

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**Aušra Zamkevičiūtė**

**APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO  
KOKYBĖS TYRIMAS**

**MAGISTRO DARBAS**

**Darbo vadovė Doc. dr. Šviesa Leitoniene**

**KAUNAS, 2017**

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

**APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO**  
**KOKYBĖS TYRIMAS**

**Apskaita ir Auditas (kodas 621N40002)**

**MAGISTRO DARBAS**

**Studentė**.....

Aušra Zamkevičiūtė, VMA-5 gr.

**Vadovas**.....

Doc. dr. Šviesa Leitonienė

**Recenzentas** .....

Doc. dr. Kristina Kundelienė

**KAUNAS, 2017**



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

---

Aušra Zamkevičiūtė

---

Apskaita ir Auditas 621N40002

---

„Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tyrimas“

**AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA**

2017 m. gegužės 08d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Aušros Zamkevičiūtės** baigiamasis magistro darbas tema „Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės 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.

---

*(vardą ir pavardę įrašyti ranka)*

---

*(parašas)*

Aušra, Zamkevičiūtė. Research of Accounting Information's Disclosure Quality. Master's Final Thesis in Title of Study Program / assoc. prof. dr. 10 Šviesa Leitonienė. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology. Social Science: 04 S Economics  
Key words: *13551*  
Kaunas, 2017. 62 p.

## SUMMARY

The definition of what quality of accounting information disclosure is has not yet been determined in Lithuania. It is not regulated and the discussion about it has only been started recently. One of the problems is, the qualification of accountants as well as the unwillingness of companies to share their financial reports. In order to properly analyze and evaluate quality of accounting information disclosure it is important to answer what accounting information disclosure is and what factors influence it.

The aim of this paper is to present the theoretical background of quality of accounting information disclosure, including concept of this term, its importance and criteria of evaluation. And then to empirically research the quality of accounting information disclosure in companies regarding two different situations: when the accounting is done by the company's accountant as well as when this service is bought from an accountant outside the company.

Methods used in this paper: Logical and comparative analysis of scientific literature, analysis of secondary sources, data analysis, questionnaire, comparing and generalization as well as abstraction methods.

This paper consists of four chapters as well as introduction and conclusion. The first chapter consists of explanation of what quality is as well as its importance in accounting. Also, the importance of accounting information disclosure in a company. In the second chapter the main criteria of accounting information disclosure will be analyzed in addition modified criteria will be presented. It is important to note that this analysis will be conducted following the modified criteria. The third chapter will consist of research methodology. It will be followed by the fourth chapter which will present the analysis of quality of accounting information disclosure.

The final results led to the following conclusion: Companies that offer services usually manage the accounting of small companies, what is more they attend seminars not as often as accountants from other companies. Accountants from companies that provide services show less interest in the opportunities provided by accounting programs. During tax inspection more inconsistencies were found in companies where accounting was done by an accountant from a company which provides this service. Accountants from companies that provide accounting services have more trouble directly answering questions about accounting, what is more they are forced to fill out more reports by hand.

## TURINYS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	6
ĮVADAS.....	7
1. APSKAITOS KOKYBĖS SAMPRATA IR JOS SVARBA.....	9
1.1. Apskaita ir jos vaidmuo įmonėje.....	9
1.2. Apskaitos kokybės samprata ir jos dimensijos.....	12
1.3. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės samprata ir svarba.....	17
2. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO KOKYBĖS VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI 21	
2.1. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę lemiantys veiksniai.....	21
2.2. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės charakteristikos: teorinių ir empirinių tyrimų analizė ...	22
2.3. Modifikuoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimo kriterijai.....	25
3. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO TYRIMO METODIKOS SUDARYMAS.....	30
3.1. Apskaitos informacijos atskleidimo tyrimo metodika.....	30
3.2. Žvalgybinio tyrimo rezultatai.....	31
4. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO KOKYBĖS TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ .....	34
4.1. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas buhalterio kvalifikacijos pagrindu .....	34
4.2. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės kompiuterizuotos apskaitos organizavimo pagrindu .....	40
4.3. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas apskaitos tvarkymo kokybės pagrindu.....	46
4.4. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas invenstuotojų/vadovų poreikių pagrindu .....	50
4.5. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas informacijos pateikimo poreikių pagrindu...54	
4.6. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tyrimo rezultatų apibendrinimas.....	57
IŠVADOS.....	60
LITERATŪRA.....	61
PRIEDAI .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

- 1 pav. Įmonės ir jos finansinės informacijos vartotojų santykiai
- 2 pav. Apskaitos informacijos vartotojai
- 3 pav. Apskaitos kokybės ir kitų veiksnių ryšys
- 4 pav. Buhalterio ir apskaitos kokybės ryšys
- 5 pav. Informacijos kokybės, apskaitos kokybės ir apskaitos informacijos atskleidimo kokybės ryšys
- 6 pav. Nekokybiškos apskaitos informacijos atskleidimo sistemos pasekmės
- 7 pav. Nekokybiškos apskaitos kokybės rezultatas
- 8 pav. Apskaitos informacijos atskleidimą lemiantys veiksniai
- 9 pav. Apskaitos informacijos kokybinių charakteristikų hierarchija
- 10 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakojančios sritys
- 11 pav. Modifikuoti apskaitos informacijos atskleidimo kriterijai
- 12 pav. Apskaitos informacijos kokybės atskleidimo vertinimo schema
- 13 pav. Žvalgybinio tyrimo tiriamųjų nuomonė apie apskaitos darbą, proc.
- 14 pav. Dirbantys apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse, proc.
- 15 pav. Įmonės kategorijos, kuriose dirba respondentai, proc.
- 16 pav. Buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse tvarkomų įmonių kategorija pagal SVV, proc.
- 17 pav. Respondentų darbinė patirtis apskaitos srityje, proc.
- 18 pav. Respondentų darbinės patirties apskaitos srityje, proc.
- 19 pav. Respondentų išsilavinimas, proc.
- 20 pav. Respondentų lankymasis seminaruose, proc.
- 21 pav. Respondentų lankymosi seminaruose dažnumas, proc.
- 22 pav. Respondentų lankymosi seminaruose dažnumo priklausymas nuo darbinės patirties, proc.
- 23 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal pirmąjį kriterijų
- 24 pav. Respondentų atsakymai apie apskaitos programų galimybių pakankumą, proc.
- 25 pav. Respondentų atsakymai apie laiko skyrimą technologijų pažinimui, proc.
- 26 pav. Įmonės veiklos ir investavimo į inovacijas santykis, proc.
- 27 pav. Programų atnaujinimai, susiję su mokesčiais pakeitimais, proc.
- 28 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal antrąjį kriterijų
- 29 pav. Respondentų susidūrimas su Valstybine mokesčių inspekcija
- 30 pav. Baudų mokėjimas po VMI patikrinimų, proc.
- 31 pav. Baudų mokėjimo pasiskirstymas pagal įmones, proc.
- 32 pav. Mokesčių patikrinimų metu deklaracijų taisymo poreikis, proc.
- 33 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal trečiąjį kriterijų
- 34 pav. Respondentų bendravimas apskaitos klausimais su vadovais/investuotojais, proc.
- 35 pav. Diskusijos buvimas dėl apskaitos informacijos pateikimo būdų, proc.
- 36 pav. Įmonės vadovams tinkamos pateikiamos apskaitos informacijos atskleidimo formos, proc.
- 37 pav. Komunikacijos nebuvimas pagal įmonių veiklas, proc.
- 38 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal ketvirtąjį kriterijų
- 39 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo galimybės vadovams paprašius prašymo momentu, proc.
- 40 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo galimybių iš karto nebuvimas pagal įmonės rūšį, proc.
- 41 pav. Apskaitos informacijos atskleidimui reikalingų ataskaitų pildymas ranka, proc.
- 42 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal penktąjį kriterijų
- 43 pav. Respondentų iniciatyvumas siekiant apskaitos informacijos atskleidimo, proc.

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

- 1 lentelė. Apskaitos kokybės apibrėžimai
- 2 lentelė. Darbo stažo ir darbo vietos rezultatai
- 3 lentelė. Mokestinių patikrinimų rezultatų suvestinė
- 4 lentelė. Tiriamųjų naudojamos technologijos
- 5 lentelė. Tiesioginiame darbe naudojamos naujausios technologijos
- 6 lentelė. Technologijų naudojimas apskaitos informacijos atskleidimui
- 7 lentelė. Priežastys, dėl kurių mokestinių patikrinimų metu rasti pažeidimai
- 8 lentelė. Kaip dažnai ir kokiais buhalteriniais klausimais į buhalterius kreipiasi įmonės vadovai

## IVADAS

Skirtingose įmonėse informacijos srautai skirtingi, tačiau beveik kiekvienoje įmonėje apskaitos informacija ir jos kiekiai dažniausiai būna didžiausi. Norit laiku ir tinkamai priimti sprendimus būtina kokybiškai valdyti informaciją. „Ekonominius, finansavimo, plėtros bei panašius sprendimus priimančioms įmonių vadovams reikalinga savalaikė bei aktuali konkrečiam klausimui, tinkama informacija“ (Kundelienė, 2009, p.85).

Dėl sparčiai priimamų sprendimų bei informacijos srautų pasikeitimų įmonių verslo santykiai tarpusavyje taip pat sudėtingėja. Juos apsunkina dideli informacijos kiekiai. Visa tai skatina didinti ir užtikrinti gaunamos apskaitos informacijos kokybę, kadangi apskaitos informacijos kiekiai yra vieni didžiausių įmonėje ir jie turi daug įtakos priimant vienokius ar kitokius verslo sprendimus. „Apskaita ir jos generuojamos informacijos pokyčiai yra dažnas mokslinių tyrimų objektas bei gali būti analizuojami įvairiais – apskaitos reglamentavimo, įmonių apskaitos politikos, atskleidžiamos informacijos vienodėjimo, apskaitos padalinio darbo organizavimo bei kitais – aspektais“ (Legenzova, Babrauskaitė, 2014, p. 84).

Rinkoje veikia ne tik stipri konkurencija tarp įmonių, tačiau ir kitos mikro bei makro aplinkų jėgos, todėl vis svarbiau turėti laiku ir kokybišką apskaitos sistemą, kurios dėka būtų galima matyti įvairius finansinius duomenis, tiek apie pajamas, tiek apie sąnaudas, tiek apie skolas ir kitas informacijas.

Lietuvoje trūksta aiškiai suformuluotų apskaitos informacijos atskleidimo apibrėžimų. Šie apibrėžimai nėra reglamentuojami, tačiau jau pradėta apie tai diskutuoti. „Statistikos duomenimis, 94 proc. Lietuvos įmonių yra mažos. Jos labiausiai orientuojasi į mokesčių apskaitą. 2013 m. birželio 26 d. buvo priimta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų, kuria siekiama padidinti įmonių finansinių ataskaitų palyginamumą ir užtikrinti, kad reikalavimai mažoms įmonėms būtų suderinti ES.“(<http://www.laia.lt/events/2014-05-23-nacionaline-konferencija-apskaitos-direktyvos-itaka-apskaitai-ir-verslui/>). Minėtuose nutarimuose apibrėžti įmonių rodiklių dydžiai, pagal kuriuos įmonės vertinamos: ar tai labai maža, ar maža, ar vidutinė bei didelė įmonės. „Siekiami užtikrinti, kad administracinės naštos mažinimas pasiektų visas ES labai mažas ir mažas įmones, būtų sudaryta galimybė finansines ataskaitas palyginti, jos būtų aiškesnės“ (<http://www.laia.lt/events/2014-05-23-nacionaline-konferencija-apskaitos-direktyvos-itaka-apskaitai-ir-verslui/>).

**Teorinė problema:** Jau daugiau kaip dešimtmetį mokslininkai atlieka tyrimus ir analizes informacijos kokybės klausimais (Wang ir Strong, 1996; English, 1999; Gelle ir Karhu, 2003), tačiau tai dažniausiai tik informacijos kokybės klausimai, tačiau apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tyrimų ir analizių literatūroje sutinkama mažai. Nors ir apskaitos informacijos atskleidimo kokybės



tyrimų ir analizių literatūroje mažai, tačiau ir jose nėra vieningos ir bendros nuomonės apskaitos informacijos atskleidimo kokybės klausimais, nėra vieningo apskaitos informacijos atskleidimo kokybės sampratos išaiškinimo, jos matavimo ir vertinimo rodiklių. Nesant vieningų sampratos išaiškinimų apskaitos informacijos atskleidimo kokybės klausimas tampa aktualus ir nagrinėtinas šiandieninėje visuomenėje. Mokslinėje literatūroje nagrinėjamos skirtingos apskaitos bei kokybės sąvokos, tokios kaip apskaitos kokybė, informacijos kokybė ir apskaitos informacijos atskleidimo bei pateikimo kokybė. Siekiant tinkamai išanalizuoti ir įvertinti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę svarbu iš esmės atsakyti į klausimą kas yra apskaitos informacijos atskleidimas, bei kokie veiksniai jį įtakoja.

**Mokslinė problema:** kokiomis priemonėmis galima įvertinti tinkamą apskaitos informacijos atskleidimo kokybę ir identifikuoti ją įtakojančius veiksnius.

**Darbo objektas** – apskaitos informacijos atskleidimo kokybė.

**Darbo tikslas** – teoriškai pagrindus apskaitos informacijos atskleidimo kokybės sampratą, svarbą ir jos vertinimo kriterijus, empiriškai ištirti įmonių apskaitos informacijos atskleidimo kokybę, kai apskaitą veda įmonės buhalteris ir kai apskaitos paslauga yra perkama.

**Darbo uždaviniai:**

1. Apibrėžti apskaitos kokybės ir apskaitos informacijos atskleidimo kokybės sampratas bei atskleisti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės svarbą įmonės veiklai.
2. Išskirti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimo kriterijus.
3. Sudaryti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tyrimo metodiką.
4. Empiriškai ištirti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę, kai apskaitą veda įmonės buhalteris ir kai apskaitos paslauga yra perkama.

**Tyrimo metodai:**

- mokslinės literatūros loginė ir palyginamoji analizė;
- antrinių dokumentų analizė;
- statistinių duomenų analizė;
- anketinė apklausa.
- lyginimo ir apibendrinimo bei abstrakcijos metodas.

# 1. APSKAITOS KOKYBĖS SAMPRATA IR JOS SVARBA

## 1.1. Apskaita ir jos vaidmuo įmonėje

Remiantis LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu galima teigti, kad kiekviena įmonė, kuri veda apskaitą ir turi prievolės sudaryti finansines ataskaitas, privalo vadovautis bendraisiais apskaitos principais.

Buhalterinė apskaita – buhalterinių duomenų apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir sudaryti finansinių ataskaitų rinkiniui. Buhalterinės apskaitos paskirtis – pranešti įstaigos finansinę informaciją įvairiems suinteresuotiems asmenims (Blaževičienė, 2016).

LR Buhalterinės apskaitos įstatymo (2001) 6-ajame straipsnyje numatyta, kad „ūkio subjektai, tvarkydami apskaitą, daro dvejetainį įrašą, o neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie nėra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai ir neturi samdomų darbuotojų ataskaitiniais ir praėjusiais ataskaitiniais metais, gali pasirinkti supaprastintą apskaitą“ (<https://www.e-tar.lt/rs/legalact/TAR.43178AA9832E/>).

Įmonės apskaita yra viena iš pagrindinių vidaus kontrolės formų, kuri naudojama įmonei valdyti kadangi tvarkant įmonės apskaitą atliekamas ne tik valdymas bet ir kontrolė. Kontroliuojant įmonės apskaitą galima užtikrinti teisingą informaciją apie esamą įmonės turtą bei kapitalą, uždirbtas pajamas bei patirtas sąnaudas. Taigi, kontroliuojant įmonės apskaitą galima užtikrinti apskaitos teisingumą bei sudarytą metinę finansinę atskaitomybę. Dar viena iš kontrolės funkcijų užtikrinti, kad įmonė tvarkydama apskaitą laikytųsi įstatymų ir poįstatyminių aktų, būtų vadovaujamosi patvirtinta apskaitos politika kuri parengta vadovaujantis galiojančiais teisiniais dokumentais. „Galima išskirti vieną iš pagrindinių apskaitos kontrolės tikslų – tinkamas, teisingas ir savalaikis apskaitos bei finansinės atskaitomybės sudarymas“ (Giriūnas, 2009, p. 43).

Anot Bukevičiaus, Žaptoriaus (2008), apskaita yra socialinės ekonominės informacijos rengimas ir pateikimas siekiant kuo visapusiškiau tenkinti apskaitos vartotojų lūkesčius. Dažnai sutinkamas toks palyginimas – apskaita – tai specifinė verslo kalba, kuria supranta siaura žmonių grupė. Kitiems ši informacija turi būti paduodama jau apdorota jiems aiškiai suprantama kalba. Apskaitos verslo kalba skirta finansinei informacijai pateikti. Žmonių grupė – kuri naudoja apskaitą privalo išmanyti ūkines operacijas, jų registravimą apskaitoje galimybes. Mokėti kaupti ir sisteminti duomenis, žinoti svarbiausius finansinius dėsningumus.

Apskaitos tvarkymas turi būti patikėtas profesionaliai savo paslaugas atliekančiam buhalteriu (Legenzova, Babrauskaitė, 2014). Nesvarbu kokio dydžio įmonė yra, tačiau buhalteris, gerai išmanantis savo darbą kiekvienai įmonei yra labai svarbus, kadangi kiekvienos įmonės siekis apskaitą tvarkyti tinkamai, tai yra įmonė siekia, kad apskaitos informacijos duomenys būtų teisingi ir atskleisti

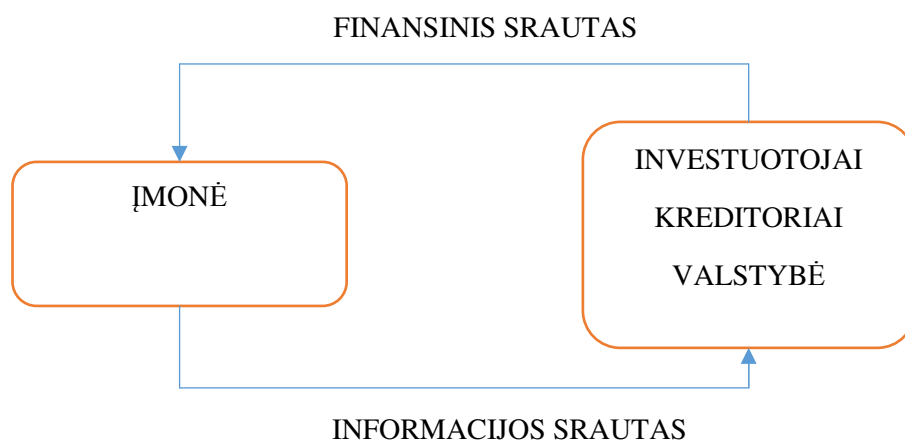
tikrą esamą situaciją. Pasak R. Legenzovos ir R. Babrauskaitės (2014), „tarptautinės apskaitininkų federacijos 2013 metų atliktoje studijoje analizuojama apskaitininko svarba organizacijose“. Jei įmonei buhalterinę apskaitą tvarko savo darbą išmanantis buhalteris, tai įmonė net ir kebliausiose situacijose sugebės rasti tinkamus sprendimus, spręsti iškilusias problemas.

Sudarant finansines ataskaitas būtina vadovautis tuo momentu galiojančiais įstatymais, apskaitos tvarką reglamentuojančiais apskaitos standartais, nacionaliniais teisės aktais, nutarimais ir kt. apskaitos dokumentais. Kaip teigiama LR buhalterinės apskaitos įstatyme, buhalterinė apskaita, tai yra – apskaita „ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti bei finansinei atskaitomybei sudaryti“ (<http://eteismai.lt/byla/135785174451647/1-41-485/2015#>). Keičiantis teisės aktams, keičiasi ir keliama reikalavimai apskaitai ir mokesčiams apskaičiuoti, todėl sutartyje patartina numatyti, kad Vykdytojas atsako už finansinių ataskaitų, mokesčių apskaičiavimo, kitų tiesės aktuose nustatytų ataskaitų atitiktį bendriesiems apskaitos principams ir galiojantiems norminiams aktams.

Apskaitos standartus galima apibrėžti kaip apskaitos taisyklių rinkinys, kuris parengtas vadovaujantis ES teise, Tarptautiniais apskaitos standartais, LR galiojančiais įstatymais bei teisės aktais. „Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas“. (LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574).

Per paskutinius dešimtmečius apskaitos standartai kito ir adaptavosi prie šiandieninių verslo sąlygų. Remiantis BiesSchmidt (2005), Lhaopadchan (2010), Rudžioniene (2010) galima teigti, kad šiandieninėmis verslo sąlygomis apskaita nėra suprantama tik kaip užregistruota ūkinė operacija dvejetainiu įrašu. Įmonės buhalteriai privalo rinkti ir kitą papildomą apskaitos informaciją, kuri leidžia tinkamai ir išsamiai pateikti finansinę įmonės būklę, neiškraipytus finansinius rezultatus.

Apskaitos informacija ruošiama įvairiais tikslais, bet pirmiausia svarbu žinoti, kokiam vartotojui – išoriniam ar vidiniam - ji skirta.



**1 pav. Įmonės ir jos finansinės informacijos vartotojų santykiai (Juočiūnienė, Stončiuvienė, p. 30)**

„Geriausiai įmonių ir jų investuotojų ryšius perteikia Jungtinių Amerikos Valstijų ir Didžiosios Britanijos įmonių apskaita. Šiose šalyse įvykusios pramonės revoliucijos lėmė bendrųjų nacionalinių turtų didėjimą ir naujų įmonių kūrimąsi bei egzistuojančiųjų plėtrą“. Kai kuriose šalyse, pvz., Šveicarijoje, Japonijoje apskaitai būdingas konservatyvumas“ (Juočiūnienė, Stončiuvienė, 2008, p. 31).

Bendriausi apskaitos informacijos reikalavimai suformuluoti Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnyje. „Įstatyme numatyta, kad apskaitos informaciją būtų galima palyginti, kaip pavyzdžiui su prieš tai buvusiais metais ir pan. Pateikta apskaitos informacija būtų tinkama ir suprantama bei objektyviai atspindėtų įmonės situaciją. Taip pat apskaitos informacija turi būti pateikiama laiku bei pilnai atspindėtų esamą situaciją, tik taip ji bus naudinga vidaus ir išorės vartotojams“ (<http://eteismai.lt/byla/166049375319418/1-85-256/2016>).

Vieni iš svarbiausių faktų, skatinančių apskaitos ir apskaitos sistemų vystymąsi yra:

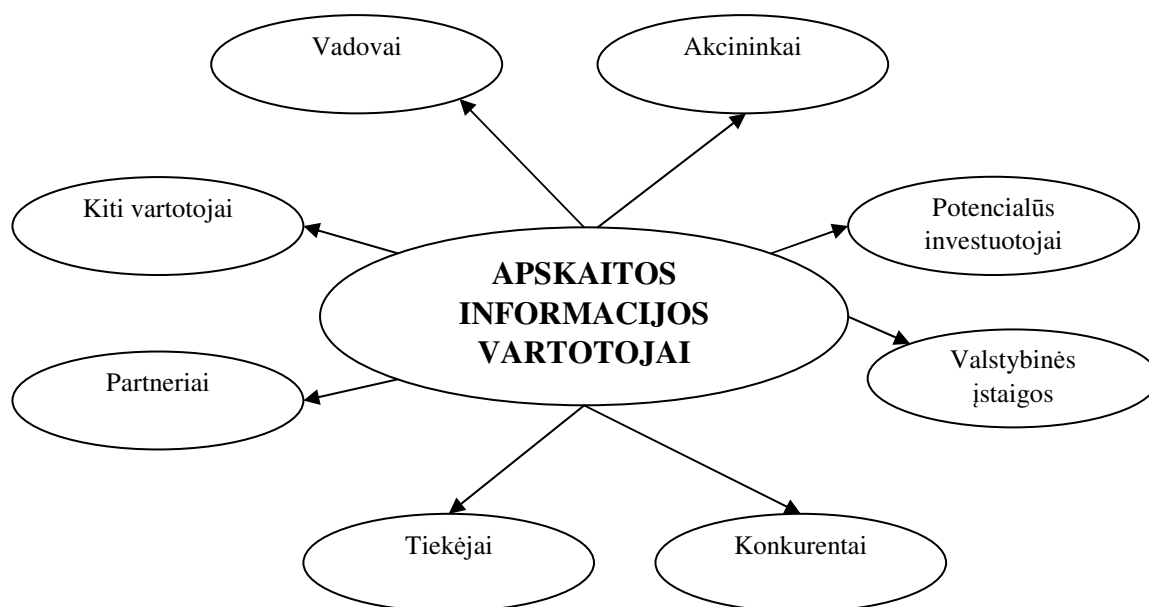
- Informacinių ryšių plėtojimas tarp įmonės vadovų ir įmonės investuotojų;
- Rinkoje veikiantys tarptautiniai socialiniai - ekonominiai santykiai;
- Teisinė reglamentacija;
- Apskaitos metodiką veikianti infliacija;
- Rinkoje veikiantys socialinės ekonomikos pokyčiai.

Apskaita tai visos operacijos, veiksmai ir sprendimai, kurie apie įmonę pateikiami per skaičius. Tai informacija, kurioje matosi informacija apie pinigines lėšas, turtą, įsipareigojimus, veiklos rezultatus ir daug kitų rodiklių, kurie apdorojami ir gaunamas galutinis finansinės atskaitomybės rezultatas. Apskaitos pagalba gaunama informacija apie įmonės išteklius, tokius kaip finansiniai ištekliai, materialinius išteklius, darbo išteklius ir kt. visa šia informacija naudojasi tiek vidiniai, tiek išoriniai vartotojai, tokie kaip: įmonės vadovai, akcininkai, bankai, investuotojai, partneriai ir kt. Visa kokybiškai atskleista informacija padeda visiems informacijos vartotojams priimti tinkamus verslui sprendimus.

Apibendrinant galima teigti, kad efektyvus įmonės valdymas negalimas be kokybiškos ir laiku pateiktos apskaitos informacijos. Apskaitos vedimą reglamentuoja įstatymai, tačiau gautus duomenis tinkamai ir laiku pateikus įmonės vadovams galima išvengti nuostolių ir pasiekti geresnius finansinius rezultatus.

## 1.2. Apskaitos kokybės samprata ir jos dimensijos

Kiekvienas apskaitos skyriaus darbuotojas yra svarbus, jei įmonė siekia apskaitos informacijos atskleidimo kokybės. Apskaitos skyriaus darbuotojų pagalba visi informacijos vartotojai gauna kokybišką ir teisingą apskaitos informaciją.



2 pav. Apskaitos informacijos vartotojai

Taigi įmonė turi daug skirtingų apskaitos informacijos vartotojų ir kiekvienam jų svarbu, kad jis gautų kokybišką informaciją.

„Apskaitininkai atlieka svarbų vaidmenį įmonių valdymo srityje, šiuolaikinėse finansų sistemose bei pasaulio ekonomikoje. Šie asmenys yra atsakingi, kad suinteresuotus vartotojus pasiektų tikra ir teisinga informacija apie finansinius įmonių veiklos rezultatus“ (Legenzova, Babrasukaitė, 2014, p. 91).

Buhalterinė apskaita LR Buhalterinės apskaitos įstatyme pateikiama kaip visuma skirtingų ūkinių operacijų, kurios tikslas viską sugrupuoti, susumuoti apibendrinti ir pateikti veiklos rezultatus.

Be buhalterinės apskaitos dar svarbu ir valdymo apskaita, kurios tikslas vadovautis buhalterinės apskaitos duomenimis ir priimti tinkamus valdymo sprendimus.

Kundelienė (2009) nagrinėjo apskaitos kokybės sampratą, akcentuodama, jog apskaitos kokybė apibrėžiama per kokybės kriterijus. Ši autorė išskiria tokius apskaitos kokybės matavimus (Kundelienė, 2009, p. 87):

- „Pajamų valdymas“.
- „Savalaikio nuostolių pripažinimas“.

- „Vertės tikrumas“.

Kundelienė (2009) atliko empirinį tyrimą, kurio tikslas „identifikuoti pagrindines savybes, kurių pagalba būtų siekiama kokybiškos apskaitos informacijos atskleidimo“ (Kundelienė, 2009, p. 89). Taikytas kokybinis tyrimo metodas – ekspertinė apklausa. Tyrimo metu kiekvienas respondentas gavo vienodą sąrašą tam tikrų sąvybių bei raktinius žodžius, kurie apibūdina įmonės atskleidžiamos apskaitos informacijos kokybės lygį. Kiekviena savybė ar raktinis žodis turėjo būti įvertinamas balais, kur 1 balas – visiškai nesvarbu ir 10 balų – ypatingai svarbu. Autorei susistemintus tyrimo duomenis buvo gautos išvados, tokios kaip: viena iš svarbiausių apskaitos informacijos atskleidimo vidinių savybių yra apskaitos aiškumo, apskaitos pateikimo objektyvumas, apskaitos informacijos suprantamumas, apskaitos informacijos teisingumas bei patikimumas. Taip pat apdorojant apskaitos informaciją labai svarbus apskaitos informacijos suderinamumas, klaidų aptikimo galimybės, informacijos sistemiškumas, informacijos galėjimas palyginti. Taip pat vertinant apskaitos kokybės atskleidimą prieinamumo momentu, tyrimo dalyviai išskyrė, kad saugumas, nepasiekiamumas informacijos konkurentams bei atsakingo asmens buvimas taip pat suteikia aukštesnį apskaitos informacijos atskleidimo lygį.

Nagrinėjantys apskaitos informacijos atskleidimo kokybę galima matyti, kad nėra vieningo sutarimo dėl apskaitos kokybės sampratos (Kundelienė, 2009; Schiller, de Vegt, 2010; Hribar ir kt., 2011; Legenzova, 2012; Tamulaitytė, 2014). 1 lentelėje pateikiami skirtingų autorių apskaitos kokybės apibrėžimai.

**1 lentelė. Apskaitos kokybės apibrėžimai (Vaičiulytė, Rudžionienė, 2016, p. 131)**

<b>AUTORIUS</b>	<b>METAIS</b>	<b>APSKAITOS KOKYBĖS APIBRĖŽIMAS</b>
S. H. Penman	2002	Apskaitos kokybė apibrėžiama akcininkų interesais ir teisingu šių interesų įvertinimu.
J. Monterrey, A. Sánchez- Segura	2004	Apskaitos kokybė yra funkcija, priklausanti nuo apskaitos informacijos poreikio arba funkcija, priklausanti nuo reguliavimo, institucinės aplinkos, socioekonominių veiksnių, įmonės charakteristikų. Apskaitos kokybė yra laipsnis, kuriuo pelnas yra manipuliacijų subjektas ir kuris matuojamas indeksu, susidedančiu iš trijų pelno valdymo dimensijų: mažų nuostolių vengimo, didelio pelno vengimo bei pelno išlyginimo.
J. L. Callen ir kt.	2011	Apskaitos kokybė yra preciziškumas, kuriuo finansinėmis ataskaitomis informuojami investuotojai apie ateities pinigų srautus.
P. Hribar ir kt.	2011	Apskaitos kokybė yra laipsnis, kuriuo apskaitos informacija tiksliai atspindi įmonės esamus veiklos rezultatus, yra naudinga prognozuoti ateities rezultatus bei padeda nustatyti įmonės vertę.
A. S. Ahmed ir kt.	2013	Apskaitos kokybė matuojama pelno išlyginimo, priaugio agresyvumo, nuostolių pripažinimo savalaikiškumo bei pelno tikslų metodais

Analizuojant autorių apibrėžimus galima akcentuoti tai, kad J. Monterrey, A. Sánchez-Segura (2004) pateikti apskaitos kokybės apibrėžimai tarpusavyje skiriasi objektyviu ir subjektyviu turiniu. Tai yra pirmasis apibrėžimas vertinamas per mikro ir makro lygmenis tuo tarpu antrasis apibrėžimas apskaitos kokybę vertina per „apskaitos manipuliacijų prizmę“.

P. Hribar ir kt. (2011) apibrėžta apskaitos kokybę akcentuota tiek finansinių ataskaitų kokybišką sudarymą, tiek svarbus apskaitos informacijos atskleidimo aiškumas, suprantamumas, laiku pateikimas ir pan. Pennman, 2002 apibrėžimas labiau akcentuojamas akcininkų lūkesčių patenkinimui.

Remiantis P. Healy, K. Palepu (2012) atliktomis išvalgomis galima teigti, kad apskaitos kokybę įtakoja ir atlikta finansinių analizių kokybė, tačiau finansinės analizės įtaka apskaitos kokybei yra tik viena iš daugelio veiksnių, kurie įtakoja apskaitos kokybę.

Remiantis V. Palea (2013) galima tvirtinti, kad apskaitos kokybę įtakoja:

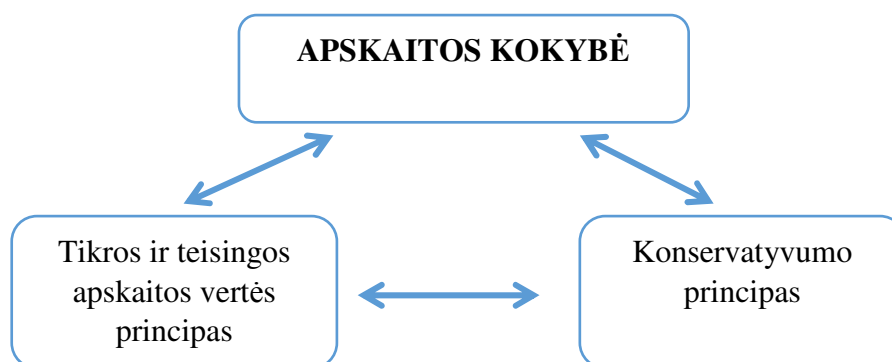
- šalies įstatymai bei politinė sistema;
- apskaitos standartai;
- informacijos buvimas ar nebuvimas.

Galima teigti, kad apskaitos kokybė priklauso nuo skirtingų veiksnių ir siekiant aukštos apskaitos kokybės, ją veikiantys veiksniai taip pat turi būti kokybiški, pradedant pirmine apskaita, informacijos turėjimu, teisingų faktų interpretavimu ir supratimu ir kt. )

„Taigi, apskaitos kokybės samprata plačiąja prasme apima ne tik finansinių ataskaitų kokybę, o apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybė priklausys ir nuo apskaitos informacijos atskleidimo kokybės“ (Vaičiulytė, Rudžionienė, 2016, p. 131).

Vaičiulytė, Rudžionienė (2016, p. 132) taip pat nagrinėjo apskaitos kokybės sampratą, padarydama išvadą, jog „Apskaitos ir finansinių ataskaitų kokybę galima įvardinti bendrai kaip informacijos kokybę, nes įmonės finansinių ataskaitų kokybė laikoma kokybiškos apskaitos požymiu (arba atvirkščiai, jei apskaitos kokybė vertinama kaip buhalterio veiksmai, skirti finansinėms ataskaitoms sudaryti)“ (Vaičiulytė, Rudžionienė, 2016, p. 132). Autorės detaliau teoriškai nagrinėja konservatyvumo principo įtaką apskaitos kokybei.

V. Palea (2013) teigia, jog nustatyta tinkama vertė padeda kokybiškai atskleisti apskaitos informaciją. 3 paveiksle atsispindi nagrinėtų autorių apskaitos kokybės supratimas bei ryšys tarp apskaitos kokybės, tikros ir teisingos vertės bei konservatyvumo.



**3 pav. Apskaitos kokybės ir kitų veiksnių ryšys (Palea, 2013)**

3 paveiksle parodyti principai tarpusavyje vienas nuo kito priklauso, vienas kitą veikia. Nors vieno principo neveikimas ar sutrikimas išbalansuoja apskaitos kokybės rezultatus. Pavyzdžiui, konservatyvi apskaita pripažįstama kokybiška apskaita, tačiau turi išlaikyti tikros ir teisingos apskaitos principus.

Kokybiška apskaitos informacija pripažįstama tuomet, kai apskaitos duomenys užregistruoti teisingai, nėra informacijos iškraipymų, esminė informacija tinkamai atskleista.

Lietuvių mokslinėje literatūroje apie apskaitos informacijos atskleidimo kokybę galima rasti skirtingų nuomonių ir pasisakymų apie informacijos kokybę, apskaitos kokybę, apskaitos informacijos atskleidimo kokybę. Šios sąvokos kartais tapatinamos, kartais išskiriamos. To pasekoje būtina atlikti išsamesnes šių savokų interpretacijas.

Remiantis N. Soderstrom ir K. Sun (2007) bei C. Nobes ir R. Parker (2012) nuomone galima akcentuoti, kad apskaita turi būti teisinga ir tvarkinga, keliami reikalavimai labai aukšti, kadangi nuo apskaitos kokybės priklauso įmonės veiklai svarbūs sprendimai. Apskaitininkai gali būti žemesnės kvalifikacijos, tačiau buhalteris, kuris galutinai atsako už pateikiamą informaciją privalo būti aukštos kvalifikacijos.

Remiantis S. O'Connor (2002) išsakytais argumentais, galima teigti, kad šiandien dienai apskaitoje pateikiami skaičiai netik atspindi uždirbtą rezultatą, tačiau juose slypi atsakymai į tolimesnius įmonės veikloje priimamus sprendimus. Tam, kad teisingai atskleisti apskaitos informaciją buhalteris turi būti kompetentingas ir juos mokėti ne tik perskaityti, bet ir aiškiai aprašyti.

„G. Tidström (2012) teigia, kad kilusi finansinė krizė pablogino apskaitininkų įvaizdį visuomenėje, tačiau, iš kitos pusės, sustiprino jų svarbą tiek įmonės, tiek pasaulinės ekonomikos kontekste“ (Legenzova, Babrauskaitė, 2014, p. 92) .

Nėra svarbu kokiomis priemonėmis ar kokia buhalterine programa tvarkoma įmonės apskaita, tačiau svarbu kaip ji sutvarkyta, kaip teisingai užregistruoti pirminiai duomenis, kaip atlikti koregavimai ar priskaitymai bei kaip ta informacija apdorota ir susisteminta. Vadinasi nuo kokybiškai

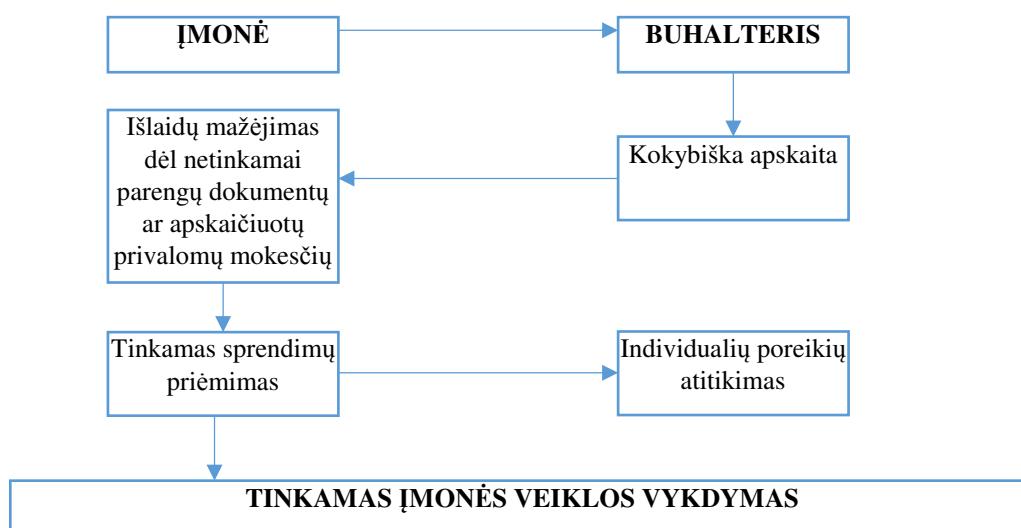


atliktų pirminių darbų priklauso apskaitos informacijos atskleidimo kokybė. Siekiant kokybiško galutinio rezultato žemutinėje grandyje darbuotojai turi suprasti ką jie daro, ar teisingai daro ir esant neaiškumams nuolat konsultuotis.

Dar ir šiandien rinkoje sutinkamos tokios įmonės, kurių vadovai abejoja buhalterio naudingumu, kaip informacijos atskleidimo pagrindiniu šaltiniu. To pasekoje vadovybė per mažai skiria dėmesio apskaitos informacijos analizei ir neretai priima nenaudingus įmonės veiklai sprendimus. Dažnai įmonių vadovai pasirenka paprastesnį sprendimo būdą ir vietoj profesionalaus buhalterio nusiperka apskaitos paslaugas teikiančių įmonių paslaugas arba susiranda buhalterį už mažiausią įmanomą kainą (Bukevičius, 2010). Kartais įmonėms, besinaudojančioms apskaitos paslauga suteikiančių įmonių paslaugomis ir susidūrusios su mokestiniais patikrinimais turi priimti sprendimus ir samdyti papildomas buhalterio paslaugas, kad būtų tinkamai ir laiku pateikti duomenys patikrinimams.

Pasak Dikčiaus (2009), dėl: dažnai pasitaikančių apskaitos klaidų, kai apskaitą tvarko apskaitos paslaugas teikianti įmonė; ne laiku pateiktų ataskaitų; pavėluotos informacijos pateikimo vadovams; nekokybiškai atskleistos apskaitos informacijos tenka įmonėms vėl samdyti buhalterį, iš kurio tikimasi kokybiško apskaitos informacijos atskleidimo.

Žemiau pateikiamas paveikslas, kuriame pateikiamas įmonės buhalterio bei įmonės ryšys, siekiant kokybiškos apskaitos.



**4 pav. Buhalterio ir apskaitos kokybės ryšys (sudaryta pagal Dikčius, 2009, Bukevičius, 2010)**

Remiantis 4 paveikslu matyti, kad nuo buhalterio profesionalumo priklauso įmonės išlaidos, kadangi tinkamas ir savalaikis mokesčių deklaravimas, apskaitymas bei sumokėjimas mažina delspinigių ar kitų nepriemokų išieškojimo patiriamas išlaidas, tinkamai ir laiku pateikta informacija leidžia priimti savalaikius sprendimus, kurie gerina įmonės būklę, leidžia vykdyti plėtra ir kt.

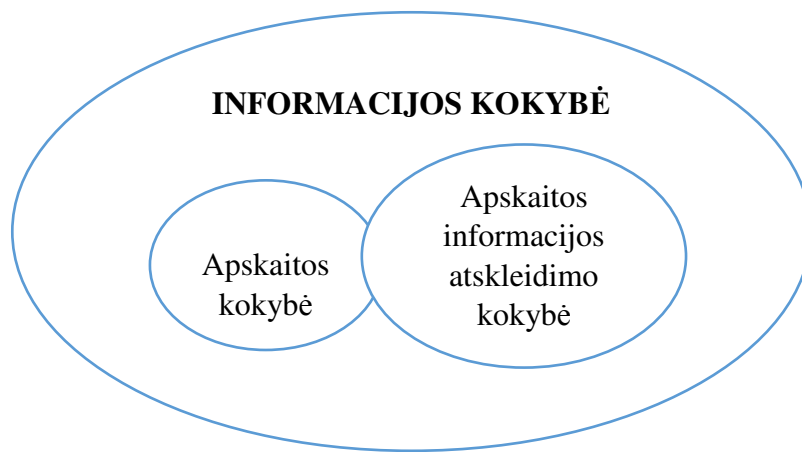
M. Z. Groff, S. Slapničar ir N. Štumberger (2015) atlikti moksliniai tyrimai Slovėnijos atveju atskleidė, kad klientų pasirinkimui turi įtakos turima profesinė kvalifikacija. Atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad kuo aukštesnė profesinė kvalifikacija, tuo jiems labiau suvokiama buhalterių svarba ir turimos kompetencijos. Tai rodo, kad tarp kvalifikacijos ir teigiamos įtakos buhalterių kompetencijoms egzistuoja tiesiogiai proporcingas ryšys. Taip pat atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad esama kvalifikacija nėra pati aktualiausia klientui. Atlikus tyrimą autoriai suformulavo tokias išvadas: „apskaitos paslaugų kokybei nepakanka savireguliacijos rinkoje, todėl yra būtina apskaitos paslaugų kokybės kontrolė“ (Besuparienė, 2016, p. 102).

Taigi apskaitos kokybė ir jos dimensijos šiame darbe suprantama kaip profesionalaus buhalterio tinkamai ir laiku užregistruotos ūkinės operacijos, kurių pagrindu įmonės vadovai priima sprendimus. Toliau šiame darbe bus nagrinėjama apskaitos informacijos atskleidimo kokybės svarba įmonėse.

### **1.3. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės samprata ir svarba**

Apskaitininko atsakomybės svarba literatūroje nagrinėjama ir aptariama jau nuo senų laikų. „Pirmą kartą atsakomybės apskaitos esmę ir reikšmę teoriškai apibūdino H. Higginsas 1952 metais. Jis suformulavo atsakomybės centrų koncepciją, kurios pagrindinis teiginys yra: kiekvienam įmonių padaliniiui priskiriamos tik tos pajamos ir išlaidos, už kurias jis atsako ir kurias gali kontroliuoti“ (Higgins, 1952, p. 17). Remiantis S. Golovu galima teigti, kad atsakomybė vertinama per apskaitos kontrolinę ir vertinimo funkcijas, tai yra apskaitos atsakomybė turi užtikrinti skirtingų apskaitos centrų atskirai ir visos apskaitos kartu kontrolę ir įvertinimą (Голов, 2004, p. 345).

Tačiau nors esant užtikrintai aukštai apskaitos informacijos kokybei, kai duomenys užregistruoti tinkamai, informacija nėra iškraipyta, tačiau nesant kokybiškai apskaitos informacijos atskleidimo kokybei tiek vidiniai, tiek išoriniai apskaitos informacijos vartotojai negalės priimti tinkamų sprendimų. Tai reiškia, kad apskaitos informacijos kokybė tiesiogiai priklauso nuo apskaitos informacijos atskleidimo kokybės (žr. 5 pav.) (Hellstrom, 2009).



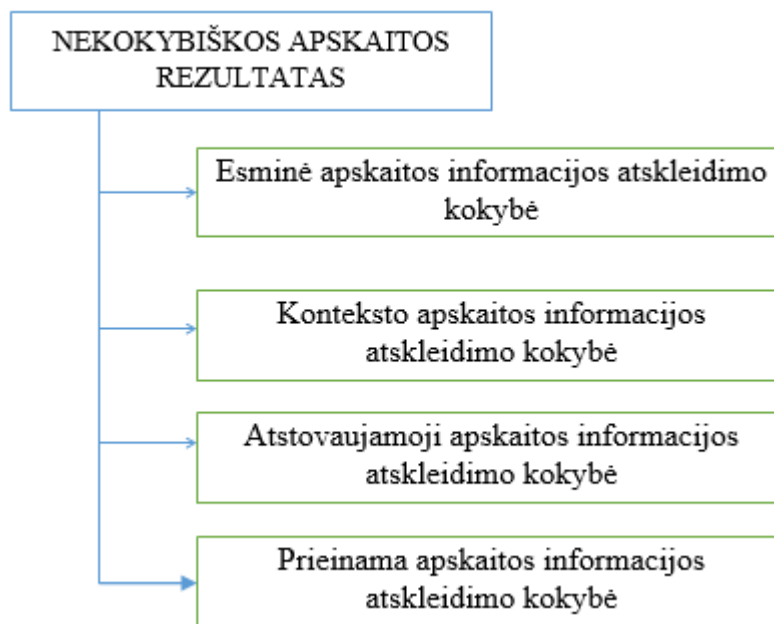
**5 pav. Informacijos kokybės, apskaitos kokybės ir apskaitos informacijos atskleidimo kokybės ryšys (Stankevičiūtė, 2016)**

Net ir tada, kai įmonės būklė patenkinama, yra tendencijų finansinėse ataskaitose pavaizduoti padėtį šiek tiek geresnę, negu yra iš tikrųjų, o jei blogų rodiklių nuslėpti nepavyksta, tai stengiamasi juos paaiškinti taip, kad tai nesukeltų neigiamų vertinimų (Lakis, Miniotaitė, 2016).

Sertifikuotų apgaulės tyrėjų asociacijos duomenimis, vienkartiniai nuostoliai dėl apgaulės, kurią padarė savininkai arba vadovai, siekia 500 tūkst. JAV dolerių, o vadybininkai – 130 tūkst. JAV dolerių (Association of Certified Fraud Examiners, 2014).

„Matyti, jog apskaitos informacijos atskleidimo kokybė gali būti vertinama bendru informacijos kokybės aspektu, t.y. taikant kokybišką informaciją charakterizuojančias savybes. Be to, informacijos kokybė pagal kokybės vadybos literatūrą apima ir informacijai keliamų reikalavimų atitikimą (klaidų nebuvimą), todėl galima teigti, jog informacijos kokybė apima tiek apskaitos, tiek apskaitos informacijos atskleidimo kokybę“ (Stankevičiūtė, 2016, p. 120).

Remiantis Lee ir kt. (2002) mokslininkų darbais galima teigti, kad autoriai apskaitos informacijos atskleidimo kokybę grupuoja į keturias pagrindines dimensijas (žr. 6 pav.).



**6 pav. Nekokybiškos apskaitos informacijos atskleidimo sistemos pasekmės (sudaryta pagal Lee ir kt., 2002)**

Iš esmės apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pripažįstama kokybiška tuomet, kai nevertinant jokių kitų veiksnių ji atskleidžia tikrą ir teisingą informaciją.

Bendrai apskaitos informacijos atskleidimo kokybė leidžia suformuoti pagrindinius apskaitos informacijos atskleidimą įtakojančius kriterijus:

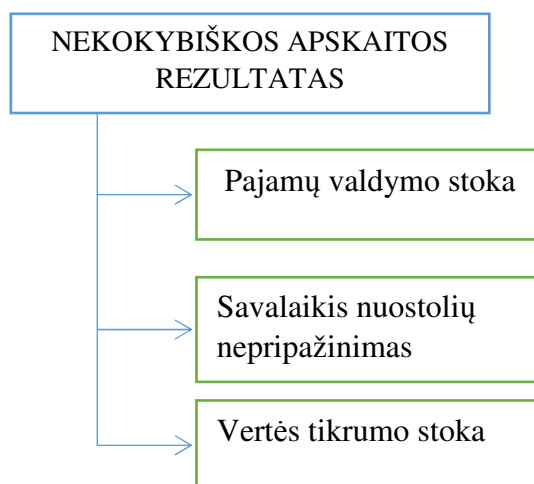
- Tik aktuali informacija turi įtakoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę;
- Tik laiku pateikta informacija turi įtakoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę;
- Tik pilna ir išsami informacija turi įtakoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę;
- Tik didinanti vertę informacija turi įtakoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę.

Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės trūkumai gali atsirasti dėl keleto priežasčių:

- Techninė kokybė;
- Informacijos kokybė;
- Sistemų veikimo kokybė;
- Išorinė kokybė;
- Buhalterio neprofesionalumas.

Remiantis Raupeliene A. (2003) galima teigti, kad skirtingi procesai, tokie kaip programinė įranga, komunikacijos priemonės, techninės priemonės susijungia ir sudaro vientisą apskaitos informacijos sistemą. Remiantis Simanausku (2000) apskaitos informacinė sistema suprantama kaip įrankis, kurio pagalba realizuojamos kasdieninės įmonei būdingos apskaitos operacijos. Jo nuomone būtent apskaitos informacinė sistema naudojama kompiuterizuoti apskaitos operacijas. Neužtikrinant

apskaitos informacijos atskleidimo kokybės įmonės vadovai, investuotojai ar kiti informacijos naudotojai gali priimti netinkamus įmonės veiklai plėtoti sprendimus (žr. 7 pav. ).



**7 pav. Nekokybiškos apskaitos kokybės rezultatas (sudaryta pagal Raupelienė, 2003, Simanauskas 2000)**

Įmonė, kurioje apskaita tvarkoma nekokybiškai, nesilaikant apskaitos standartų gali patirti skirtingas pasekmes, kurios gali neigiamai paveikti įmonės veiklą.

Finansinės ataskaitos yra pagrindinis atspirties taškas analizei, kai sprendžiami kredito suteikimo, sutarčių sudarymo ir kapitalo didinimo viešosiose rinkose klausimai. Jos yra finansų rinkos pamatas (Global Economic Crime Survey, 2014). Tačiau neretai įmonės finansinėse ataskaitose pavaizduoja informaciją ne tokią, kokia yra iš tikrųjų, bet tokią, kokią norėtų matyti partneriai, klientai, bankai ir kiti suinteresuoti asmenys. Kitaip medžiagų pardavėjai gali reikalauti išankstinio apmokėjimo, pirkėjai gali pradėti ieškoti patikimesnių gamintojų. Bankai gali nesuteikti paskolos pertvarkai, naujiems projektams įgyvendinti bei gaminiams kurti. Partneriai taip pat nepageidauja kooperuotis su nepatikima įmone (Lakis, Miniotaitė, 2016).

Vienas pagrindinių laisvos rinkos argumentų (Jensen ir Meckling, 1976; Watts ir Zimmerman, 1978) yra teiginys, jog ir visiškai „nesant reglamentavimo egzistuoja privatūs ekonominiai interesai, kurie skatina įmones pateikti patikimą informaciją apie finansinę būklę ir veiklos rezultatus išoriniams informacijos vartotojams, nors šios informacijos teikimas ir padidintų išlaidas“ (Gipienė, Rudžionienė, 2015, p. 8).

Apibendrinant galima teigti, kad įmonės, kurios siekia efektyvios ir tęstinos veiklos, turi rasti ir prisitaikyti sau tinkamus apskaitos informacijos atskleidimo kriterijus, kurių pagalba galėtų užtikrinti turimos informacijos tikrumą, kuria naudosis tiek vadovai/investuotojai, tiek kiti informacijos vartojai. Efektyviai funkcionuojanti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės sistema leidžia pasiekti efektyvų apskaitos darbą, tinkamą ir savalaikę informaciją, užtikrintus ir teisingus įmonės veiklos sprendimus.

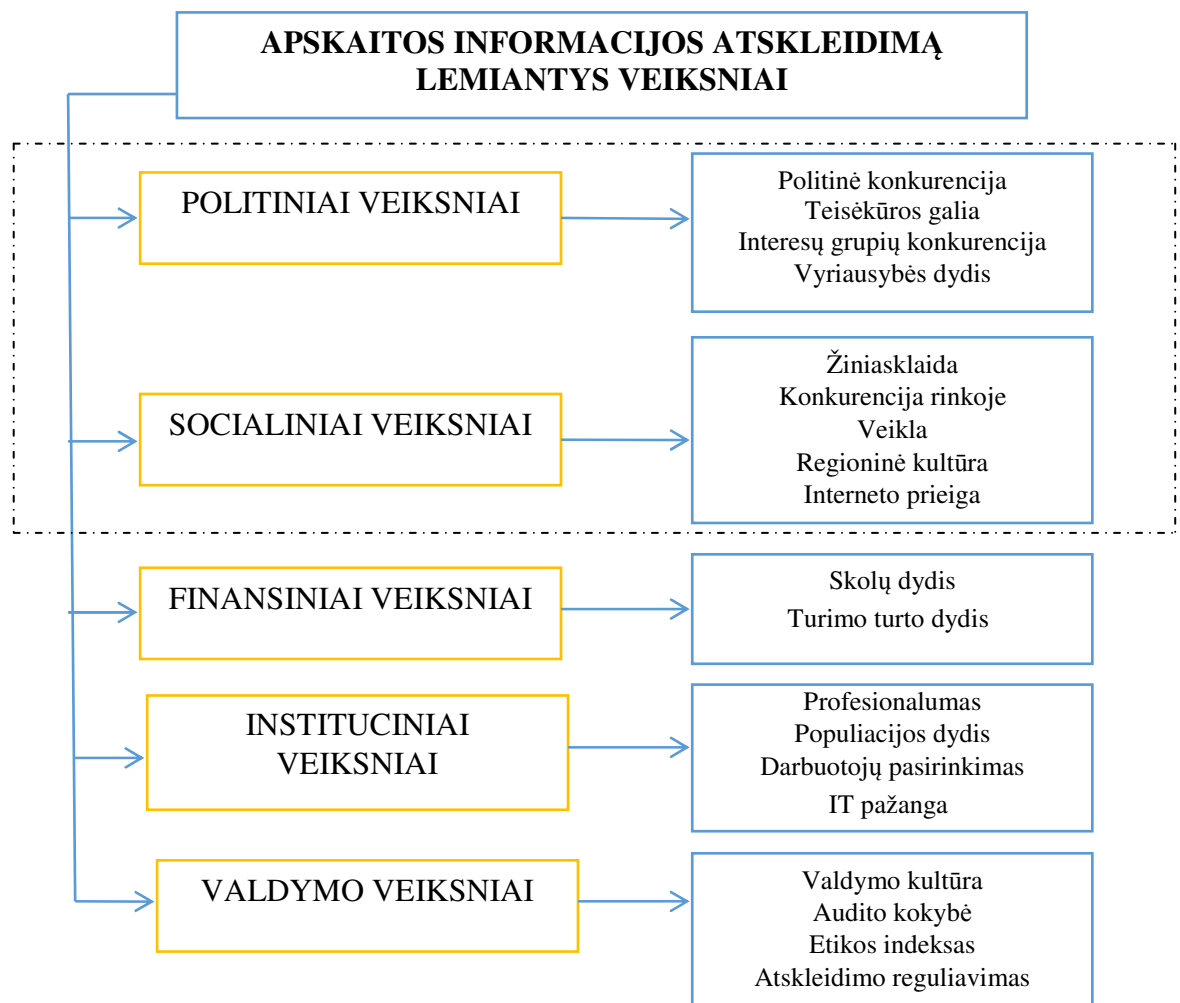
## 2. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO KOKYBĖS VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI

### 2.1. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybę lemiantys veiksniai

B. Abu Bakar ir Z. Saleh (2011) analizavo apskaitos informacijos atskleidimą veikiančius veiksnius. Panašius tyrimus atliko ir R. Cheng (1992), kurie teoriškai analizavo, kokie veiksniai gali veikti ir įtakoti apskaitos informacijos atskleidimą. R. Cheng atliktuose tyrimuose išskyrė keturias veiksnių grupes, kurios jo manymu turi įtakos apskaitos informacijos atskleidimui:

- Socialiniai – ekonominiai veiksniai,
- politinės sistemos veiksniai,
- biurokratijos charakteristikos;
- išorinės apskaitos vartotojų reikalavimai bei apribojimai.

N. B. Abu Bakar ir Z. Saleh (2011) pasinaudojo R. Cheng atliktais tyrimais ir iš išskirtų keturių veiksnių grupių jis toliau nagrinėjo socialinės – ekonominės bei politinės sistemos veiksnius bei išskyrė dar tris veiksnių kategorijas, kurios galėtų įtakoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę.



8 pav. Apskaitos informacijos atskleidimą lemiantys veiksniai (sudaryta pagal B. Abu Bakar, Z. Saleh, 2011)

O. C. Bunget ir kt. (2014), atlikę Rumunijos savivaldybių nematerialiojo turto atskleidimo analizę akcentavo, kad nuo savivaldybės dydžio priklauso skolų dydis. Tačiau O. C. Bunget ir kt. (2014) be skolų atkreipė dėmesį į „pačio nematerialiojo turto dalį procentais visame turte – kaip veiksnį, turintį įtakos atskleidžiamos apie šį turtą informacijos mastui“ (Stankevičiūtė, 2016, p. 119).

Apskaitos standartai yra politinės veiklos produktas ir palaiko pusiausvyrą tarp mokslo logikos ir praktikos. Pagrindinis apskaitos sistemos raidos veiksnys yra ekonominės ir pilietinės laisvės lygis. Daugelis mokslininkų pripažįsta kad politinės ir ekonominės sistemos stabilumas teigiamai paveiktų apskaitos sistemos raidą. Politiniai lyderiai daro įtaką šalių institucijų išsivystymui. Mokslininkų nuomone labiausiai apskaitos informacijos atskleidimo kokybę veikia teisinės sistemos veiksnys. Norint įvertinti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę reikia sudaryti apskaitos kokybės vertinimo modelį.

## **2.2. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės charakteristikos: teorinių ir empirinių tyrimų analizė**

„Ivairūs atlikti tyrimai rodo (English, 1999; Lillrank, 2003), jog menka, nepilna, pavėluota ar trūkstama informacija yra suvokiama kaip rimčiausia kokybės problema“ (Kundelienė, 2009. 86 p.). Dažniausiai apskaitos informacijos atskleidimo kokybės sampratos išaiškinimas siejamas su mokslinėje literatūroje nagrinėtais modeliais. Vienas iš tokių modelių yra vartotojo lūkesčių išsiaiškinimas ir apskaitos informacijos adaptavimas nustatytiems lūkesčiams patenkinti. Tačiau tai tinkama tik tuomet, kai galima tiksliai iš anksto tokius lūkesčius žinoti. Tačiau labai dažnai būna taip, kad informacijos vartotojai patys nežino, ko jie tikisi ir šis modelis tokiu atveju tiesiog netinka.

Dar vienas mokslinėje literatūroje nagrinėtas modelis aiškina, kad būtina identifikuoti visas galimas apskaitos informacijos atskleidimo kokybės dimensijas ar savybes. „Tačiau savybių sąrašai nedaro atskyrio tarp pačios informacijos bei nuo konteksto priklausančių elementų, tokių kaip laikas ar reputacija“ (Kundelienė, 2009. 86 p.).

Taip pat galima pabrėžti tai, kad apskaitos informacijos atskleidimo kokybė neretai supainiojama su informacinių sistemų kokybe. Tai yra informacija yra tinkamai ir kokybiškai apdorota, tik neįmanoma jos tinkamai iš duomenų bazės ištraukti, kad ji būtų visiems aiškiai suprantama.

Teigti, kad apskaitos informacijos kokybė yra gera, galima tik tuomet, kai informacijos vartotojas supranta, ką informaciją apdorojęs asmuo jam pateikė. Informacija perduodama skaičių pavidalu, grafine medžiaga ir visa ta informacija privalo būti neiškraipyta ir suprantama aiškiai ir teisingai.

Apibendrinant galima teigti, kad apskaitos informacijos atskleidimas yra kokybiškas tuomet, kai pirminė informacija apdorota tinkamai, laiku ir be klaidų, informacija apie duomenų atsiradimą pateikta ir pagrįsta.

„Amerikiečių mokslininkai Barth, Landsman ir Lang (2008) atliko tyrimą, kurio metu nagrinėjo ryšį tarp tarptautinių apskaitos standartų ir apskaitos kokybės“ (Kundelienė, 2009, p. 87). Atliekant tyrimą buvo analizuojamos dviejų tipų įmonės:

- Įmonės, kurios apskaitą tvarko pagal tarptautinius apskaitos standartus;
- Įmonės, kurios apskaitą tvarko pagal nacionalinius apskaitos standartus.

Tyrimo tikslas buvo atsakyti į klausimą, ar tarptautiniai apskaitos standartai ir jų taikymas įmonės veikloje leidžia pasiekti aukštesnės apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tuo pačiu mažinant patiriamus kapitalo kaštus.

Minėtame tyrime siekiant atskleisti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę buvo naudojamos šios dimensijos (Kundelienė, 2009, p. 87):

- Vertinimas pajamų valdymas (grynųjų pajamų pokyčių nuokrypis, santykis tarp grynųjų pajamų ir pinigų srautų pokyčių nuokrypio, koreliacija tarp pinigų srautų ir padidėjimo, nedidelių teigiamų grynųjų pajamų dažnis).
- Vertinamas savalaikio nuostolių pripažinimas (didelių neigiamų grynųjų pajamų dažnis po potencialiai svarbių aplinkybių valdymo). Kuo aukštesnis grynųjų pinigų dažnis, tuo kokybė yra aukštesnė.
- Vertinamas vertės tikrumo nustatymas. Vertės tikrumo vertinimui naudojami pajamų ir akcijų buhalterinės vertės, kapitalo gražos rodikliai.

Bendrai apibendrinant tyrimą galima teigti, kad mokslininkai analizavo skirtingose šalyse sudarytomis įmonių ataskaitomis, kuriose atskleista apskaitos informacija pagal skirtingus apskaitos standartus. Informacija buvo nagrinėjama kaip išorės apskaitos informacijos naudotojas.

Amerikiečių mokslininkų tyrimą naudojo ir mokslininkai Morais ir Curto (2008), kurie savo tyrimu siekė sužinoti, kaip tarptautiniai apskaitos standartai įtakoja apskaitos informacijos atskleidimo kokybę Portugalijos įmonėse. Morais ir Curto (2008) savo tyrime apskaitos informacijos atskleidimo kokybei naudojo ne tris (kaip amerikiečiai), bet dvi dimensijas: pajamų valdymo bei vertės tikrumo.

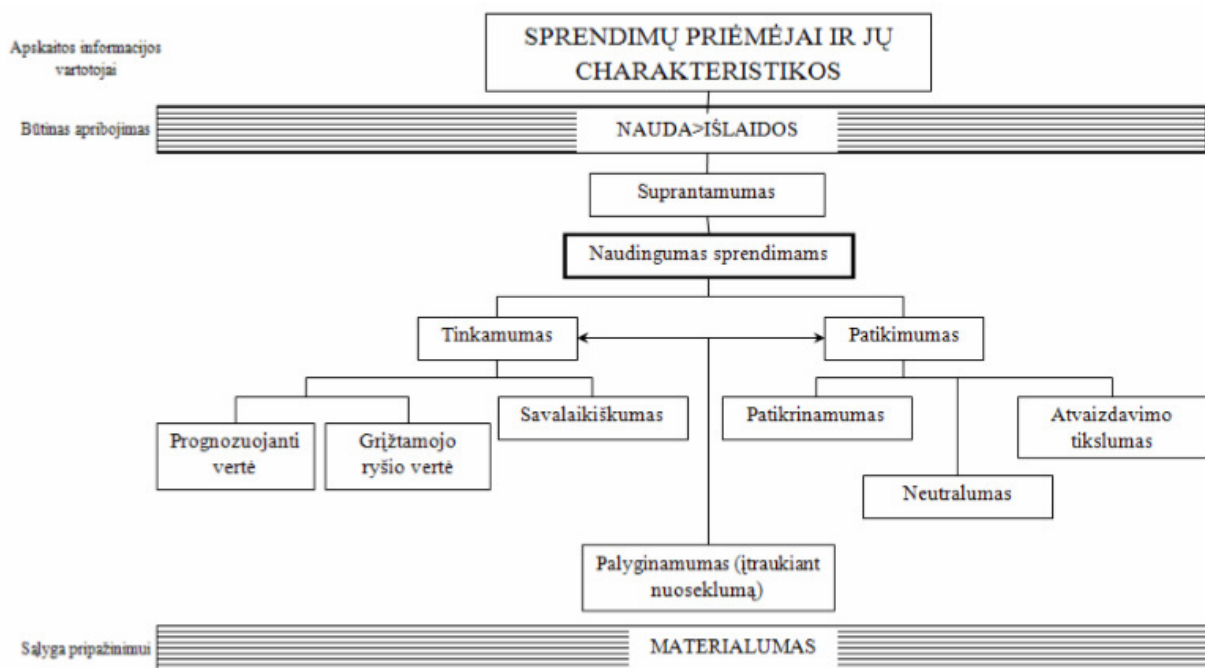
Biddle ir Hilary (2006) atliko tyrimus ir siekė sužinoti ar apskaitos informacijos atskleidimo kokybė turi įtakos įmonės kapitaliniam investicijos efektyvumui. Tyrimo metu išsikėlė hipotezę, jog augant apskaitos informacijos atskleidimo kokybei auga ir investicijų efektyvumas. Taip pat ši prielaida aktuali toms ekonomikoms, kuriose ne tik yra bet ir aktyviai veikia vertybinių popierių birža. Atlikus tyrimą ši hipotezė buvo patvirtinta.

„Apskaitos kokybės įtakos skolinimosi būdai tyrime (Bharath ir kt., 2008) JAV bei Japonijos įmonių, apskaitos kokybė vertinama pasitelkiant didelio einamojo prieaugio matavimus. Dideli



svyravimai rodo nenumatytus pajamų ir einamųjų pinigų srautų nukrypimus, tuomet kreditoriams tampa sunku patikimai įvertinti būsimuosius pinigų srautus. Brazilijoje atliktame tyrime (Souza, 2007) matuojant apskaitos kokybę taip pat naudojami prieaugio matai, vertinama ar laikomasi bendrųjų apskaitos principų bei ar savalaikiai pripažįstami nenumatyti nuostoliai (konservatyvumas). Prieaugio matais, vertinant apskaitos kokybę, šiame tyrime pasirinkti bendrojo bei apyvartinio kapitalo prieaugio rodikliai. Aukščiau aptarti tyrimai apskaitos kokybės srityje orientuoti į apskaitos atskleidimo klausimus viešai privalomose finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu kita grupė užsienio mokslininkų darbų analizuoja apskaitos kokybę iš vidaus vartotojų pozicijos gilinantis į apskaitos informacijos kokybės valdymo problemas (Xu ir kt., 2003; Fan ir Zhang, 2007). Tokie tyrimai priskirtini apskaitos kokybės vertinimui informaciniu aspektu“ (Kundelienė, 2009, p. 87).

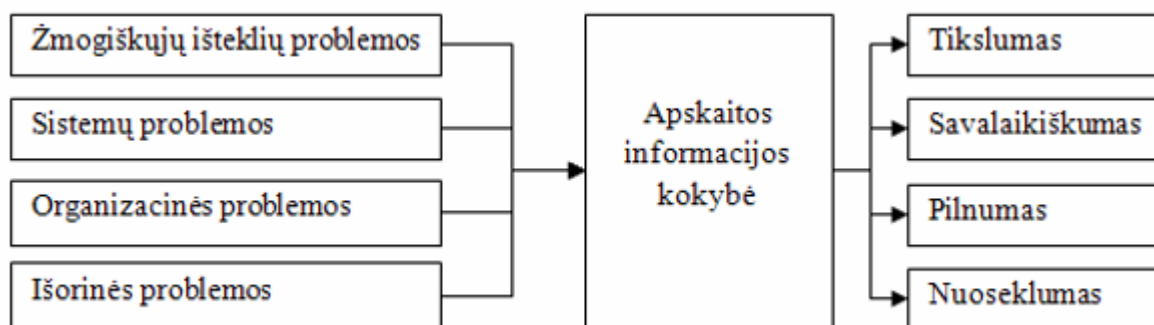
Finansinės apskaitos standartų valdyba 1980-aisiais 2-ojoje Finansinės apskaitos sąvokų ataskaitoje „Kokybinės apskaitos informacijos charakteristikos“ (Kundelienė, 2009, p. 88) išskyrė ir apibūdino svarbiausias apskaitos informacijos atskleidimo kokybines charakteristikas, kurios išreiškiamos per naudą ir išlaidas, suprantamumą, naudingumą, palyginamumą, materialumą ir kt.. Kokybiinių charakteristikų hierarchija pateikta 9 pav.



9 pav. Apskaitos informacijos kokybiinių charakteristikų hierarchija (FASB, 1980)

„Įvairius JAV universitetus atstovaujantys mokslininkai Xu H., Nord J. H., Nord G. D. ir Lin B. (2003) nagrinėja kas labiausiai įtakoja apskaitos informacijos atskleidimo kokybę. Modelis sukonstruotas (žr. 10 pav.) remiantis išsamia literatūros analize, tiriamos keturios Australijos organizacijos, kur pusiau struktūrizuota interviu forma apklausiamos penkios apskaitos informacine sistema suinteresuotos grupės“ (Kundelienė, 2009, p. 88):

- informacijos kūrėjai suprantami kaip asmenys, kurie apdoroja, sistemina bei analizuoja apskaitos informaciją. Informacijos kūrėjais gali būti apskaitininkai, finansininkai ir kt.;
- informacijos prižiūrėtojai atlieka informacinės sistemos kūrimą, tobulinimą, modifikavimo darbus. Informacijos prižiūrėtojais gali būti IT specialistai, programuotojai ir kt.;
- informacijos vartotojai, tai asmenys, kurie priimdami sprendimus naudojami atskleista apskaitos informacija. Informacijos vartotojais gali būti vadybininkai, vadovai, investuotojai ir kt.;
- informacijos valdytojai suprantami kaip asmenys, kurie prižiūri, kontroliuoja turimą informaciją ir stebi, kad ji būtų kokybiška. Informacijos valdytojais gali būti duomenų bazių administratoriai;
- vidaus ir išorės auditoriai.

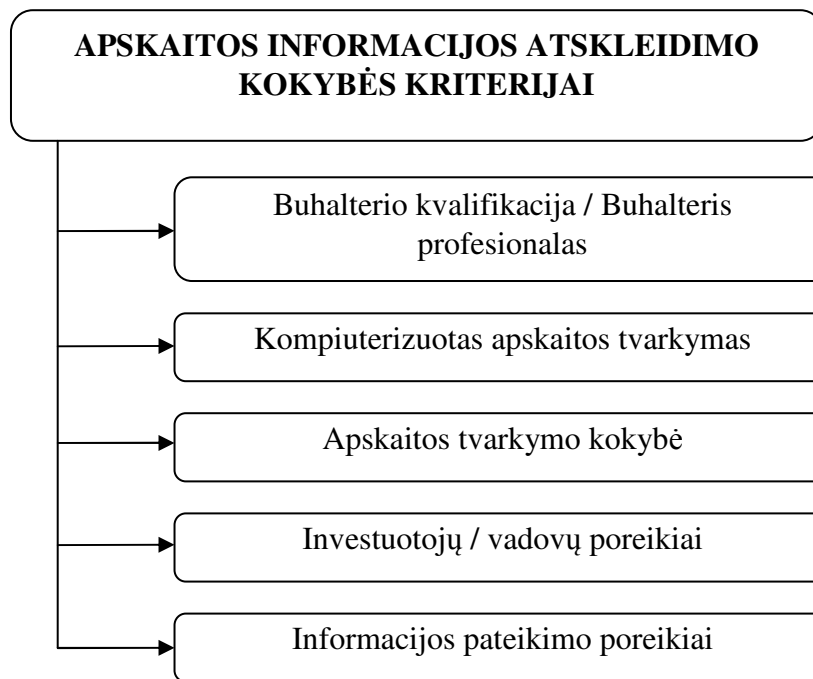


10 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakančios sritys (Kundelienė, 2009)

Apskaitos informacijos kokybės atskleidimą veikia žmogiškieji faktoriai, sisteminės problemos, įmonės mastu veikiančios problemos bei išorinė aplinka ko pasekoja gaunami netikslūs duomenys, ne laiku pateikiamos ataskaitos, trūksta pilnos informacijos bei pradingsta apskaitos nuoseklumas.

### 2.3. Modifikuoti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimo kriterijai

Išanalizavus skirtingus galimus apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimo kriterijus sudaromi apibendrinti tyrimo analizei reikalingi vertinimo kriterijai, kurių pagrindu bus sudaryta tyrimo anketa.



11 pav. Modifikuoti apskaitos informacijos atskleidimo kriterijai

Kiekvienas kriterijus turi klausimus, kurių pagrindu pavyksta sužinoti, kaip apskaitos informacijos atskleidimo kokybę jis įtakoja.

#### **Buhalterio kvalifikacija / Buhalteris profesionalas**

Ar tvarkant apskaitą laikomasi teisinės bazės? Įmonės apskaita yra viena iš pagrindinių vidaus kontrolės formų, kuri naudojama įmonei valdyti kadangi tvarkant įmonės apskaitą atliekama ir kontrolė. „Įmonės apskaitos kontrolė parodo informaciją apie įmonės turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Kontrolės pagalba prižiūrima, kad būtų tinkamai tvarkoma apskaita, teisinga finansinė atskaitomybė. Taip pat prižiūrima, kad būtų laikomasi įstatymų ir poįstatyminių aktų, įmonės priimtų taisyklių ir būtų užtikrinta įmonės turto ir dokumentų apsauga. Vienas iš įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų tikslų – užtikrinti tinkamą ir teisingą apskaitą bei finansinę atskaitomybę“ (Giriūnas, 2009, p. 43-44).

Ar siekiant gerinti kvalifikaciją lankomasi specialiuose seminaruose ar mokymuose? Lietuvoje nėra apibrėžimo, kas yra apskaitos kokybė. Tai nėra reglamentuota, tik neseniai pradėta apie tai diskutuoti. Viena problemų – buhalterių kvalifikacija ir įmonių nenoras viešinti savo finansines ataskaitas. M. Z. Groff, S. Slapničar ir N. Štumberger (2015) atlikti moksliniai tyrimai Slovėnijos atveju atskleidė, kad klientų pasirinkimui turi įtakos turima profesinė kvalifikacija. Atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad kuo aukštesnė profesinė kvalifikacija, tuo jiems labiau suvokiama buhalterių svarba ir turimos kompetencijos. Tai rodo, kad tarp kvalifikacijos ir teigiamos įtakos buhalterių kompetencijoms egzistuoja tiesiogiai proporcingas ryšys. Taip pat atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad esama kvalifikacija nėra pati aktualiausia klientui. Atlikus tyrimą autoriai suformulavo tokias išvadas:

„apskaitos paslaugų kokybei nepakanka savireguliacijos rinkoje, todėl yra būtina apskaitos paslaugų kokybės kontrolė“ (Besuparienė, 2016, p. 102).

Ar konsultuojamasi su VMI ir kaip dažnai tenka konsultuotis, bei kokiais klausimais? „Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI), palaikydama aukštą aptarnavimo kokybę, siekia, kad mokesčiai būtų teisingai apskaičiuoti, laiku sumokėti ir deklaruoti. Mokesčių mokėtojai VMI aptarnaujami, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo bei kitų teisės aktų nuostatomis“ (<https://www.vmi.lt/cms/dokumentai-reglamentuojantys-mokesciu-moketoju-aptarnavima>). Pagrindiniai dokumentai, reglamentuojantys mokesčių mokėtojų aptarnavimą VMI (<https://www.vmi.lt/cms/dokumentai-reglamentuojantys-mokesciu-moketoju-aptarnavima>):

- Mokesčių mokėtojų aptarnavimo standartas
- Asmenų aptarnavimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklės
- Naujų mokesčių mokėtojų aptarnavimo apskričių valstybinėse mokesčių inspekcijose taisyklės
- Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklės.

Mokesčiai – itin dinamiška ir sudėtinga teisės sritis: teisinis reguliavimas dažnai keičiamas, nes priklauso ne tik nuo ekonominės, bet ir nuo politinės aplinkos, o tai lemia, jog dauguma šios srities teisės aktų tampa pakankamai painūs. Dėl to, buhalteriu dažnai tampa sudėtinga tinkamai vykdyti savo mokestines prievoles: sumokama per daug arba per mažai mokesčių, nepateikiama arba pateikiama neteisinga informacija VMI, tenka mokėti delspinigius ar baudas, vykdyti tam tikrus VMI nurodymus.

### **Kompiuterizuotas apskaitos tvarkymas**

Ar pakanka programos teikiamų galimybių pateikti vadovams norimas ataskaitas? Šiuo klausimu siekiama įvertinti, kiek vadovas domisi įmonės apskaita, ar jam svarbūs įmonės rezultatai, bei kaip jie pateikiami.

Ar tenka daug ataskaitų daryti rankiniu būdu? Apskaitos funkcijos susijusios su pirminės apskaitos registravimais. Pirminė apskaita pasižymi dideliu informacijos kiekiu, kurį reikia tiksliai, greitai ir be klaidų užpajamuoti. Siekiant greitai ir kokybiškai tai atlikti svarbų vaidmenį vaidina kompiuterizuota apskaita ir kompiuteriai. Kadangi didžioji dalis pirminės apskaitos yra nuolat pasikartojančios ūkinės operacijos, tai šitoj vietoj svarbus vaidmuo tenka profesionaliam buhalteriu, kuris tas operacijas automatizuotų ir apjungtų.

Ar išnaudojamos visos programos galimybės, kad darbas taptų efektyvus? Tai parodytų buhalterio profesionalumą. Kadangi reikia ne tik mokėti įstatymus, bet teisingai ir tinkamai informaciją apdoroti programoje. Ar buhalteris domisi programos maksimaliomis galimybėmis, ar jis naudojami tik baziniu apskaitos paketu.

## **Apskaitos tvarkymo kokybė**

Lee ir kt. (2002) autorių nuomone apskaitos kokybė turėtų būti suprantama kaip:

- Esminė;
- Konteksto;
- Atstovaujamoji;
- Prieinamumo.

Ar buvo mokestinių patikrinimų? Mokestiniai patikrinimai yra dviejų rūšių: kompleksinis ir teminis patikrinimas bei operatyvinis patikrinimas.

**Kompleksinio patikrinimo tikslas** visų įmonės mokestinių prievolių tinkamas įvykdymas. Šio patikrinimo metu mokesčių administratorius patikrina įmonės mokamų mokesčių apskaičiavimo teisingumą, realumą.

**Teminis patikrinimas** konkretaus pasirinkto mokesčių administratoriaus administruojamo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo patikrinimas.

**Operatyvinis patikrinimas** priešingai nei prieš tai du aptarti patikrinimai netikrina, ar mokesčių mokėtojas tinkamai apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka konkretaus mokesčio įmokas, tačiau tikrina kaip teisingai laikomasi įstatymų teise apibrėžtų pareigų.

Kokie patikrinimų rezultatai? Pagal atsakymą, galima būtų įvertinti ar buhalteris apskaitą tvarkė teisingai, profesionaliai. Taip pat nustatyti ryšį tarp apskaitą tvarkančio buhalterio ar įmonės ir patikrinimų rezultatų. Ar yra tiesioginė priklausomybė.

### **Investuotojų/vadovų poreikiai**

Ar informacijos pateikimui nustatomi terminai? Ar tų terminų laikomasi? Kaip laiku tvarkoma apskaita? Ar yra nustatyti terminai, iki kada turi būti atlikti vieni ar kiti veiksmai? Kada uždaromas mėnesis, ar jis iš esmės uždaromas? Kaip taisomos klaidos ir pan? Jei yra numatyti ataskaitų terminai, veiksmų planai, tai ar to laikomasi? Kada dažniausiai nepavyksta įgyvendinti numatytų planų? Ką reikėtų keisti, kad visa tai pavyktu padaryti? Ar teikiama informacija yra išsami, jei ne, tai ko trūksta? Buhalterio nuomone, ar vadovai prašo išsamių duomenų, ar reikalingi paaiškinimai? Kiek pačiame procese dalyvauja pats buhalteris.

### **Informacijos pateikimo poreikiai**

Kaip dažnai prašoma tam tikrų apskaitos ataskaitų? Ar vadovai analizuoja duomenis kiekvieną mėnesį, stebi pokyčius ir bando prognozuoti įmonės veiklos perspektyvas? Kiek prie to prisideda buhalteris?

Ar ją galite pateikti iš karto, ar tam reikalingi papildomi laiko kaštai? Ar reikalingą informaciją pavyksta gauti iš vienos ataskaitos, ar reikia rengti daug skirtingų ataskaitų? Galbūt siekiant gauti reikalingą informaciją galima užsisakyti ataskaitos suprogramavimą, kad taip palengvėtų buhalterio darbas ir jis negaištų tam daug laiko.

Apibendrinant galima teigti, kad šių kriterijų/klausimų pagalba galima identifikuoti kaip įmonės buhalteriu pavyksta atskleisti apskaitos informaciją, kuria naudojasi skirtingi informacijos vartotojai.

### 3. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO TYRIMO METODIKOS SUDARYMAS

#### 3.1. Apskaitos informacijos atskleidimo tyrimo metodika

Pirminių duomenų rinkimo metodas – įmonių buhalterių anketinė apklausa raštu. Tai kiekybinis tyrimo metodas. Jis pasirinktas dėl to, jog tinkamas apklausti apskaitos specialistus apie įmonės apskaitos informacijos atskleidimo kokybę pagal sudarytus kriterijus, pagal iš anksto suderintą vertinimo įrankį – klausimyną.

Vertinant įmonių apskaitos informacijos atskleidimo kokybę ir jos veiksnius, keliamas toks **tyrimo tikslas** – ištirti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę, kai apskaitą veda įmonės buhalteris ir kai apskaitos paslauga yra perkama.

**Tyrimo uždaviniai** formuluojami ankstesniuose tyrimuose pateiktomis įžvalgomis.

Taigi formuluojami šie tyrimo uždaviniai:

1. Atlikti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas buhalterio kvalifikacijos pagrindu;
2. Ištirti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę kompiuterizuotos apskaitos organizavimo požiūriu;
3. Atlikti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimą apskaitos tvarkymo kokybės pagrindu;
4. Atlikti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimą investuotojų/vadovų poreikių požiūriu;
5. Atlikti apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimą informacijos pateikimo poreikių pagrindu;

Tyrimas vykdomas apklausiant finansų vadovus, įmonių buhalterius, kurie:

- Dirba buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse;
- Dirba konkrečioje įmonėje finansų vadovo ar buhalterio pareigose.

**Empirinio tyrimo laikotarpis:** 2016.09 – 2017.05

**Tyrimo metodai:** (a) duomenų rinkimo metodas – apklausa raštu; (b) duomenys analizuoti, remiantis temine teksto analize ir statistine aprašomąja analize.

**Tyrimo procesas.** Tyrimo procesas vyko 6 etapais.

*1 etapas* ( nuo rugsėjo 1d. iki lapkričio 01): koncepcijos formavimas (literatūros apžvalga ir analizė, tyrimo problemos formulavimas)

*2 etapas* (nuo lapkričio 01d. iki kovo 1d.): tyrimo planavimas (plano kūrimas, metodų atranka, tyrimo populiacijos identifikavimas, žvalgomojo tyrimo atlikimas).

*3 etapas* (nuo kovo 1d. iki kovo 15 d.): bandomasis/žvalgybinis tyrimas.

4 etapas (nuo kovo 15 d. iki kovo 30 d.): anketos koregavimas, pasiruošimas apklausai.

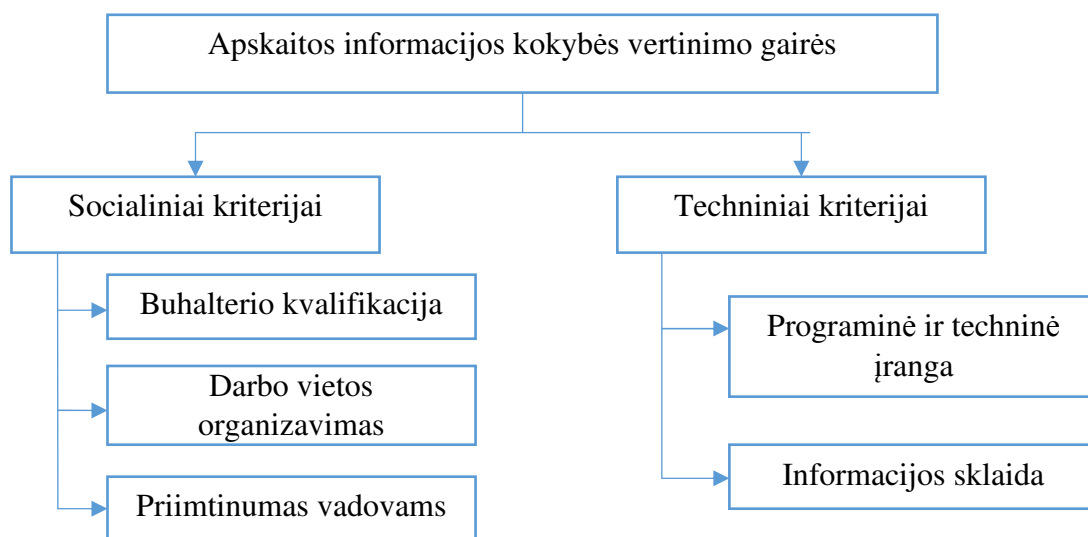
5 etapas: duomenų analizės rezultatų interpretavimas.

6 etapas: sklaida (tyrimo rezultatų pristatymas bei panaudojimas).

**Tyrimo imtis** – pasirinkta patogioji imtis.

**Tyrimo imties atranka:** tyrimo dalyviai atrinkti naudojant netikimybinę patogiąją imtį. Tai yra prašymai su anketos nuoroda buvo išsiuntinėti Kauno mieste veikiančioms įmonėms.

**Imties dydis:** 48 buhalteriai.



12 pav. Apskaitos informacijos kokybės atskleidimo vertinimo schema

Sudarant klausimyną remtasi apskaitos informacijos kokybės atskleidimo schema, literatūros analize bei darbine patirtimi. Atsakant į pateiktus klausimus respondentai galėjo pasirinkti jiems labiau priimtinus alternatyvius atsakymus. Kai kurių klausimų atsakymai nebuvo griežtai apriboti, buvo galimybė respondentams patiems įrašyti priimtina atsakymą.

### 3.2. Žvalgybinio tyrimo rezultatai

Žvalgybiniame tyrime dalyvavo du buhalteriai, kurie dirba buhalterines paslaugas teikiančioje įmonėje bei du buhalteriai, dirbantys konkrečiose įmonėse.

2 lentelė. Darbo stažo ir darbo vietos rezultatai

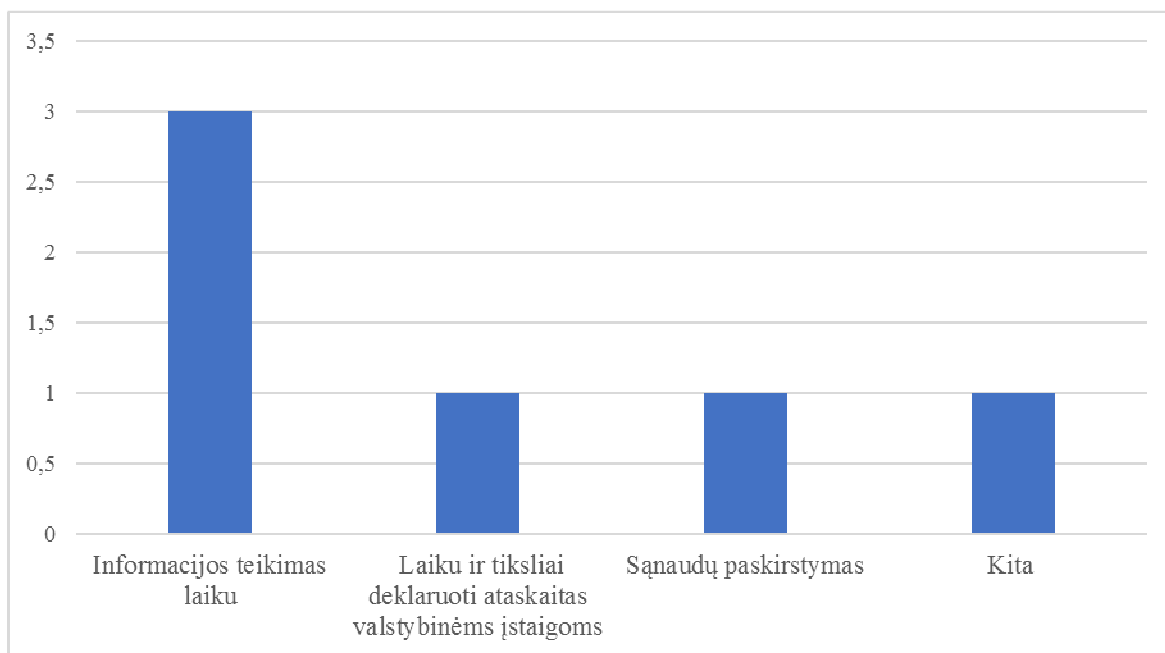
DARBO STAŽAS	BUHALTERINES PASLAUGAS TEIKIANČIOS ĮMONĖS	ĮMONĖS
Iki 1 metų		
1 - 5 metai	x	
6 – 10 metų	x	
11 – 15 metų		x
Daugiau kaip 16 metų		x



Susisteminius darbo stažo duomenis matyti, kad buhalteriai, turintys mažesnę darbo stažą dirba buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse, o tie buhalteriai, kurių darbo stažas yra didesnis dirba įmonėse buhalteriais ar finansų vadovais.

Susisteminius duomenis paaiškėjo, kad buhalteriai, kurie dirba įmonėse, teikiančiose buhalterines paslaugas tvarko pagal kategoriją labai mažų įmonių buhalteriją. Likusieji du tyrimo dalyviai pagal įmonių skirstymą dirba mažose įmonėse.

Tyrimo metu yra siekiama sužinoti, kaip apskaitos dalyviai vertina savo darbų svarbumą.



13 pav. Žvalgybinio tyrimo tiriamųjų nuomonė apie apskaitos darbą, proc.

Tyrimo metu paaiškėjo, kad informacijos teikimas laiku yra vienas svarbiausių apskaitos darbų, taip man 3 iš 4 žvalgybiniame tyrime dalyvavusių tiriamųjų. Taip pat vieno iš žvalgybiniame tyrime dalyvavusių tiriamųjų nuomone, svarbus ne tik informacijos teikimas laiku, tačiau laiku ir tiksliai pateikti deklaracijas, bei tinkamai paskirstyti sąnaudas.

Visi tyrimo dalyviai nurodė, kad per savo darbo praktiką turėjo mokesčių patikrinimų ir nei vieniems po mokesčių patikrinimų nereikėjo mokėti baudų.

3 lentelė. Mokesčių patikrinimų rezultatų suvestinė

	Taip	Gal būt	Ne	Visiškai ne
Ar pažeidimai susiję su neteisingu mokesčių deklaravimu?			2	2
Ar pažeidimai susiję su neteisingu situacijų interpretavimu?		2	1	2
Ar pažeidimai susiję su informacijos apie situaciją stoka, ko pasekoje netinkamai deklaruoti duomenys?		1	1	1
Ar pažeidimai susiję su piktyšbiškais duomenų iškreipymais?			1	1
Kita (įrašykite) Vadovo nepateikta informacija buhalterijai		1		

Žvalgybinio tyrimo metu matyti, kad mokestinių patikrinimų metu rasti tam tikri neatitikimai galimai buvo susiję su informacijos stoka arba neteisingu situacijų interpretavimu, kurios taip pat iš dalies susiję su informacijos stoka.

Žvalgybinio tyrimo metu taip pat matyti, kad tiriamieji kelia kvalifikaciją, lankosi seminaruose, mokymuose. Ir dažniausiai tą daro daugiau nei 1-2 kartus per metus.

Taip pat atliekant žvalgybinį tyrimą nustatyta, kad buhalteriams programinių priemonių teikiamų galimybių visiškai pakanka siekiant operatyviai atsakyti į klausimus.

**4 lentelė. Tiriamųjų naudojamos technologijos**

	Nauduju ne tik darbui	Nauduju tik darbui	Nauduju tik asmeniniams poreikiams	Nenaudoju, tačiau poreikis yra	Kol kas nenaudoju, nėra poreikio	Vargu ar tai galima pritaikyti darbe	Nieko apie tai nesu girdėjęs (-jusi)
Verslo valdymo sistemos	1	2			1		
Apskaitos programa	1	3					
Išmanieji mobilūs įrenginiai	3		1				
Didieji duomenys („Big Data“)					3		
Informacinis debesis („Cloud“)		2			1		
Dirbtinis intelektas, robotai					3		
Kibernetinė sauga (antivirusinės programos, ugniasienės)	2						
Savarankiško mokymosi programos internete	1		1		2		
Elektroninės bankininkystė ir programėlės išmaniuosiuose įrenginiuose	2		1		1		
Virtuali realybė (technologijos leidžiančios vizualiai su žmonėmis bendrauti)	1		3				
Internetinės parduotuvės	1		3				
Socialinės technologijos (facebook, twitter, skype ir kt.)	1		3				

Žvalgybinio tyrimo metu buvo siekiama įvertinti įmonių apskaitos informacijos atskleidimo kokybę. Tyrimo metu paaiškėjo, kad apskaitos informacijos atskleidimo kokybė priklauso nuo informacijos pateikimo tikslumo, kadangi neteisingai pateikta informacija arba neteisingai interpretuota dėl informacijos stokos klaidina buhalterį registruojant ūkinės operacijas ar teikiant deklaracijas. To pasekoje mokestinių patikrinimų metu būna nustatytos klaidos.

Kompiuterizuotos apskaitos buvimas palengvina buhalteriu tinkamai ir kokybiškai tvarkyti apskaitą, matyti reikiamą informaciją bei ją apdoroti siekiant užtikrinti kokybišką darbą.

Įmonės pakankamai mažos ir joms nėra prievolės atlikti audito. Tačiau mokestiniai patikrinimai buvo ir materialinių nuostolių nei viena įmonė nepatyrė.

Informacijos pateikimo kokybė tiesiogiai įtakoja informacijos atskleidimo kokybę, kadangi teisingai apdoroti duomenys leidžia su kuo mažesnėmis laiko sąnaudomis pasiekti teisingą rezultatą, tai yra kompiuterizuotos apskaitos dėka duomenys ar ataskaitos eksportuojamos tiesiogiai valstybinėms institucijoms, nereikia tų pačių duomenų perrašinėti, ko pasekoje dažnai įvyksta apsirašymų klaidos ir pan.

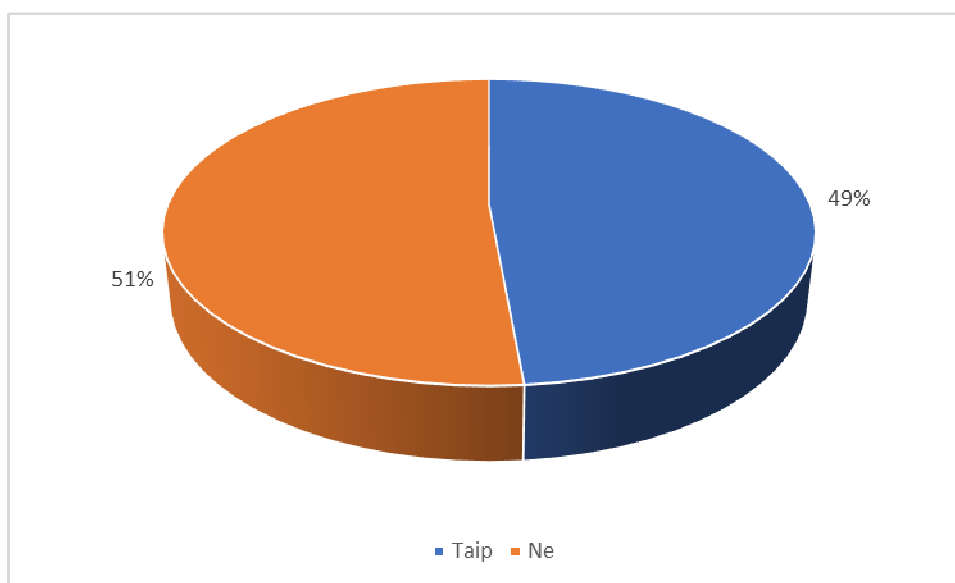
## 4. APSKAITOS INFORMACIJOS ATSKLEIDIMO KOKYBĖS TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ

„Tarptautiniuose apskaitos standartuose apibrėžiama, kad kokybiškas informacijos atskleidimas finansinėse ataskaitose turi pasižymėti dviem pagrindinėmis savybėmis – jos turi būti aktualios ir tikslios. Pagrindiniai veiksniai, lemiantys šių ataskaitų informacijos kokybę yra šalies teisinė bazė, apskaitos ir audito sistema bei apskaitos ir audito specialistų profesionalumas“ (Leitoniene, 2017).

### 4.1. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas buhalterio kvalifikacijos pagrindu

Po atlikto žvalgybinio tyrimo buvo pakoreguota tyrimo anketa. Pati anketa patalpinta [www.apklausa.lt](http://www.apklausa.lt) internetiniame puslapyje, tam, kad tiriamiesiems būtų lengviau atsakinėti į tyrimo klausimus.

Pirmuoju tyrimo klausimu buvo siekiama identifikuoti, kokiose įmonėse dirbta respondentai.

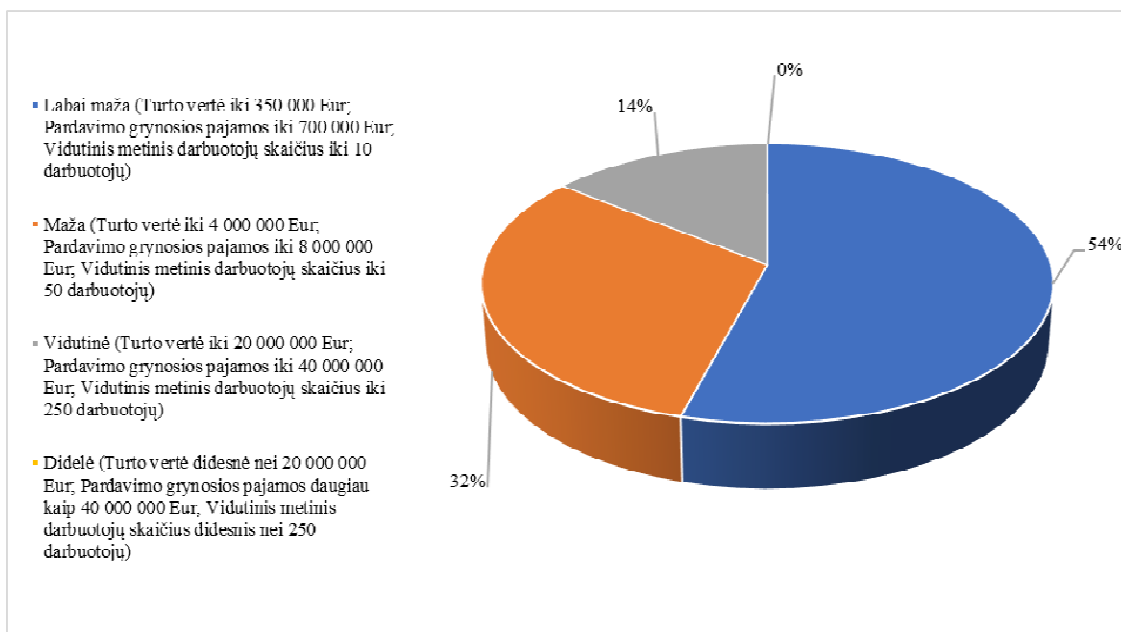


14 pav. Dirbantys apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse, proc.

Remiantis tyrimo duomenimis matyti, kad 51 proc. tyrime dalyvavusių respondentų nedirba buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse. Tai yra buhalteriai, kurie dirba vienoje įmonėje ir savarankiškai tvarko buhalterinę apskaitą.

Tačiau bendrai žiūrint, tyrime dalyvavo praktiškai vienodas skaičius tiek dirbančių buhalterinėje įmonėje, tiek savarankiškai dirbančių buhalterių.

Siekiant atlikti objektyvų apskaitos informacijos atskleidimo kokybę įmonėje sekančiu klausimu buvo siekiama sužinot, kokiai kategorijai priskiriama įmonė kurioje respondentai dirba.

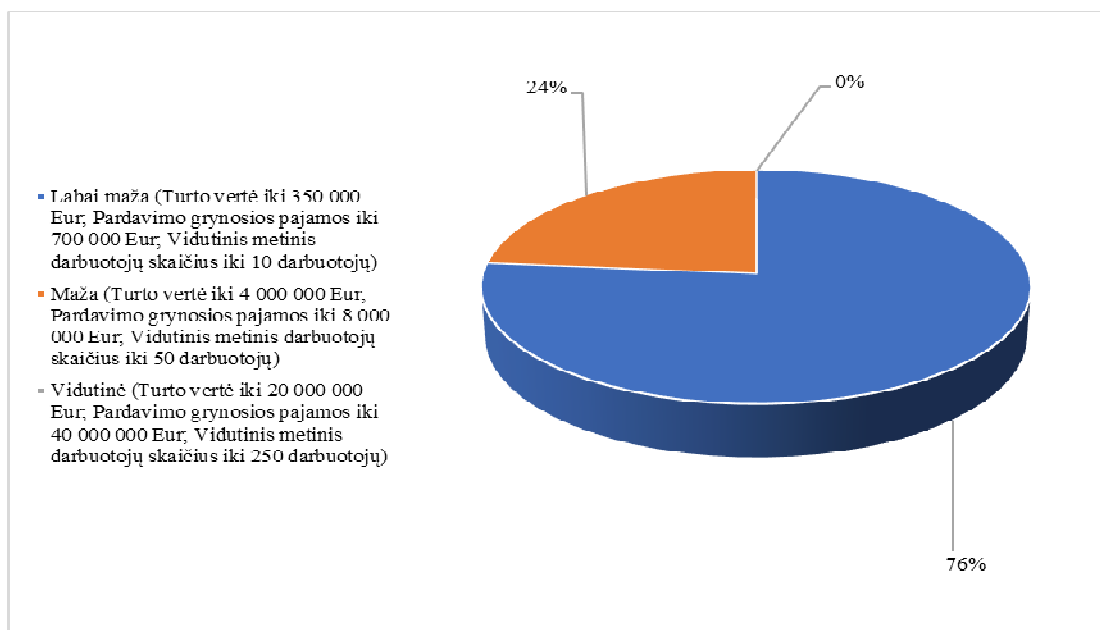


**15 pav. Įmonės kategorijos, kuriose dirba respondentai, proc.**

Tyrimo metu paaiškėjo, kad 54 proc. visų respondentų dirba labai mažose įmonėse. Tuo tarpu dirbančių didelėse įmonėse nebuvo. Likę 32 proc. Respondentų dirba mažose įmonėse ir 14 proc. – vidutinėse įmonėse.

Remiantis Smulkaus ir vidutinio verslo (SVV) įstatymą didelės įmonės bendrame įmonių skaičiuje sudaro mažą dalį – 0,5%, nes pagal SVV įstatyme apibrėžtus kriterijus dėl darbuotojų skaičiaus (minimalus – 250 darbuotojų), daug įmonių patenka į vidutinių bendrovių kategoriją (2,5%).

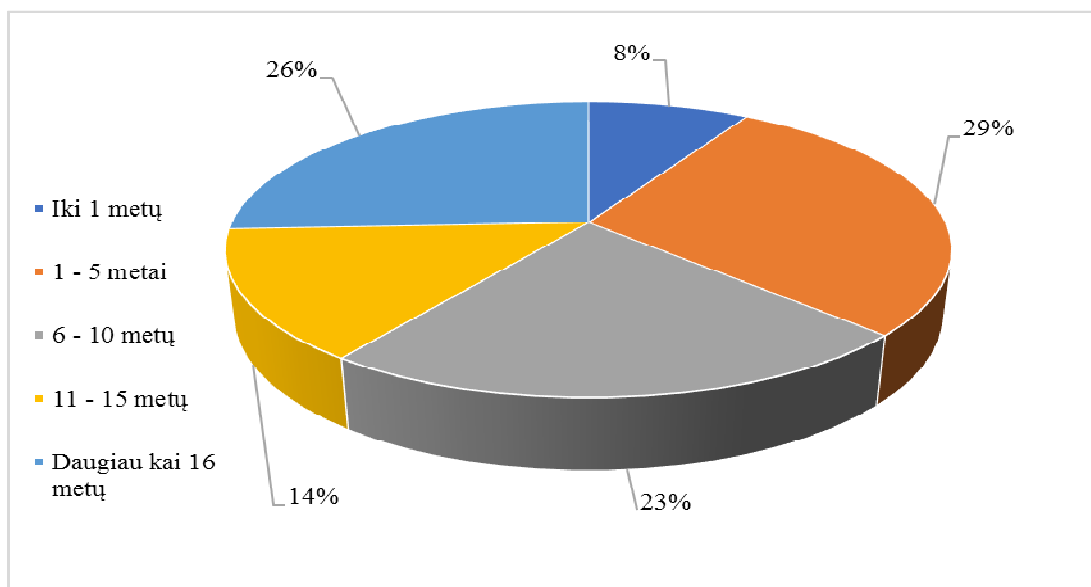
Sekančiame paveiksle pateikiama informacija apie apskaitos įmonėse dirbančių respondentų tvarkomas įmones, kurios skirstomos pagal SVV kategoriją.



**16 pav. Buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse tvarkomų įmonių kategorija pagal SVV, proc.**

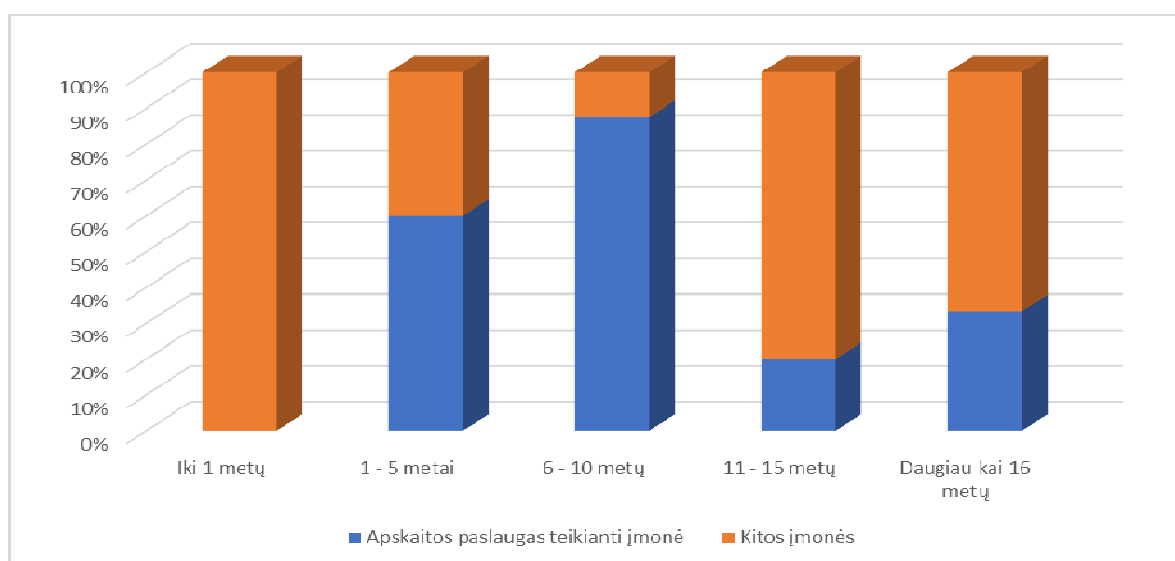
Remiantis gautais duomenimis matyti, kad net 76 proc. respondentų, dirbantys buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse tvarko labai mažų įmonių apskaitą. 24 proc. visų respondentų dirba su mažomis įmonėmis. Taip pat galima daryti išvadą, kad tyrimo dalyviai, dirbantys buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse dažniausiai tvarko labai mažų įmonių apskaitą.

Kad apskaitos informacijos atskleidimo kokybė priklausys nuo darbinės patirties beveik neabejojama. Todėl siekiant toliau atlikti tyrimą respondentų buvo klausiama, koks jų darbo stažas apskaitos srityje.



17 pav. Respondentų darbinė patirtis apskaitos srityje, proc.

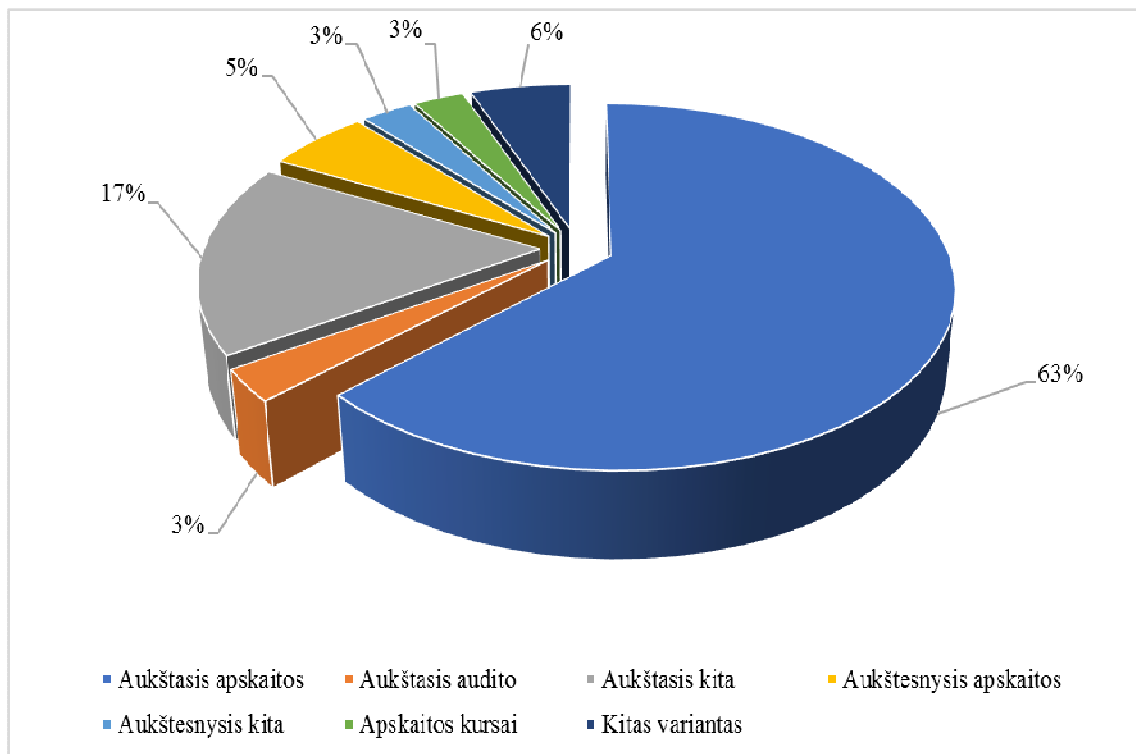
Pagal gautus duomenis matyti, kad daugiausia, tai yra 29 proc. visų tyrime dalyvavusių respondentų darbinė patirtis apskaitos srityje yra 1-5 metais. 26 proc. tiriamųjų darbinė patirtis yra daugiau kaip 16 metų, ir tai galima teigti, kad tie respondentai turi pakankamai daug žinių siekiant tinkamai atskleisti apskaitos informacijos kokybę.



18 pav. Respondentų darbinės patirties apskaitos srityje, proc.

Atlikus duomenų analizę matyti, kad apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse respondentai dirba su 6-10 metų darbine patirtimi. Taip pat didesnė dalis respondentų su 1-5 metų patirtimi dirba apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse.

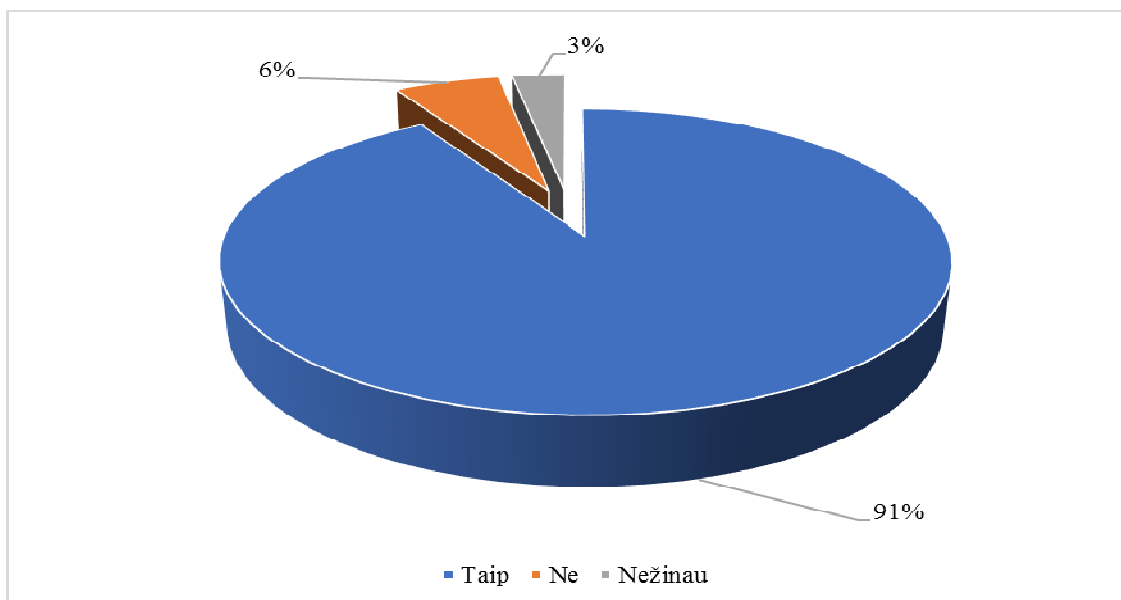
Remiantis teorija žinoma, kad apskaitos informacijos atskleidimo kokybė priklauso ir nuo išsilavinimo. Tuo tikslu respondentų buvo klausiama apie jų turimą išsilavinimą.



**19 pav. Respondentų išsilavinimas, proc.**

Tyrimo metu paaiškėjo, kad didžioji dalis respondentų turi apskaitos aukštąjį išsilavinimą (63 proc. visų tyrimo respondentų). 17 proc. visų tyrimo dalyvių turi kitą aukštąjį išsilavinimą. Taip pat respondentai pasirinko kitą atsakymą pažymėdami, kad įgiję apskaitos ir audito magistro išsilavinimą bei aukštąjį finansų išsilavinimą. Apibendrinant galima teigti, kad beveik visi tyrimo dalyviai turi apskaitos išsilavinimą, kuris padeda dirbti kokybiškai.

Darbdaviai darbuotojams kelia vis naujus reikalavimus ne tik buhalterijos išmanymui, bet ir kokybiškam informaciniam raštingumui. D. A. Garvin (1993) besimokančią organizaciją apibrėžia kaip organizaciją, sukaupusią kompetenciją kurti, įgyti ir perduoti žinias, taip pat keisi elgesį, prisitaikant prie naujų žinių ir suvokimo (Pundzienė, 2002). Kiekvienos įmonės sėkmės pagrindas yra kompetentingi darbuotojai.

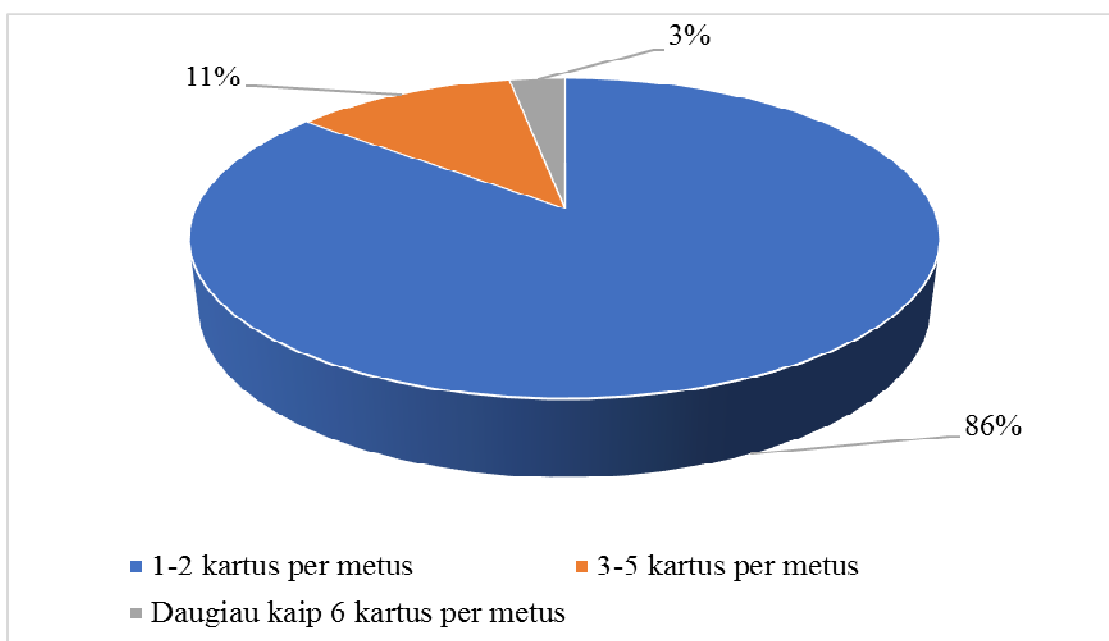


**20 pav. Respondentų lankymasis seminaruose, proc.**

Tyrimo metu paaiškėjo, kad 91 proc. tyrime dalyvavusių respondentų lankosi seminaruose, susijusiuose su buhalterine apskaita. 6 proc. visų tyrimo respondentų nesilanko ir 3 proc. – nežino, ar jie lankosi apskaitos seminaruose.

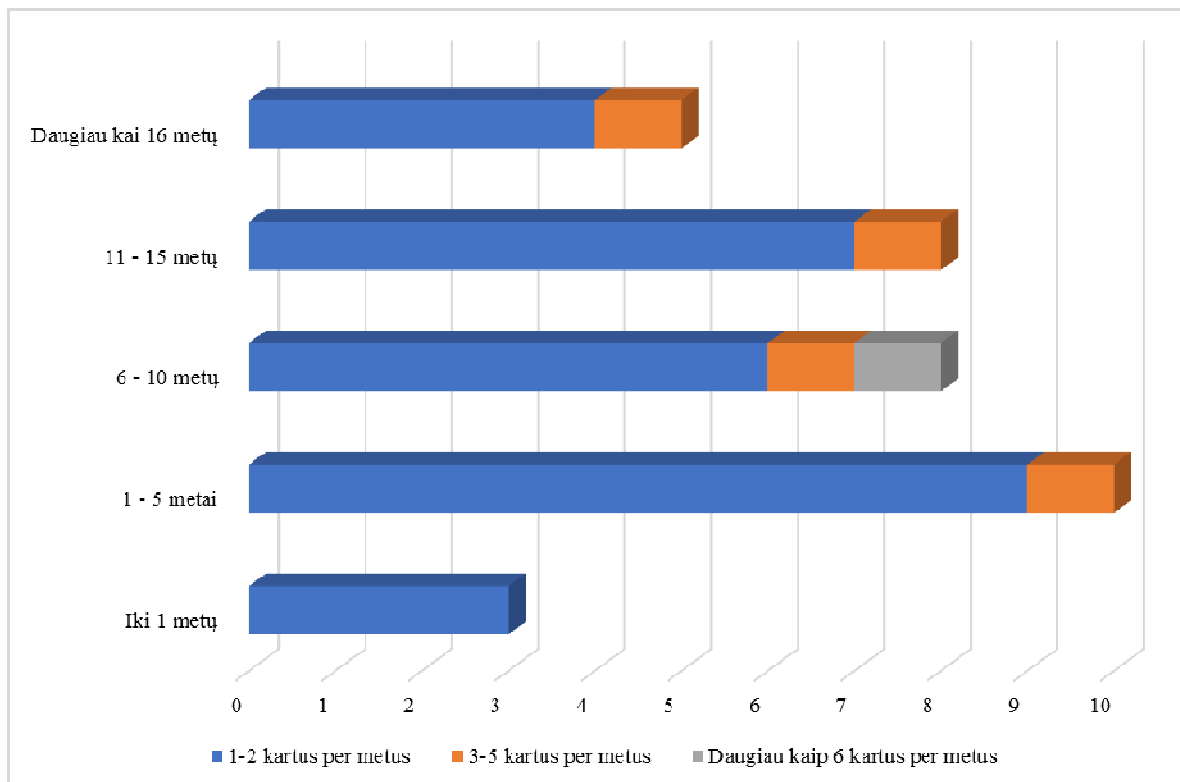
Įmonių vadovai vis dažniau siunčia savo darbuotojus į kvalifikacijos kėlimo kursus, tikėdamiesi gauti ilgalaikę finansinę grąžą. Jie tiki, jog investicijos į personalo mokymą gali padėti pagerinti ne tik įmonės finansinius rodiklius, bet ir padidinti pačių darbuotojų motyvaciją darbe bei jų gebėjimą geriau išspręsti iškylančias problemas. Visų pirma, įmonės vadovui yra labai svarbu, kad jų darbuotojai būtų motyvuoti dirbti.

Jeigu jau kelia kvalifikaciją, įdomu kaip tą daro dažnai.



**21 pav. Respondentų lankymosi seminaruose dažnumas, proc.**

Remiantis apdorotais tyrimo rezultatais galima teigti, kad 86 proc. tyrimo dalyvių seminaruose apskaitos klausimais lankosi 1-2 kartus per metus. 11 proc. respondentų apskaitos seminaruose lankosi 3-5 kartus per metus.

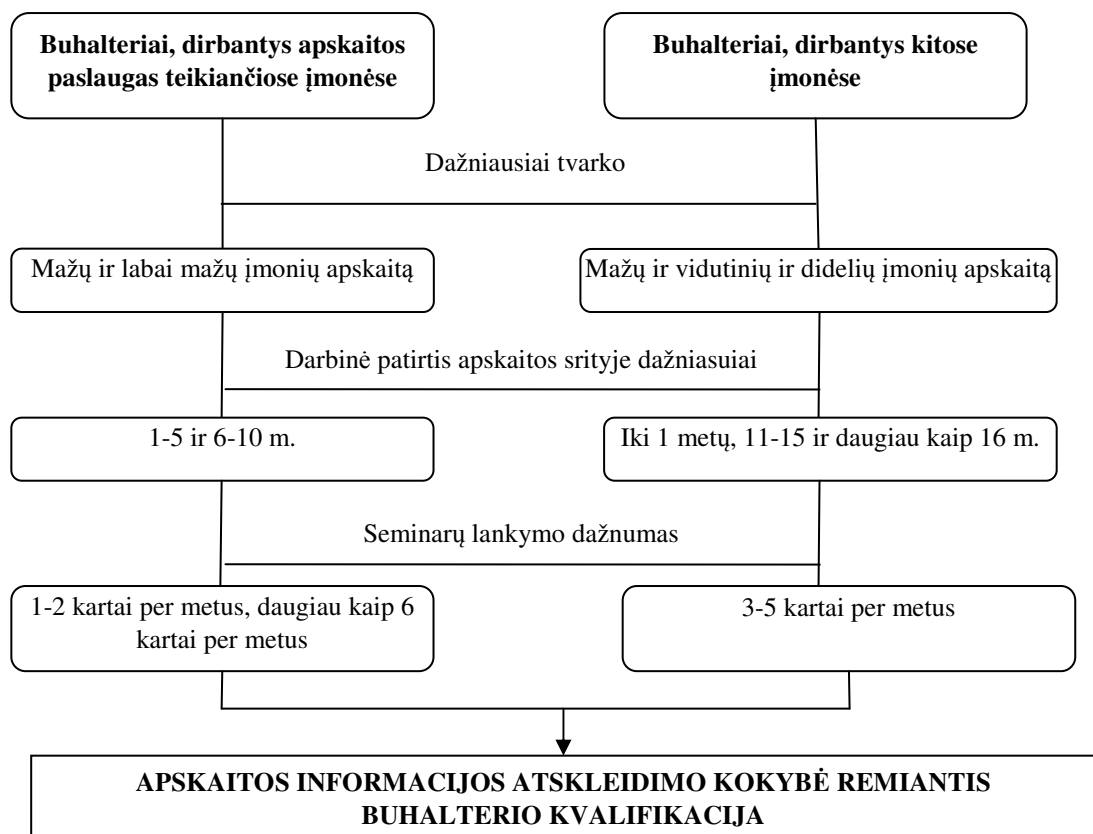


**22 pav. Respondentų lankymosi seminaruose dažnumo priklausymas nuo darbinės patirties, proc.**

Nors literatūroje teigiama, kad kvalifikacijos kėlimo mokymai didžiausią įtaką gali turėti mažesnę darbo patirtį turintiems asmenims, tačiau gauti tyrimo rezultatai to neparodo. Tai yra daugiau kaip šešis kartus ar 3-5 kartus per metus į seminarus eina tie respondentai, kurie dirba daugiau nei 5 metus. Tačiau nors ir šių žmonių darbo principai yra nusistovėję, tačiau pokyčiai, esantys apskaitos srityje įpareigoja nuolat kelti kvalifikaciją, domėtis įvairiais pakeitimais siekiant tinkamai atskleisti apskaitos informaciją ir užtikrinti atskleidimo kokybę.

Respondentai, turintys darbo stažą iki vienerių metų, apskaitos kursuose lankosi 1-2 kartus per metus, nors jų turimų žinių bagažas nėra didelis, o patirties trūkumas pasireiškia sprendžiant iškilusias problemas, tačiau retesni apsilankymai kursuose, jiems leidžia geriau įsisavinti žinias, kurias jie gauna.





23 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pagal pirmąjį kriterijų

Apibendrinant buhalterio išsilavinimo ir kompetencijų svarbą galima teigti, kad buhalterines funkcijas vykdantis asmuo planuoja, kontroliuoja, analizuoja, traukia į apskaitą įstaigos įsigyjamą turtą, lėšas, teisėtą patvirtintų asignavimų gavimą, panaudojimą ir atlieka visas kitas buhalterinės apskaitos procedūras, taip pat užtikrina buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymą laiku ir teisėtai (vadovaudamasis teisės aktais, reglamentuojančiais dirbamo sektoriaus buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę). Analizuojama įstaigos finansinė situacija ir vadovui pateikiama reikšminga su įstaigos finansais susijusi informacija, turi būtų tinkamai ir kokybiškai atskleista.

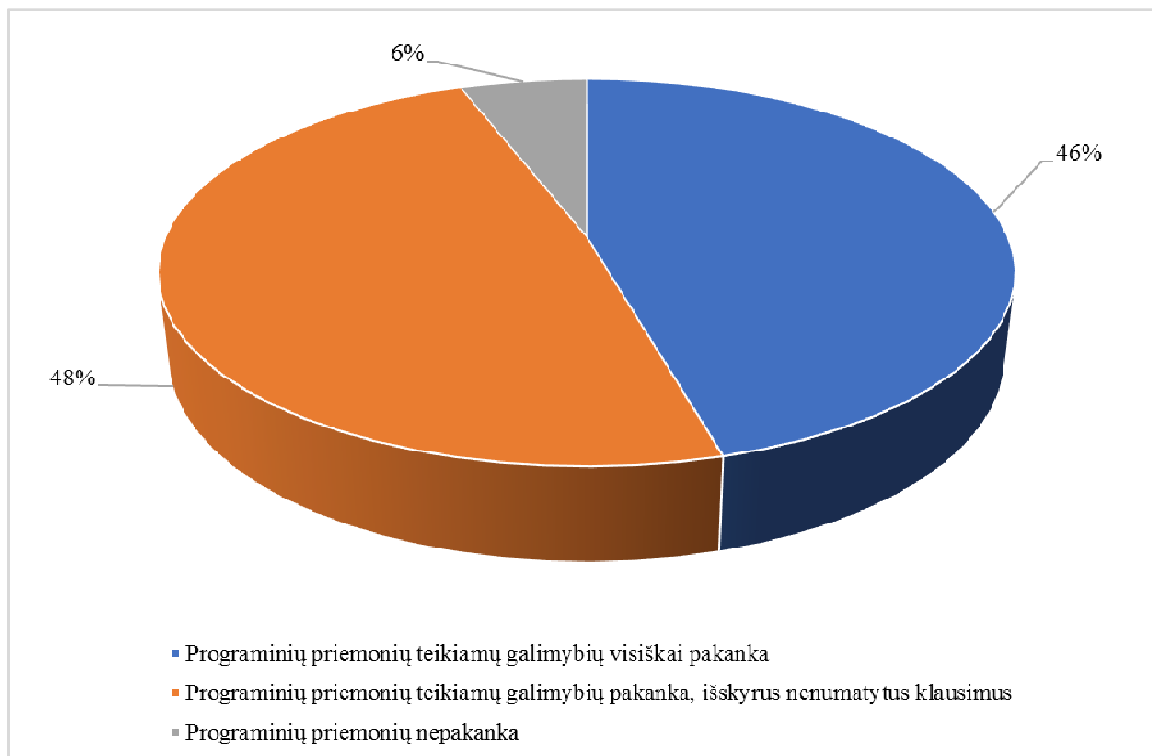
#### 4.2. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės kompiuterizuotos apskaitos organizavimo pagrindu

Rinkoje vykstantys procesai skatina visų profesijų žmones adaptuotis prie šiandien dienai keliamų reikalavimų, nuolat mokytis ir nuolat domėtis aplinkoje vykstančiais pokyčiais. Rinkoje esantys pokyčiai skatina suaugusiųjų mokymąsi visą gyvenimą, plėtojimą turimų kompetencijų.

Vienas iš veiksnių, padedančių užtikrinti tinkamą apskaitos informacijos atskleidimo kokybę – yra darbo vietos organizavimas – kompiuterizavimas. Buhalteris naudodamasis kompiuterizuota apskaitos sistema ir turėdamas kompetencijos gali išspręsti daugybę apskaitos problemų, didinti

darbuotojų darbo našumą ir apdorotos informacijos patikimumą, paspartinti apyvartą. Tačiau be visų šių privalumų kompetetingas buhalteris ir tinkama kompiuterizuota apskaita gali laiku, objektyviai ir naudingai suteikti papildomos informacijos verslo sprendimams priimti.

Tyrimo metu respondentų buvo klausama, ar jų naudojamos programinės įrangos pakanka, kad būtų galima gauti operatyviai atsakymus į iškilusius klausimus.

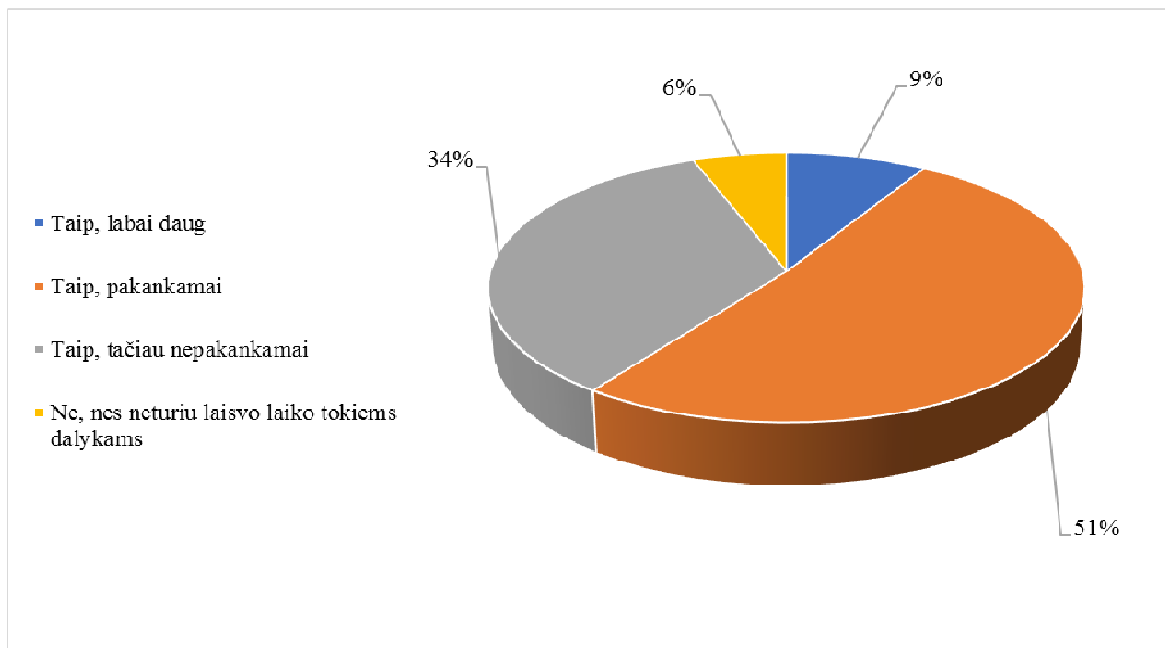


**24 pav. Respondentų atsakymai apie apskaitos programų galimybių pakankamumą, proc.**

Remiantis gautais tyrimo rezultatais galima teigti, kad dažniausiai programinių priemonių teikiamų galimybių respondentams pakanka, taip teigė 46 proc. tyrime dalyvavusių respondentų ir 48 proc. respondentų teigė, kad tik nenumatytais klausimais kartais pritrūksta programinių galimybių, tačiau dažniausiai jų pakanka. 6 proc. tiriamųjų programinių galimybių nepakanka.

Įdomu sužinoti, ar tie 6 proc. tiriamųjų turi didesnę darbinę patirtį ir tikrai apskaitos programos galimybių neužtenka, ar trūksta kompetencijų ir žinių. Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad tie respondantai, kurie nurodė, kad programos galimybių jiems neužtenka dirba labai mažose įmonėse iki vienerių metų. Todėl galima daryti prielaidą, kad didesnė tikimybė, kad jiems ne programos galimybių neužtenka, tačiau trūksta žinių ir patirties, kuri susiformuoja su didesniais darbo apskaitoje metais.

Taip pat labai svarbu, ar patys buhalteriai stengiasi papildomai gilintis į apskaitos programas taip tiesiogiai didinti savo kompetenciją programinėse įrangose bei gerinti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę.



**25 pav. Respondentų atsakymai apie laiko skyrimą technologijų pažinimui, proc.**

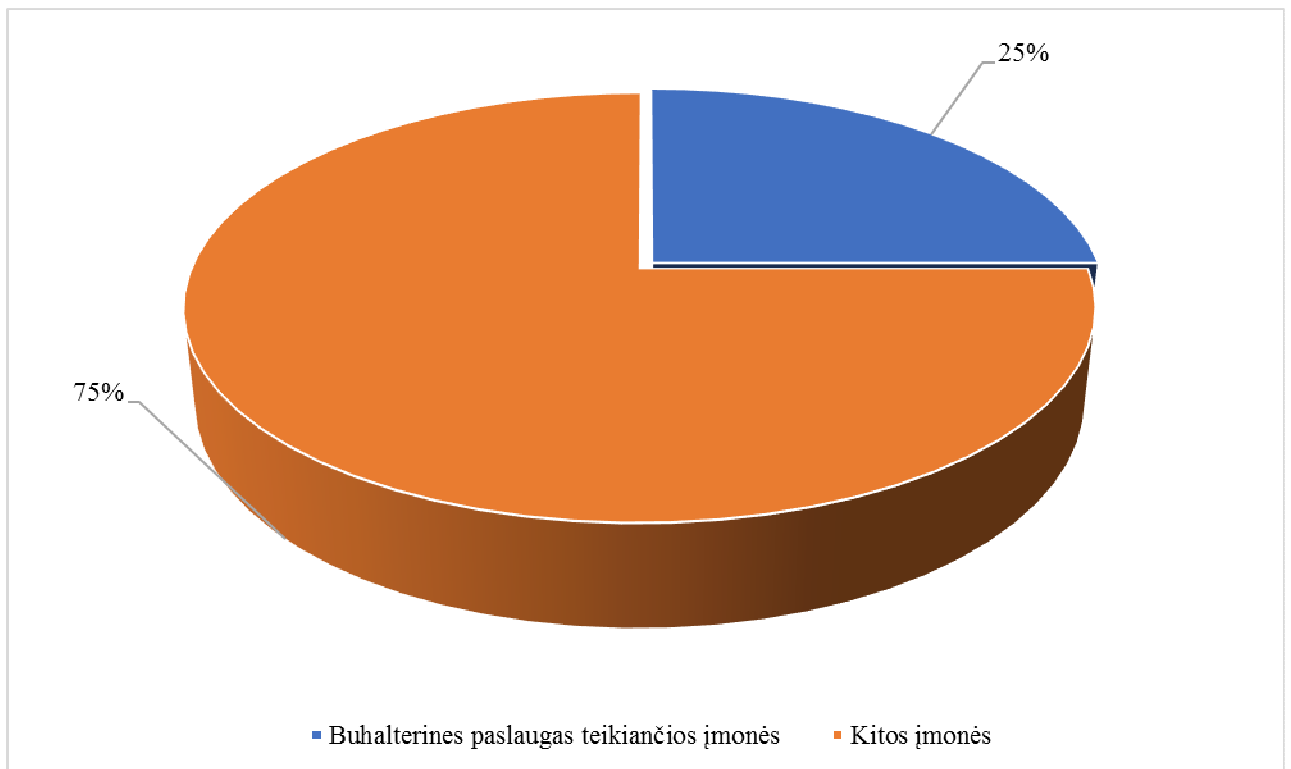
Remiantis tyrimo duomenimis galima teigti, kad daugiau nei pusė tyrime dalyvavusių respondentų (51 proc.) pakankamai skiria laiko tam, kad pagerintų turimas žinias naudojantis naujausiomis technologijomis. 9 proc. visų tiriamųjų labai daug laiko skiria žinioms gerinti. Tai rodo, kad buhalteriai stengiasi gerinti turimas žinias siekiant pažinti naujausias technologijas, ko pasekoja jie gerina ir informacijos atskleidimo kokybę.

Kadangi respondentai stengiasi stiprinti turimas žinias apie naujausias programines įrangas, tai sekančiu klausimu buvo siekiama sužinot, kiek jos yra naudojamos darbo vietoje, ar darbdavys stengiasi, kad jos būtų naudojamos, skiria tam lėšų ir pan.

**5 lentelė. Tiesioginiame darbe naudojamos naujausios technologijos**

Atsakymo variantai	Santykis
Taip, įmonė nemažai investuoja į inovacijų diegimą	25.7%
Taip, turiu visas technologijas, kurios reikalingos atlikti mano funkcijas	42.9%
Taip, tačiau poreikis joms kur kas didesnis	17.1%
Ne, įmonė neišgali jų įsigyti	11.4%
Ne, nėra jokio poreikio	2.9%

Susisteminius gautus atsakymus matyti, kad 42,9 proc. visų tiriamųjų turi visas reikalingas technologijas atlikti darbus kokybiškai bei tinkamai atskleisti apskaitos informaciją. Taip pat 25,7 proc. visų tiriamųjų darbdavių nemažai lėšų ir laiko investuoja į inovacijų diegimą.



26 pav. Įmonės veiklos ir investavimo į inovacijas santykis, proc.

Remiantis gautais tyrimo duomenimis matyti, kad buhalterines paslaugas teikiančių įmonių respondentai teigia, kad į inovacijas vadovai investuoja vangiai.

6 lentelė. Technologijų naudojimas apskaitos informacijos atskleidimui

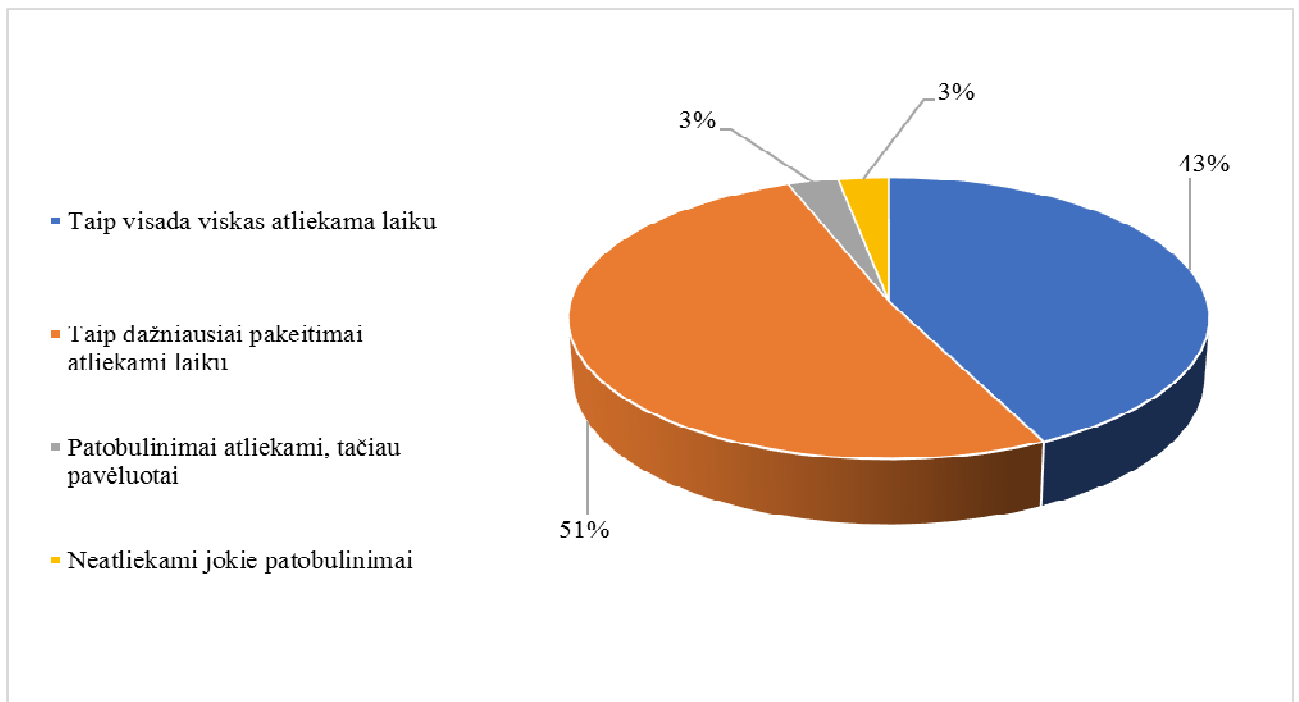
	Naudoju ne tik darbui	Naudoju tik darbui	Naudoju tik asmeniniams poreikiams	Nenaudoju tačiau poreikis yra	Kol kas nenaudoju, nėra poreikio	Vargu ar tai galima pritaikyti darbe	Nieko apie tai nesu girdėjęs (-jusi)
Verslo valdymo sistemos	8.6%	40.0%	2.9%	5.7%	34.3%	5.7%	2.9%
Apskaitos programa	14.3%	82.9%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	2.9%
Išmanieji mobilūs įrenginiai	71.4%	11.4%	14.3%	0.0%	0.0%	0.0%	2.9%
Informacinis debesis ("Cloud")	17.1%	17.1%	14.3%	2.9%	31.4%	0.0%	17.1%
Kibernetinė sauga (antivirusinės programos, ugniasienės)	68.6%	17.1%	0.0%	2.9%	5.7%	0.0%	5.7%
Savarankiško mokymosi programos internete	42.9%	5.7%	5.7%	14.3%	25.7%	0.0%	5.7%
Elektroninės bankininkystės ir programėlės išmaniuosiuose	65.7%	8.6%	2.9%	8.6%	11.4%	0.0%	2.9%

	Naudoju ne tik darbui	Naudoju tik darbui	Naudoju tik asmeniniams poreikiams	Nenaudoju tačiau poreikis yra	Kol kas nenaudoju, nėra poreikio	Vargu ar tai galima pritaikyti darbe	Nieko apie tai nesu girdėjęs (-jusi)
įrenginiuose							
Virtuali realybė (technologijos leidžiančios vizualiai su žmonėmis bendrauti)	42.9%	2.9%	25.7%	0.0%	17.1%	5.7%	5.7%
Internetinės parduotuvės	45.7%	2.9%	40.0%	0.0%	5.7%	2.9%	2.9%
Socialinės technologijos (facebook, twiter, skype ir kt.)	48.6%	0.0%	45.7%	0.0%	2.9%	0.0%	2.9%
Didieji duomenys ("Big Data")	0.0%	2.9%	0.0%	5.7%	57.1%	2.9%	31.4%
Dirbtinis intelektas, robotai	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	65.7%	17.1%	17.1%

Susisteminius tyrimo duomenis matyti, kad įvairios informacinės programos naudojamos skirtingai, tačiau skirtingi buhalteriai skirtingai tam tikras galimybes stengiasi panaudoti darbe. Žinant tai, kad „eksponentiškai augant tiek struktūrizuotų, tiek nestruktūrizuotų duomenų kiekiams, siekiant išanalizuoti bei pateikti pasiūlymus valdymo sprendimų priėmimui, apskaitos specialistai susidurs su didesniu duomenų peržiūros ne tik gerai išmanyti verslo valdymo procesus, bet ir gerai mokėti naudotis naujausiomis informacinėmis technologijomis, tinkamai parinkti bei taikyti veiklos vertinimo metodus. Be to, naujos technologijos bei verslo analitika pareikalaus iš buhalterių ir geresnio investavimo strategijų, prognozių bei sprendimų išmanymo“ (A.Šapkauskienė, 2017 <http://www.kurstoti.lt/s/6100/ar-buhalteriai-isnyks-kaip-dinozaurai>).

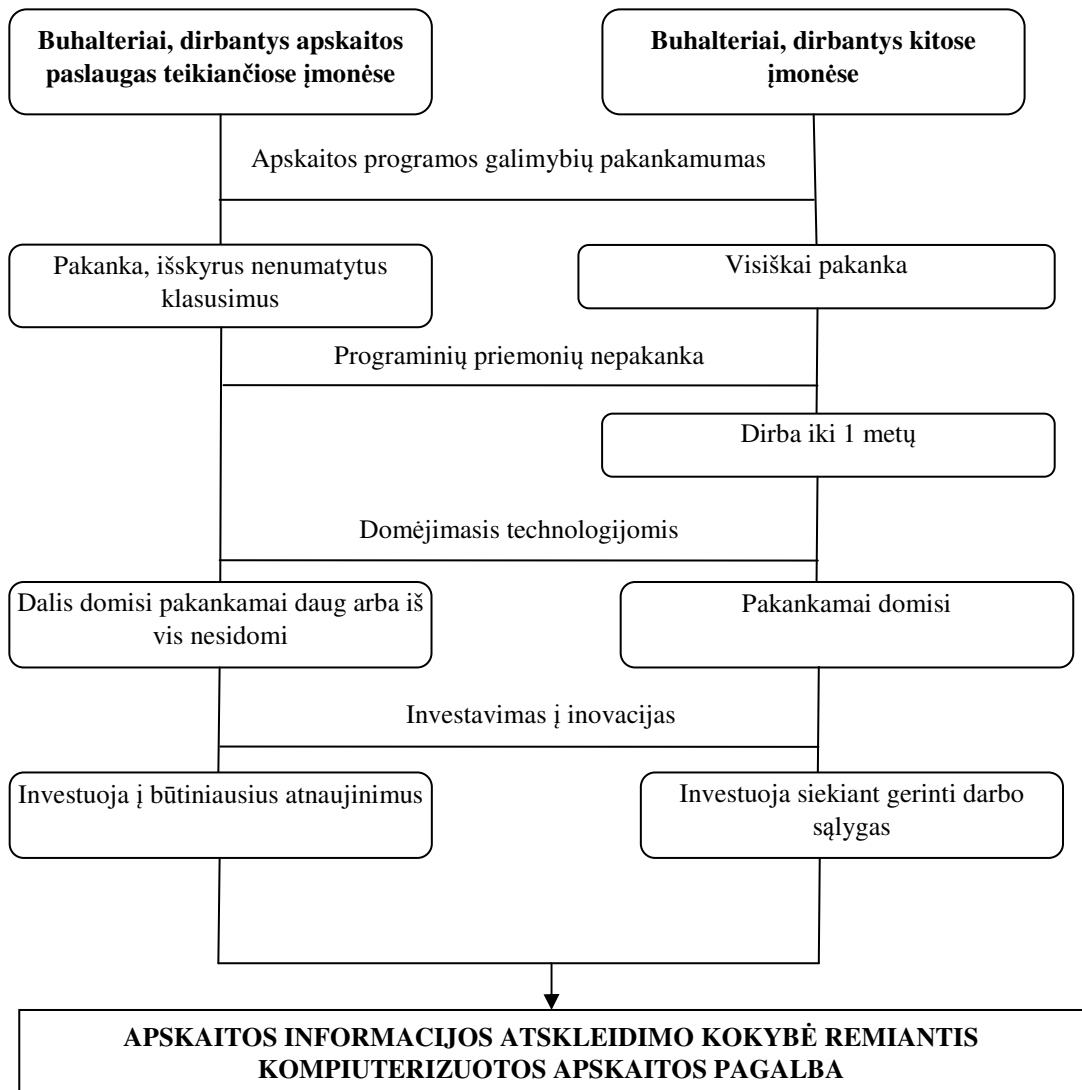
Todėl buhalteriai privalo reikalauti, o vadovai privalo investuoti į inovacijas, kurios leistų darbuotojams geriau ir tiksliau pasiekti reikalaujamų tikslų. Vadovai privalo spręsti mažiau kvalifikuotų specialistų problemas ir stengtis juos supažindinti su inovacijomis, reikalingomis buhalterio darbe. Nors tai leistų visų pirma, pakeisti mažiausiai kvalifikuotų darbuotojų – apskaitininkų darbą.

Per paskutinius metus nuolat vyksta įvairūs mokestiniai pakeitimai, kurie tiesiogiai įtakoja mokesčių skaičiavimus, ataskaitų pakeitimus. To pasekoje buhalteriams nuolat reikalingi apskaitos programų atnaujinimai, kad tam tikrų dalykų nereikėtų daryti rankomis.



**27 pav. Programų atnaujinimai, susiję su mokestiniais pakeitimais, proc.**

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad beveik visiems tyrimo respondentams būtinausi atnaujinimai, susiję su mokestiniais apskaitos pakeitimais atliekami laiku ir tvarkingai, taip teigė 94 proc. respondentų. Tik 3 proc. respondentų teigė, kad neatliekami jokie patobulinimai, kurie tiesiogiai blogina darbo sąlygas.



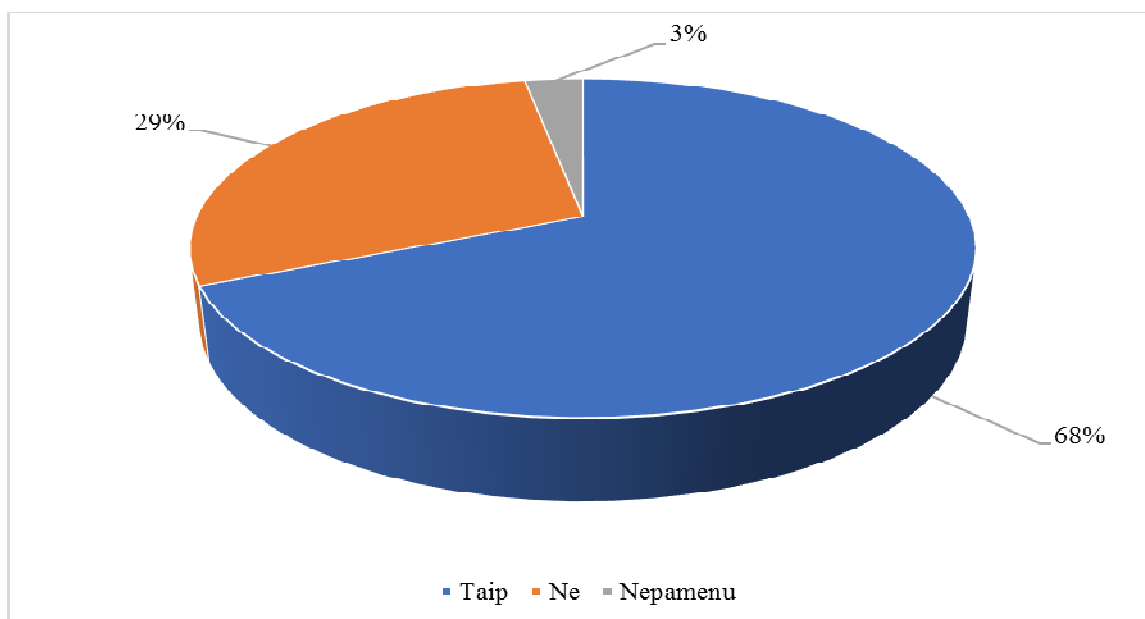
28 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pagal antrąjį kriterijų

Apibendrinant galima teigti, kad iš šiandieninio buhalterio tikimasi aukštų profesinių gebėjimų bei nepriekaištingos moralės bei etikos. Mažinant nekompetetingą buhalterio techninį darbą, kuris imlus laikui, tačiau nekuria pridėtinės vertės, būtų galima pasiekti daug geresnių finansinių rezultatų.

### 4.3. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas apskaitos tvarkymo kokybės pagrindu

Ar buhalteris dirba profesionaliai ir jo pateiktas apskaitos informacijos atskleidimas yra kokybiškas gali atsakyti ir Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinės mokesčių inspekcijos mokestinis patikrinimas nėra labai maloni nei vienai organizacijai, nors ji ir galvotų, kad viską daro teisingai. Viena iš tikrinimo sričių dažnai būna mokesčių apskaičiavimo teisingumas, informacijos atskleidimas, deklaracijų pateikimas. Kadangi kiekvienais metais Valstybinė mokesčių inspekcija

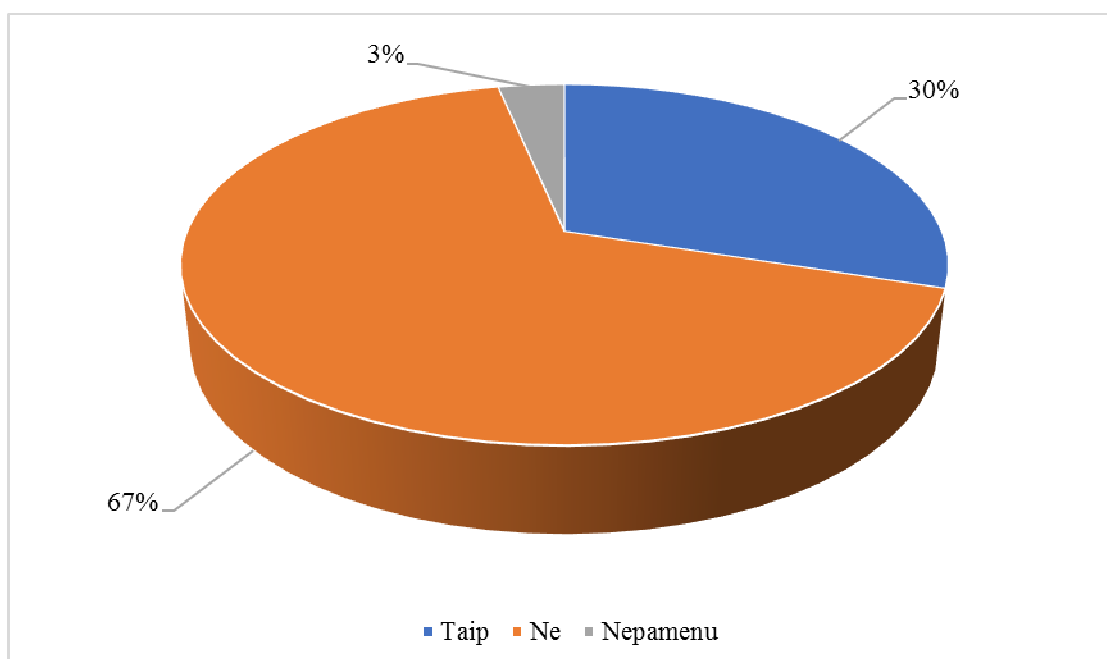
patikrina nemažai įmonių tai ir savo tyrime klausiau respondentų ar juos yra tikrinusi Valstybinė mokesčių inspekcija.



**29 pav. Respondentų susidūrimas su Valstybine mokesčių inspekcija, proc.**

Remiantis gautais tyrimo duomenimis matyti, kad 68 proc. visų tyrimo dalyvių buvo sulaukę Valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimų, 29 proc. respondentų – dar neteko turėti mokestinių patikrinimų.

Taigi, mokestinių patikrinimų metu pakankamai gerai atsiskleidžia, ar buhalteris teisingai ir kokybiškai atskleidžia apskaitos informaciją per ataskaitas ir deklaracijas.

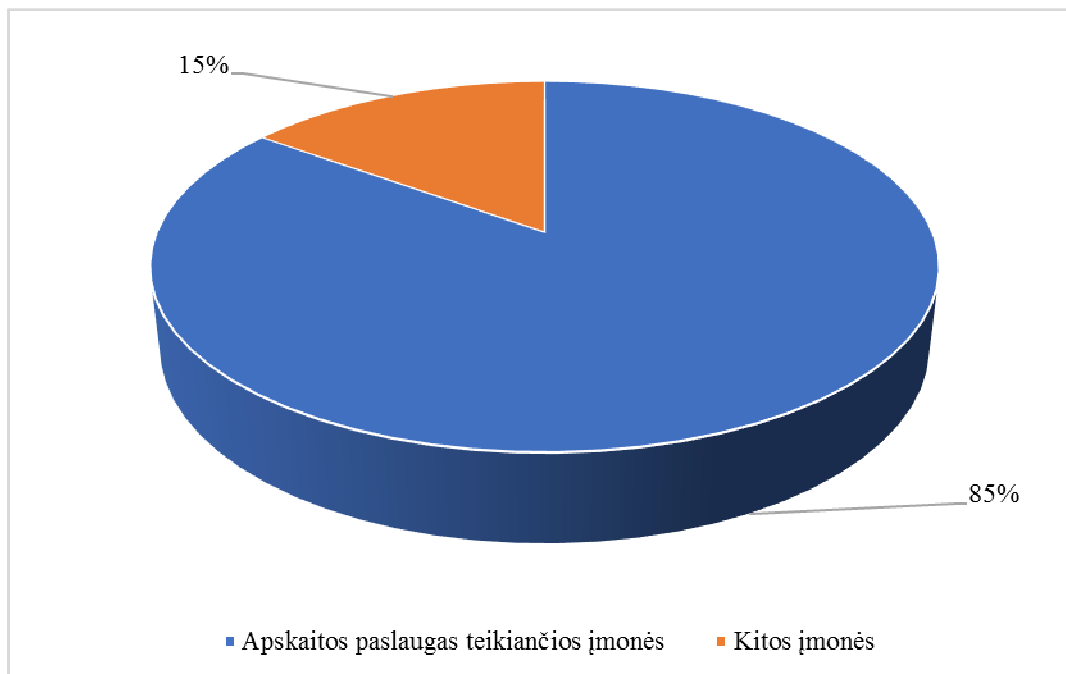


**30 pav. Baudų mokėjimas po VMI patikrinimų, proc.**



Pagal gautus tyrimo duomenis matyti, kad apie 30 proc. tiriamųjų turėjo mokėti tam tikras baudas, kurias skyrė Valstybinės mokesčių inspekcijos specialistas. Tai rodo, kad tie 30 proc. respondentų nebuvo kokybiškai pateikę apskaitos informaciją.

Siekiant sužinoti, kuriose įmonėse dominavo apskaitos informacijos atskleidimo spragos sekančiu paveikslu pateikiamas 30 proc. tiriamųjų, kurie mokėjo baudas pagal įmones.



**31 pav. Baudų mokėjimo pasiskirstymas pagal įmones, proc.**

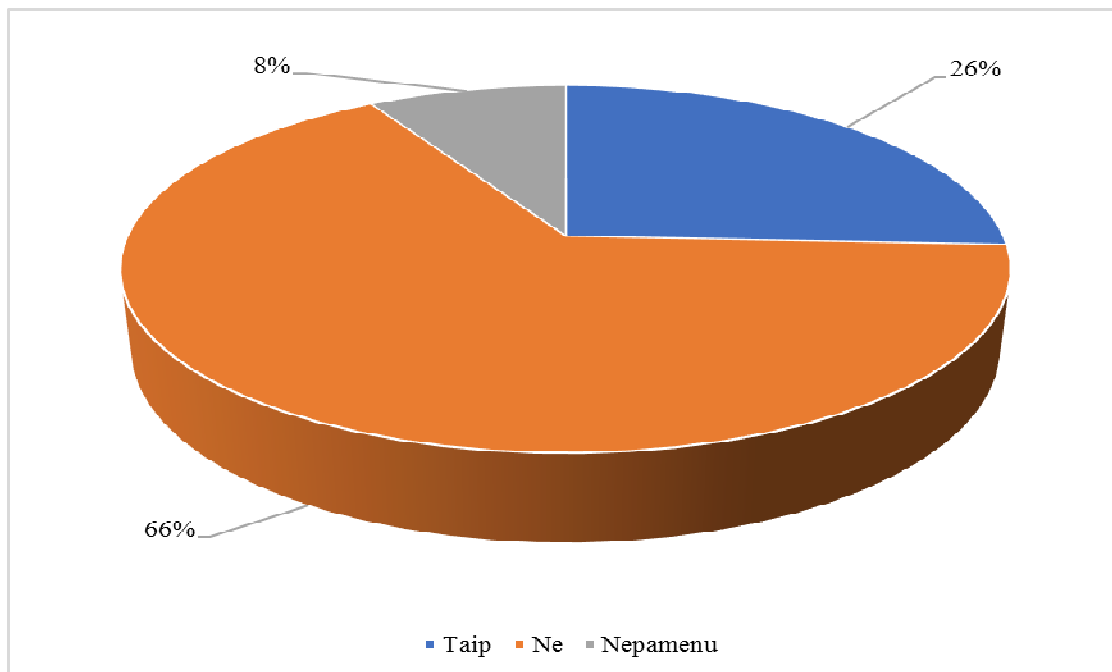
Pagal gautus duomenis matyti, kad dažniausiai pažeidimai buvo rasti buhalterines paslaugas teikiančių įmonių apskaitoje. Iš to galima daryti išvadą, kad tos buhalterės, kurios dirba buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse dažniau klaidingai atskleidžia apskaitos informaciją. Tam gali įtakos turėti ir informacijos stoka apie vienoką ar kitokią situaciją.

**7 lentelė. Priežastys, dėl kurių mokesčių patikrinimų metu rasti pažeidimai**

	Taip	Gal būt	Ne	Visiškai ne
Ar pažeidimai susiję su neteisingu mokesčių deklaruavimu?	5.7%	2.9%	54.3%	37.1%
Ar pažeidimai susiję su neteisingu situacijų interpretavimu?	5.7%	14.3%	51.4%	28.6%
Kita	11.4%	11.4%	28.6%	48.6%
Ar pažeidimai susiję su informacijos apie situacijų stoka, ko pasekoje netinkamai deklaruoti duomenys?	0.0%	14.3%	48.6%	37.1%
Ar pažeidimai susiję su piktybiškais duomenų iškraipymais?	0.0%	5.7%	54.3%	40.0%

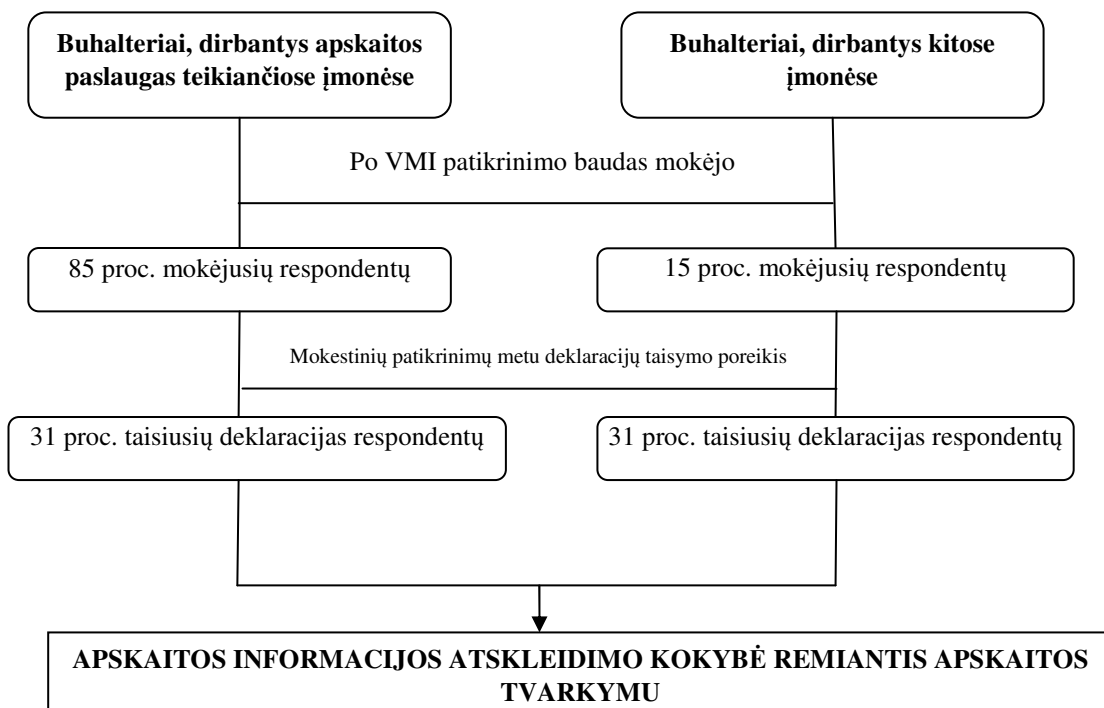
Tyrimo metu paaiškėjo, kad pažeidimai dažniausiai nesusiję su piktybiniais apskaitos informacijos nuslėpimais. Taip pat pažeidimams įtakos turėjo neteisingas situacijos interpretavimas.

Iš praktikos žinoma, kad atliekant mokestinius patikrinimus Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojas mokesčio patikrinimo metu ne tik leidžia, bet ir rekomenduoja atlikti patikslinimus ir pataisymus, jeigu to reikia.



32 pav. Mokestinių patikrinimų metu deklaracijų taisymo poreikis, proc.

Susisteminius tyrimo duomenis matyti, kad tik 26 proc. tyrime dalyvavusių respondentų patikrinimo metu reikėjo pataisyti kažkurias deklaracijas.



33 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pagal trečiąjį kriterijų

Apibendrinant gautus duomenis matyti, kad apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse apskaitos informacijos atskleidimo kokybė yra prastesnė.

#### 4.4. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas investuotojų/vadovų poreikių pagrindu

Apskaitos informaciją naudoja ne tik buhalteriai, valstybinės įstaigos, tačiau ir patys vadovai ar investuotojai. Todėl būtina, kad būtų tinkamai, aiškiai ir kokybiškai atskleista apskaitos informacija.

„Plėtojantis rinkos santykiams, tobulėjant technologijoms ir dėl to atsirandant galimybei patenkinti net pačių išrankiausių vadovų/investuotojų poreikius, vis daugiau įmonių įgauna savitumo, kartais net unikalumo. Tokiomis sąlygomis vis sudėtingiau tampa kokybiškai atskleisti apskaitos informaciją, nes, siekiant teisingai parodyti įmonių veiklos rezultatus, būtina tinkamai parinkti informacijos atskleidimo metodus, būdus ir taisykles“.

Kadangi ne visi vadovai geba patys perskaityti apskaitos informaciją, todėl jie dažnai konsultuojasi su įmonės buhalteriais.

**8 lentelė. Kaip dažnai ir kokiais buhalteriniais klausimais į buhalterius kreipiasi įmonės vadovai**

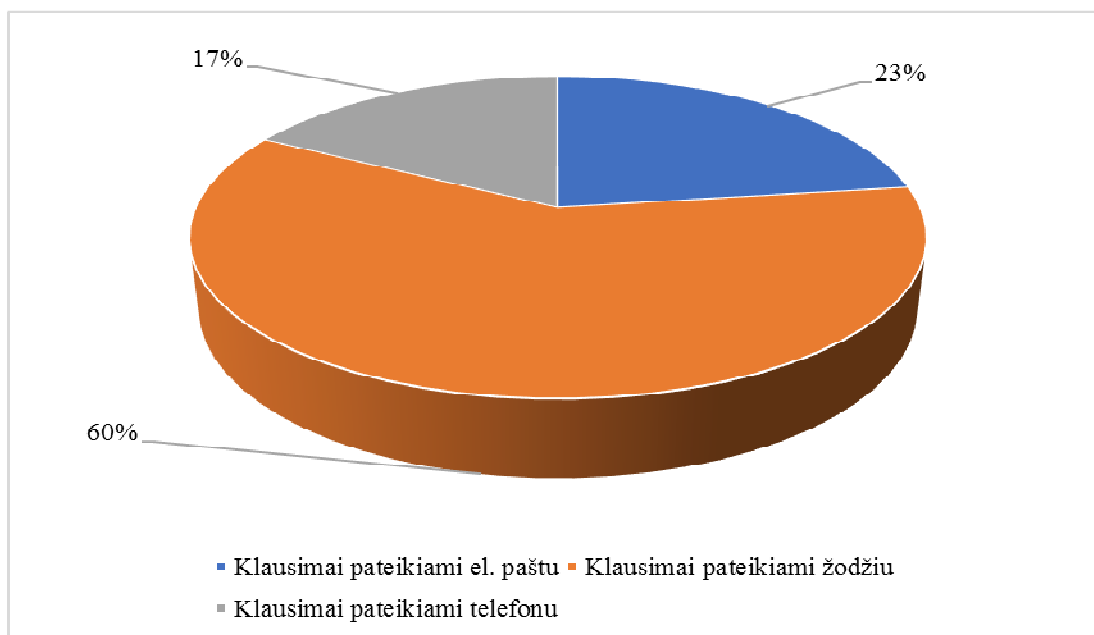
	Kiekvieną dieną	Savaitė	Mėnuo	Ketvirtis	Pusmetis	Metai
Buhalterinės apskaitos tvarkymo	31.4%	20.0%	25.7%	5.7%	5.7%	11.4%
Produktų savikainos kalkuliavimo	2.9%	14.3%	37.1%	11.4%	2.9%	31.4%
Įmonės kaštų apskaita	2.9%	8.6%	22.9%	14.3%	8.6%	42.9%
Kita	22.9%	11.4%	11.4%	8.6%	5.7%	40.0%
Mokesčių apskaičiavimo bei deklaravimo	0.0%	8.6%	57.1%	8.6%	8.6%	17.1%
Įmonės biudžetų sudarymo	0.0%	5.7%	17.1%	11.4%	11.4%	54.3%
Įmonės vidinės atskaitomybės sudarymo	0.0%	5.7%	22.9%	20.0%	5.7%	45.7%
Finansinės atskaitomybės rengimo ir sudarymo	0.0%	0.0%	14.3%	28.6%	14.3%	42.9%

Susisteminius duomenis matyti, kad 31 proc. tyrime dalyvavusių respondentų nurodė, kad dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo į juos vadovai kreipiasi kiekvieną dieną. Kiekvieną dieną vadovai į buhalterius kreipiasi dėl produkto savikainos kalkuliavimo ir įmonės kaštų apskaitos (po 2,9 proc.) bei 22,9 proc. tiriamųjų nurodė, kad dėl įvairių kitų klausimų vadovai į juos kreipiasi taip pat kiekvieną dieną.

Pagal gautus duomenis matyti, kad biudžetai sudaromi ne kiekvienoje įmonėje. 17,1 proc. tiriamųjų vadovams biudžetą pristato kas mėnesį, 11,4 proc. – kas ketvirtį, tiek pat vadovų prašo pusmečiui ir likusieji peržiūri už metus.

Su teisingai parengtu biudžetu pavyksta vadovams kokybiškai atskleisti apskaitos informaciją. Įmonėje, kurioje sudaromi biudžetai veikia efektyvi vadybos apskaitos sistema.

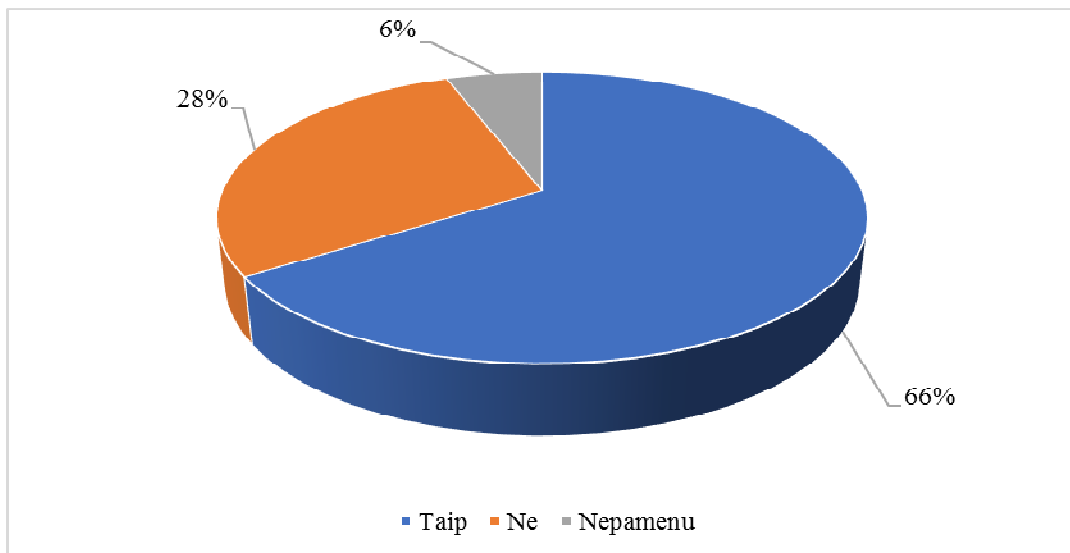
Žinant kaip dažnai vadovai kreipiasi į buhalterius įdomu sužinoti ir kokiais būdais tai daro. Kaip efektyviai naudojamosi skaitmeninėmis priemonėmis, ar bendraujant gyvai.



**34 pav. Respondentų bendravimas apskaitos klausimais su vadovais/investuotojais, proc.**

Remiantis gautais tyrimo duomenimis matyti, kad 60 proc. tiriamųjų, tai yra daugiau nei pusę visų tyrime dalyvavusių respondentų su vadovais ar investuotojais atsako į jiems rūpimus klausimus žodžiu. 23 proc. tiriamųjų susirašinėja rūpimais klausimais elektroninio pašto pagalba. Likusieji 17 proc. nurodė, kad dažniausiai vadovus/investuotojus konsultuoja telefonu.

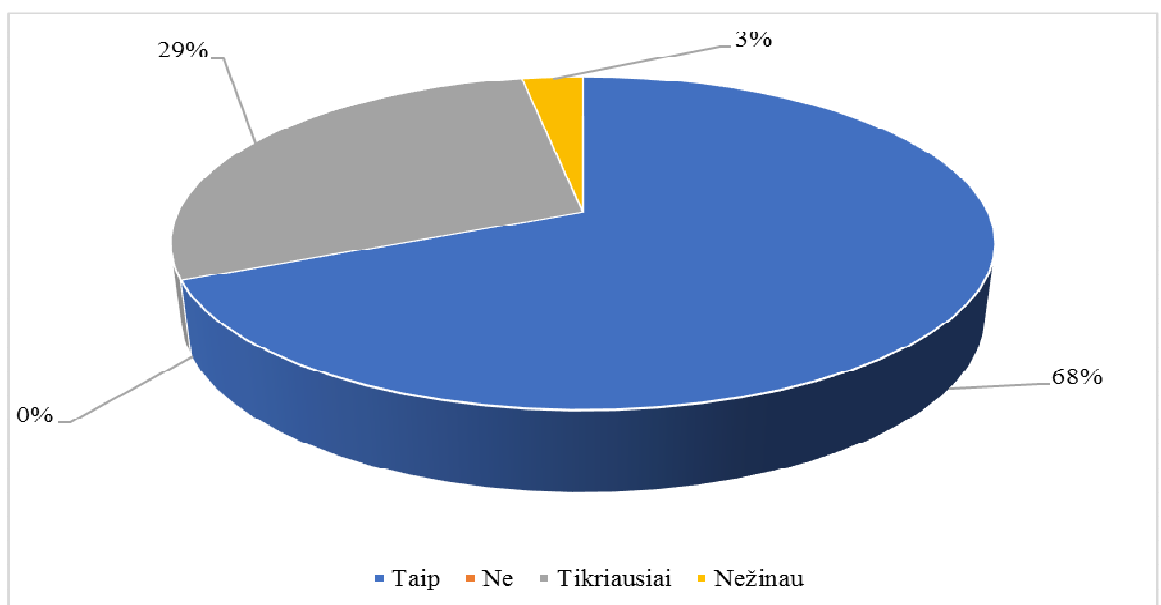
Tyrimo metu buvo siekiama sužinoti, ar buvo diskutuojama, kokių apskaitos informacijos pateikimo būdų vadovai nori. Ar jiems iš kart tiko tai, ką pasiūlė jų buhalteris.



**35 pav. Diskusijos buvimas dėl apskaitos informacijos pateikimo būdų, proc.**

Susisteminius tyrimo duomenis matyti, kad 66 proc. tiriamųjų nurodė, kad buvo diskutuojama dėl apskaitos informacijos atskleidimo būdų jiems priimtina forma. Dažniausiai diskusijos metu gimsta tinkamos formos, kurios priimtinos abiem pusėm. 28 proc. tiriamųjų nurodė, kad nebuvo diskutuojama dėl apskaitos informacijos pateikimo būdų.

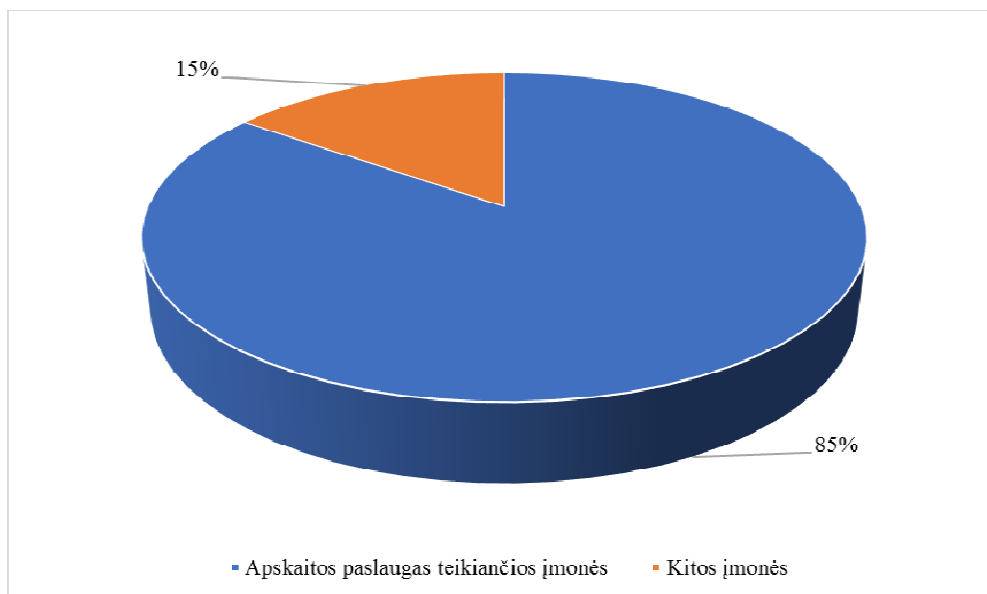
Jei nebuvo diskutuojama, tai įdomu ar buhalteriai žino, ar įmonių vadovams/akcininkams yra tinkamos pateikiamos apskaitos informacijos atskleidimo formos.



**36 pav. Įmonės vadovams tinkamos pateikiamos apskaitos informacijos atskleidimo formos, proc.**

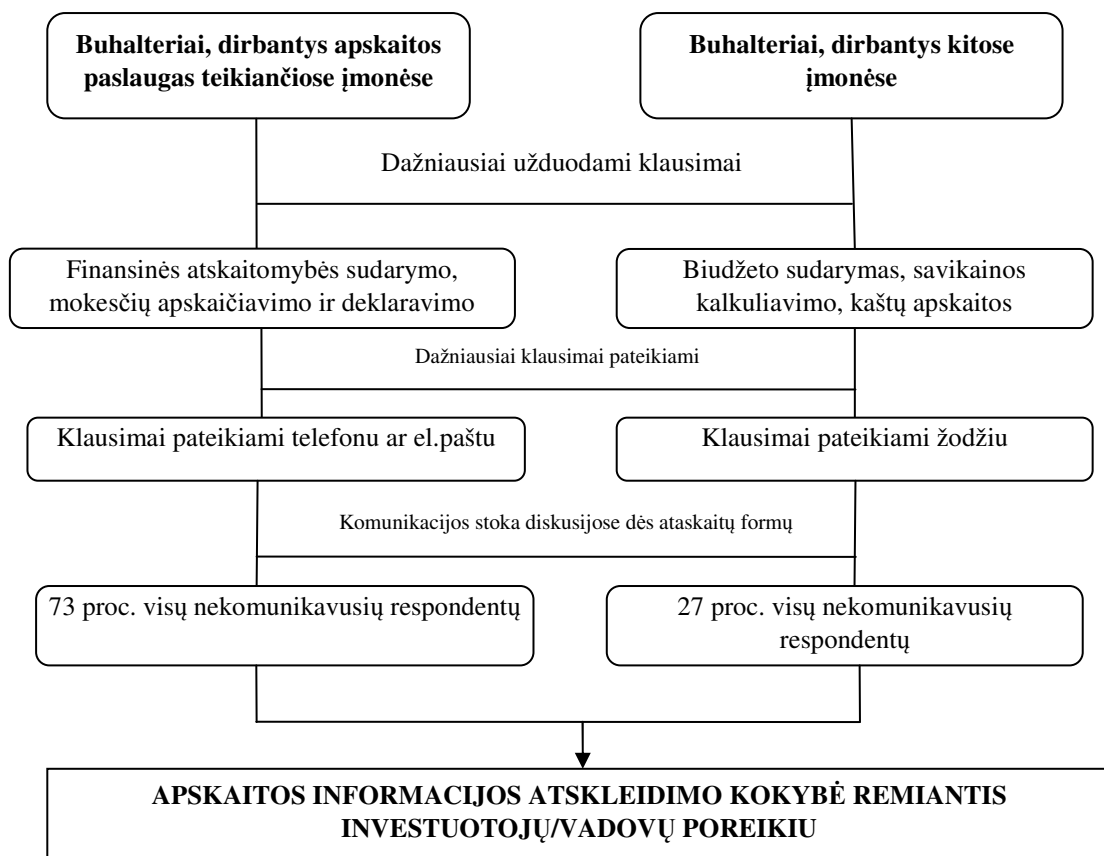
Tyrimo metu išaiškėjo, kad 28 proc. tyrime dalyvavusių respondentų nediskutavo apie pateikiamas apskaitos informacijos atskleidimo formas ir 29 proc. tiriamųjų (tie patys tyrimo respondentai) dvejoja ar pateikiamos apskaitos informacijos atskleidimo formos jiems yra priimtinos.

Tai rodo, kad nevyksta, o jei vyksta tai labai maža komunikacija tarp įmonės vadovų/akcininkų ir buhalterių. Sekančiame paveiksle pateikiama informacija kokiose įmonėse vyksta mažiausia komunikacija tarp šitų dviejų grandžių.



**37 pav. Komunikacijos nebuvimas pagal įmonių veiklas, proc.**

Aukščiau pateiktame paveiksle matyti, kad tie 28 proc. tyrimo dalyvių kurie nediskutuoja su įmonių vadovais/investuotojais dažniausiai būna apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse. Pagal tyrimo duomenis matyti, kad tai sudaro 85 proc. visų nediskutuojančių respondentų.



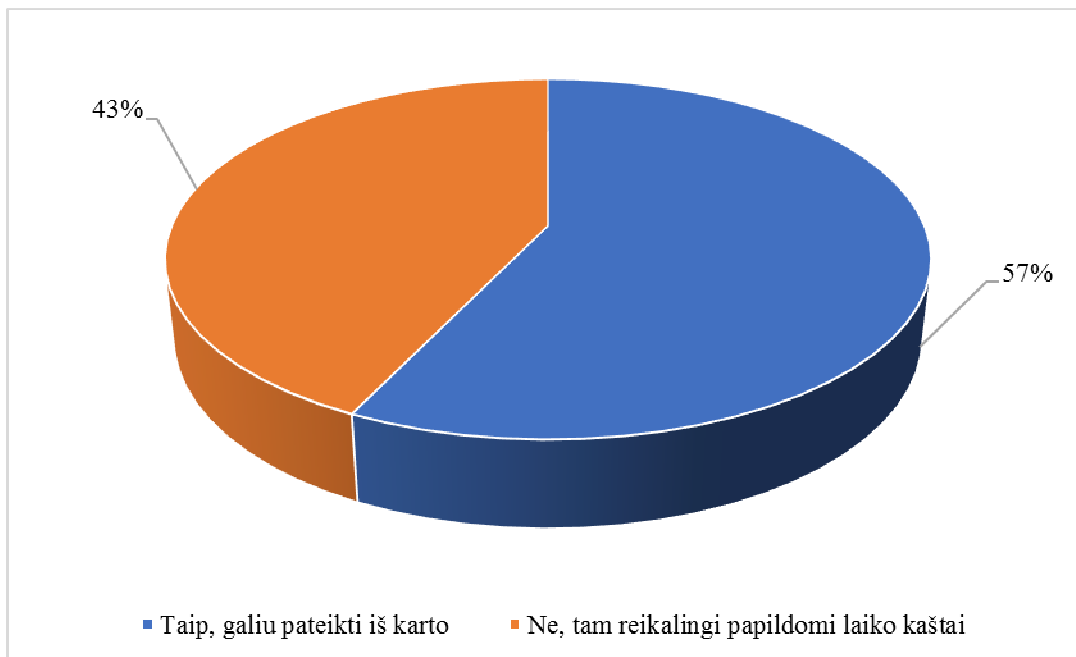
**38 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pagal ketvirtąjį kriterijų**

Įmonių vadovai/akcininkai yra svarbiausi apskaitos informacijos vartotojai, nes siekiant pelningai plėtoti verslą jiems būtina priimti sprendimus. Sprendimų priėmimui ir reikalinga kokybiška apskaitos informacija, kurią rengia įmonės buhalteriai. Iš pateiktos apskaitos informacijos vadovai/akcininkai gali matyti, kaip naudojamas įmonės turtas, kiek jis generuoja pinigų, kokios sąnaudos, pelningumas ir pan.

#### **4.5. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas informacijos pateikimo poreikių pagrindu**

Kiekvienos organizacijos apskaitos informacijos atskleidimo pateikimo poreikiai yra skirtingi. Tai yra vienu organizacijų buhalteriai informaciją apdoroja iš kart kai tik gauna, kitų organizacijų buhalteriai užtrunka su informacijos apdorojimu, ko pasekoje neturi nuolat savalaikės informacijos.

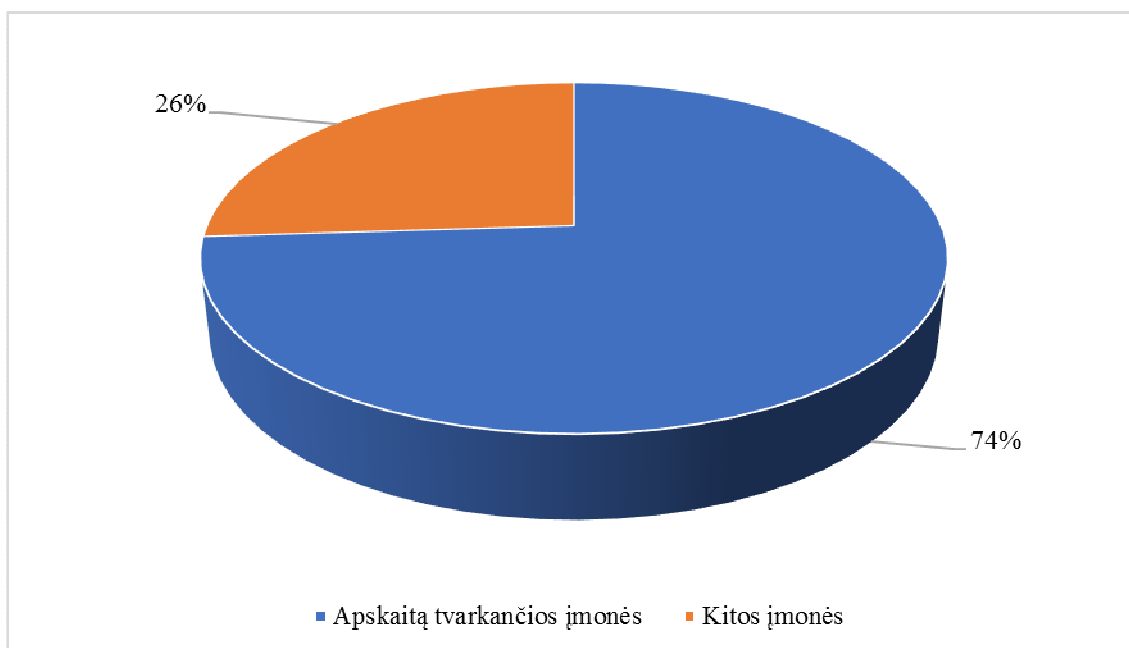
Tyrimo metu buvo siekiama sužinoti, kaip greitai esant poreikiams tyrime dalyvaujantys respondentai galėtų pateikti tinkamą apskaitos informaciją ir ar ji būtų kokybiška.



**39 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo galimybės vadovams paprašius prašymo momentu, proc.**

Susisteminius duomenis matyti, kad ne visi tyrime dalyvaujantys respondentai galėtų iš karto, kai tik paprašyta pateikti kokybiška apskaitos informaciją. 43 proc. tiriamųjų prireiktų papildomų laiko kaštų, kad galėtų vadovams reikalingą apskaitos informaciją pateikti. 57 proc. tiriamųjų galėtų iš karto pateikti apskaitos informaciją vadovams rūpimais klausimais.

Sekančiame paveiksle pateikiama informacija, kurių įmonių buhalteriams reikalingi papildomi laiko kaštai, siekiant pateikti kokybišką apskaitos informaciją.



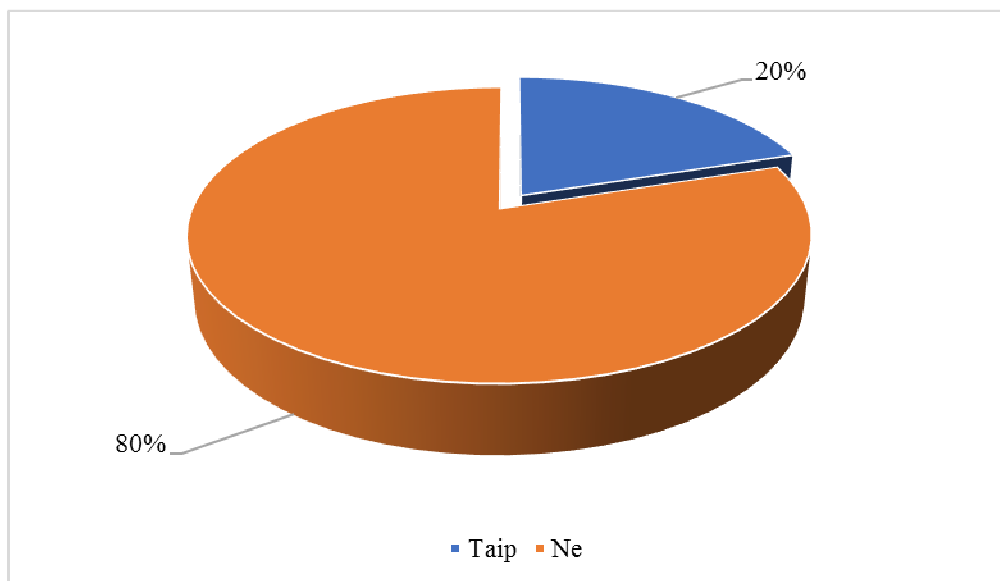
**40 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo galimybių iš karto nebuvimas pagal įmonės rūšį, proc.**



Pagal gautus duomenis matyti, kad 43 proc. tiriamųjų nepavyksta iš karto pateikti apskaitos informacijos ir dažniausiai, tai yra 74 proc. tokių buhalterių, kurie dirba apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse. Ir tik 26 proc. tokių buhalterių dirba kitose įmonėse.

Tai rodo, kad apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse buhalteris turi daugiau darbo ir informacija nėra sutvarkoma iš kart kai tik gaunama, arba pati informacija gaunama pavėluotai.

Kartais vadovai paprašo tokios apskaitos informacijos, kurios neįmanoma ištraukti tiesiogiai iš buhalterinės programos. To pasekoje buhalteriams reikia tokią informaciją apdoroti papildomomis priemonėmis kompiuteryje ir ne tik.

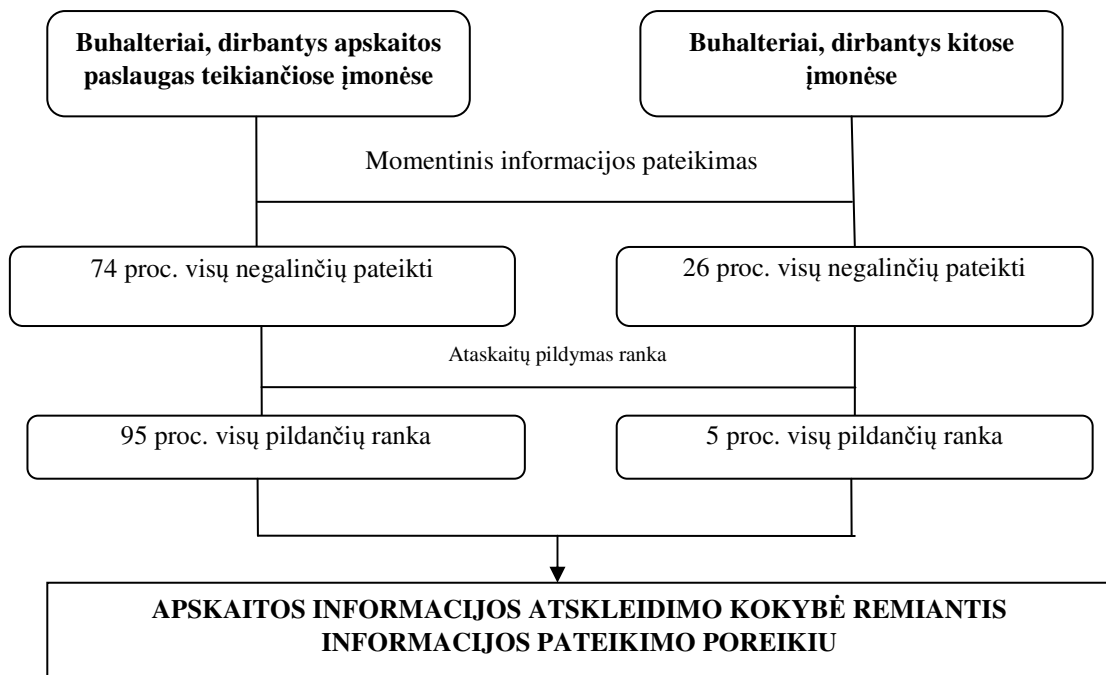


**41 pav. Apskaitos informacijos atskleidimui reikalingų ataskaitų pildymas ranka, proc.**

Susisteminius duomenis matyti, kad 20 proc. tiriamųjų nepakanka vien tik apskaitos programos siekiant pateikti reikiamą apskaitos informacijos atskleidimą vadovams. Dažniausiai tai būna:

- Susijusias su transporto paslaugų pelningumu;
- Smulkiau išskaidytos sąnaudos;
- Medžiagų sąnaudos pagal skyrius;
- Balansas, pelno nuostolio ataskaita;
- Specifines, kaip ataskaitas kainų komisijai. Apie vidutinį darbo užmokestį pagal pareigybes.

Gauti atsakymai rodo, kad kai kurias ataskaitas, tokias kaip balansas, pelno nuostolio ataskaita, smulkiau išskaidytos sąnaudos tikrai galima būtų gauti pasinaudojant apskaitos programos galimybėmis, kurias būtų galima gauti užsakant papildomai pas programuotojus.



**42 pav. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė pagal penktąjį kriterijų**

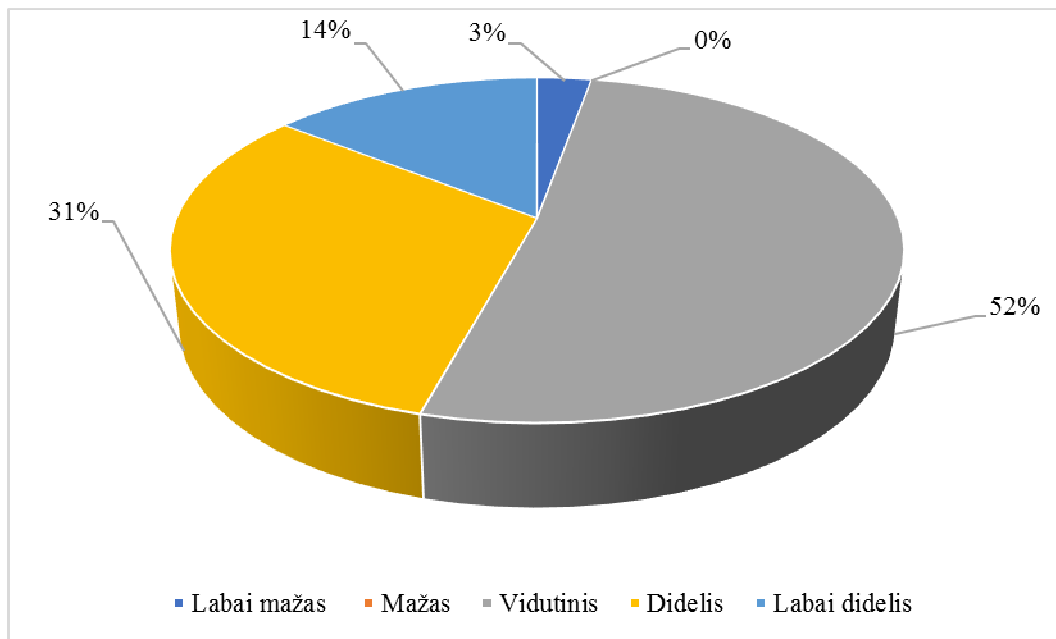
Šiandien pakankamai populiari sudaryti sutartis su buhalterines paslaugas teikiančiomis įmonėmis, tačiau jei įmonės vadovai tikisi kokybiško apskaitos informacijos atskleidimo būtina pagalvoti, ar tie buhalteriai tikrai gebės tą padaryti.

#### **4.6. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybės tyrimo rezultatų apibendrinimas**

Įmonės sėkmė priklauso ne tik nuo rinkos ir joje veikiančių sprendimų, tačiau ir nuo įmonės buhalterio. Buhalteris, profesionaliai atliekantis paslaugas gali padėti įmonei sutaupyti nemažai išlaidų net nepažeidžiant įstatymų, kas tiesiogiai gerina įmonės veiklos rezultatus.

Vienos iš svarbiausių profesionalaus buhalterio asmeninių savybių yra atsakingumas ir kruopštumas. Pradedant dirbti buhalterinį darbą būtina gerai ir labai gerai išmanyti apskaitos vedimą, vėliau gilinti žinias mokesčių teisės klausimais.

Tyrimo metu buvo siekiama sužinoti, kaip tyrimo dalyviai vertina save, kaip asmenis, kurie stengiasi tinkamai ir kokybiškai atskleisti tvarkomos apskaitos informaciją.



**43 pav. Respondentų iniciatyvumas siekiant apskaitos informacijos atskleidimo, proc.**

Remiantis tyrimo duomenimis matyti, kad 31 proc. tiriamųjų mano, jog jų iniciatyvumas yra didelis siekiant kokybiškos apskaitos informacijos atskleidimo. Tačiau puse tyrimo dalyvių nurodo vidutinį iniciatyvumą siekiant apskaitos informacijos atskleidimo kokybės. 14 proc. priešingai – vis dar turi iniciatyvos siekiant kokybiškai atskleisti apskaitos informaciją.

Pagal tokius rezultatus galima teigti, kad tyrimo dalyviai galbūt:

- nebeturi motyvacijos siekiant kokybiškos apskaitos informacijos atskleidimo;
- per didelis darbo krūvis ir nespėja kokybiškai atskleisti apskaitos informacijos;
- trūksta informacijos.

Taip pat tyrimo metu paaiškėjo, kad tyrimo dalyviai – buhalteriai, mano, jog apie 85 proc. jų darbas įtakoja kokybišką apskaitos informacijos atskleidimą.

Apibendrinant prieš tai analizuotus apskaitos informacijos kokybės atskleidimą įtakančius kriterijus galima teigti, kad:

- įmonių vadovai dažniausiai samdo tokius buhalterius, kurie turi buhalterinį išsilavinimą ir jie supranta apskaitos kalbą.
- Buhalteriai kiekvienais metais lankosi seminaruose. Lankymosi dažnumas priklauso nuo įmonės politikos bei mokestinių pasikeitimų skaičiaus.
- Buhalterio darbo vieta privalo būti kompiuterizuota, programų atnaujinimai turi būti atlikti keičiantis mokesčiams.
- Buhalteriai privalo skirti laiko ir dėmesį apskaitos programomis papildomai, taip pat rinkoje veikiančiomis naujausiomis IT priemonėmis.

- Įmonės privalo investuoti į inovacijas, siekiant sutaupyti tiek buhalterių darbo laiką, tiek pagerinti apskaitos informacijos atskleidimo kokybę.
- Reikia nebijoti vadovų/investuotojų ir su jais diskutuoti apie atskleistos informacijos pateikimo būdus.

## IŠVADOS

1. Literatūroje apskaitos kokybė apibrėžiama skirtingais apibrėžimais ir vieno, visiems būdingo nėra. Tačiau dažniausiai apskaitos kokybė suprantama kaip tiksli, savalaikė informacija, kuria gali naudotis tiek vadovai, tiek investuotojai, tiek Valstybinė mokesčių inspekcija. Nuo jos priklauso įmonės tolimesnė veiklos plėtra. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybė suprantama kaip skirtingoms interesų grupėms aiškiai ir suprantamai atskleista informacija atitinkanti keliamiems reikalavimams.
2. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybei nustatyti literatūroje sutinkama įvairių vertinimo kriterijų. Tai gali būti išoriniai, instituciniai, visuomeninės kultūros ir socioekologiniai veiksniai. Dažniausiai akcentuojami tokie vertinimo kriterijai, kurie konkrečiai vertinamai informacijai yra aktualūs. Nėra būtina apskaitos informacijos atskleidimo kokybę vertinti remiantis visais vertinimo kriterijais.
3. Apskaitos informacijos atskleidimo kokybei vertinti apibrėžti 5 vertinimo kriterijai. Buhalterio kvalifikacija / Buhalteris profesionalas, kadangi įmonės apskaita yra viena iš pagrindinių vidaus kontrolės formų. Kompiuterizuotas apskaitos tvarkymas – didelių informacijos srautų apdorojimas su mažesniais nei įprastai žmogiškaisiais ištekliais kartu pasiekiant ir informacijos tikslumą. Apskaitos tvarkymo kokybė – neskaitant kitų veiksnių informacija iš esmės yra tiksli ir kokybiška.. Investuotojų/vadovų poreikiai bei informacijos pateikimo poreikiai.
4. Atlikus tyrimo analizę nustatyta, kad:
  - Paslaugas teikiančios įmonės dažniausiai tvarko labai mažų ir mažų įmonių apskaitą bei seminarus lanko rečiau nei kitų įmonių buhalteriai.
  - Paslaugas teikiančios įmonių buhalteriai mažiau domisi apskaitos programų galimybėmis, tam skiria mažiau laiko nei kitų įmonių buhalteriai. Taip pat paslaugas teikiančių įmonių vadovai mažiau investuoja pinigų į inovacijas ir viską palieka spręsti ten dirbantiems buhalteriams.
  - Mokestinių patikrinimų metu daugiau neatitikimų rasta tose įmonėse, kurias tvarko buhalteriai, dirbantys apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse.
  - Vykstant apskaitos informacijos atskleidimui apskaitos paslaugas teikiančių įmonių buhalteriai su vadovais dažniau komunikuoja el. paštu ar telefonu, tuo tarpu kitų įmonių buhalteriai tą dažniau daro bendraujant gyvai.
  - Apskaitos paslaugas teikiančių įmonių buhalteriai dažniau negeli iš karto atsakyti į klausimus apskaitos klausimais bei jiems daugiau tenka pildyti įvairių ataskaitų ranka.
  - Respondentai, kurių darbo stažas iki vienerių metų dirba savarankiškai įmonėse.

## LITERATŪRA

Ahmed, A. S., Neel, M., Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30(4). Žiūrėta 2017, balandžio 14 per internetą: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1911-3846.2012.01193.x/full>>.

Association of Certified Fraud Examiners (2014). Profile of a fraudster [žiūrėta 2016 m. spalio 4 d.]. Prieiga per internetą: [http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/images/rtn/2014/profile-of-a-fraudster-infographic.pdf](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/images/rtn/2014/profile-of-a-fraudster-infographic.pdf)

Besuparienė E. Profesionalaus buhalterio vaidmuo apskaitos paslaugų įmonėje. Studijos šiuolaikinėje visuomenėje. Mokslo darbai. Nr. 7(1). Šiauliai, 2016.

Blaževičienė J. Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos duomenų mainų efektyvumi vertinimas. Magistro baigiamasis darbas. Klaipėda, 2016

Bukevičius J. Informacinių technologijų sukeltų apskaitos pakitimų tyrimas. Verslas: teorija ir praktika. 2010, 11 (1). p.70-76

Callen, J. L., Khan, M., Lu, H. (2011). Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns. Žiūrėta 2017, gegužės 03 per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1416213](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1416213)>.

Domeika, P. 2008. *Apskaitos informacinė sistema*: Monografija. Kaunas: VšĮ „Spalvų kraitė“.

Gipienė G., Rudžionienė K. Žemės ūkio veiklos apskaitos reglamentavimas. Metodinės priemonės, Vilniaus universitetas, 2015

Giriūnas I. Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas. VU, Lietuva. *Ekonomika ir vadyba*, 2009, 14

Global Economic Crime Survey(2014) [žiūrėta 2016 m. spalio 3 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/forensics/economic-crime-survey.html>.

Juočiūnienė D., Stončiuvienė D. Apskaitos tarptautinė reglamentacija. Mokomoji knyga. Akademija, 2008.

Higgins, H. (1952). Responsibility Accounting. *The Arthur Andersen's Chronicle*, Chicago, April 9, p. 14–22.

Hribar, P., Kravet, T., Wilson, R. (2011). A New Measure of Accounting Quality. Žiūrėta 2017, sausio 25 per internetą: <[https://tippie.uiowa.edu/accounting/phd/publications/wilson\\_a%20new%20measure%20of%20accounting%20quality.pdf](https://tippie.uiowa.edu/accounting/phd/publications/wilson_a%20new%20measure%20of%20accounting%20quality.pdf)>.

Kanapickienė R., Rudžionienė K., Jefimovas B. Įmonių apskaita. Mokomoji knyga. Kainas, 2006  
Kundelienė K. Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime. Ekonomika ir vadyba: 2009: 14. 85-91 p.

Lakis V., Miniotaitė J. Finansinių ataskaitų peržiūra kaip informacijos apie įmonę patikimumo užtikrinimo priemonė. Informacijos mokslai, 2016. <http://www.journals.vu.lt/informacijos-mokslai/article/viewFile/9925/7765>

Legenzova, R., Babrauskaitė, R. (2014). Privalomo Lietuvos buhalterijų kvalifikacijos egzaminavimo pagrįstumo vertinimas. Lietuvos akademinė elektorinė biblioteka. Žiūrėta 2016, lapkričio 4 per internetą: [http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2014~ISSN\\_2335-8750.N\\_71.PG\\_89-109/DS.002.0.01.ARTIC](http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2014~ISSN_2335-8750.N_71.PG_89-109/DS.002.0.01.ARTIC)

Legenzova R., Jovaišaitė A. (2014). Lietuvos įmonių internetiniuose tinklapiuose atskleidžiamos informacijos vertinimas korporatyvinio skaidrumo aspektu. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: Problemos ir perspektyvos. 2014. Nr. 1 (9). [http://afk.asu.lt/file/repository/APSKAITOS\\_IR\\_FINANSU\\_MOKSLAS\\_IR\\_STUDIJOS\\_PROBLEMOS\\_IR\\_PERSPEKTYVOS.pdf](http://afk.asu.lt/file/repository/APSKAITOS_IR_FINANSU_MOKSLAS_IR_STUDIJOS_PROBLEMOS_IR_PERSPEKTYVOS.pdf)

Leitoniene Š. Ar vertintojai turi įtakos bendrovių finansinių ataskaitų kokybei. <http://ktu.edu/lt/ekonomikos-ir-verslo-fakultetas/naujiena/ar-vertintojai-turi-itakos-bendroviu-finansiniu-ataskaitu-kokybei-2017-04-26>

LR buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001-11-28, Nr. 993515 [žiūrėta 2016 12 27].

Mackevičius J., Subačienė R., Tamulevičienė D.. Atsakomybės apskaitos sandara ir jos informacijos naudojimas. Informacijos mokslai, 2016 Nr. 74

Monterrey, J., Sánchez-Segura, A. (2004). Socioeconomic Characteristics as Incentives for Financial Reporting. Žiūrėta 2017, kovo 5 per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=715922](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=715922)>.

Nanda, D., Wysocki, P. (2011). The Relation between Trust and Accounting Quality. Boston University, 691-703. Žiūrėta 2017, sausio 30 d. per internetą: <<http://www.bu.edu/questrom/files/2011/02/Nanda-Wysocki-2011.pdf>>.

Nobes, C., Parker, R. (2012). Comparative International Accounting. Pearson education 12th edition.

Pennman, S. H. (2002). The Quality of Financial Statements: Perspectives from the Recent Stock Market Bubble. Žiūrėta 2017, kovo 24 per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=319262](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=319262)>.

Soderstrom, N., Sun K. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review // European Accounting Review, Vol. 16 (4), p. 675–702

Stankevičiūtė I. Savivaldybių apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas. Studijos šiuolaikinėje visuomenėje. Nr. 7 (1), Šiauliai, 2016

O'Connor, S. M. (2002). The inevitability of Enron and the impossibility of „Auditor independendence“ under the current audit system. Prieiga per internetą; <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=303181](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=303181)> [žiūrėta 2016 01 16]

Rudžionienė K., Juozapavičiūtė T. (2013). Quality of Financial Reporting in Public Sector. *Social Sciences*, Vol. 82 Issue 4, p17-25

Stankevičiūtė I. (2016). Savivaldybių apskaitos informacijos atskleidimo kokybės vertinimas. *Studies in Modern Society*, Vol. 7 Issue 1, p118-127

Tidström, G. (2012). Growing Profile of an Accountant: Global Perspectives // The Chartered accountant. July 2012, p. 48–49.

Vaičiulytė I., Rudžionienė K. (2016). Konservatyvumo principas apskaitos kokybės kontekste. *Studies in Modern Society*, Vol. 7 Issue 1, p128-136

Zinkevičienė D., Bružauskas V. (2010). Kapitalo investicijų apskaitos metodikos įtaka apskaitos informacijos kokybei. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, nr. 5 (24), p. 1-11

ГОЛОВ, С. Ф. (2004). *Управленческий учет*. Киев: Либра. 576 с.



Gerb. Respondente,

Esu KTU Ekonomikos ir Vadybos fakulteto Apskaitos ir Audito programos magistrantė. Šiuo metu atlieku tyrimą apie apskaitos informacijos atskleidimo kokybę. Anketa yra anonimiška. Gauti duomenys bus panaudoti tik apibendrinta forma magistro baigiamajam darbui parengti.

Iš anksto dėkoju už skirtą laiką ir nuoširdžius atsakymus.

### ANKETA

1. Ar dirbate buhalterines paslaugas teikiančioje įmonėje?
  - Taip
  - Ne
2. Kuriai kategorijai priskiriama jūsų įmonė (pasirenkant kategoriją ne mažiau kaip du įvardinti rodikliai paskutinę finansinių metų dieną turi neviršyti nurodytų dydžių)? \*
  - Labai maža (Turto vertė iki 350 000 Eur; Pardavimo grynosios pajamos iki 700000 Eur; Vidutinis metinis darbuotojų skaičius iki 10 darbuotojų)
  - Maža (Turto vertė iki 4 000 000 Eur; Pardavimo grynosios pajamos iki 8 000 000 Eur; Vidutinis metinis darbuotojų skaičius iki 50 darbuotojų)
  - Vidutinė (Turto vertė iki 20 000 000 Eur; Pardavimo grynosios pajamos iki 40 000 000 Eur; Vidutinis metinis darbuotojų skaičius iki 250 darbuotojų)
  - Didelė (Turto vertė didesnė nei 20 000 000 Eur; Pardavimo grynosios pajamos daugiau kaip 40 000 000 Eur; Vidutinis metinis darbuotojų skaičius didesnis nei 250 darbuotojų)
3. Koks jūsų darbinis stažas apskaitos srityje?
  - Iki 1 metų;
  - 1 - 5 metai;
  - 6 - 10 metų;
  - 11 - 15 metų;
  - Daugiau kaip 16 metų.

4. Koks jūsų išsilavinimas?
  - Aukštasis apskaitos;
  - Aukštasis audito;
  - Aukštasis kita;
  - Aukštesnysis apskaitos;
  - Aukštesnysis kita
  - Apskaitos kursai;
  - Kita.
5. Ar lankotės seminaruose, susijusiuose su buhalterine apskaita?
  - Taip
  - Ne
  - Nežinau
6. Kaip dažnai lankotės seminaruose?
  - 1-2 kartus per metus;
  - 3-5 kartus per metus;
  - Daugiau nei 6 kartus per metus.
7. Ar apskaitos programinės įrangos galimybių užtenka operatyviai atsakyti į būtiniausius klausimus?
  - Programinių priemonių teikiamų galimybių visiškai pakanka;
  - Programinių priemonių teikiamų galimybių pakanka išskyrus nenumatytus klausimus;
  - Programinių priemonių nepakanka.
8. Ar investuojate savo laiką į naujų technologijų pažinimą?
  - Taip, labai daug
  - Taip, pakankamai
  - Taip, tačiau nepakankamai
  - Ne, nes neturiu laisvo laiko tokiems dalykams
9. Ar savo tiesioginiame darbe tenka naudotis vis labiau plintančiomis naujomis technologijomis?
  - Taip, įmonė nemažai investuoja į inovacijų diegimą
  - Taip, turiu visas technologijas, kurios reikalingos atlikti mano funkcijas
  - Taip, tačiau poreikis joms yra kur kas didesnis
  - Ne, įmonė neišgali jų įsigyti
  - Ne, nėra jokio poreikio

## 10. Kurias technologijas naudojate?

	Naudoju ne tik darbui	Naudoju tik darbui	Naudoju tik asmeniniams poreikiams	Nenaudoju, tačiau poreikis yra	Kol kas nenaudoju, nėra poreikio	Vargu ar tai galima pritaikyti darbe	Nieko apie tai nesu girdėjęs (-jusi)
Verslo valdymo sistemos							
Apskaitos programa							
Išmanieji mobilūs įrenginiai							
Didieji duomenys („Big Data“)							
Informacinis debesis („Cloud“)							
Dirbtinis intelektas, robotai							
Kibernetinė sauga (antivirusinės programos, ugniasienės)							
Savarankiško mokymosi programos internete							
Elektroninės bankininkystė ir programėlės išmaniuosiuose įrenginiuose							
Virtuali realybė (technologijos leidžiančios vizualiai su žmonėmis bendrauti)							
Internetinės parduotuvės							
Socialinės technologijos (facebook, twitter, skype ir kt.)							

11. Kokia jų nauda jūsų darbui (galimas atsakymo variantų skaičius neribojamas)?

- Efektyvesnis darbas
- Didesnis produktyvumas
- Geresnė darbo ir asmeninio gyvenimo pusiausvyra
- Geresnis bendravimas su klientais
- Padidėjęs tikslumas ir darbų kokybė
- Laimingesni klientai
- Niekas nepasikeitė

12. Kaip dažnai pasitaiko kompiuterinės technikos sutrikimai?

- Sutrikimų pasitaiko 1-2 kartus per metus;
- Sutrikimų pasitaiko 3-5 kartus per metus;
- Sutrikimų pasitaiko 5 kartus ir daugiau per metus.
- Ne, nėra jokio poreikio

13. Ar laiku atliekami programos pakeitimai susiję su apskaitos politikos ar teisių aktų reikalavimais?

- Taip, visada viskas atliekama laiku;
- Taip, dažniausiai pakeitimai atliekami laiku;
- Patobulinamai atliekami, tačiau pavėluotai;
- Neatliekami jokie patobulinamai.

14. Ar turėjote mokesčių patikrinimų iš Valstybinės mokesčių inspekcijos?

- Taip
- Ne
- Nepamenu

15. Ar po patikrinimų teko mokėti baudas už netinkamai tvarkytą buhalteriją?

- Taip
- Ne
- Nepamenu

- Pažymėkite dėl kokių priežasčių rasti neatitikimai per patikrinimus?

	Taip	Gal būt	Ne	Visiškai ne
Ar pažeidimai susiję su neteisingu mokesčių deklaravimu?				
Ar pažeidimai susiję su neteisingu situacijų interpretavimu?				
Ar pažeidimai susiję su informacijos apie situaciją stoka, ko pasekoje netinkamai deklaruoti duomenys?				
Ar pažeidimai susiję su piktyšbiškais duomenų iškraipymais?				
Kita (įrašykite)				

16. Ar mokestinių patikrinimų metu reikėjo taisyti buhalterinėje apskaitoje užregistruotas ūkines operacijas?

- Taip
- Ne
- Nepamenu

17. Koku būdu įmonių vadovai konsultuojasi su jumis?

- Klausimai pateikiami el. paštu
- Klausimai pateikiami žodžiu
- Klausimai pateikiami telefonu
- Kita

18. Ar teko diskutuoti dėl informacijos pateikimo su įmonės vadovais?

- Taip
- Ne
- Nepamenu

19. Ar įmonės vadovus tenkina pateikiamos informacijos forma?

- Taip
- Ne
- Tikriausiai
- Nežinau

20. Kaip dažnai ir kokiais buhalteriniais klausimais į Jūs kreipiasi įmonės vadovai?

Klausimai	Dažnumas (kartais)					
	Kiekvieną dieną	Savaitė	mėnuo	ketvirtis	pusmetis	metai
1. Buhalterinės apskaitos tvarkymo						
2. Finansinės atskaitomybės rengimo ir sudarymo						
3. Mokesčių apskaičiavimo bei deklaravimo						
4. Produktų savikainos kalkuliavimo						
5. Įmonės biudžetų sudarymo						
6. Įmonės vidinės atskaitomybės sudarymo						
7. Įmonės kaštų apskaitos						
8. Kita (įrašykite)						

21. Ar vadovams reikalinga informaciją galite pateikti iš karto?

- Taip, galiu pateikti iš karto
- Ne, tam reikalingi papildomi laiko kaštai

22. Ar tenka rengti vadovams ataskaitas ranka?

- Taip
- Ne

Jei taip, išvardinkite kokias

23. Įvertinkite savo iniciatyvumą siekiant tinkamai ir kokybiškai atskleisti tvarkomos apskaitos informaciją įmonės vadovams (akcininkams)?

- Labai mažas
- Mažas
- Vidutinis
- Didelis
- Labai didelis

24. Pažymėkite, kuris apskaitos darbas Jūsų nuomone yra svarbiausias:

- Informacijos teikimas laiku;
- Laiku ir tiksliai deklaruoti ataskaitas valstybinėms įstaigoms;
- Sąnaudų paskirstymas;
- Kita

25. Išrinkite bent tris jūsų nuomonę svarbiausius buhalterio įgūdžius, kurie garantuoja sėkmę ateityje:

- Techniniai ir IT įgūdžiai
- Duomenų analizės ir interpretavimo įgūdžiai
- Verslo procesų išmanymo įgūdžiai
- Rizikos valdymo įgūdžiai
- Vadovavimo ir valdymo įgūdžiai
- Sugebėjimo prisitaikyti prie besikeičiančių verslo poreikių įgūdžiai
- Tradiciniai finansiniai įgūdžiai
- Puikūs komunikacijos įgūdžiai
- Užsienio kalbų mokėjimas
- Profesinė patirtis