

## ORGANIZACIJŲ VEIKLOS REZULTATŲ ATASKAITŲ PALYGINAMOJI ANALIZĖ

**Neringa Stončiuvienė**

*Profesorė, daktarė  
Aleksandro Stulginskio universiteto  
Ekonomikos ir vadybos fakulteto  
Ekonomikos, apskaitos ir finansų institutas  
El. paštas: [Neringa.Stonciuviene@asu.lt](mailto:Neringa.Stonciuviene@asu.lt)*

**Danutė Zinkevičienė**

*Profesorė, daktarė  
Aleksandro Stulginskio universiteto  
Ekonomikos ir vadybos fakulteto  
Ekonomikos, apskaitos ir finansų institutas  
El. paštas: [Danute.Zinkeviciene@asu.lt](mailto:Danute.Zinkeviciene@asu.lt)*

*Tyrimas skirtas verslo bei viešojo sektoriaus ir pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų pateikimo finansinėse ataskaitose palyginamajai analizei. Veiklos rezultatų tyrimo autorės apibrėžia kaip organizacijos juridinės formos ir vykdomos misijos apspręstą, organizacijos sukurtą ekonominę naudą, išreikštą piniginiiais mato vienetais. Įvairių juridinių formų organizacijos generuoja skirtingus veiklos rezultatus ir pateikia informaciją apie juos skirtingose ataskaitose. Išsami tarptautinių ir nacionalinių reglamentų bei Lietuvos verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų analizė leido palyginti įvairių organizacijų veiklos rezultato sudėtį bei formavimo nuoseklumą. Dėl žemės ūkio verslo subjektų veiklos ypatumų individualiai atlikta šio verslo veiklos rezultatų formavimo ir atskleidimo finansinėse ataskaitose analizė. Tyrimo rezultatai demonstruoja minimalius veiklos rezultatų pateikimo skirtumus, kuriuos lemia organizacijų juridinė forma, jų misija, finansavimo galimybės.*

**Reikšminiai žodžiai:** *veiklos rezultatas, pelnas, nuostoliai, verslas, viešasis sektorius, pelno nesiekiančios organizacijos.*

**Įvadas**

Augančios rinkos konkurencijos, ekonomikos ir kapitalo globalizacijos kontekste vis svarbesnė sprendimų priėmimo procese tampa teisinga, tinkama, patikima ir palyginama apskaitos informacija apie organizacijos veiklos rezultatus. Vertinga apskaitos informacija yra ta, kuri tinkama vartotojų sprendimams priimti. Finansinių ataskaitų vartotojams dažnai sunku palyginti verslo ir viešojo sektoriaus

bei pelno nesiekiančių organizacijų teikiamas veiklos rezultatų ataskaitas. Informacija apie verslo organizacijos veiklos rezultata, t. y. pelną ar nuostolius, ypač atidžiai stebima, analizuojama, nes ji svarbi savininkams, investuotojams, priimant sprendimus pirkti ar parduoti, investuoti ar neinvestuoti, nustatant įmonės vertę ir pan. Viešojo sektoriaus ir pelno nesiekiančių organizacijų ataskaitos apie veiklos rezultatus taip pat yra labai svarbios, nes šioms organizacijoms ypač svarbu pasiekti fiskalinį tvarumą ir gebėti laiku sumokėti skolas. Viešojo ir privataus sektoriaus bendradarbiavimas yra svarbus šiandieninės vadybos teorijos ir praktikos objektas. Atsižvelgiant į tai, kad finansavimo ir pelningumo problemos viešojo ir verslo sektoriaus organizacijose yra labai aktualūs klausimai, svarbu palyginti šių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitas.

Europos šalyse ir Lietuvoje yra atlikta mokslinių tyrimų, kuriuose analizuojama verslo ar viešojo sektoriaus, arba pelno nesiekiančių organizacijų (toliau NPO) veiklos rezultatų ataskaitų sudarymo, analizės ir tobulinimo klausimai. Pavyzdžiui, pelno (nuostolių) ataskaitų tobulinimo galimybes analizavo Mackevičius (2006) Lietuvoje, o Barker (2003) tyrė Didžiosios Britanijos bendrovėse, Hevas ir Siougle (2011) nagrinėjo įvairių pajamų ir sąnaudų elementų turinį ir jų pateikimą veiklos rezultatų ataskaitoje, Man ir Gādau (2011) analizavo Rumunijos patirtį sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą, Haw, Ho, ir Li (2011) – specialiųjų elementų, t.y. ypatingųjų pajamų ir sąnaudų, pateikimo veiklos rezultatų ataskaitoje tikslingumą ir kt. Pasauliniu mastu yra atlikta tyrimų (Young, 2013), kuriuose lyginamos verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų finansinių ataskaitų formos, tačiau Lietuvoje šiuo klausimu tyrimai nebuvo atliekami. Kiekvienos šalies nacionaliniai apskaitos ir atskaitomybės skirtumai sudaro prielaidas išsamesniems moksliniams tyrimams Lietuvoje. Tai suponuoja poreikį įvertinti skirtingų organizacijų teikiamų ataskaitų privalumus ir trūkumus, ieškoti bendrumų tarp skirtingų sektorių ataskaitų.

**Tyrimo problema** gali būti apibrėžta klausimu – ar yra esminių skirtumų tarp verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų ir ar galima jas suvienodinti, siekiant teisingai atskleisti informaciją apie šių organizacijų veiklos rezultatus.

**Tyrimo objektas** – verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitos.

**Tyrimo tikslas** – išanalizavus mokslinę literatūrą ir verslo bei viešojo sektoriaus ir pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų reglamentavimą, identifikuoti šių ataskaitų esminius skirtumus ir kritiškai įvertinti jų suvienodinimo galimybes.

Tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai:

- išanalizuoti verslo, viešųjų ir pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų pateikimo finansinėse ataskaitose reglamentavimą tarptautiniu mastu ir Lietuvoje;
- palyginti Lietuvos verslo, viešųjų ir pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitas ir identifikuoti jų panašumus bei skirtumus;
- išanalizavus mokslinę literatūrą, kritiškai įvertinti skirtingų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų suvienodinimo galimybes.

**Tyrimo metodai.** Teorinį tyrimo pagrindą sudaro mokslinių tyrimų apie verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų (toliau NPO) veiklos rezultatų ataskaitas studija, papildyta tarptautinių bei Lietuvos norminių aktų analize, ir loginis išvadų generavimas. Mokslinės literatūros bei norminių dokumentų teorinis tyrimas atliktas naudojant analizės ir sintezės, loginio palyginimo metodus. Taikant indukcijos ir dedukcijos metodus, kritiškai vertintos veiklos rezultatų ataskaitų suvienodinimo galimybės. Tyrimų rezultatai išdėstyti monografiniu metodu.

## **1. Veiklos rezultatų samprata ir pateikimas verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančiose organizacijose**

Organizacijos, veikdamos nuolat kintančioje konkurencingoje rinkoje ir siekdamos užtikrinti savo veiklos tęstinumą, turi stebėti ir nuolat analizuoti savo veiklos rezultatus. Teisingas organizacijos veiklos rezultatų sampratos suvokimas bei jų esamos būklės įvertinimas padeda objektyviau numatyti veiklos plėtros būdus ir galimybes, o tai yra viena iš būtinų kiekvienos organizacijos išlikimo ir plėtros sąlygų.

Organizacijos veiklos rezultato pobūdį apsprendžia jos teisinis statusas. Pelno siekiančios organizacijos tradiciškai stengiasi patenkinti jų savininkų poreikius ir didinti jų kapitalą (nuosavybę). Tam tikslui jos siekia vykdyti pelningą veiklą, kai organizacijos pajamos viršija joms uždirbti patirtas sąnaudas. Kaip pažymi Hughes ir Katwal (2012), verslo organizacijoje pelnas yra vienas iš svarbiausių veiksmų, turinčių įtakos įmonės ir jos akcijų kainai. Pelno nesiekiančios organizacijos, priešingai, nekelia sau tikslo dirbti pelningai, jų veiklos rezultatas nėra paskirstomas šių organizacijų nariams (Non – Profit...). Viešojo sektoriaus organizacijų produktai – tai viešosios paslaugos, sukurtos ir suteiktos klientams (Agranoff, 2012). Šių organizacijų veikla didžia dalimi finansuojama lėšomis, sukauptomis iš šalies piliečių ir verslo organizacijų sumokėtų mokesčių, todėl jų veiklos rezultatas turi atspindėti finansavimo sumų panaudojimo efektyvumą. Hughes ir Katwal (2012) akcentuoja, kad viešajame sektoriuje ir pelno nesiekiančiose organizacijose svarbiausia gebėti laiku apmokėti skolas ir pasiekti fiskalinį tvarumą. Tačiau Singh ir Wheeler (2012), tyrinėjusių pelno klausimus pelno nesiekiančiose ligoninėse, nuomone, šios organizacijos turi sutelkti pastangas kurti nuosavą kapitalą didinant pelningumą iš pagrindinės veiklos, nes jos neturi galimybės pasididinti kapitalą iš išorės išleidžiant akcijas. Tyrimai, atlikti Čekijoje, Australijoje ir Naujojoje Zelandijoje rodo, kad pelno nesiekiančių organizacijų apskaita ir atskaitomybė turi pateikti informaciją, kuri būtų ne tik suprantama, bet ir palyginama (Otrusinova, Steker, 2012). Mackevičiaus (2006) nuomone, svarbu rengti tokias finansines ataskaitas, kurios tenkintų bendrus daugelio vartotojų poreikius, geriausiai atitiktų rinkos poreikius ir kurių duomenis būtų galima palyginti įvairiose pasaulio šalyse.

Įvertinant šiuos ypatumus, pristatomame tyrime naudojama apibendrinta organizacijos veiklos rezultato sąvoka. Veiklos rezultatu vadinama organizacijos juridinės formos ir vykdomos misijos apspręsta, organizacijos sukurta ekonominė nauda, išreikšta piniginiiais mato vienetais.

Tyrimo teorinis pagrindas yra agentų (angl. *agency*) teorija, kuri reikalauja, kad organizacijos pateiktų išsamią informaciją apie savo veiklos rezultatus visoms suinteresuotoms šalims. Carey, Knechel ir Tanewski (2013) analizuoja šios teorijos veikimo skirtumus pelno siekiančiose ir pelno nesiekiančiose, įskaitant ir viešojo sektoriaus, organizacijose. Šie autoriai akcentuoja, jog skirtingi informacijos vartotojų poreikiai suponuoja informacijos pateikimo skirtumus. Visų juridinių formų organizacijos informaciją apie savo veiklos rezultatus pateikia finansinėse ataskaitose.

Verslo organizacijų, apskaitą tvarkančių ir finansinę atskaitomybę pateikiančių vadovaujantis tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais (TFAS), finansinis rezultatas nuo 2012 m. liepos 1 d. gali būti pateikiamas dviem būdais: arba vienoje Pelno (nuostolių) ataskaitoje, arba dviejose ataskaitose, atskirai pateikiant informaciją apie organizacijos veiklos pelną (nuostolius) ir atskirai – apie kitas bendrąsias pajamas (angl. *other comprehensive income*) (Mackenzie, Coetsee, Njikizana, Chamboko, Colyvas, Hanekom, 2012). Kitomis bendrosiomis pajamomis tarptautinių apskaitos standartų valdyba pripažįsta kitą, ne dėl įmonės veiklos ir/ar savininkų įdėjimų susidariusį organizacijos ekonominės naudos padidėjimą (sumažėjimą). Šios pajamos pagal savo kilmę klasifikuojamos į dvi grupes: kitas bendrąsias pajamas, kurios vėliau negali būti priskiriamos pelnui ar nuostoliui, pavyzdžiui, ilgalaikio turto perkainojimo rezultatas, ir kitas bendrąsias pajamas, kurios gali būti priskiriamos pelnui (nuostoliui) tik tuomet, kai jos tenkina tam tikras sąlygas, pavyzdžiui, perduoti laikomo finansinio turto tikrosios vertės pokytis (IFRS in Focus..., 2014; Новые и пересмотренные..., 2013).

Rengdamos Pelno (nuostolių) atskaitą, verslo organizacijos gali pasirinkti pageidaujamą pagrindinės veiklos sąnaudų pateikimo būdą, klasifikuojant jas pagal funkcijas (paskirtį) arba pagal sąnaudų rūšis (pobūdį). Kitoms bendrosioms pajamoms uždirbti patiriamos sąnaudos turi būti klasifikuojamos pagal jų rūšis. Pounder (2010) pažymi, kad pagal visuotinai pripažintus apskaitos principus ir TFAS organizacijos gali rinktis, kokia forma pateikti veiklos rezultatus. Ataskaitų įvairovė, autoriaus nuomone, praktikoje mažiau naudinga investuotojams, kreditoriams ir kitiems vartotojams, nes skirtingų organizacijų ataskaitų duomenys mažiau palyginami.

Viešojo sektoriaus organizacijų veiklos apskaitą ir rezultatų pateikimą tarptautiniu mastu reglamentuoja tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai (TVSAS) (Berger, 2012; Handbook of International, 2013). Šie standartai numato, kad viešojo sektoriaus organizacijos rengia veiklos rezultatų atskaitą, kurioje pateikiama informacija apie organizacijos pajamas, sąnaudas ir jų skirtumą – veiklos rezultatą. Sąnaudos šioje ataskaitoje grupuojamos pagal funkcijas. TVSAS diegimas reikšmingas tuo, kad jie numato kaupimo principo taikymą šio sektoriaus apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje. Tokiu būdu suartinama verslo ir viešojo sektoriaus organizacijų apskaitos metodika. Adam, Mussari ir Jones (2011), išanalizavę Vokietijos, Italijos ir Jungtinės Karalystės viešojo sektoriaus apskaitą ir finansinę atskaitomybę, daro išvadą, kad kiekviena

šalis, nors ir stengiasi taikyti tarptautinius standartus, juos interpretuoja gana individualiai, todėl pateikiant finansinę informaciją gausu skirtumų.

Išanalizavęs verslo ir viešojo sektoriaus veiklos rezultatų pateikimą finansinėse ataskaitose, Stevenson (2010) išklė vieningų finansinių ataskaitų verslo ir viešajam sektoriui parengimo idėją. Tačiau Holder (2011), atsiliepdamas į minėtus siūlymus, teigia, jog skirtingų tipų organizacijų ekonominės veiklos skirtumai sąlygoja skirtingus finansinės atskaitomybės tikslus. Gordon (2013) svarsto, kad pelno nesiekiančių organizacijų apskaita gali būti organizuojama pagal smulkaus verslo organizacijų apskaitos modelį, tačiau tai neatitinka tarptautinės reglamentacijos požiūrio, nes pelno nesiekiančios organizacijos yra labiau viešosios nei pelno organizacijos, todėl joms turėtų būti taikomi saviti apskaitos ir veiklos rezultatų pateikimo standartai. Verslo įmonių finansinės atskaitos iš esmės skirtos pagerinti esamų bei būsimų investuotojų ir kreditorių sprendimų priėmimą. Nors viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų informacija taip pat gali būti svarbi esamiems ir potencialiems kreditoriams, tačiau kitiems vartotojams žymiai svarbesnė informacija, susijusi su atskaitomybės ir tvarumo aspektais, neatsižvelgiant į vyriausybės sugebėjimą uždirbti pilną iš investuoto kapitalo. Remiantis šiais argumentais Holder (2011) teigia, kad dėl skirtingų verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų tikslų turėtų būti rengiamos skirtingos atskaitos.

Lietuvoje skirtingų juridinių formų organizacijų veiklos rezultatų pateikimo tvarką taip pat reglamentuoja skirtingi norminiai aktai. Verslo organizacijų, apskaitą tvarkančių ir finansines atskaitas sudarančių vadovaujantis verslo apskaitos standartais (VAS), veiklos rezultatų atskaitos sudarymą reglamentuoja 3-asis VAS „Pelno (nuostolių) atskaita“. Viešojo sektoriaus subjektai, tvarkydami apskaitą, nuo 2010 m. vadovaujasi viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS). Šio sektoriaus organizacijos veiklos rezultatų atskaitas sudaro vadovaujantis 3-uoju VSAFAS „Veiklos rezultatų atskaita“. Pelno nesiekiančios organizacijos apkaitą tvarko ir finansines atskaitas sudaro, vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintomis „Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo taisyklėmis“ (toliau – taisyklės) (Dėl pelno nesiekiančių..., 2012). Skirtinga veiklos rezultatų ataskaitų sudarymo reglamentacija Lietuvoje suponuoja išvadą, jog tikslinga palyginti skirtingų sektorių organizacijų veiklos rezultatų atskaitas ir, atsižvelgiant į informacijų vartotojų poreikius, nustatyti jose teikiamos informacijos panašumus bei skirtumus.

## **2. Verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų palyginamoji analizė**

Išanalizavus veiklos rezultatų ataskaitų sudarymo reglamentavimą Lietuvos verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančiose organizacijose, galima teigti, jog Lietuvoje egzistuoja kelių tipų ataskaitų formos (1-oji lentelė).

**1 lentelė. Veiklos rezultatų ataskaitų straipsniai verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančiose organizacijose Lietuvoje**

<b>Verslo organizacijose</b>	<b>Viešojo sektoriaus organizacijose (žemesnio lygio)</b>	<b>Pelno nesiekiančiose organizacijose</b>
Pardavimo pajamos	Pagrindinės veiklos pajamos	Pajamos
Pardavimo savikaina	Pagrindinės veiklos sąnaudos	Suteiktų paslaugų, parduotų prekių savikaina
Bendrasis pelnas(nuostoliai)	x	x
Veiklos sąnaudos	x	Veiklos sąnaudos
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	Pagrindinės veiklos perviršis ar deficitas	x
Kita veikla	Kitos veiklos rezultatas	Kitos sąnaudos
Finansinė ir investicinė veikla	Finansinės ir investicinės veiklos rezultatas	
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	x	x
Pagautė	x	x
Netekimai	x	x
x	Apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo įtaka	x
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	x	Veiklos rezultatas prieš apmokestinimą
Pelno mokestis	Pelno mokestis	Pelno mokestis
x	Grynasis perviršis ar deficitas prieš nuosavybės metodo įtaką	x
x	Nuosavybės metodo įtaka	x
Grynasis pelnas (nuostoliai)	Grynasis perviršis ar deficitas	Grynasis veiklos rezultatas

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis 3 VAS; 3 VSAFAS; Dėl pelno nesiekiančių 2012

Iš 1-oje lentelėje pateiktos informacijos matyti, kad verslo ir viešojo sektoriaus organizacijose rengiama daugiapakopė veiklos rezultatų ataskaita, skirta nustatyti veiklos rezultatą lyginant pajamas su sąnaudomis ir parodyti rezultato gavimo procesą. Joje skaičiuojami tarpiniai pagrindinės arba tipinės veiklos, kitos veiklos, finansinės bei investicinės veiklos rezultatai ir bendras visos organizacijos grynasis rezultatas. Tokį veiklos rezultato skaičiavimo nuoseklumą teigiamai vertina Barker (2003). Jo nuomone, finansinės veiklos pelną (nuostolius) tikslinga pateikti atskirai nuo kitų verslo pajamų ir sąnaudų, nes pagrindinė veikla paprastai yra traktuojama kaip vertės kūrimo šaltinis, o finansinės ir investicinės veiklos rezultatai gali būti tiesiogiai siejami su dabartine rinkos verte. Tokia informacijos

apie pagrindinę, finansinę ir investicinę veiklą pateikimo forma tikslinga ir finansinės analizės poreikiams patenkinti.

Pelno nesiekiančiose organizacijose rengiama vienpakopė ataskaitos forma ir skaičiuojamas veiklos rezultatas prieš apmokestinimą bei grynasis veiklos rezultatas. Antra vertus, visų juridinių formų organizacijų ataskaitose pateikiamas ne tik pagrindinės veiklos rezultatas, bet ir kitos pajamos. Visų juridinių formų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitose bendra tai, jog visos rengiamos taikant kaupimo principą. Taikant šį principą sukaupta informacija padeda teisingiau atspindėti organizacijos finansinę padėtį ir veiklos rezultatus, gerinti turimų išteklių bei išpareigojimų valdymą, sudaro sąlygas įvertinti šaltinius, iš kurių finansuojama veikla, bei nuosekliai įgyvendinti finansų kontrolę. Kühnis (2011) pažymi, jog vadovaujantis Šveicarijos apskaitos standartais, mažoms ne pelno organizacijoms galima rezultatą skaičiuoti, taikant pinigų principą, bet kaip pagrindinis yra kaupimo principas. Esminiai skirtumai tarp verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų ataskaitų išryškėja pateikiant apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo bei nuosavybės metodo įtakos rezultatus. Verslo organizacijose apskaitos politikos keitimo ir esminių klaidų taisymo rezultatai neturi įtakos ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatui ir yra pateikiami nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje, kai tuo tarpu viešojo sektoriaus ir pelno nesiekiančiose organizacijose jie lemia ataskaitinio laikotarpio grynąjį veiklos rezultatą ir šiose ataskaitose parodomi atskiru straipsniu. Atskirose verslo organizacijų veiklos rezultatų ataskaitose nuosavybės metodo įtaka neparodoma, kai tuo tarpu viešojo sektoriaus organizacijų atskirose ataskaitose ji pateikiama.

Analizuojant sąnaudų pateikimo būdą, galima daryti išvadą, kad Lietuvoje visų juridinių formų organizacijų ataskaitose sąnaudos pateikiamos pagal jų funkcijas (paskirtį), tačiau išryškėja skirtumai detalizuojant pagrindinės veiklos sąnaudas. Šios sąnaudos verslo (3-asis VAS) ir viešojo sektoriaus aukštesnio valdymo lygio (3-asis VSAFAS) organizacijų ataskaitose pateikiamos grupuojant jas pagal funkcijas (paskirtį), o viešojo sektoriaus žemesnio valdymo lygio (3-asis VSAFAS) ir pelno nesiekiančių organizacijų ataskaitose (Dėl pelno nesiekiančių..., 2012) – pagal sąnaudų rūšis (pobūdį). Darytina išvada, jog tokius skirtumus sąlygoja skirtingas minėtų organizacijų veiklos pobūdis. Nors sąnaudų paskirties metodu parengta ataskaita pateikia tikslesnę informaciją nei parengta sąnaudų pobūdžio metodu, tačiau viešojo sektoriaus žemesnio valdymo lygio organizacijų ir pelno nesiekiančių organizacijų ataskaitose tikslinga sąnaudas detalizuoti pagal jų rūšis. Minėto tipo organizacijose informacija apie sąnaudas pagal jų rūšis ypač aktuali prognozuojant būsimus pinigų srautus ir sprendžiant organizacijos fiskalinio tvarumo klausimus.

Skirtingi verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų tikslai sąlygoja ir pagrindinės veiklos pajamų bei jų pateikimo ataskaitose skirtumus. Viešojo sektoriaus ir pelno nesiekiančiose organizacijose svarbiausiu pagrindinės veiklos pajamų elementu yra finansavimo pajamos, kai tuo tarpu verslo organizacijose – pardavimo pajamos. Viešojo sektoriaus organizacijose pagrindinės veiklos pajamoms dar priskiriamos mokesčių ir socialinių įmokų

pajamos bei kitos pagrindinės veiklos pajamos, o pelno nesiekiančiose organizacijose, vykdančiose ūkinę komercinę veiklą – pajamos už suteiktas paslaugas, parduotas prekes.

Verslo organizacijų Pelno (nuostolių) ataskaita išsiskiria iš kitų tipų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitų ypatingųjų straipsnių, t.y. pagautės ir netekimų, atskleidimu. Nors TVSAS taip pat numatyta veiklos rezultatų ataskaitoje atskleisti ypatinguosius straipsnius, tačiau tai nėra atskleidžiama Lietuvos viešojo sektoriaus organizacijų veiklos rezultatų ataskaitoje. Jones ir Smith (2011), tyrinėję ypatingųjų straipsnių (angl. *special items*) pateikimo veiklos rezultatų ataskaitoje įtaką įmonės vertei, nustatė, kad ypatingųjų straipsnių pelnas ir nuostoliai turi stiprią įtaką prognozuojant grynąjį pelną ir būsimojus pinigų srautus ir padarė išvadą, kad šiuos elementus svarbu veiklos rezultatų ataskaitoje pateikti atskirai. Hevas ir Siougle (2011) atliktų tyrimų rezultatai patvirtino, jog informacijos apie ypatingąsias pajamas pateikimas yra aktualus ir naudingas informacijos vartotojams, o Man ir Gādāu (2011) išreiškė nuomonę, kad ypatinguosius straipsnius veiklos rezultatų ataskaitoje būtina pateikti atskiru straipsniu. Tuo tarpu Haw, Ho, ir Li (2011) teigia, kad atliktų tyrimų rezultatai leidžia manyti, jog vadovai, elgdami oporunistiškai ir siekdami padidinti pagrindinės veiklos rezultatą, stengiasi pagrindinės veiklos sąnaudas perkelti į ypatinguosius straipsnius.

Pagal TFAS verslo organizacijoms nuo 2012 m. liepos 1 d. numatyta bendroje Pelno (nuostolių) ataskaitoje ar atskiroje ataskaitoje pateikti informaciją apie kitas bendrąsias pajamas (angl. *other comprehensive income*). Šių pajamų pateikimui atskiru straipsniu Pelno (nuostolių) ataskaitoje pritaria Pounder (2010), Jones ir Smith (2011). Tačiau Lietuvos verslo organizacijų veiklos rezultatų ataskaitose tokia informacija nepateikiama ir pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostolis) atsispindi nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje. Mokslininkų tyrimai rodo, kad investuotojų sprendimams priimti svarbiau žinoti informaciją apie kitas bendrąsias pajamas, nei vien apie grynąjį pelną Amorim (2014).

Lietuvos verslo organizacijoms, kurių tipinė veikla yra biologinio turto auginimas, žemės ūkio produktų gamyba ir apdorojimas, pačių pagamintų ir apdorotų žemės ūkio produktų perdirbimas, 3-ajame VAS numatyta galimybė rengti ne tik 1-oje lentelėje pateiktą, bet ir kitokios formos veiklos rezultatų ataskaitą, kurioje pagrindinės veiklos sąnaudas numatyta grupuoti pagal jų rūšis (2-oji lentelė), o visas kitas netipinės veiklos pajamas ir sąnaudas bei veiklos rezultatus pateikti analogiškai kaip ir kitoms verslo organizacijoms nurodytoje ataskaitos formoje (1-oji lentelė). Iš 2-osios lentelės matyti, kad žemės ūkio veiklą vykdančioms organizacijoms skirtoje veiklos rezultatų ataskaitos formoje, sąnaudos grupuojamos į kintamąsias ir pastoviąsias. Tuo tarpu ne žemės ūkio organizacijoms skirtoje veiklos rezultatų ataskaitos formoje pateikiama informacija tik apie parduotų prekių savikainą. Todėl žemės ūkio organizacijų, rengiančių skirtingų formų veiklos rezultatų ataskaitas, informacija tampa nepalyginama.



**2 lentelė. Žemės ūkio veiklą vykdančių subjektų ir kitų verslo organizacijų veiklos rezultatų ataskaitos pagrindinės veiklos straipsniai**

<b>Verslo organizacijose</b>	<b>Žemės ūkio veiklą vykdančiose organizacijose</b>
Pagrindinė veikla	
Pardavimo pajamos	Pardavimo pajamos
x	Pagamintos produkcijos, nebaigtos gamybos ir gyvūnų bei kito biologinio turto likučių vertės padidėjimas (sumažėjimas)
x	Įmonės reikmėms suvartota produkcija
x	Gyvulių bei kitų gyvūnų ir kito biologinio turto pirkimai
x	Bendroji produkcija
Pardavimo savikaina	Kintamosios sąnaudos
Bendrasis pelnas(nuostoliai)	Bendrasis gamybinis pelnas (nuostoliai)
Veiklos sąnaudos	Pastoviosios sąnaudos
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)
x	Dotacijos, susijusios su pajamomis

Saltinis: sudaryta autorių remiantis 3 VAS; Jatkūnaitė, Stončiuvienė, Zinkevičienė (2007)

Žemės ūkio veiklą vykdančioms organizacijoms būdinga tai, jog ši veikla yra remiama valstybės ir šiuo metu gana reikšmingai subsidijuojama. Kaip matyti 2-oje lentelėje, šioms organizacijoms, pasirinkusioms sudaryti specifinę joms skirtą veiklos rezultatų ataskaitos formą, dotacijoms, susijusioms su pajamomis, numatytas savarankiškas straipsnis, kuris ataskaitoje pateikiamas po to, kai apskaičiuojamas tipinės veiklos pelnas (nuostoliai). Toks informacijos pateikimas leidžia įvertinti žemės ūkio verslo organizacijos gebėjimą uždirbti pajamas be dotacijų. Kitoms verslo organizacijoms skirtoje ataskaitos formoje toks straipsnis nenumatytas. Vadovaujantis 21-uju VAS, dotacijų negautoms pajamoms kompensuoti suma didinama veiklos rezultatų ataskaitos kompensuojamųjų pajamų straipsnio suma. Todėl žemės ūkio veiklą vykdančios organizacijos, pasirinkusios rengti ne žemės ūkio veiklą vykdančioms organizacijoms skirtą veiklos rezultatų ataskaitos formą, dotacijas turi pateikti pardavimo pajamų straipsnyje. Tokiu būdu, dviejų žemės ūkio organizacijų, vykdančių analogišką veiklą, bet pasirinkusių rengti skirtingas veiklos rezultatų ataskaitų formas, informacija apie pajamas tampa nepalyginama. Kita vertus, dotacijų pateikimas pardavimo pajamų straipsnyje netinkamas pelno mokesčio požiūriu, nes dotacijos, susijusios su pajamomis, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, o pardavimo pajamų suma aktuali sprendžiant, ar žemės ūkio veiklą vykdanči organizacija turės teisę pasinaudoti pelno mokesčio lengvata. Todėl, pasirinkusiems ne žemės ūkio organizacijoms skirtą veiklos rezultatų ataskaitos formą, rekomenduojama joje įterpti papildomą eilutę dotacijų, susijusių su pajamomis, sumoms pateikti, kaip tai numatyta 1-ajame VAS (Stončiuvienė, Zinkevičienė, 2013).

Atlikto tyrimo rezultatai leidžia daryti išvadą, kad Lietuvoje skirtingų juridinių formų organizacijų naudojamoms veiklos rezultatų ataskaitos skiriasi. Tai

lemia šių organizacijų vykdomos veiklos specifika ir siekis patenkinti skirtingus informacijos vartotojų poreikius. Tai suponuoja išvadą, kad netikslinga suvienodinti skirtingų juridinių formų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitas.

Visų juridinių formų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitos rengiamos taikant kaupimo principą. Jose pateikiamas ne tik pagrindinės veiklos rezultatas, bet ir finansinės bei investicinės veiklos rezultatas, o verslo organizacijose ir ypatingųjų straipsnių sumos. Informaciją apie ypatinguosius straipsnius tikslinga atskleisti ir kitų organizacijų ataskaitose.

Naujausi moksliniai tyrimai apie veiklos rezultatų pateikimą analizuoja TFAS reglamentuotą kitų bendrųjų pajamų, kaip grynojo pelno komponento, pateikimą Pelno (nuostolių) atskaitoje atskiru straipsniu. Lietuvoje šią informaciją pateikia tik verslo organizacijos, apskaitą tvarkančios ir finansines ataskaitas sudarančios pagal TFAS. Šios informacijos atskleidimo Lietuvos verslo organizacijų veiklos rezultatų ataskaitose tikslingumui nustatyti galėtų būti atliekami detalesni moksliniai tyrimai.

## **Išvados**

Išanalizavus verslo, viešųjų ir pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų pateikimo finansinėse ataskaitose reglamentavimą tarptautiniu mastu ir Lietuvoje, nustatyta, kad skirtingų juridinių formų organizacijoms numatytos skirtingų formų ir turinio veiklos rezultatų ataskaitos. Mokslinėje literatūroje sutinkami tiek siūlymai suvienodinti pelno ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų pateikimą, tiek taikyti skirtingas ataskaitų formas.

Tyrimo eigoje atlikta detali verslo ir viešojo sektoriaus bei pelno nesiekiančių organizacijų veiklos rezultatų formavimo ir jų pateikimo finansinėse ataskaitose analizė leidžia daryti išvadą, kad visų organizacijų veiklos rezultatų ataskaitos rengiamos taikant kaupimo principą. Ataskaitose pateikiama informacija tiek apie organizacijos pagrindinės veiklos rezultatus, tiek apie finansinės bei investicinės veiklos rezultatus, o verslo organizacijose – ir apie ypatinguosius straipsnius. Tačiau vykdomos veiklos specifika bei siekis patenkinti skirtingus informacijos vartotojų poreikius lemia, kad netikslinga suvienodinti šių organizacijų veiklos rezultatų ataskaitas.

## **Literatūra**

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), p. 107-113.
- Agranoff, R. (2012). Collaborating to manage: A primer for the public sector. Georgetown University Press. 288 p. Prieiga per internetą: [http://www.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=gHYnfNEuSpQC&oi=fnd&pg=PP2&dq=Public+Sector+Entities+legislation&ots=xVCOqR1WFm&sig=1UW01jXwH1btfE\\_-fQsrOn4ek3Q&redir\\_esc=y#v=onepage&q=Public%20Sector%20Entities%20legislation&f=false](http://www.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=gHYnfNEuSpQC&oi=fnd&pg=PP2&dq=Public+Sector+Entities+legislation&ots=xVCOqR1WFm&sig=1UW01jXwH1btfE_-fQsrOn4ek3Q&redir_esc=y#v=onepage&q=Public%20Sector%20Entities%20legislation&f=false)

- Amorim, C. F. (2014). Reporting comprehensive income: Evidence from Portuguese listed companies. Nova School of Business and Economics. 26 p.
- Barker, R. (2003). The revolution ahead in financial reporting: reporting financial performance // Balance Sheet, Vol. 11 (4), p.19 – 23.
- Berger, T. M. M. (2012). IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards. John Wiley & Sons. 240 p. Prieiga per internetą: <http://www.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=kP7t8Xm7NTcC&oi=fnd&pg=PR1&dq=Berger,+T.+M.+M.+%282012%29.+IPSAS+Explained:+A+Summary+of+International+Public+Sector+Accounting+Standards&ots>.
- Carey, P.; Knechel, W. R.; Tenevski, G. (2013). Costs and benefits of mandatory Auditing of For-profit Private and Not-for-profit Companies in Australia // Australian Accounting Review, 23(1), p. 43-53.
- Gordon, T. P. (2013). Not-for-profit accounting in a changing world of standard setting: What professors and students need to know? // Journal of Accounting Education, 31(3), 232-243.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. (2013). Volume I and II. International Federation of Accountants. Prieiga per internetą: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Haw, In-Mu; Ho, S. S. M.; Li, A. Y. (2011). Corporate Governance and Earnings Management by Classification Shifting // Contemporary Accounting Research, Vol. 28 (2), p. 517–553.
- Hevas, D.; Siougle, G. (2011). The differential information content of loss components under a conservative accounting regime // Managerial Finance, Vol. 37 (4), p.316 – 333.
- Hughes, J.; Katwal, M. (2012). Use of Key Indicators in the Government Sector // Journal of Government Financial Management, Vol. 61 (3), p. 24-28.
- Holder, W. W. (2011). Commentary: On the Desirability of Common Financial Reporting Standards for Business and Government // Australian Accounting Review, No. 56, Vol. 21 (1), p.107-110.
- IFRS in Focus — IASB proposes amendments to IAS 1 'Presentation of Financial Statements' under the Disclosure Initiative. Published on: Mar 25, 2014. Prieiga per internetą: <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2014/ias-1>
- Young, D. R. (2013). If not for profit, for what? Lexington Books. 240 p.
- Jatkūnaitė, D.; Stončiuvienė, N.; Zinkevičienė, D. (2007). Žemės ūkio veiklą vykdančių įmonių finansinė apskaita ir atskaitomybė: metodinis leidinys. / Lietuvos žemės ūkio bendrovių asociacija, Lietuvos žemės ūkio universitetas. Apskaitos ir finansų katedra. Akademija: LŽŪU Leidybos centras, 34 p.
- Jones, D. A.; Smith, K. J. (2011). Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items // Accounting Review, Vol. 86 (6), p. 2047-2073.
- Kühnis, N. (2011). Transparenz: ein Gewinn für Non-Profit-Organisationen. Zehn Thesen zur Rechnungslegung von NPO. Prieiga per internetą: [http://www.pwc.ch/de/dyn\\_output.html?content.void=33092&collectionpageid=6316&content.void=38410&comefromcontainer=true](http://www.pwc.ch/de/dyn_output.html?content.void=33092&collectionpageid=6316&content.void=38410&comefromcontainer=true)
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekom, B. (2012). Wiley IFRS 2012: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons. 1067 p.
- Mackevičius, J. (2006). Įmonių finansinių ataskaitų informacija: reikšmė, vertinimas, analizė // Informacijos mokslai, Nr. 37, p. 53-63.

- Man, M.; Gădău, L. (2011). The Profit and Loss Account through the Romanian Accounting Regulations. From European to International // *Annals of the University of Petroșani, Economics*, Vol. 11(2), p. 167-176.
- Non-Profit Organizations: an Overview. Cornell University Law School, Legal Information Institute. Prieiga per internetą: [http://www.law.cornell.edu/wex/non-profit\\_organizations](http://www.law.cornell.edu/wex/non-profit_organizations)
- Otrusinová, M.; Šteker, K. (2012). Comparison of usage accounting information in business and non-profit enterprises in the Czech Republic // *Proceedings of the 1st WSEAS International Conference on Finance, Accounting and Auditing*, p. 98-103.
- Pounder, B. (2010). Integrating the Income Statement // *Strategic Finance*, Vol. 92 (1), p.15-16.
- Singh, S. R.; Wheeler, J. (2012). Hospital Financial Management: What Is the Link Between Revenue Cycle Management, Profitability, and Not-for-profit Hospitals' Ability to Grow Equity? // *Journal of Healthcare Management*, Vol. 57 (5), p. 325-339.
- Stevenson, K. M. (2010). Commentary: IFRS and the Domestic Standard Setter – Is the Mourning Period Over? // *Australian Accounting Review*, Vol. 20 (3), p. 308-312.
- Stončiuvienė, N.; Zinkevičienė, D. (2014). Aktualu: rengiame žemės ūkio verslo subjektų metines finansines ataskaitas // *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, vasario 11 d., Nr. 6 (774), p.1,8.
- Новые и пересмотренные МСФО, применимые к годовой финансовой отчетности за 2013 год. (2013). Deloitte. 16 p.

## Informacijos šaltiniai

- Dėl pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo ir vėlesni jo pakeitimai / Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas 2004 m. lapkričio 22 d. Nr. 1K-372. Vilnius.
- 3 VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [http://www.aat.lt/3VSAFAS\\_„Veiklos\\_rezultatų\\_ataskaita“](http://www.aat.lt/3VSAFAS_„Veiklos_rezultatų_ataskaita“). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma)
- 21 VAS „Dotacijos ir subsidijos“. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/>

## COMPARATIVE ANALYZIS OF COMPANY PERFORMANCE RESULT FINANCIAL STATEMENTS

### Neringa Stončiuvienė, Danutė Zinkevičienė

#### Summary

In the scientific literature there are researches presenting the comparison of the form of financial statements of business and public sector and non-profit organizations, however in Lithuania these issues have not been performed. Cross-cultural differences in national accounting and reporting create preconditions for a more detailed research in Lithuania. All this presupposes the need to evaluate pros and cons of different organizations, provides to look for commonalities between different sectorial reports. Proposals for presentation alignment of results of corporate and public sector and non-profit organizations are encountered in the literature, as well as proposals for application of different reporting formats. Detailed analysis of accounting and presentation of performance results in financial statements of business and public sector and non-profit organizations was carried out in this research. At first, it showed that all organizations prepare their

performance reports on an accrual basis. The reports contain information both on results of organization's operating activity, and on financial and investment activities. Only the business organizations present information about special items. However, specifics of activities and aim to meet the different information needs of users determine that it is not appropriate to align the organization's performance reports.