



## VIEŠOJO SEKTORIAUS APSKAITOS IR FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTŲ ĮGYVENDINIMO PRAKTIKOJE PROBLEMATIKA

Jovita Bikienė

*Mykolo Romerio universitetas, Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva*

*El. paštas jovita.bikiene@mruni.eu*

*Įteikta 2010-11-18; priimta 2011-02-26*

**Santrauka.** Straipsnyje nagrinėjama šiuo metu įgyvendinamos Europos Sąjungos ir kitų ekonomiškai išsivysčiusių šalių viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos reformos įgyvendinimo praktikoje eiga ir problemos, su kuriomis susiduria viešojo sektoriaus buhalteriai. Išanalizavus Lietuvoje priimtus ir įgyvendinamus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus konstatuotina, kad jų praktinis įgyvendinimas yra sudėtingas ir ilgas procesas. Pažymėtina, kad Lietuvoje nuo 2010 m. sausio 1 d. visi viešojo sektoriaus subjektai (toliau – VSS) apskaitą ir finansinę atskaitomybę privalo parengti vadovaudamiesi naujais standartais, t. y. viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau – VSAFAS). Reformai buvo rengtasi nuo 2005 metų, tačiau reformos įgyvendinimas susidūrė su daugeliu problemų: visuotinio VSAFAS taikymo principas ne kartą buvo atidėtas, reglamentuoti įgyvendinimo etapai buvo keičiami, papildomi ir keičiami patys standartai. Bendra visų lygių VSS apskaitos reformos įgyvendinimo praktikoje tendencija – lėta, ūkinių operacijų duomenys atskaitose pateikiami sudėtingai ir ne visada atspindi realią įstaigos padėtį. Straipsnyje nagrinėjamos pagrindinės problemos, su kuriomis susiduria Lietuvos subjektai įgyvendindami reformos nuostatas, modeliuojami galimi sprendimų variantai ir analizuojamos jų įgyvendinimo pasekmės.

**Reikšminiai žodžiai:** standartas, subjektas, finansavimas, turtas, vertė, pajamos.

## PROBLEMS OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS IMPLEMENTATION INTO PRACTICE

Jovita Bikienė

*Mykolas Romeris University, Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lithuania*

*E-mail: jovita.bikiene@mruni.eu*

*Received 18 November 2010; accepted 26 February 2011*

**Abstract.** This article analyzes process of realization in practice and problems faced by accountants in implementation of Accounting and Financial Statement System Reform in the Public Sector which currently takes place in the European Union and other developed countries. After analyzing Public Sector Accounting and Financial Reporting Standards which were passed and implemented in Lithuania it could be stated that practical implementation is a very long and difficult process. It should be noted that Lithuanian Public Sector entities (PSEs) must prepare accounting and financial reports according to new Sector Accounting and Financial Reporting Standards (SAFRS), from 1 January 2010. Preparations for reform started in 2005, however realization of the reform has encountered numerous barriers: universal practices of SAFRS principles have been repeatedly delayed, regulated stages of execution were varying, in addition, the main standards were supplemented and changed. General trend of implementation of all levels of PSE accounting reform into practice is still slow; transactions of data in the reports

submitted are too complicated and not always reflect the real situation of the institution. This article discusses the main problems faced by Lithuanian entities in implementing the reform, simulation of possible options for solution and analysis of the consequences of their execution.

**Keywords:** standard, subject, asset, value, income, expenditure.

**JEL Classification:** H61, H83, M41.

## 1. Įvadas

Dabartiniame ekonomikos raidos etape, kai viešojo sektoriaus finansai yra glaudžiai susiję su visų rinkos dalyvių piniginiiais srautais ir šalies ekonominis vystymasis tiesiogiai priklauso nuo užsienio valstybių ekonominės plėtros bei integracijos į nacionalinę ekonomiką, susiformavo finansinės informacijos vartotojų poreikis rasti būdą, kaip palyginti skirtingų šalių finansinės būklės ataskaitas vienodu lygmeniu. Kitaip tariant, reikėjo taip standartizuoti buhalterinės apskaitos, gautų ir panaudotų biudžeto asignavimų finansinę informaciją, kad nepriklausomai nuo informacijos vartotojo nacionalinės kalbos, finansinio išsilavinimo ir kitų subjektyvių veiksnių pagrindinė informacija būtų suprantama ir lygiavertė jo įprastiniam apskaitos suvokimui. Lietuva privalėjo prisitaikyti prie globaliu mastu besikeičiančių informacijos pateikimo finansinės būklės ataskaitose reikalavimų ir pačios finansinės informacijos vartotojų struktūros kokybinio šuolio.

VSS ūkinių operacijų apskaita nuo žemiausios grandies iki valstybės finansų konsolidavimo pareikalavo ir naujos buhalterinės apskaitos metodikos. Lietuvoje vykdoma reforma – tai dalis visuotinai reformuojamos buhalterinės apskaitos pokyčių, vykstančių tiek Europos Sąjungoje, tiek Ekonominės Bendrijos šalyse, tiek kitose ekonomiškai išsivysčiusiose šalyse. Ši reforma palietė ne tik viešųjų finansų sektorių. Daujotaitė (2009), analizuodama viešojo sektoriaus veiklos administravimo efektyvumą, nurodo, kad keičiantis socialinei, politinei, ekonominei aplinkai, vyksta viešojo administravimo paradigmos kaita ir kartu formuojasi nauji šio sektoriaus veiklos priežiūros bei kontrolės metodai. Klasikinės priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios tik finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, nebegali atitikti naujų reikalavimų.

Viešojo sektoriaus subjektai nėra izoliuoti nuo finansų rinkoje ir valstybės ekonomikoje vykstančių procesų, biudžetinės įstaigos vykdo viešuosius paslaugų ir prekių pirkimus iš privataus sektoriaus subjektų, šie ir bankrutuoja, ir tampa nemokūs, didindami VSS patiriamą riziką: nebaigti projektai, neatlikti darbai, nesuteiktos paslaugos, neatvežtos prekės ir pan. Tarptautiniu lygmeniu Europos Sąjungos ekonominiėje erdvėje sudarant ekonominius sandorius, nebuvo sandorio partnerio finansinės būklės patikimumo įrodymų, bendrų kriterijų, kurie lemtų valstybės nacionalinio biudžeto turimų išteklių disponavimo ribas. ES valstybių skolų dydis ir paskolų portfeliai, BVP dydžiai ir kitimo tendenci-

jos, valstybių eksporto ir importo santykiai, reguliuojami finansinėmis priemonėmis, valiutų kursų svyravimai (tarp valstybių, įsivedusių eurą ir turinčių nacionalinę valiutą) pareikalavo taip sudaryti finansines valstybių ataskaitas, kad jas būtų galima palyginti.

Iki reformos, tvarkant apskaitą modifikuotu piniginiu principu, išryškėjo viešosios finansinės informacijos pateikimo ir suvokimo skirtumai, buhalterinės apskaitos ir biudžeto asignavimų naudojimo duomenys buvo iškreipiami netiksliais piniginių srautų atvaizdavimu ataskaitose. VSAFAS taikymo būtinybė susiformavo kartu su Lietuvos ūkio plėtra ir ekonomikos vystymusi.

*Straipsnio tikslas* – įvertinti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų (VSAFAS) taikymo tarp įvairių VSS įgyvendinimo praktikoje problemas ir išskirti pagrindines problemų grupes, kurios labiausiai veikia reformos įgyvendinimo kokybę.

## 2. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų taikymo metodologija

VSS savo apskaitą iki 2005 m. reformos koncepcijos priėmimo tvarkė pagal visuomenės deleguotų funkcijų modifikuotą piniginių principą. Visos ūkinės operacijos ataskaitose buvo atvaizduojamos pagal gautų asignavimų (įplaukų) ir jų panaudojimo (išlaidų) dydį.

Biudžetinės įstaigos privalėjo vadovautis Buhalterinės apskaitos įstatymo 3 str. 5 d. ir apskaitoje taikyti Biudžetinių įstaigų standartus, tačiau jie nebuvo sukurti, o biudžetinės institucijos vadovavosi įvairiais teisės aktais:

- Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos ir jam pavaldžios įstaigos apskaitą tvarkė vadovaudamiesi Europos Sąjungos teisės aktais ir tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais, pagrįstais Europos Komisijos generalinio biudžeto direktorato reikalavimais.
- Valstybinė ligonių kasa prie Sveikatos apsaugos ministerijos ir Valstybinė socialinio draudimo fondo valdyba buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę rengė vadovaudamosi šių fondų veiklos vykdymą reglamentuojančiais teisiniais aktais ir fondinių biudžetų sudarymo bei vykdymo taisyklėmis (Lietuvos Respublikos... 2006).

Vienos institucijos duomenis kaupė modifikuotu piniginiu principu (biudžetinės įstaigos), kitos – kaupimo princi-

pu (Muitinės departamentas), fondai – piniginiu principu. Viena vertus, sisteminti ir vertinti nacionalinio valstybės biudžeto asignavimų judėjimą tapo sudėtinga. Kita vertus, skirtingi duomenų kaupimo principai lėmė jų netikslumą ir nepalyginamumą.

Iki reformos naudotas apskaitos būdas ir metodai sistemino tik su biudžeto veikla susijusius duomenis, kurie atspindėjo biudžetinių asignavimų gavimą ir naudojimą. Atkreiptinas dėmesys, kad taikomas piniginiu principu ūkinių operacijų duomenų tvarkymas neleido įvertinti rizikos, su kuria susiduria dabartinis viešasis sektorius.

Europos Sąjungos teisiniai aktai ypatingą reikšmę skiria rizikos įvertinimui ir jos įtakos atskaitomybės nuostatų įtvirtinimo lygio nustatymui. VSAFAS reforma leidžia nors iš dalies eliminuoti galimą išorės rizikos įtaką buhalterinės apskaitos duomenų sisteminimui ir sudaro sąlygas tiksliau kaupti ūkinių operacijų duomenis finansinės atskaitomybės ataskaitoms sudaryti. Tai numatyta Europos Sąjungos 2002 m. birželio 25 d. Tarybos reglamente (EB, Euratomas) Nr. 1605/2002 „Dėl Europos Bendrijų bendrajam biudžetui taikomo finansinio reglamento“ ir 2002 m. gruodžio 23 d. Komisijos reglamente (EB, Euratomas) Nr. 2343/2002 „Dėl finansinio pagrindų reglamento, skirto įstaigoms, minėtoms Tarybos reglamento (EB, Euratomas) Nr. 1605/2002 „Dėl Europos Bendrijų bendrajam biudžetui taikomo finansinio reglamento“ 185 straipsnyje (Viešojo sektoriaus... 2010). Pagal šiuos reglamentus metinę atskaitomybę sudaro dvi dalys:

- finansinė atskaitomybė, sudaroma pagal Tarptautinius viešojo sektoriaus apskaitos standartus taikant kaupimo principą; taikant šį principą, ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami tada, kai jie įvyksta, neatsižvelgiant į pinigų gavimo ar išmokėjimo laiką;
- biudžeto vykdymo atskaitomybė (Lietuvos Respublikos... 2007).

2008 m. balandžio mėn. Paryžiuje įvyko Ekonominio bendradarbiavimo ir vystymo organizacijos simpoziumas „Kaupimo principo taikymas viešajame sektoriuje“ (Svorobovičienė 2008). Dalyviai iš 31 pasaulio šalies, atstovai iš Pasaulio banko, Europos auditorių rūmų, Tarptautinio valiutos fondo, Tarptautinio viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos pasidalijo patirtimi, sukaupta įgyvendinant Viešojo sektoriaus apskaitos standartus, atkreipdami dėmesį į nacionalinius pasiekimus ir sunkumus šioje srityje. Galima išskirti tam tikrus valstybinius ypatumus:

- Australija, Naujoji Zelandija, Jungtinė Karalystė kaupimo principą taiko tiek finansinės būklės ataskaitoms (toliau – FBA), tiek biudžeto vykdymo ataskaitoms (toliau – BVA);
- JAV, Kanada, Prancūzija, Švedija, Graikija – kaupimo principą taiko tik FBA;

- Italija, Islandija – tik FBA su išimtimis;
- Prancūzija sprendimą diegti kaupimo principą priėmė 2001 m. VSAFAS standartai buvo parengti 2004 m., testavimas truko iki 2006 m. Prancūzijos atstovai atkreipė dėmesį į patį, jų nuomone, sudėtingiausių reformos barą – finansinės informacijos pateikimą jos vartotojams. Būtina išmokyti skaityti ir suvokti finansinę informaciją pagal naujas formas, t. y. įstaigų, organizacijų vadovams ir politikams padėti suprasti ataskaitose nurodytų duomenų reikšmes bei esmę;
- Šveicarų nuomonė buvo vienareikšmė – kaupimo principas leido skaidriai ir, svarbiausia, tiksliau tvarkyti viešojo sektoriaus finansinę informaciją, teisingiau atvaizduoti valstybės mastu disponuojamas lėšas (asignavimus) (Svorobovičienė 2008).

Pabrėžtina, kad finansinės būklės atskaitas (FBA) dauguma šalių tvarko (arba pradeda taikyti) kaupimo principu, o biudžeto vykdymo atskaitas (BVA) sudaro modifikuotu piniginiu principu.

Iki reformos pradžios Lietuvos viešajame sektoriuje susidarė situacija, kai kiekvienas ūkio subjektas pagal valstybės jam pavestas funkcijas, ūkines operacijas ir biudžeto asignavimų apskaitą tvarkė pagal savo nustatytus tvarkos aprašus ir formas. Valstybės valdomas turtas buvo apskaitomas verte, kuri labai skyrėsi nuo jo vertės rinkoje, susikaupę išpareigojimai neatskirti pagal vykdymo datą. Tapo neiškus finansinis piniginių srautų judėjimas.

Įvertinęs susidariusią situaciją dėl finansinės informacijos viešajame sektoriuje apskaitos ir duomenų kaupimo prieštaravimų, Lietuvos Respublikos Seimas priėmė pagrindinį viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojantį įstatymą (Lietuvos Respublikos... 2007), kuris nustatė apskaitos reformos pradžią, numatė pagrindinius viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos tvarkymo principus, nurodė VSS pavaldumo ir atsiskaitymo schemą. Visa viešojo sektoriaus apskaita tvarkoma žemesnio lygio ir aukštesnio lygio atskaitų rinkiniais. Žemesnio lygio atskaitų rinkinius rengia kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas ir jų grupė. Aukštesnio lygio atskaitas rengia valstybė ir savivaldybės.

Šiuo metu yra patvirtinti 26 VSAFAS, privalomojo ir rekomendacinio pobūdžio VSS buhalterinės apskaitos sąskaitų planai. Standartų taikymo esmė – viešojo sektoriaus subjektų apskaitą, tvarkytą modifikuotu piniginiu principu, pertvarkyti į kaupimo principu sisteminamą ūkinių operacijų apskaitą.

VSAFAS taikymo mokymai reformos dalyviams (buhalteriams, dėstytojams ir kitiems su finansais dirbantiems asmenims) iš dalies buvo finansuojami iš ES pereinamojo laikotarpio institucijų plėtros priemonės projekto Nr. 2005/017-494-02-02 „Viešojo sektoriaus apskaitos sistemos modernizavimas“ lėšų. Apskaitos reforma buvo vykdoma etapais (Viešojo sektoriaus... 2010). Reglamente buvo detalizuota, kokios įstaigos ir kokiais laikotarpiais parengia

finansinių ataskaitų rinkinius pagal naująją apskaitos reformos metodiką. Vadovaujantis Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo ir VSAFAS nuostatomis nuo 2009 m. sausio mėn. už 2008 m. metines finansines ataskaitas teikė vadinamieji bandomieji VSS:

1. Susisiekimo ministerija.
2. Sveikatos ministerija.
3. Ūkio ministerija.
4. Muitinės departamentas.
5. Lietuvos nacionalinis dramos teatras.
6. Vilniaus m. savivaldybės administracija.

Nuo 2010 m. sausio mėn. remiantis naująja buhalterinės apskaitos metodika, finansines ataskaitas rengia visi kiti viešojo sektoriaus subjektai (Lietuvos Respublikos... 2008).

Lietuvoje priimti ir patvirtinti VSAFAS apima visas pagrindines finansines įstaigų ir organizacijų ūkines operacijas ir jomis remiantis sudarytos finansinės ataskaitos teikia informaciją apie:

1. Finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą ir naudojimą.
2. Viešojo sektoriaus subjekto veiklos finansavimo šaltinius.
3. Viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę ir jos pokyčius.

Gauta informacija leidžia palyginti VSS veiklą ir gautų asignavimų naudojimo efektyvumą bet kurio segmento veikloje, bet kuriuo pavaldumo lygiu. Šitaip suformuota finansinė informacija atskleidžia paties subjekto reikalingumą vykdant pavestas segmento funkcijas, įgyvendinamų programų tikslumą ir jų kainą – veiklos efektyvumą. Apskaitant ūkinių operacijų duomenis kaupimo principu, aiškiai ir tiksliai atskleidžiamos tikrosios subjekto galimybės finansuoti savo veiklą ir vykdyti tiek ilgalaikius, tiek trumpalaikius įsipareigojimus, išgrynina tikrąjį reikalingų lėšų dydį savo funkcijoms vykdyti ir realių sąnaudų dydį. Šie standartai suformuoja visas sąlygas planuoti išteklius, kurių reikės veiklai tęsti ar kurie turės būti gauti vykdant veiklą ateityje, taip pat įvertinti su veikla susijusią riziką ir neapibrėžtumą.

S. Sunder (2010), vertindamas viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų taikymą Europos Sąjungoje ir pasaulio šalyse, išvelgia pavojų, kad vienodų rašytinių standartų vykdymas skirtingų valstybių visuomenės socialinių normų sąskaita mažina finansinės atskaitomybės vykdymo ir valdymo veiksmingumą, silpnina informacijos patikimumą nacionalinėse rinkose. Perėjimas prie šių standartų neskatina susimąstyti apie problemų sprendimo alternatyvas, kurios išgrynintų profesionalų sprendimą. Visiems vienodai taikomos reformos normos formuoja požiūrį viską vertinti „pagal knygą“. Vienodi visoms šalims VSAFAS reikalavimai neigiamai veikia ne tik pačią reformos eigą, bet ir visuomenės požiūrį į buhalterį kaip specialistą: jis yra nelankstus, „dirba pagal raidę“, jam

nerieikia turėti jokio talento ar būti kūrybingam – jis yra techninis darbuotojas. Visa tai talentingus žmones atgraso nuo buhalterio profesijos pasirinkimo. Vienodumas neskatina mokslinių tyrimų ir diskusijų akademinėje aplinkoje ir praktiniuose forumuose. Tokia konservatyvi, visiems lygiams vienodai privaloma apskaitos ir finansinės atskaitomybės reforma uždaro duris mokymuisi eksperimentuojant, finansinės atskaitomybės sudarymo procese ieškant optimalių alternatyvų bei teisingo ir skaidraus biudžetinių asignavimų naudojimo galimybių pateikimo. Reformuojant apskaitą, rengiant finansinės atskaitomybės ataskaitas pagal VSAFAS, būtina rasti kompromisą ir pusiausvyrą tarp rašytinių apskaitos standartų ir nerašytų visuomenės socialinių normų.

L. Kurunmäki (2008) mano, kad reformuotos apskaitos ir naujų formų atskaitomybės atsiradimas, dažnai dar vadinamosios Naujosios viešosios vadybos gairės, pakeis ne tik finansinę apskaitą, bet turės įtakos ir pačios visuomenės kaitai. Reformos diegimas ir atsirandantys pasikeitimai, apimantys ne tik nacionalinę valstybę, bet ir kai kurias nuostatas, įgyvendinami tarpvalstybiniu lygmeniu. Finansinių duomenų apskaitos pasikeitimai paveiks asignavimų skirstymą VSS, o tai padarys didelį poveikį įvairioms viešojo sektoriaus sritims, įskaitant švietimo, kultūros, policijos, prokuratūros, sveikatos apsaugos, socialinių paslaugų, transporto ir gynybos.

Sh. Chanchani ir R. Willett (2004) išdėstė požiūrį, kad bet kokios finansinės apskaitos reformos ypatumas turi užslėpto poveikio sindromą: aklas standartų taikymas, neįvertinus nacionalinių ypatumų, silpnina laukiamą rezultatą, reformuotos viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės ataskaitose teikiamų duomenų teisingumą. Sėkmingai reformai būtina sujungti visas specialistų: informacinių technologijų ir visuomenės informavimo priemonių – pajėgas. Kanadiečiai atliko tyrimus ir nustatė, kad apskaitos naujovių taikymas turėjo teigiamą įtaką organizacijų funkcijų vykdymo stiprinimui, pagerino gyventojams teikiamų paslaugų kokybę, tarpžinybinį bendradarbiavimą. Jų nuomone, ši reforma paliečia ir sujungia tris skirtingus visuomeninius aspektus, kuriuos būtina suderinti:

1. Finansinės (ekonominės, ypač makroekonomikos srities) literatūros ir informacijos, kuri liečia vykdomą viešojo sektoriaus reformą, sklaidą. Reformos įtakų, daromų socialiniams ir instituciniams viešojo sektoriaus parametrams, aiškinimas visuomenei.
2. Vykdam reformą skirti maksimalų dėmesį finansinių reformų poreikiams dėl naujų technologijų diegimo patenkinti.
3. Naujosios viešojo sektoriaus vadybos reformos (apskaitos reformos) esmė – ne tik suderinti skirtingų apskaitos modelių (europietišką, anglosaksų, amerikietišką) praktiką, kai skirtingose valstybėse

skirtingai apskaitomos vienodo pobūdžio ūkinės operacijos ir teikiami finansiniai duomenys, bet ir suderinti dažnai net oficialiai tarp savęs konkuruojančių profesionalų (ekspertų, auditorių, finansininkų) skirtingus požiūrius ir interesus.

Estijos mokslininkai atliko tyrimą, kurio metu bandė išsiaiškinti pagrindinius pavojus ir problemas, atsiradusias dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos (Tikk 2010). Tyrime taikoma lyginamoji analizė ir aprašymas kaip bendri mokslinio tyrimo metodai. Šis tyrimas atskleidė, kaip kaupimo principo taikymas leidžia gauti finansinę informaciją, tenkinančią tikros ir teisingos apskaitos duomenų, reikalingų sprendimams priimti, reikalavimus. Viešojo sektoriaus apskaitos reforma sudaro prielaidas pagerinti piliečiams teikiamų paslaugų kokybę ir kiekybę. Bet problemos, atsirandančios kaip reformos pasekmės, panašios kaip ir Lietuvoje: lėta eiga, sudėtinga apskaitos struktūra, informacijos vartotojai sunkiai suvokia naująją informaciją.

### 3. VSAFAS taikymo problematika

Nagrinėjant VSAFAS įgyvendinimo eigą ir jų taikymo aspektus vykdant buhalterinės apskaitos reformą Lietuvos viešajame sektoriuje, galima išskirti penkias pagrindines problemų grupes, kurios daro tiesioginę įtaką reformos eigai, diegimo spartai ir buhalterinės apskaitos kokybei (1 pav.).

Kiekvieną problemų grupę būtina išanalizuoti atskirai, išskiriant pagrindinius VSAFAS taikymo sunkumus

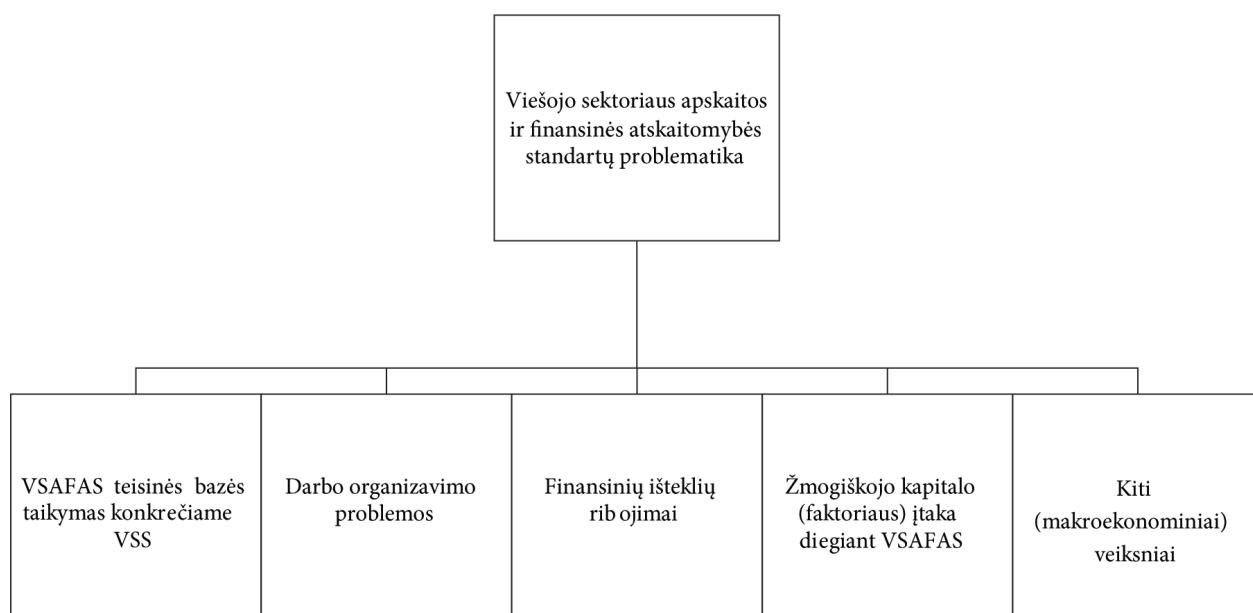
ir trikdžius viešojo sektoriaus subjekto apskaitoje. Ieškant problemų sprendimo, išskiriamos pagrindinės kliūtys, kurias pašalinus būtų galima siekti kokybiškesnės reformos eigos.

#### 3.1. VSAFAS teisinės bazės taikymas konkrečiame VSS

VSAFAS teisinės bazės taikymas konkrečiame VSS yra vienas svarbiausių reformos aspektų. Kiekvieno VSS sudėtingiausias apskaitos reformos etapas buvo buhalterinės apskaitos likučių perkėlimas iš senojo Didžiosios knygos registro į naująjį, sudarytą pagal naująjį privalomąjį sąskaitų planą. Perkėlimas privalėjo būti atliktas paskutine 2009 m. finansinių metų pabaigos diena, o nuo 2010 m. sausio 1 d. visų ūkinių operacijų apskaita turėjo būti pradėta pagal kaupimo principą. Duomenys privalėjo būti perkelti standartuose nurodytomis elementų vertėmis, išlaikant fundamentinę apskaitos lygybę.

Vieno iš pagrindinių buhalterinės apskaitos principų – veiklos tęstinumo – taikymas reformos laikotarpiu viešojo sektoriaus subjektams, kurie per metus privalėjo reorganizuotis, persitvarkyti ar keisti veiklos programą, išprovokavo dilemą, kaip tvarkyti buhalterinę apskaitą – senuoju ar naujuoju būdu. Nebuvo prasmės investuoti gaunamus asignavimus reformai įgyvendinti, kai jie, pvz., apskričių administracijos ir jai pavaldžios įstaigos, nuo 2010 m. liepos 1 d. buvo likviduoti ar reorganizuoti.

Patvirtintas naujasis sąskaitų planas suniveliavo VSS vykdomas funkcijas: kiekvienas aukštesniojo lygio subjektas



1 pav. VSAFAS diegimo viešajame sektoriuje problemų grupės

Fig. 1. Groups of problems of SAFRS implementation in the Public Sector

(ministerija) vykdo skirtingas funkcijas ir iš pavaldžių įstaigų reikalauja funkcijas atspindinčių duomenų apie biudžeto asignavimų naudojimą pagal tikslinę paskirtį. Finansiniai įstaigos duomenys apie funkcijoms vykdyti gautų asignavimų naudojimą atskiria tik pagal segmentus aukštesniojo lygio VSS FBA. Įstaigos, rengiančios žemesniojo lygio finansinės būklės ataskaitas, turės papildyti pagal savo veiklos pobūdį sąskaitų planą, kad galėtų kaupti reikiamus biudžetinių asignavimų naudojimo pagal vykdomas funkcijas duomenis. Veiklos funkcijoms teisingai įvertinti ir jų finansiniams duomenims sukaupti reikės įvesti papildomas formas ir priedus. Mačernienė (2009) išvardijo pagrindines priežastis, dėl kurių apskaitos reforma sunkiai juda į priekį:

1. Apskaitos sistema – labai griozdiška, nustatanti tuos pačius reikalavimus krašto apsaugos institucijoms, Seimui, ministerijoms ir Balbieriškio ar Užpalių PSPC (pirminis sveikatos priežiūros centras).
2. Vienas ir tas pats sąskaitų planas apima finansuotojus ir finansuojamuosius, mokesčių mokėtojus ir mokesčių surinkėjus.
3. Toks sąskaitų planas yra idealus konsoliduoti pagal segmentus, bet sunkiai pritaikomas praktikoje.
4. Didžioji dalis VSS neturi galimybių savarankiškai įsigyti modernios kompiuterinės technikos. Apskaita tvarkoma turima senąja (suformuota piniginiu principu) buhalterinės apskaitos kompiuterine programa, reikiamus duomenis papildant „Exel“ programos lentelėmis. Tai provokuoja duomenų kaupimo klaidas ir neatitiktis sisteminant finansinius rodiklius.
5. Pagrindinė naujovė – turto tikrosios vertės nustatymas – praktiškai neįgyvendinama dėl labai sudėtingų reikalavimų, nustatytų standartuose.
6. VSAFAS diegimas yra ilgas procesas, visų problemų per vienerius metus išspręsti niekam nepavyks, nes perėjimas prie kaupimo principo užtrunka ilgiau nei planuota.

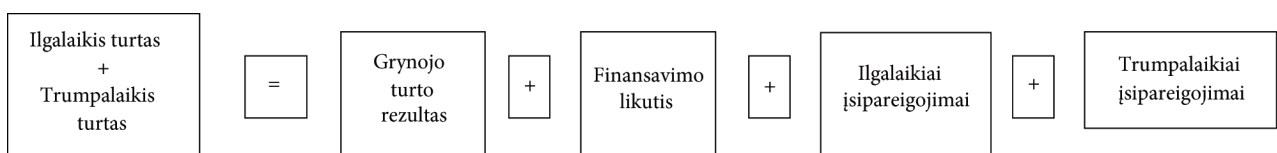
Vykdoma apskaitos reforma pozityvi savo esme, bet sudėtinga savo forma. Pradėjus taikyti VSAFAS ir tvarkyti apskaitą pagal kaupimo principą, būtina vesti sinchronišką apskaitą, t. y. visas operacijas registruoti naujoje kom-

piuterizuotoje buhalterinės apskaitos programoje naujojo sąskaitų plano sąskaitomis ir senąja apskaitos tvarkymo forma. Buhalteriai atlieka dvigubą darbą, bandydami išvengti klaidų finansinės būklės ataskaitose ir norėdami teisingai užpildyti biudžeto vykdymo ataskaitas. Esant mažam darbuotojų skaičiui, toks darbo organizavimas tampa neracionalus, negatyviai veikia darbinę reformos eigą.

Bet kuri ūkinė operacija apskaitoje fiksuojama ne mažiau kaip trimis įrašais. Įvertinus kiekvieno aukštesniojo lygio subjekto ir jam pavaldžių žemesniojo lygio subjektų specifiką, įrašai tampa griozdiški, pritaikyti kompiuterinės buhalterinės apskaitos programas prie standartinių įrašų neįmanoma. Tokia operacijų fiksavimo sistema yra imli darbui, provokuoja buhalterinės apskaitos klaidas ir netikslumus ataskaitose.

VSS turto teisingų verčių (tiek ilgalaikio, tiek trumpalaikio) parinkimas ir apskaitymas yra probleminis. Viso ilgalaikio turto apskaita gali būti tvarkoma įsigijimo savikaina, dabartine verte, tikrąja verte. Ilgalaikis nekilnojamasis turtas privalo būti pateikiamas tikrąja verte. Jos nustatymo metodika ar kriterijai nesuformuoti. Neaišku, kokį vertinimo būdą pasirinkti: atlikti rinkoje esančio tokio pat turto vertės vertinimą (atrankos būdu), kreiptis į turto vertintojus dėl verčių nustatymo ar laukti VSS grupės sprendimo. Lietuvoje buvo atliktos dvi nekilnojamojo turto vertės indeksacijos, išsivystė ir sprogo nekilnojamojo turto burbulas. Visa tai lėmė valstybės disponuojamo turto verčių neatitiktį ekonominėms rinkos sąlygoms. VSS ilgalaikio turto tikrosios vertės nustatymas tapo realia problema. Reikalavimas trumpalaikį turtą – atsargas įvertinti grynąja realizavimo verte praktikoje sunkiai įgyvendinamas. Nėra nustatytų bendrų vertinimo kriterijų, kuriuos vienodai galėtų taikyti visi VSS. Kaip įvertinti turimų atsargų paklausos sumažėjimą, prekinės išvaizdos praradimą? O jei turimų prekių ar atsargų rinkoje nerealizuos dar porą metų? Kiekvienas VSS aprašinė savo kriterijus, pritaikytus prie savo vykdomų pagal segmento funkcijų pobūdį, sudarinės atsargų nurašymo pažymas. Būtent teisingas turtinių likučių suformavimas ir įkėlimas pagal VSAFAS reikalavimus į 2010 m. finansinių metų pradžią yra vienas iš tvyrančios įtampos veiksnių vykdančių šią reformą.

Taikant kaupimo principą, būtina išlaikyti fundamentinės apskaitos lygybės taisyklę (2 pav.).



2 pav. VSS fundamentinės apskaitos lygybės išraiška (Lietuvos Respublikos... 2008)

Fig. 2. PSE fundamental equality of accounting terms (Republic of Lithuania... 2008)

Visos turimo turto vertės laikotarpio pradžiai (aktyvinė apskaitos dalis) turi suformuoti pasyvinę buhalterinių įrašų dalį. Jei bus netiksliai nustatytos ilgalaikio turto likutinės vertės ir neteisingai suformuoti – sugrupuoti išpareigojimai, ši taisyklė negalios ir VSS nesudarys teisingų ir tikslų finansinės atskaitomybės ataskaitų.

Grynojo turto apskaitoje susikerta piniginių ir kaupimo principų apskaitos rezultatai. Vadovaujantis apskaitos reformai privalomuoju sąskaitų planu, kiekvieno VSS buhalterinės apskaitos pagrindiniame registre – Didžiojoje knygoje – turi būti sukaupti visi duomenys, reikalingi finansinės būklės ir biudžeto vykdymo ataskaitoms užpildyti. Pirmasis rinkinys (FBA) privalo būti sudarytas, vadovaujantis kaupimo principu, antrasis (BVA) – piniginiu. Šie abu skirtingi savo esme ir apskaitos forma principai yra viename plane, viename Didžiosios knygos registre. Uždarant finansinius metus, kiekvienas VSS savo veiklos finansinį rezultatą parodo grynojo turto apskaitos sąskaitų klasėje. Ši pozicija yra pati sudėtingiausia apskaitos reformos procese ir būtent ji stabdo bei apsunkina VSAFAS įdiegimą praktikoje.

Įvertinant problemas, kylančias dėl apskaitos reformos, diegiant VSAFAS, tikslinga būtų nors reformos pradžioje atskirti FBA (kaupimo principas) ir BVA (modifikuotas piniginis principas) reikalingų duomenų kaupimą atskirose kompiuterizuotų programų modeliuose. Sudaryti gautų asignavimų naudojimo laisvos formos priedus (lenteles), kurie kauptų buhalterinius duomenis BVA formoms.

### 3.2. Darbo organizavimo problemos

Vykdoma apskaitos ir finansinės atskaitomybės ataskaitų sudarymo reforma reikalauja tikslaus darbų organizavimo ir jo paskirstymo tarp darbuotojų. Galima išskirti pagrindinius organizacinius klausimus, kurių kokybiškas vykdymas pagerintų reformos eigą, tačiau jie dažnai lieka šešėlyje, nesuvokiant lyg ir nereikšmingų pozicijų įtakos galutiniam tikslui. Kokybiškas šių taktinių klausimų sprendimas pagreitintų strateginių įstaigos finansinės veiklos tikslų įgyvendinimą. Galima išskirti šias pagrindines darbo organizavimo problemas diegiant standartus:

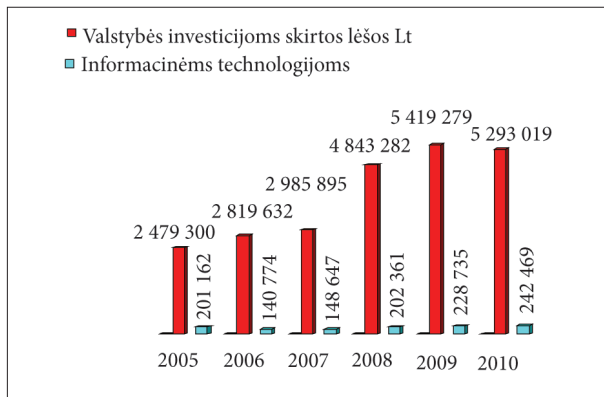
- per trumpą laiką būtina perimti labai didelį kiekį ekonominės, buhalterinės ir techninės informacijos. Tai nelengva. Visoms naujovėms reikia skirti daugiau laiko nei įprasta joms suvokti, intelektinės energijos, kolektyvo supratimo ir geranoriškumo;
- reikia sutelkti ir mokyti visus darbuotojus, vykdančius apskaitos reformą. Tai ne tik buhalteriai, finansininkai. Tai ir informacinių technologijų specialistai, kuriantys naują buhalterinės apskaitos programą, atskaitingą asmenys, vadovai. Įstaigoje dauguma klausimų derinami su finansinėmis galimybėmis, todėl būtina, kad darbuotojai žinotų nors esminius pasikeitusių reikalavimų aspektus;

- naujai apskaitai tvarkyti, buhalteriniams ir finansiniams duomenims apdoroti reikia suderinti darbo laiką. Naujovės diegiamos kasdienėje darbinėje aplinkoje, šalia einamųjų darbų. Tai lėtina VSAFAS įdiegimo tempą;
- įstaigų vadovai privalo įsakymu sudaryti apskaitos reformą koordinuojančią darbo grupę, paskirti atsakingą asmenį, kuris kontroliuotų visą reformos vedimą pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą VSS grupių konsolidavimo lygį;
- maksimalus darbo organizavimo krūvis tenka finansų padalinio vadovui. Kadangi apskaitos duomenys tvarkomi ir pagal senąją metodiką, ir pagal naująją, kiekvienas VSS vyr. buhalteris privalo labai atsakingai paskirstyti darbuotojams darbus;
- teisingai parinkti informacijos, reikalingos FBA ir BVA pildyti, sisteminimo kriterijus;
- būtina garantuoti tam tikrą įstaigų veiklos stabilumą. Įstaigas reorganizuoti ir likviduoti būtina iki apskaitos reformos pradžios. Esant būtinybei, apsiriboti minimaliais koregavimais, iki bus įdiegta visa apskaitos reformos ir finansinės atskaitomybės ataskaitų sudarymo sistema.

### 3.3. Finansinių išteklių ribojimai

Kokybiškam standartų įdiegimui, buhalterinės apskaitos pertvarkymui kaupimo principu būtina įsigyti buhalterinės apskaitos kompiuterinę programą, kuri apimtų visų ūkinių operacijų sisteminimo specifiką: tiek biudžeto asignavimų gavimo ir naudojimo apskaitą, tiek ūkinių operacijų buhalterinę apskaitą. Ši programa privalo sujungti apskaitą pagal atskirus segmentus ir sukaupti duomenis aukštesniojo lygio finansinės atskaitomybės ataskaitų ir biudžeto vykdymo formoms pildyti. Šie veiksmai be papildomų investicijų negalimi. Reforma apima visą viešąjį sektorių, nuo žemutinės grandies (biudžetinės įstaigos) iki nacionalinės finansinės atskaitomybės sudarymo, todėl būtų tikslinga šią apskaitos reformą vykdyti iš investiciniams projektams skiriamų lėšų kaip vientisą projektą. Išanalizavus apskaitos reformos vykdymo laikotarpiu valstybės investicijų programoms (pagal investavimo sritis) skiriamas lėšas nacionaliniame biudžete, matyti, kad jos sudaro tik apie 4 proc. visų lėšų, nors per vykdomos apskaitos reformos laikotarpį lėšos, skiriamos investiciniams programoms, išaugo 2,13 karto (3 pav.).

Vykdoma viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos reforma yra svarbus nacionalinių pajamų ir finansų apskaitos vystymosi etapas. Pradėta 2005 m. ji vis labiau įgauna pagreitį ir ją būtina tęsti. Tai nėra apskaitos pakeitimai nacionaliniu lygmeniu. Kokybišku šios reformos įdiegimu suinteresuotos visos ekonomiškai išsivysčiusios šalys tiek Europos Sąjungoje, tiek Jungtinėse Amerikos Valstijose, tiek Azijos regiono šalyse (pvz., Kinijoje). Įvertinus realią finansinę Lietuvos ūkio būklę, numaćius galimą biudžeto pajamų mažėjimą, reformai tęsti būtina skirti nors minimalias lėšas šioms pozicijoms:



3 pav. Informacinėms technologijoms skirtų asignavimų dalis investicinėse programose (Aktualūs valstybės... 2010)

Fig. 3. Part of appropriation for information technology in investment programs (Actual State... 2010)

1. Kompiuterizuotos buhalterinės apskaitos programai įsigyti. Ši programa turėtų apimti ne tik atskiro segmento vartotojų tinklą, bet sukauptų duomenis aukštesnio lygio finansinės atskaitomybės ataskaitoms sudaryti.
2. Papildomoms kompiuterizuotoms darbo vietoms įkurti ir darbuotojus aprūpinti būtina technika (kopijavimo aparatais, spausdintuvais, faksais ir kita reikiama organizacine technika).
3. Skirti papildomų asignavimų visų darbuotojų (buhalterių, finansininkų, padalinių vadovų, suinteresuotų asmenų) kvalifikacijai kelti: mokytis seminaruose, pagalbinei literatūrai įsigyti, kitoms su reformos suvokimu susijusioms išlaidoms padengti.
4. Vadovaujantis Darbo kodekso nuostatomis, finansų ir buhalterinės apskaitos skyrių darbuotojams, dirbantiems viršvalandžius, poilsio ir švenčių dienomis, būtina mokėti darbo užmokesčio priedus.

Teisingai neįvertinus finansinių problemų įtakos reformos eigai, ši nevyks įstatymuose numatyta tvarka. Inertiškas viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų diegimas apsunkins teisingą ir skaidrų viešųjų finansų įvertinimą.

### 3.4. Žmogiškojo kapitalo (veiksni) įtaka diegiant VSAFAS

Šiuo metu vykdoma reforma, kokybiška jos baigtis, strateginių tikslų įgyvendinimas priklauso nuo ją vykdančių asmenybių ir komandinio darbo kokybės. Sutelktumas, aiškių prioritetų reformos metu išdėstymas tampa svarbiausia kasdiene užduotimi. Šiam darbui būtinos tam tikros finansininkui reikalingos charakterio savybės, vadovo asmenybės charizma.

Asmuo, paskirtas atsakingu už reformos vedimą, turi pasižymėti tam tikru intelekto lygiu, gebėti analitiškai mąstyti, gebėti sujungti taktinius sprendimus įgyvendinant

strateginius VSS reformos planus. Asmenys, įgyvendinantys reformą, turi būti kruopštūs, pastabūs, sugebėti sisteminti finansinius duomenis, turėti gerą regimąją atmintį, būti kantrūs, gebėti susitelkti ir darbą atlikti iki galo. Padidėjęs darbo krūvis dėl papildomo informacijos srauto apdorojimo skirtingais aspektais reikalauja ištvermės, kol bus priimta papildomų (pagalbinių) darbuotojų. Sėkmingam darbų organizavimui, darbuotojų sutelkimui dirbti komandinį darbą, gaunamos ekonominės finansinės informacijos suvokimui būtinas tam tikro lygio VSS vadovų išprusimas. Pageidautina nemažinti darbuotojų etatų. Saugumo pojūtis darbe gerina žinių įsisavinimą ir darbo kokybę. Darbuotojų, investavusių į savo kvalifikaciją, praradimas yra nuostolis įstaigai, ne tik moraline prasme, bet ir finansine. Naujo darbuotojo parengimas visaverčiam finansininko darbui užtruks ne mažiau kaip 6 mėn. Šiuo metu vykdoma viešojo sektoriaus apskaitos reforma yra ilgas procesas, todėl pageidautina, kad darbuotojai turėtų aukštą profesinį išsilavinimą ir turėtų tam tikrų charakterio savybių. Įvertinus VSAFAS diegimo svarbą Lietuvos nacionaliniams finansams, būtina sutelkti visą dėmesį į žmogiškojo kapitalo valdymą strateginiams tikslams įgyvendinti.

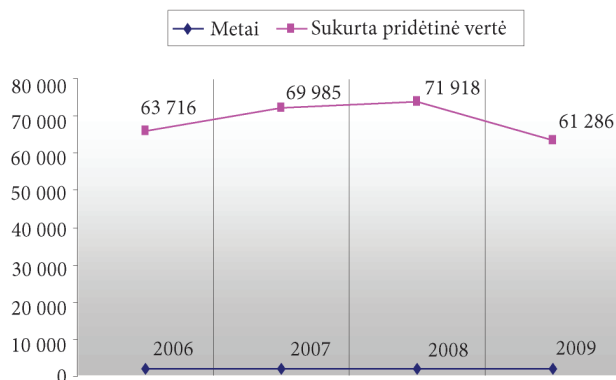
### 3.5. Kiti (makroekonominiai) veiksniai

Vykdoma viešojo sektoriaus apskaitos reforma sutapo su pasauline finansų krize, kuri sumažino VSAFAS diegimo galimybes ir padidino klaidų riziką. Pasaulinės ekonomikos istorijoje krizės kildavo ne tik atitinkamomis ekonominėmis ir socialinėmis aplinkybėmis, bet ir veikiant tam tikriems bendriesiems veiksniams. Nagrinėjant Lietuvos padėtį pasaulinės finansų krizės kontekste, reikia išskirti socialinės nelygybės, moralinių ir etinių vertybių stokos problemas, turėjusias didžiulę įtaką krizės atsiradimui. Europos Sąjunga sujungė visų lygių (ekonominių, socialinių, finansinių) priemones kovai su krize. Europos veiksmų plane išskiriami du esminiai dalykai: pirma, siekiant įveikti krizę būtinas ne tik bankų, bet ir realiosios ekonomikos sektoriaus restruktūrizavimas, antra, pabrėžiama pačių 27 ES valstybių narių bendro veikimo svarba (Rakauskienė 2009). Kokybiškam buhalterinės apskaitos reformos įdiegimui praktinėje kiekvieno VSS veikloje reikėjo didesnio skiriamų asignavimų kiekio (darbo užmokesčiui, buhalterinės apskaitos kompiuterinėms programoms, darbuotojų kvalifikacijai kelti, kompiuterinei technikai įsigyti ir t. t.), o susidariusi situacija provokavo atvirkštinius veiksmus – skiriamų asignavimų mažinimą.

Lietuvos finansų rinkos patyrė dviejų burbulų sprogią: nekilnojamojo turto ir vertybinių popierių. Tai turėjo tiesioginę įtaką taikant turto apskaitos standartų reikalavimus, apskaičiuojant ir perkeliant likutinę turto vertę į naująją apskaitą. Turtui vertinti reikėjo papildomų lėšų, apskaitoje esančios turto vertės labai skyrėsi nuo rinkos turto kainų, nebuvo aišku, ar dominuojanti rinkoje turto vertė galutinė, ar tik tarpinė tarp burbulų suformuotos kainos ir dugno.



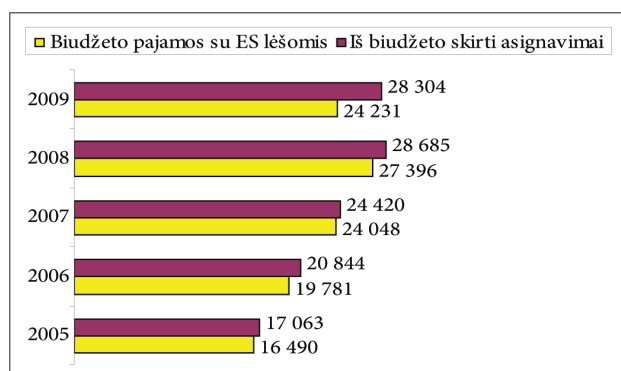
Smuko Lietuvos nacionalinės pajamos: didelis BVP kritimas (iki 15 proc.), aukštas infliacijos lygis, didėjantis nedarbas padidino socialinę įtampą. Visi šie veiksniai paveikė pridėdamosios vertės kūrimą ir sumažino nacionalines pajamas (4 pav.).



4 pav. BVP kitimas 2006–2009 m. (Lietuvos ekonomikos... 2010)

Fig. 4. Change of GDP for 2006–2009 (Source: Lithuanian Economic... 2010)

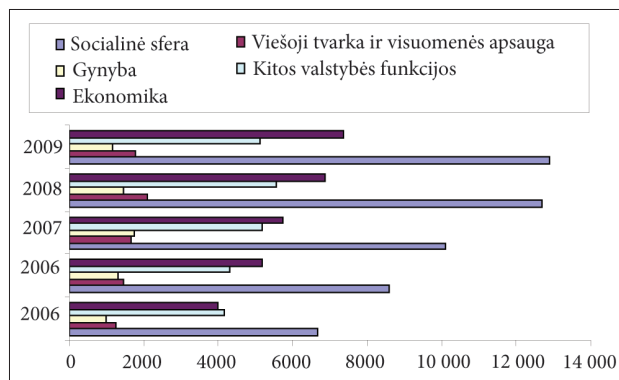
Dėl mažėjančių surenkamų valstybinių pajamų mažėjo skiriami asignavimai biudžetinėms įstaigoms, VSS išlaidos imtos riboti, mažinami etatai, o tai dar labiau apsunkino reformos eigą. Dėl palūkanų brangstanti valstybės skola, didėjantis socialinio draudimo išmokos, didėjantis bedarbių skaičius ir jiems mokamos pašalpos, priešlaikines pensijas gaunančių gyventojų skaičiaus didėjimas, nedarbingumo pašalpas gaunančių asmenų skaičiaus padidėjimas pandemijos metu ir t. t. didino biudžeto deficitą, kurio padengimas buvo sprendžiamas mažinant skiriamų asignavimų, taip pat ir darbo užmokesčiui, dalį VSS. Valstybės surenkamos pajamos mažėjo, privalomosios išlaidos, ypač socialinėje sferoje, didėjo. Sprendimas buvo elementarus – aritmetinis skiriamų asignavimų mažinimas (5, 6 pav.).



5 pav. Biudžeto pajamų ir išlaidų palyginimas (Lietuvos ekonomikos... 2010)

Fig. 5. Comparison of budget revenue and expenditure (Lithuanian Economic... 2010)

Įvertinus makroekonominis veiksniais, kurie darė įtaką valstybės ekonomikai pasaulinės finansinės krizės kontekste, matyti, kad išlaidos socialinei sferai ir valstybės įsipareigojimų visuomenei vykdymas pareikalavo dvigubai daugiau išlaidų nei visi kiti valstybės sektoriai.



6 pav. Viešajam sektoriui skirti asignavimai (Lietuvos ekonomikos... 2010)

Fig. 6. Allocations for Public Sector (Source: Lithuanian Economic... 2010)

Būtina skleisti informaciją apie vykstančius buhalterinės apskaitos reformos procesus viešajame sektoriuje. Visuomenėje nebuvo jokios informacijos apie viešajame sektoriuje vykstančią buhalterinės apskaitos reformą. Apie susidariusius reformos eigos sunkumus žinojo siauras specialistų ratas, kuris pats jas ir sprendė. Būtina visų specialistų diskusija viešojoje erdvėje apie viešųjų finansų kitimo tendencijas ir jų šaltinių formavimosi reformą.

Pasaulinės krizės pradžia ir Lietuvoje vykdomos buhalterinės apskaitos reformos įgyvendinimo koncepcijos sutapimas turėjo negatyvų poveikį visai VSAFAS įgyvendinimo eigai. Kokybiškai reformos eigai ir pozityviam rezultatui būtinas visų dalyvių visais lygiais kokybiškai sutelkta eiga. Viešojo sektoriaus apskaitos reforma palies kiekvieną ūkio subjektą ir viešųjų paslaugų vartotoją, tai nėra tik buhalterinės apskaitos reforma, tai yra viso viešojo sektoriaus finansinių santykių pasikeitimas.

#### 4. Išvados

Vykdoma apskaitos reforma pozityvi savo esme, bet sudėtinga savo forma.

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai reglamentuoja tiek žemesniojo, tiek aukštesniojo lygio VSS apskaitą, bet kiekvienas konkretus subjektas ją privalo priderinti prie savo vykdomų funkcijų pagal finansinės būklės ataskaitų konsolidavimo grupę, o ne asignavimų valdytoją, kaip iki šiol.

Įvertinus VSS konsolidavimo sistemą, kiekvieno subjekto vietą segmentų hierarchijoje, būtina skirti papildomų finansinių išteklių specializuotai kompiuterizuotai buhalterinei programai pirkti ir įdiegti. Tai palengvintų ir paspar-

rintų viso viešojo sektoriaus apskaitos reformos įgyvendinimą ir pagerintų kaupimo principu sudaromų metinių finansinės būklės ataskaitų kokybę.

Būtina praveisti specializuotus mokymus VSS buhalterinės ir biudžetinės finansinės informacijos vartotojams. Reikia juos išmokyti analizuoti naujas finansinės subjekto būklės ataskaitas, suvokti naujai pateikiamas ekonomikos sąvokas ir jų teigiamas bei neigiamas skaičių reikšmes ataskaitose.

Visi VSS buhalterinės apskaitos ir finansų padaliniai turėtų realiai įvertinti žmoniškųjų išteklių (darbuotojų ir vadovų) galimybes bei kvalifikacijos lygį ir numatyti jo kokybinio gerinimo būdus.

Būtina labai aiškiai apibrėžti viešojo sektoriaus reorganizuojamų ir likviduojamų įstaigų skaičių, suformuoti stabiliai veikiančią valstybės sektoriaus subjektų sistemą pagal segmentus nuo žemiausios grandies iki aukščiausio lygio finansinio subjekto.

## Literatūra

- Aktualūs valstybės finansų duomenys* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. rugsėjo 10 d.]. Prieiga per internetą <[http://www.finmin.lt/web/finmin/aktualus\\_duomenys](http://www.finmin.lt/web/finmin/aktualus_duomenys)>.
- Chanchani, Sh.; Willett, R. 2004. An empirical assessment of Gray's accounting value constructs, *The International Journal of Accounting* 39(2): 125–154. doi:10.1016/j.intacc.2004.02.003
- Daujotaitė, D. 2009. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje, *Viešoji politika ir administravimas* 28: 29–39.
- Domeika, P. 2008. Creation of the Information System of Enterprise Fixed Asset Accounting, *Inžinerine Ekonomika – Engineering Economics* (5): 7–15.
- Gatautis, R. 2008. The impact of ICT on public and private sectors in Lithuania, *Inžinerine Ekonomika – Engineering Economics* 4: 18–28.
- Kaziliūnas, A. 2008. Problems of auditing using quality management systems for sustainable development of organizations, *Technological and Economic Development of Economy* 14(1): 64–75. doi:10.3846/2029-0187.2008.14.64-75
- Kurunmaki, L. 2008. Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms, in Chapman, C.; Hopwood, A.; Shields, M. (Eds.). *Handbooks of management accounting research 3-volume set*. Elsevier Science [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. rugsėjo 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eprints.lse.ac.uk/20375/>>.
- Lenz, B. 2008. Information Models for assessment and management of development trends, *Technological and Economic Development of Economy* 14(3): 444–447. doi:10.3846/1392-8619.2008.14.444-447
- Lietuvos ekonomikos perspektyvos*. 2010 [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. rugsėjo 17 d.]. Prieiga per internetą: <[www.dnbNord.lt/apzvalgos](http://www.dnbNord.lt/apzvalgos)>.
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo koncepcijos patvirtinimo“* 2006 m. spalio 30 d. Nr. 1065.
- Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas*, 2007 m. birželio 26 d. Nr. X-1212.
- Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas „Dėl viešojo sektoriaus subjektų 2009 metų ataskaitų rinkiniams rengti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą nustatymo“* 2008 m. gruodžio 9 d. Nr. 1K-429.
- Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl valstybės ir savivaldybių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų žemesniojo lygio biudžeto vykdymo ataskaitų sudarymo taisyklių ir formų patvirtinimo“* 2008 m. gruodžio 31 d. Nr. 1K-465.
- Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Dėl pasirengimo įgyvendinti Viešojo sektoriaus apskaitos reformą“* 2008 m. rugpjūčio 4 d. Nr. (6.3-01)-0809511.
- Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl Finansų ministro 2008 m. gruodžio 22d. įsakymo Nr. 1K-455 Dėl privalomojo Bendrojo sąskaitų plano patvirtinimo pakeitimo“* 2009 m. birželio 16 d. Nr. 1K-190.
- Mačernienė, D. 2009. Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalteriams – vėl nauji išbandymai, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 42(570): 1–6.
- Mackevičius, J.; Grundey, D. 2008. Modernisation of the economy: new challenges and priorities in economic policy, *Transformations in Business & Economics* 7(1): 185–187.
- Montvydienė, O. 2010. Ar viešojo sektoriaus apskaitos reforma reikalinga tik buhalteriams?, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 16(592): 7–9.
- Nita, B. 2008. Transformation of management accounting: from management control to performance management, *Transformations in Business & Economics* 7(3): 53–64.
- Rakauskienė, O. G.; Krinickienė, E. 2009. Pasaulinės finansų krizės anatomija, *Intelektinė ekonomika* 2(6): 116–128.
- Sepper, R.; Alas, R. 2008. Role of politics in public sector organizational change, *Journal of Business Economics and Management* 9(1): 13–23. doi:10.3846/1611-1699.2008.9.13-23
- Sunder, S. 2010. Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research, *Journal of Accounting and Public Policy* 29(2): 99–114. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.011
- Svorobovičienė, P. 2008. Kaupimo principo taikymas viešajame sektoriuje, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 14(494): 24.
- Timoshenko, K. 2008. Russian public sector reform: the impact on university accounting, *Journal of Business Economics and Management* 9(2): 133–144. doi:10.3846/1611-1699.2008.9.133-144
- Tikk, J. 2010. Apskaitos pokyčiai Estijos viešajame sektoriuje, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 11(1): 77–85.
- Viešojo sektoriaus apskaitos reforma* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. rugsėjo 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos\\_reforma/taikymas/mokymai](http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma/taikymas/mokymai)>.