitų autorių tyrimais ir savo pastebėjimas išskyrė, jog VSAFAS diegimas nebuvo labai sklandus. Tai lėmė darbo organizavimo problemos, finansinių išteklių ribojimai, žmogiškojo kapitalo įtaka diegiant VSAFAS bei kiti (makroekonominiai) veiksniai. Tačiau galiausiai šie standartai buvo įvesti ir pagal LR įstatymą, viešosios įstaigos nuo 2010 m. pradėjo taikyti būtent juos. Tuo remiantis, autoriai analizuoja kokią įtaką apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms turi būtent šie standartai, o ne TFAS. Taigi tuo galima remtis atsakant į klausimą, kodėl TFAS nėra plačiai nagrinėjami viešajame sektoriuje.

Viename iš viešųjų įmonių tyrimų Juozapavičiūtė ir Rudžionienė (2013) tiria kokia kokybe pasižymi finansinė atskaitomybė ir jos vedimas viešajame sektoriuje. Pirmoje savo darbo dalyje autorės kaip ir daugelis kitų analizuoja kas lemia apskaitos ir finansinės atskaitomybės kokybę apskritai, remdamosi kitų autorių tyrimais ir išvalgomis. Jos išskiria 3 pagrindinius aspektus, kurie daro įtaką apskaitos kokybei: egzistuojanti apskaitos politika šalyje, koks tokios politikos tikslas bei kiti veiksniai, nepriklausantys nuo įmonės, pvz. politinė ir ekonominė situacija šalyje. Be to, aktualumas, terminai, suprantamumas, patikimumas ir palyginamumas yra apibrėžiami kaip dažniausios kokybinės charakteristikos, lemiančios geresnę apskaitos kokybę.

Antroje dalyje autorės aprašo savo sukurtą modelį, kuriame pateikiami kokybiniai ir kiekybiniai elementai, skirti nustatyti kas lemia įtaką finansinėms ataskaitoms viešajame sektoriuje (šiuo atveju kalbama apie Lietuvos atvejį). Šio modelio dėka, autorės nustatė apskaitos kokybę lemiančius veiksnius, apskaitos informacijos kokybės dedamąsias dalis, būdus, kuriais galima vertinti apskaitos kokybę bei nustatė tikslą, kam yra reikalinga ar apskaitos vedimas yra kokybiškas. Rezultatai parodė, jog apskaitos kokybė dažniausiai yra apibūdinama kaip finansinės atskaitomybės charakteristika, kuri veikia kartu su įmonėje egzistuojančia apskaitos politika ir siekia patenkinti suinteresuotų vartotojų poreikius. Autorės savo sukurtu modeliu patvirtino, jog politinė situacija ir reformos tiesiogiai veikia apskaitos kokybę viešajame sektoriuje. Tačiau kaip ir kituose analizuotuose tyrimuose apie Lietuvą, šiame yra išskiriama

kokie veiksniai daro įtaką apskaitos kokybei bendrai, tačiau apie TFAS, VSAFAS ar kitų standartų poveikį yra tik užsimenama.

Tuo tarpu Borker (2015) savo tyrime analizuoja visas Baltijos šalis ir kokią įtaką TFAS turėjo finansinių ataskaitų gerinimui bei koks yra ateities potencialas, jog apskaitos kokybė išliks stabili ar pagerės. Autorius išskyrė 5 sritis, pagal kurias tai vertino: konservativizmas, vienodumas, profesionalumas, slaptumas ir svarbumas. Be to, atlikus tyrimą autorius gautus rezultatus palygino su ankstesniu savo tyrimu, kuriame nagrinėjo Centrinės ir Rytų Europos šalių apskaitos kokybę. Apibendrinus, autorius nustatė, jog nors Baltijos šalys ir buvo Sovietų sąjungos sudėtyje, jos turi nepriklausomą ir skirtingą apskaitos sistemą negu dabartinė Rusija. Be to, šalys pasižymi profesionalumo lygiu bei aukšta etikos standartų kokybe. Taigi šis tyrimas buvo daugiau palyginamojo ir informacinio pobūdžio.

Nagrinėjant konkrečiai Latvijos atvejį ir apskaitos kokybės poveikį verslui, Kuzmina (2008) atliko apklausą, kurios metu siekė išsiaiškinti ar įmonės taiko TFAS, kokie veiksniai apsunkina šių standartų taikymą įmonėje, ar naudinga taikyti šiuos standartus ir kt. Apklausoje dalyvavo įvairių įmonių apskaitininkai, kurie išreiškė savo nuomonę minėtais klausimais, susijusiais su TFAS taikymu ir įgyvendinimu įmonėse. Tyrimo rezultatai parodė, jog didžioji dalis apskaitininkų nenorėjo taikyti šių standartus, nes dar nebuvo gerai su jais susipažinę, trūko patirties. Tačiau vis daugiau įmonių Latvijoje pradeda juos taikyti ir kaip pagrindinę to priežastį nurodo, jog pagal TFAS paruoštos ataskaitos ir vedama apskaita padeda pritraukti daugiau investuotojų iš užsienio, verčia darbuotojus dar labiau stengtis vedant teisingą apskaitą, o tai teigiamai atsiliepia apskaitos kokybei.

Alver, Alver ir Talpas (2013) savo tyrime teigia, jog Estijoje didžiausią įtaką TFAS priėmimui turėjo valstybė ir jos požiūris. Autoriai darbe atliko mokslinės literatūros analizę ir nustatė, jog valstybė buvo pagrindinis veiksnys, kuri nurodė, jog įmonės privalo taikyti TFAS savo veikloje. Žinoma, taip pat buvo ištirta, jog smulkios įmonės vis dar galėjo naudoti ankstesnius vietinius apskaitos standartus. Be to, autoriai nustatė įdomų faktą, jog nors ir Estija prisiėmė taikyti visame pasaulyje išleistus TFAS, jie buvo šiek tiek pakoreguoti pagal pačios valstybės vietinius apskaitos standartus. Taigi bendrai paėmus, Estijoje taikomi standartai yra TFAS rėmuose, tačiau ne visiškai vienodi. Autoriai taip pat pamini, jog ateityje norit išlikti konkurencingiems rinkoje, visoms šalims reikės taikyti panašius apskaitos standartus tam, jog būtų lengviau dalintis informacija ir ją suprasti.

Apibendrinant nagrinėtų autorių tyrimus, galima teigti, jog užsienyje TFAS įtaka apskaitos kokybei yra plačiai nagrinėjama, sudaroma įvairūs modeliai siekiant tai patvirtinti. Tuo tarpu Baltijos šalyse tyrimų apskaitos kokybės tema nėra labai daug ir dažniausiai juose analizuojama kokie veiksniai bendrai daro

įtaką apskaitos kokybei, tačiau apie TFAS poveikį kalbama nedaug. Būtent todėl šiame magistro darbe yra naudinga ir aktualu ištirti kokią įtaką TFAS turi apskaitos kokybei nagrinėjant Baltijos šalių įmonių atvejį.

#### **2.4. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų įtaka finansinių ataskaitų palyginimui ir apskaitos kokybei**

Nagrinėjant TFAS plačiau, galima pastebėti, jog juose taip pat nurodyta kokios charakteristikos lemia finansinių ataskaitų kokybiškumą. Tam turi įtakos tokios savybės kaip svarbumas, apdairumas, patikimumas, suprantamumas, neutralumas ir palyginamumas (TFAS, 2008). Kitaip tariant, visada reikia stengtis pateikti teisingą ir aiškią informaciją, „neapkrauti“ vartotojų nereikalingais duomenimis. Palyginamumo principo laikymasis padeda suinteresuotiems asmenims palyginti pateiktą informaciją su kitomis finansinėmis ataskaitomis ar net ir su tos pačios įmonės skirtingų laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, įvertinti įmonės būklę. Būtent siekis suvienodinti ataskaitas ir palengvinti palyginamumą buvo viena iš priežasčių kodėl reikėjo sukurti vienodus standartus.

Kalbant apie palyginamumo sąvoką, yra nemažai tyrimų, kuriuose autoriai analizuoja kokios yra ataskaitų palyginamumo savybės, kaip reikia lyginti ataskaitas, kokią naudą tai duoda ir t. t. Tarkim Branson, Breesch ir Cole (2012) savo tyrime apie finansinių ataskaitų palyginamumą teigia, jog rezultatai priklauso nuo tiriamų subjektų ir jie gali skirtis analizuojant skirtingų įmonių dydžių, skirtingų sektorių ar / ir šalių finansines ataskaitas. Savo darbe autoriai atliko apklausą, kurios metu siekė išsiaiškinti auditorių, analitikų ir paprastų vartotojų nuomonę apie finansinių ataskaitų, kurios buvo sudarytos pagal TFAS, palyginamumą ir lankstumą. Kitaip tariant apklausoje buvo užduodami tokie klausimai kaip „ar įmonių ataskaitos yra labiau palyginamos, kai yra taikomi tie patys apskaitos standartai“, „ar įmonės dydis turi įtakos finansinių ataskaitų palyginamumui“ ir kt. Daugiausiai atsakymų buvo gauta iš Anglijos, Belgijos ir Italijos (tyrime dalyvavo 15 šalių).

Gauti tyrimo rezultatai parodė, jog didžioji dalis respondentų mano, kad ne visi ataskaitų straipsniai, nors jie ir parengti pagal tuo pačius standartus (TFAS), gali būti palyginami. Didesnę įtaką palyginamumui turi šalis, kurioje apskaita yra vedama, kadangi šalies ir įmonės tradicijos turi didesnę įtaką. Be to, finansinių ataskaitų kokybė ir palyginamumas taip pat priklauso ir nuo to, koks asmuo jas sudaro bei koks turtas įmonėje laikomas svarbiausiu. Taigi apibendrintai galima teigti, jog TFAS taikymas sudarant finansines ataskaitas yra tik vienas iš kokybės ir palyginamumo veiksnių.

Nors ir ankstesniame tyrime buvo išanalizuota, jog didžioji dalis respondentų nemano, kad TFAS turi didelę įtaką finansinių ataskaitų palyginimui, Brochet, Jagolinzer ir Riedl (2013) nusprendė ištirti ar

priverstinai taikomi TFAS turi įtakos finansinių ataskaitų palyginamumui. Šiame darbe autoriai analizuoja Didžiosios Britanijos atvejį, pasitelkdami empirinį tyrimą bei sudarydami lygtis, pagal kurias tikrino įvairių dedamųjų sąveiką. Pagal tai, buvo gauti kitokie rezultatai, negu aukščiau nurodyto tyrimo metu. Kitaip tariant, autoriai nustatė, jog vedant finansines ataskaitas pagal privalomai priimtus TFAS padidino įmonės rinkos vertę ir pagerino finansinių ataskaitų palyginamumą. Autoriai taip pat nustatė, jog šių standartų taikymas turėjo įtakos geresnei informacijos kokybei.

Tuo tarpu Akgun (2016) savo darbe analizavo kokią įtaką TFAS taikymas turėjo finansinėms ataskaitoms ir verslui. Autorius pasirinko keletą tyrimo būdų – pirmiausiai jis suformavo keletą hipotezių, vėliau pasinaudojo apklausos metodu ir galiausiai duomenis analizavo pasitelkiant regresinės analizės metodą (šiuo atveju autorius tyrė tik Turkijoje esančių įmonių atvejį). Apklausoje buvo klausama ar respondentų nuomone naudojant TFAS, finansinės ataskaitos yra lengviau palyginamos, ar šie standartai skatina geresnę turto apskaitą ir kt. Po to gauti duomenys buvo analizuojami remiantis ANOVA modeliu. Tyrimo rezultatai parodė, jog IFRS taikymas pagerino finansinių ataskaitų kokybę Turkijos įmonėse, be to tokiu būdu yra pateikiama tikslesnė informacija investuotojams. Nustatyta, jog būtent tai lėmė geresnius sprendimų priėmimus ir sėkmingesnę verslo plėtrą. Taigi šiuo atveju IFRS naudojimas turėjo teigiamą poveikį tiek finansinių ataskaitų sudarymu, tiek verslui.

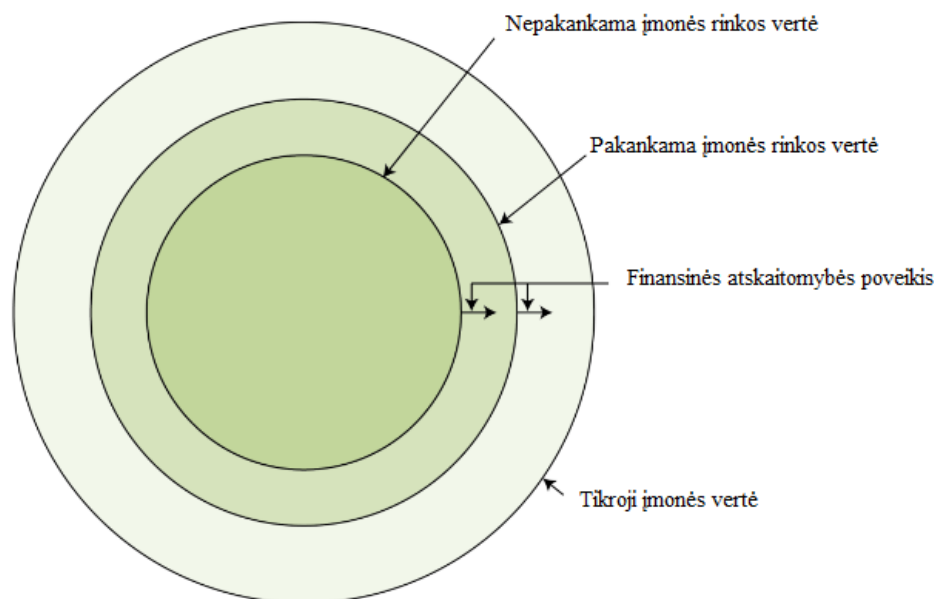
Žinoma, analizuoti apskaitos kokybę ir įvairių veiksnių įtaką tam nėra lengva, tai apsunkina daugelis veiksnių. 8 lentelėje yra pateikiama keletas iš problemų, kurios apsunkina apskaitos kokybės analizę ir vertinimą. Kaip vieną iš pagrindinių problemų Lenktienė (2010) ir Outa (2011) pateikia informacijos trūkumą. Jeigu nėra informacijos, tarkim kaip sudaryti finansines ataskaitas, žinoma tai turės įtakos blogesnei finansinių ataskaitų kokybei, o tuo pačiu pablogins ir apskaitos kokybę. Žinoma, apskaitos kokybė kiekvienoje šalyje yra skirtinga dar ir todėl, jog ją veikia nevienodi veiksniai. Kaip teigia Paglietti (2009) ir Ebaid (2016), ekonominė ir politinė situacija kiekvienoje šalyje yra nevienoda, todėl tai skirtingai veikia ir apskaitos kokybę. Be to, kaip jau buvo minėta anksčiau, ne visi darbuotojai palankiai priima pasikeitimus (Paannanen, 2008). Tai gali tapti rimtu iššūkiu vertinant apskaitos kokybę, kadangi jeigu darbuotojas, sudarydamas finansines ataskaitas pagal naujus standartus priešinosi šiai naujovei, yra tikimybė, jog finansinės ataskaitos bus sudarytos atmetinai ir tai pakenks apskaitos kokybei. Iš to seka, jog jeigu apskaitos informacija bus nekokybiška, jos nebus galima vertinti ar atlikti tolesnių tyrimų (Dumitru, 2011; Budrionytė ir Šalkauskaitė, 2016). Be to, kaip teigia Daynandan, Donker, Ivanof ir Karahan (2016), skirtinga apskaitos informacija pasiekia tiek vidinius, tiek išorinius vartotojus. Naudojant TFAS, šią nelygybę yra stengiamasi sumažinti, kadangi vis daugiau reikalingos informacijos galima

surasti viešoje erdvėje. Tačiau vidinis vartotojas vis tiek turės daugiau informacijos už išorinį ir tokiu būdu jam bus lengviau nustatyti kokia apskaitos kokybė yra įmonėje.

8 lentelė. Apskaitos kokybės analizės ir vertinimo problemos (sudaryta autorės)

<b>Autorius</b>	<b>Problema</b>
Lenktienė, 2010; Outa, 2011	Informacijos trūkumas, nėra aišku kaip sudaryti finansines ataskaitas pagal tam tikrus standartus
Paglietti, 2009; Ebaid, 2016	Apskaitos kokybę veikia daug neprognozuojamų ir nenuspėjamų veiksnių, tarkim politiniai ir ekonominiai pasikeitimai
Paannanen, 2008	Darbuotojų nepasitenkinimas, priešinimasis pokyčiams (tarkim naujų standartų naudojimui)
Dumitru, 2011; Budrionytė ir Šalkauskaitė, 2016	Apskaitos informacija turi būti kokybiška, kitu atveju jos negalima naudoti tyrimams ir/ar analizei
Dayanandan, Donker, Ivanof ir Karahan, 2016	Skirtinga apskaitos informacija pasiekia vidinius ir išorinius vartotojus

Kalbant apie išorinius ir vidinius vartotojus, Scott (2014) savo knygoje pateikia labai aiškų pavyzdį. 5 pav. grafiškai pateikiama kaip finansinė atskaitomybė daro poveikį įmonės rinkos vertei (kainai), ypač žvelgiant iš išorinių vartotojų pusės. Pirmasis lankas žymi tikrąją įmonės vertę, kokia ji yra iš tikrųjų. Antrasis lankas žymi pakankamą įmonės rinkos vertę arba kaip sako Scott (2014), tai tokia vertė, kurią sudaro visa viešai prieinama informacija ir ją mato išorinis vartotojas. Trečiasis vidinis lankas apibūdina nepakankamą įmonės rinkos vertę, šią informaciją dažniausiai turi tik vidiniai įmonės vartotojai. Šio modelio esmė yra tokia, jog pasitelkiant finansinės atskaitomybės metodus, siekiama sumažinti asimetriją, išplečiant vidinį ratą į išorę, kad tai pasiektų ir išorės vartotojai. Taip pat ir su antruoju ratu. Išplečiant jį dar labiau į išorę, bus apimta tiek vidinė, tiek išorinė įmonės vertė, suinteresuoti vartotojai gaus kokybišką ir išsamią informaciją. Tarpas tarp trečiojo (vidinio) ir antrojo (vidurinio) rato turėtų būti kuo mažesnis, taip siekiant suvienodinti informaciją, kurią gauna vidiniai ir išoriniai įmonės vartotojai. Tuo remiantis galima teigti, jog bus pateikta kokybiškesnė apskaitos ir finansinė informacija. Taigi finansinės atskaitomybės naudojimas ir informacijos išplėtimas išorės vartotojams veikia ir apskaitos kokybę.



5 pav. Finansinės atskaitomybės poveikis asimetrijos sumažinimui (Scott, 2014)

Analizuojant finansines ataskaitas dažnai susiduriama su kokybiškumo klausimu. Teigiama, jog jeigu jos pateiktos tvarkingai, aiškiai, yra visa aktuali informacija ir t. t., tuomet jos laikomos kokybiškomis, o iš to seka ir tai, jog pati apskaita laikoma kokybiška (Butkevičiūtė ir Legenzova, 2014). Būtent todėl daugumos autorių tyrimuose galima pastebėti tiek apskaitos kokybės, tiek finansinių ataskaitų analizės / palyginamumo kombinacijų. Kitaip tariant šios dedamosios dažnai analizuojamos kartu ir iš to galima daryti prielaidas, kurios lemia vienų ar kitų dedamųjų sąveiką.

## 2.5. Apibendrinamoji apskaitos kokybės vertinimo modelių analizė

Ankstesniuose skyreliuose buvo plačiai analizuojama kokius metodus taikė bei kokius tyrimus atliko tiek Baltijos, tiek užsienio šalių autoriai. Dalis tyrimų buvo panašūs, analizuodavo tas pačias problemas, kai tuo tarpu kiti tyrimai išsiskyrė savo unikalumu ir retai kurie mokslininkai naudodavo panašią metodologiją. Norint sudaryti tinkamiausią metodologiją bei siekiant ją pritaikyti šiame darbe, buvo sudaryta apibendrintoji lentelė, kurioje pateikti visi aktualiausi ir naudingiausi tyrimai, jų metodologija (žr. 9 lentelė). Kiekvienas analizuotas tyrimas buvo priskirtas tam tikrai grupei pagal metodologiją, nors kai kuriais atvejais autoriai naudojo ne vieną metodą (kaip pvz. Akgun (2016), naudojo tiek hipotezes, tiek apklausos metodą, tiek regresinę analizę. Tuo remiantis šis autorius buvo priskirtas net kelioms grupėms).

Daugiausiai autoriai nagrinėjo kokią įtaką TFAS naudojimas turėjo apskaitos kokybei ir finansinių ataskaitų sudarymui. Šiam tikslui dažniausiai buvo sudaromos hipotezės, pvz. apskaitos kokybė Europos

šalyse pagerėjo priėmus TFAS; TFAS naudojimas turi įtakos pajamų valdymo prognozavimui; TFAS pagalba yra pateikiama tikslesnė informacija finansinėse ataskaitose ir t. t. Taigi jos nulėmė tyrimo eigą ir kokie klausimai toliau buvo nagrinėjami. Daugelis autorių hipotezėse minėjo pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo sąvokas ir kokią įtaką tai turėjo apskaitos kokybės gerinimui, buvo sudaromos įvairios lygtis, siekiant patvirtinti ar paneigti šias hipotezes.

9 lentelė. Pagrindinės mokslininkų tyrimų metodologijos (sudaryta autorės)

<b>Autoriai</b>	<b>Pagrindiniai analizuojami objektai straipsniuose</b>	<b>Naudota tyrimo metodologija</b>
Christensen, Lee, Walker ir Zeng (2014); Barth, Landsman ir Lang (2007); Chen, Jiang, Lin ir Tang (2010); Horton, Serafeim ir Serafeim (2013); Kudeliënė (2009); Akgun (2016)	TFAS poveikis apskaitos kokybei ir finansinėms ataskaitoms; įvairių veiksnių įtaka apskaitos kokybei	Nagrinėjama pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo sąveika su apskaitos kokybe (kai kuriai atvejais iškeliant hipotezes)
Branson, Breesch ir Cole (2012); Kudeliënė (2009); Brochet, Jagolinzer ir Riedl (2013); Akgun (2016)	Siekama nustatyti respondentų nuomonę apie finansinių ataskaitų palyginamumą, lankstumą ir kitas savybes	Apklausa, praktinis tyrimas, empirinis tyrimas
Gassen ir Sellhorn (2006); Akgun (2016)	Veiksniai, lemiantys TFAS taikymą ir apskaitos kokybę gerinantys veiksniai	Aprašomųjų statistikų (mediana, vidurkis, kvartilai ir t. t.) pagalba nustatyta, kokie veiksniai turi įtakos TFAS naudojimui ir apskaitos kokybės gerinimui
Butkevičiūtė ir Legenzova (2014); Budrionytė ir Šalkauskaitė (2016)	Tam tikrų šalių finansinių ataskaitų palyginimas; TFAS ir VAS palyginimas	Turinio lyginamosios analizės metodas ir antrinių duomenų interpretavimas
Juozapavičiūtė ir Rudžionienė (2013); Legenzova (2012)	Finansinių ataskaitų kokybė ir jos vedimas viešajame sektoriuje; TFAS įtaka finansinėms ataskaitoms nagrinėjant su pensijomis susijusį atvejį	Pateikiami kokybiniai ir kiekybiniai elementai, pagal kuriuos analizuojama kas daro įtaką finansinėms ataskaitoms, kokią įtaką ataskaitų sudarymui turėjo TFAS naudojimas

Žinoma, kita dalis autorių daugiau dėmesio skyrė apklausoms, anketoms ir empiriniams tyrimams. Tokiu būdu buvo siekiama išsiaiškinti ką respondentai mano apie konkrečius dalykus. Šiuo atveju buvo klausiama kokie yra geriausi būdai palyginti finansines ataskaitas, ar naudojant TFAS finansinės ataskaitos yra geriau palyginamos, suprantamesnės, ar apskaitos kokybė pagerėjo naudojant atitinkamus standartus, kokios savybės lemia apskaitos kokybiškumą ir t. t.

Trečiąją grupę būtų galima priskirti beveik visoms esančioms grupėms lentelėje, kadangi dauguma autorių net ir iškelus hipotezes negali jų paprastai patvirtinti, turi remtis kažkokiais skaičiavimais. Lygiai

tokia pati situacija yra ir su apklausos ar praktinių tyrimų duomenimis. Juos galima analizuoti ir paprastai, tačiau dalis autorių siekdami gauti teisingesnius ir aiškesnius rezultatus, dažnai naudojami aprašomosiomis statistikomis. Šioje lentelėje tai buvo išskirta kaip skirtinga grupė, kadangi kaip jau buvo minėta anksčiau, šiais metodais rėmėsi dauguma autorių, todėl būtų sunku tai priskirti prie konkrečios grupės. Šis metodas yra vienas iš svarbiausių analizuojant TFAS įtaką apskaitos kokybei, kadangi pasitelkiant skaičiavimus galima gauti tikslius rezultatus.

Tuo tarpu autoriai nagrinėjantys Baltijos šalis daugiausiai dėmesio savo tyrimuose skyrė finansinių ataskaitų palyginimui ir apskaitos kokybės savybių nustatymui. Dažniausiai buvo pasirenkamos tam tikrų šalių ar grupės (pvz. paslaugų sektorius) finansinės ataskaitos, nusistatomi kriterijai ir pagal juos minėtos ataskaitos analizuojamos bei lyginamos tarpusavyje. Tarkim buvo tiriama kaip yra pateikiamos išorinės (pvz. kalba, valiuta, sumų apvalinimo lygiai ir kt.) ir vidinės (pvz. turto išskyrimas balanse, aiškinamojo rašto sandara ir kt.) ataskaitų savybės. Žinoma, vieni iš mokslininkų tyrė ir kaip pasikeitė apskaitos kokybė, perėjus nuo VAS prie TFAS. Šiam tikslui buvo pasirenkama nagrinėti tos pačios įmonės ataskaitos, tačiau jos buvo parengtos pagal skirtingus standartus.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, viešajame sektoriuje nebuvo atlikta daug tyrimų susijusių su pasikeitusiais apskaitos standartais ir jų poveikiu apskaitos kokybei. Paskutiniosios grupės autoriai daugiau analizavo kaip kiti autoriai savo darbuose analizuoja iškeltą problemą, koks jų požiūris, kokie tyrimai buvo atlikti analizuojama ar panašia tema. Taip pat buvo sudaromi tam tikri modeliai (labiau grafiniai), kuriais pasitelkus toliau analizuojama iškelta problema. Be to, nagrinėjama kaip pagal TFAS buvo apskaitomos tam tikros dedamosios, tarkim pensijos. Taigi autoriai tiesiog analizuoja kaip pagal standartus buvo ir yra apskaitomos pensijos. Ši paskutinioji grupė daugiau išskirtinė, kurioje tyrimai nėra labai aktualūs šiame darbe nagrinėjamai temai, tačiau jie ir buvo analizuojami siekiant tai nustatyti.

Apibendrinus visus analizuojamus autorių tyrimus, matyti tendencija, jog daugiausiai mokslininkai pasitelkė hipotezių tyrimus, siekiant išanalizuoti pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo sąveiką su apskaitos kokybe bei kaip tai atsispindėjo finansinėse ataskaitose. Po to, dauguma autorių pasitelkė aprašomąsias statistikas, siekiant suteikti tyrimui svarumo ir nustatyti pasirinktus ryšius. Tai lėmė, jog buvo galima patvirtinti arba paneigti anksčiau išsikeltas hipotezes. Kaip matyti iš 7 lentelės, daugiausiai tai atliko užsienio mokslininkai, kai tuo tarpu mokslininkai analizuodami Baltijos šalių apskaitos sistemas ir kokybę šių metodų analizei nepasitelkė. Taigi remiantis atlikta analize ir pateiktomis įžvalgomis, būtų naudinga pritaikyti užsienio autorių taikomą tyrimo metodologiją ir Baltijos šalių atveju.



### 3. BALTIJOS ŠALIŲ APSKAITOS KOKYBĖS VERTINIMO METODOLOGIJA

Išanalizavus autorių tyrimus, buvo pastebėta, jog TFAS įtaka apskaitos kokybei ir finansinių ataskaitų vedimui Baltijos šalyse nebuvo labai plačiai analizuojama. Dalyje tyrimų šalys buvo minimos, tačiau kaip kitų šalių kontekste arba lyginamos su kitomis. Būtent todėl atsiranda pagrindinė tyrimo problema – ar priėmus naudoti TFAS apskaitos kokybę pagerėjo Baltijos šalyse?

Analizei atlikti buvo pasirinktos 33 Baltijos šalių įmonės iš NASDAQ internetinės svetainės, kurios nuo 2005 m. pradėjo naudoti TFAS. Analizuojami 2004, 2005, 2010 ir 2016 m. Pirmi dveji metai buvo pasirinkti siekiant išsiaiškinti kaip pasikeitė apskaitos kokybė prieš TFAS ir po jų pradėjimo naudoti. 2010 ir 2016 m. analizuojami todėl, jog buvo norima nustatyti ar pagal 2004 ir 2005 m. atliktas tyrimas yra aktualus ir šiomis dienomis bei atskleidžia tokias pat tendencijas dėl TFAS įtakos apskaitos kokybei.

Siekiant išnagrinėti TFAS poveikį finansinių ataskaitų ir apskaitos kokybei, analizei buvo pasirinkta analizuoti kiekvienos įmonės 2004 m. ir 2005 m. ataskaitas. Tokį pasirinkimą lėmė tai, jog svarbu ištirti kaip ataskaitos buvo sudaromos dar prieš pradėdant taikyti TFAS ir tada išanalizuoti kaip pasikeitė apskaitos kokybė po to. Finansinės ataskaitos buvo analizuojamos ir lyginamos pagal 2 aspektus: išorinių ataskaitų savybių vertinimą ir turinio savybių pateikimą ataskaitose, didžiausią dėmesį skiriant vidinėms savybėms. 10 lentelėje galima pastebėti, jog pirmojo etapo metu daugiau buvo stengiamasi analizuoti išorines ataskaitų savybes, kurios nėra labai svarbios, tačiau yra greitai pastebimos ir duoda pagrindinę informaciją apie finansinių ataskaitų sudarymą. Tuo tarpu antruoju etapu buvo tiriamos vidinės ataskaitų savybes, kokią įtaką jų sudarymui turėjo konkrečių standartų naudojimas bei kokia informacija buvo pateikiama pagrindinėse finansinėse ataskaitose.

10 lentelė. Analizuojamų įmonių finansinių ataskaitų tyrimo klausimai (sudaryta autorės)

<b>Tyrimo objektas</b>	<b>Tyrimo klausimai</b>
<b>Išorinių ataskaitų savybių vertinimas</b>	1. Finansinių ataskaitų išdėstymas / suprantamumas / paprastumas;
	2. Finansinių ataskaitų pavadinimai ir jų skaičius;
<b>Turinio savybių ataskaitose vertinimas</b>	1. Kaip pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamos sąnaudos?
	2. Kaip išskirtas turtas balanse?
	3. Pagrindinės išskirtos grupės pinigų srautų ataskaitoje;
	4. Aiškinamojo rašto sandara ir kitos svarbios savybės.

Siekiant įvertinti apskaitos kokybę, vėliau buvo pasirinktas pajamų valdymo matavimas. Jeanjean ir Stolowy (2008) nurodo, jog pagal tai apskaitos kokybę galima išmatuoti 3 būdais – savo nuožiūra pasirinktų sukauptų sumų (discretionary accruals), specialių sukauptimų (specific accruals) ir naudojant statistinę dalį tam tikrų pajamų. Šiam tyrimui atlikti buvo pasirinktas pirmasis metodas ir kaip teigia Callao ir Jarne (2010), sukauptos sumos yra apibūdinamos kaip dalis pajamų ir išlaidų, kurios neturi įtakos sukauptimams ir mokėjimams bei yra netiesiogiai apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pelno ir pinigų srautų. Tuo tarpu bendrosios sukauptosios sumos susideda iš pasirinktųjų sukauptųjų sumų, kuriomis galima gana lengvai manipuliuoti bei pastovių sukauptųjų sumų, kurios yra sunkiai pakeičiamos. Būtent pagal šiuos požymius buvo sukurtas modelis:

$$BS_{im} = \Delta \text{Gautinos sumos}_{im} + \Delta \text{Atsargos}_{im} - \Delta \text{Mokėtinų sumos}_{im} - \Delta \text{Nusidėvėjimas}_{im} \quad (1)$$

Iš formulės: BS – bendrosios sukauptosios sumos; toliau gautinų sumų, atsargų ir mokėtinų sumų pokytis; nusidėvėjimas – nusidėvėjimo ir amortizacijos išlaidų sumos pokytis; im – konkreti įmonė (i) ir metai (m). Remiantis šia formule ir kitų autorių tyrimais, buvo pasirinkta iškelti šias hipotezes, kuriomis remiantis buvo vykdomas tyrimas:

- $H_0$ : Apskaitos kokybė, išmatuota remiantis sukauptų sumų metodu, turėtų pagerėti pradėjus taikyti TFAS Baltijos šalyse.
- $H_a$ : Apskaitos kokybė, išmatuota remiantis sukauptų sumų metodu, turėtų išlikti tokia pati ar sumažėti pradėjus taikyti TFAS Baltijos šalyse.

Atliekant tyrimą buvo naudota mokslinės literatūros ir sisteminimo metodologija, palyginamoji ir regresijos analizė bei tiesinio trendo ir polinomo analitiniai būdai. Pirmiausiai tyrime buvo analizuojamos pirminės aprašomosios charakteristikos (vidurkis, mediana, standartinis nuokrypis ir t. t.) siekiant nustatyti išskirtis ir jas pašalinti. Atlikus tai, pagal sukurtą modelį apskaičiuotos sukauptųjų sumų tendencijos ir atlikta analizė, remiantis kokią įtaką šios sumos turėjo apskaitos kokybės gerinimui po TFAS priėmimo taikyti Baltijos šalyse. Vėliau, siekiant patikrinti modelio patikimumą ir duomenų teisingumą, atlikta regresinė ir koreliacinė analizė, kurios pagalba buvo nurodoma kaip nepriklausomi kintamieji priklauso nuo priklausomo kintamojo. Tai pat dispersijos analizės pagalba (anova) buvo nustatyti ar šiuo sukurtu modeliu ir jo rezultatais galima pasitikėti ir juos laikyti reikšmingais. Po to remiantis gautais duomenis nustatytos galimos ateities tendencijos, remiantis TFAS įtaka apskaitos kokybei.

Kalbant apie tyrimo ribotumus, pagrindinis iš jų yra imties atranka. Sunkumai iškilo atrenkant analizei tinkamas ataskaitas. Kadangi Baltijos šalių vertybinių popierių biržos svetainėje nėra daug

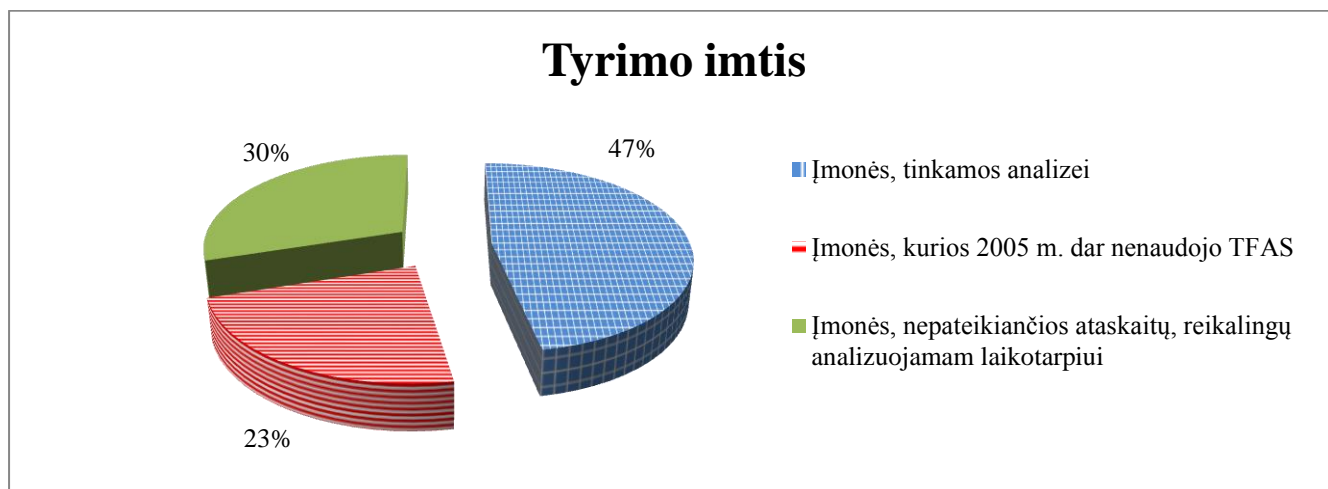
įmonių, kurios atitinka tyrimo kriterijus (pvz. TFAS pradėjimo naudoti metai, įmonių ataskaitų trūkumas), tyrimo imtis yra nedidelė. Tačiau kadangi Lietuva, Latvija ir Estija yra panašaus ekonominio lygio ir išsivystymo šalys, buvo pasirinkta analizuoti jas kaip vieną visumą, o rezultatus ir išvadas pritaikyti visoms 3 šalims kartu.

Taigi remiantis šiomis hipotezėmis ir pasirinktu tyrimo metodu, darbe buvo stengiamasi įvairiapusiškai išanalizuoti koks yra apskaitos kokybės ir naudojamų standartų ryšis, kaip šios dedamosios veikia viena kitą. Atliekant tyrimą buvo naudojama IBM SPSS Statistics programa, kuri leidžia nustatyti įvairius ryšius, priklausomybes bei galimas ateities tendencijas.

## 4. TARPTAUTINIŲ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ ĮTAKOS APSKAITOS KOKYBEI BALTIJOS ŠALYSE TYRIMO REZULTATAI

### 4.1. Išorinių ir turinio savybių vertinimas finansinėse ataskaitose

Vienas iš svarbiausių bruožų atliekant tyrimą buvo tyrimo imties pasirinkimas. Kaip ir buvo minėta anksčiau, tyrimo metu buvo analizuotos 33 Baltijos šalių įmonės (žr. 1 priedas). Visos NASDAQ internetinėje svetainėje esančios listinguojamos įmonės buvo skirstomos pagal tai, kada pradėjo teikti ataskaitas naudojant TFAS bei ar yra ataskaitos už pasirinktus analizuoti metus (2004, 2005, 2010 ir 2016). Apie pusę (47 proc.) analizuojamų įmonių ir jų ataskaitų pateko į analizuojamą sritį, kai tuo tarpu 16 įmonių (23 proc.) 2005 m. dar nebuvo listinguojamos ir savo pateikiamose ataskaitose nenaudojo TFAS. Būtent todėl šios įmonės buvo atmestos. Netinkamos tyrimui atlikti taip pat buvo tos įmonės, kurios nepateikė bent vienu analizuojamų metų ataskaitų duomenų, dažniausiai trūkdavo 2004 – 2005 m. ataskaitų. Taigi 21 įmonė (30 proc.) taip pat buvo atmestos ir laikomos netinkamomis tyrimui.



6 pav. Tyrimo imtis, proc. (sudaryta autorės)

Nustačius tyrimo imtį, pirmiausiai buvo apžvelgiamos finansinių ataskaitų išorinės ir vidinės savybės, siekiant plačiau susipažinti kaip pasikeitė tam tikri duomenys prieš TFAS naudojimą ir po to, t. y. buvo analizuojamos 2004 – 2005 m. finansinės ataskaitos. Šiuo atveju apžvelgiamos visos ataskaitos kartu ir išskiriami bendri bruožai, tam tikrais atvejais paminint atskirų įmonių ataskaitas ir jų išskirtinumus. Pirmiausiai darbe buvo analizuojamos 2004 m. ataskaitos. Beveik visos įmonės pateikia aiškinamąjį raštą, todėl reikalinga informacija yra vienoje vietoje.

Apžvelgiant išorines ataskaitų savybes prieš priimant TFAS galima pastebėti, jog visos jos yra pateikiamos ta kalba, kurios šalies įmonė yra. Tarkim Lietuvos įmonė AB „Vilniaus baldai“ savo 2004 m. ataskaitą pateikia Lietuvių kalba, kai tuo tarpu Latvijos AS „Rigas Electromasinbuves Rupnica“ – latvių. Žinoma, dalis įmonių net prieš priimant TFAS savo ataskaitas pateikia anglų kalba. Tai žymiai labiau supaprastina paiešką, kadangi ataskaitos buvo rengtos pagal dalinai skirtingus standartus, todėl vienos įmonės atsargos pateikiamos finansinėse ataskaitose, kitos įmonės gali būti kitoje eilutėje. Taigi tuomet reikia naudoti žodyną ir versti kiekvieną žodį (pvz. jeigu ataskaitos latvių kalba). Toks neatitikimas verčia finansinių ataskaitų vartotoją imtis papildomų pastangų siekiant geriau suprasti duomenis. Kalbant apie ataskaitų išdėstymą, jos eina maždaug vienodai per visų įmonių finansinę atskaitomybę, viskas yra pradedama balansu, toliau seka pelno (nuostolių) ataskaita. Po to įmonės pateikia pinigų srautų ir nuosavybės pokyčių ataskaitas, nors jų eiliškumas kartais skiriasi (pirmiau gali būti pateikiama nuosavybės pokyčių ataskaita). Vienas iš didžiausių iškart pastebimų trūkumų yra tai, jog dauguma įmonių ataskaitas pateikia savo šalies valiuta (litai, latai ir kronos).

Tuo tarpu pradėjus naudoti TFAS, įmonės dar nespėjo taip greitai adaptuotis prie pokyčių, todėl finansinių ataskaitų išdėstymas liko maždaug toks pat, įmonės naudojo tą patį šabloną kaip ir 2005 m. Tačiau tam tikros įmonės šalia savo valiuta pateiktų ataskaitų įtraukė stulpelį su EUR valiuta. Tai vienas iš labiausiai apskaitos kokybę teigiamai įtakojusių veiksnių priėmus TFAS, kadangi tai padeda lengviau palyginti įmonių finansinius duomenis, nereikia ieškoti valiutų kursų ir versti skaičius EUR (Asteriou, Dimitropoulos ir Siriopoulos, 2012). Taigi išorinės ataskaitų savybės pradėjus naudoti TFAS nepagerėjo reikšmingai, tačiau tam tikrą teigiamą įtaką turėjo.

Analizuojant turinio savybių vertinimą, pirmiausiai yra apžvelgiamos pelno (nuostolių) ataskaitos. Vienas iš iškart pastebimų skirtumų, ypač Lietuvos įmonių ataskaitose yra tai, jog pradėjus naudoti TFAS pardavimų pajamų eilutė buvo pervadinta į apyvartos. Aišku, tai didelio skirtumo nesudaro, tačiau ataskaitos yra labiau suvienodinimas. Kalbant apie sąnaudų pateikimą, 2004 m. buvo išskiriama veiklos sąnaudų eilutė, kitos veiklos bei finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos. Dalis įmonių prie kitos veiklos sąnaudų įtraukia administracinių sąnaudų eilutę arba ją išskiria kaip atskirą. Po 2005 m. įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos beveik nepasikeitė, tačiau jose visas eilutes galima pastebėti labiau struktūrizuotas. Kitaip tariant sąnaudos ir pelnas labiau priskirti tam tikroms grupėms, pvz. po bendrojo pelno suminės eilutės eina visos sąnaudos, kurios yra atimamos iš bendrojo pelno, o ne kaip anksčiau, kad atėmus vienas sąnaudas po kiek laiko toliau ataskaitoje yra vėl atimamos kitos sąnaudos. Taigi TFAS padeda labiau struktūrizuoti ataskaitose pateikiamus duomenis.

2004 m. pastebima, jog daugelis įmonių naudoja savo balanso formą, t. y. kai kurios iš jų pirmiausiai pateikiama ilgalaikį nematerialųjį jį turtą, kitos – materialųjį. Dalis įmonių (pvz. AS „Rigas Electromasinbuves Rupnica“) pateikia ir nemažai tarpinių sumuojamų eilučių, kurios yra visai nereikalingos. Kai tuo tarpu 2005 m. beveik visur yra pateikiamas tas pats nuoseklumas, eina ilgalaikis turtas – suminė eilutė, trumpalaikis turtas – suminė eilutė ir t. t. Tai rodo, jog ataskaitos labiau suvienodinamos, todėl yra lengviau surasti ieškomą rodiklį, galima „nujausti“ kurioje vietoje jis yra. Net jeigu tai ir užsienio kalba parengta ataskaita, per žodyną jau reikės išsiversti tik keletą eilučių, siekiant patikrinti ar tai tikrai ieškomas rodiklis, o nebe puse ataskaitos.

Pinigų srautų ataskaitose pagrindinės išskirtos grupės 2004 m. buvo pinigų srautai iš įprastinės, investicinės ir finansinės veiklos. Po TFAS priėmimo šios ataskaitos beveik nepasikeitė, išliko tokios pačios. Žinoma, kai kurios įmonės įtraukė EUR stulpelį ir tai palengvino palyginamosios analizės atlikimą su kitomis įmonių pinigų srautų ataskaitos. Taigi TFAS naudojimas pinigų srautų ataskaitoms įtakos neturėjo.

Tuo tarpu aiškinamojo rašto dalyje pagrindinis pasikeitimas matyti iškart pirmosiose eilutėse, kadangi įmonėms pradėjus taikyti TFAS, prie reikšmingų apskaitos principų sekcijos yra paminima, jog įmonės metinės finansinės ataskaitos parengtos būtent naudojantis TFAS. Žinoma, nagrinėjant kiekvieną ataskaitą atskirai, būtų galima rasti nemažai skirtumų aiškinamajame rašte, pvz. pagal 1 TFAS nurodoma, jog atlikus operaciją užsienio valiuta, tos operacijos metu sukauptą valiutų kursų pokyčių skirtumą perkelti į pelno (nuostolių) ataskaitą kaip atliktosios operacijos pelną arba nuostolius. Tačiau pirmą kartą taikant TFAS, ši sąlyga nėra privaloma. Taigi įmonė gali taikyti anksčiau savo įmonėje taikomą būdą. Taigi kaip ir buvo minėta anksčiau, TFAS yra daugiau patarimo pobūdžio, pagal kurį galimai suteikiama daugiau laisvės kaip vesti apskaitą.

Išanalizavus išorines ir vidines ataskaitų savybes, buvo nustatyta, jog pradėjus taikyti TFAS, įmonių finansinės ataskaitos buvo pradėtos vesti labiau struktūrizuotai, siekiama suvienodinti pateiktų ataskaitų eilutes tam, jog suinteresuoti asmenys galėtų lengviau surasti ir pasinaudoti jiems reikiama informacija. Be to, TFAS naudojime yra nemažai išimčių ir sričių, kuriose patys apskaitos vedimo ekspertai gali nuspręsti kaip daryti. Būtent todėl išoriškai apžvelgus ataskaitas galima teigti, jog TFAS darė teigiamą įtaką apskaitos kokybei ir finansinių ataskaitų vedimui. Tačiau pagal šią analizę nėra galimybės tiksliai nustatyti koks buvo poveikis šių TFAS apskaitos kokybei. Būtent todėl sekančiuose skyriuose buvo atlikta TFAS įtakos apskaitos kokybei analizė, pasitelkiant sukauptųjų sumų modeliu.

## 4.2. Pagrindinės tyrimo charakteristikos ir išskirtys

Nustačius ir pasirinkus tinkamą tyrimo imtį, išanalizavus išorines ir vidines ataskaitų savybes, visi analizei surinkti duomenys buvo suvesti į IBM SPSS Statistics programą. Pirmiausiai analizuoti svarbiausi tyrimo metai, t. y. 2004 – 2005 m., kadangi kaip jau buvo minėta anksčiau, šis laikotarpis yra pereinamasis, kuomet buvo pradėti naudoti TFAS. 11 lentelėje yra pateikiami analizei svarbūs duomenys ir tam tikrų rodiklių charakteristikos. Programoje iš duomenų lentelės visi reikalingi rodikliai pateko į statistinių charakteristikų langą.

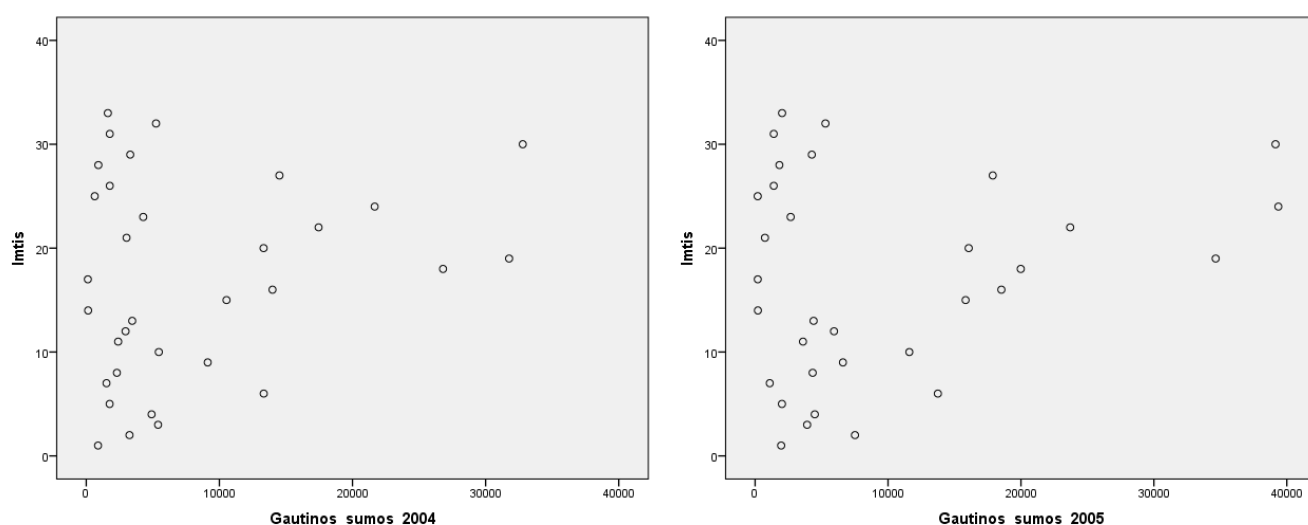
11 lentelė. Aprašomosios svarbiausios rodiklių charakteristikos, tūkst. eur (sudaryta autorės)

<b>Rodiklis</b>	<b>Gauti- nos sumos 2004</b>	<b>Gauti- nos sumos 2005</b>	<b>Atsar- gos 2004</b>	<b>Atsar- gos 2005</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2004</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2005</b>	<b>Nusidėvėji- mas 2004</b>	<b>Nusidėvėji- mas 2005</b>
Imtis	33	33	33	33	33	33	33	33
Vidurkis	7949	9594	6925	9248	15875	21802	6115	6149
Mediana	3450	4397	4179	4149	7726	7879	1489	1721
Stand. nuokrypis	9106	11178	8178	14814	31701	47918	14011	12659
Asimetri- jos koef. (skewness)	1,6	1,6	2,3	2,9	4,9	4,9	4,8	4,1
Eksceso koef. (kurtosis)	1,7	1,7	6,4	8,7	26,9	26,1	24,9	18,2
Mažiausia reikšmė	118	195	81	77	257	173	103	97
Didžiausia reikšmė	32788	39362	38978	62040	184470	274785	79320	67614

Analizuojant pateiktas charakteristikas, galima įžvelgti, jog vidurkis nėra lygus medianai, todėl variacinės eilutės vidurinė reikšmė nėra lygi vidurkiui. Kadangi vidurkis yra didesnis už medianą, egzistuoja dešinioji asimetrija. Pagal standartinį nuokrypį galima teigti, jog sklaida apie vidurkį labai didelė, kadangi reikšmės yra gana nemažos. Kaip jau buvo minėta anksčiau, egzistuoja dešinioji asimetrija, tai taip pat galima patvirtinti analizuojant asimetrijos koeficientą (skewness). Kadangi iš 11 lentelės matyti, jog jis didesnis už 0, egzistuoja teigiama dešiniašonė asimetrija. Eksceso koeficientas

nurodo, jog duomenų sklaida apie vidurkį yra didesnė negu normaliosios kreivės (Lalancette ir Simonato, 2016). Pagal maksimalią ir minimalią duomenų reikšmes galima tarti, jog duomenys plačiai išsidėstę. Visa ši rodiklių charakteristikų analizė buvo atlikta todėl, jog siekiama nustatyti ir pašalinti išskirtis, kurios galimai iškreiptų tyrimo rezultatus. Pagal gautus duomenis galima numanyti, jog yra tam tikrų išskirčių.

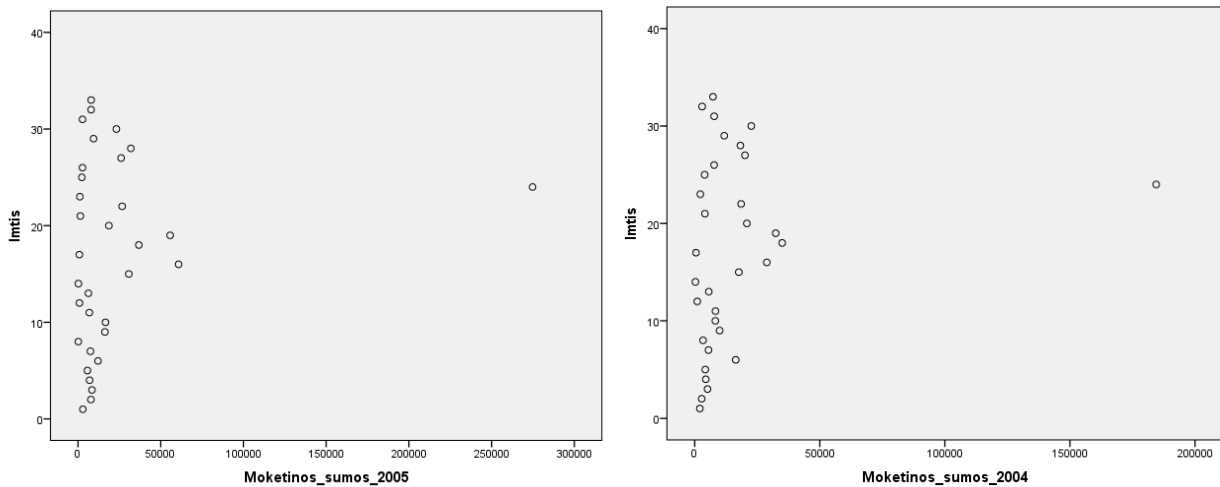
Siekiant nustatyti duomenų pasiskirstymą, buvo braižomos kintamųjų sklaidos diagramos. Pagal šias diagramas galima numanyti ar bus reikalinga pašalinti kai kuriuos duomenis, kadangi jie iškreiptų visus tyrimo rezultatus. Taigi gautinų sumų sklaidos diagramose (žr. 7 pav.) galima pastebėti, jog didžioji dalis duomenų susitelkę kairėje pusėje, tačiau keletas iš jų yra nutolę labiau į dešinę. Pagal tai galima spręsti, jog tie taškai yra išskirtys.



**7 pav. Gautinų sumų sklaidos diagramos, 2004 – 2005 m. (sudaryta autorės)**

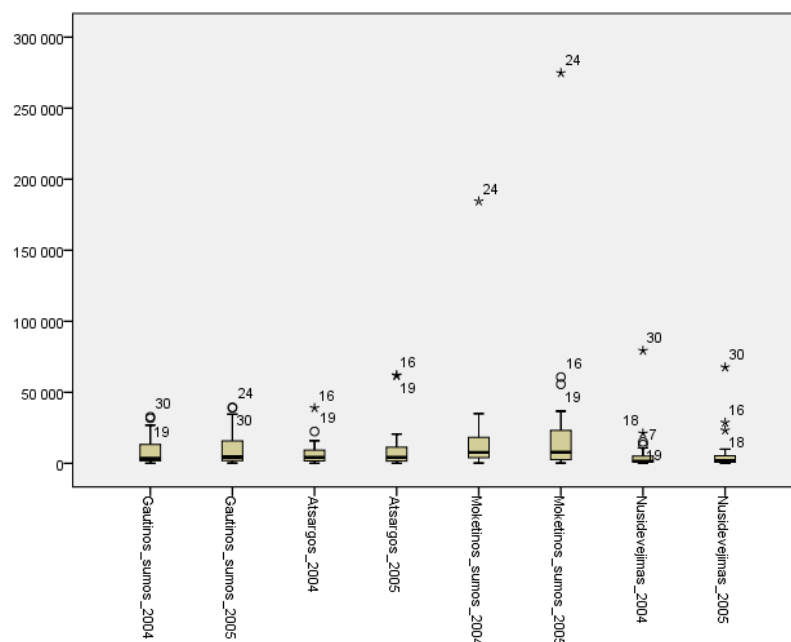
Tuo tarpu apžvelgiant mokėtinų sumų sklaidos diagramas (žr. 8 pav.), matyti, kad tiek 2004 m., tiek 2005 m. yra po vieną išskirtį, todėl tuo remiantis, iš mokėtinų sumų rodiklio daugiau duomenų yra tinkami analizuoti. Kalbant apie atsargas ir nusidėvėjimą, šiuose rodiklių duomenyse taip pat yra išskirčių (žr. 2 priedas), kurias būtų reikalinga pašalinti. Sklaidos diagramos yra labai naudingos, siekiant nustatyti ar rodikliai turi išskirčių, tačiau pagal jas nėra įmanoma tiksliai nustatyti kokios tai išskirtys, ypač jeigu jų yra gana nemažai, tarkim gautinų sumų atveju. Siekiant tiksliai nustatyti kokios tai yra išskirtys ir kokius duomenis reikėtų pašalinti, buvo braižoma visų rodiklių 2004 – 2005 m. stačiakampė diagrama.





8 pav. Mokėtinų sumų sklaidos diagramos, 2004 – 2005 m. (sudaryta autorės)

9 pav. jau ryškiau yra matomos kiekvienų rodiklių išskirtys<sup>3</sup>. Pagal tai kaip viena didžiausių išskirčių nustatyta 24, kuri priklauso AB „Šiaulių bankas“. Nors ji yra mokėtinų sumų dalyje, tačiau šios įmonės duomenys buvo pašalinti iš visų rodiklių ir ji toliau nebuvo analizuojama (vėliau jai atlikta atskira analizė). Pagal stačiakampę diagramą dar viena išskirtis pašalinta numeriu 30, t. y. AB „Telia Lietuva“. Žinoma, dar būtų buvę galima pašalinti 16, 18 ir 19 įmonių duomenis, tačiau kadangi jie nėra labai daug nutolę kaip ankstesnės išskirtys, jie buvo palikti siekiant įtraukti kuo daugiau duomenų į tyrimą.



9 pav. Kintamųjų rodiklių stačiakampė diagrama, 2004 – 2005 m. (sudaryta autorės)

<sup>3</sup> \* - tikroji (realioji) išskirtis, reikšmė nutolusi per 3 standartinius nuokrypius;  
o – sąlyginė išskirtis, reikšmė nutolusi per 2 standartinius nuokrypius.

Panaikinus išskirtis vėl buvo sudaryta aprašomosios charakteristikos lentelė, siekiant nustatyti kaip pasikeitė rodiklių duomenys po išskirčių pašalinimo. 12 lentelėje matyti, jog imtis jau 31 įmonė, o nebe 33. Be to, sumažėjo duomenų vidurkis ir mediana. Kadangi buvo pašalintos išskirtys, šie rodikliai sumažėjo, o tai lėmė ir standartinio nuokrypio pasikeitimus. Nors jis ir sumažėjo, tačiau vis dar galima teigti, jog duomenų sklaida apie vidurkį yra gana didelė. Pagal asimetrijos ir eksceso koeficientus vis dar matyti, jog kaip ir anksčiau, egzistuoja dešinioji asimetrija bei duomenų sklaida apie vidurkį yra didesnė negu normaliosios kreivės. Mažiausia reikšmė išliko tokia pati, tačiau sumažėjo maksimali reikšmė, kadangi išskirtys buvo būtent didesni duomenys.

12 lentelė. Aprašomosios svarbiausios rodiklių charakteristikos pašalinus išskirtis, tūkst. eur (sudaryta autorės)

<b>Rodiklis</b>	<b>Gauti- nos sumos 2004</b>	<b>Gauti- nos sumos 2005</b>	<b>Atsar- gos 2004</b>	<b>Atsar- gos 2005</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2004</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2005</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2004</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2005</b>
Imtis	31	31	31	31	31	31	31	31
Vidurkis	6706	7680	7105	9657	10220	13597	3928	4328
Mediana	3301	4330	4179	4149	7289	7785	1489	1721
Stand. nuokrypis	7747	8416	8377	15201	9483	15691	4984	6384
Asimetrijos koef. (skewness)	1,9	1,5	2,2	2,8	1,3	1,7	2,1	2,9
Eksceso koef. (kurtosis)	3,4	2,2	5,9	8,1	0,8	2,6	4,2	8,6
Mažiausia reikšmė	118	195	81	77	257	173	103	97
Didžiausia reikšmė	31761	34648	38978	62040	34950	60743	21080	28716

Nustačius pagrindines 2004 – 2005 m. rodiklių charakteristikas ir išskirtis, tas pats buvo atlikta ir su 2010 m. ir 2016 m. duomenimis. 3 priede pateiktos pirminės analizuojamų metų aprašomosios charakteristikos. Kaip ir 2004 – 2005 m., taip ir šiais vidurkis nelygus medianai, todėl eilutės vidurinė reikšmė nėra lygi vidurkiui. Egzistuoja teigiama dešinioji asimetrija, kadangi vidurkis didesnis už medianą, o asimetrijos koeficientas didesnis už 0. Sklaida apie vidurkį yra didesnė negu normaliosios

kreivės. Duomenys plačiai išsidėstę, kadangi tarp mažiausios ir didžiausios reikšmių yra didelis skirtumas. Pagal tai galima spręsti, jog ir šiuose duomenyse bus išskirčių.

2010 m. ir 2016 m. sklaidos diagramose (žr. 4 priedą) matyti, jog visuose rodiklių reikšmėse yra išskirčių. Siekiant tiksliai nustatyti kokios tai reikšmės, buvo nubraižyta stačiakampė diagrama (žr. 5 priedą). Kaip ir ankstesnių metų atveju, ryškiausia išskirti yra 24, t. y. AB „Šiaulių bankas“. Šiuo atveju 30 įmonė AB „Telia Lietuva“ neturi išskirčių, tačiau siekiant suvienodinti rezultatus, šios įmonės duomenys taip pat buvo pašalinti iš imties. 13 lentelėje pateikiamos 2010 m. ir 2016 m. aprašomosios svarbiausių rodiklių charakteristikos pašalinus išskirtis, jos yra labai panašios į anksčiau analizuotas 2004 – 2005 m.

13 lentelė. Aprašomosios svarbiausių rodiklių charakteristikos pašalinus išskirtis, tūkst. eur (sudaryta autorės)

<b>Rodiklis</b>	<b>Gauti- nos sumos 2010</b>	<b>Gauti- nos sumos 2016</b>	<b>Atsar- gos 2010</b>	<b>Atsar- gos 2016</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2010</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2016</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2010</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2016</b>
Imtis	31	31	31	31	31	31	31	31
Vidurkis	9684	9317	10063	14358	17408	21683	4080	5283
Mediana	4330	6391	3617	4579	9173	12239	1925	1834
Stand. nuokrypis	12739	11619	17613	24947	19265	32884	5501	8593
Asimetrijos koef. (skewness)	2,1	2,1	3,8	3,3	1,4	2,9	2,5	2,8
Eksceso koef. (kurtosis)	4,7	4,6	17,1	12,6	0,9	8,1	6,5	7,7
Mažiausia reikšmė	1	5	15	19	49	14	97	141
Didžiausia reikšmė	52696	45566	93048	123364	67468	147243	24201	36898

Apibendrinus rodiklių aprašomąsias charakteristikas galima teigti, jog visais 4 analizuojamais metais jos buvo panašios. Duomenys buvo plačiai išsidėstę, tarp mažiausių ir didžiausių reikšmių buvo nemažas skirtumas. Tai lėmė, jog rodiklių duomenys turėjo išskirčių. Jas pašalinus, liko tik reprezentatyvūs duomenys. Todėl sekančiame darbo skyrelyje pagrinde buvo analizuoti rodikliai be anksčiau minėtų 2 įmonių.

### 4.3. Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų įtaka Baltijos šalių apskaitos kokybei

Nustačius pagrindines rodiklių charakteristikas ir pašalinus išskirtis visi duomenys tapo reprezentatyvūs ir tinkami naudoti tyrimui. Žinoma, buvo pašalintos 2 įmonės, tačiau pagal turimus duomenis jos vis tiek buvo analizuotos, kadangi jos priklauso listinguojamoms Baltijos šalių įmonėms. Todėl pirmiausiai išanalizuoti jos 2 kaip atskiros įmonės, o vėliau buvo atliekama analizė visų likusių įmonių.

Kaip buvo minėta metodologinėje dalyje, visi duomenys analizuoti pagal sudarytą sukurtą modelį:

$$BS_{im} = \Delta \text{Gautinos sumos}_{im} + \Delta \text{Atsargos}_{im} - \Delta \text{Mokėtinios sumos}_{im} - \Delta \text{Nusidėvėjimas}_{im} \quad (2)$$

Pirmiausiai šioje darbo dalyje buvo analizuota 2 įmonės, kurios buvo pašalintos kaip išskirtys, t. y. AB „Šiaulių bankas“ ir AB „Telia Lietuva“. 2004 m. AB „Šiaulių banko“ bendrosios sukauptosios sumos išreiškus formule atrodė taip:

Apskaičiavus gautas rezultatas:

$$BS_{sb2004} = \frac{\text{Gautinos sumos}_{sb2004} - \text{Gautinos sumos}_{sb2003}}{\text{Gautinos sumos}_{sb2003}} + \frac{\text{Atsargos}_{sb2004} - \text{Atsargos}_{sb2003}}{\text{Atsargos}_{sb2003}} - \frac{\text{Mokėtinios sumos}_{sb2004} - \text{Mokėtinios sumos}_{sb2003}}{\text{Mokėtinios sumos}_{sb2003}} - \frac{\text{Nusidėvėjimas}_{sb2004} - \text{Nusidėvėjimas}_{sb2003}}{\text{Nusidėvėjimas}_{sb2003}} \quad (3)$$

$$BS_{sb2004} = \frac{21666 - 25718}{25718} + \frac{7190 - 8333}{8333} - \frac{184470 - 151660}{151660} - \frac{738 - 657}{657} \quad (4)$$

$$BS_{sb2004} = -0,63 \quad (5)$$

Tas pats atlikta ir su 2005 m., bei 2010 m. ir 2016 m. duomenimis. Gauti rezultatai:

$$BS_{sb2005} = -0,62 \quad (6)$$

$$BS_{sb2010} = 0,22 \quad (7)$$

$$BS_{sb2016} = 0,15 \quad (8)$$

Apskaičiavus rezultatus pagal sudarytą metodologiją, jau galima vertinti kokią įtaką apskaitos kokybei turėjo pradėjimas naudoti TFAS vietoj ankstesnių naudotų standartų. Lyginant AB „Šiaulių banko“ rezultatus matyti, jog 2005 m. sukauptosios sumos padidėjo 0,01, t. y. nuo – 0,63 pakito į – 0,62. Tai reiškia, jog apskaitos kokybė pagerėjo (Mikova, 2014). Lyginant 2005 m. ir 2010 m. pastebima, kad sukauptosios sumos dar labiau padidėjo. Tai yra natūralu, kadangi tarp analizuojamų sukauptųjų sumų skirtumas yra 5 m., taigi tai užtektinas laiko tarpas šioms sumoms padidėti. Žinoma, tai taip pat reiškia, jog apskaitos kokybė pagerėjo. 2016 m. sukauptosios sumos lyginant su 2010 m., sumažėjo 0,7. Tačiau tai nėra didelis skirtumas, kadangi šis rodiklis taip pat priklauso ir nuo įmonės veiklos pokyčių. Todėl nedideli skirtumai sukauptųjų sumų rodiklyje nėra labai reikšmingi. Taigi kaip matyti AB „Šiaulių bankui“ buvo naudinga pradėti naudoti TFAS savo veikloje, sukauptosios sumos visu analizuojamu laikotarpiu didėjo arba išliko maždaug pastovios, o tai reiškia, jog TFAS naudojimas turėjo teigiamą poveikį apskaitos kokybės gerinimui.

Toliau pagal tokią pat metodologiją buvo apskaičiuoti antrosios išskirties AB „Telia Lietuva“ (anksčiau iki 2017 m. – AB „Lietuvos Telekomas“) sukauptųjų sumų rezultatai:

- 2004 m. – 0,37;
- 2005 m. – 0,52;
- 2010 m. – 0,10;
- 2016 m. – -1,29.

Pagal šiuos gautus rezultatus matyti visiškai kitokia tendencija. Analizuojamu laikotarpiu sukauptosios sumos tai didėjo, tai mažėjo. Pirmiausiai analizuojant 2004 – 2005 m. galima daryti prielaidą, jog priėmus TFAS, įmonės apskaitos kokybė pagerėjo. Tačiau lyginant 2005 m. ir 2010 m. sukauptosios sumos sumažėjo iki 0,10. Tuo tarpu 2016 m. – net iki -1,29. Tokią tendenciją lėmė tai, jog 2017 m. buvo planuojami pokyčiai AB „Lietuvos Telekomas“ įmonėje, todėl apimant daugelį organizacinių reikalų, apskaitos kokybė galėjo būti ne taip svarbiai apibūdinama ir jai nebuvo teikiama pirmenybė. Taigi šiuo atveju AB „Telia Lietuva“ apskaitos kokybė pradėjus naudoti TFAS pagerėjo, tačiau paskutiniaisiais analizuojamais metais smuko.

Išanalizavus išskirtis kaip atskirus kintamuosius, buvo atlikta sukauptųjų sumų analizė likusioms įmonėms (žr. 14 lentelė). Pilka spalva buvo pažymėtos įmonės, kurios kaip ir AB „Šiaulių bankas“, 2005 m. pradėjus naudoti TFAS, padidino savo sukauptąsias sumas ir tuo pačiu pagerino apskaitos kokybę. Iš visos imties (31 įmonės) tokių įmonių buvo didžioji dalis – net 26. Kaip pastebima iš 14 lentelės, beveik visų įmonių 2004 m. sukauptosios sumos yra neigiamos, o 2005 m. jos padidėjo ir kai kurios net tapo teigiamomis reikšmėmis.

14 lentelė. Sukauptosios sumos (sudaryta autorės pagal įmonių finansines ataskaitas)

	<b>Įmonė</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2010</b>	<b>2016</b>
1	UAB „Vilkyškių pieninė“	0,67	1,15	0,73	0,73
2	AB „Vilniaus degtinė“	-1,53	-1,13	-0,19	-0,35
3	AB „Apranga“	0,46	-0,92	-0,11	-0,01
4	AB „Grigiškės“	-0,39	-0,88	-0,43	-0,73
5	AB „Gubernija“	-0,53	0,09	1,21	0,23
6	AB „Kauno energija“	-0,92	-0,02	-0,12	0,54
7	AB „Klaipėdos nafta“	-0,35	-0,25	0,00	-0,50
8	AB „Linas“	-0,39	2,00	0,52	-0,35
9	AB „Panevėžio statybos strestas“	0,92	-1,47	-0,06	0,22
10	AB „Žemaitijos pienas“	-0,35	0,07	0,64	0,58
11	AS „Baltica Group“	-0,50	1,17	0,34	-0,08
12	JSC „Ditton pievadkėžu rūpnica“	0,38	0,86	0,19	0,68
13	AS „Harju Elekter“	-0,05	-0,02	0,28	-0,07
14	JSC „Kurzemes atslēga 1“	0,03	0,75	-0,07	-0,58
15	AS „Latvijas balzams“	-0,54	-0,52	-0,25	0,58
16	JSC „Latvijas Gāze“	2,73	-1,85	0,36	-1,80
17	AS „Latvijas Jūras medicīnas centrs“	-0,17	0,25	-0,21	0,28
18	PJSC „Latvijas kuģniecība“	-0,60	-0,46	0,23	2,46
19	AS „Merko Ehitus“	1,17	1,65	0,32	0,27
20	AB „Pieno žvaigždės“	-0,14	0,05	0,32	0,34
21	AS „Rīgas elektromašīnbūves rūpnica“	0,80	-0,03	-0,93	-0,31
22	AB „Rokiškio sūris“	-0,22	0,24	0,32	0,64
23	AS „SAF Tehnika“	-0,27	-0,13	-0,34	0,25
24	AS „Silvano Fashion Group“	-0,30	-0,28	0,01	0,04
25	AS „Skano Group“	-0,68	0,84	-0,15	-0,09
26	AB „Snaigė“	-0,30	-0,28	0,14	0,37
27	AS „Tallinna Kaubamaja Grupp“	-0,40	0,34	0,13	-0,16
28	AS „Tallinna Vesi“	-0,56	0,47	0,38	0,49
29	AS „Trigon Property Development“	-0,48	1,13	-0,23	-0,35
30	AB „Utenos trikotažas“	-1,54	-1,18	-0,16	0,06
31	AB „Vilniaus baldai“	-0,58	0,08	1,25	0,45
	<b>Iš viso:</b>	<b>-4,62</b>	<b>1,74</b>	<b>4,11</b>	<b>3,84</b>

Tuo tarpu 2010 m. kai kurių įmonių (pvz. UAB „Vilkyškių pieninė“, AS „Merko Ehitus“, AS „Tallinna Vesi“ ir kt.) sukauptosios sumos sumažėjo palyginti su 2005 m. Pagrindine to priežastimi galima laikyti vis dar tebeatsigaunančią ekonomiką po prieš keletą metų įvykusios finansinės krizės. Tačiau nors ir kelėtos įmonių sukauptosios sumos 2010 m. sumažėjo, išanalizavus suminę eilutę matyti, jog šios sumos padidėjo palyginti su 2004 – 2005 m., o tai nurodo, jog apskaitos kokybė pagerėjo. 2016 m. taip pat pastebimas sukaupųjų sumų sumažėjimas, tačiau tai lėmė tokie veiksniai kaip ekonominė, politinė

situacija šalyje, kurioms įtakos negalima padaryti. Taigi jeigu sukauptųjų sumų skirtumas nėra didelis, laikoma, jog apskaitos kokybė 2016 m. nedaug sumažėjo arba išliko pastovi, kaip ankstesniais metais.

Likusios 5 įmonės (14 lentelėje pažymėtos baltai), analizuojamu laikotarpiu pradėjus taikyti TFAS kaip tik pablogino savo vedamą apskaitos kokybę. Tam įtaką galėjo daryti tai, jog pagal naujus standartus darbuotojai buvo neįpratę dirbti, neapmokyti ir tai lėmė sukauptųjų sumų sumažėjimą (Horton, Serafeim ir Serafeim, 2013). Sekančiais analizuojamais metais (2010) beveik visos įmonės (išskyrus AS „Rigas elektrpomasinbuves rupnica“) pagerino sukauptąsias sumas, taigi galima teigti, jog apskaitos kokybė pagerėjo. Visa tai galima pastebėti ir analizuojant suminę eilutę. 2005 m. pastebimas visų įmonių bendras sukauptųjų sumų padidėjimas, kas lėmė kokybiškiau vedamą apskaitą pagal TFAS. 2016 m. nežymiai sumažėjusi reikšmė lyginant su 2010 m. nurodo, jog sukauptosios sumos tikriausiai sumažėjo dėl mažai prognozuojamų veiksnių, tokių kaip politinė situacija šalyje ir kt.

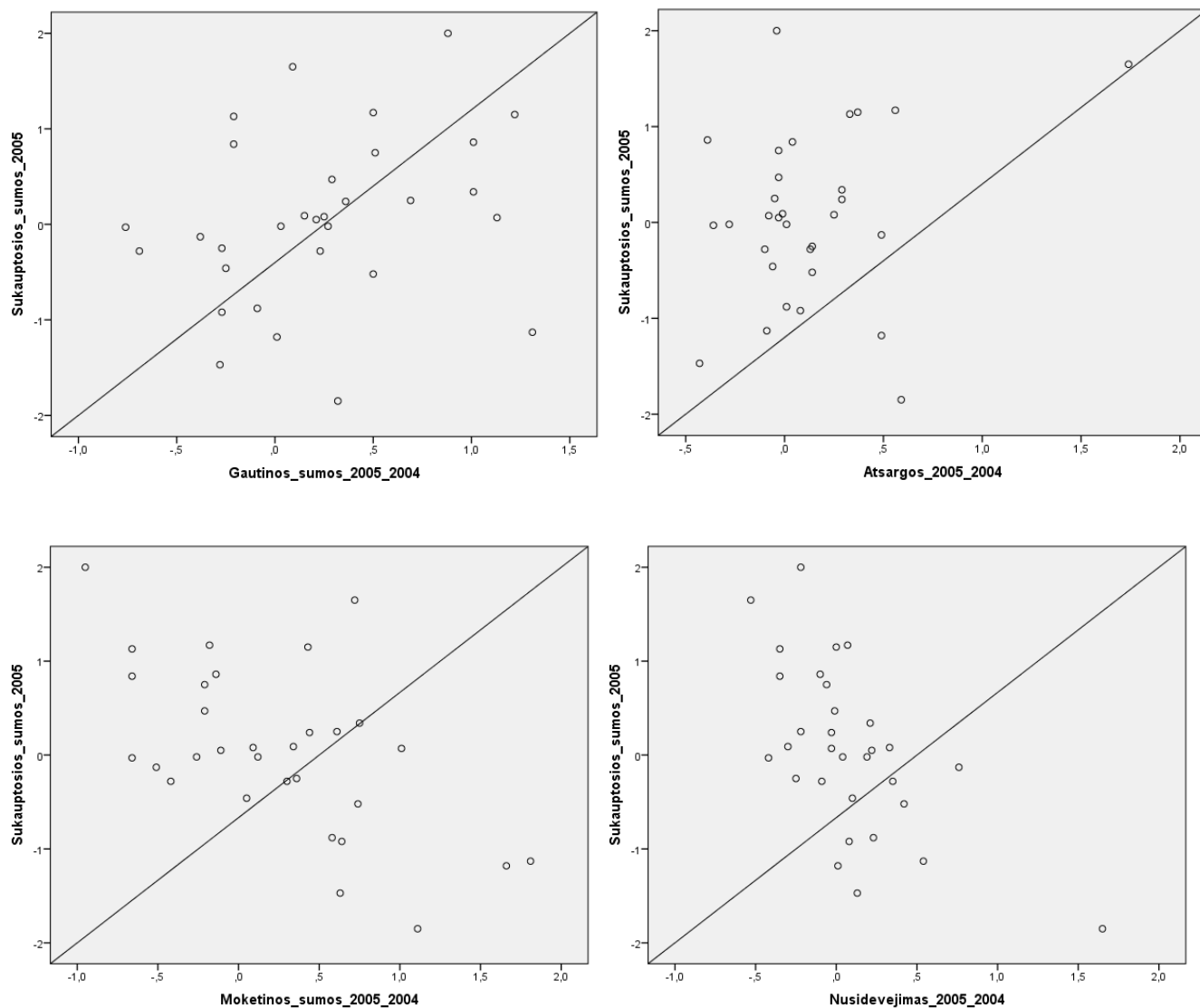
Taigi atlikus šį tyrimą, jau galima teigti, jog buvo patvirtinta metodologinėje dalyje iškelta hipotezė, jog apskaitos kokybė, išmatuota remiantis sukauptųjų sumų metodu, turėtų pagerėti pradėjus taikyti TFAS Baltijos šalyse. Kai tuo tarpu alternatyvioji hipotezė buvo atmesta. Apibendrinus visus gautus rezultatus matyti, jog 2005 m. gautinosios sumos padidėjo ir tai daugiausiai tam darė įtaką TFAS naudojimo pradėjimas įmonėse. Taigi tai lėmė, kad apskaitos kokybė Baltijos šalyse priėmus TFAS pagerėjo. 2010 m. taip pat pastebimas sukauptųjų sumų išaugimas lyginant su 2005 m. Tuo tarpu 2016 m. reikšmė nežymiai sumažėjo, tačiau galima laikyti, jog apskaitos kokybė įmonėse išliko stabili. Taigi remiantis šiais rezultatais galima teigti, jog TFAS naudojimas įmonės veikloje tikrai pagerina apskaitos kokybę.

#### **4.4. Koreliacinė ir regresinė duomenų analizė**

Apskaičiavus įvairius rodiklius galima nustatyti tendencijas ir pasikeitimus, analizuojamų rodiklių ar duomenų charakteristikas. Tačiau vien to neužtenka, jog tyrimas būtų laikomas reikšmingu. Labai svarbu yra nustatyti ar tarp kintamųjų egzistuoja tarpusavio sąryšis, koks gali būti priklausomybės ryšys tarp analizuojamų rodiklių ir kt. Šiems dėsningumams nustatyti ir išanalizuoti buvo braižomos sklaidos diagramos ir pasitelkiamos apibendrinamosios determinacijos ir koreliacijos lentelės.

10 pav. yra pateikiama sukauptųjų sumų (priklausomas kintamasis) ir gautinų sumų, atsargų, mokėtinų sumų ir nusidėvėjimo (nepriklausomi kintamieji) sklaidos diagramos 2005 m. Šiuo atveju buvo analizuojami tik 2005 m. duomenys, kadangi laikomasi prielaidos, jog pagal formulę priklausomojo ir nepriklausomų kintamųjų ryšys visais metais yra beveik vienodas, taip pat šie metai yra išskiriami kaip svarbiausi visame tyrime. Kalbant apie priklausomojo kintamojo ir nepriklausomų kintamųjų sklaidos

diagramas, galima įžvelgti, jog yra tam tikrų dėšningumų. Nubrėžta linija per vidurį ir aplink ją išsidėstę taškai reiškia, jog tarp kintamųjų yra tam tikras ryšys. Taigi nepriklausomi kintamieji tikrai daro įtaką sukauposioms sumoms. Tačiau pagal šias sklaidos diagramas nėra tiksliai aišku kokio svarbumo poveikį daro šie kintamieji.



**10 pav. Priklausomo ir nepriklausomųjų kintamųjų sklaidos diagramos, 2005 m. (sudaryta autorės)**

Pagal 15 lentelės duomenis galima spręsti kokia koreliacija egzistuoja tarp kintamųjų ir ar šiuo koeficientu galima pasitikėti. Dar kitaip tariant šioje lentelėje yra nurodoma faktorinio požymio reikšmių kitimo veikimas vidutinėms požymio reikšmėms (Chan, Chiang ir Wong, 2011). Taigi analizuojant pirmąją lentelės eilutę, t. y. Pearson koreliacijos rodiklį, galima teigti, jog egzistuoja maždaug tiesinė



koreliacija tarp mokėtinų sumų ir nusidėvėjimo kintamųjų, kadangi jų koreliacija yra didesnė už 0,5. Tuo tarpu silpna tiesinė koreliacija yra tarp sukauptųjų sumų ir gautinų sumų bei atsargų. Žinoma, kuo labiau reikšmės artėja link vieneto, tuo labiau ši koreliacija yra tiesinė. Apibendrinant sig. (1-tailed) rodiklį sakoma, jog koreliacijos koeficientu galima tikėti, kai rodiklis yra mažesnis už 0,05. Taigi koreliacija tarp sukauptųjų sumų ir mokėtinų sumų bei nusidėvėjimo tikrai galima pasitikėti, kuomet gautinos sumos ir atsargos verčia abejoti. Žinoma, duomenys buvo analizuoti 31 įmonės, vis dar pašalinus išskirtis.

15 lentelė. Koreliacinis ryšys tarp kintamųjų (sudaryta autorės)

Rodiklis		Sukauptosios sumos 2005	Gautinos sumos 2005	Atsargos 2005	Mokėtinios sumos 2005	Nusidėvėjimas 2005
Pearson koreliacija	Sukauptosios sumos 2005	1,000	0,273	0,254	0,585	0,613
	Gautinos sumos 2005	0,273	1,000	0,018	0,372	0,144
	Atsargos 2005	0,254	0,018	1,000	0,234	0,071
	Mokėtinios sumos 2005	0,585	0,372	0,234	1,000	0,336
	Nusidėvėjimas 2005	0,613	0,144	0,071	0,336	1,000
Sig. (1-tailed)	Sukauptosios sumos 2005	-	0,690	0,084	0,000	0,000
	Gautinos sumos 2005	0,690	-	0,462	0,020	0,219
	Atsargos 2005	0,840	0,462	-	0,103	0,352
	Mokėtinios sumos 2005	0,000	0,020	0,103	-	0,021
	Nusidėvėjimas 2005	0,000	0,219	0,352	0,021	-
Imtis	Sukauptosios sumos 2005	31	31	31	31	31
	Gautinos sumos 2005	31	31	31	31	31
	Atsargos 2005	31	31	31	31	31
	Mokėtinios sumos 2005	31	31	31	31	31
	Nusidėvėjimas 2005	31	31	31	31	31

Kadangi buvo ištirta, jog koreliacijos duomenimis daugiau galima pasitikėti, negu atmesti, buvo atlikta koreliacinio ryšio tarp priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų analizė. 16 lentelėje yra pateikiama gautinų sumų, atsargų, mokėtinų sumų ir nusidėvėjimo 2005 m. koreliacinis ryšio stiprumas su priklausomu kintamuoju sukauptomis sumomis 2005 m. 16 lentelėje R reikšmė reiškia koreliacijos koeficientą. Beldona ir Francis (2007) teigia, jog koreliacijos koeficientas yra silpnas, jeigu jis yra iki 0,3, vidutinis tarp 0,3 ir 0,7, stiprus tarp 0,7 ir 0,9 bei labai stiprus jeigu yra didesnis už 0,9 (žr. 17 lentelė). Taigi iš 16 lentelės galima pastebėti, jog tarp sukauptųjų sumų ir gautinų sumų bei atsargų yra silpnas koreliacijos stiprumas, kai tuo tarpu mokėtinų sumos bei nusidėvėjimas su sukauptosiomis sumomis turi vidutinę koreliacinę priklausomybę. Tai lemia, jog mokėtinų sumos ir nusidėvėjimas daro didesnę įtaką sukauptųjų sumų rodikliui negu gautinų sumos ar atsargos.

16 lentelė. Koreliacinis ryšys tarp priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų (sudaryta autorės)

Rodiklis	R	R <sup>2</sup>	Pakoreguotas R <sup>2</sup>
Gautinos sumos 2005	0,273	0,074	0,043
Atsargos 2005	0,254	0,064	0,032
Mokėtinų sumos 2005	0,585	0,341	0,319
Nusidėvėjimas 2005	0,613	0,376	0,354

17 lentelė. Ryšio stiprumo kokybinė charakteristika (Beldona ir Francis, 2007)

Koreliacijos koeficiento r reikšmės	Iki 0,3	0,3-0,7	0,7-0,9	0,9-0,99
Ryšio stiprumo charakteristika	silpnas	vidutinis	stiprus	labai stiprus

Tuo tarpu determinacijos koeficientas (R<sup>2</sup>) nurodo ar tarp kintamųjų yra tiesinis ryšys. Kuo šis skaičius didesnis į vienetą, tuo stipresnis tiesinis ryšys. 16 lentelėje nurodoma, jog didžiausią reikšmę iš nepriklausomų kintamųjų turi nusidėvėjimas. Todėl tarp šio kintamojo ir sukauptųjų sumų tiesinis ryšys yra stipriausias. Visa tai galima pastebėti ir jau anksčiau aptartose sklaidos diagramose (žr. 10 pav.), kur matyti, jog nusidėvėjimo sumų reikšmės labiausiai išsirikiaavę aplink liniją. Tuo tarpu pakoreguotas determinacijos koeficientas nurodo, jog sukauptųjų sumų rodiklis padidės 4,3 proc., jeigu gautinų sumos padidės 100 proc. Tokia pati tendencija egzistuoja ir su atsargomis, mokėtinomis sumomis ir

nusidėvėjimu: sukauptųjų sumų rodiklis padidės 3,2 proc., jeigu atsargos padidės 100 proc.; 31,9 proc., jeigu mokėtinos sumos padidės 100 proc.; 35,4 proc., jeigu nusidėvėjimo reikšmė padidės 100 proc. Tuo remiantis galima taip pat nustatyti, kokio kintamojo įtaka lemia, jog priklausomas kintamasis labiausiai didės pasikeitus kažkuriam iš rodiklių.

Pagal 18 lentelės duomenis yra sprendžiama apie modelį – ar jis buvo teisingas. Kvadratų sumos laukelis yra apibūdinamas kaip klaidų ir sprendinių skaičius. Jeigu šiame stulpelyje esantis regresijos skaičius yra didesnis už liekamąjį skaičių, tuomet galima teigti, jog analizuojamas modelis yra kokybiškai teisingas (Chan, Chiang ir Wong, 2011), jo duomenimis galima pasitikėti ir gauti rezultatai teisingi. Taigi 18 lentelėje matyti, jog regresijos skaičius (23,673) yra didesnis už liekamąjį (0,002). Būtent tai reiškia, jog šiuo sudarytu modeliu galima pasitikėti. Be to, norint sudaryti informatyvų ir teisingą modelį, reikia nustatyti ar yra užtektina imtis. Tai parodo paskutinis 18 lentelės stulpelis sig. Jeigu jame reikšmė mažesnė už 0,05, tai imties tūrio pakanka. Šiuo atveju taip ir yra. Likusios reikšmės lentelėje šiuo atveju nėra analizuojamos, kadangi tai tik patvirtintų anksčiau nustatytas tendencijas. Taigi pagal šią lentelę galima patvirtinti prielaidas, jog modelis buvo sudarytas teisingai, duomenys yra reprezentatyvūs ir tyrimo imtis yra pakankama, net ir pašalinus išskirtis.

18 lentelė. Priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų dispersijos analizė - anova (sudaryta autorės)

<b>Rodiklis</b>	<b>Kvadratų suma</b>	<b>df</b>	<b>Vidutinė kvadratinė reikšmė</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
Regresija	23,673	4	5,918	93575,79	0,000
Likutis	0,002	26	0,000		
Iš viso	23,675	30			

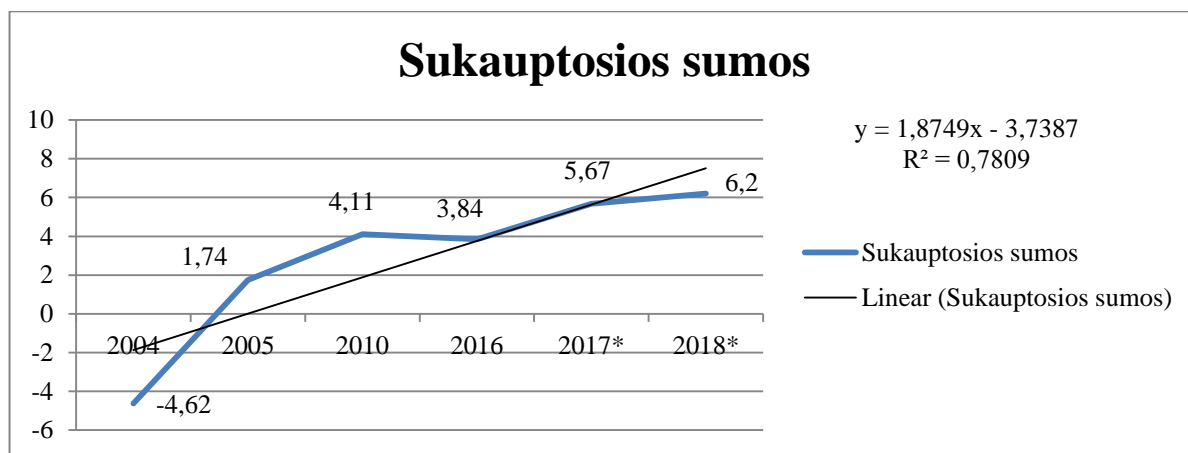
Nustačius, jog sudarytas informatyvus ir teisingas modelis, taip pat naudinga nustatyti ir koks yra nepriklausomų kintamųjų naudingumas visam modeliui. 19 lentelėje pagal standartizuotų koeficientų beta reikšmę galima nustatyti koks yra gautinų sumų, atsargų, mokėtinų sumų ir nusidėvėjimo naudingumas modeliui. Kuo labiau ši reikšmė artėja į vienetą, tuo labiau nepriklausomas kintamasis yra naudingesnis. Taigi šiuo atveju labiausiai naudingas modeliui rodiklis yra mokėtinų sumų rodiklis. Kita vertus, atsargų rodiklis yra mažiausiai naudingas nepriklausomas kintamasis visam nagrinėjam modeliui. Kitos pateiktos reikšmės 19 lentelėje nėra analizuojamos, kadangi jų aptarimas neturėtų įtakos tyrimo rezultatų analizei.

19 lentelė. Priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų koeficientų analizė (sudaryta autorės)

Rodiklis	Nestandardizuoti koeficientai		Standartizuoti koeficientai	t	Sig.
	B	Std. klaida	Beta		
Gautinos sumos 2005	0,997	0,003	0,610	345,229	0,000
Atsargos 2005	1,003	0,004	0,451	267,187	0,000
Mokėtinios sumos 2005	1,001	0,003	0,749	388,788	0,000
Nusidėvėjimas 2005	0,997	0,004	0,459	261,195	0,000

Atlikus koreliacinę ir regresinę duomenų analizę, buvo nustatyta, jog modelis yra sudarytas tinkamai, jis yra informatyvus. Be to, tarp priklausomo ir nepriklausomų kintamųjų yra silpnas ir vidutiniškai stiprus tiesinis ryšys, sukauptosios sumoms didžiausią įtaką daro mokėtinios sumos bei nusidėvėjimas, tačiau pačiam modeliui svarbiausiais yra mokėtinų sumų rodiklis. Taigi nustačius kintamųjų tendencijas ir ištyrus praėjusių metų rodiklius, būtų naudinga apžvelgti ir ateities tendencijas bei nustatyti galimus pasikeitimus apskaitos kokybės srityje Baltijos šalyse.

Nustačius TFAS įtaką apskaitos kokybei ankstesniais laikotarpiais ir iki šių dienų, dar nereiškia, jog tokia tendencija išliks ir ateinančiais metais. Siekiant tai nustatyti yra naudinga pasitelkti prognozinis įrankius, kurių pagalba būtų galima bent jau iš dalies nustatyti ko laukti ateityje. Šiame darbe ateities prognozių nustatymui buvo naudojama trendo funkcija (Amin ir Hossain, 2017). Pagal turimus ir prognozinis duomenis nustatyta, jog ateinančiais 2 metais, sukauptosios sumos turėtų didėti, o tai reiškia, jog apskaitos kokybė turėtų gerėti. Visa tai galima pamatyti 11 pav.



11 pav. Sukaupčiųjų sumų grafinis vaizdavimas pasitelkiant trendo funkciją (sudaryta autorės)

11 pav. grafike yra pavaizduota retrospektyvinė sukauptųjų sumų prognozė. Analizuojant gautą grafiką pastebėta, jog sukauptosios sumos analizuojamu laikotarpiu didėja, išskyrus jau anksčiau aptartą laikotarpį nuo 2010 m. iki 2016 m. Pasitelkus trendo funkciją  $y = 1,8749x - 3,7387$  nustatyta, jog sukauptosios sumos turėtų didėti ir ateinančius dvejus metus. Pagal determinacijos koeficientą, kuris yra lygus 0,7809, galima teigti, jog nubrėžta tiesinio trendo lygtis tinkamai reprezentuoja ir parodo kreivės tęstinumą. Taigi pateiktais prognoziniais rezultatais galima tikėti ir tai lemia, jog ateityje tiek apskaitos, tiek finansinių ataskaitų kokybė Baltijos šalyse turėtų gerėti.

Apskaitos kokybei matuoti yra daugybė būdų ir tyrimų. Pagal kiekvieną sudarytą metodologiją gali būti gauti skirtingi rezultatai, kadangi tai priklauso nuo tiriamo objekto, metodo, šalių, kurios yra analizuojamos ir net nuo tokių veiksnių kaip politinė situacija. Šiame darbe pagal sudarytą finansinių ataskaitų išorinių ir vidinių savybių vertinimo metodologiją, buvo nustatyta, jog TFAS naudojimas teigiamai paveikė apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę. Tai nustatyta tuo, jog daugelyje listinguojamų Baltijos šalių ataskaitų informacija pradėta teigti labiau struktūrizuotai, jau prieš atsidarant ataskaitą galima numanyti kokioje jos dalyje bus informacija reikalinga vartotojui. Be to, pridėta EUR valiutos stulpelis ir kai kurios ataskaitos pateiktos anglų kalba. Taigi būtent tokie svarbiausi bruožai pagerino apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę įmonėms pradėjus naudoti TFAS.

Pagal darbe sudarytą sukauptųjų sumų metodologiją -  $BS_{im} = \Delta \text{Gautinos sumos}_{im} + \Delta \text{Atsargos}_{im} - \Delta \text{Mokėtinios sumos}_{im} - \Delta \text{Nusidėvėjimas}_{im}$  - buvo analizuojama kaip yra pasiskirstę gautinų sumų, atsargų, mokėtinų sumų ir nusidėvėjimo reikšmės Baltijos šalių listinguojamose įmonėse. Pagal stačiakampes diagramas buvo pašalintos išskirtys, kurios galėjo iškreipti visus rezultatus ir šių įmonių rodikliai buvo skaičiuojami atskirai. Nustatyta, jog pagal sukauptąsias sumas apskaitos kokybė priėmus TFAS ir iki 2010 m. gerėjo, kai tuo tarpu 2016 m. pastebimas nežymus sukauptųjų sumų sumažėjimas. Toks skirtumas yra laikomas nereikšmingu, kadangi kaip jau buvo minėta anksčiau, šiam rodikliui gali daryti įtaką ir tokie nepriklausomi veiksniai kaip politinė veikla šalyje.

Koreliacinės ir regresinės analizės pagalba nustatyta, jog didžiausią įtaką sukauptosioms sumoms daro mokėtinios sumos ir nusidėvėjimas, todėl joms padidėjus / sumažėjus, įtaka labiausiai atsispindi būtent sukauptųjų sumų rodiklyje. Be to, šie veiksniai daugiausiai koreliuoja tarpusavyje, todėl tarp šių dviejų nepriklausomų kintamųjų ir priklausomojo (sukauptųjų sumų) yra vidutiniškai stiprus tiesinis ryšys. Nors modelis iš pradžių buvo sudarytas remiantis atliktais autorių tyrimais, vėliau darbe pagal dispersijos analizės (anavo) lentelę buvo nustatyta, kad regresijos reikšmė yra didesnė už likutinę ir tai lemia, jog sudaryti modeliu galima pasitikėti, o jo duomenis laikyti teisingais. Šios išvados dėka buvo galima prognozuoti ateities tendencijas susijusias su sukauptųjų sumų pasikeitimais ateityje. Trendo funkcijos

pagalba buvo atlikta ateinančių dviejų laikotarpių (2017 – 2018 m.) prognozinė analizė, kuri nurodė, jog ateinančiais metais sukauptosios sumos turėtų didėti, o tuo pačiu turėtų gerėti ir apskaitos bei finansinių ataskaitų kokybė.

Tyrimo metodologinėje dalyje buvo iškeltos hipotezės:

- $H_0$ : Apskaitos kokybė, išmatuota remiantis sukaupų sumų metodu, turėtų pagerėti pradėjus taikyti TFAS Baltijos šalyse.
- $H_a$ : Apskaitos kokybė, išmatuota remiantis sukaupų sumų metodu, turėtų išlikti tokia pati ar sumažėti pradėjus taikyti TFAS Baltijos šalyse.

Pagal gautus tyrimo ir mokslinės literatūros rezultatus, galima teigti, jog apskaitos kokybė, išmatuota sukaupų sumų metodu, pagerėjo pradėjus naudoti TFAS Baltijos šalyse. Tuo pačiu tai patvirtina anksčiau iškeltą nulinę hipotezę ir paneigia alternatyviają. Taigi remiantis gautais rezultatais darbe, TFAS turėjo teigiamą įtaką apskaitos kokybei.

## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Mokslininkai savo darbuose apskaitos kokybę apibūdina labai įvairiai. Išanalizavus jų tyrimus, buvo nustatyta, jog tiksliausiai apskaitos kokybė yra apibrėžiama kaip teisingas, patikimas, savalaikis ūkinių operacijų registravimas ir finansinių ataskaitų pateikimas pagal nurodytas taisykles ir principus. Priėmus TFAS daugelis autorių nustatė, jog tai turi teigiamą poveikį apskaitos kokybei, kadangi šiuose standartuose viskas nurodoma aiškiau, pateikiami pavyzdžiai ir yra duodama tam tikra laisvė priimant sprendimus kuomet yra teikiamos finansinės ataskaitos.
2. Pagrindiniai apskaitos kokybę gerinantys veiksniai buvo apibūdinti kaip reikiamų apskaitos standartų teisingas naudojimas vedant apskaitą, teigiamas darbuotojų požiūris į pokyčius organizacijose. Be to, jeigu informacija pateikiama laiku, ją galima palyginti, ji yra savalaikė, objektyvi, laikoma, jog ta (finansinė) informacija kokybiška. Kaip jau buvo minėta anksčiau, didelę įtaką apskaitos kokybei ir finansinių ataskaitų vedimui turi ir darbuotojai, todėl nuolatinis jų mokymas ir informavimas teigiamai atsiliepia apskaitos kokybei.
3. Remiantis užsienio autorių tyrimais, buvo nustatyta, jog TFAS pagerino apskaitos kokybę tam tikrose šalyse, daugiausiai vidurio Europoje. Kalbant apie Baltijos šalis, labai daug tyrimų šia analizuojama tema nebuvo atlikta. Dažniausiai autoriai analizuodavo kuo skiriasi TFAS nuo vietinių apskaitos standartų ar analizuodavo kokie veiksniai bendrai turi įtakos apskaitos kokybei. Taip pat analizuojant Baltijos šalis, autoriai daugiausiai atlikdavo apklausas, klausdavo kas respondentų nuomone daro įtaką apskaitos kokybei. Tačiau tokie tyrimai netiksliai apibūdindavo esamą situaciją, todėl galima teigti, jog TFAS ir apskaitos kokybės ryšys Baltijos šalyse nebuvo plačiai analizuojamas.
4. Siekiant išanalizuoti kokį poveikį apskaitos kokybei turėjo pradėti taikyti TFAS Baltijos šalyse, buvo analizuojamos išorinės ir vidinės finansinių ataskaitų savybės, lyginama kaip informacija buvo pateikiama prieš TFAS ir po to. Naudojantis sudarytu sukaupųjų sumų modeliu, kuris apėmė gautinų, mokėtinų sumų, atsargų ir nusidėvėjimo pokytį, atlikta tyrimo charakteristikų analizė, nustatytos išskirtys ir palyginta kaip sukauptosios sumos pasikeitė analizuojamu laikotarpiu.
5. Remiantis išorinių ir vidinių finansinių ataskaitų savybių analize nustatyta, jog naudojant TFAS labai didelių ir ryškių pasikeitimų kokybės atžvilgiu nebuvo, tačiau ataskaitos tapo suprantamesnės, labiau struktūrizuotos, todėl jų vartotojai galėjo lengviau surasti reikalingą informaciją. Pagal sukaupųjų sumų modelį, išanalizuota, jog sukauptosios sumos padidėjo priėmus naudoti TFAS, o tai lėmė, jog apskaitos kokybė Baltijos šalyse pagerėjo. Pasitelkus koreliacinę ir regresinę analizes buvo nustatyta, jog didžiausią įtaką sukauptosioms sumoms, o tuo pačiu ir apskaitos kokybei, turėjo mokėtinų sumos.

Tuo tarpu trendo funkcijos pagalba išanalizuota, jog ir ateinančiais 2017 – 2018 m. sukauptosios sumos didės, taigi ir apskaitos kokybė turėtų gerėti. Siekiant išlaikyti šį lygį ir prognozę, įmonės taip pat neturėtų pamiršti, jog nuolatos reikia skirti laiko ir lėšų darbuotojų mokymui ir ugdymui dėl teigiamo TFAS poveikio apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybei. Tuo tarpu lyginant atlikto tyrimo rezultatus su kitų autorių tyrimais, buvo nustatyta, jog visose Europos šalyse 2005 m. pradėjus taikyti TFAS apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybė pagerėjo. Daugiausiai autoriai apskaitos kokybę analizavo pasitelkdami pajamų valdymo, savalaikio nuostolių pripažinimo ir vertės tikrumo būdus bei tyrimus, beveik pagal visus juos buvo išanalizuotas teigiamas TFAS ir apskaitos kokybės ryšys. Taigi apibendrinus, galima tarti, jog apskaitos kokybė pradėjus naudoti TFAS Baltijos šalyse pagerėjo.



## LITERATŪRA

- Akgun, A. I. (2016). Quality of the Financial Reporting within the IFRS: Research on Determining the Attitudes and Evaluations of Financial Information Users. *The Journal of Accounting and Finance*, 72, 169-187. [žiūrėta 2016-12-19]. Prieiga per internetą: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=5b80c823-607a-4fd7-a9a3-42b0a83ff099%40sessionmgr103&vid=0&hid=125>;
- Alver, J. & Alver, L. (2008). Development of Accounting and Implementation of International Financial Reporting Standards in Estonia. *Accounting Reform in Transition and Developing Economies*, 101-113. [žiūrėta 2017-04-02]. Prieiga per internetą: [goo.gl/L0cpdh](http://goo.gl/L0cpdh);
- Alver, J., Alver, L. & Tapas, L. (2013). Institutional Pressures and the Role of the State in Designing the Financial Accounting and Reporting Model in Estonia. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 13(1), 91-120. [žiūrėta 2017-03-20]. Prieiga per internetą: <http://emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/S1479-3563%282013%290000013009>;
- Alver, J., Alver, L. & Tapas, L. (2013). Accounting Policy and Institutional Pressures: the Case of Estonia. *GSTF Journal on Business Review*, 3(1), 1-7. [žiūrėta 2017-01-20]. Prieiga per internetą: [goo.gl/07ss2e](http://goo.gl/07ss2e);
- Amin, S. B. & Hossain, R. M. (2017). Finance Growth Nexus in Bangladesh? An Empirical Analysis. *Asian Economic and Financial Review*, 7(2), 152-163. [žiūrėta 2017-04-26]. Prieiga per internetą: [http://www.aessweb.com/pdf-files/AEFR-2017-7\(2\)-152-163.pdf](http://www.aessweb.com/pdf-files/AEFR-2017-7(2)-152-163.pdf);
- APB „Apranga“ konsoliduota metinė finansinė ataskaita ir metinis pranešimas (2015). Baltijos šalių vertybinių popierių biržos svetainė. [žiūrėta 2016-11-02]. Prieiga per internetą: [http://www.nasdaqbaltic.com/upload/reports/apg/2015\\_ar\\_lt\\_eur\\_con\\_ias.pdf](http://www.nasdaqbaltic.com/upload/reports/apg/2015_ar_lt_eur_con_ias.pdf);
- Apskaitos samprata. E-terminų žodynas. [žiūrėta 2016-05-14]. Prieiga per internetą: <http://e-terminai.lt/ekonomika/apskaita>;
- Asteriou, D., Dimitropoulos, P. E. & Siriopoulos, C. (2012). Euro adoption and the quality of accounting information. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 299-328. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686901211207519>;
- Barth, M. E., Landsman, W. R. & Lang, M. H. (2007). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498. [žiūrėta 2016-05-01]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x/epdf>;

- Bayerlein, L. & Farooque, O. A. (2012). Influence of a mandatory IFRS adoption on accounting practice: Evidence from Australia, Hong Kong and the United Kingdom. *Asian Review of Accounting*, 20(2), 93-118. [žiūrėta 2016-04-30]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/13217341211242169>;
- Beke, J. (2013). *International Accounting Harmonization. Adopting universal information methods for a global financial system*. Hampshire: Pgrave Macmillan;
- Beldona, S. & Francis, V. E. (2007). Regression Analysis for Equipment Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 809-822. [žiūrėta 2017-04-20]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686900710819652>;
- Bikienė, J. (2011). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimo praktikoje problematika. *Verslas: teorija ir praktika*, 12(2), 131-140. [žiūrėta 2016-12-15]. Prieiga per internetą: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=0c8ac434-dc99-433e-94e8-630b9784b849%40sessionmgr105&vid=1&hid=118>;
- Borker, D. R. (2015). Sociocultural IFRS value analysis in Estonia, Latvia and Lithuania. *The Business & Management Review*, 6(2), 281-289. [žiūrėta 2017-01-04]. Prieiga per internetą: [http://www.academia.edu/12015824/Sociocultural\\_IFRS\\_value\\_analysis\\_in\\_Estonia\\_Latvia\\_and\\_Lithuania](http://www.academia.edu/12015824/Sociocultural_IFRS_value_analysis_in_Estonia_Latvia_and_Lithuania);
- Bradbury M., Hooks, J. & Stent, W. (2010). IFRS in New Zealand: effects on financial statements and ratios. *Pacific Accounting Review*, 22(2), 92-107. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/01140581011074494>;
- Branson, J., Breesch, D. & Cole, V. (2012). The uniformity-flexibility dilemma when comparing financial statements: Views of auditors, analysts and other users. *International Journal of Accounting & Information Management*, 20(2), 114-141. [žiūrėta 2016-12-19]. Prieiga per internetą: <http://emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/18347641211218443>;
- Brochet, F., Jagolinzer, A. D. & Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS Adoption and Financial statement Comparability. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1373-1400. [žiūrėta 2016-12-20]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12002/full>;
- Budrionytė, R. ir Šalkauskaitė, G. (2016). Verslo apskaitos standartų ir tarptautinės finansinės atskaitomybės standartų palyginamoji analizė ir vertinimas. Straipsnis elaba internetinėje svetainėje. [žiūrėta 2016-11-30]. Prieiga per internetą: <http://gs.elaba.lt/object/elaba:16255361/>;
- Butkevičiūtė, G. ir Legenzova, R. (2014). CRE šalių įmonių finansinių ataskaitų palyginamumo tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 8(1), 133-152. [žiūrėta 2016-12-15]. Prieiga per internetą:

[https://eltalpykla.vdu.lt/bitstream/handle/1/1339/ISSN2335-8742\\_2014\\_T\\_8\\_N\\_1.PG\\_133-152.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://eltalpykla.vdu.lt/bitstream/handle/1/1339/ISSN2335-8742_2014_T_8_N_1.PG_133-152.pdf?sequence=1&isAllowed=y);

- Callao, S.; Jarne, J. I. (2010). Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union. *Accounting in Europe*, 7 (2), 159–189;
- Carmona, S. & Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177-209. [žiūrėta 2016-04-15]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/09513570710740993>;
- Chan, A. P. C., Ciang., Y. H. & Wong, J. M. W. (2011). Construction Manpower Demand Forecasting: A Comparative Study of Univariate Time Series, Multiple Regression and Econometric Modeling Techniques. *Engineering, Construction and Architectural Management*, 18(1), 7-29. [žiūrėta 2017-04-09]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09699981111098667>
- Chen, H., Jiang, Y., Lin, Z. & Tang Q. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), 220-278. [žiūrėta 2016-05-12]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-646X.2010.01041.x/full>;
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M. & Zeng, C. (2014). Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? *European Accounting Review*, 24(1), 31-61. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2015.1009144>;
- Combs, A., Myachina, A. & Samy, M. (2013). Cultural impact on the harmonisation of Russian Accounting Standards with the International Financial Reporting Standards: A practitioner's perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 26-49. [žiūrėta 2016-04-30]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/18325911311307195>;
- Dayanandan, A., Donker, H., Ivanof, M. & Karahan, G. (2016). IFRS and accounting quality: legal origin, regional and disclosure impacts. *International Journal of Accounting & Information management*, 24(3), 296-316. [žiūrėta 2016-12-14]. Prieiga per internetą: <http://emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/IJAIM-11-2015-0075>;
- Diaconu, P. (2007). Harmonization of the international Accounting system. *Social Science Research Network*. [žiūrėta 2016-11-20]. Prieiga per internetą: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=957029](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=957029);
- Dumitru G. (2011). The accounting information quality concept. *Journal of Academic Research in Economics*, 3(3), 559-569. [žiūrėta 2017-01-11]. Prieiga per internetą:

<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=842ac6f2-299b-47fe-aa2e-56a92b814273%40sessionmgr105&vid=1&hid=101;>

- Dunstan, K., Ismail, W. A. W. & Kamarudin, K. A., (2013). Earnings quality and the adoption of IFRS-based accounting standards: Evidence from an emerging market. *Asien Review of Accounting*, 21(1), 53-73. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/13217341311316940>;
- IASB. Conceptual Framework for Financial Reporting (2010). [žiūrėta 2017-01-10]. Prieiga per internetą: <http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>;
- Ebaid, I. E. (2016). International accounting standards and accounting quality in code-law countries: The case of Egypt. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 24(1), 41-59. [žiūrėta 2016-05-06]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/JFRC-12-2011-0047>;
- Eng, L. L. & Lin, J. (2013). Accounting quality of German and UK cross-listings. *International Journal of Accounting & Informational Management*, 21(3), 192-208. [žiūrėta 2016-04-30]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/IJAIM-04-2011-0006>;
- Europos bendrijų komisija (2008). Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai. (1606/2002). [žiūrėta 2016-04-07]. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1397629289404&uri=CELEX:32008R1126>;
- Ewert, R. & Wagenhofer, A. (2013). Accounting Standards, Earnings Management, and Earnings Quality. Social Science Research Network. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2068134](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2068134);
- Gassen, J. & Sellhorn, T. (2006) Applying IFRS in Germany: Determinants and Consequences. Social Science Research Network. [žiūrėta 2016-05-11]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=906802](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906802);
- Gebhardt, G. & Novotny-Farkas, Z. (2011). Mandatory IFRS Adoption and Accounting Quality of European Banks. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(3-4), 289-333. [žiūrėta 2016-04-20]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-5957.2011.02242.x/epdf>;
- Giriūnas, L. (2009). Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 43-51. [žiūrėta 2016-12-14]. Prieiga per internetą: [goo.gl/fc2jjW](http://goo.gl/fc2jjW);
- Hellmann A., Scagnelli S. D. & Tsunogaya, N. (2015). Adoption of IFRS in Japan: challenges and consequences. *Pacific Accounting Review*, 27(1), 3-27. [žiūrėta 2016-05-06]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/PAR-11-2012-0056>;

- Horton, J., Serafeim, G. & Serafeim, I. (2013). Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1911-3846.2012.01159.x/full>;
- Jacob, R. A. & Madu, C. N. (2009). International financial reporting standards: an indicator of high quality? *International Journal of Quality & Reliability Management*, 26(7), 712-722. [žiūrėta 2016-05-20]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02656710910975778>;
- Jayaraman, S. & Verdi R. S. (2014). Are Reporting Incentives and Accounting Standards Substitutes or Complements in Achieving Accounting Comparability? *Social Science Research Network*. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2428263](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2428263);
- Jeanjean, T. & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An explanatory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (6), 480–494;
- Jefimovas B., Kanapickienė, R. ir Rudžionienė, K., (2006). Įmonių apskaita. Mokomoji knyga. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. [žiūrėta 2016 – 04 – 20]. Prieiga per internetą: [http://www.khf.vu.lt/dokumentai/failai/katedru/finansu/Kanapickiene\\_Rudzioniene\\_Jefimovas\\_Imoni\\_u\\_apskaita.pdf](http://www.khf.vu.lt/dokumentai/failai/katedru/finansu/Kanapickiene_Rudzioniene_Jefimovas_Imoni_u_apskaita.pdf);
- Jermakowicz, E. K. (2004). Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies. *Accounting in Europe*, 1(1), 51-70. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/0963818042000270811>;
- Jindrichovska, I. (2004). International Differences in Accounting: The Birth of an Accounting Harmonization Process? The paper for Praha conference. [žiūrėta 2016-11-25]. Prieiga per internetą: [goo.gl/wXYLcN](http://goo.gl/wXYLcN);
- Juozapavičiūtė, T. ir Rudžionienė, K. (2013). Quality of Financial Reporting in Public Sector. *Social Sciences*, 82(4), 17-25. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://www.arem.ktu.lt/index.php/Social/article/view/6609>;
- Kamarauskienė, I. (2014). Lietuvos viešojo sektoriaus apskaitos raidos 1990-2014 m. laikotarpiu ypatumai. *Science and studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, 9(1), 23-33. [žiūrėta 2016-12-15]. Prieiga per internetą: <http://erd.asu.lt/ssaf/article/view/124/107>;
- Kundelienė, K. (2009). Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomika ir vadyba*, 14, 85-91. [žiūrėta 2016-04-15]. Prieiga per internetą: <http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/14/1822-6515-2009-085.pdf>;

- Kuzmina, I. (2008). The Role of Financial Reporting for the Development of Business: Evidence from Latvia. *Journal of Business Management*, 1(1), 81-89. [žiūrėta 2017-02-24]. Prieiga per internetą: [http://www.riseba.lv/sites/default/files/inline-files/jbm-2008\\_1.pdf#page=81](http://www.riseba.lv/sites/default/files/inline-files/jbm-2008_1.pdf#page=81);
- Kuzmina, I. (2010). Latvian Financial Reporting and International Harmonization. *International Journal of Applied Finance for Non-Financial Managers*, 2 (2), 1-10. [žiūrėta 2016-02-09]. Prieiga per internetą: <http://www.managementjournals.com/journals/finance/vol2/10-2-2-1.pdf>;
- Lalancette, S. ir Simonato, J. G. (2016). The Role of the Conditional Skewness and Kurtosis in VIX Index Valuation. *European Financial Management*, 23(2), 325-354. [žiūrėta 2017-03-01]. Prieiga per internetą: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/eufm.12096/full>;
- Legenzova, R. (2012). TFAS reikalavimų įgyvendinimas Lietuvos įmonių praktikoje: su pensijomis susijusių mokėjimų atvejis. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: Mokslo žurnalas*, 1(8), 110-115. [žiūrėta 2016-11-20]. Prieiga per internetą: [http://afk.asu.lt/file/repository/Science\\_and\\_Studies\\_of\\_Accounting\\_and\\_Finance\\_Problems\\_and\\_Perspectives\\_2012.pdf](http://afk.asu.lt/file/repository/Science_and_Studies_of_Accounting_and_Finance_Problems_and_Perspectives_2012.pdf);
- Legenzova, R. (2007). Accounting regulation changes in Lithuania: an assessment. *Social Science Research Network*. [žiūrėta 2016-11-20]. Prieiga per internetą: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1021192](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1021192);
- Lenktienė, L. (2010). Tarptautinių apskaitos standartų taikymo problemos: magistrantūros studijų baigiamasis darbas. Lietuvos žemės ūkio universitetas. *Akademija*. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: [http://vddb.laba.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:E.02~2010~D\\_20100617\\_120325-08687/DS.005.0.01.ETD](http://vddb.laba.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:E.02~2010~D_20100617_120325-08687/DS.005.0.01.ETD);
- Mackevičius, J., Strouhal, J. & Zverovich S. (2008). Comparative analysis of national accounting standards of the Czech Republic and Lithuania. *European Financial and Accounting Journal*, 3(4), 1-12. [žiūrėta 2016-11-20]. Prieiga per internetą: [goo.gl/ZKxHg2](http://goo.gl/ZKxHg2);
- Madawaki, A. (2011). Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(3), 152-161. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/viewFile/14702/10093>;
- Mikova, T. (2014). Influence on IFRS on Earnings Manipulation: Evidence from European Union. *Acta Oeconomica Pragensia*, 22(6), 3-18. [žiūrėta 2017-02-01]. Prieiga per internetą: <https://www.vse.cz/polek/download.php?lang=en&jnl=aop&pdf=455.pdf>;

- Nasdaq (2016). Baltijos šalių vertybinių popierių biržos internetinė svetainė [žiūrėta 2016-10-14]. Prieiga per internetą: <http://www.nasdaqbaltic.com/market/>;
- Outa, E. R. (2011). The impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on the Accounting Quality of Listed Companies in Kenya. Social Science Research Network. [žiūrėta 2016-04-20]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1976146](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1976146);
- Paananen, M. (2008). The IFRS Adoption's Effect on Accounting Quality in Sweden. Social Science Research Network. [žiūrėta 2016-05-11]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1097659](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1097659);
- Paglietti, P. (2009). Investigating the Effects of the EU Mandatory Adoption of IFRS on Accounting Quality: Evidence from Italy. *International Journal of Business and Management*, 4(12), 3-18. [žiūrėta 2016-04-25]. Prieiga per internetą: <http://www.ccsenet.org/journal/html/ijbm/articles/4439.html>;
- Scott, W. R. (2014). *Financial Accounting Theory*. Toronto: Pearson Education;
- Song, L. (2016). Accounting quality and financing arrangements in emerging economies. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(1), 2-19. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/IJAIM-09-2014-0061>;
- Song, L. & Tuoriniemi J. C. (2016). Accounting quality, governance standards, and syndicated loan contracts: Evidence from emerging markets. *Pacific Accounting Review*, 28(1), 2-15. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/PAR-10-2014-0035>;
- Tarca, A. (2012). The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence. Social Science Research Network. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2204889](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2204889);
- Žeimantas, V. V. (2013). Perėjus prie TFAS, gali atpigti pinigai ir draudimas. *Verslo žinios*. [žiūrėta 2016-05-27]. Prieiga per internetą: <http://vz.lt/archive/article/2013/11/30/perejus-prie-tfas-gali-atpigti-pinigai-ir-draudimas>;
- Žigienė G. ir Maciūtė G. (2004). Changes of Accounting System in Lithuania during the Transition period and their impact on the Results of Company's Financial Evaluation. *Management of Organizations: Systematic Research*, 211-224. [žiūrėta 2016-11-30]. Prieiga per internetą: [goo.gl/LMfCMK](http://goo.gl/LMfCMK).

# **PRIEDAI**

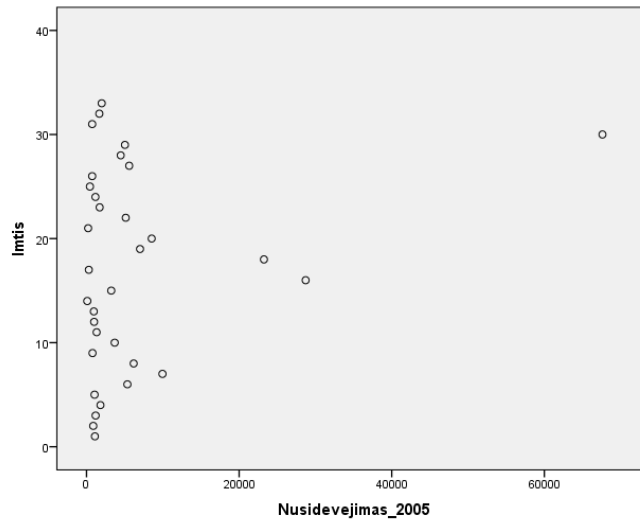
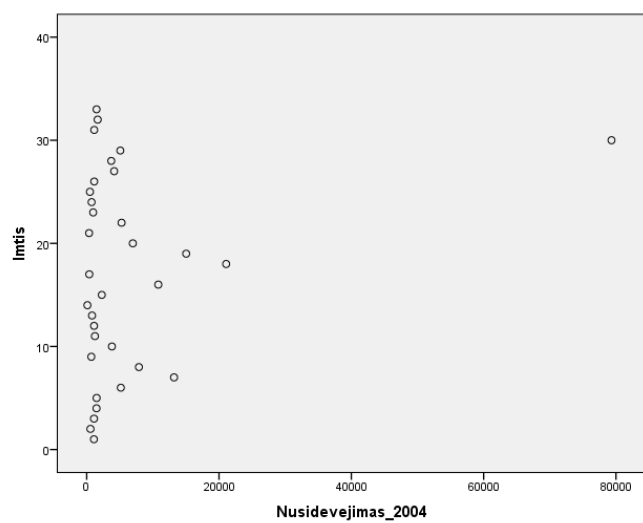
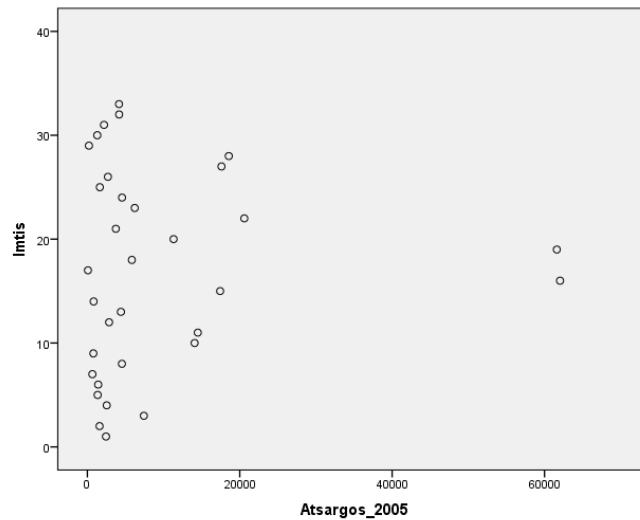
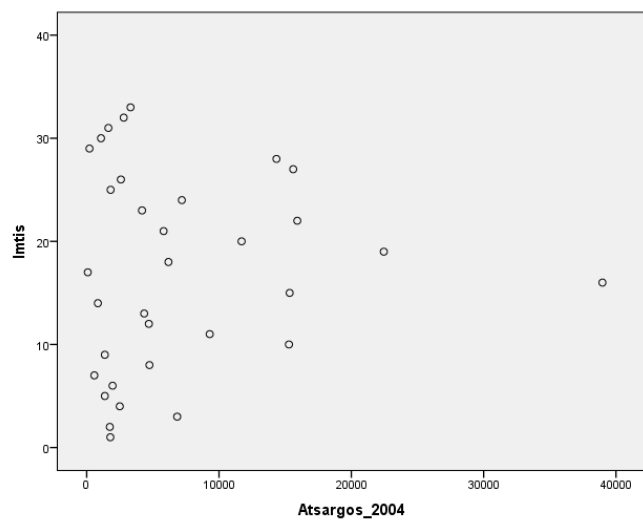


## ANALIZUOJAMOS BALTIJOS ŠALIŲ ĮMONĖS

UAB „Vilkyškių pieninė“	JSC „Ditton pievadkēžu rūpnīca“	AS „SAF Tehnika“
AB „Vilniaus degtinė“	AS „Harju Elekter“	AB „Šiaulių bankas“
AB „Apranga“	JSC „Kurzemes atslēga 1“	AS „Silvano Fashion Group“
AB „Grigiškės“	AS „Latvijas balzams“	AS „Skano Group“
AB „Gubernija“	JSC „Latvijas Gāze“	AB „Snaigē“
AB „Kauno energija“	AS „Latvijas Jūras medicīnas centrs“	AS „Tallinna Kaubamaja Grupp“
AB „Klaipēdos nafta“	PJSC „Latvijas kuģniecība“	AS „Tallinna Vesī“
AB „Linas“	AS „Merko Ehitus“	AB „Telia Lietuva“
AB „Panevėžio statybos strestas“	AB „Pieno žvaigždės“	AS „Trigon Property Development“
AB „Žemaitijos pienas“	AS „Rīgas elektromašīnbūves rūpnīca“	AB „Utenos trikotažas“
AS „Baltica Group“	AB „Rokiškio sūris“	AB „Vilniaus baldai“

(Baltijos šalių vertybinių popierių biržos internetinė svetainė)

## ANALIZUOJAMŲ RODIKLIŲ SKLAIIDOS DIAGRAMOS, 2004 – 2005 M.



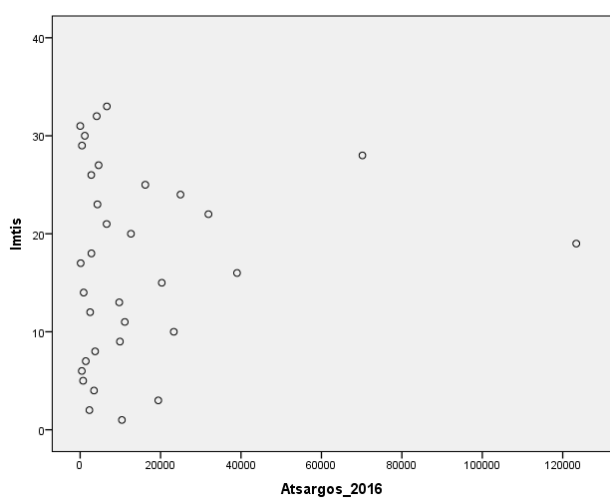
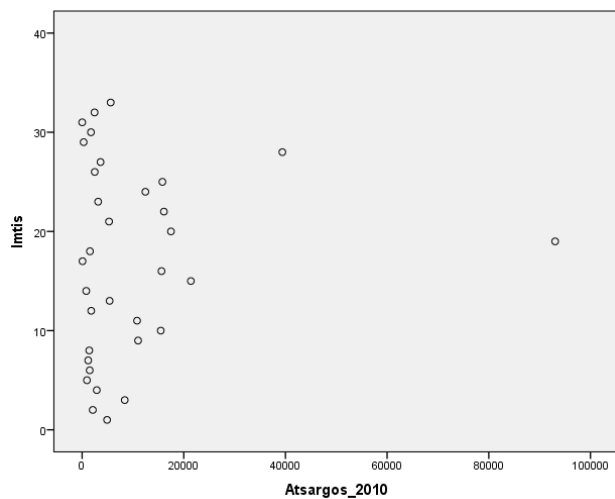
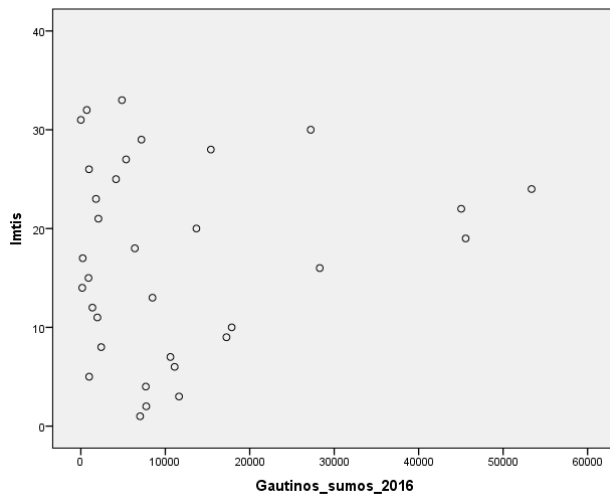
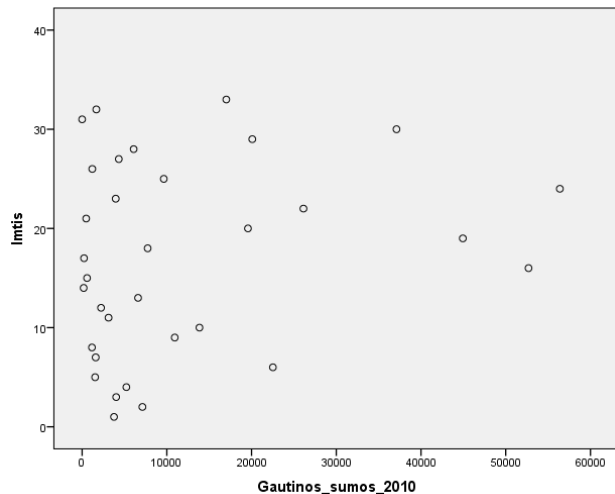
(sudaryta autorės pagal IBM SPSS Statistics)

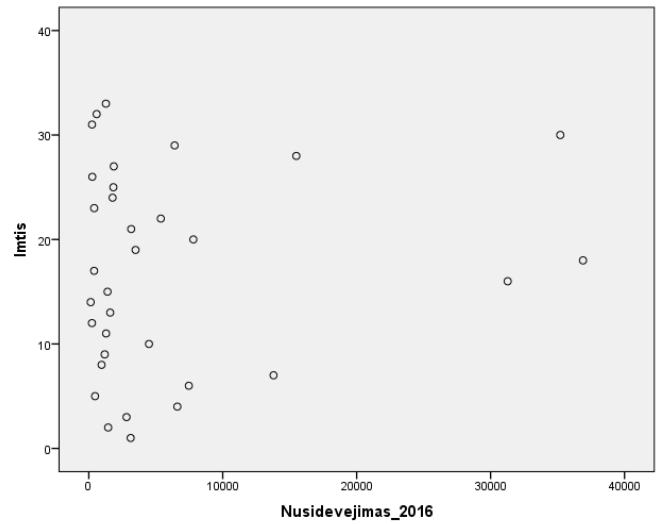
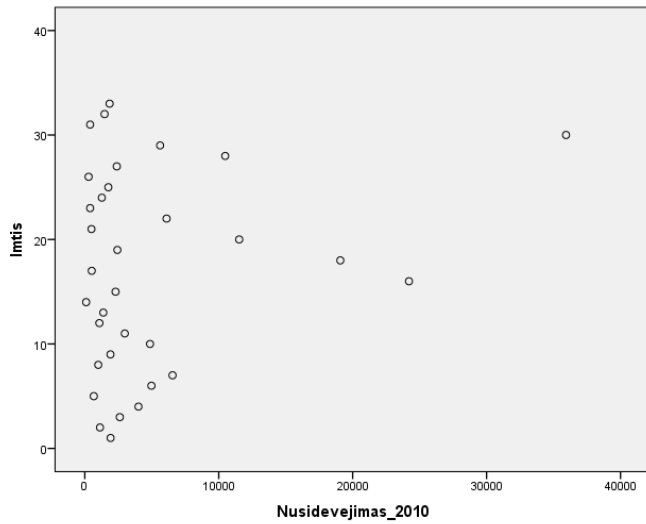
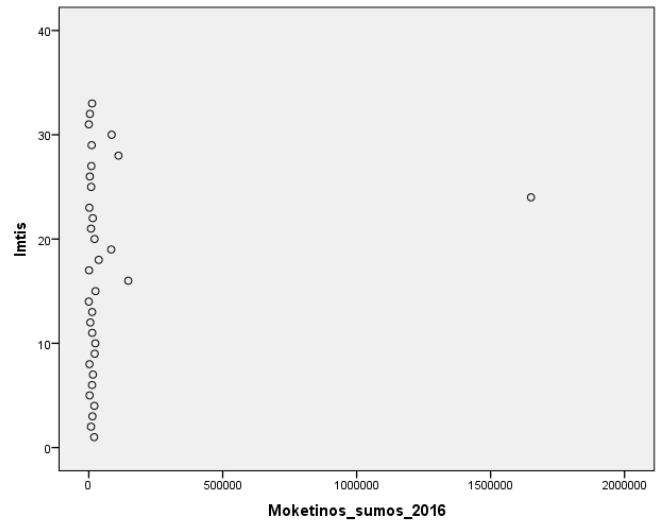
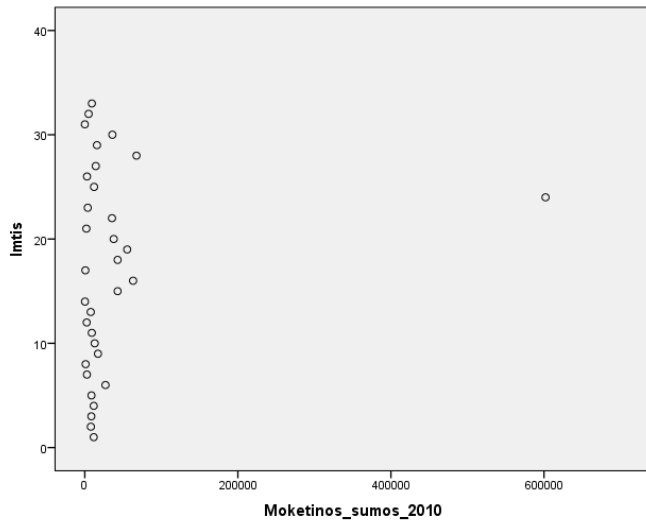
**APRAŠOMOSIOS SVARBIAUSIOS RODIKLIŲ CHARAKTERISTIKOS, TŪKST. EUR, 2010  
M. IR 2016 M.**

<b>Rodiklis</b>	<b>Gauti- nos sumos 2010</b>	<b>Gauti- nos sumos 2016</b>	<b>Atsar- gos 2010</b>	<b>Atsar- gos 2016</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2010</b>	<b>Mokėti- nos sumos 2016</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2010</b>	<b>Nusidėvė- jimas 2016</b>
Imtis	33	33	33	33	33	33	33	33
Vidurkis	11930	11194	9883	14278	35686	72971	4960	6083
Mediana	5224	7012	3617	4579	11646	12409	1925	1834
Stand. nuokrypis	15447	13913	17121	24339	103407	285227	7714	9845
Asimetrijos koef. (skewness)	1,8	1,9	3,9	3,5	5,5	5,6	2,8	2,4
Eksceso koef. (kurtosis)	2,3	2,9	18,1	13,1	30,6	31,9	8,5	4,9
Mažiausia reikšmė	1	5	15	19	49	14	97	141
Didžiausia reikšmė	56389	53370	93048	123364	601977	1650696	35929	36898

(sudaryta autorės pagal IBM SPSS Statistics)

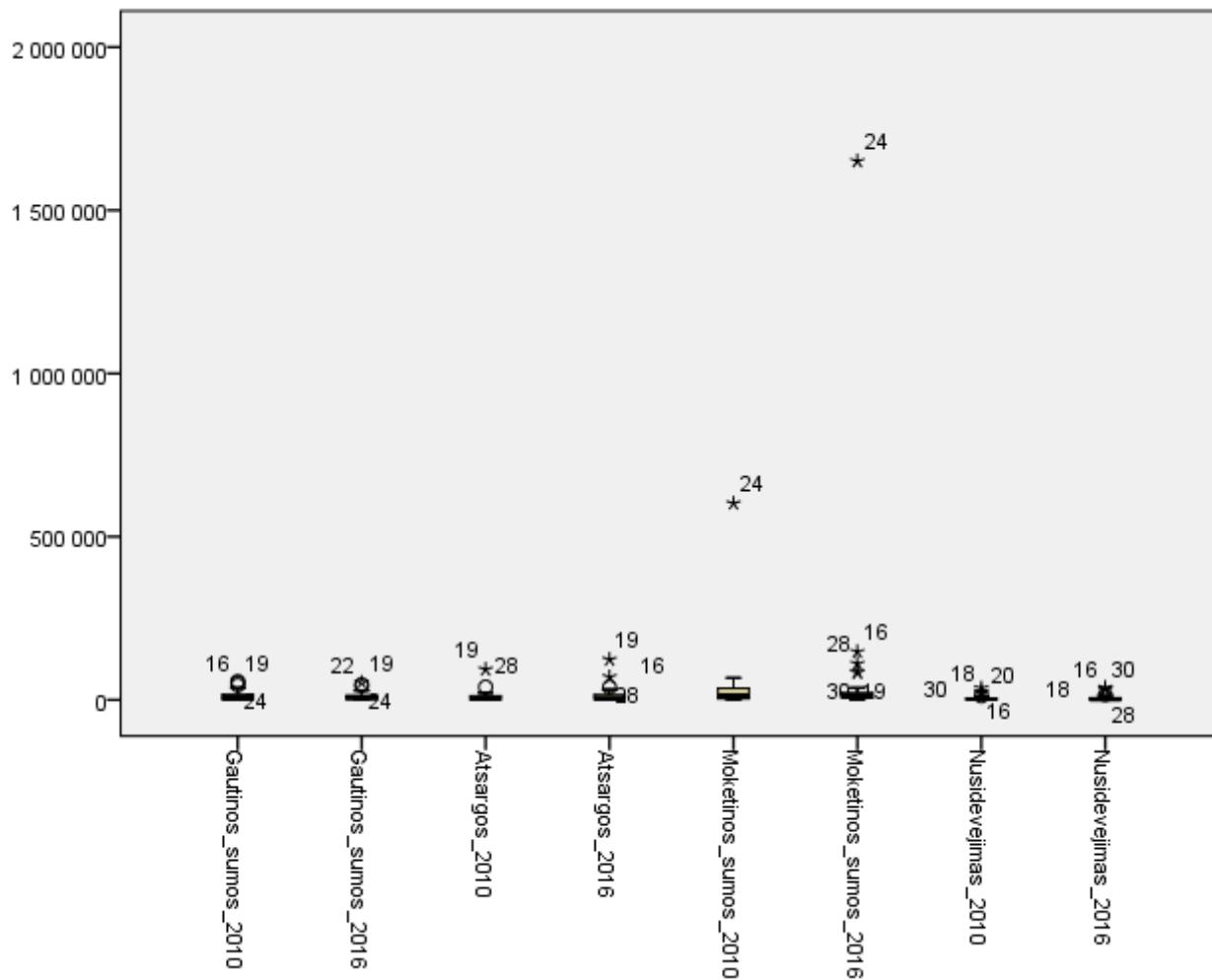
**ANALIZUOJAMŲ RODIKLIŲ SKLAIIDOS DIAGRAMOS, 2010 M. IR 2016 M.**





(sudaryta autorės pagal IBM SPSS Statistics)

## KINTAMŲ RODIKLIŲ STAČIAKAMPĖ DIAGRAMA, 2010 M. IR 2016 M.



(sudaryta autorės pagal IBM SPSS Statistics)