

**FINANSŲ MINISTERIJOS
AUDITO, APSKAITOS IR NEMOKUMO VALDYMO DEPARTAMENTAS**

**FINANSINIŲ ATASKAITŲ
PROBLEMATIKOS ANALIZĖS
APŽVALGA**

**Vilnius
2017 m. gegužė**

Turinys

ĮVADAS	4
1. FINANSINIŲ ATASKAITŲ KOKYBĖS PROBLEMATIKOS ISTORIJA	6
2. TEISĖS AKTŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ FA NAUDOJIMĄ, GAVIMĄ IR ATSAKOMYBĘ, ANALIZĖ	9
2.1. Finansinių ataskaitų naudojimą reglamentuojančių teisės aktų ir kitos informacijos analizė 10	
2.2. Finansinių ataskaitų gavimą iš Juridinių asmenų registro reglamentuojančių teisės aktų analizė.....	12
2.3. Atsakomybę (sankcijų sistema) už buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojančių teisės aktų analizė.....	13
3. FINANSINIŲ ATASKAITŲ KOKYBĖS, TINKAMUMO IR SANKCIJŲ TAIKYMO ANALIZĖ.....	17
3.1. Finansų ministerijos atliktos apklausos rezultatai	17
3.2. Finansinių ataskaitų, perkamų iš JAR, kaina finansinių ataskaitų vartotojams.....	27
3.3. Sankcijų, susijusių su buhalterinės apskaitos tvarkymu, finansinių ataskaitų sudarymu ir teikimu, efektyvumas	28
3.4. Finansinių ataskaitų kokybės tyrimai ir jų rezultatai	31
IDENTIFIKUOTOS PROBLEMOS IR PASIŪLYMAI JŲ SPRENDIMUI	33
Priedas. Tarnybos pasiūlyti valstybinių finansinių ataskaitų peržiūrų atlikimo etapai	36

SUTRUMPINIMAI

Trumpinys	Reikšmė
ACCA	Licencijuotų ir atestuotų apskaitininkų asociacija
Agentūros	CPVA, LVPA, ESFA, NMA, INVEGA
ANK	Administracinių nusižengimų kodeksas
Apskaitos direktyva	2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų, kuria iš dalies keičiama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB ir panaikinamos Tarybos direktyvos 78/660/EEB ir 83/349/EEB
ATPK	Administracinių teisės pažeidimų kodeksas
BAĮ	Buhalterinės apskaitos įstatymas
BK	Baudžiamasis kodeksas
CK	Civilinis kodeksas
CPVA	Centrinė projektų valdymo agentūra
ES	Europos Sąjunga
ESFA	Europos socialinio fondo agentūra
FA	Finansinės ataskaitos
FM	Finansų ministerija
FNTT	Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba
ĮFAĮ	Įmonių finansinės atsakomybės įstatymas
Įmonės	Ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys ir neribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys tuo atveju, jei jiems taikomas ĮFAĮ
INVEGA	UAB „Investicijų ir verslo garantijos“
JAR	Juridinių asmenų registras
LAIA	Lietuvos apskaitos įmonių asociacija
LAR	Lietuvos auditorių rūmai
LB	Lietuvos bankas
LBA	Lietuvos bankų asociacija
LBAA	Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija
LLRI	Lietuvos laisvosios rinkos institutas
LVPA	Lietuvos verslo paramos agentūra
NMA	Nacionalinė mokėjimų agentūra
STD	Statistikos departamentas
SVVT	Smulčiojo ir vidutinio verslo taryba
Tarnyba	Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba
TAS	Tarptautiniai apskaitos standartai
TBF	Tarptautinė buhalterių federacija
VAS	Verslo apskaitos standartai
VMI	Valstybinė mokesčių inspekcija
VPI	Viešųjų pirkimų įstatymas

IVADAS

FA yra svarbus informacijos šaltinis tiek pačiai įmonei, tiek kitiems FA vartotojams. Tinkamai parengtos FA kartu su papildoma informacija leidžia įmonei atlikti vidiniams poreikiams reikalingą finansinių duomenų analizę, priimti teisingus sprendimus dėl vykdomos veiklos perspektyvų, plėtros galimybių, darbo organizavimo. Taip pat FA reikalingos jų išoriniams vartotojams – investuotojams, kreditoriams, verslo partneriams, valstybės priežiūros institucijoms, vietos, kurioje veikia įmonė, bendruomenei ir kitiems suinteresuotiems asmenims. Todėl labai svarbu, kad įmonių FA būtų rengiamos kokybiškai, kad FA pateikta informacija būtų patikima.

Reikėtų pastebėti, kad ES nėra teisės aktų, kuriuose būtų reglamentuojami FA kokybės reikalavimai, pvz., dėl jų kokybės užtikrinimo, taip pat nereglamentuojama ir buhalterio profesija.

Apskaitos direktyvoje nustatyta, kokia informacija ir kokia forma turi būti pateikiama FA. Apskaitos direktyvoje nurodoma, kad FA turi parodyti tikrą ir teisingą įmonės turto ir įsipareigojimų, finansinės būklės, pelno (nuostolių) vaizdą, taip pat direktyvoje yra nuostatų dėl turto ir įsipareigojimų vertinimo. Atitinkamai Apskaitos direktyvos nuostatos įgyvendintos ĮFAĮ ir VAS.

FA sudaromos vadovaujantis ĮFAĮ, VAS arba TAS, kaip nustatyta BAĮ. ĮFAĮ nustato reikalavimus tam tikrų pelno siekiančių juridinių asmenų FA auditui atlikti.

Pagal ĮFAĮ redakciją, kuri taikoma sudarant 2016 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių įmonės metinių FA rinkinį, yra išskiriamos šios įmonių kategorijos: labai mažos, mažos, vidutinės ir didelės įmonės, ir nustatyta FA rinkinio sudėtis. Labai maža įmonė, kurių Lietuvoje yra apie 86 proc., gali pasirinkti nerengti aiškinamojo rašto ir tuomet jos FA rinkinį sudaro šios ataskaitos: 1) trumpas balansas; 2) trumpa pelno (nuostolių) ataskaita. Pasirinkus nerengti aiškinamojo rašto labai maža įmonė tam tikrą įstatyme reikalaujamą informaciją turės atskleisti po balansu. Mažos įmonės FA rinkinį sudaro šios ataskaitos: 1) balansas arba sutrumpintas balansas; 2) pelno (nuostolių) ataskaita; 3) aiškinamasis raštas. Mažos įmonės savo nuožiūra gali rengti pinigų srautų ataskaitą ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą. Pastebėtina, kad Lietuvoje labai mažų ir mažų įmonių yra apie 94 proc. Vidutinių ir didelių įmonių FA rinkinį sudaro šios ataskaitos: 1) balansas; 2) pelno (nuostolių) ataskaita; 3) pinigų srautų ataskaita; 4) nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita; 5) aiškinamasis raštas.

Pagal iki 2016 m. sausio 1 d. galiojusias ĮFAĮ nuostatas įmonės nebuvo skirstomos į kategorijas, o priklausomai nuo jų rodiklių dydžių galėjo rengti sutrumpintas FA, tačiau reikalavimas rengti aiškinamąjį raštą buvo taikomas visoms įmonėms.

Atsižvelgiant į tai, kad periodiškai vis keliami klausimai dėl įmonių FA kokybės, kas atsako Lietuvoje už FA kokybę, FM, siekdama išsiaiškinti, kiek naudojamos FA, kaip jų kokybę vertina FA naudotojai, kokios yra FA kokybės užtikrinimo priemonės ir jų pakankamumas, parengė šį dokumentą, kurio **tikslas** – identifikuoti su įmonių FA naudojimu, teikimu ir kokybe susijusias problemas ir pasiūlyti galimus problemų sprendimo būdus.

Uždaviniai nurodytam tikslui pasiekti:

1. atlikti FA naudojimą, gavimą ir atsakomybę reglamentuojančių teisės aktų analizę;
2. atlikti valstybės institucijų ir profesinių organizacijų apklausą siekiant gauti jų vertinimus dėl FA praktinio naudojimo, FA kokybės ir tinkamumo;
3. remiantis teisės aktų analize ir atliktos apklausos rezultatais identifikuoti FA kokybės problemas ir esančio reglamentavimo tinkamumą joms spręsti;
4. pateikti rekomendacijas identifikuotos problemoms spręsti tolimesniam svarstymui.

Pirmoje šio dokumento dalyje pateikta FA kokybės problematikos istorija.

Antroje dalyje analizuojami teisės aktai, reglamentuojantys FA naudojimą, gavimą ir taikomą atsakomybę (sankcijų sistema), susijusią su buhalterinės apskaitos tvarkymu, FA sudarymu ir teikimu.

Trečioje dalyje analizuojami FM atliktos apklausos dėl FA kokybės gerinimo poreikio būtinumo ir galimų priemonių kokybei gerinti rezultatai, apžvelgiami atlikti FA kokybės tyrimai ir jų rezultatai, taikomos sankcijos.

Paskutinėje dokumento dalyje apibendrinamos identifikuotos problemos ir pateikiami pasiūlymai identifikuotoms problemoms spręsti.

1. FINANSINIŲ ATASKAITŲ KOKYBĖS PROBLEMATIKOS ISTORIJA

Analizuojant FA kokybės problematiką svarbu įvertinti ankstesniais metais vykusias diskusijas ir sprendimus. Toliau primenami pagrindiniai su šia tema susiję faktai.

Seimo valdyba 2011 m. lapkričio 9 d. sprendimu Nr. SV-V-1368 sudarė iš Seimo Audito komiteto, FM, Audito ir apskaitos tarnybos (dabar Tarnyba), LAR, LBAA ir LAIA atstovų darbo grupę ir pavedė jai parengti BAĮ pakeitimo įstatymo projektą. Darbo grupės pagrindinis tikslas – peržiūrėti ir patobulinti buhalterinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus dėl praktikoje pasitaikančių teisinio reguliavimo trūkumų.

Atsižvelgiant į LAR, LBAA ir LAIA atstovų pastabas dėl blogos buhalterijų darbo kokybės, 2012 m. balandžio 24 d. Seime priimtu BAĮ pakeitimo įstatymu, be kitų dalykų, buvo reikalaujama, kad nuo 2016 m. sausio 1 d. vyr. buhalteriai:

1) laikytųsi TBF parengtame Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų;

2) būtų išlaikę profesinius buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės egzaminą ir mokesčių egzaminą.

Priimtas įstatymas sulaukė profesinės visuomenės pasipriešinimo, todėl FM svarstydamą, kaip įgyvendinti 2012 m. priimtą BAĮ, kokios dar galėtų būti kitos priemonės buhalterinės apskaitos, FA kokybei gerinti, domėjosi tarptautine praktika (siuntė užklausas Europos valstybėms), verslo visuomenės lūkesčiais, taip pat atliko, profesinių organizacijų, akademinės visuomenės apklausas. Apklausų rezultatai parodė, kad BAĮ nuostatos dėl privalomo buhalterijų egzaminavimo:

1) neatitinka vyraujančios tarptautinės praktikos (Lietuva būtų vienintelė Europos valstybė, kurioje įstatymais numatytas privalomas visų vyr. buhalterijų egzaminavimas, kadangi išanalizavus 19 Europos valstybių patirtį paaiškėjo, kad tik Norvegijoje yra įteisintas visų vyr. buhalterijų sertifikavimas juos egzaminuojant. 2 valstybėse (Bulgarija, Čekija) vyr. buhalteriams keliami išsilavinimo ir profesinės patirties reikalavimai (kuo aukštesnis ir labiau su apskaita susijęs išsilavinimo laipsnis, tuo mažesnis patirties metų skaičius (minimalus – 2 m.). Vengrijoje, Lenkijoje ir Liuksemburge keliami reikalavimai tam tikroms vyr. buhalterijų grupėms: Vengrijoje tik didelių įmonių vyr. buhalteriai turi atitikti išsilavinimo ir profesinės patirties reikalavimus ir būti išlaikę FM organizuotus egzaminus, Lenkijoje FM egzaminavo pretendentes, turinčius tik vidurinį išsilavinimą ir 2 m. apskaitos darbo patirtį, siekiančius teikti apskaitos paslaugas tretiesiems asmenims. Nuo 2014 m. rugpjūčio 10 d. Lenkija atsisakė buhalterio profesijos reguliavimo. Kitose 13 valstybių, pateikusių informaciją (Islandija, Latvija, Estija, Suomija, Slovėnija, Slovakija, Jungtinė Karalystė, Airija, Kipras, Olandija, Kroatija, Danija, Švedija), yra tik savanoriškas vyr. buhalterijų atestavimas – laikomi profesinių organizacijų organizuojami egzaminai ir gaunami jų išduodami pažymėjimai.

2) prieštarauja verslo visuomenės lūkesčiams (68 proc. apklaustų įmonių, Lietuvos pramonininkų konfederacija, Lietuvos tekstilės ir aprangos asociacija palaikė nuostatos panaikinimą);

3) neturi pakankamo profesinių organizacijų palaikymo (2013 m. liepos 17 d. ir 2013 m. gruodžio mėn. FM surengtuose susitikimuose su profesinėmis organizacijomis 5 iš 6 profesinių organizacijų pasisakė už nuostatos panaikinimą);

4) neturi akademinės visuomenės palaikymo (nemanė, kad vienkartinis atestavimas galėtų

užtikrinti FA kokybę).

2014 m. sausio 22 d. parengtas Gedimino Kalčinsko ir kitų pareiškėjų kreipimasis, kuriame siūloma panaikinti vienkartinio egzaminavimo nuostatą kaip neteikiančią pridėtinės vertės ir didinančią administracinę naštą tiek verslui, tiek fiziniams asmenims, ketinantiems laikyti egzaminą, tiek valstybei.

2014 m. pavasarį FM atliko buhalterių profesijos reglamentavimo, esamos situacijos bei egzaminavimo įgyvendinimo galimybių analizę ir remdamasi ja bei atsižvelgdama į atliktų apklausų rezultatus, pritarė G. Kalčinsko ir kitų pareiškėjų kreipimuisi, dėl vienkartinio egzaminavimo nuostatos panaikinimo.

Seimo Audito komiteto nuomone, naikinant vienkartinio egzaminavimo vyr. buhalteriams reikalavimą, turi būti tęsiamos diskusijos su profesinėmis ir verslo organizacijomis ir pasiūlyta kita priemonė buhalterinės apskaitos tvarkymo, FA sudarymo kokybei pagerinti.

Pastebėtina, kad pradėjus kelti problemą dėl vyr. buhalterių darbo kokybės dažniausiai buvo nurodoma, kad netinkamai parengtas FA. Visų vykusių diskusijų metu ne kartą keltas retorinis klausimas: „kas Lietuvoje atsako už verslo apskaitos standartų laikymąsi, parengtą FA kokybę?“, kai kurių profesinių organizacijų atstovai akcentavo, kad FA kokybė Lietuvoje yra prasta (tačiau nebuvo pateikti tyrimai, analizės, kurios jų teiginius pagrįstų; FM nėra gavusi nukentėjusių dėl netinkamai parengtų FA skundų)¹ – visa tai lėmė, kad **buvo pradėta kalbėti ne apie vyr. buhalterių kompetencijos klausimą, o apie jų darbo rezultato – FA – kokybės gerinimą.**

2014 m. gruodžio mėn. ir 2015 m. sausio mėn. FM organizavo susitikimus su LAR, LBAA LAIA, Buhalterių aljanso, UAB „Pačiolis“, Lietuvos verslo darbdavių konfederacijos, Lietuvos verslo konfederacijos atstovais, kurių metu buvo pasiūlytos ir apsvarstytos alternatyvios priemonės, galinčios pagerinti ne tik buhalterinės apskaitos tvarkymo, bet ir FA kokybę. Tarp aptartų alternatyvų buvo pateikti pasiūlymai įteisinti:

1) buhalterio profesionalo vardą, siejant jo narystę su TBF – ši priemonė per profesinę savireguliaciją įgalintų Buhalterių profesionalų etikos kodekso nuostatų laikymąsi bei egzaminavimą, tai yra atitiktų 2012 m. priimto BAĮ pakeitimo nuostatas, palikdama jų laikymąsi savanorišku, o ne privalomu. Tokiu būdu verslas, kuris ieško aukštos ir plačios kompetencijos apskaitos specialistų, turėtų „orientyrą“;

2) valstybines FA peržiūras – šios priemonės įgyvendinimas leistų identifikuoti FA kokybės problemas, padėti verslui jas taisyti ir esant pakartotiniams pažeidimams, taikyti sankcijas įmonių vadovams ir buhalteriams. Didžiausias šios priemonės trūkumas – mažos peržiūrėtų FA apimtys, tačiau teigta, kad ši priemonė su gana mažais ištekliais, leistų daryti poveikį kokybei ilgame laikotarpyje. Pastebėtina, kad paskelbtų FA peržiūras kompetentingos institucijos atlieka Danijoje ir Jungtinėje Karalystėje;

¹ 2014 m. į FM kreipėsi tik LAIA (www.laia.lt duomenimis LAIA įkurta 2011 m., vienija 33 narius (13 tikrųjų narių ir 20 asocijuotų narių) – apskaitos paslaugas teikiančias įmones), kuri kėlė problemą dėl FA kokybės, dėl to, kad Lietuvoje niekas nesirūpina JAR paskelbtų FA kokybe, tačiau nebuvo atlikusi ar pateikusi kokių nors su keliama problema susijusių tyrimų, analizių, išvadų, vartotojų nusiskundimų ar kitų svarių argumentų.

3) FA peržiūras prieš jų patvirtinimą (jas atliktų auditoriai) – ši priemonė, nežiūrint jos efektyvumo, vertinta kaip gana brangi verslui.

Seime kaip pagrindiniai priemonių FA kokybei gerinti kriterijai buvo nurodyti šie:

- priemonės neturi didinti naštos verslui;
- valstybės institucijos turi pirma padėti, o ne bausti;
- sankcijos turėtų būti laikomos labiau prevencine, nuo teisės aktų pažeidimo atgrasinančia, o ne baudimo priemone.

Vadovaujantis nurodytais principais ir atsižvelgiant į diskusijų rezultatus Seime buvo parengti ir 2015 m. gegužės 15 d. užregistruoti ĮFAĮ pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-3088, Įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymo pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-3091, BAĮ pakeitimo projektas Nr. XIIP-1800 ir Nr. XIIP-1801 ir kiti susijusių įstatymų projektai, kurių tikslas – nustatyti priemones, padėsiančias vertinti ūkio subjektų rengiamų ir teikiamų FA kokybę siekiant sudaryti sąlygas ją gerinti.

ĮFAĮ projekte siūloma įteisinti valstybines FA peržiūras, kuriomis laikytina Vyriausybės įgaliotos įstaigos įvertinimas, ar JAR tvarkytojui pateiktos įmonės FA parengtos pagal teisės aktų reikalavimus. Įstaiga, atliekanti valstybines FA peržiūras, turėtų teisę gauti iš įmonių informaciją, reikalingą peržiūroms atlikti, ir duoti nurodymus įmonei ištaisyti nustatytus trūkumus.

Siūlomi BAĮ pakeitimai buvo priimti 2015 m. gegužės 19 d. Jais buvo panaikintas privalomas buhalterių atestavimas ir įteisintas buhalterio profesionalo vardas. Buhalterio profesionalo vardas siejamas su jo naryste TBF. Šiuo metu Tarnybos skelbiamame buhalterių profesionalų sąrašė yra registruota 120² asmenų, turinčių buhalterio profesionalo vardą, iš jų 106 – LAR nariai, 14 – ACCA.

2017 m. kovo 30 d. Seimo nariai A. Palionis ir J. Varžgalys užregistravo BAĮ 2 ir 10¹ str. pakeitimo projektą Nr. XIIP-516, kuriuo siūloma:

- 1) tikslinti buhalterio profesionalo sąvoką nesiejant su naryste TBF ir
- 2) nustatyti, kad Vyriausybės įgaliota institucija tvirtintų buhalterio profesionalo egzaminų organizavimo tvarką, šių egzaminų programą, buhalterio profesionalo pastovaus profesinių žinių atnaujinimo tvarką ir tvarkytų buhalterių profesionalų sąrašą.

Minėtas projektas Seime pristatytas 2017 m. balandžio 25 d. Šiam projektui po pateikimo nebuvo pritarta ir bendru sutarimu nutarta grąžinti projektą iniciatoriams tobulinti. Priežastys, dėl kurių nepritarta projektui: nėra aiškus įstatymo projekto tikslas; vėl teikiamas Vyriausybės, Prezidentės ir buhalterių bendruomenės neigiamą požiūrį turėjęs egzaminavimą nustatantis projektas; projektu kuriamos papildomos kliūtys, ribojama konkurencija.

² Pagal Tarnybos 2017 m. balandžio 25 d. interneto svetainėje skelbiamą informaciją.

2. TEISĖS AKTŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ FA NAUDOJIMĄ, GAVIMĄ IR ATSAKOMYBĘ, ANALIZĖ

Buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą reglamentuoja BAI. Asmenys, pažeidę šio įstatymo reikalavimus, atsako įstatymų nustatyta tvarka (23 str.). Ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiančių juridinių asmenų finansinę atsakomybę reglamentuoja ĮFAI. Įstatymas nustato reikalavimą FA skelbti viešai JAR (26 str.).

FA naudojimą, gavimą ir atsakomybę numato atskiri teisės aktai.

Toliau pateikiamas teisės aktų, kurių analizė atlikta, sąrašas:

1. FA naudojimą reglamentuojantys teisės aktai, kurie gali būti skirstomi į:

- Tiesioginio taikymo teisės aktus – reiškia, kad atliekant tam tikras institucijų funkcijas, kaip informacijos, reikalingos sprendimus priimti, šaltinis pirmiausiai yra naudojamos FA:

1.1. VPI – viešąjį pirkimą organizuojančiai institucijai nustatant pretendento į viešąjį pirkimą finansinį pajėgumą;

1.2. Įmonių bankroto įstatymas – teismui priimant sprendimus dėl įmonės finansinio pajėgumo;

1.3. Statistikos įstatymas – STD rengiant statistinę informaciją.

- Netiesioginio taikymo teisės aktus – reiškia, kad pirmiausiai dirbama su kita informacija, o FA naudojamos papildomai, paskesnio vertinimo metu:

1.4. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas – FNTT nustatant finansinius nusikaltimus;

1.5. Mokesčių administravimo įstatymas – mokesčių administratoriui vertinant mokesčių sumokėjimo teisingumą.

2. FA gavimą iš JAR reglamentuojantys teisės aktai:

2.1. Valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymas – nustato Registro duomenų, informacijos ir dokumentų kopijų teikimą;

2.2. Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarimas Nr. 1407 „Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo“ – reglamentuoja Vyriausybės nustatyto dydžio atlyginimo ėmimą už Registro duomenų, informacijos ir dokumentų kopijų teikimą;

2.3. Vyriausybės 2007 m. kovo 21 d. nutarimas Nr. 296 „Dėl atlyginimo valstybės įmonei Registrų centrui už naudojimąsi Juridinių asmenų registro duomenimis bei informacija, atlyginimo už Juridinių asmenų registro duomenų vienetą ir atlyginimo už pažymos, patvirtinančios jungtinius kompetentingų institucijų tvarkomus duomenis apie viešųjų pirkimų procedūroje dalyvaujantį tiekėją, išdavimą dydžių patvirtinimo“ – nustato atlyginimo dydį už tiesioginį naudojimąsi JAR duomenų bazės duomenimis.

3. Atsakomybę (sankcijų sistema) už buhalterinės apskaitos tvarkymą ir FA sudarymą reglamentuojantys teisės aktai:

3.1. BAI;

3.2. ĮFAI;

3.3. ANK, iki 2016 m. gruodžio 31 d. – ATPK;

3.4. CK;

3.5. BK.

2.1. Finansinių ataskaitų naudojimą reglamentuojančių teisės aktų ir kitos informacijos analizė

Šiame skyriuje pateikiama teisės aktų, kuriuose reglamentuojami atvejai, kurių metu FA turi būti teikiamos tam tikroms institucijoms jų funkcijų vykdymui ir kitos atitinkamos informacijos analizė.

1 lentelė. Teisės aktai, reglamentuojantys FA naudojimą

Eil. Nr.	Teisės aktas	Nuostatos
1.	Viešųjų pirkimų įstatymas	<p>Perkančioji organizacija (toliau – PA) privalo išsiaiškinti, ar tiekėjas yra kompetentingas, patikimas ir pajėgus įvykdyti pirkimo sąlygas, todėl ji turi teisę skelbime apie pirkimą ar kituose pirkimo dokumentuose nustatyti minimalius kandidatų ar dalyvių kvalifikacijos (teisės verstis atitinkama veikla, finansinio, ekonominio ir techninio pajėgumo) reikalavimus ir pareikalauti, kad kandidatai ar dalyviai pateiktų pirkimo dokumentuose nurodytą informaciją ir kvalifikaciją patvirtinančius dokumentus <...> (32 str. 1 d.).</p> <p><u>PA turi teisę</u> pirkimo dokumentuose nustatyti kandidatų ir dalyvių ekonominės ir finansinės būklės reikalavimus ir <u>prašyti pateikti</u> šiuos (vieną ar kelis) ekonominę ir finansinę kandidato ar dalyvio būklę apibūdinančius dokumentus: <...> <u>paskutinių finansinių metų įmonės balansą ar jo išrašą</u>, jei šalyje, kurioje registruotas ūkio subjektas, įstatymai reikalauja skelbti balansą <...> (35 str.).</p> <p>Pagal naujos VPI redakcijos, kuri įsigalioja 2017 m. liepos 1 d., 51 str. 5 d. 3 p. PA <u>gali reikalauti</u> iš tiekėjų pateikti šiuos dokumentus (vieną ar kelis), patvirtinančius jų finansinį ir ekonominį pajėgumą: <...></p> <p>„3) <u>paskutinių finansinių metų ūkio subjekto finansinių ataskaitų rinkinį su auditoriaus išvada</u> (tais atvejais, kai auditas atliktas) ar jo ištrauką, jeigu šalies, kurioje registruotas tiekėjas, įstatymuose reikalaujama skelbti metinį finansinių ataskaitų rinkinį;“</p> <p><i>Pastabos:</i> 1) PA turi teisę, <u>bet ne pareigą</u>; 2) <u>gali, bet neprivalo reikalauti pateikti FA, kad galėtų įvertinti pretendento finansinį pajėgumą.</u></p>
2.	Įmonių bankroto įstatymas	<p>Pareiškime teismui nurodomos priežastys, dėl kurių įmonė kreipiasi, kad būtų iškelta bankroto byla. Prie <u>pareiškimo pridedami</u> įmonės kreditorių ir skolininkų sąrašai, kuriuose nurodomi jų adresai, įsipareigojimų ir skolų sumos, atsiskaitymo terminai, <u>praėjusių finansinių metų ir ataskaitinių finansinių metų laikotarpio iki pareiškimo pateikimo dienos FA rinkinys</u>, informacija apie teismuose iškeltais bylas ir išieškojimus ne ginčo tvarka, įkeistą turtą ir kitus įsipareigojimus. <...> (8 str. 2 d.).</p> <p><i>Pastaba:</i> teismai dažniausiai su įmonių FA susiduria sprendami klausimus dėl įmonės finansinės būklės (ar ji yra moki, ar nemoki) nustatymo.</p>
3.	Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas	<p>Tarnybos pareigūnas, užtikrindamas jam pavestų uždavinių ir funkcijų vykdymą atliekant tyrimą, jeigu yra pakankamas pagrindas, turi teisę: <...> <u>tikrinti fizinių bei juridinių asmenų ūkinę finansinę</u> ar kitokią veiklą, turto buvimo faktus ir pan., taip pat <u>susipažinti ir paimti</u> šio įstatymo 11 str. 1 d. 3 p. nustatyta tvarka <u>buhalterinės apskaitos</u>, personalo, patikrinimų, revizijų medžiagas ir kitus <u>dokumentus</u>; <...> (11 str.).</p>

		FNTT pateiktame rašte FM nurodyta, kad FNTT savo veikloje su įmonių FA ataskaitomis susiduria tiek, kiek jos gali būti nagrinėjamos ir vertinamos ikiteisminio tyrimo metu tiriant asmenų ūkinę finansinę veiklą, esant būtinumui greitai ir išsamiai surinkti ir įvertinti duomenis, reikalingus siekiant atskleisti nusikalstamas veikas ar kitus pažeidimus valstybės finansų sistemai. Asmenų apskaitos ar finansinės atskaitomybės dokumentus ikiteisminio tyrimo pareigūnai ar prokurorai surenka Baudžiamojo proceso kodekso nustatyta tvarka ir juos pateikia specialistams atlikti fizinių bei juridinių asmenų ūkinės finansinės veiklos tyrimus. Baudžiamojo proceso kodekse nustatyta, kad FA gavimo šaltiniai gali būti tiek iš paties ūkio subjekto, tiek iš JAR (97 str. <i>Ikiteisminio tyrimo pareigūnas, prokuroras ir teismas turi teisę reikalauti iš fizinių ir juridinių asmenų pateikti daiktus ir dokumentus, turinčius reikšmės nusikalstamai veikai tirti ir nagrinėti</i>).
4.	Mokesčių administravimo įstatymas	<u>Mokesčių administratorius</u> (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, <u>turi teisę: gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija; <...>; laikinai paimiti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus; <...></u> (33 str.).
5.	Statistikos įstatymas ³	Oficialiosios statistikos duomenų šaltiniai: 1) fizinių asmenų, juridinių asmenų bei juridinio asmens teisių neturinčių įmonių apskaitos duomenys, statistiniai stebėjimai ir surašymai; 2) mokesčių, muitinių, švietimo, sveikatos, darbo biržos, socialinės apsaugos ir komunalinio ūkio, Lietuvos banko informacinės sistemos, valstybės registrai, taip pat savivaldybių institucijų ir įstaigų sukaupti administracinių tvarkomųjų bei asmens dokumentų duomenys. <...> (12 str. 1 d.).

Kita informacija, susijusi su FA naudojimu.

Agentūrų administruojamų projektų reikalavimai nustatomi projektų finansavimo sąlygų aprašuose (toliau – Aprašai), kurie rengiami ir tvirtinami už atitinkamas priemones atsakingų ministerijų ir kuriais turi vadovautis pareiškėjai, rengdami ir teikdami paraiškas finansuoti iš ES struktūrinių fondų lėšų. Aprašuose nurodomi reikalingi pateikti dokumentai, iš jų pareiškėjo patvirtintos metinės FA. Tuo atveju, jeigu Aprašuose nėra nurodoma pateikti patvirtintų FA, šios ataskaitos įsigyjamoms iš JAR pagal agentūros su JAR pasirašytą duomenų teikimo sutartį (pagal įkainius).

³ STD rinkdamas duomenis vadovaujasi šiais reglamentais: Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 223/2009 dėl Europos statistikos, Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu 295/2008 dėl verslo struktūros statistikos, Europos Parlamento ir Tarybos reglamento Nr. 549/2013 dėl Europos nacionalinių ir regioninių sąskaitų sistemos Europos Sąjungoje.

Bankai įmonių finansinės būklės vertinimui naudoja ne tik metines, bet ir ketvirtines įmonių FA, kitą finansinę informaciją, reikalingą banko kliento finansinės būklės vertinimui atlikti, kurias įmonės teikia bankams bankų su įmonėmis sudarytose kreditavimo sutartyse nustatytais terminais. JAR pateiktos FA naudojamos bankų vidaus taisyklėse nustatytais atvejais, kai būtina palyginti bankui pateiktą informaciją su JAR pateikta informacija, t. y. kai kyla abejonų dėl bankui pateiktos informacijos patikimumo, pastebėjus reikšmingus ataskaitose nurodomų duomenų pokyčius, prieštaravimus ir pan.

IŠVADOS:

Teisės aktai nenustato pareigos subjektams, savo funkcijų atlikimui naudojantiems FA, jas imti iš JAR.

2.2. Finansinių ataskaitų gavimą iš Juridinių asmenų registro reglamentuojančių teisės aktų analizė

Šiame skyriuje pateikiama FA gavimą iš JAR reglamentuojančių teisės aktų analizė.

CK nustatyta, kad JAR duomenys neatlygintinai teikiami:

1) fiziniams asmenims, kurių duomenys įrašyti registre, – registre kaupiami duomenys apie šiuos asmenis;

2) teisėtvarkos institucijoms, teismams ir mokesčių administravimo institucijoms – kiek jų reikia tiesioginėms funkcijoms atlikti;

3) kitiems valstybės registrams ir informacinėms sistemoms – pagal duomenų teikimo sutartis (2.72 str. 4 d.). Taip pat pagal Valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymo nuostatą, Registro duomenys, registro informacija, registruoti pateikti dokumentai ir (arba) jų kopijos neatlygintinai: <...> teikiami mokesčių administravimo, teisėtvarkos institucijoms ir teismams teisės aktuose nustatytoms funkcijoms atlikti pagal prašymą ir (arba) sutartis (29 str. 3 d. 3 p.). Pagal Valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymo 29 str. 4 d. išlaidos, registro tvarkytojo patirtos dėl duomenų, informacijos ir dokumentų teikimo neatlygintinai finansuojamos iš valstybės biudžeto lėšų ir (arba) kitų teisės aktuose nustatytų finansavimo šaltinių.

Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarime Nr. 1407 „Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo“ 203 p. nustatyta, kad registro duomenys, informacija ir dokumentų kopijos teikiami atlygintinai, išskyrus Valstybės informacinių išteklių valdymo įstatyme nurodytus atvejus. Taip pat to paties nutarimo 231 p. nurodoma, kad už Registro duomenų, informacijos ir dokumentų kopijų teikimą imamas Vyriausybės nustatyto dydžio atlyginimas.

Vyriausybės 2007 m. kovo 21 d. nutarime Nr. 296 „Dėl atlyginimo valstybės įmonei Registrų centrui už naudojamą Juridinių asmenų registro duomenimis bei informacija, atlyginimo už Juridinių asmenų registro duomenų vieneta ir atlyginimo už pažymos, patvirtinančios jungtinius kompetentingų institucijų tvarkomus duomenis apie viešųjų pirkimų procedūroje dalyvaujantį tiekėją, išdavimą dydžių patvirtinimo“ yra nustatyti atlyginimo dydžiai už tiesioginį naudojamą JAR duomenų bazės duomenimis:

- už juridinio asmens finansinės atskaitomybės dokumentų (be aiškinamojo rašto) pateikimą popieriuje – 15,06 euro (arba 3,77 euro už kiekvieną atskirą ataskaitą);

- už juridinio asmens finansinės atskaitomybės dokumentų (be aiškinamojo rašto) pateikimą elektronine forma – 8,98 euro (arba 2,24 euro už kiekvieną atskaitą).

Atkreiptinas dėmesys, kad aiškinamasis raštas, auditoriaus išvada JAR teikiami tik PDF formate (nėra struktūrizuotos formos), todėl, jei už balanso ar pelno (nuostolių) ataskaitos formą galima mokėti pigiau (3,77 arba 2,24 EUR už atskaitą), už aiškinamojo rašto, auditoriaus išvados kiekvieną lapą tektų mokėti atskirai (lapas – 1,45 euro pateikiant popieriuje arba 0,87 euro pateikiant elektronine forma).

Už prieigą prie FA JAR sistemoje Vyriausybės nutarime Nr. 296 nustatytas mėnesinis abonentinis užmokestis – 28,96 eurų kas mėnesį. Tačiau sumokėjus šį mėnesinį abonentinį užmokestį dar nereiškia, kad bus galima gauti neribotą kiekį FA nemokamai. Mėnesinis abonentinis užmokestis įskaitomas į suteiktų paslaugų kainą ir taikomas vartotojams, pasirašiusiems duomenų teikimo sutartį elektroninėmis priemonėmis.

Pastebėtina, kad siekdama mažinti administracinę naštą Teisingumo ministerija buvo kreipusis į kitas institucijas prašydama įvertinti galimybę keisti teisės aktus dėl „vieno langelio“ principo įteisinimo. Įteisinus „vieno langelio“ principą, FA vartotojai FA imtų tiesiai iš JAR, o ne reikalautų, kad pateiktų įmonė.

IŠVADA:

Didelė dalis subjektų, išskyrus mokesčių administravimo, teisėtvarkos institucijas ir teismus, kurios naudojami FA, jas gali gauti iš JAR atlygintinai, t. y. už JAR tvarkytojo nustatytus įkainius. Minėti subjektai FA gavimą iš JAR už atlygį laiko finansine našta, todėl „vieno langelio“ principas neveikia.⁴

2.3. Atsakomybę (sankcijų sistema) už buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojančių teisės aktų analizė

Ūkio subjekto vadovas atsako už:

1. Buhalterinės apskaitos organizavimą, apskaitos registrų nustatymą, sąskaitų plano patvirtinimą, apskaitos politikos parinkimą (BAĮ 21 str.).
2. FA parengimą ir pateikimą JAR (kartu su valdybos ir stebėtojų tarybos nariais, kai tokie organai įmonėje sudaromi) (IFAĮ 28 str.).

Vyr. buhalteris arba kiti BAĮ 10 str. nurodyti asmenys, kurie tvarko ūkio subjekto apskaitą, atsako pagal BAĮ 11 str. už buhalterinių įrašų teisingumą.

Taip pat BAĮ 23 str. nustato, kad asmenys, pažeidę šio įstatymo reikalavimus, atsako įstatymų nustatyta tvarka.

Administracinė atsakomybė numatyta ANK (iki 2016 m. gruodžio 31 d. galiojo ATPK):

- 205 str. (ATPK 173¹ str.) nustato atsakomybę už apskaitos taisyklių pažeidimus:

⁴ Žr. 17 išnašą 33 psl.

- Buhalterinės ūkinių operacijų apskaitos taisyklių pažeidimas – įspėjimas arba bauda nuo 30 Eur iki 60 Eur.
 - Buhalterinės piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimas – bauda nuo 60 Eur iki 140 Eur.
 - aukščiau išvardintuose punktuose numatyti administraciniai nusižengimai, padaryti pakartotinai, užtraukia baudą nuo 140 iki 600 Eur.
 - Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas, kai dėl to nesumokama nuo 30 iki 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie pagal įstatymus turėjo būti sumokėti už tikrinamąjį laikotarpį – bauda nuo 900 iki 1400 Eur (Bazinis bausmių ir nuobaudų dydis – 37,66 euro).
 - Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas, kai dėl to nesumokama daugiau kaip 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus – bauda nuo 1400 iki 3000 Eur.
 - Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti arba nuslepiant nuo 10 iki 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus – bauda nuo 3000 iki 4300 Eur.
 - Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti arba nuslepiant daugiau kaip 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus – bauda nuo 4200 iki 6000 Eur.
- 223 str. (ATPK 172² str.) neteisingų juridinio asmens, užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialo FA (konsoliduotųjų FA) ...<...> ...pateikimas JAR tvarkytojui arba juridinio asmens, užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialo FA (konsoliduotųjų FA), ...<...>...nepateikimas JAR tvarkytojui laiku teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka – bauda juridinių asmenų, užsienio juridinių asmenų ar kitų organizacijų filialų vadovams ar kitiems įstatymuose arba steigimo dokumentuose nurodytiems asmenims nuo 200 iki 3000 Eur.

Pagal CK 2.66 str., įstatymų nustatytais atvejais JAR pateikiamas juridinio asmens metinių FA rinkinys (metinių konsoliduotųjų FA rinkinys) kiekvienais metais per trisdešimt dienų nuo jų patvirtinimo momento, jei įstatymai nenumato kito termino.

Pagal JAR nuostatas (Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarimo Nr. 1407 „Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo“ 125 p.):

1. Įmonė gali teikti tik FA rinkinį elektronine forma, jei ji FA rinkinį sudaro ir tvirtina elektroninio formato rinkiniuose.

2. Jei įmonė FA rinkinį sudaro ir tvirtina ne FA elektroninio formato rinkiniuose, kartu su FA elektroninio formato rinkiniu elektroniniu būdu turi pateikti patvirtintą FA rinkinį PDF byloje.

FA elektroninio formato rinkinių sudarymo ir pateikimo tvarką nustato Teisingumo ministras (2017 m. sausio 18 d. įsakymas Nr. 1R-21). Pagal minėto įsakymo 2 p. nurodoma įmonėms taikyti šiuo įsakymu patvirtintus elektroninio formato rinkinius teikiant juos JAR tvarkytojui elektronine forma. Elektroniniai rinkiniai pildomi ir teikiami JAR tvarkytojui interaktyviai. Pildant elektroninius rinkinius interaktyviai egzistuoja tam tikra klaidų tikimybė. FM turimais duomenimis, įmonės, kurioms atliktas FA auditas ir kurios privalo pateikti auditoriaus išvadą PDF byloje JAR, auditorių prašymu teikia ne tik auditoriaus išvadą kaip pavienį dokumentą, bet ir dar kartą prideda audituotas FA. Tokį auditoriaus išvados bylos, apimančios ir auditoriaus

išvadą, ir FA, teikimą įmonės pagrindžia tuo, kad auditoriai nepasitiki įmonės elektroniniuose FA rinkiniuose pateiktais duomenimis, ar jie tikrai pateikti be klaidų (suvedant duomenis egzistuoja klaidų tikimybė), ir nėra įsitikinę, kad įmonė JAR pateiks tikrai tą FA bylą (pasitaiko atvejų, kai pridėdama ne tos įmonės ar ne tų finansinių metų FA PDF byla), pagal kurią buvo atliktas auditas.

Pagal ANK 608 str. 1 d. baigęs administracinio nusižengimo tyrimą, jį atlikęs pareigūnas surašo administracinio nusižengimo protokolą: protokolus dėl ANK 205 straipsnyje nurodytų pažeidimų surašo FNTT, VMI pareigūnai, dėl ANK 223 straipsnyje nurodytų pažeidimų – VĮ Registrų centro pareigūnai. <..> Taip pat pastebėtina, kad dėl ANK 223 str. nurodytų pažeidimų protokolus gali surašyti ir savivaldybių administracijų pareigūnai. Administracinio nusižengimo protokolas taip pat gali būti surašytas administracinę atsakomybę traukiamam asmeniui nedalyvaujant ir tuo atveju, kai administracinę atsakomybę traukiamas asmuo ne mažiau kaip du kartus šaukiamas neatvyko ir nedalyvavo surašant protokolą. <...>.

Tai reikėtų, kad administracinio nusižengimo protokolas už neteisingų FA pateikimą ar nepateikimą JAR tvarkytojui laiku teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka galės būti surašytas administracinę atsakomybę traukiamam asmeniui nedalyvaujant tuo atveju, kai administracinę atsakomybę traukiamas asmuo ne mažiau kaip 2 kartus šaukiamas neatvyko ir nedalyvavo surašant protokolą.

2015 m. sausio 1 d. įsigaliojo CK 2.70 str. pakeitimai, kuriais ne tik supaprastinta neveikiančių (realios veiklos nevykdančių) juridinių asmenų išregistravimo tvarka netaikant įprastinių likvidavimo procedūrų, bet ir nustatytos tam tikros teisinės pasekmės juridiniams asmenims, teisės aktų nustatytais terminais neteikiantiems finansinės atskaitomybės dokumentų JAR. CK 2.70 str. 1 d. nustatyta, kad JAR tvarkytojas turi teisę inicijuoti juridinio asmens likvidavimą, kai juridinis asmuo nepateikė finansinės atskaitomybės dokumentų per dvylika mėnesių nuo CK ar kituose įstatymuose nustatytų šių dokumentų pateikimo JAR terminų pabaigos.

Įsigaliojusiais pakeitimais nustatyta, kad JAR tvarkytojas, nustatęs šią aplinkybę, apie numatomą inicijuoti juridinio asmens likvidavimą informuoja juridinį asmenį. Jei per nustatytą terminą (3 mėnesius) juridinis asmuo nepateikia finansinės atskaitomybės dokumentų JAR tvarkytojas priima sprendimą inicijuoti juridinio asmens likvidavimą. Jei per nustatytą terminą (1 metus) juridinio asmens dalyvis ar valdymo organo narys nesikreipia į teismą su prašymu atšaukti inicijuojamą juridinio asmens likvidavimą ar juridinio asmens kreditoriai nepareiškia ieškinio teisme dėl skolininko prievolių įvykdymo ar bankroto bylos iškėlimo, JAR tvarkytojas priima sprendimą likviduoti juridinį asmenį. Nurodytu atveju likvidatorius nėra skiriamas, o veiksmus, reikalingus juridiniam asmeniui išregistruoti, atlieka JAR tvarkytojas.

Baudžiamoji atsakomybė numatyta BK:

Už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą bei apgaulingą pareiškimą apie juridinio asmens veiklą atsakomybę numato ir BK 222, 223 ir 205 str.

1. 222 str. numato atsakomybę asmeniui, kuris apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, už apgaulingą apskaitos tvarkymą – bauda arba areštas, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų (už šiame straipsnyje numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo).

2. 223 str. straipsnis numato atsakomybę asmeniui, kuris privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba aplaidžiai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą, arba įstatymų nustatytą laiką nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų, už

aplaidų apskaitos tvarkymą – viešieji darbai arba bauda, arba laisvės apribojimas, arba areštas, arba laisvės atėmimas iki dvejų metų (už šiame straipsnyje numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo).

3. 205 str. nustato atsakomybę asmeniui, kuris juridinio asmens vardu oficialioje ataskaitoje ar paraiškoje pateikė apgaulingus duomenis apie juridinio asmens veiklą ar turtą ir šiuo pareiškimu suklaidino valstybės instituciją, tarptautinę viešąją organizaciją, kreditorių, juridinio asmens dalyvį ar kitą asmenį, kuris dėl to patyrė didelės turtinės žalos, už apgaulingą pareiškimą apie juridinio asmens veiklą – bauda arba laisvės apribojimas, arba areštas, arba laisvės atėmimas iki dvejų metų (už šiame straipsnyje numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo).

IŠVADA:

Atsižvelgiant į tai, kad ANK 205 str. „Buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas ar neteisingos finansinės atskaitomybės pateikimas“ nustato atsakomybę tik už apskaitos taisyklių pažeidimus ir protokolus turi teisę surašyti VMI, FNTT pareigūnai, ANK 205 str. nuostatos taikomos tik mokesčių administravimo ir nusikalstamos veiklos prasme. Jei įmonė, pvz., nustatyto dydžio mokesčius sumokėtų laiku, tačiau tvarkydama apskaitą ir rengdama FA nesilaikytų VAS ar TAS reikalavimų, ANK 205 str. nebūtų taikomas.

3. FINANSINIŲ ATASKAITŲ KOKYBĖS, TINKAMUMO IR SANKCIJŲ TAIKYMO ANALIZĖ

FM, siekdama įvertinti FA kokybės gerinimo poreikio būtinumą ir galimas praktines priemones kokybei gerinti, atliko FA vartotojų apklausą (plačiau aprašoma 3.1 skyriuje). Taip pat FM siekdama išsiaiškinti kaip praktikoje yra taikomos tam tikrų teisės aktų, aprašytų 2 dalyje, nuostatos papildomai kreipėsi į:

1. JAR, prašydama pateikti informaciją apie 2016 m. surašytus administracinių teisės pažeidimų protokolus ir skirtas baudas, taip pat informuoti, kokių buvo imtasi kitų priemonių tais atvejais, kai įmonės nevykdo pareigos pateikti savo FA JAR;

2. VMI ir FNNT, prašydama informuoti, kiek 2016 m. buvo skirta nuobaudų už aplaidų ir (arba) apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, ar kitus su buhalterinės apskaitos tvarkymu susijusius pažeidimus. Taip pat buvo prašoma įvardinti procentais, kiek tokių pažeidimų buvo įvykdyta lyginant su 2016 m. visais atliktais patikrinimais;

3. ministerijas ir savivaldybes, prašydama informuoti, kiek minėtos institucijos turi valdomų įmonių (valstybės/savivaldybės įmonių, akcinių bendrovių, uždarytų akcinių bendrovių). Taip pat nurodyti, kiek yra dėl šių įmonių FA 2016 m. pateikta besąlyginių auditoriaus išvadų atlikus 2015 m. FA auditą (plačiau aprašoma 3.2 skyriuje).

FM kartu siekė išsiaiškinti, kiek praktikoje yra atlikta FA kokybės tyrimų, ir jei tokių atlikta, kokios problemos yra identifikuotos (plačiau aprašoma 3.3 skyriuje).

3.1. Finansų ministerijos atliktos apklausos rezultatai

Siekdama įvertinti FA kokybės gerinimo poreikio būtinumą ir galimas praktines priemones kokybei gerinti FM kreipėsi į šiuos FA vartotojus: viešuosius pirkimus organizuojančius subjektus (ministerijos, savivaldybės, Viešųjų pirkimų tarnyba), Tarnybą, VMI, FNNT, STD, Nacionalinę teismų administraciją, apygardos teismus, CPVA, ESFA, LVPA, NMA, LBA, LB, LAR, LBAA, LLRI, Lietuvos pramoninkų konfederaciją, Lietuvos verslo darbdavių konfederaciją, Lietuvos verslo konfederaciją, SVVT, INVEGA, UAB „Pačiolis“, VšĮ „Versli Lietuva“, prašydama atsakyti į parengtus klausimus dėl FA kokybės.

Apklausa vykdėta nuo 2016 m. gruodžio 16 d. iki 2017 m. kovo 17 d.

Į FM klausimus atsakė iš viso 67 institucijos, kurios buvo suskirstytos į šias penkias grupes:

- 49 viešuosius pirkimus organizuojantys subjektai;
- 3 valstybės institucijos (VMI, FNNT, STD)⁵;
- 4 ES paramą administruojantys subjektai (LVPA, ESFA, NMA, INVEGA) (toliau – agentūros);
- 7 organizacijos (profesinės/verslą atstovaujančios asociacijos, institutas) (LBAA, SVVT, LAR, UAB „Pačiolis“, LLRI, Kauno prekybos, pramonės ir amatų rūmai, LBA);
- 4 apygardos teismai.

⁵ Tarnyba pateikė atlikto tyrimo informaciją, kuri apžvelgiama 3.4 skyriuje.

Apklausoje metu siekta išsiaiškinti, koku būdu gaunamos FA, kaip vertinama FA kokybė, su kokiais veiksniais ji sietina. Toliau pateikiami apibendrinti grupių atsakymai į FM pateiktus klausimus.

1. Koku būdu gaunate ūkio subjektų FA: tiesioginiu būdu (iš jų pačių), netiesioginiu (FA imamos iš JAR)?

2. Jei FA gaunate tiesioginiu būdu, kodėl neimate iš JAR?

1. Viešuosius pirkimus organizuojantys subjektai FA gauna iš pačių įmonių, pagrindinė to priežastis – 1) FA gavimas iš JAR mokamas; 2) iš JAR ataskaitų gavimas užtrunka (pateikia per 5 d. d.).

2. Valstybės institucijos (VMI – vykdant jų kontrolės veiksmus; FNTT – atliekant įmonės ūkinės finansinės veiklos tyrimus) FA gauna iš JAR, tačiau prašo ir iš pačių įmonių tuo atveju, kai įmonės FA JAR nėra pateikusios. STD FA gauna iš JAR, tačiau papildomai prašo duomenų iš įmonių, nes FA nėra tam tikrų statistinių duomenų arba jų nepakanka statistinių rodiklių skaičiavimui.

3. Agentūros FA gauna iš pačių įmonių, nes: 1) toks reikalavimas nustatytas teikiant įmonėms paraiškas; 2) kai kurių agentūrų paraiškų teikėjai yra fiziniai asmenys, neprivalantys JAR teikti FA; 3) FA gavimas iš JAR mokamas; 4) JAR teikiamos tik metinės FA ir jų pateikimo terminas gegužės mėn. pabaiga, o vertinant projektus reikalinga aktuali finansinė informacija. Ne visada JAR galima rasti įmonės FA.

4. Organizacijos FA gauna tiesioginiu ir netiesioginiu būdu priklausomai nuo poreikio ir naudojimo tikslo. Taip pat FA gaunamos iš įmonių internetinių puslapių, kredito įstaigų. Iš JAR FA neimamos, nes: 1) įmonių FA imamos, kai vykdomi pirkimo – pardavimo sandoriai ar kreditavimo paieškos ir dėl to abi sandorio pusės susitaria; 2) FA gavimas iš JAR mokamas; 3) metų pradžioje JAR dažnai dar nebūna paskutinių metų FA; 4) ne visada JAR galima rasti įmonės FA.

5. Apygardos teismai FA gauna tiek tiesioginiu, tiek netiesioginiu būdu. Netiesioginiu būdu FA gaunamos, jei įmonė jų nepateikė teismui tiesioginiu būdu. Pateiktose tiesioginiu būdu FA dažniausiai nurodoma aktualesnė (naujesnė) informacija nei esančiose JAR, JAR pateikiamos praėjusių metų FA, o sprendžiant klausimus dėl įmonių bankroto ar restruktūrizavimo bylų iškėlimo, juridinių asmenų veiklos tyrimui reikalingos įmonių FA, kuriose fiksuojami finansiniai rodikliai einamųjų metų konkrečių mėnesių, o ne praėjusių metų.

IŠVADA:

FA vartotojai jas dažniausiai gauna iš pačių įmonių, nes:

- 1) FA gavimas iš JAR mokamas⁶;
- 2) JAR skelbiamų FA duomenys dažnai yra neaktualūs, nes yra per ilgas FA teikimo terminas JAR;
- 3) FA nėra reikiamų duomenų arba jų nepakanka statistinių rodiklių skaičiavimui, įmonės finansiniam pajėgumui įvertinti.

⁶ Žr. 17 išnašą 33 psl.

3. Kokia Jūsų nuomonė apie ūkio subjektų rengiamų FA kokybę, jose pateikiamų duomenų patikimumą? Jei FA pateikiamos be auditoriaus išvados dėl jų, ar koku nors būdu siekiate gauti užtikrinimą dėl jų patikimumo? Kokie būtų Jūsų pastebėjimai?

1. Daugumos viešuosius pirkimus organizuojančių subjektų nuomone, FA kokybė yra pakankama nustatyti viešuosiuose pirkimuose dalyvaujančių tiekėjų finansinius pajėgumus/nepajėgumus. Keletas institucijų nurodė, kad FA kokybė priklauso nuo vadovo ir vyr. buhalterio kompetencijos. FA kokybė užtikrinama taikant šias priemones: 1) reikalaujama, kad FA būtų pasirašytos įmonės vadovo ir vyr. buhalterio; 2) iškilus neaiškumams, kreipiamasi į įmones (prašoma paaiškinimų), siekiant išsiaiškinti dalyvių pateiktos informacijos patikimumą; 3) prašoma pateikti FA su JAR gavimo žyma.

2. Valstybės institucijų nuomonė dėl FA kokybės išsiskyrė. VMI ir FNTT nuomone, įmonių rengiamų FA kokybė yra nepakankamai gera, ypač aiškinamojo rašto, FA neteisingai ar nevisiškai atspindi įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. STD nuomone, įmonių pateiktų balanso, pelno (nuostolio) ataskaitų bei kapitalo pokyčių ataskaitų duomenų kokybė yra gera, t. y. duomenys tenkina aritmetinės kontrolės sąlygas. Tačiau pastebėjo, kad aiškinamieji raštai dažnai yra beverčiai, nes nepateikiama konkreti informacija apie įmonės apskaitos politiką, nėra paaiškinimų apie reikšmingas FA sumas ar jų pokyčius bei nepateikiama kita svarbi informacija. FA kokybė dažniausiai priklauso nuo įmonės vadovo ir vyr. buhalterio atsakingumo. Esant labai reikšmingoms neaiškioms sumoms, susisiekiama su įmonėmis dėl paaiškinimo, tačiau išsamų atsakymą gauna ne visada. VMI kontrolės veiksmų metu FA duomenys analizuojami, juos lyginant su įmonių pateiktais suvestiniais buhalteriniais apskaitos registrais (t. y. „Didžiąja knyga“). FNTT – įmonės FA pateikiamų duomenų patikimumas ūkinės finansinės veiklos tyrimo metu įvertinamas lyginant ataskaitose įrašytus duomenis su ūkio subjektų tyrimui pateiktuose apskaitos registruose įrašytais duomenimis bei tikrinant, ar šie įrašai yra pagrįsti apskaitos dokumentais.

3. Agentūrų nuomone, įmonių FA kokybė yra labai įvairi, pasitaiko atvejų, kai pateikti paraiškose duomenys skiriasi nuo JAR pateiktų FA duomenų, nesilaikoma aiškinamajam raštui nustatytų reikalavimų. FA duomenims patikrinti papildomai duomenys imami iš JAR (kontrolės tikslais). Jei kyla abejonių dėl FA patikimumo, kreipiamasi į įmones prašant papildomai paaiškinti.

4. Organizacijų nuomone, dalis pateikiamų FA parengtos profesionaliai, kita dalis ne (mažose įmonėse arba įmonėse, kurios yra neaudituojamos, taip pat problemos su aiškinamaisiais raštais – neišsamūs, formalūs), FA kokybė priklauso nuo ją rengusio asmens kvalifikacijos, kompetencijos. Siekiant įvertinti pateikiamų FA patikimumą, pateiktų ataskaitų duomenys lyginami su ankstesnio ataskaitinio laikotarpio FA nurodytais duomenimis, prašoma, kad įmonė pateiktų FA nurodytų duomenų detalizaciją, taip pat egzistuoja instrumentai, leidžiantys patikrinti partnerio patikimumą: 1) kreditingumo vertinimą teikiančių bendrovių paslaugos; 2) duomenys apie įsiskolinimą, skelbiami mokesčių administratoriaus ir „Sodros“. Iš JAR FA imamos, kai nepasitikima įmonės pateikta informacija.

5. Teismų nuomone, teismui tiesiogiai teikiamos už einamuosius metus FA ne visuomet yra kokybiškos, įmonių bankroto ar juridinių asmenų veiklos tyrimo bylose pastebima nuolatinė tendencija „gerinti“ FA rodiklius, siekiant kiek įmanoma ilgiau išvengti bankroto bylos iškėlimo ar juridinių asmenų veiklos tyrimo, o restruktūrizavimo bylose priešingai – siekiant restruktūrizavimo bylos iškėlimo. FA pateikiami duomenys vertinami kartu su kitais byloje esančiais įrodymais. Dauguma teismui pateikiamų FA yra be auditoriaus išvados, o patikimumas vertinamas prašant pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytus duomenis, tikrinama JAR esanti informacija.

IŠVADOS:

1. FA kokybė ne visada suprantama, kaip jose esančių duomenų kokybė, ji vertinama įvairiai:
 - 1) FA kokybė pakankama viešuosiuose pirkimuose dalyvaujančių įmonių finansiniam pajėgumui nustatyti, statistiniams rodikliams apskaičiuoti, t. y. vertinamas duomenų pakankamumas, bet ne jų teisingumas;
 - 2) FA kokybė yra nepakankamai gera, ypač aiškinamųjų raštų (neišsamūs, formalūs), teikiamos tokios FA, kokių reikia (pvz., kad ūkio subjektas gautų paskolą, kad būtų iškelta bankroto, restruktūrizavimo byla), t. y. FA duomenys „pagražinami“ pagal poreikį.
2. FA kokybės užtikrinamą respondentai suprato labiau kaip naudojamas tam tikras FA „tikrumą“, bet ne duomenų kokybę užtikrinančias priemones. Išvardintos respondentų taikomos priemonės:
 - 1) reikalavimas, kad FA būtų pasirašytos;
 - 2) kreipimasis į FA pateikusias įmones prašant papildomų paaiškinimų;
 - 3) einamojo laikotarpio duomenų palyginimas su praėjusio laikotarpio duomenimis;
 - 4) gautų FA palyginimas su JAR esančia informacija;
 - 5) naudojimasis kreditingumo vertinimą teikiančių bendrovių teikiama informacija, mokesčių administratoriaus ir „Sodros“ skelbiamais duomenimis apie įsiskolinimą.

4. Ar sutiktumėte su teiginiu: kuo didesnė įmonė, tuo geresnės kokybės yra jos rengiamos FA? Kokie būtų Jūsų pastebėjimai?

1. Pusė atsakiusiųjų viešuosius pirkimus organizuojančių subjektų, sutinka su teiginiu, kad kuo didesnė įmonė, tuo geresnės kokybės yra jos rengiamos FA, nes didelės įmonės yra audituojamos ir turi daugiau galimybių geresnei FA kokybei, nes gali daugiau investuoti į kompetenciją, kvalifikuotą personalą ir buhalterinės apskaitos sistemas. Kita pusė atsakiusiųjų nesutinka su šiuo teiginiu, argumentuodami tuo, kad viskas priklauso nuo apskaitos darbuotojų kvalifikacijos ir naudojamų buhalterinės apskaitos sistemų.

2. Valstybės institucijų nuomone, FA kokybė priklauso nuo jas rengiančios įmonės dydžio.

3. Agentūros sutinka su teiginiu, kad kuo didesnė įmonė, tuo geresnės kokybės yra jos rengiamos FA, nes didelėms įmonėms yra privalomas FA auditas ir jos turi galimybę pasisamdyti aukštesnės kvalifikacijos darbuotojus, kelti jų kvalifikaciją.

4. Daugumos organizacijų nuomone, FA kokybė nepriklauso nuo jas rengiančios įmonės dydžio, o priklauso nuo jos rengiančio asmens kompetencijos, profesionalumo.

5. Apygardos teismai iš dalies gali sutikti, nes didesnėse įmonėse dažniau dirba aukštesnės kvalifikacijos buhalteriai, yra reikalaujama kokybiškų FA, o mažose UAB tik vienintelis akcininkas ir bendrovės direktorius žino realią finansinę įmonės situaciją, kuri gana dažnai neatsispindi FA. FA kokybei įtaką daro įmonės vadovo ir kitų už FA parengimą atsakingų asmenų požiūris į FA rengimą ir jų savalaikį teikimą.

IŠVADOS:

FA kokybė priklauso nuo įmonės tam skiriamų išteklių ir vadovų požiūrio:

1. Pusė respondentų mano, kad FA kokybė priklauso nuo įmonės dydžio, t. y. kuo didesnė įmonė, tuo daugiau išteklių ji gali skirti FA kokybei įtakos turintiems veiksniams (FA auditas, informacinės sistemos, kompetentingi specialistai).
2. Kita pusė respondentų FA kokybės nesieja su įmonės dydžiu, o tik su specialisto, tvarkančio apskaitą, sudarančio FA, kompetencija.

5. Ar, Jūsų nuomone, FA kokybė priklauso nuo to, koku būdu tvarkoma ūkio subjekto buhalterinė apskaita ir, tuo pačiu, sudaromos FA – ar vyriausiojo buhalterio, ar apskaitos paslaugas teikiančios įmonės?

1. Daugumos viešuosius pirkimus organizuojančių subjektų nuomone, FA kokybė nepriklauso nuo to, koku būdu tvarkoma įmonės buhalterinė apskaita ir, tuo pačiu, sudaromos FA – ar vyr. buhalterio, ar apskaitos paslaugas teikiančios įmonės, bet priklauso nuo specialistų, kurie rengia FA, kompetencijos ir kvalifikacijos.

2. Valstybės institucijų nuomonė dėl to, ar FA kokybė priklauso nuo to, koku būdu tvarkoma įmonės buhalterinė apskaita/sudaromos FA, išsiskyrė. FNTT nuomone, tai tikrai nėra reikšmingas veiksnys, lemiantis FA patikimumą. VMI nuomone, FA kokybė priklauso nuo apskaitos paslaugas teikiančio asmens kvalifikacijos bei įmonės vadovo požiūrio į FA kokybę ir jų teikimo būtinumą ir, kartu pastebėjo, kad apskaitos paslaugas teikiančios įmonės (ar individualią veiklą vykdančias asmenys) dažnai nelabai atsakingai žiūri į teikiamų duomenų teisingumą, neanalizuoja tvarkomos įmonės veiklos, nesidomi veiklos ypatumais, tinkamai neįvertina įvykusių specifinių sandorių, o apsiriboja tik formaliu įmonės veiklos rezultatų atvaizdavimu buhalterinėje apskaitoje bei nustatytą ataskaitų pateikimu. STD nuomone, įmonių buhalterijų pateikta informacija aiškinamajame rašte yra išsamesnė ir geresnės kokybės, nei tais atvejais, kai FA, o tuo pačiu – ir aiškinamąjį raštą, sudaro apskaitos paslaugas teikiantys asmenys.

3. Agentūrų nuomone, FA kokybė geresnė tų įmonių, kurių apskaitą tvarko apskaitos paslaugas teikiančios įmonės, lyginant su tomis, kurias sudaro įmonių samdomas buhalteris, nes šios įmonės specializuojasi apskaitos rengimo srityje, todėl mato daug įvairių įmonių, susiduria su skirtingomis situacijomis, kas augina jų darbuotojų kvalifikaciją ir patirtį.

4. Organizacijų nuomone, FA kokybė nepriklauso nuo to, kas tvarko buhalterinę apskaitą ir sudaro FA, pateikiamų ataskaitų kokybė ir patikimumas priklauso nuo įmonių vadovų ir atsakingų už įmonių apskaitą ir FA rengimą darbuotojų profesionalumo ir požiūrio į tikslios ir teisingos apskaitos svarbą.

5. Apygardos teismų nuomone, esminių skirtumų nėra. Vieno apygardos teismo nuomone, tikslesnės yra vyr. buhalterio sudaromos FA. Apskaitos paslaugas teikiančios įmonės teisme ne kartą aiškino, kad jos tik „suveda“ į kompiuterines programas pačių įmonių pateiktus finansinius duomenis, tačiau nežino, ar pirminiai duomenys yra teisingi, ir nėra už juos atsakingos.

IŠVADOS:

1. FA ataskaitų kokybė priklauso nuo jas rengiančių asmenų kompetencijos ir kvalifikacijos bei pačių įmonių vadovų požiūrio į FA kokybę ir teikimo būtinumą.
2. Dažnesnė nuomonė, kad vyr. buhalteriai turi daugiau informacijos apie įmonės, kurioje jie dirba, finansinius duomenis ir labiau rūpinasi tikslesnės informacijos atskleidimu negu buhalterinės apskaitos paslaugas teikiančios įmonės.

6. Kokias dar problemas, susijusias su FA (jų kokybė, viešas skelbimas, kita), ir jų priežastis galėtumėte įvardinti?

1. Viešuosius pirkimus organizuojantys subjektai išskyrė šias problemas, susijusias su FA: 1) FA gavimas iš JAR mokamas; 2) VPI numatyta pareiga pačioms organizacijoms gauti iš pirkimuose dalyvaujančių subjektų FA; 3) neišsami informacija pateikiama aiškinamajame rašte, metiniame pranešime. Respondentai mano, kad netinkamo pareigų vykdymo ar nepakankamos FA kokybės viena iš priežasčių gali būti nuolatinis teisės aktų keitimas.

2. Valstybės institucijų (VMI, FNTT, STD) įvardintos problemos: 1) dalis įmonių neteikia savo FA JAR. STD duomenimis, 10 proc. įmonių nepateikia FA ir akivaizdu, kad neteikiančių FA įmonių skaičius didėja; 2) problemos su aiškinamaisiais raštais.

3. Agentūrų įvardintos problemos: 1) FA gavimas iš JAR mokamas; 2) FA neteikiamos JAR arba teikiamos pavėluotai (įvardijo galimą priežastį, kaip per mažos baudos pradelsus FA pateikimo terminus); 4) per ilgas FA teikimo JAR terminas.

4. Organizacijų įvardintos problemos: 1) FA neteikiamos JAR (tikėtina dėl nepakankamai griežtų sankcijų už FA nepateikimą); 2) per ilgas FA teikimo JAR terminas; 3) aiškinamieji raštai nebūna pakankamai išsamūs. Vienas iš apsunkinimų FA rengėjams yra tai, kad skirtingos institucijos pateikia skirtingus reikalavimus ataskaitoms (skirtingas formas reikia pateikti JAR, STD, VMI, kredito įstaigoms), įmonių specialistai turi prisiderinti prie skirtingų institucijų reikalavimų, o ne prie įstatymų reikalavimų.

FM komentaras: FA turi būti teikiamos JAR, kitos ataskaitos – STD (statistiniais tikslais, VMI (mokestiniais tikslais), kredito įstaigoms (pagal sutartis) ir pan.

STD duomenimis, dalis įmonių balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos duomenis teikia pildydami statistinę ataskaitą „F-01 (metinė)“ (teikia apie 10 tūkst. įmonių, arba 15 proc. visų ribotos atsakomybės įmonių, įskaitant ir viešąsias, kurios užsiima ūkine-komercine veikla). Pagrindinė priežastis, kodėl papildomai, be FA, prašoma kitų ataskaitų, – FA nėra duomenų arba jų nepakanka, kad būtų apskaičiuoti reikalingi statistiniai rodikliai pagal veiklas. Siekiant palengvinti įmonėms administracinę naštą, STD yra sudariusi galimybę parsisiųsti statistinę ataskaitą F-01, iš dalies užpildytą JAR ir „Sodros“ duomenimis, kuriuos įmonė jau yra pateikusi, todėl antrąkart įmonėms nebereikia teikti tų pačių duomenų. FA duomenys imami keletą kartų per metus, kad būtų užtikrinta ūkio subjektų aprėptis.

5. Apygardos teismų įvardintos problemos: 1) FA neteikiamos JAR; 2) nepakankamai informatyvus duomenų pateikimas FA; 3) dažna tai, kad FA nurodomi realios įmonės finansinės būklės neatvaizduojantys duomenys; 4) metų pradžioje padaugėja bankrotų, tačiau JAR dar nėra praėjusių metų FA, nes jas įmonės pagal galiojantį reglamentavimą turi pateikti iki birželio mėn.,

todėl teismai siūlo šį terminą kiek įmanoma trumpinti.

IŠVADA:

FA vartotojai dažniausiai nurodo šias problemas, susijusias su FA:

- 1) FA gavimas iš JAR mokamas;
- 2) **dalys įmonių neteikia** savo FA JAR (apie 10 proc. įmonių neteikia FA);
- 3) 5 mėnesiai po finansinių metų pabaigos yra per ilgas FA teikimo terminas JAR – paskutinių FA informacija dažnai yra reikalinga anksčiau;
- 4) finansinių duomenų vartotojams, sandorio šalims nepakanka FA esančios informacijos, nes aiškinamieji raštai nepakankamai išsamūs arba pagal teisės aktus informacijos FA nereikia pateikti.

7. Jeigu FA kokybė netenkina, kokias siūlytumėte priemones kokybei gerinti?

1. Viešuosius pirkimus organizuojantys subjektai pateikė šiuos pasiūlymus: 1) griežtesnė įmonių priežiūra ir dažnesnis auditavimas; 2) valstybinės FA peržiūros; 3) FA teikiančių asmenų kvalifikacijos kėlimas; 4) VPI nustatyti reikalavimą FA duomenis tikrinti pagal JAR.

2. Valstybės institucijų nuomone (VMI, FNTT), reikėtų didinti FA teikimo kontrolę. STD siūlo už apskaitos reikalavimų nesilaikymą taikyti tam tikrą atsakomybę, pvz., apriboti dalyvavimą viešuosiuose pirkimuose, neskirti dotacijų, viešinti įmones ir buhalterius, kurie netinkamai tvarko apskaitą, ir pan.

3. Agentūrų siūlymai: 1) į FA įtraukti FA vartotojams reikalingą informaciją, pvz., pelno (nuostolių) ataskaitoje numatyti atskirą nusidėvėjimo/amortizacijos sąnaudų eilutę, tai svarbu siekiant apskaičiuoti įmonės EBITDA; 2) JAR įdiegti papildomas priemones, kurios automatiškai tikrintų FA ar jų teikimo atitikimą pagrindinių teisės aktų reikalavimams.

4. Organizacijų siūlymai: 1) numatyti skatinimo (kad verslui būtų naudingiau sudaryti teisingas FA nei neteisingas) ir baudžiamąsias priemones; 2) sudaryti darbo grupę, kuri parengtų veiksmingas priemones FA kokybei gerinti; 3) VAS metodinėse rekomendacijose pateikti aiškinamojo rašto lentelių formas (mažoms ir vidutinėms įmonėms); 4) mažiau keisti teisės aktus; 5) FA atskira eilute būtų nurodoma turto nusidėvėjimo suma, kuri naudojama apskaičiuojant įvairius finansinius rodiklius; 6) svarstyti periodinę buhalterių profesinių žinių atestacija; 7) paskirti instituciją, kuri užtikrintų tinkamą ir laiku atliekamą FA kokybės priežiūrą; 8) proceso pradžioje, FA kokybės peržiūras pavesti atlikti auditoriams (būtų atliekamos parengtų FA peržiūros).

5. Apygardos teismų siūlymai: 1) FA nurodomos informacijos detalizavimas (pvz., eilutėje „Per vienerius metus mokėtinos sumos“ išskirti, kokių sumų mokėjimo terminai jau yra suėję; atskirti pinigai nuo pinigų ekvivalentų); 2) Tarnyba turėtų rengti komentarus, apžvalgas, metodinius nurodymus, kaip rengti FA; 3) svarstyti Įmonių bankroto ar Įmonių restruktūrizavimo įstatymuose numatyti tam tikras finansines sankcijas ir/ar darbinius apribojimus įmonių vadovams už neteisingai pateiktas FA.

Žemiau pateikti komentarai dėl apklausos metu institucijų ir organizacijų pasiūlytų priemonių:

Siūlomos priemonės FA kokybei gerinti	FM komentaras dėl esamo ar galimo sprendimo
1. Priemonės, susijusios su FA tikrinimu ir priežiūra	
Griežtesnė įmonių priežiūra ir didesnė įmonių, kurių FA privalomas auditas, apimtis	Kaip minėta 1 dalyje, šios priemonės jau svarstytos. Auditorių atliekamos peržiūros būtų papildomi kaštai įmonėms. Apklausus Lietuvos verslininkus, jų nuomonė buvo kategoriškai neigiama (SVVT, Ūkio ministerijos, LLRI), nes tai perteklinis ir administracinę naštą didinantis reikalavimas. Šis reikalavimas nedarytų įtakos mažiausioms įmonėms.
Valstybinės FA peržiūros	
Paskirti konkrečią instituciją, kuri užtikrintų tinkamą ir laiku atliekamą FA kokybės priežiūrą	Galėtų būti svarstomos valstybinės FA peržiūros. Svarstylini Tarnybos pateikti preliminarūs valstybinių FA peržiūrų atlikimo etapai (žr. priedą).
Proceso pradžioje, FA kokybės peržiūras pavesti atlikti auditoriams	
JAR įdiegti papildomas priemones, kurios automatiškai tikrintų teikiamų FA atitikimą pagrindiniams teisės aktų reikalavimams	Svarstyтина dėl papildomų priemonių, kurios padėtų atlikti išsamesnį JAR teikiamų FA ir susijusių dokumentų atitikimo teisės aktų reikalavimams vertinimą, įdiegimo. Pvz., galėtų būti svarstoma dėl papildomų kontrolės algoritmų, susijusių su reikalavimo dėl FA audito atlikimo laikymosi patikrinimu, t. y. auditoriaus išvados pateikimu; tinkamo FA rinkinio pasirinkimu, atsižvelgiant į įmonės kategoriją ar taikomus apskaitos standartus.
2. Metodinė pagalba įmonėms	
VAS metodinėse rekomendacijose pateikti aiškinamojo rašto lentelių formas (mažoms ir vidutinėms įmonėms)	Metodinės rekomendacijos jau rengiamos. Jų papildymas lentelių formomis gali būti svarstomas.
Tarnyba turėtų rengti komentarus, apžvalgas, metodinius nurodymus, kaip rengti FA	
3. FA turinio papildymas, siekiant, kad FA būtų naudingesnės	
Į FA įtraukti FA vartotojams reikalingą informaciją, pvz., pelno (nuostolių) ataskaitoje numatyti atskirą nusidėvėjimo/amortizacijos sąnaudų eilutę, tai svarbu siekiant apskaičiuoti įmonės EBITDA	FA turinys parengtas pagal įgyvendintos Apskaitos direktyvos nuostatas, kurios draudžia reikalauti, kad labai mažos ir mažos įmonės (Lietuvoje tokių apie 94 proc.) atskleistų daugiau informacijos (FA papildomos informacijos išskyrimas, pvz., dėl nusidėvėjimo/amortizacijos sąnaudų, pinigų ekvivalentų, mokėjimų, kurių terminas suėjęs, sumų).
FA nurodomos informacijos detalizavimas (pvz., eilutėje „Per vienerius metus mokėtinos sumos“ išskirti, kokių sumų mokėjimo terminai jau yra suėję; atskirti pinigai nuo pinigų ekvivalentų	
4. Sankcijų už pažeidimus nustatymas	
Nesilaikant apskaitos reikalavimų, apriboti dalyvavimą viešuosiuose pirkimuose, neskirti dotacijų, viešinti įmones ir buhalterius, kurie netinkamai tvarko apskaitą	Sankcijas būtų įmanoma realizuoti derinant su pagalba įmonėms, kaip aprašyta 1 dalyje apie valstybines FA peržiūras. Naujoje VPI redakcijoje, kuri įsigalioja 2017 m. liepos 1 d., jau yra nuostata dėl įmonės dalyvavimo

Siūlomos priemonės FA kokybei gerinti	FM komentaras dėl esamo ar galimo sprendimo
	<p>viešuosiuose pirkimuose apribojimo (46 str.):</p> <p>„4. Perkančioji organizacija pašalina tiekėją iš pirkimo procedūros, jeigu: <...></p> <p>7) tiekėjas yra padaręs profesinį pažeidimą, kai už finansinės atskaitomybės ir audito teisės aktų pažeidimus tiekėjui ar jo vadovui paskirta administracinė nuobauda ar ekonominė sankcija, nustatytos Lietuvos Respublikos įstatymuose ar kitų valstybių teisės aktuose, ir nuo sprendimo, kuriuo buvo paskirta ši sankcija, įsiteisėjimo dienos arba nuo dienos, kai asmuo įvykdė administracinį nurodymą, praėjo mažiau kaip vieni metai.“</p> <p>Svarstytina, ar minėtas apribojimas bus veiksminga priemonė FA kokybei gerinti.</p>
<p>Įmonių bankroto ar Įmonių restruktūrizavimo įstatymuose numatyti tam tikras finansines sankcijas ir/ar darbinius apribojimus įmonių vadovams už neteisingai pateiktas FA.</p>	<p>Galėtų būti svarstoma, kokie darbiniai apribojimai ir baudžiamosios priemonės galėtų būti nustatytos visų įmonių vadovams, neapsiribojant bankroto ir restruktūrizavimo atvejais.</p>
<p>Numatyti baudžiamąsias priemones</p>	<p>ANK 223 straipsnyje nustatyta, kad už neteisingų FA pateikimą arba nepateikimą JAR įmonės vadovui gali būti skiriama nuo 300 iki 2000 Eur bauda.</p>
5. Buhalterių atestacija	
<p>FA teikiančių asmenų kvalifikacijos kėlimas</p>	<p>Šiuo metu rinkoje yra nemaža pasiūla seminarų ir mokymų kvalifikacijai kelti. Tarnyba kasmet organizuoja nemokamus seminarus, kuriuose supažindinama su naujovėmis.</p>
<p>Periodinė buhalterių profesinių žinių atestacija</p>	<p>Jei toks reikalavimas būtų įteisintas teisės aktais, neišvengiama būtų reikalinga tokio reikalavimo priežiūra, kas susiję su priežiūros mechanizmo išlaikymu ir išlaidomis verslui.</p>
6. Kitos siūlytos priemonės	
<p>Mažiau keisti teisės aktus</p>	<p>Dėl teisės aktų keitimo, pastebėtina, kad apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, darantys įtaką FA formoms, buvo keisti tik įgyvendinant Apskaitos direktyvą. Dalis VAS pakeitimų, susijusių su turinio reikalavimais, yra aktualesni didelėms įmonėms.</p>
<p>Numatyti skatinimo (kad verslui būtų naudingiau sudaryti teisingas FA nei neteisingas) priemones</p>	<p>Neaišku, kokios tai būtų priemonės. Teisės aktų turi laikytis visi, o už pažeidimus turėtų būti numatyta atsakomybė.</p>
<p>Sudaryti darbo grupę, kuri parengtų veiksmingas priemones FA kokybei gerinti</p>	<p>FM ne kartą yra kreipisius į asociacijas dėl pasiūlymų. Kaip minėta 1 dalyje, gauti pasiūlymai buvo svarstyti ir diskusijų rezultatai perduoti Seimo Audito komitetui.</p>

IŠVADA:

Respondentai dažniausiai siūlė priemonės susijusias su FA tikrinimu ir priežiūra ir efektyvių sankcijų įdiegimu. Šie pasiūlymai, laikantis sankcijų numatymo prevenciniais tikslais principo, galėtų būti įgyvendinti per valstybines FA peržiūras, kurias galėtų atlikti Tarnyba. Tai atitinka nuostatas, kurios buvo numatytos 2015 m. gegužės 15 d. Seime užregistruotame ĮFAĮ pakeitimo įstatymo projekte Nr. XIIP-3088.

8. Ar manote, kad įstatymų projektuose numatomos valstybinės FA peržiūros galėtų pagerinti ūkio subjektų rengiamų FA kokybę? Kokie būtų Jūsų pastebėjimai dėl šios priemonės?⁷

1. Trečdalis viešuosius pirkimus organizuojančių subjektų nuomone, valstybinės FA peržiūros galėtų pagerinti įmonių rengiamų FA kokybę. Keletas institucijų pastebėjo, kad minėtos peržiūros tik apsunkintų darbą, būtų papildoma administracinė našta, o laukiamas rezultatas gali būti visai nereikšmingas, tik išplėstų biurokratinį mechanizmą.

2. Valstybės institucijų nuomone, valstybinės FA peržiūros galėtų pagerinti FA kokybę, įpareigotų vadovus rengti FA, laikantis joms keliamų reikalavimų, išsamiai ir atsakingai parengti aiškinamąjį raštą.

3. Agentūrų nuomone, valstybinės FA peržiūros galėtų pagerinti FA kokybę įmonių, kurioms nėra privalomas auditas, jei peržiūra būtų atliekama ne tik formalioju būdu, t. y. būtų įvertinta ne tik, ar FA parengtos laikantis teisės aktų reikalavimų, bet būtų atliekama giluminė FA turinio analizė. Tačiau reiktų vertinti tokios priemonės taikymo naudą palyginus su galimomis išlaidomis kvalifikuotam priežiūrą atliksiančiam personalui. Taip pat, reiktų įvertinti galimą valstybės funkcijų dubliavimą (VMI patikros, išmanioji mokesčių administravimo sistema), svarbu, kad nedidėtų administracinė našta.

4. Organizacijų nuomone, ar vykdomos valstybinės FA peržiūros pagerins FA kokybę priklauso nuo to, koks bus peržiūros tikslas, turinys ir pasekmės. Tai galėtų būti vienas iš būdų kokybei gerinti, tačiau pasirinkta 100 įmonių apimtis sąlyginai maža. Taip pat abejojama, kad valstybės institucijos darbuotojai galėtų kompetentingiau įvertinti FA kokybę, lyginant su privačiais auditoriais (ar net su aukštos kvalifikacijos pačių FA rengiančių įmonių vyr. buhalteriais), taip pat valstybinė FA peržiūra reikštų didesnę administracinę ir finansinę našta ne tik valstybei, bet ir verslui, kuris turėtų teikti duomenis peržiūrą atliekančiai institucijai. Būtina atlikti tokio pasiūlymo kaštų ir naudos analizę. Tokią valstybinę priežiūrą būtų tikslinga vykdyti valstybei ir savivaldybei priklausančių įmonių FA. Neretai būtent šių įmonių FA aiškinamuosiuose raštuose trūksta informacijos, leidžiančios geriau įvertinti įmonės finansinę būklę ir veiklos ypatumus. Be to, didesnių įmonių FA yra audituojamos, todėl numatomos valstybinės peržiūros tik dubliuotų auditorių darbą. Pakankamai didelis kiekis (daugiau kaip 80) organizacijų šiuo metu tikrina verslą, todėl netikslinga dar didinti biurokratinę kliūtis. Siūlo pasitelkti esamas kontroliuojančias institucijas, ypač LAR ir didinti jų atsakomybę.

5. Apygardos teismų nuomone, papildoma kontrolė gali būti efektyvi, tačiau nėra būtina. Valstybinės FA peržiūros gali būti veiksminga priemonė, tačiau pastebėtina, kad 100 įmonių

⁷ Klausiant buvo daroma prielaida, kad per metus galėtų būti peržiūrėta iki 100 įmonių FA.

nurodytas skaičius yra labai mažas. Siekiant užtikrinti kokybiškesnę FA parengimą, turėtų būti peržiūrėta gerokai daugiau ūkio subjektų FA.

Atsižvelgiant į tai, kad buvo pateiktas siūlymas pirmiausiai valstybines FA peržiūras pradėti atlikti dėl valstybės ir savivaldybės valdomų įmonių FA, FM kreipėsi į ministerijas ir savivaldybes prašydama informuoti, kiek minėtos institucijos turi valdomų įmonių (valstybės/savivaldybės įmonių, akcinių bendrovių, uždarytųjų akcinių bendrovių). Taip pat prašyta nurodyti, kiek, atlikus 2015 m. FA auditą, pateikta besąlyginių auditoriaus išvadų.

Toliau pateikiama apibendrinta informacija pagal 10 ministerijų ir 57 savivaldybių pateiktą informaciją apie 380⁸ valstybės/savivaldybės valdomas įmones⁹:

- 264 įmonėse, t. y. 69,5 %, pateiktos besąlyginės auditoriaus išvados;
- pastebėta keletą atvejų, kai savivaldybės valdomose įmonėse FA auditą atliko ne auditoriai, o savivaldybės kontrolieriai (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba);
- savivaldybės valdomose 2 UAB nebuvo atliktas 2015 m. FA auditas.

IŠVADOS:

1. Daugumos respondentų nuomone, valstybinės FA peržiūros galėtų pagerinti FA kokybę, tačiau:
 - 1) pasirinkta 100 įmonių apimtis būtų per maža apčiuopiamam rezultatui gauti;
 - 2) siūloma įvertinti administracinę naštą, ekonominius kaštus ir naudą, kurią tikimasi gauti nustatčius valstybines FA peržiūras.
2. Atsižvelgiant į tai, kad labai mažoms įmonėms neliko reikalavimo rengti aiškinamąjį raštą, valstybinės FA peržiūros, jei būtų apsiribojama tik įvertinimu, ar tokios įmonės įvykdė teisės aktų reikalavimus, ir nebūtų siekiama įvertinti FA duomenų kokybę, nepagerintų FA kokybės.

3.2. Finansinių ataskaitų, perkamų iš JAR, kaina finansinių ataskaitų vartotojams

Apibendrinus 3.1 skyriuje pateiktos apklausos rezultatus, nustatyta, kad viena iš priežasčių, kodėl FA imamos iš pačių įmonių, o ne iš JAR yra tai, kad ši paslauga mokama. Toliau pateikiami skaičiavimai apie galimą kainą, norint įsigyti 1000 įmonių FA (skaičiavimai atlikti vadovaujantis Vyriausybės 2007 m. kovo 21 d. nutarime Nr. 296 „Dėl atlyginimo valstybės įmonei Registrų centrui už naudojimąsi JAR duomenimis bei informacija, atlyginimo už JAR duomenų vienetą ir atlyginimo už pažymos, patvirtinančios jungtinius kompetentingų institucijų tvarkomus duomenis apie viešųjų pirkimų procedūroje dalyvaujantį tiekėją, išdavimą dydžių patvirtinimo“ nustatytais atlyginimo dydžiais už tiesioginį naudojimąsi JAR duomenų bazės duomenimis):

- apie 29 560 eurų gaunant FA popieriniame variante:

$15,06 \text{ (FA kaina popieriniame formate be aiškinamojo rašto)} * 1000 \text{ (įmonių sk.)} + 10 \text{ (aiškinamojo rašto ir auditoriaus išvados lapų skaičiaus vidurkis)} * 1,45 \text{ (vieno popierinio lapo kaina)} * 1000 \text{ (įmonių sk.)} = 29 560 \text{ eurų}$

⁸ Iš jų 16 nevykdančios veiklos, bankrutavusios, likviduojamos.

⁹ Valstybės ir savivaldybės įmonėse turi būti atliktas FA auditas (IFAĮ 24 str.).

- apie 17 680 gaunant FA elektroniniu formatu:

$8,98$ (FA kaina elektroniniame formate be aiškinamojo rašto)* 1000 (įmonių sk.) + 10 (aiškinamojo rašto ir auditoriaus išvados lapų skaičiaus vidurkis)* $0,87$ (vieno elektrinio lapo kaina) * 1000 (įmonių sk.) = $17\ 680$ eurų.

Atkreipiamas dėmesys, kad pagal Direktyvos 2009/101/EB nuostatas dėl centrinių ir komercinių registru, kaina už visų šios Direktyvos 2 straipsnyje nurodytų dokumentų, iš jų kiekvienų finansinių metų FA, ar duomenų ar bet kurios jų dalies kopiją popieriuje ar elektroninėmis priemonėmis neturi viršyti administracinių išlaidų (3 str. 4 d. 3c str. 1 d.). Taip pat Direktyvoje nustatyta, kad pasitelkiant registru sąveikos sistemą šie duomenys būtų prieinami nemokamai: bendrovės pavadinimas ir teisinė forma; bendrovės registruota buveinė ir valstybė narė, kurioje ji įregistruota, bei bendrovės registracijos numeris. Direktyva numato galimybę valstybėms narėms nuspręsti, kad, be šių duomenų, ir kiti duomenys būtų prieinami nemokamai¹⁰ (3c str. 2 d.).

IŠVADA:

Pagal galiojančiuose teisės aktuose nustatytą reglamentavimą 1000 įmonių FA gavimas iš JAR kainuotų apie 29 560 eurų (gaunant popierinį variantą) ir apie 17 680 eurų (gaunant FA elektroniniu formatu).

3.3. Sankcijų, susijusių su buhalterinės apskaitos tvarkymu, finansinių ataskaitų sudarymu ir teikimu, efektyvumas

Siekiant išsiaiškinti tam tikrų teisės aktų nuostatų taikymo praktiką, papildomai buvo nuspręsta kreiptis į JAR, VMI, FNTT (apklausa buvo vykdoma nuo 2017 m. sausio 20 d. iki 2017 m. kovo 17 d.).

Atliktus teisės aktų analizę nustatyta, kad teisės aktuose reglamentuojama atsakomybė ir taikomos sankcijos už su buhalterinės apskaitos tvarkymu ir FA susijusius pažeidimus. Praktiškai – tiek apibendrinus 3.1 skyriuje atliktos apklausos rezultatus, tiek atsižvelgiant į įvairių institucijų, iš jų – ir JAR, pateiktą informaciją situacija yra tokia, kad yra tam tikras skaičius įmonių, kurios nuolat neteikia FA JAR. Kaip pastebi respondentai, tokia situacija yra dėl to, kad numatytos teisės aktuose sankcijos, jų taikymas nėra efektyvus, atgrasantis.

Šiame skyriuje nagrinėjamas šių teisės aktų praktinis įgyvendinimas remiantis JAR, VMI ir FNTT pateiktais atsakymais.

1) CK 2.66 str. nuostatos, pagal kurią JAR turi būti pateikiamas metinių FA rinkinys, laikymasis:

JAR duomenimis apie 9500¹¹ įmonių vis dar nepateikė 2015 m. FA. STD duomenimis, kasmet birželio mėn. FA būna pateikusios apie 85 proc. įmonių, 5 proc. pateikia vėliau, o apie 10 proc. veikiančių įmonių FA nepateikia visai.

¹⁰ Žr. 17 išnašą 33 psl.

¹¹ Patenka ir įmonės, kurios yra sustabdžiusios veiklą.

2) ATPK 172² str. (ANK 223 str.) taikymas:

JAR pateikta informacija apie 2016 m. surašytus administracinių teisės pažeidimų protokolus ir skirtas baudas:

Pagal ATPK, 172² str. „*Juridinio asmens, jo filialo ar atstovybės, užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialo ar atstovybės dokumentų ir duomenų pateikimo Juridinių asmenų registro tvarkytojui ar Juridinių asmenų dalyvių informacinės sistemos tvarkytojui tvarkos pažeidimas*“ VĮ Registrų centro darbuotojai, remdamiesi ATPK 259¹ str. 1 d. 1 p., administracinio teisės pažeidimo protokolą surašydavo tik atvykus administracinėn atsakomybėn kviečiamam asmeniui. Išsiuntus kvietimus juridiniai asmenys ir jų vadovai nurodytais adresais nerandami arba asmenys, vengdami administracinės atsakomybės, kviečiami dėl padaryto pažeidimo neatvykdavo. Atsižvelgiant į tai, protokoliai jiems negalėjo būti surašyti.

Registrų centro darbuotojai 2016 m. išsiuntė kvietimus 197 juridinių asmenų vadovams dėl protokolo surašymo pagal ATPK 172² str.:

- atvykus tik vienam asmeniui, atsakingam už įmonės metinių FA pateikimą JAR tvarkytojui, jam buvo surašytas protokolas, tačiau administracinė byla teisme buvo nutraukta nenustačius šio asmens kaltės.¹²
- 103 juridiniai asmenys metines FA pateikė ir protokoliai jiems nebuvo surašyti.

Siųsti kvietimus eilę metų duomenų ir metinių FA neteikiančių juridinių asmenų vadovams, kurie nerandami JAR nurodytais adresais, nėra tikslinga. Tokiems juridiniams asmenims, vadovaujantis CK 2.70 str. 1 d. 1 p., Registro tvarkytojas turėtų inicijuoti likvidavimo procedūrą. Vykdydamas šią funkciją Registro tvarkytojas patiria neatlygintinas išlaidas (pašto išlaidas, darbo sąnaudas, negauna atlyginimo už juridinio asmens duomenų pakeitimų įregistravimą), todėl tinkamai jos nevykdo.

Apibendrinant 2016 m. skirtų nuobaudų už FA nepateikimą situaciją, darytina išvada, kad nebuvo nubaustas nei vienas asmuo. FM žiniomis, 2014 m. už FA nepateikimą buvo skirti 5 įspėjimai, 3 baudos po 100 Lt, viena bauda 300 Lt, dvi baudos po 500 Lt, dvi baudos 600 Lt, dešimt baudų po 1000 Lt; 2013 m. – 4 įspėjimai, 2 baudos po 100 Lt, kitos paskirtos baudos yra 200 Lt, 250 Lt, 1000 Lt.

3) ATPK 173¹ str. (ANK 205 str.) taikymas:

Siekiant nustatyti, kiek praktikoje pasitaiko atvejų, kai įmonė aplaidžiai ir (arba) apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą ar padarė kitus, su buhalterinės apskaitos tvarkymu susijusius pažeidimus ir kaip minėtais atvejais buvo taikomas esamas reglamentavimas buvo kreiptasi į VMI ir FNTT prašant informuoti, kiek 2016 m. buvo skirta nuobaudų už aplaidų ir (arba) apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, ar kitus su buhalterinės apskaitos tvarkymu susijusius pažeidimus. Taip pat buvo prašoma įvardinti procentais, kiek tokių pažeidimų buvo įvykdyta lyginant su 2016 m. visais atliktais patikrinimais.

VMI pateikta informacija:

Mokesčių administratorius iš viso per 2016 m. už nustatytus apskaitos taisyklių pažeidimus surašė 971 protokolą pagal ATPK 173¹ str. „*Apskaitos taisyklių pažeidimas*“ iš jų – juridinių asmenų atsakingiems asmenims buvo surašyti 528 protokoliai. Pagal ĮFAĮ 4 str. nurodytus įmonių dydžius juridinių asmenų atsakingiems asmenims surašytų protokolų skaičius pasiskirsto taip:

- labai mažų įmonių – 399 protokoliai;

¹² Atitinkamai 2013 m. buvo surašyti 809 kvietimai, 20 protokolų; 2014 m. buvo surašyti 1673 kvietimai, 40 protokolų.

- mažų įmonių – 119 protokolų;
- vidutinių įmonių – 9 protokolai;
- didelės įmonės – 1 protokolas.

Per 2016 m. mokesčių administratorius juridinių asmenų atžvilgiu atliko 8696 kontrolės veiksmus – atitinkamai, pažeidimų, dėl kurių surašyti ANK protokolai, santykis su visais atliktais kontrolės veiksmais, sudaro 6,1 %. Kiek ir kokių nuobaudų pagal surašytus protokolus skyrė teismas, VMI informacijos nepateikė.

FNTT pateikta informacija:

FNTT per 2016 m.

- surašė 51 protokolą pagal ATPK 173¹ str. „*Apskaitos taisyklių pažeidimas*“ ir 1 protokolą pagal ATPK 172¹ str. „*Ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas bei mokesčių vengimas*“. Kiek ir kokių nuobaudų pagal surašytus protokolus skyrė teismas, FNTT informacijos nepateikė.
- ištyrė 157 nusikalstamas veikas pagal BK 222 str. „*Apgaulingas apskaitos tvarkymas*“,
- ištyrė 60 nusikalstamų veikų pagal BK 223 str. „*Aplaidus apskaitos tvarkymas*“,
- ištyrė 74 nusikalstamas veikas pagal BK 220 str. „*Neteisingų duomenų apie savo pajamas, pelną ar turtą pateikimas*“ ir
- ištyrė 1 nusikalstamą veiką pagal BK 221 str. „*Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas*“. Kokios nuobaudos buvo skirtos, FNTT informacijos nepateikė.

IŠVADOS:

1. Apie 10 proc. Lietuvos įmonių neteikia FA JAR.
2. 2015 m. sausio 1 d. įsigaliojęs CK reikalavimas, kad JAR gali inicijuoti likvidavimo procedūrą, kai juridinis asmuo nepateikė finansinės atskaitomybės dokumentų per dvylika mėnesių nuo CK ar kituose įstatymuose nustatytų šių dokumentų pateikimo JAR terminų pabaigos praktikoje netaikomas dėl JAR galimų patirti neatlygintinių išlaidų.
3. Naujos ANK nuostatos, kuri įsigaliojo 2017 m. sausio 1 d., kad administracinių nusižengimų protokolas už neteisingų FA pateikimą ar nepateikimą JAR laiku gali būti surašytas ir asmeniui nedalyvaujant, tuo atveju, jeigu jis ne mažiau kaip du kartus šaukiamas neatvyko, praktinis taikymas galėtų būti įvertintas pradedant 2018 m.
4. JAR imasi veiksmų tik tais atvejais, kai įmonės nepateikia FA, bet nesiima jokių veiksmų dėl neteisingų FA pateikimo.
5. Vyksta praktinis ANK (ATPK), BK nuostatų, pagal kuriuos protokolus surašo VMI ir FNTT pareigūnai, taikymas. Pagal VMI pateiktą informaciją daugiausia pažeidimų nustatyta mažose, labai mažose įmonėse. Nustatytų apskaitos taisyklių pažeidimų, dėl kurių surašyti ANK protokolai, santykis su visais atliktais kontrolės veiksmais, sudaro 6 %.

3.4. Finansinių ataskaitų kokybės tyrimai ir jų rezultatai

FM turimais duomenimis yra atlikti du FA kokybės tyrimai. Pirmąjį tyrimą 2010 m. „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“ atliko Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto Finansų ir apskaitos katedra kartu su LBAA (iš viso buvo peržiūrėtos 100 įmonių FA už 2008 m. ir 2007 m.), antrąjį – Tarnyba (iš viso peržiūrėtos 100 įmonių FA už 2015 m.). FA kokybės tyrimai buvo atlikti vertinant parengtų ir pateiktų JAR FA atitiktį teisės aktų reikalavimams. Nei Tarnybos, nei Vilniaus universiteto tyrimu nebuvo atlikta FA pateiktų duomenų patikimumo analizė.

Vilniaus universiteto kartu su LBAA atliktas FA kokybės tyrimas ir rezultatai

Buvo analizuojamos atsitiktiniu būdu iš „Verslo žinių“ rengiamo didžiausių Lietuvos įmonių sąrašo pasirinktų bendrovių FA.

Pagrindiniai trūkumai nustatyti įmonių aiškinamajame rašte, pavyzdžiui:

- informacijos apie nurašyto turto vertę nepateikė 79,6 % įmonių;
- informacijos apie turto įkeitimą ar kitus nuosavybės apribojimus nepateikė 53 % įmonių;
- informacijos apie minimalią ilgalaikio turto vertę nepateikė 23 % įmonių ir pan.¹³

Tarnybos atliktas FA kokybės tyrimas ir rezultatai

Siekdama įvertinti įmonių rengiamų FA kokybę ir jų atitikimą finansinę atskaitomybę reglamentuojantiems teisės aktams (*ar įmonės, rengdamos FA laikosi ĮFAĮ reikalavimų dėl tinkamo FA rinkinio pasirinkimo, metinių FA audito atlikimo ir FA pasirašymo, taip pat buvo vertinamas įmonių aiškinamuosiuose raštuose pateikiamos informacijos atitikimas 6 VAS „Aiškinamasis raštas“ nuostatomis*) Tarnyba 2016 m. rugsėjo – gruodžio mėnesiais atliko 100 įmonių FA kokybės tyrimą.

FA kokybės tyrimas buvo atliekamas vadovaujantis JAR pateiktų įmonių FA ir papildomai prie jų pridėtų dokumentų pagrindu, neprašant įmonės pateikti papildomą informaciją.

FA kokybės tyrimo metu nustatyti pagrindiniai dalykai:

- 3 įmonės iš 20 neturėjo teisės rengti sutrumpintas FA pagal ĮFAĮ 24 str. nuostatas;
- ĮFAĮ 19 straipsnio *Finansinių ataskaitų, metinio pranešimo pasirašymas ir tvirtinimas*¹⁴ 1 dalies dėl FA pasirašymo reikalavimų laikymosi įvertinimas 29 %, t. y. tik 28 įmonių iš 96 aiškinamieji raštai tenkino minėtas įstatymo nuostatas;
- įmonės aiškinamuosiuose raštuose nepateikė net 52 % pagal 6 VAS „Aiškinamasis raštas“ nuostatas reikalaujamų duomenų, o pateiktų duomenų kokybė buvo įvertinta 50 % ;
- iš 100 atrinktų įmonių 4 įmonės, tvarkančios apskaitą pagal TAS, Registrų centro elektroninių paslaugų sistemoje užpildė ir pateikė ne pagal TAS sudaromų *Atskirųjų FA* rinkinį, o VAS nustatytą FA rinkinį.

¹³ Šaltinis: Mokslo darbai „Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika“ Nr. 8, 2010 m.

¹⁴ Pagal ĮFAĮ redakciją, galiojančią sudarant 2015 m. FA

• 58 įmonės iš 60 privalėjusių atlikti FA auditą ir kartu su FA pateikti auditoriaus išvadą jos nepateikė.

FM komentaras: STD duomenimis, pagal ĮFAĮ nuostatas metinių FA auditas turi būti atliktas apie 3000 įmonių. LAR duomenimis, už 2015 m. buvo atlikta 3898 įmonių FA auditų, iš jų 893 įmonėse, kuriose auditas buvo neprivalomas.¹⁵

Tarnyba FA kokybės tyrimui gavusi duomenis iš JAR pastebėjo, kad elektroninių paslaugų sistemoje FA elektroniniame rinkinyje interaktyviai pildomi duomenys apie FA neatitiko realiai pridėtų dokumentų skaičiaus ir turinio, pvz. buvo nurodyta, kad privaloma auditoriaus išvada nepateikta, nors ji buvo pateikta JAR, sistemoje nurodytų pridėdamų dokumentų skaičius nesutapdavo su faktiškai pridėtų dokumentų skaičiumi, aiškinamajame rašte nurodyti papildomi priedai ir lentelės su FA duomenų detalizavimu nepridėti. Pasitaikė atvejų, kai įmonės elektroniniame rinkinyje pateikti bendri duomenys apie vidutinį metinį darbuotojų skaičių, FA sudarymo ir patvirtinimo datą nesutapdavo su duomenimis pateiktais aiškinamajame rašte, pridėtas ne tų finansinių metų aiškinamasis raštas.

Tarnybos atliktas FA kokybės tyrimas atskleidė, kad įmonės sudarydamos FA tik iš dalies laikosi teisės aktų reikalavimų ir kad yra skirtumai tarp faktiškai JAR pateiktų dokumentų ir sistemoje nurodytų dokumentų skaičiaus.¹⁶

IŠVADOS:

1. Tarnybos atlikto tyrimo duomenimis:

1.1. JAR pateikiamų FA atitiktis teisės aktų reikalavimams prasta – aiškinamuose raštuose pateiktų duomenų kokybę įvertinta 50 %.

1.2. nustatyti kiti teisės aktų reikalavimų dėl FA pažeidimai.

1.3. analizuojant atrinktas įmones buvo nustatyta, kad 58 įmonės iš 60, privalėjusių atlikti FA auditą ir kartu su FA pateikti auditoriaus išvadą, auditoriaus išvados nepateikė. Dėl atliekamo tyrimo ribotumo, Tarnyba nesikreipė į įmones dėl papildomos informacijos pateikimo ir neturėjo galimybių nustatyti auditoriaus išvados nepateikimo priežasčių, t. y. ar auditas nebuvo atliktas, ar jis buvo atliktas, tačiau auditoriaus išvada nepateikta arba pateikta netinkamai.

2. JAR iš įmonių priima FA, netikrindamas, ar pateikiamos FA, parengtos pagal teisės aktų reikalavimus.

¹⁵ Šaltinis: LAR „2015 metų audito rinkos apžvalga“, 2016 m.

¹⁶ Informacija parengta pagal Tarnybos 2017 m. sausio 18 d. raštą FM.

IDENTIFIKUOTOS PROBLEMOS IR PASIŪLYMAI JŲ SPRENDIMUI

Atlikus teisės aktų, jų praktinio taikymo, FA naudojimo, sankcijų praktinio taikymo analizę bei remiantis atliktų apklausų bei tyrimų metu gauta informacija bei pasiūlymais, identifikuotos žemiau nurodytos problemos ir teikiami pasiūlymai jų sprendimui:

Eil. Nr.	Problema	Pasiūlymas problemos sprendimui
FA gavimas iš JAR		
1.	Subjektams, išskyrus mokesčių administravimo, teisėtvarkos institucijas ir teismus, FA gavimas iš JAR yra mokamas ir tai skatina juos FA prašyti iš ūkio subjekto.	Numatyti nemokamą JAR duomenų gavimą valstybės ir savivaldos institucijoms ¹⁷ .
FA kokybės vertinimas		
2.	Dalies respondentų nuomone, FA, ypač aiškinamojo rašto, kokybė nepakankamai gera, FA neteisingai ar nevisiškai atspindi įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus; teikiamos tokios FA, kokių reikia (pvz., kad ūkio subjektas gautų paskolą, kad būtų iškelta bankroto, restruktūrizavimo byla), t. y. FA duomenys „pagražinami“ pagal poreikį. ¹⁸	<p><u>Valstybinių FA peržiūrų įteisinimas</u> (IFAĮ, ANK keitimas). Svarstyti Tarnybos pateikti preliminarūs valstybinių FA peržiūrų atlikimo etapai (žr. priedą).</p> <p>Pastebėtina, kad:</p> <p>1) Įsigaliojus teisės aktams dėl įmonių pareigos savo apskaitos dokumentų duomenis teikti visiems išorės ir vidaus apskaitos informacijos naudotojams pagal VMI parengtą standartinės apskaitos duomenų rinkmenos (SAF-T) techninę specifikaciją ir reikalavimus, atsiranda naujos galimybės valstybines FA peržiūras atliksiančiai institucijai gauti įmonių buhalterinės apskaitos duomenis netrukdamt pačios įmonės, nesukeliant jai papildomos administracinės naštos ir tokiu būdu atlikti FA kokybės peržiūrą¹⁹.</p>

¹⁷ Pastebėtina, kad pasiūlymas sutampa su Prezidentės siūlymu, kad JAR duomenys neatlygintinai būtų teikiami: valstybės ir savivaldybės institucijoms ir įstaigoms teisės aktuose nustatytoms funkcijoms atlikti pagal prašymą ir (arba) sutartis ir kad būtų centralizuotai nustatomas atlygio už dokumentų teikimą dydis (siūlomas CK 2.72 str. keitimas Nr. XIII-404, Valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymo 25 ir 29 str. keitimas Nr. XIII-406. Taip pat Susisiekimo ministerijos parengtas ir 2017 m. balandžio 24 d. derinti suinteresuotoms institucijoms pateiktas Vyriausybės nutarimo „Dėl Atlyginimo už dokumentų teikimą tvarkos aprašo patvirtinimo“ projektas numato, kad išlaidos, kurias planuojama apmokėti iš valstybės biudžeto už įstatymais nustatytą neatlygintiną dokumentų teikimą, apskaičiuojamos remiantis atlyginimo dydžiais, patvirtintais vadovaujantis šiuo nutarimu patvirtintu Atlyginimo už dokumentų teikimą tvarkos aprašu.

¹⁸ Kitų respondentų nuomone, FA kokybė yra pakankama viešuosiuose pirkimuose dalyvaujančių įmonių finansiniam pajėgumui nustatyti, statistiniams rodikliams apskaičiuoti.

¹⁹ Duomenis SAF-T rinkmenoje turi būti pasirengę teikti pelno siekiantys juridiniai asmenys, kurių:

4.1. 2015 finansinių metų grynosios pardavimo pajamos viršija 8 mln. eurų, – 2017 m. sausio 1 d. prasidedančių ir vėlesnių laikotarpių buhalterinės apskaitos dokumentų duomenis;

Eil. Nr.	Problema	Pasiūlymas problemos sprendimui
		2) Už valstybines FA peržiūras atsakinga institucija, atlikdama peržiūras, matytų dažniausiai pasitaikančius FA rengimo trūkumus, problemines vietas, todėl galėtų teikti išsamesnes, tikslines konsultacijas, apibendrintas FA tinkamo rengimo rekomendacijas, nurodymus ištaisyti trūkumus. 3) Jei įmonė nevykdytų rekomendacijų ir nurodymų, pakartotinių peržiūrų metu už valstybines FA peržiūras atsakinga institucija galėtų surašyti protokolus pakeitus ANK nuostatas (žr. 5, 6, 7 problemų rekomendacijas).
<p><i>Komentariai:</i></p> <p>1. Valstybines FA peržiūras būtų siūloma organizuoti nedidinant dabar turimų Tarnybos resursų. Tačiau įvertinus tai, kad Tarnybos duomenimis vienas specialistas galėtų atlikti apie 25 įmonių FA peržiūras per metus, o šiai funkcijai Tarnyba galėtų skirti 2-3 specialistus, abejojama, ar nedidelio skaičiaus įmonių FA peržiūra būtų pakankama priemonė apčiuopiamam rezultatui gauti. Didesnė peržiūrų apimtis reikalautų skirti atitinkamai daugiau resursų.</p> <p>2. Kitos svarstytinios alternatyvos nurodytai problemai spręsti ir argumentai, kodėl jų įgyvendinimas sudėtingesnis už valstybines FA peržiūras:</p> <p>2.1. Parengtų (prieš jų patvirtinimą) FA peržiūras atliktų auditoriai (IFAĮ keitimas). Auditorių atliekamos peržiūros būtų papildomi kaštai įmonėms. Taip pat apklausus Lietuvos verslininkus, jų nuomone tai perteklinis ir administracinę bei finansinę naštą didinantis reikalavimas. Šis reikalavimas nedarytų įtakos mažiausių įmonių FA kokybei, nes kaip auditui, taip ir finansinėms peržiūroms tektų nustatyti rodiklius, kada jos taptų privalomomis.</p> <p>2.2. Teisės aktais (IFAĮ keitimas) nustatyti galimybę inicijuoti FA kokybės tyrimą pagal gautą skundą. Šios priemonės įgyvendinimas sietinas su rizika, kad būtų gautas didelis skundų kiekis ir būtų sudėtingas įgyvendinimas su esamais ištekliais.</p>		
FA teikimas JAR ir administracinė atsakomybė		
3.	JAR įdiegtos tikrinimo priemonės, susijusios FA atitikimu teisės aktų reikalavimams, yra nepakankamos.	Pasiūlyti JAR svarstyti dėl papildomų priemonių, kurios galėtų padėti atlikti išsamesnį JAR teikiamų FA ir susijusių dokumentų atitikimo teisės aktų reikalavimams vertinimą, įdiegimo.
4.	Įmonės, kurios neteikia FA JAR (apie 10 proc.) faktiškai yra nebaudžiamos – joms nėra skiriamos nuobaudos už FA nepateikimą, neinicijuojama įmonių likvidavimo procedūra	Pasiūlyti Teisingumo ministerijai peržiūrėti JAR tvarkytojo funkcijas, susijusias su ANK taikymu, ir prašyti pateikti rekomendacijas, kaip šias funkcijas vykdyti efektyviau.

4.2. 2016 finansinių metų grynosios pardavimo pajamos viršija 700 tūkst. eurų, – 2018 m. sausio 1 d. prasidedančių ir vėlesnių laikotarpių buhalterinės apskaitos dokumentų duomenis;

4.3. 2017 finansinių metų grynosios pardavimo pajamos viršija 45 tūkst. eurų, – 2019 m. sausio 1 d. prasidedančių ir vėlesnių laikotarpių buhalterinės apskaitos dokumentų duomenis.

Eil. Nr.	Problema	Pasiūlymas problemos sprendimui
	dėl JAR galimų patirti neatlygintinių išlaidų.	
5.	Dėl neteisingų FA pateikimo JAR nėra pasinaudojęs teise inicijuoti nuobaudos skyrimą pagal ATPK/ANK; kitų institucijų, kurios turėtų teisę skirti nuobaudas už neteisingų FA pateikimą, nėra.	Svarstyti institucijos, kuri būtų atsakinga už neteisingų FA pateikimo fakto nustatymą ir nuobaudų skyrimą, paskyrimą (ANK keitimas). Tai gali būti derintina su valstybinių FA peržiūrų įteisinimu.
6.	ANK 205 str. taikomas ne apskaitos standartų laikymosi, o tik mokesčių administravimo, nusikalstamos veiklos prasme.	Institucijos, atsakingos už protokolų dėl buhalterinės apskaitos netinkamo tvarkymo (ne tik VMI, FNNT) paskyrimas (ANK keitimas). Tai gali būti derintina su valstybinių FA peržiūrų įteisinimu.
7.	ANK 205 str. pavadinimas „Bhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas ar neteisingos finansinės atskaitomybės pateikimas“ neatspindi turinio.	Tikslintinas ANK 205 str. administracinio nusižengimo turinys, nes straipsnio pavadinimas apima FA, kai tuo tarpu turinyje FA neminimos. Svarstyti, ar šis nusižengimas neturėtų būti siejamas su FA duomenų patikimumu. Tai gali būti derintina su valstybinių FA peržiūrų įteisinimu.

Priedas. Tarnybos pasiūlyti valstybinių finansinių ataskaitų peržiūrų atlikimo etapai

Numatomi kokybės peržiūros etapai:

1) Įmonių FA atrankos kriterijų nustatymas, vadovaujantis rizika pagrįsta analize. Analizės metu atsižvelgiama į duomenis gautus analizuojant FA vartotojų skundus, informaciją gautą viešosios audito priežiūros ir konsultacijų dėl VAS taikymo metu.

2) Pasirinktos FA imties, pagal apibrėžtus atrankos kriterijus, užsakymas iš VĮ Registrų centras.

3) FA gavimas iš VĮ Registrų centras, jų atitikties pagal pasirinktus atrankos kriterijus tikrinimas. Nustačius, kad pagal pasirinktus atrankos kriterijus yra nepakankamas FA kiekis, atrankos praplėtimas.

4) Parengtų FA atitikties tikrinimas pagal įmonių kategorijas (labai mažos, mažos, vidutinės, didelės ar viešojo intereso įmonės; neribotos civilinės atsakomybės įmonės), specializuotą veiklos sritį (valstybės ir savivaldybės įmonės, kredito unijos, pensijų ir investiciniai fondai, IKKB ir pan.), apskaitos standartų taikymą (VAS ar TAS) ir konsolidavimo kriterijus (atskiros ar konsoliduotos FA).

5) FA bendroji analizė. Tikrinama kiek parengtos FA formos, tvirtinimas ir pasirašymas atitinka teisės aktų reikalavimus.

6) Prievolės atlikti FA auditą tikrinimas (tikrinama ar ĮFAĮ nustatytus dydžius atitinkanti įmonė turėjo būti audituota, jei taip, ar pateikta susijusi auditoriaus išvada, ar auditoriaus išvadoje pateiktas audituojamų FA aprašymas atitinka faktinį FA turinį).

7) FA auditoriaus išvados turinio analizė (esant sąlyginei auditoriaus išvadai, išvadai su kitų dalykų pabrėžimu ir pan. analizuojami audito įmonės pateikti pastebėjimai dėl straipsnių neapibrėžtumo ar iškraipymo).

8) FA tarpusavio ryšių tikrinimas (analizuojama ar pelno (nuostolių) ataskaitos ir kitų FA duomenis turi tinkamus tarpusavio ryšius su balansu (finansinės būklės ataskaita).

9) FA pateiktų palyginamųjų periodų vertinimas pagal praeitais metais pateiktų FA ataskaitinių laikotarpių duomenis. Esant skirtumams, jų vertinimas pagal pateiktą apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo detalizavimą.

10) Aiškinamajame rašte pateiktos apskaitos politikos, jos keitimo tinkamumo vertinimas palyginus su VAS numatytais finansinės būklės, rezultatų ir pinigų srautų apskaitos reikalavimais.

11) Aiškinamajame rašte pateiktų apskaitinių įvertinimų, kitų klaidų taisymo vertinimas.

12) Įvykių po FA datos (poataskaitinių įvykių) vertinimas.

13) Aiškinamajame rašte pateiktų pastabų vertinimas pagal VAS nuostatas. Kontrolinių klausimynų pildymas, siekiant identifikuoti ar visi atskleidimai yra pateikti, kiek tokie atskleidimai atitinka minimalius reikalavimus. Atskleidimų turinio atitiktens vertinimas pagal kitose FA pateiktus duomenis.

14) Atskirų apskaitos objektų (nematerialaus turto, investicinio turto, finansinio turto ir įsipareigojimų, dotacijų, atidėjinių ir t.t.) pateikimo FA kokybės vertinimas. Pasirinktų įmonių būtų prašoma užpildyti klausimyną.

15) Pirminė rastų trūkumų, netikslumų ar neapibrėžtumų analizė.

16) Nustačius trūkumus ar identifikavus galimus netikslumus ir neapibrėžtumus finansinės atskaitomybės srityje, kreipimasis į FA sudariusią įmonę. Jo metu siektina nustatyti detalesnę turto pirminio ir paskesnio pripažinimo praktiką, įvertinti nuvertėjimo, tikrosios vertės apskaičiavimo ir kitų apskaitinių įvertinimų taikymo procesus, pajamų uždėbimo ir sąnaudų pripažinimo praktiką ir kt.

17) Gauta iš įmonės paaiškinimo nagrinėjimas. Nustatytų peržiūros metu trūkumų redagavimas, nustatytų trūkumų reikšmingumo vertinimas pagal papildomai gautą informaciją.

18) Esant poreikiui detaliau patikslinti nustatytų trūkumų pobūdį, pakartotinas kreipimasis į FA sudariusią įmonę ir gautų atsakymų nagrinėjimas.

19) Išskirtiniais atvejais, kai susirašinėjimo su įmone nepakanka, kreipimasis į įmonę dėl būtinų apskaitos dokumentų (jų kopijų) pateikimo arba tikslinio apsilankymo įmonėje, siekiant išsiaiškinti faktinę atskirų apskaitos objektų registravimo apskaitoje praktiką.

20) Apsilankymo įmonėje, jei būtina, metu gautos informacijos, didžiosios knygos, sąskaitų suvestinių ir kitų apskaitos įrašų analizė.

21) Jei apskaita vedama buhalterinių paslaugų teikimo įmonės, įmonės, kurios FA sudaromos, informavimas apie rastus FA trūkumus. Diskusija su šios įmonės atstovais dėl nustatytų FA trūkumų.

22) Nustatytų FA kokybės trūkumų pateikimas preliminarios peržiūros ataskaitos forma. Ataskaitos vidinis derinimas.

23) Preliminarios peržiūros ataskaitos siuntimas įmonei, kurios FA yra sudaromos, ir buhalterinių paslaugų įmonei, jei aktualu.

24) Gautų iš įmonės paaiškinimų, pastabų dėl nustatytų kokybės trūkumų nagrinėjimas.

25) Galutinės peržiūros ataskaitos parengimas ir pateikimas.

26) Sankcijų dėl nustatytų FA trūkumų svarstymas ir priėmimas. Rekomendacijų dėl FA kokybės užtikrinimo parengimas ir pateikimas.

27) Priimtų sankcijų paskelbimas.

28) Rekomendacijų dėl FA kokybės užtikrinimo įgyvendinimo tikrinimas, tolesnė komunikacija su tikrintomis įmonėmis.

29) Apskundus priimtas sankcijas ir rekomendacijas, atstovavimas teisminėse bylose.