

## Labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų atitiktis verslo apskaitos standartų nuostatoms

Giedrė Balkytė, Milda Kvekšienė, Lina Striaukaitė

Klaipėdos valstybinė kolegija, Jaunystės g. 1, Klaipėda, Lietuva

*The article has been reviewed.*

*Received on 19 October 2020, accepted on 1 December 2020*

### Anotacija

Metinis finansinių ataskaitų rinkinys rengiamas apibendrinant visų finansinių metų duomenis. Finansinės ataskaitos turi būti rengiamos laikantis finansinę atskaitomybę reglamentuojančių teisės aktų: LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų. Finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos patikimumas svarbus įmonių valdytojams, investuotojams, kreditoriams ir kitiems informacijos vartotojams. Straipsnyje nagrinėjama labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių, pateiktų Visuotiniam akcininkų susirinkimui ir Juridinių asmenų registrai, sudėties atitiktis bei atskirų finansinių ataskaitų straipsnių atitikimas Verslo apskaitos standartų nuostatoms.

**Pagrindiniai žodžiai:** informacijos kokybė, finansinės ataskaitos, apskaitos politika, aiškinamasis raštas.

### Įvadas

Pasibaigus finansiniams metams įmonių buhalterijos rengia finansinių ataskaitų rinkinius, kurie yra svarbiausios reglamentuotos informacijos šaltinis vertinant įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 16 straipsnyje nurodyta, kad finansinės ataskaitos sudaromos vadovaujantis šiuo įstatymu, Verslo apskaitos standartais (VAS) arba Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). Aiškinamajame rašte turi būti nurodyta, pagal kokius apskaitos standartus sudarytos finansinės ataskaitos.

Lietuvos statistikos departamento duomenimis, rinkoje dominuoja labai mažos ir mažos įmonės. Lakio ir Miniotaitės (2016) teigimu, jos daro didelę įtaką šalies ekonomikai. Didesnės jų dalies finansinės ataskaitos nėra audituojamos ir tai gali sukelti tam tikrų problemų šalies mastu. Finansinių ataskaitų auditas pagal LR įmonių finansinės atskai-

tomybės įstatymo 24 straipsnį turi būti atliktas įmonėse, jeigu jų ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija šiuos dydžius: 1) balanse nurodyto turto vertė – 1 800 tūkst. eurų; 2) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 3 500 tūkst. eurų; 3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50 darbuotojų.

Legenzova (2016) finansinių ataskaitų kokybės klausimą susieja su apskaitos kokybe. Autorės teigimu, vienas iš kokybę lemiančių veiksnių yra finansinių ataskaitų atitiktis reglamentų nuostatoms. Siekiant, kad įmonės atskleistų investuotojų sprendimams priimti būtiną finansinę informaciją, Legenzova ir Kancerevičiūtė (2012) teigia, kad yra reglamentuota finansinės informacijos kiekybinė turinio charakteristika ir reglamentais užtikrinamos tam tikros finansinės informacijos kokybinės charakteristikos. Dėl finansinių ataskaitų kokybės gerinimo Finansų ministerijoje ir Seime nuolat atsiranda naujų iniciatyvų teisės aktuose nustatyti priemonės, kurios pagerintų pelno siekiančių ribotos atsakomybės vienetų finansinių ataskaitų kokybę. Anot Muckutės (2017), dar 2015 m. Seimo Audito komitetas buvo parengęs teisės aktų pakeitimų paketą, kuriuo siūlytos priemonės tiek finansinių ataskaitų kokybei gerinti, tiek subjektų pareigos teikti jas Juridinių asmenų registrai tinkamam atlikimui užtikrinti, tačiau įstatymų pakeitimai liko nepriimti. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba (AVNT), įgyvendindama valstybės politiką finansinės atskaitomybės srityje, jau keletą metų atlieka 100 įmonių finansinių ataskaitų (aiškinamųjų raštų) kokybės tyrimą. Atlikdama įmonių finansinių ataskaitų analizę AVNT vertino, ar jos atitinka Verslo

apskaitos standartų nuostatas ir privalomos informacijos pateikimą pagal 6-ojo verslo apskaitos standarto „Aiškinamasis raštas“ reikalavimus. Šiam tyrimui neauditotos įmonės atrinktos pagal didžiausias grynąsias pardavimo pajamas ir didžiausią balanse nurodyto turto vertę. Šio tyrimo rezultatai parodė, kad finansinių ataskaitų kokybė negerėja (AVNT, 2020). Labai mažoms ir mažoms įmonėms yra sudėtinga nuolat sekti ir laikytis finansinių ataskaitų rengimo standartų reikalavimų ir pakeitimų. Kyla klausimas, kokia labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų atitiktis Verslo apskaitos standartų nuostatoms? Linartas (2020) teigia, kad finansinių ataskaitų kokybė prasta įmonėse, kurias valdo vienas ar keli savininkai. Tai galbūt susiję su tuo, kad tokiose įmonėse savininkai informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus gauna tiesiogiai ir nėra suinteresuoti ją atskleisti finansinėse ataskaitose.

**Tyrimo objektas** – labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkiniai.

**Tyrimo tikslas** – išanalizuoti labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų atitiktį Verslo apskaitos standartų nuostatoms.

**Tyrimo uždaviniai:** 1) nustatyti labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių, pateiktų Visuotiniam akcininkų susirinkimui ir Juridinių asmenų registru, sudėties atitiktį pagal 1-ojo VAS „Finansinė atskaitomybė“ ir LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatas; 2) išnagrinėti labai mažų ir mažų įmonių atskirų finansinių ataskaitų tam tikrų straipsnių atitiktį Verslo apskaitos standartų nuostatoms.

**Tyrimo metodai:** teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų sudėtį ir atskirų ataskaitų sudarymo reikalavimus, bei mokslinės literatūros analizė ir sintezė. Finansinių ataskaitų duomenų analizei taikytas duomenų sisteminimas, grupavimas ir apibendrinimas bei dokumentų turinio analizė.

### Finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimų teorinis pagrindimas

Metinės finansinės ataskaitos sudaromos pasibaigus finansiniams metams. Kokybiškas įmonės finansinės informacijos pateikimas yra svarbus tiek vidaus, tiek išorės informacijos vartotojams. Anot Heng-Jie Xu (2018), vartotojai priima patikimus ir efektyvius sprendimus remdamiesi finansinių ataskaitų informacija. LR buhalterinės apskaitos įstatymas nusako, kad apskaitą reikia tvarkyti taip, kad būtų galima sudaryti finansines ataskaitas pagal Verslo apskaitos standartus arba Tarptautinius apskaitos standartus. Guptor ir Rudžionienė (2018) teigia, kad tokiu atveju vienu iš kokybės užtikrinimo metodų tampa pagrindinių buhalterinės apskaitos principų laikymasis tvarkant apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas. Atsižvelgiant į 1-ajame TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“ išdėstytas finansinių ataskaitų bendrąsias ypatybes yra suderinti bendrieji apskaitos principai, išdėstyti LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir 1-ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“, kuriais vadovaujantis sudaromos finansinės ataskaitos ir tvarkoma buhalterinė apskaita (1 lentelė).

1 lentelė

#### Finansinių ataskaitų bendrosios ypatybės ir apskaitos principai

Bendrosios ypatybės pagal 1 TAS	Bendrieji apskaitos principai pagal 1 VAS
Teisingas pateikimas ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų atitikimas	Įmonės
Tęstinumo prielaida	Įmonės veiklos tęstinumo
Kaupimo principo taikymas apskaitoje	Periodiškumo
Reikšmingumas ir sujungimas	Pastovumo
Tarpusavio įskaita	Piniginio mato
Atskaitomybės dažnumas	Kaupimo
Lyginamoji informacija	Palyginimo
Pateikimo pastovumas	Atsargumo
	Neutralumo
	Turinio viršenybės prieš formą.

Šaltinis: 1 TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“, 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“.

Mackevičiaus (2005) nuomone, finansinių ataskaitų kokybinės savybės yra tos, dėl kurių finansinių ataskaitų informacija tampa naudinga vartotojams. Gandziuk (2016), Osadchy ir kt. (2018) finan-

sinių ataskaitų informacijos vartotojus skirsto į vidinius ir išorinius vartotojus, priklausomai nuo to, kokia informacija jie domisi ir ją naudoja (2 lentelė).

## Finansinių ataskaitų informacijos vartotojai

Rūšis	Vartotojai		
Vidiniai vartotojai	Direktorių taryba, vadovai, valdymo organai, darbuotojai, skyrių vadovai		
	Su tiesioginiais finansiniais interesais	Su netiesioginiais finansiniais interesais	Be finansinių interesų
Išoriniai vartotojai	Įmonės savininkai	Mokesčių ir finansų institucijos	Statistikos institucijos
	Potencialūs investuotojai	Aptarnaujantys bankai	Arbitražas
	Finansiniai kreditoriai	Vyriausybės institucijos	
	Tiekėjai	Draudimo organizacijos	
		Klientai	
		Audito organizacijos	

Šaltinis: Osadchy, Akhmetshin, Amirova, Bochkareva, Gazizyanova, Yumashev (2018).

Finansinių ataskaitų rengimo tvarka nustatyta LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir jį papildančiuose Verslo apskaitos standartuose. Finansinės atskaitos skirtos tiek vidaus, tiek išorės vartotojams, kad jie galėtų gauti tikrą ir teisingą in-

formaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, perspektyvas ir pan. Finansinių ataskaitų rinkinių pasirinkimo galimybės priklauso nuo įmonės dydžio parametru, kurie nurodyti LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (3 lentelė).

## Įmonių skirstymo kriterijai

Rodikliai	Labai mažos	Mažos	Vidutinės	Didelės
Turto vertė, Eur	350 000	4 000 000	20 000 000	> 20 000 000
Grynosios pardavimo pajamos, Eur	700 000	8 000 000	40 000 000	> 40 000 000
Vidutinis metinis darbuotojų skaičius	10	50	250	>250

Šaltinis: LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 4 str.

Pagal minėtą įstatymą įmonė priskiriama kitai įmonių kategorijai tuo atveju, kai 3 lentelėje nurodyti rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršijami ar pradedami viršyti dvejus iš eilės finansinius metus. Anot Volodkovič (2016), įmonės priimdamas sprendimą dėl finansinių ataskaitų rinkinio pasirinkimo turėtų įvertinti savo veiklos pobūdį, numatomą veiklos apimtį, finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius ir kitas svarbias aplinkybes. Įmonės vadovas šį pasirinkimą įteisina įmonės apskaitos politikoje. Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis pagal įmonių kategorijas pateikta 4 lentelėje.

formaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, perspektyvas ir pan. Finansinių ataskaitų rinkinių pasirinkimo galimybės priklauso nuo įmonės dydžio parametru, kurie nurodyti LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (3 lentelė).

## Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis nuo 2016 m.

Finansinės ataskaitos	Labai mažos įmonės (taikančios lengvatas)	Mažos įmonės	Vidutinės ir didelės įmonės
Balansas	trumpas	sutrumpintas	pilnas
Pelno (nuostolių) ataskaita	trumpa	pilna	pilna
Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita			sudaro
P pinigų srautų ataskaita			sudaro
Aiškinamasis raštas		sudaro	sudaro + papildomi reikalavimai
Metinis pranešimas	nesudaromas, jeigu papildoma informacija atskleidžiama po balansu	nesudaromas, jeigu papildoma informacija atskleidžiama aiškinamajame rašte	sudaro

Šaltinis: LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 20; 23 str.

Mažesnės įmonės gali pasirinkti ir sudaryti finansinių ataskaitų rinkinį, skirtą didesnėms įmonėms. Labai mažoms įmonėms LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme numatytos lengvatos dėl finansinių ataskaitų sudarymo netaikomos, jei:

- jos yra finansus kontroliuojančios įmonės;
- jų prekių (paslaugų) kainos reguliuojamos įstatymų nustatyta tvarka;
- jos taiko tikrosios vertės būdą paskesniai investicinio, biologinio ir finansinio turto, finansinių išpareigojimų ir išvestinių finansinių priemonių vertinimui;
- pasirenka taikyti kitų kategorijų įmonių finansinių ataskaitų formas.

Volodkovič (2017) teigia, kad finansinių ataskaitų rinkinyje turi atsispindėti ir pateikiamų rodiklių dinamika, todėl joje atskleidžiami mažiausiai 2 metų (ataskaitinių ir praėjusių) finansinių metų duomenys.

LR akcinių bendrovių įstatymo 20 str. 11 dalyje numatyta, kad visuotinis akcininkų susirinkimas turi išimtinę teisę tvirtinti metinį finansinių ataskaitų rinkinį. Dauskurdas (2019) teigia, kad metinis finansinių ataskaitų rinkinys, patvirtintas visuotiniame akcininkų susirinkime, įgyja oficialaus dokumento statusą. Įmonė nuo šio momento turi tikrąją metinę finansinę atskaitomybę, kurios pagrindu galima užpildyti VĮ Registrų centro interneto svetainėje paskelbtas atitinkamas formas ir taip atskaitomybę pateikti Juridinių asmenų registrai. Be to, ir 1-ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“ teigiama, kad Verslo apskaitos standartuose nustatytos finansinių ataskaitų formos ir jose pateikti straipsniai yra privalomi, kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka finansinės atskaitos skelbiamos viešai Juridinių asmenų registre. Įmonės savo nuožiūra negali keisti nustatytų finansinių ataskaitų formų, įrašyti kitokių straipsnių pavadinimus, įterpti naujus ar išbraukti esamus straipsnius, juos pergrupuoti. UAB „Pačiolis“ metodinis centras (2017) teigia, kad jeigu įmonė nusprendžia savo reikmėms arba kredito įstaigai reikalaujant sudaryti kokią nors jai neprivalomą ataskaitą, šios atskaitos nebūtina įtraukti į oficialių finansinių ataskaitų rinkinį, – tuomet jos nereikės nei tvirtinti, nei teikti registrai. Jeigu papildoma ataskaita vis dėlto įtraukiama į oficialių ataskaitų rinkinį, ją privalu pateikti ir Juridinių asmenų registrai.

Renakas, Goncharenko, Lukianets (2016), analizuodami finansinės atskaitomybės kokybę, finansinę atskaitomybę apibūdina kaip struktūrizuotą įmonės finansinės būklės ir finansinių rezultatų atspindį. Minėtų autorių nuomone, finansinės atskaitomybės kokybe galima laikyti dviejų komponentų grupę: 1) finansinės informacijos pateikimo kokybę ir 2) finansinės informacijos kokybę. Finansinės in-

formacijos pateikimo kokybės vertinimui rekomenduojama vadovautis nacionaliniais apskaitos standartais ar Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais, nurodančiais reikalavimus finansinių ataskaitų sudarymui (forma ir struktūra). Renkas, Goncharenko, Lukianets (2016), Al-Dmour, Abbod, Al Qadi (2018) nurodo finansinės informacijos kokybės vertinimui taikyti pagrindines kokybines savybes (aktualumas; tikslus pateikimas) ir gerinančias kokybines savybes (palyginamumas; patikrinamumas; savalaikiškumas; suprantamumas).

Finansinių ataskaitų rinkinys turi suteikti tikrą ir teisingą vaizdą. Šis reikalavimas taikomas pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatas. Rudžionienė (2008), išanalizavusi tikro ir teisingo vaizdo reikšmę, rašė, kad informacija įmonių finansinėse ataskaitose laikoma tikra ir teisinga, jei ji yra neutrali ir objektyvi, t. y. „tikro ir teisingo vaizdo“ principo laikymąsi užtikrina kokybinės ataskaitų savybės bei apskaitos politikos atitiktis apskaitos standartams. Teisingą informaciją padės pavaizduoti įmonės apskaitos politikoje pasirinkti apskaitos būdai ir metodai, kurie teisingai perteiks vykdomas ūkines operacijas, apibūdins turimą turtą, priimtus išpareigojimus, esamą finansinę būklę. Tam, kad informacija būtų suprasta teisingai, aiškinamajame rašte būtina aprašyti būdus ir metodus, kuriais vadovaujasi įmonė. Anot Deveikio (2020), įmonės turi pasirinkti, kokiais būdais formuos finansinėse ataskaitose pateikiamą informaciją, kad ji atitiktų įstatymų reikalavimus ir pačios įmonės poreikius. Franczak (2019) analizuodama finansinių ir nefinansinių ataskaitų ryšį su įmonės valdymu nurodo, kad ataskaitų informacijos kokybė priklauso nuo kontrolės sistemų, naudojamų įmonėje, priimtų įmonės valdymo sistemos reglamentų, t. y. vidaus kontrolės, vidaus ir išorės audito.

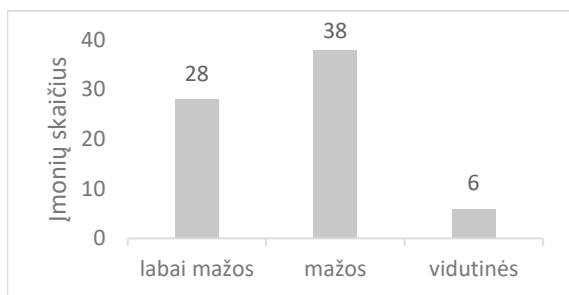
Pasak Deveikio (2018), apgalvotai parengta buhalterinės apskaitos politika kartu tampa įmonės buhalterijos darbuotojų apskaitos tvarkymo instrukcija ne tik stambiose, bet ir visai nedidelėse įmonėse. Guptor ir Rudžionienė (2018) nagrinėdamos finansinių ataskaitų kokybės veiksnius apeliuoja į apskaitos specialistų profesionalumą ir kvalifikaciją, nes dažniausiai apskaitos politiką rengia įmonės apskaitos specialistai, kurie subjektyviai sprendžia, kokia informacija yra svarbi. Tokių sprendimų pagrindas – objektyvūs apskaitos principai, bet galutinis sprendimas vis dėlto yra subjektyvus. Apie tai liudija ir negerėjantys jau keletą metų Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo vertinimo tarnybos atliekamo finansinių ataskaitų kokybės tyrimo rezultatai (2018; 2019). Nustatyti trūkumai sudarant aiškinamąjį raštą kartojasi nepaisant to, kad tyrimo rezultatai paviešinti profesinėje spaudoje ir tarnybos tinkla-

lapyje. Tai leidžia teigti, kad apskaitos specialistai ir įmonių vadovai nelinkę prisidėti prie finansinių ataskaitų kokybės gerinimo.

### Tyrimo rezultatai

Siekiant išanalizuoti labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų atitiktį Verslo apskaitos standartų nuostatoms buvo gauti 72 Vakarų Lietuvoje veikiančių uždarytųjų akcinių bendrovių finansinių ataskaitų rinkiniai.

Analizuotų įmonių pasiskirstymas pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme pateiktus kriterijus (pardavimo pajamas, turto vertę ir darbuotojų skaičių) pateiktas 1 pav.



1 pav. Įmonių pasiskirstymas pagal dydį

Siekiant išsiaiškinti labai mažų ir mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių sudėties pasirinkimą ir šių rinkinių, pateiktų Visuotiniam akcininkų susirinkimui ir Juridinių asmenų registru, sudėties atitiktį, buvo naudojamos 66 labai mažų ir mažų įmonių neaudituos ataskaitos. Iš jų 14 (21 proc.) finansinių ataskaitų rinkinių gauti iš Juridinių asmenų registro laikmenų, 49 (74 proc.) – patvirtinti Visuotinio akcininkų susirinkimo ir 3 – tiesiogiai iš apskaitos laikmenų. Pastarieji tolesniame tyrime nebuvo vertinami, nes gautos ataskaitų formos galiojo iki 2004 m. ir jos nepasirašytos. Tikėtina, kad tai darbinis variantas iš apskaitos programų.

Labai mažos įmonės turi plačias finansinių ataskaitų formų pasirinkimo galimybes. Iš vertintų 26 finansinių ataskaitų rinkinių matyti, kad 38 proc. įmonių apskaitoje taiko lengvatas ir sudaro trumpą finansinių ataskaitų rinkinį (5 lentelė). Tačiau vienos įmonės akcininkai patvirtino pelno (nuostolių) ataskaitos formą, kuri galioja įmonėms, taikančioms lengvatas, o sutrumpinto balanso forma patvirtinta kaip įmonės, kuri netaiko lengvatų. Tokios kombinacijos rinkinys neatitinka 1-ojo VAS „Finansinė atskaitomybė“ nuostatų.

5 lentelė

### Labai mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių pasirinkimo atitiktis Verslo apskaitos standartams

Įmonių skaičius	Taikančių apskaitoje lengvatas finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis					
9 atitinka reikalavimus	Trumpas balansas		Trumpa pelno (nuostolių) ataskaita			
1 neatitinka reikalavimų	Sutrumpintas balansas (pagal VAS teikiamas trumpas balansas)			Trumpa pelno (nuostolių) ataskaita		
Netaikančių apskaitoje lengvatų finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis						
12 atitinka reikalavimus	Balansas	Sutrumpintas balansas	Pelno (nuostolių) ataskaita	Aiškinamasis raštas	Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita	Pinigų srautų ataskaita
	1 įmonė	11 įmonių	12 įmonių	12 įmonių	4 įmonės	1 įmonė
4 neatitinka reikalavimų	Sutrumpintas balansas, galiojęs iki 2016 m.		Sutrumpinta pelno (nuostolių) ataskaita, galiojusi iki 2016 m.		Aiškinamasis raštas	

Iš 26 labai mažų įmonių 16 (62 proc.) pasirinko apskaitoje netaikyti lengvatų. Trys įmonės nusprendė į finansinių ataskaitų rinkinį įtraukti ir patvirtinti nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, o dar viena įmonė tvirtino pilną finansinių ataskaitų rinkinį (balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą, aiškinamąjį raštą, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą ir pinigų srautų ataskaitą). Tačiau 4 įmonės (25 proc.) patvirtino iki 2016 m. galiojusius finansinių ataskaitų rinkinius. Šios įmonės Juridinių asmenų registru pateikė kitokio formato finansines ataskaitas, nei patvirtino akcininkai, nes senojo formato ataskaitų registru pateikti techniškai negalėjo.

Apibendrinant galima teigti, kad 19 proc. labai mažų įmonių patvirtino finansinių ataskaitų rinkinius, kurie neatitinka LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų.

Iš gautų 38 mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių vertinti buvo 37 įmonių rinkiniai. Analizuojant nustatyta, kad 22 įmonės (59 proc.) pasirinko sudaryti mažoms įmonėms skirtą finansinių ataskaitų rinkinį (6 lentelė). Tačiau 5 iš jų akcininkų susirinkimui tvirtinti pateikė formas, galiojusias iki 2016 m. Iš jų viena įmonė tvirtinti pateikė reikiamos formos pelno (nuostolių) ataskaitą, o sutrumpintą ba-

lansą – senos formos. Pilną finansinių ataskaitų rinkinių sudaryti pasirinko 6 įmonės (16 proc.). Be šių įmonių, pilną balanso formą sudarė dar 9 įmonės ir 8 iš jų pildė nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą. Apibendrinant pasakytina, kad 14 proc. mažų įmonių,

dalyvavusių tyrime, patvirtino finansinių ataskaitų rinkinius, kurie neatitinka LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų.

6 lentelė

**Mažų įmonių finansinių ataskaitų rinkinių pasirinkimo atitiktis  
Verslo apskaitos standartams**

Įmonių skaičius	Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis					
	Sutrumpintas balansas	Balansas	Pelno (nuostolių) ataskaita	Aiškinamasis raštas	Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita	Pinigų srautų ataskaita
32 atitinka reikalavimus	17	15	32	32	14	6
5 neatitinka reikalavimų	5	-	4+1(forma galiojanti)	5	3	1

Vertinant atskirų finansinių ataskaitų atitiktį Verslo apskaitos standartų nuostatoms, reikalingi detalūs įmonės apskaitos duomenys apie konkrečius įmonės atliktus įvertinimus, todėl buvo apsiribota kai kurių šių ataskaitų straipsnių vertinimu. Analizuojant balanso straipsnių atitiktį 2-ajam VAS „Balansas“ buvo pasirinktas straipsnis „Ateinančių laikotarpių sąnaudos ir sukauptos pajamos“. Vertinimui pasirinktos įmonės, kurios patvirtino balanso formą, galiojančią nuo 2016 m., ir šiame straipsnyje nepateikė jokios informacijos. Tuo tikslu buvo sugretinta informacija su *Rekvizitai.lt* pateikta informacija apie įmonės nuosavybės teise valdomus automobilius. Jeigu įmonė turi automobilį, jam privalomas civilinės atsakomybės draudimas. Šios sumos yra susijusios su tęstinio pobūdžio paslaugomis ir kaupiasi tolygiai, todėl dalis šių sumų turėtų būti atvaizduotos minėtame balanso straipsnyje. Iš labai mažų įmonių šiame straipsnyje jokios sumos neįrašė 6 įmonės. Informacijos apie jų nuosavybės teise valdomus automobilius nerasta. Iš mažų įmonių 4 įmonės (12 proc.) straipsnyje „Ateinančių laikotarpių sąnaudos ir sukauptos pajamos“ nenurodė nieko. Visos šios įmonės turi nuo 2 iki 10 automobilių.

Vertinant pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių atitiktį 3-ajam VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ buvo analizuojamas labai mažų ir mažų įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnis „Pardavimo savikaina“. Straipsnyje „Pardavimo savikaina“ pateikiama suteiktų paslaugų ir parduotų prekių grynoji pardavimo savikaina, kurią sudaro parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina, iš kurios atimta pirkėjų grąžintų prekių savikaina, nukainojimo ir po pardavimo gautų nuolaidų sumos. Ataskaitinio laikotarpio pardavimo savikainos pripažinimo ir apskaitos reikalavimus nustato 11-asis VAS „Sąnaudos“. Iš labai mažų įmonių 4 įmonės šio rodiklio ne-

skaičiuoja ir sąnaudas, susijusias su paslaugų ar pardavimų savikaina, priskiria bendrosioms administracinėms sąnaudoms.

Gretinant pelno (nuostolių) ataskaitoje pateiktą informaciją su informacija aiškinamajame rašte paaiškėjo, kad trys mažos įmonės išskiria ypatinguosius straipsnius: dvi įmonės apibūdina netekimus ir viena – pagautę. Nors nuo 2016 m. 10-ame VAS „Pajamos“ ir 11-ame VAS „Sąnaudos“ ypatingųjų straipsnių atsisakyta, nes nuo daugelio rizikų įmonės gali apsidrausti. O apsisprendimas draustis ar ne primamas sąmoningai. Todėl teigiamos ar neigiamos sumos, susidariusios dėl įvykių, kurių nebuvo įmanoma suvaldyti, turi būti parodomos pagal anksčiau minėtų standartų nuostatas bendrosiose administracinėse sąnaudose ar kitos veiklos pajamose.

Vertinant aiškinamojo rašto atitiktį 6-ajam VAS „Aiškinamasis raštas“ buvo analizuojama:

- ar aiškinamąjį raštą sudaro bendroji, apskaitos politikos ir pastabų dalys;
- ar pateikiama šio standarto reikalaujama ir kita reikšminga su įmonės veikla susijusi informacija;
- ar paaiškinamos reikšmingos finansinių ataskaitų sumos ir jų pasikeitimo priežastys;
- ar pastabose pateikiama ataskaitinių finansinių metų ir mažiausiai vienu praėjusių finansinių metų informacija;
- ar pastabos numeruojamos ir jos numeris nurodomas prie finansinės ataskaitos straipsnio, kurį ji paaiškina.

Išanalizavus 47 įmonių aiškinamuosius raštus nustatyta, kad nei viena įmonė nepateikė informacijos apie esminių klaidų taisyką. Vienos įmonės aiškinamojo rašto struktūra neatitinka 6-ojo VAS „Aiškinamasis raštas“ reikalavimų. Kiti nustatyti neatitiktimai pateikti 7 lentelėje.

## Aiškinamojo rašto trūkumai

Aiškinamojo rašto dalys	Pastebėti trūkumai
Bendroji dalis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visiškai nenurodytas ataskaitinių ir praėjusių metų vidutinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą (2 įmonės);</li> <li>• Pateiktas tik ataskaitinių metų darbuotojų skaičius (5 įmonės);</li> <li>• Neatskleidžiama, ar įmonė turi filialų, atstovybių, patronuojamųjų ar asocijuotųjų įmonių (31 įmonė).</li> </ul>
Apskaitos politikos dalis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nėra šios dalies (1 įmonė);</li> <li>• Apskaitos politikos ir pastabų dalis sujungta į vieną (2 įmonės);</li> <li>• Perrašomos VAS nuostatos dėl pripažinimo, eksploatavimo ir pan. (35 įmonės);</li> <li>• Apibūdinami Bendrieji apskaitos principai (31 įmonė).</li> </ul>
Pastabų dalis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pastabos nenumerojamos, o jei ir numeruojamos, tai kitose ataskaitose nėra nuorodos į atitinkamą pastabą (39 įmonės);</li> <li>• Nėra lyginamosios informacijos su praėjusiais finansiniais metais (22 įmonių);</li> <li>• Pastabų dalyje perrašomi tie patys finansinių ataskaitų duomenys nepateikiant detalesnės informacijos, nenurodomos pasikeitimų priežastys (34 įmonės).</li> </ul>

Aiškinamojo rašto pastabų dalyje įmonės išsamiausiai atskleidžia informaciją apie ilgalaikio turto pokyčius.

Apibendrinant galima teigti, kad analizuojant aiškinamojo rašto kokybę pasitvirtino tie patys trūkumai kaip ir Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo tarnybos atliktuose tyrimuose. 6-asis VAS „Aiškinamasis raštas“ nustato, kokią informaciją įmonės privalo pateikti aiškinamajame rašte, tačiau nėra aiškios nuostatos, ar įmonė turi nurodyti, kad tam tikri atskleidimai jai neaktualūs, nes tokio turto, įsipareigojimų, sutarčių ar pan. neturi. Nepateikus visos reikalaujamos informacijos iš finansinių ataskaitų duomenų neįmanoma įvertinti, ar įmonė neturi tam tikro turto, įsipareigojimų, ar jie tiesiog neatskleisti.

### Išvados

Tyrimo metu nustatyta, kad kai kuriose įmonėse Visuotinis akcininkų susirinkimas tvirtina finansinių ataskaitų rinkinius, neatitinkančius LR finansinės atskaitomybės įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų, o Juridinių asmenų registruoti pateikia kitokias suskaitmenintų ataskaitų rinkinių formas pagal Juridinių asmenų registro reikalavimus.

Išnagrinėjus labai mažų ir mažų įmonių atskirų finansinių ataskaitų straipsnių atitiktį Verslo apskaitos standartų nuostatomis atskirose finansinėse ataskaitose nustatyti šie pažeidimai:

- balanse pagal 2-ąją VAS „Balansas“ neįtrauktos sumos į ateinančių laikotarpių sąnaudų straipsnį;
- pelno (nuostolių) ataskaitoje pagal 3-iąją VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ kai kurios įmonės neskaičiuoja pardavimų savikainos, išskiria netekimų sumas;
- aiškinamajame rašte pagal 6-ąją VAS „Aiškinamasis raštas“ bendrojoje dalyje nenurodo dar-

buotojų skaičiaus, nėra apskaitos politikos ir pastabų dalies; pastabos nenumerojamos ir todėl nėra nuorodų kitose ataskaitose į aiškinamojo rašto pastabų dalį; nėra lyginamosios informacijos; apskaitos politikos ir pastabų dalys sujungtos į vieną dalį.

### Literatūra

1. *1-asis Verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“* (2020). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. Prieiga internete: <http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/1-VAS-6-redakcija.pdf>
2. *2016 finansinių metų ataskaitų kokybės tyrimo apžvalga* (2018 m. kovo 20 d.). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Prieiga internete: <http://www.avnt.lt/assets/Teisine-informacija/Analize/FA-kokybs-tyrimo-APZVALGA-2018.03.20.docx.pdf>
3. Al-Dmour, A. H., Abbod, M., Al Qadi, N. S. (2018). The impact of the quality of financial reporting on non-financial business performance and the role of organizations demographic' attributes (type, size and experience). *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 1 (22). Prieiga internete: [https://www.researchgate.net/publication/323391051\\_The\\_impact\\_of\\_the\\_quality\\_of\\_financial\\_reporting\\_on\\_non-financial\\_business\\_performance\\_and\\_the\\_role\\_of\\_organizations\\_demographic%27\\_attributes\\_type\\_size\\_and\\_experience](https://www.researchgate.net/publication/323391051_The_impact_of_the_quality_of_financial_reporting_on_non-financial_business_performance_and_the_role_of_organizations_demographic%27_attributes_type_size_and_experience)
4. Dauskurdas, V. (2019). Kaip buhalteris pasirašo atskaitomybę ar mokesčių deklaraciją: tikros ir tariamos grėsmės. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 34 (736), 5–8.
5. Deveikis, G. (2018). Dažnos balanso sudarymo klaidos. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 48-49 (701-702), 5–9.
6. Deveikis, G. (2020). Apskaitos ir mokesčių politika įmonei ne tik ir privaloma, bet ir labai naudinga.

- Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 30-31 (781-782), 9–10.
7. *Finansinių ataskaitų kokybės tyrimo apžvalga 2019.* (2020). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemo-kumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Prieiga internete: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/ATASKAI-TA2018-METU-FINANSINIU-ATASKAI-TU-KOKYBE2019-12-30.pdf>
  8. Franczak, I. (2019). The relations between the quality of financial statements and corporate governance. *International Journal of Management and Economics*, 55(2), 118–126. Prieiga internete: <https://doi.org/10.2478/ijme-2019-0009>
  9. Gandziuk, O. (2016). The financial statements of user requirements. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2 (2), 24–31. Prieiga internete: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/76>
  10. Guptor, M. Rudžionienė, K. (2018). Finansinių ataskaitų informacijos kokybės užtikrinimo beiėškant: nuo bendrų principų iki neuroapskaitos. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 17-18, 29–42. Prieiga internete: <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11951>
  11. Heng-Jie, Xu (2018). Educating Users on the Key Factors that Contribute to the Usefulness of Financial Statement Analysis. *Proceedings of the 3rd Annual International Conference on Education and Development (ICED 2018)* (p. 87–92). Prieiga internete: <https://doi.org/10.2991/iced-18.2018.10>
  12. *Komisijos 2008 m. gruodžio 17 d. reglamentas (EB) Nr. 1274/2008, iš dalies keičiantis reglamentą (EB) Nr. 1126/2008, kuriuo priimti tam tikri tarptautiniai apskaitos standartai pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002, kuriuo patvirtintas 1-asis TAS „Finansinių ataskaitų pateikimas“.* (2008). Prieiga internete: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=O-J:L:2008:339:0003:0044:LT:PDF>
  13. Lakis, V., Miniotaitė, J. (2016). Finansinių ataskaitų peržiūra kaip informacijos apie įmonę patikimumo užtikrinimo priemonė. *Informacijos mokslai*, 74, 97–110. Prieiga internete: [https://www.researchgate.net/publication/301310689\\_Finansiniu\\_ataskaitu\\_perziura\\_kaip\\_informacijos\\_apie\\_imeone\\_patikimumo\\_uztikrinimo\\_priemone](https://www.researchgate.net/publication/301310689_Finansiniu_ataskaitu_perziura_kaip_informacijos_apie_imeone_patikimumo_uztikrinimo_priemone)
  14. Legenzova, R. (2016). A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective. *Economics and Business*, 28, 33–37. Prieiga internete: [https://www.researchgate.net/publication/301571283\\_A\\_Concept\\_of\\_Accounting\\_Quality\\_from\\_Accounting\\_Harmonisation\\_Perspective](https://www.researchgate.net/publication/301571283_A_Concept_of_Accounting_Quality_from_Accounting_Harmonisation_Perspective)
  15. Legenzova, R., Kancerevičiūtė, I. (2012). Formos charakteristikos elementų naudojimo Baltijos šalių įmonių atskleidžiamoje finansinėje informacijoje tyrimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 6 (1), 99–114. Prieiga internete: [https://www.lvbt.lt/primo-explore/fulldisplay?docid=ELABAPDB6130257&context=L&vid=ELABA&lang=lt\\_LT&search\\_scope=eLABa&adaptor=Local%20Search%20Engine&isFrbr=true&tab=default\\_tab&query=any,contains,Renata%20Legenzova,AND&mode=advanced&offset=0](https://www.lvbt.lt/primo-explore/fulldisplay?docid=ELABAPDB6130257&context=L&vid=ELABA&lang=lt_LT&search_scope=eLABa&adaptor=Local%20Search%20Engine&isFrbr=true&tab=default_tab&query=any,contains,Renata%20Legenzova,AND&mode=advanced&offset=0)
  16. Linartas, A. (2020). Finansinių ataskaitų išsamumui ir kokybei bus skiriama daugiau dėmesio. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 33 (784), 12–14.
  17. *LR akcinių bendrovių įstatymas* (2020). Suvestinė redakcija nuo 2020-01-01 iki 2020-10-31. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.106080/asr>
  18. *LR buhalterinės apskaitos įstatymas* (2019). Suvestinė redakcija nuo 2019-07-27. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
  19. *LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (2020). Suvestinė redakcija nuo 2020-10-14. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>
  20. Mackevičius, J. (2005). *Įmonių veiklos analizė: informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas*. Vilnius: TEV.
  21. Miniotaitė, J. (2017). Finansinių ataskaitų kokybės tyrime kokybės nerado. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 17 (620), 14–18.
  22. Muckutė, I. (2017). Finansų ministerija ketina imtis veiksmų finansinių ataskaitų kokybei gerinti. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 20 (623), 14–16.
  23. Osadchy, E. A., Akhmetshin, E. M., Amirova, E. F., Bochkareva, T. N., Gazizyanova, Yu, Yumashev, A.V. (2018). Financial Statements of a Company as an Information Base for Decision-Making in a Transforming Economy. *European Research Studies Journal*, 2 (XXI), 339–350. Prieiga internete: [https://www.researchgate.net/publication/326413255\\_Financial\\_statements\\_of\\_a\\_company\\_as\\_an\\_information\\_base\\_for\\_decision-making\\_in\\_a\\_transforming\\_economy](https://www.researchgate.net/publication/326413255_Financial_statements_of_a_company_as_an_information_base_for_decision-making_in_a_transforming_economy)
  24. „Pačiolio“ metodinis centras (2017). Šiomet – kitaip. Finansinių ataskaitų duomenų teikimas Juridinių asmenų registru. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 18 (621), 5–7.
  25. Renkas, J., Goncharenko, O., Lukianets, O. (2016). Quality of financial reporting: approaches to measuring. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 4 (1), 1–5. Prieiga internete: [www.sciencepubco.com/index.php/IJAES](http://www.sciencepubco.com/index.php/IJAES) doi: 10.14419/ijaes.v4i1.5509
  26. Rudžionienė, K. (2008). Ką reiškia „tikras ir teisingas vaizdas“? *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1 (6), 128–131. Prieiga internete: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LTLDB0001:J.04~2008~1367187740711/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
  27. Volodkovič, K. (2016). Balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita – kada ir kokias šių ataskaitų formas pasirinkti? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 18 (882), 8.
  28. Volodkovič, K. (2017). Į ką atkreipti dėmesį, rengiant aiškinamąjį raštą. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 4 (916), 1–6.



## **Compliance of Financial Statements of Small and Very Small Companies with the Provisions of Business Accounting Standards**

### Summary

At the end of the financial year, companies' accounting departments prepare sets of financial statements which are the most important regulated information source for assessing the company's financial state and its performance. Article 16 of the Law on Financial Statements of Enterprises of the Republic of Lithuania states that financial statements are prepared in accordance with this Law, Business Accounting Standards (BAS) or International Accounting Standards. In the Explanatory Note it must be indicated according to which accounting standards the financial statements were prepared. According to the Lithuanian Department of Statistics, the domestic market is dominated by very small and small enterprises. These companies have a significant impact on the country's economy. The financial statements of most of them are not audited and this lack of audit can cause some country-wide problems. The audit of annual reports according to Article 24 of the Law on Financial Statements of Enterprises of the Republic of Lithuania must be performed in enterprises if at least two indicators on the last day of the financial year exceed the following values: 1) the value of assets is 1,800 thousand euros; 2) net sales revenue during the budgetary year are 3,500 thousand euros; 3) the average annual number of employees according to the list during the budgetary year is 50 employees.

The issue of accounting and financial statements' quality were examined in various aspects not only by Lithuanian authors Legenzova (2016), Legenzova and Kancereviciute (2012), Guptor and Rudzioniene (2018), Lakis and Miniotaite (2016), Miniotaite (2017), Deveikis (2018, 2020), but also foreign authors such as Abbod et al. (2018), Franczak (2019), and Goncharenko et al. (2016). Most of these authors indicate compliance with the provisions of the regulations to be among the important factors determining the quality of financial statements. In order to improve the quality of financial statements in Lithuania, new initiatives are regularly brought forward to the Ministry of Finance and the Parliament to introduce measures in legislation that would improve the quality of financial statements of for-profit limited liability units. In 2015, the Parliament's Audit Committee drafted a package of legislative changes. It proposed measures to improve the quality of financial statements as well as obliged entities to provide mentioned statements to the Register of Legal Entities for proper monitoring of the submitted documents. Those changes in the legislation, however, were not implemented. To implement public policy in the field of financial liability, the Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management (AVNT) for several years has been conducting a quality survey of the financial statements

(Explanatory Notes) of 100 companies. In performing the analysis of the financial statements of the companies, AVNT assessed whether they comply with the provisions of the Business Accounting Standards and the submission of compulsory information in accordance with the requirements of the 6th Business Accounting Standard of "Explanatory Note".

For this study, unaudited companies are selected on the basis of the highest net sales revenue and the highest value of assets on the balance sheet. The results of this study show that the quality of financial statements is not improving (AVNT, 2020). It is difficult for small and very small companies to constantly monitor and comply with the requirements and alterations of the financial statements preparation standards. This gives rise to the following question: How much do the financial statements of small and very small companies match with the provisions of the Business Accounting Standards? Linartas (2020) argues that the quality of financial statements is poor in companies that are managed by one or more owners. This might be due to the fact that the owners of such companies receive the information about their companies' financial state and performance directly and have no interest in disclosing it in the financial statements. The object of the research are sets of financial statements of small and very small enterprises.

The aim of the research is to analyse the compliance of the financial statements of small and very small enterprises with the provisions of the Business Accounting Standards. The objectives of the research are the following: 1. To assess the compliance of the general composition of financial statements of small and very small enterprises submitted to the General Meeting of Shareholders and the Register of Legal Entities with the provisions of 1st BAS "Financial Statements" and the Law on Financial Statements of Enterprises; 2. To analyse the compliance of the individual parts of financial statements of small and very small companies with the provisions of the Business Accounting Standards. The chosen methodology for this research includes systematization, grouping and summarization of data as well as document content analysis. The research methods are the analysis and synthesis of legal acts regulating the composition of financial statements and requirements for the preparation of separate reports, as well as of scientific literature. Furthermore, systematization, grouping and summarization of data and analysis of document content were applied to the analysis of financial statement data. In order to analyze the compliance of the financial statements of small and very small enterprises with the provisions of the Business Accounting Standards, 72 sets of financial statements of private limited companies operating in

Western Lithuania were obtained. The criteria for small and very small enterprises were met by unaudited reports of 66 companies.

The research shows that in some companies the General Meeting of Shareholders approves financial statement set forms that do not comply with the Law of Financial Reporting and the provisions of Business Accounting Standards. However, other forms of digitized sets of reports that are in compliance with the requirements of the Register of Legal Entities are afterwards being submitted to this institution. Furthermore, after examining the compliance of the items of the separate financial statements of small and very small enterprises with the provisions of the Business Accounting Standards, some irregularities have been identified. Sums were not included in the entry of deferred charges in the balance

sheet as accorded in the 2nd BAS "Balance Sheet". Some companies do not calculate the cost of sales or do not distinguish the amount of losses in the profit-and-loss account as accorded in the 3rd BAS "Income Statement". Some companies do not indicate the number of employees in the general part of the explanatory note as accorded 6th BAS "Explanatory Note" and there is no part of accounting policies and notes. Sometimes the notes are not numbered and therefore in other reports there is no reference to the remarks section of the Explanatory Note. There is in certain cases no comparative information. Finally, in some cases the parts of the accounting policies and notes are combined into one section.

**Keywords:** information quality, financial statements, accounting policy, explanatory note.