

Apskaita ir įmonės valdymas

Vaclovas Lakis

Profesorius socialinių
mokslų habilituotas daktaras
Vilniaus universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra
Saulėtekio al. 9, 2040 Vilnius
Tel. 36 61 53

Pastaraisiais dešimtmečiais visame pasaulyje daug dirbama tobulinant ir harmonizuojant apskaitą. Pasiekti rezultatai iš esmės pakeitė apskaitos reikšmę įmonei valdyti. Lietuvoje tik prieš dešimt metų pradėta diegti apskaitą, atitinkančią rinkos ekonomikos sąlygas. Nors pasiekta nemažai, apskaitos galimybės iki galo neišnaudojamos, ypač priimant strateginius valdymo sprendimus. Į apskaitą vis dar žiūrima kaip į faktų techninio registravimo priemonę. Iš dalies taip yra dėl to, kad vadybininkai neišmano visų apskaitos galimybių, o buhalteriai nežino vadybininkų poreikių. Kartais ir pačių buhalterių kvalifikacija nepasiekė tokio lygio, kad jie galėtų pateikti originalių pasiūlymų.

Straipsnyje siekiama atskleisti apskaitos galimybes ir naujausią jos laimėjimų reikšmę racionalizuojant ir tobulinant įmonės veiklą.

Įvadas

Sparti technikos ir technologijų plėtra, greitai besikeičianti politinė ir ekonominė situacija daro didžiulę įtaką gamybai ir prekybai visame pasaulyje. Infliacija ir konkurencija, peržengusios valstybių ir geografinių regionų ribas, priverė gamintojus labiau rizikuoti, greitai priimti ir keisti sprendimus. Įvairaus lygio vadovai kasdien turi spręsti daugybę problemų, norėdami apsirūpinti reikalingais ūkinei veiklai ištekliais, planuodami gamybą, pardavimą, kreditų gavimą, laisvų lėšų naudojimą, investicijas ir t. t. Sprendimų teisingumas ir veiksmingumas priklauso nuo informacijos, kuria jie remiasi, patikimumo, kad ji būtų gaunama laiku. Tai didina įvairios informacijos poreikį ir ko-

kybės reikalavimus. Šiuolaikinėje rinkoje tvirtai gali jaustis tik tie, kurie laiku sužino apie pasikeitimus ir operatyviai į juos reaguoja.

Daugiausia reikalingos informacijos teikia apskaita. Dalis apskaitos teikiamos informacijos tiesiogiai panaudojama valdymo sprendimams priimti ir įvertinti įmonės finansinę būklę, kita panaudojama kitokioms funkcijoms vykdyti – analizuoti įmonės veiklą, atlikti vidaus ir išorės kontrolę. Apskaitos teikiamos informacijos kokybė vienaip ar kitaip atsiliepia įmonės padėčiai rinkoje, jos prestižui ir finansinei būklei.

Minėtos aplinkybės ir lemia apskaitos vaidmens didėjimą. Ji pateikia vis daugiau ir įvairesnių duomenų, leidžiančių ne tik įvertinti pasiektus rezultatus, finansinę padėtį, bet ir rengti prognozes.

Apskaitos formos ir jų skirtumai

Išvystytos rinkos ekonomikos šalių įmonėse yra dvejopa apskaita – finansinė apskaita ir valdymo apskaita. Šį skirtumą lemia du įmonėse egzistuojantys ekonominės informacijos lygiai. Pirmu (aukštesniu) lygiu formuojama pagrindinė informacija apie įmonėje atliekamas operacijas ir jų rezultatus, kurie gali būti apibendrinti ir viešai paskelbti įvairiems informacijos vartotojams. Antru (žemesniu) lygiu formuojama įmonei priimtina informacija, kuri yra reikalinga įmonės darbuotojams ir viešai neskelbiama [6, p. 74].

Finansinė apskaita – tai vieninga sistema, apimanti ūkinių operacijų įkainojimą, dokumentavimą, grupavimą, įrašymą į atitinkamas sąskaitas, finansinės atskaitomybės rengimą. Jos tikslas – pateikti informaciją apie įmonės turtinę bei finansinę būklę ir jos pasikeitimus. Finansinės apskaitos pagrindinis produktas yra finansinė atskaitomybė. Finansinių atskaitų duomenimis remiamasi priimant strateginius sprendimus. Daugiausia jomis naudojasi išoriniai vartotojai. Tai esami ir būsimi investuotojai, kreditoriai, žaliavų ir medžiagų pardavėjai, klientai, konkurentai, valstybės institucijos, visuomenė. Investuotojams rūpi finansinė įmonės būklė, pelningumas, veiklos rizika. Remdamiesi įmonės finansinių rodiklių analizės rezultatais jie priima akcijų pirkimo arba pardavimo sprendimus. Bankai ir kiti kreditoriai vertina įmonės galimybes gražinti kreditus. Pardavėjams rūpi, ar jie gaus iš įmonės pinigų už patiektas žaliavas ir medžiagas. Klientams svarbu, kad neprapultų jų avansu įmokėti pinigai ir įmonė įvykdytų savo sutartinius įsipareigojimus. Konkurentai lygina savo ir konkuruojančios įmonės rodiklius. Valstybės institucijos domisi sumokėtais mokesčiais, apibendrinusios daugelio įmonių finansinius rodiklius nustato valstybės ekonominę po-

litiką. Visuomenei rūpi, ar įmonė yra pajėgi sudaryti tinkamas darbo sąlygas savo darbuotojams, ar laiku išmokami atlyginimai, ar atsiras naujų darbo vietų.

Dėl minėtų aplinkybių finansinę apskaitą kiekvienoje šalyje reglamentuoja įstatymai, standartai, kiti norminiai aktai. Jų reikalavimai paprastai derinami su tarptautiniais apskaitos standartais, Europos Sąjungos direktyvomis. Daugelyje pasaulio šalių finansinė atskaitomybė rengiama laikantis tų pačių principų.

Valdymo apskaita – tai įmonei valdyti reikalingos finansinės ir nefinansinės informacijos rinkimas, apdorojimas ir apibendrinimas. Kai kurių jos elementų, pavyzdžiui, gaminamos produkcijos savikainos kalkuliavimas, atsirado XIX amžiuje. XX amžiuje valdymo apskaitos plėtra buvo labai sparti. Valdymo apskaitoje naudojama finansinės apskaitos informacija. Be to, ji ir kaupia ir apibendrina nefinansinę informaciją, reikalingą valdymo sprendimams pagrįsti.

Valdymo apskaita ir finansinė apskaita turi panašumų, tačiau panašumų yra kur kas mažiau negu skirtumų. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad finansinė apskaita yra skirta išoriniams vartotojams, todėl yra griežtai reglamentuota ir universali. Ji tvarkoma pagal vadinamąsias istorines išlaidas, todėl yra labiau orientuota į buvusių įvykių fiksavimą, jų apibendrinimą ir finansinės atskaitomybės rengimą.

Valdymo apskaita visiškai arba beveik visiškai nereglamentuota, todėl yra individualesnė ir pritaikyta konkrečiai įmonei. Valdymo apskaitos teikiami duomenys yra vertingi tiek, kiek panaudojami priimant sprendimus. Dėl šių aplinkybių ji labiau skirta ateičiai [4, p. 86]. Finansinės apskaitos duomenys valdymo apskaitai svarbūs tiek, kiek jie gali būti panaudoti valdant ilgalaikį ir trumpalaikį turta, savikainą, vykdančią gamybos ir pardavimų politiką, palai-

kant įmonės mokumą, rengiant prognozes. Skirtingai nuo finansinės apskaitos, valdymo apskaitoje gali būti taikomi kitokie įkainojimo būdai, sąnaudos gali būti klasifikuojamos kitaip, negu reikia pagal galiojančias normas.

Valdymo apskaita turi būti tvarkoma taip, kad bet kada būtų galima gauti reikiamus duomenis. Jos informacijos naudojimo spektras yra labai platus:

1. Priimant sprendimus, padedančius išsaugoti įmonės mokumą. Paprastai įmonės labai atidžiai kontroliuoja pinigų srautus, nes mokesčių praradimas gali turėti labai sunkių padarinių. Kartais pinigų srautams sureguliuoti imama banko paskola, apskaičiuojamas jos naudingumas. Normaliomis sąlygomis skolinti pinigai turi uždirbti pajamų daugiau, negu reikia sumokėti palūkanų, kitaip paskola taps nuostolinga ir dar labiau apsunkins padėtį. Kartais tenka imti ir nuostolingą paskolą, bet tik, jeigu be jos nuostoliai būtų dar didesni.

2. Valdant gamybos išlaidas ir kalkuliuojant gaminių savikainą. Ji fiksuoja tam tikrų gaminių gamybos ir kitokias išlaidas, apskaičiuoja jų savikainą. Remiantis šiais duomenimis, taip pat atsižvelgiant į rinkos galimybes, apskaičiuojamas pelningumo taškas, planuojama gamybos apimtis, gaminių kainos, pelningumas. Valdymo apskaita leidžia nustatyti, kiek galima sumažinti gaminio kainą esant vienokiai ar kitokiai gamybos apimčiai arba kiek gali didėti konkrečios rūšies gamybos išlaidos, kad gaminytų netaptų nuostolingas.

3. Valdant ilgalaikį ir trumpalaikį turtą, jį perkant, gaminant, eksploatuojant, remontuojant, konservuojant, parduodant arba likviduojant. Valdymo apskaita padeda išspręsti dilemą: pirkti naujas mašinas ir įrengimus ar remontuoti turimus, iš kokių šaltinių finansuoti pirkimą. Valdant trumpalaikį turtą kyla panašūs klausimai,

kuriuos spręsti padeda valdymo apskaita: pirkti pusfabrikačius ir komplektuojamuosius gaminius ar gaminti patiems. Nusprendus gaminti, – kokia savikaina būtų priimtina, jeigu pirkti – tai kiek, kada, kokiomis kainomis, kad šios operacijos būtų naudingos. Remiantis valdymo apskaitos duomenimis nustatoma, koks turi būti žaliavų, medžiagų, nebaigtos gaminti produkcijos, gatavų gaminių atsargų likutis, kad nesutrikėtų gamyba, pirkėjams laiku būtų išsiųsta produkcija ir nereikėtų išleisti per daug pinigų sandėliuoti. Per didelės atsargos išaldo įmonės lėšas, didina saugojimo išlaidas. Per mažos atsargos gali sutrikdyti gamybos ir produkcijos realizavimą. Ir viena, ir kita gali pabloginti finansinę įmonės būklę.

4. Vykdamas investicijas ir planuojant gaminti naujus gaminius, rengiant visų įmonės ir jos padalinių ilgalaikio bei trumpalaikio vystymosi prognozes. Apskaičiuojami rodikliai, kuriuos pasiekus investicinis projektas atsipirks ir duos pelną, projektų atspirkimo laikas. Taikant diskontavimo būdus apskaičiuojama investuotų pinigų vertė po tam tikro laiko.

Atitinkami apskaičiavimai daromi rengiantis gaminti naujus gaminius arba planuojant nutraukti kurių nors gaminių gamybą. Nustatomi rodikliai, kuriuos pasiekus gamyba bus pelninga.

Atliekant tokius skaičiavimus atsižvelgiama į rinkos galimybes, jos pokyčius, gaminių techninį ir moralinį senėjimą.

Finansinės apskaitos modeliai ir jų unififikavimo tendencijos

Finansinė apskaita įvairiose šalyse plėtojosi nevienodai. Taip yra dėl skirtingų ekonominių, istorinių ir kitokių sąlygų. Susiformavo trys pagrindiniai apskaitos modeliai: britų–amerikiečių, kontinentinis, Pietų Amerikos [3, p. 45; 8, p. 15]. Šalyse, taikančiose britų–amerikiečių

modelį, valdžia minimaliai reglamentuoja ūkinę veiklą. Buhalterinės apskaitos standartus taip pat tvirtina nevyriausybinės organizacijos. Ten buhalterinė apskaita labiau skirta investuotojams ir kreditoriams. Šis modelis turi įtakos ne tik kitų šalių finansinei apskaitai, bet ir tarptautiniams apskaitos standartams.

Šalyse, kuriose taikomas kontinentinis modelis, valdžia detalai reglamentuoja ūkinę veiklą. Ji tvirtina ir buhalterinės apskaitos standartus, kurie pasižymi dideliu konservatyvumu. Buhalterinė apskaita labiau skirta mokesčiams skaičiuoti.

Pietų Amerikos modelį taiko dauguma Pietų Amerikos šalių. Pagrindinis jo skirtumas nuo britų–amerikiečių ir kontinentinio modelių yra tas, kad čia taikomas apskaitos infliacinis reguliavimas.

Pastaraisiais dešimtmečiais išsivysčiusių šalių ekonomika vis labiau globalizuojasi. Stambėja esamos tarptautinės korporacijos, o šalia jų kuriamos naujos. Pavyzdžiui, metinės *Toyotos* korporacijos pajamos yra didesnės negu Čekijos ir Vengrijos kartu, o dvidešimties pasaulio gigantų metinė apyvarta yra didesnė už aštuoniasdešimties vargingiausių pasaulio valstybių pajamas [9, p. 27]. Šios korporacijos ima vaidinti dominuojantį vaidmenį pasaulio ekonomikoje. Kartu atsiranda ir naujų poreikių. Būtina turėti pakankamai informacijos, kad naudojant būtų galima įvertinti atliekamų operacijų naudingumą, gaminių ir visos įmonės konkurencingumą. Šią informaciją gali pateikti finansinė apskaita, kitaip dar vadinama „verslo kalba“. Visose šalyse ji turėtų būti tvarkoma ir finansinė atskaitomybė rengiama laikantis tokių pačių principų, tuomet atsirastų galimybė ją palyginti.

Tuo tikslu ir kuriamos tarptautinės regioninės ir pasaulinės buhalterijų organizacijos. Dabar veikia devynios regioninės buhalterijų orga-

nizacijos. Didžiausios iš jų yra Rytų, Centrinės ir Pietų Afrikos buhalterijų federacija (*East, Central and South African Federation of Accountants*) ir Europos buhalterijų federacija (*Federation of European Accountants*). Šios organizacijos sprendžia regionines apskaitos problemas arba interpretuoja tarptautinius apskaitos standartus.

Pasaulio mastu buhalterinės apskaitos problema sprendžia Tarptautinė buhalterijų federacija (*International Federation of Accountants*) ir Tarptautinių apskaitos standartų komitetas (*International Accounting Standards Committee*).

Tarptautinė buhalterijų federacija įkurta 1977 metais. Jos veikla vykdoma per komitetus. Vienas iš svarbiausių komitetų yra Tarptautinis audito praktikos komitetas (*International Auditing Practices Committee*).

Tarptautinių apskaitos standartų komitetas veiklą pradėjo 1973 metais. Narystė Tarptautinių apskaitos standartų komitete ir Tarptautinėje buhalterijų federacijoje yra identiška, t.y. jeigu šalis yra vienos organizacijos narė, laikoma, kad ji yra ir kitos organizacijos narė, nors šių organizacijų funkcijos skiriasi.

Tarptautinių apskaitos standartų komitetas yra patvirtinęs 39 apskaitos standartus. Juose numatyta, kad tvarkant apskaitą ir sudarant finansinę atskaitomybę būtų vadovujamasi veiklos tęstinumo ir kaupimo principais, o finansinė atskaitomybė turi atitikti keturis reikalavimus: aiškumo, naudingumo, patikimumo, palyginamumo [7, p. 52–57]. Veiklos tęstinumas reiškia, kad įmonė yra pajėgi tęsti savo veiklą ir artimiausioje ateityje ji nenumato mažinti savo veiklos masto. Remiantis kaupimo principu, finansinėje atskaitomybėje pajamos ir išlaidos parodomos ne tada, kai pinigai buvo gauti arba sumokėti, o kai atsirado teisė į pajamas ir pareiga padengti išlaidoms.

Tarptautiniai apskaitos standartai rengiami tenkinant tarptautinių korporacijų, kurios turi filialus įvairiose šalyse, poreikius. Pirmiausia jos apskaitą tvarko tik pagal šiuos standartus arba pagal šiuos standartus ir lygia greta pagal konkrečios šalies teisės normas.

Be šių organizacijų, yra kelios tarpvalstybinės organizacijos, kurios vienaip ar kitaip rūpinasi apskaitos reikalais. Svarbiausia iš jų yra Europos Sąjunga. Europos Sąjunga yra patvirtinusi kelias direktyvas, liečiančias įmonių veiklą. Tarp jų dvi direktyvos reglamentuoja atskaitomybės parengimą. Tai Ketvirtoji direktyva „Apie kompanijų metinę finansinę atskaitomybę“ ir Septintoji direktyva „Apie konsoliduotas atskaitomybės parengimą“.

Ketvirtojoje direktyvoje nurodyta metinės atskaitomybės struktūra ir bendri nurodymai, kas turi būti pavaizduota kiekvienoje pozicijoje, bei pagrindiniai reikalavimai, kurių laikantis turi būti sudaryta finansinė atskaitomybė. Nors direktyva tiesiogiai ir nereglamentuoja buhalterinės apskaitos tvarkymo, tačiau per atskaitomybę ji daro didžiulę įtaką šiam darbui.

Septintojoje direktyvoje išdėstyta metinės finansinės atskaitomybės konsolidavimo tvarka. Konsoliduota finansinė atskaitomybė sudaroma tada, kai kompanijos padaro dideles investicijas į kitas įmones ar kai atsiranda pagrindas įmonių grupę laikyti vienu vienetu.

Tarptautinių apskaitos standartų ir Europos Sąjungos direktyvų tikslas yra pašalinti pačius didžiausius skirtumus, nes harmonizuoti apskaitą galima tik visiškai suderinus įmonių veiklą reglamentuojančius įstatymus.

Valdymo apskaitos reikšmės didėjimas

Valdymo apskaitos tikslas yra teikti informaciją, kuria remiantis priimami valdymo sprendi-

mai. Informacijos pobūdis priklauso nuo įmonės veiklos specifikos, tikslų, vadovų pasirengimo naudoti teikiamą informaciją. Nėra jokių standartų, reglamentuojančių valdymo apskaitos būtinumą arba jos tvarkymą. Įmonės vadovybė sprendžia apie jos apimtį ir uždavinius.

Pastaraisiais dešimtmečiais valdymo apskaitos specialistai sukūrė ir įdiegė nemažai naujų, kurios smarkiai išplėtė jos galimybes. Iš svarbiausių galima paminėti kalkuliavimo pagal ABC koncepciją, žaliavų ir medžiagų įsigijimo pagal sistemą *pačiu laiku (just-in-time)*, įmonės veiklos įvertinimo infliacijos sąlygomis metodikas.

Šiuolaikinei rinkai yra būdingas prekių perteklius. Anksčiau buvo svarbu ką nors pagaminti: viskas buvo tuoju pat nuperkama. Pasikeitus situacijai rinkoje, tapo svarbu ne tik pagaminti, bet ir parduoti, o didėjant konkurencijai pasiūlyti tokią prekę, kuri kuo visapusiškiau patenkintų pirkėjo poreikius, būtų kokybiška, jos kaina padengtų savikainą ir duotų pelną. Dabar dažniausiai paklausa diktuoja kainą. Norėdami turėti pelną gamintojai turi mažinti produkcijos savikainą. Vienintelis produkcijos savikainos mažinimo būdas yra mažinti netiesiogines išlaidas. Tačiau tradicinių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų galimybės rasti rezervų buvo išsemtos. Prieš tryliką metų buvo sukurta nauja produkcijos savikainos kalkuliavimo sistema, vadinama kalkuliavimas pagal koncepciją ABC (angl. *Activity-Based Costing*). Ją 1988 metais aprašė ir išpopuliarino trys amerikiečių profesoriai: Robinas Cooperis, Robertas S. Kaplanas ir H. T. Johnsonas. Per dešimt metų šis metodas labai išpopuliarėjo. Dabar jis taikomas JAV, Anglijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Belgijoje. Vadovaujantis šia koncepcija netiesioginės išlaidos kalkuliuojamos remiantis įvairiais kriterijais, nuo kurių priklauso šios išlaidos.

Taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, netiesioginės išlaidos paskirstomos proporcingai pagal iš anksto nustatytą kriterijų, pavyzdžiui, proporcingai gamybos darbininkų pagrindinio darbo užmokesčio ir įrengimų priežiūros bei eksploataavimo išlaidų sumai [2, 153 p.].

Taikant ABC koncepciją galima tiksliau apskaičiuoti gaminio savikainą ir nustatyti jos struktūrą. Tai leidžia mažinti kai kurias nenaudingas išlaidas, tiksliau nustatyti gaminio rentabilumą ir kainą.

Sistemos *pačiu laiku* esmė yra ta, kad visi būtini gamybos komponentai patiekiami tada, kai jų reikia. Ši sistema leidžia atsisaityti didelių atsargų ir brangaus jų sandėliavimo. Tai gerokai atpigina gamybą. Tiesa, tai sukuria naujų problemų – reikalingų komponentų pateikiamas mažesnis kiekis. Ir pirkėjas negauna nuolaidų, kurios suteikiamos perkant didelį kiekį. Visi gaunami komponentai turi būti kokybiški, kitaip gali sutrikti gamyba. Tiekimo ir gamybos procesas turi būti vieningas, racionaliai valdomas, visi sprendimai pagrindžiami kokybiška ir laiku apskaitos teikiama informacija. Tačiau šią sistemą taikančių šalių patirtis rodo, kad minėtas nepatogumus kompensuoja gera gaminamos produkcijos kokybė ir ekonomija, gauta atsiskaitymų brangių sandėlių, jų personalo, papildomo krovimo, iškrovimo ir pervežimo.

Nemažai sunkumų kyla dėl infliacijos padarinių apskaitos. Ši problema yra įvairiapusė, todėl finansinėje apskaitoje ir valdymo apskaitoje ji sprendžiama nevienodai.

Finansinės apskaitos pagrindas yra nominali kapitalo vertė. Tačiau infliacijos sąlygomis nominali ir reali vertė skiriasi. Tarptautinių apskaitos standartų nuostatos tik iš dalies leidžia išspręsti šią problemą. Jie nurodo keturis įkainojimo būdus: istorinių kainų, esamų kainų,

pardavimo kainų, esamos vertės. Tėn pat pažymima, kad finansinė atskaitomybė dažniausiai rengiama taikant istorines kainas. Kiti būdai gali būti taikomi, kai reikia atsižvelgti į kainų pasikeitimo įtaką [7, p. 75–76]. Praktikoje istorinių kainų būdas yra pagrindinis. Jo esmė yra ta, kad aktyvai apskaitomi įsigijimo arba pagaminimo kainomis, o įsipareigojimai – pagal kainas, buvusias jų atsiradimo dieną. Kiti būdai gali būti taikomi kaip pagalbiniai ir tik atskirais atvejais. Tai patvirtina ir 15 tarptautinio apskaitos standarto teiginys, kad nesvarbu, ar rengiant finansinę atskaitomybę buvo taikytos istorinės kainos, ar atsižvelgta į kainų pasikeitimą, jai nekeliamas uždavinys pavaizduoti ūkinio vienetą kaip visumos vertę [7, p. 382–383]. Be to, ne visose šalyse galima tikslinti turto vertę. Pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje ilgalaikis materialusis turtas gali būti pavaizduojamas pagal istorines kainas arba gali būti atsižvelgta į jo vertės pasikeitimą, o JAV neleidžiama perkainoti ilgalaikio materialiojo turto [1, p. 154].

Stabiliomis sąlygomis nominali turto vertė, apskaičiuota taikant istorines kainas, sutampa su realia verte. Tačiau esant infliacijai šios vertės pradeda nesutapti. Sunaudotam turtui atkurti prireikia išleisti daugiau pinigų. Tuomet informacija, pateikiama finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje, ima netiksliai vaizduoti realią padėtį. Kuo ilgesnis infliacijos laikotarpis, tuo reikšmingesnės yra deformacijos. Iškraipymų dydžio negalima įvertinti taikant kurį nors vieną rodiklį, kadangi nevienodai keičiasi ir pačių aktyvų vertė. Šie pokyčiai pirmiausia paliečia materialųjį turą.

Skirtingai nuo materialiojo turto, pinigų, gautinų sumų, vertybinių popierių, įsipareigojimų nominali ir reali vertė einamuju momentu sutampa. Tuo būdu toje pačioje balanso puseje pateikiamų materialių ir nominalių aktyvų vertės

stabilumas yra nevienodas. Dėl tos priežasties praktiškai neįmanoma palyginti pajamų už realizuotą produkciją ir jos pagaminimo sąnaudų. Pajamų dar nepalietė infliacija, o patirtų gaminant realizuojamą produkciją sąnaudų dydį deformavo infliacija. Todėl apskaičiuotas pelnas yra per didelis. Neatsižvelgus į infliacijos padarinius ima nykti įmonės aktyvai ir savininkų investicijos. Šį reiškinį sunku iš karto pastebėti ir įvertinti, nes toks nykimas gali vykti didėjant nominaliai aktyvų vertei. Autoriaus nuomone, būtent dėl šios priežasties per pastarąjį dešimtmetį Lietuvoje bankrutavo daug įmonių ir bankų.

Istorinės kainos visiškai netinka planavimui, ypač strateginiam, nes jos nenumato pinigų vertės pasikeitimo per laiką. Tai sudaro labai daug problemų vadybininkams – jų neapdairumas gali baigtis bankrotu.

Valdymo apskaitos specialistai sukūrė dvi infliacijos padarinių reguliavimo koncepcijas: kapitalo vertės išsaugojimo ir turto vertės išsaugojimo. Kapitalo vertės išsaugojimo koncepcija padeda apsaugoti investuotojo turtinius interesus. Investuotojai nori, kad investuoto kapitalo reali vertė nesumažėtų, t. y. kad bet kada atsiėmę investuotus pinigus jie galėtų įsigyti materialinių vertybių ar paslaugų tiek pat, kiek ir anksčiau. Taikant šią koncepciją, įmonės gamybinės ir kitokios veiklos rezultatas apskaičiuojamas atsižvelgiant į bendrą kainų pasikeitimo indeksą.

Pagal turto vertės išsaugojimo koncepciją ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui atkurti turi būti skiriama tiek lėšų, kad metų pabaigoje jo būtų galima nupirkti tiek pat, kiek buvo metų pradžioje. Po to apskaičiuojamas pelnas.

Pavyzdys.

Įmonės savininkų investuotas kapitalas sudaro 1 200 000 Lt.

Įmonės ilgalaikio materialiojo turto pradinė vertė 600 000 Lt, nusidėvėjimo norma – 10 proc.

Per metus gamyboje sunaudota medžiagų už 400 000 Lt, darbo užmokestis su mokesčiais sudaro 540 000 Lt. Visa pagaminta produkcija parduota, pardavimo pajamos sudaro 1 100 000 Lt. Šalyje metinė infliacija yra 7 proc., naudojamas ilgalaikis turtas per metus pabrango vidutiniškai 6 proc., o medžiagos – 9 proc.

Finansinės apskaitos specialistai, minėta, taiko istorines kainas. Pagal jas įmonės metinės veiklos rezultatas bus toks:

Pajamos už parduotas prekes	1 100 000
Sąnaudos:	
medžiagos	400 000
nusidėvėjimas	60 000
darbo užmokestis su mokesčiais	540 000
Sąnaudos iš viso	1 000 000
Pelnas	1 100 000 – 1 000 000 = 100 000 Lt

Pagal kapitalo vertės išsaugojimo koncepciją įmonės metinės veiklos realus rezultatas buvo toks:

Pelnas, apskaičiuotas taikant istorines kainas,	100 000 Lt
Rezervas, dengiantis kainų didėjimą (1 200 000 × 7%)	84 000
Realus pelnas (100 000 – 84 000)	16 000 Lt

Pagal turto vertės išsaugojimo koncepciją įmonės metinės veiklos rezultatas bus toks:

Pelnas, apskaičiuotas taikant istorines kainas	100 000 Lt
Rezervas, dengiantis ilgalaikio turto pabrangimą (600 000 × 6%)	36 000
Rezervas, dengiantis medžiagų pabrangimą (400 000 × 9%)	36 000
Realus pelnas (100 000 – 36 000 – 36 000)	28 000 Lt.

Taikant vieną iš šių koncepcijų galima daug tiksliau nustatyti įmonės veiklos rezultata, didėja garantija, kad nesumažės reali investuoto kapitalo vertė. Tačiau taip įvyks tuomet, kai už

gautus pinigus tuojau pat bus nupirktos medžiagos ar ilgalaikis turtas.

Šios ir kitos valdymo apskaitos naujovės lėmė, kad per pastaruosius du dešimtmečius iš esmės pasikeitė valdymo apskaitos vieta įmonėje. Aštuntajame XX amžiaus dešimtmetyje valdymo apskaitos specialistai buvo laikomi pagalbiniais darbuotojais ir nedalyvavo svarstant ir priimant valdymo sprendimus. Pagrindinis jų darbas buvo sudarinėti metinius planus, kontroliuoti jų vykdymą, analizuoti nukrypimus, rengti pranešimus apie atsargas ir jų būklę, sudarinėti pinigų srautų ataskaitas.

Devintojo dešimtmečio pabaigoje valdymo apskaitos darbuotojų padėtis angliškai kalbančiose šalyse iš esmės pasikeitė. Juos imta priskirti prie operatyvinių darbuotojų, gerokai išsiplėtė jų veikla: valdymo apskaitos darbuotojai imasi strateginio planavimo, atlieka analizę, nagrinėja gaminių ir klientų rentabilumą, interpretuoja finansinę ir nefinansinę informaciją, pataria priimant valdymo sprendimus, dalyvauja derinant padalinių veiklą su strateginiais įmonės tikslais, kuriant ir tobulinant valdymo sistemą.

Išvados

Didėjant apskaitos reikšmei išsivysčiusiose šalyse, Lietuvoje turėtų būti labiau rūpinamasi jos tobulinimu. Finansinės ir valdymo apskaitos informacija turėtų būti plačiau naudojama si priimant ir operatyvinius, ir strateginius sprendimus. Vietoje dabar galiojančio Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo turėtų būti priimtas išsamesnis buhalterinės apskaitos įstatymas. Jame turėtų būti nurodyta, kaip įmonės privalėtų tvarkyti apskaitą, kokią turėtų pateikti finansinę atskaitomybę, bendri apskaitos principai, inventorizacijos atlikimo, įmonės turto ir įsipareigojimų įvertinimo, finansinės

atskaitomybės rengimo, dokumentų saugojimo tvarka.

Konkretūs finansinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo reikalavimai turėtų būti išdėstyti ne Vyriausybės nutarimuose, Finansų ministerijos ir kitų ministerijų nurodymuose bei Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimuose, o nacionaliniuose apskaitos standartuose, patvirtintuose Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos.

Reikėtų atsisakyti praktikos keisti apskaitos arba mokesčių skaičiavimo tvarką prasidėjus finansiniams metams. Tokie pakeitimai turėtų būti iš anksto skelbiami ir įsigaliooti ne anksčiau kaip nuo ateinančių finansinių metų.

Visų norminių aktų reikalavimai turėtų būti suderinti tarpusavyje taip, kad finansinė apskaita sudarytų vieningą sistemą.

Plėtojantis kapitalo rinkai turėtų būti numatytas įmonių grupės finansinės apskaitos konsolidavimo būtinumas ir tvarka.

Dabar daugelyje šalių labai paplito ilgalaikio turto nuoma, dar kitaip vadinama lizingu. Lizingas yra specifinė veikla, jo apskaita turėtų būti reglamentuojama atskiru standartu ar kitokiu norminiu aktu. Kitaip kyla daug neaiškumų, apskaitant turtą ir mokesčius.

Turėtų būti atsisakyta sąvokos *dokumentų juridinė galia*, kadangi tik dalis dokumentų įforminama pagal dokumentui juridinę galią suteikiančius reikalavimus. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 10 straipsnio kategoriška nuostata, jog apskaitos dokumentas, kuriame nėra visų privalomų ir papildomų privalomų rekvizitų arba jei jis surašytas ne ant Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka įsigyto blanko, juridinės galios neturi [5, p. 7–8], labai komplikuoja kontroliuojančių ir teisės saugos institucijų darbą. Yra daugybė apskaitos ir kitokių apskaitai reikšmingų dokumentų, vie-

naip ar kitaip susijusių su pinigų ir materialinių vertybių judėjimu įmonėje, kurių įforminimą reglamentuoja kiti norminiai aktai, o jų rekvizitai yra kitokie, negu nurodyta šiame įstatyme.

Juridinę galią turintys dokumentai yra skirti mokesčių apskaitai. Tačiau reikia nepamiršti, kad finansinė apskaita skirta ne vien mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tikslams. Todėl turėtų būti pripažinta, kad visi apskaitoje naudojami dokumentai, jeigu jie yra parengti laikantis nustatytos tvarkos, turi juridinę galią.

Ypač menkai panaudojamos valdymo apskaitos galimybės. Anksčiau įmonėse buvo viena buhalterinė apskaita, kuri apėmė visą finansinę apskaitą ir gamybos išlaidų apskaitą bei produkcijos savikainos kalkuliavimą. Tokia apskaitos struktūra išliko iki šiol, su labai ribota valdymo apskaitos funkcija. Taip yra dėl dviejų priežasčių.

Visų pirma, neturime tinkamo praktikai pavadinimo valdymo apskaitos modelio. Jį iš teorinės plotmės reikia perkelti į gyvenimą, t. y. pritaikyti prie įmonių poreikių ir tų poreikių patenkinimo galimybių. Antra, labai menka yra valdymo apskaitos teikiama informacijos paklausa.

Investuotojai ir vadybininkai turėtų turėti pakankamai žinių, kad galėtų pasinaudoti apskaitos galimybėmis. Jie nebūtinai turi išmanyti, kaip funkcionuoja apskaitos sistema, grupuojami duomenys, skaičiuojami veiklos rezultatai ir kitokie rodikliai, kadangi tai yra apskaitos darbuotojų pareiga. Tačiau jie turi nurodyti apskaitos darbuotojams, ko iš pastarųjų tikisi. O apskaitos darbuotojų pareiga yra tvarkyti apskaitą taip, kad bet kada būtų galima pateikti reikalingą informaciją. Tai ypač liečia valdymo apskaitą, kurios nereglamentuoja jokie norminiai aktai.

Tokiomis aplinkybėmis labai svarbus vaidmuo tenka aukštosioms mokykloms ir metodiniams centrams. Jų uždavinys yra aktyviai propaguoti valdymo apskaitos galimybes ir naudą, skleisti aprobuotas įmonės veiklos įvertinimo ir perspektyvų nustatymo metodikas.

Vakarų šalių pavyzdžiu turėtų būti įkurta valdymo apskaitos profesinė organizacija – institutas. Jo veikla galėtų būti iš dalies finansuojama valstybės ir iš dalies privačių įmonių. Kitaip valdymo apskaita labai sunkiai skinsis kelių iš mokymo įstaigų į įmones.

Valdymo apskaitos diegimu pirmiausia turėtų rūpintis įmonių vadovai. Jos teikiama informacija gali prisidėti prie teisingų ūkinių sprendimų ir prognozių.

LITERATŪRA

1. Bailey G., Wild K. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce. Warszawa: Deloitte Touche, 2000.
2. Buhalterinė apskaita. Red. J. Mackevičius. Vilnius: Mintis, 1985.
3. Comparative International Accounting / Edited by Christopher Nobes and Robert Parker. Cambridge: Prentice Hall, 1991.
4. Lakis V. Valdymo apskaitos vieta įmonėje // Lietuvos ūkio plėtros problemos ir perėjimo procesas (konferencijos medžiaga). Vilnius: VU, 1998.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas // Mokesčių žinios. 2000 01 31–02 06, Nr. 5.
6. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
7. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. London: International Accounting Standards Committee, 1999.
8. Mueller G., Gernon H., Meek G. Accounting An International Perspective. Boston, IRWIN, 1991.
9. Surdykowska S. Rachunkowość międzynarodowa. Kraków: Zamykacze, 1999.

ACCOUNTING IN MANAGEMENT OF AN ENTERPRISE

Vaclovas Lakis

Summary

Two forms of accounting are used at an enterprise, namely, a financial accounting and a management accounting. The purpose of a financial accounting is a presentation of information on the property and financial position of the enterprise. Financial accounting is regulated by laws, standards, other normative acts. The main product of this accounting is a financial statement. It is most frequently used by external users.

Because of different economical, historical and other conditions three main models of accounting were formed: the British-American, the Continent and the South American. However, a globalization of economy and an appearance of international corporations dictated a necessity to harmonize a financial accounting. So, regional and world bookkeeping organizations appeared. International Accounting Standards and Directives of European Union were developed. The requirement of bookkeeping laws and other normative acts of various states are coordinated with these Standards and Directives.

The purpose of management accounting is a provision of information necessary for a management of an enterprise. It is not or almost is not regulated, so it is more individualized and adapted to the specified enterprise. Within last decades management accounting professionals developed and introduced many in-

novations which considerably extended its possibilities. They include a calculation according to ABC conception, an acquisition of raw and other materials according to Just-in-time systems, methodics of an estimation of the activities of the enterprise upon conditions of an inflation.

On an application of ABC conception the indirect expenses are calculated on the base of various criteria, on which these expenses depend. This enables to calculate more exactly the cost price of the product and to determine its structure.

The basic principle of the Just-in-time system is a supply of all the component, necessary for the production, just on the moment, when they are necessary. This allows to avoid large stocks and storehouses.

An application of management accounting methods allows to calculate more precisely the results of the activities of an enterprise and simultaneously protect property rights of the proprietor.

More attention should be paid to an improvement of accounting in Lithuania. A comprehensive law on bookkeeping and national accounting standards are necessary. It would be purposeful to establish a management accounting institute – a professional organization, financed by the state and private enterprises and engaged in a development of management accounting.

Įteikta 2000 m. gruodžio mėn.