

Ekonomika
Economics
Экономика

Vieningo buhalterinių sąskaitų plano taikymo teorinis pagrindumas

**Milda Genienė,
Stasė Palubinskienė,
Kostas Valužis**

*Lietuvos žemės ūkio universitetas,
Studentų g. 11,
Akademijos miestelis,
LT-53347 Kauno r.,
el. paštas
afk@nora.lzuu.lt*

Bandoma moksliskai pagrįsti galimybę taikyti vienodą buhalterinių sąskaitų planą žemės ūkio įmonėse, ūkininkų ūkiuose ir ūkinėse organizacijose.

Buhalterinės apskaitos tvarkymas priklauso nuo įmonių teisinio statuso, nuosavybės formų, apskaitos metodikos ir metodologijos. Buhalterinės apskaitos tvarkymo metodologinės sistemos pagrindą sudaro buhalterinių sąskaitų planai ir jų taikymo ypatumai, kurių apibendrinti duomenys yra įrašomi į įmonės balansą. Straipsnyje yra tiriamas trijų skirtingų sąskaitų planų taikymas analogiško tipo veiklos įmonėse – uždarosiose akcinėse bendrovėse, žemės ūkio įmonėse bei ūkininkų ūkiuose. Nepaisant to, kad veikla gali būti skirtinga, apskaitos objektai visų tipų įmonėse yra vienodi: turtas, pinigai, atsiskaitymai, gamybos procesas, tiekimo ir realizavimo operacijos, investicijos, dotacijos ir subsidijos, kapitalas, rezervai, finansiniai rezultatai ir t. t.

Atlikus mokslinį tyrimą ir palyginus skirtingus sąskaitų planus bei buhalterinių balansų ir kitos finansinės atskaitomybės rodiklius, nustatyta, kad bet kurio subjekto apskaitai gali būti taikomas vieningo pavyzdžio sąskaitų planas ir buhalterinis balansas.

Raktažodžiai: sąskaitos, sąskaitų planai, apskaitos objektai, atskaitomybė, buhalterinis balansas

IVADAS

Šiame straipsnyje keliamas buhalterinės apskaitos organizavimo klausimas, mokslinės problemos požiūriu susietas su pagrindiniu teisiniu dokumentu – buhalterinių sąskaitų planu.

Nagrinėjamos temos aktualumą ir mokslinę problemą sudaro tai, kad skirtingą juridinį statusą turintiems ūkiniams vienetams tikslinga taikyti ne skirtingą, o vieną buhalterinės apskaitos sąskaitų planą. Skirtingų buhalterinių sąskaitų planų taikymas analogiško tipo veiklos įmonėse sudaro prielaidas skirtingam jų traktavimui. Be to, temos naujumą sudaro moksliniai įrodymai, kad visi ūkiniai subjektai, nepriklausomai nuo teisinio statuso ar nuosavybės formos, turi tuos pačius apskaitos objektus, kurie

gali būti apskaitomi bet kurio vieningo buhalterinio sąskaitų plano sąskaitose.

Šio darbo tikslas, remiantis šiuo metu šalyje taikomų trijų tipų sąskaitų planais, tai: 1) juridinio asmens statusą turinčiuose vienetuose (akcinės bendrovės ir uždarnosios akcinės bendrovės), 2) žemės ūkio įmonėse, 3) bei privačios nuosavybės ūkininkų ūkiuose nustatyti ir moksliskai pagrįsti:

– gamybinės ir finansinės veiklos panašumus ir skirtingumus žemės ūkio bendrovėse, uždarosiose akcinėse bendrovėse bei ūkininkų ūkiuose ir numatyti galimybę taikyti suvienodintus sąskaitų planus;

– apskaitos objektų panašumus ir skirtingumus;

– buhalterinės apskaitos specialistų rengimo specifiką ir jų rengimo programų sudarymo teorinį pagrindimą ir ryšį su praktine veikla.

Tiriamąjį objekto pagrindą imami oficialiai normatyviniais aktais patvirtinti sąskaitų planai bei atskaitomybės formos ir rodikliai, kuriais remiantis yra tvarkoma tiriamųjų subjektų buhalterinė apskaita, rengiamos kompiuterinės bei mokymo programos.

Antra vertus, tokia tema platesniu moksliniu aspektu dar nenagrinėta, todėl autoriai beveik neturi galimybės remtis kitų tyrinėtojų darbais, samprotavimais ir išvadomis.

Tiriamosios temos naujumą patvirtina ir tai, kad kai kurie sąskaitų planai yra patvirtinti ir taikomi visai neseniai, tai:

– Pavyzdinis sąskaitų planas, patvirtintas Finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. raštu Nr. 91N „Dėl paaiškinamojo rašto ir sąskaitų plano“;

– 1996 m. gegužės 9 d. Finansų ministerijos raštu Nr. 12N padaryti papildymai „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. rašto Nr. 91N dalinio pakeitimo ir papildymo“;

– Žemės ūkio įmonėms skirtas pavyzdinis sąskaitų planas, 1994 m. parengtas LŽŪA dėstytojų ir Žemės ūkio ministerijos apskaitos specialistų autorių kolektyvo, kurį išleido ir atspausdino Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos Informacijos ir leidybos centras;

– Ūkininko ūkio pavyzdinis sąskaitų planas, jo paaiškinimai ir svarbiausios sąskaitų korespondencijos, patvirtintos LR žemės ūkio ministro 2001 m. lapkričio 26 d. įsakymu Nr. 414 „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejetainė apskaitos sistema rekomendacijų tvirtinimo“.

TYRIMO UŽDAVINIAI IR METODAI

Analizuojant taikomą apskaitos sistemą ir atskaitomybės sudėtį tiriamuosiuose subjektuose (ūkininko ūkyje, uždarojoje akcinėje bendrovėje bei žemės ūkio bendrovėje) ir nustatant jų skirtingumą ir panašumų pobūdį, buvo būtina:

- išanalizuoti taikomų buhalterinių sąskaitų planus ir atskleisti skirtumus lyginant su pavyzdiniu sąskaitų planu;

- pateikti pasiūlymus, kaip gauti adekvačius apskaitinės informacijos rodiklius iš skirtingų ūkiniu subjektų, taikant vieną ir unifikuotą buhalterinės apskaitos sąskaitų planą;

- nustatyti, kiek, taikant vieną buhalterinės apskaitos sąskaitų planą, galima palengvinti mokymo procesą.

Tyrimai atlikti taikant grupavimo ir palyginimo metodus bei remiantis logine analize. Darbe siekta parodyti, kad taikant visiems tiriamiesiems subjektams apskaitos objektų identifikavimą ir veiklos rūšių palyginimą, detalesnę informaciją galima gauti tik pritaikius unifikuotą buhalterinių sąskaitų planą.

TYRIMO REZULTATAI

1. Pagrindinių veiklos šakų panašumas ir skirtingumas

Teoriniu požiūriu skirtingų sąskaitų planų atsiradimas siejamas su gamybinės veiklos specifika, skirtingomis veiklos rūšimis bei dar skirtingesne pagaminama produkcija. Dėl to, kai kurių mokslininkų nuomone [1, 9, 10, 12], esant skirtingai veiklai, tarkim, žemės ūkio produkcijos gamyba (arba, kaip dabar numatoma, išskirti ir įteisinti 17 Verslo apskaitos standarte „Biologinis turtas“), būtinas ir atskiras sąskaitų planas, o jame – skirtos atskiriems gaminiams buhalterinės sąskaitos. Tačiau šiuo atveju ne tik teoriniai apibendrinimai, bet ir teisiniai aktai, nustatantys apskaitos tvarką per pagrindinį apskaitos tvarkymo dokumentą – sąskaitų planą, nesutampa [2–4].

Tarp tiriamųjų ūkiniu subjektų yra mėginama atskleisti taikomų sąskaitų planų skirtingumus ūkininko ūkyje ir žemės ūkio bendrovėje. Gamybiniu požiūriu abiejuose ūkiniuose subjektuose apskaitos objektai yra visai tapatūs:

a) augalininkystės šakoje:

- įvairiausių rūšių augalai, įskaitant net ir vaistažoles;

- įvairiausių rūšių sodininkystė, daržininkystė, gėlininkystė (atviras ir uždaras gruntas);

b) gyvulininkystės šakoje:

- įvairios gyvulių rūšys, veislės, amžiaus ir lyties grupės;

- įvairūs naminiai paukščiai, bitės, žuvis ir t. t.

Skirtingi augalininkystės ir gyvulininkystės gamybos šakų apskaitos objektai yra apskaitomi skirtingose sąskaitose:

- žemės ūkio įmonėje gamybos išlaidos apskaitomos 61 sąskaitoje „Gamyba“, o augalininkystė – 611 subsąskaitoje, gyvulininkystė – 612 subsąskaitoje, kita gamyba – 613 subsąskaitoje ir t. t. Pavyzdiniame sąskaitų plane 61 sąskaita skirta veiklos sąnaudų apskaitai;

- ūkininko ūkyje tų pačių gamybos šakų sąnaudos yra apskaitomos net dviem pakopom. Pirmoje pakopoje visos sąnaudos (autoriai tai norėtų vadinti išlaidomis), tenkančios tų šakų apskaitai, yra suklasifikuotos į kintamąsias (61 sąskaita) sąnaudas ir pastoviasias (62 sąskaita) sąnaudas, detalizuojant pagal išlaidų elementus (sėklos, trąšos, chemikalai, pašarai ir t. t.). Antroje pakopoje kintamosios ir pastoviosios sąnaudos yra perkeliamos į vadinamąją gamybos suvestinę (65 sąskaita), kuri yra detalizuota į atskiras subsąskaitas:

- ◆ augalininkystė (650 sąskaita);

- ◆ mėsos gyvulininkystė (651 sąskaita);

- ◆ kita gyvulininkystė (652 sąskaita);

- ◆ žuvininkystė (653 sąskaita).

Pažymėtina tai, kad jeigu ūkininkas nori žinoti ne tik bendras išlaidas atskirai veiklos šakai, bet ir atskiram kalkuliaciniam objektui (atskirai augalų ar atskirai gyvulių rūšiai) jau pirmoje pakopoje kintamųjų ir pastoviųjų sąnaudų sudėtyje išlaidų elementus (sėklas, trąšas, pašarus ir t. t.) turi kaupiti pagal anksčiau minėtus kalkuliacinius objektus, kad vėliau šias sąnaudas nukeliant į antros pakopos sąskaitas (65 sąskaita ? Gamybos suvestinė) būtų įmanoma apskaičiuoti kiekvieno kalkuliacinio objekto savikainą.

Atskirų kalkuliacinių objektų išskyrimas yra reikalingas ir kitiems tikslams, tai – statistinės atskaitomybės sudarymui, kurios rodikliai yra nepaprastai smulkiai detalizuoti ir reikalauja tikrai tikslios apskaitos.

Jeigu ūkininko ūkyje atskirų duomenų kaupimas turi tik dvi pagrindines kryptis:

– pirma – ūkininko ūkio atskirų veiklos šakų bei jų produktų ekonominiam vertinimui ir

– antra – lėšų iš įvairių paramos fondų bei banko kreditų gavimo pagrindimui, tai žemės ūkio bendrovėje prie minėtų tikslų dar prisideda ir veiklos teisėtumo bei ekonominio efektyvumo nustatymo auditinis tikrinimas. Auditinis tikrinimas, kurį atlieka revizijos komisija ar lėšų davėjų auditoriai, iš apskaitos sistemos reikalauja išlaidų teisinio pagrindo ir tikslinio panaudojimo. Tačiau iš paramos fondų ar biudžeto gautos lėšos ir ūkininko ūkyje taip pat yra tikrinamos. Todėl visur turi būti tiksli ir aiški apskaita.

Tačiau nepaisant skirtingo informacinio poreikio tiek ūkininko ūkyje, tiek žemės ūkio bendrovėje veiklos pobūdis yra adekvatus, o bendrieji buhalterinių sąskaitų planai ir gamybinės veiklos apskaitai naudojamos sąskaitos yra skirtingos. Jos skiriasi ne vien savo kodifikacija, bet ir taikymo metodika, o tai sudaro tam tikrų nepatogumų tiek praktiniame darbe, tiek mokymo procese, moksliniuose tyrimuose ir ekonominėje analizėje.

Tuo tarpu kitos veiklos šakos arba apskaitos objektai yra analogiški visuose tiriamuosiuose subjektuose. Pvz., uždarosios akcinės bendrovės perdirba žemės ūkio produkciją, vykdo bet kurią gamybinę veiklą, kuri apskaitos metodikos požiūriu, nepriklausomai nuo to, kokie gaminiai bebūtų gaminami, yra analogiška.

2. Tiriamųjų subjektų apskaitos objektai

Atliktas apskaitos objektų sąlyginis klasifikavimas ir palyginimas (1 lentelė) rodo, kad, be anksčiau išvardytų apskaitos objektų, kurie praktiniu požiūriu yra adekvatūs, likusieji apskaitos objektai tinka visų tipų ūkiniams subjektams. Dalis jų (1 lentelė), išskyrus kapitalą, tinka net ir biudžetinėms įstaigoms. Be

to, dar būtų galima paminėti ateinančių laikotarpių sąnaudas ir pajamas, atidėjimus būsimiesiems mokėjimams ir t. t., kurie taip pat gali būti taikomi ir visuose tiriamuosiuose subjektuose.

Nežymių neatitikimų, taikant vieningą pavyzdinį sąskaitų planą, eliminavimui, remiantis jų ekonomine prigimtimi, galima rasti daug būdų, kaip juos suvienodinti.

Žinoma, galima aptikti ir daugiau apskaitos objektų, kurie nepateikti 1 lentelėje, tai:

– dotacijos ir subsidijos, kurias galima priskirti prie finansinių ir investicinių operacijų grupės, kurioms ūkininko ūkio sąskaitų plane yra skirta 35 sąskaita „Dotacijos ir subsidijos“,

– tyrinėjimo ir plėtojimo darbai, kuriuos galima priskirti prie nematerialiojo turto,

– nuosavos akcijos ir investicijos, kurių apskaitai ūkininko ūkio sąskaitų plane yra skirta 16 sąskaita „Ilgalaikės finansinės investicijos“.

Juridinių asmenų statusą turinčiose įmonėse ir ūkininko ūkyje atskiru apskaitos objektu gali būti dalinis dalyvavimas kooperatinėse įmonėse arba akcijų įsigijimas įvairiose įmonėse ar akcijų biržoje.

Analizuodami bet kurios įmonės arba šalies įmonių veiklos balansus, visada rasime kaip atskirą apskaitos objektą debitorinį ir kreditorinį įsiskolinimą. Šie įsiskolinimai, kaip matyti iš pirmos lentelės duomenų, yra atsiskaitymo operacijų sudėtyje. Finansinių ir investicinių operacijų, kaip apskaitos objekto, sudėtyje yra ir bankų kreditai, todėl, galima sakyti, įvairių projektų finansavimas. Tai reiškia, kad ir šie apskaitos objektai gali būti būdingi ne tik juridiniams asmenims, bet ir ūkininko ūkiui ar žemės ūkio bendrovei.

Iš pateiktų apskaitos objektų taikymo galimumų skirtinguose ūkiniuose subjektuose su skirtinga nuosavybės forma matyti, kad beveik visi apskaitos objektai yra adekvatūs visiems subjektams ir bet kuriame ūkio subjekte jie gali būti ar nebūti (dotacijos ir subsidijos, finansavimas, bankų paskolos, įsigytos akcijos, tyrinėjimo ar plėtojimo darbai ir t. t.). Tačiau kartais čia iškyta kita problema – kad tie patys apskaitos objektai tiek praktikoje, tiek teisinėje bazėje gali būti traktuojami labai skirtingai.

Pavyzdžiui, ūkininkas savo veikloje naudoja savo ir savo šeimos narių turtą (žemę, pastatus, techniką, gyvulius, žaliavas ir medžiagas, ką jis turėjo jau prieš įsiregistruodamas ūkininko ūkį, kaip savo nuosavybę), kuris teisiškai įregistruojamas jau yra traktuojamas kapitalu. Taigi ir ūkininko ūkyje, kaip ir kitame juridinio asmens statusą turinčiame subjekte, atsiranda toks pat apskaitos objektas – kapitalas.

Dėl teisinio traktavimo atsiranda ir kai kurie kiti skirtingumai:

– ūkininkas savo pragyvenimui ir šeimos išlaikymui naudoja ir pagamintą savo produkciją, ir dalį

1 lentelė. Apskaitos objektų sąlyginis klasifikavimas ir palyginimas tiriamuosiuose subjektuose

Apskaitos objektas	Ūkio subjektai			
	visų tipų juridiniai asmenys	uždariosios akcinės bendrovės	žemės ūkio bendrovės	ūkininko ūkis
Piniginės lėšos	+	+	+	+
Turtas (visų rūšių)	+	+	+	+
Gamybinis procesas ir perdirbimas	+	+	+	+
Tiekimo procesas	+	+	+	+
Realizacijos procesas	+	+	+	+
Statyba ir remontas	+	+	+	+
Darbas (darbo apmokėjimas)	+	+	+	Tik samdomasis
Patarnavimai	+	+	+	+
Valdymo operacijos	+	+	+	Pats dirba ir valdo
Sąnaudų apskaitos operacijos	+	+	+	Kol kas neįgyvendinamas
Pajamų apskaitos operacijos	+	+	+	
Atsiskaitymo operacijos	+	+	+	+
Finansinės ir investicinės operacijos	+	+	+	+
Kapitalas ¹	+	+	+ ¹	+ ¹
Rezervai	+	+	+	+
Finansiniai rezultatai	+	+	+	+

¹ Kapitalui yra prilyginami ž. ū. bendrovių pajininkų įnašai – pajai, o ūkininko ūkyje – narių nuosavų išteklių įnašai.

pinigų. Ir nors iš esmės tai yra jo uždarbis (kaip tai būtų žemės ūkio bendrovėje ir kituose subjektuose), tačiau dabartinėje ūkininko ūkio apskaitos sistemoje visa tai apskaitoma kitaip. Ūkininko ir jo šeimos narių asmeninėms reikmėms suvartotas turtas (gyvuliai bei produkcija) neįskaitomas į gaminamos produkcijos savikainą, kaip tai yra uždariosiose akcinėse bendrovėse ar žemės ūkio bendrovėse, bet metų pabaigoje, įvertinus nustatytomis normatyvinėmis kainomis, iškeliami į kintamųjų sąnaudų apskaitos 61 sąskaitą „Kintamosios sąnaudos“, o skirtumas tarp faktinės savikainos ir normatyvinių kainų iškeliamas į 34 sąskaitą „Finansiniai rezultatai“;

– ūkininkui ir jo šeimos nariams nepriskaičiuojamas darbo užmokestis, kuris yra susietas su konkrečiu darbu ir valdymu, o tai iškreipia ir savikainos struktūrą. Tačiau jeigu ūkininkas ir jo šeima negalėtų pasiimti dalies savo produkcijos ir pinigų kaip paprasčiausio uždarbio, jis negalėtų ir egzistuoti. O kad turto, pinigų ir darbo apskaitos požiūriu ūkininko ūkio apskaita nesiskirtų nuo kitų tipų ūkinių subjektų, jo asmeniniams poreikiams sunaudotą turtą ar pinigus reikėtų paprasčiausiai įvardyti darbo užmokesčiu. Ir nors faktiškai tas darbo užmokestis yra pasiimamas (ir niekas to nedraudžia daryti), tačiau ūkininko ūkio apskaitoje jis nefiksuoja darbo užmokesčio rodiklių pavidalu. Sąskaitų plano po-

žiūriu tokią sąskaitą (56 sąskaita – Gyvulių ir produkcijos suvartojimas ūkio ir asmeninėms reikmėms) galima būtų įrašyti ir į pavyzdinį sąskaitų planą. Tačiau autorių manymu [6], tokia ūkininko ir jo narių darbo apmokėjimo apskaita yra laikina pereinamojo laikotarpio forma, kuri ateityje turėtų tapti normaliu darbo apmokėjimu. Nepaisant to, kad ūkininko ir jo šeimos narių išlaikymui paimtoji produkcija nėra laikoma darbo apmokėjimu, tačiau į sąnaudas įtraukiama per kitą apskaitinę poziciją – paimtoji produkcija ir gyvuliai, kurie pradžioje apskaitomi 56 sąskaitoje „Gyvulių ir produkcijos suvartojimas ūkio ir asmeninėms reikmėms“, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, perkainavus nustatytomis normatyvinėmis kainomis, iškeliami į 61 sąskaitą „Kintamosios sąnaudos“. Tai reiškia ne ką kita, kaip apmokėjimą už darbą, kuris galėtų būti apskaitomas 46 sąskaitoje „Skolos už darbą“.

Visa tai rodo, kad ūkininko ūkyje vyksta analogiški ūkininko procesai, kaip ir žemės ūkio bendrovėje ar bet kuriame juridinio asmens teises turinčiame ūkininko subjekte, tačiau ūkininko ūkyje jie yra apskaitomi kita tvarka. O tai ir iškreipia jų atskirų šakų finansinius reikalavimus.

Čia ir susikerta ekonomistų ir apskaitos darbuotojų nuomonės, kad ūkininko ūkio finansiniai rezultatai yra nepalyginami su kitų ūkinių subjektų rezul-

tatais. Tačiau pritaikius vienodą apskaitos metodiką, būtų jie palyginami. Be to, ūkininko darbo sąnaudų neįskaitymas į savikainą klaidina ir patį ūkininką. Nežinia, kuo yra pagrįstas toks tikslas. Juk ūkininkas yra lygiavertis rinkos partneris, o jo gamybinei veiklai turi įtaką tie patys rinkos dėsniai.

3. Sąskaitų planų sudėtis, panašumai ir skirtumai

Palyginamuoju metodu vertinant tiriamuose subjektuose taikomus sąskaitų planus galima konstatuoti, kad:

– visi sąskaitų planai turi tą patį pagrindą – pavyzdinį sąskaitų planą, patvirtintą Finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. raštu Nr. 91N su pakeitimais 1996 m. gegužės 9 d. rašte Nr. 12N²;

– žemės ūkio įmonių sąskaitų plane atsiranda kai kurie nesutapimai (2 lentelė):

– ūkininko ūkio sąskaitų plane iš pavyzdinio sąskaitų plano yra perimtas sąskaitų klasifikavimas (6 klasės), tiksliai papildomai įvestos kai kurios sąskaitos (13 sąskaita – ilgalaikio turto nusidėvėjimas (amortizacija), vietoje 23 sąskaitos pavyzdiniame sąskaitų plane „Nebaigtos vykdyti sutartys“, ūkininko ūkyje 23 sąskaita skirta nebaigtos gamybos apskaitai). Ūkininko ūkio sąskaitų plane yra įvesta nauja sąskaita Nr. 56 „Gyvulių ir produkcijos suvartojimas ūkio ir asmeninėms reikmėms“, kurios esmę pavyzdiniame sąskaitų plane atstotų 471 sąskaita „Mokėtini atlyginimai“, įvedus atskirus rodiklius natūrinei apskaitai. Be to, ūkininko ūkio sąskaitų plane yra nemažai sąskaitų kodų, kuriems suteikta kita reikšmė. Pavyzdžiui, pavyzdiniame sąskaitų plane kodas 61 reiškia „Veiklos sąnaudas“, o ūkininko sąskaitų plane – „Kintamosios sąnaudos“, pavyzdiniame sąskaitų plane 62 sąskaita „Kitos veiklos sąnaudos“ skirtos apskaityti savos gamybos ilgalaikio turto savikainai, veiklos mokesčių sąnaudoms, nebaigtų vyk-

dyti sutarčių savikainai ir t. t., ūkininko sąskaitų plane – reiškia „Pastoviosios sąnaudos“. Pavyzdiniame sąskaitų plane 65 kodas reiškia „Pelno mokesčiai“, o ūkininko – „Gamybos suvestinė“.

Detaliai analizuojant kiekvieno sąskaitų plano kodifikaciją galima rasti ir daugiau kodų reikšmių neatitikimų, tačiau ir sukeitus kai kurių kodų reikšmes, tie patys apskaitos objektai analogiškai atspindi kituose koduose.

Palyginamojo tyrimo keliu buvo nustatyta (1 lentelė), kad visuose tiriamuosiuose subjektuose yra analogiški apskaitos objektai, o tai reiškia, kad ir sąskaitų planai gali būti vienodi.

Negalima tvirtinti, jog minėtas bendrasis pavyzdinis sąskaitų planas neturi trūkumų ir netikslumų. Specialioje literatūroje galima rasti daug pasiūlymų, kaip sąskaitų planą galima padaryti informatyvesnį, paruoštą pagal atitinkamą kodifikacijos metodą (dviženklį, triženklį arba kitaip suklasifikuotą). J. Sokolovas kelia klausimą, kaip supaprastinti sąskaitų planą [9]. Be to, J. Sokolovas, analizuodamas sąskaitų planų sudarymo struktūrą ir klasifikavimą, paliečia ir užsienio valstybių – Anglijos, JAV, Vokietijos, Prancūzijos ir kitų Europos šalių skirtingą požiūrį į sąskaitų planų struktūras. O tai reiškia, kad šis klausimas yra aktualus ir moksliskai iki galo neištyrinėtas. K. Valužis savo darbuose [5–8] yra plačiai išanalizavęs kiekvienos sąskaitos kodo esmę ir pasiūlęs, kaip tiksliai taikyti praktikoje pavyzdinį bei ūkininko ūkio sąskaitų planus. Knygoje „Ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymas ir ekonominis vertinimas“ [7] teigiama, kad nėra jokio būtinumo taikyti atskirą 13 sąskaitą „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas (amortizacija)“, kadangi joje apskaitoma ilgalaikio turto sąskaitos kreditinė dalis. Tuo tarpu ilgalaikio turto nusidėvėjimas turi būti įrašomas to turto sąskaitos (Nr. 12) kredito dalyje. Juk tas pats objektas iš tikrųjų negali būti apskaitomas

dvejose skirtingose sąskaitose – 12 sąskaitos – „Ilgalaikis materialusis turtas“ debete jo įsigijimo savikaina, 13 sąskaitoje – „Ilgalaikio turto nusidėvėjimas (amortizacija)“ kredite, to ilgalaikio turto nusidėvėjimas. Nes tada to ilgalaikio turto informacinėje laikmenoje (kortelėje ar kompiuterio laikmenoje) atsiranda dvi skirtingos sąskaitos – debete 12 sąskaita, o kredite 13 sąskaita. Tame pačiame darbe yra siūloma atsisakyti 61 sąskaitos „Kintamosios sąnaudos“, 62 sąskaitos „Pastoviosios sąnaudos“, o visus jose apskaitomus išlaidų elementus apskaityti tiesiogiai kiekvieno kalkuliacinio objekto sudėtyje, nes patys išlaidų elementai savyje aku-

2 lentelė. Kai kurių sąskaitų kodų reikšmių nesutapimai

Sąskaitos pavadinimas	Ž. ūkio įmonių	Pavyzdiniame
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	18	Atskiros sąskaitos nėra
Gyuliai, paukščiai, bitės ir žvėreliai	28	Atskiros sąskaitos nėra
Atsiskaitymai su tiekėjais	40	40 sąskaita – ilgalaikės finansinės skolos
Tiesioginės gamybos išlaidos	61	61 sąskaita – veiklos sąnaudos
Parduotų prekių ir darbų savikaina: ...ir t. t. tokių neatitikimų yra daug, tačiau iš esmės apskaitos objektai išlieka tie patys	64	64 sąskaita – netekimai (ypatingieji praradimai)

muliuoja sąnaudų pastovumo ar kintamumo požymius. Be to, apskaitos sistemoje neišvengiamai yra apskaitomos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos, todėl esant būtinumui iš esamų duomenų analitinėje apskaitoje galima surasti tas pastoviasias ir kintamąsias sąnaudas. Tiek tiesioginės, tiek netiesioginės išlaidos nėra ir negali būti griežtai reglamentuotos. Tai priklauso nuo įmonės tikslų ir apskaitos tvarkymo galimybių. Lygiai taip pat ir kintamosios bei pastoviosios sąnaudos. Jeigu būtų įmanoma, pvz., autotransporto darbus priskirti konkrečiai augalininkystės kultūrai ar gyvulių rūšiai, tos išlaidos galėtų būti traktuojamos kaip kintamosios, jei ne, jas skirstant proporcingai pasirinktai bazei, jos taps pastoviosiomis. Dėl tos priežasties, kadangi visais atvejais yra tam tikras sąlygiškumas ne vien gamybos apimčių požiūriu, bet ir apskaitos tvarkymo metodikos požiūriu, todėl tų sąskaitų (61 ir 62) atsisakymas apskaitą padarytų paprastesnę ir suprantamesnę.

Tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu nėra ir negali būti tikslaus įvertinimo, kurios sąnaudos yra tikrai kintamos, o kurios pastovios. Žemės ūkio gamyboje taikomas kintamųjų ir pastoviųjų sąnaudų sąvokos yra dirbtinai perimtos iš apskaitos teorijos ir dirbtinai taikomos ūkininko ūkio apskaitos sistemoje.

Žemės ūkio gamyboje išlaidų kintamumą sąlygoja ne tik gaminamos produkcijos apimtis, bet ir gamtinės bei biologinės sąlygos. Pvz., jeigu sėklas ir trąšas laikyti kintamomis, priklausomai nuo pasėlių ploto (nors ir šiuo atveju atsiranda pataisos dėl sėklų kokybės ir trąšų poreikio, bet čia tenka atsiremti ir į finansines galimybes nupirkti daugiau ir geresnių trąšų bei aukštesnio rūšingumo sėklų), tačiau keičiantis gamtinėms bei organizacinėms sąlygoms derlius bus skirtingas. Čia jau ir pasireiškia atitinkamos sąlygos, kad išsėjus sėklas ar trąšas, jos tampa pastoviomis, nes gavus ir labai mažą derlių, proporcingai jų nebeįmanoma sumažinti. Tačiau pramoninėje gamyboje sunaudotas medžiagų kiekis tam pačiam gaminiui yra pastovus.

Analogiška padėtis ir auginant gyvulius. Nors pašarų sąnaudas galima priskirti prie kintamųjų sąnaudų – sunaudojama priklausomai nuo šeriamų gyvulių skaičiaus, tačiau susirgus gyvuliams bei dėl įvairiausių kitokių aplinkybių negavus produkcijos, pašarai tampa pastoviomis sąnaudomis, nepriklausomai nuo anksčiau apskaičiuoto gyvulių skaičiaus arba gautino produkcijos kiekio.

Pavyzdiniame ūkinių organizacijų sąskaitų plane atskirų sąskaitų, kuriose būtų apskaitomos pastoviosios ir kintamosios sąnaudos, nėra. Ir nepaisant to, kad pagal pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitas apskaitą tvarko ne tik mažos įmonės, bet ir įmonės gigantai su plačiu gaminių asortimentu, tačiau be jų išsiverčia. Galiausiai pramoninė gamyba nepriklauso

nuo gamtinių sąlygų, nes į mašiną ar įrenginį daugiau detalių nesudėsi, nors čia pastovumas yra įmanomas, tačiau sąskaitų plane nėra išskirtų sąskaitų ir šituos terminus vartoja tiksliai analizuojant gamybos procesą. Tačiau daugiausia dėmesio yra skiriama tiesioginių ir netiesioginių išlaidų klasifikavimui ir apskaitai. Tiesioginių bei netiesioginių išlaidų samprata ir apskaitos būdas gali būti taikomas ir ūkininko ūkyje, ir tai priartintų prie bendrų apskaitos principų taikymo.

4. Atskaitomybės rodiklių tapatumas

Pagrindinis atskaitomybės dokumentas, kuris glaudžiai susietas su sąskaitų planu, yra buhalterinis balansas. Tačiau ir balansuose, ne tik tuose, kurie taikomi tiriamuosiuose subjektuose, bet ir tarptautiniu mastu [1, 10, 11, 15], galima rasti tuos pačius rodiklius:

- turtą (materialų, finansinį bei atsargas);
- pinigus;
- visų rūšių atsiskaitymus (tiek debitorinio, tiek kreditorinio įsiskolinimo);
- nebaigtą gamybą;
- finansinius rezultatus;
- kapitalą ir rezervus;
- atidėjimus;
- kita.

Tai rodo, kad toks vienodų balansų rodiklių pavaizdavimas yra įmanomas, jeigu visų tipų įmonėse būtų naudojamas ir vieningas buhalterinių sąskaitų planas.

Daugelis Europos šalių savo apskaitos rodikliams apibendrinti naudoja balansus pagal Europos Bendrijos tarybos patvirtintą ketvirtąją direktyvą. Palyginus balansų rodiklius pagal šią direktyvą su balansais, sudaromais mūsų šalyje, randami tie patys apskaitos objektai [9].

Visa tai rodo, kad apskaitos rodikliai visose šalyse yra tapatūs, o skiriasi tik savo detalumu. Be to, pažymėtina ir tai, kad informacijos sukaupimas jų užpildymui yra galimas tik pagal vieningą sąskaitų planą.

Apžvelgus tik keleto užsienio valstybių vyriausybių bei apskaitos tvarkymo visuomeninių organizacijų pastangas siekiant suvienodinti atskaitomybės rodiklius, taikant tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, matyti, kad kartu iškyla ir sąskaitų planų suvienodinimo klausimai [14]. Atskaitomybės suvienodinimo klausimai labai ryškiai iškilo JAV kompanijų „Euron“, „WorldCon“, „Qwest“ ir kitų bankroto skandalų metu [12].

Vieningas sąskaitų planas visoms verslo kompanijoms [13] Prancūzijos apskaitos sistemoje jau yra taikomas nuo 1947 m.

Daug dėmesio apskaitos standartų paruošimui ir jų suderinimui su įvairių šalių bei tarptautiniais ap-

skaitos principais ir metodais skiriama Ukrainoje [11]. E. Bogatyriova [10] taip pat analizuoja galimybę padaryti pakeitimus sąskaitų planuose, kad jie galėtų būti taikomi bet kurio tipo įmonėse.

Apskaitos unifikavimo problemos keliamos ir ruošiant apskaitos specialistus. Tačiau, kaip rodo atlikta analizė, tuo klausimu nėra vieningos nuomonės. Tai leidžia teigti, kad įvairių šalių buhalterinės apskaitos mokslo ir praktikos darbuotojai kol kas neįvertina vieno svarbiausio dalyko, kuris buvo aptartas mūsų tyrime, – kad bet kurioje šalyje ir bet kuriame ūkiniame subjekte yra tie patys arba analogiški apskaitos objektai, tiksliai vienur jie gali būti labiau, kitur mažiau detalizuoti. Tačiau jei būtų visiems ūkio vietams ne tik mūsų šalyje, bet ir kitose šalyse taikomi vienodi sąskaitų planai ir finansinė atskaitomybė, tada galima teigti, kad apskaita yra suvienodinta. Tuo pačiu ir apskaitos specialistų ruošimas būtų supaprastintas, palengvintas, o žinios daug gilesnės.

Įvairių šalių siekimas unifikuoti atskaitomybės rodiklius ir standartizuoti jų ekonominių turinį, t. y. bet kurios ūkinės operacijos adekvatų įvertinimą, veda ir į buhalterinių sąskaitų planų suvienodinimą, o šią problemą įvairiausių šalių apskaitos sistemose galima išspręsti tokiais būdais:

- ◆ pirma, suvienodinant atskaitomybės rodiklius ir jų ekonominių pagrindimą;
- ◆ antra, suvienodinant arba standartizuojant ūkinių operacijų įvertinimą;
- ◆ trečia, įgyvendinant šiuos tikslus, savaime atsiras būtinybė suvienodinti ir buhalterinių sąskaitų planus;
- ◆ ketvirta, paruoštas apskaitos specialistas laisvai galėtų dirbti bet kurioje įmonėje ir bet kurioje šalyje.

Rengiant vienodo modelio sąskaitų planus, reikėtų numatyti sąskaitas, kurios apimtų visas veiklos sritis ir ekonominius rodiklius, o įmonės, neturinčios vienokių ar kitokių apskaitos objektų, numatytų jiems nereikalingų sąskaitų nenaudotų.

IŠVADOS

1. Žemės ūkio subjektų veiklos pobūdis yra adekvatus, o apskaitos objektai visose veiklos šakose ir bet kurį juridinį statusą turinčiuose subjektuose yra tapatus (įvairių rūšių turtas; pinigai; atsiskaitymai, gamybos procesas, kapitaliniai darbai, tiekimo operacijos; finansavimas, dotacijos ir subsidijos; kapitalas, finansai ir rezervai; finansiniai rezultatai ar atsiskaitymai už finansinių išteklių panaudojimą ir t. t.), todėl juos galima apskaityti pagal vieną ir unifikotą buhalterinių sąskaitų planą.

2. Nežymių apskaitos objektų neatitikimų, pasitaikančių naudojant vieną buhalterinių sąskaitų

planą, paaiškinimui galima rasti atitikmenis analogiškiems apskaitos objektams suvienodinti.

3. Vieningo buhalterinių sąskaitų plano taikymas visuose žemės ūkio subjektuose įgalintų suvienodinti atskaitomybę, standartizuoti ekonominių rodiklių turinį, lengviau kompiuterizuoti apskaitą, paprasčiau ir kvalifikuočiau paruošti apskaitos specialistus mokymo įstaigose.

4. Parengiant vieną buhalterinių sąskaitų planą, reikėtų numatyti buhalterines sąskaitas, kurios apimtų visas veiklos sritis ir ekonominius rodiklius. Įmonės, neturinčios atitinkamų apskaitos objektų, nenaudos ir sąskaitomis, skirtomis jiems apskaityti.

Gauta
2003 12 24

Literatūra

1. Atrill P., Harvey D., Laney E. Accounting for Business. Oxford, 1993. 420 p.
2. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. raštas Nr. 91N „Dėl paaiškinamojo rašto ir sąskaitų plano“ // Valstybės žinios. 1993. Nr. 73–1377.
3. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1996 m. gegužės 9 d. raštas Nr. 12N „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. rašto Nr. 91N dalinio pakeitimo ir papildymo“ // Valstybės žinios. 1996. Nr. 47–1129.
4. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2001 m. lapkričio 26 d. įsakymas Nr. 414 „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijų tvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001. Nr. 102–3645.
5. Valužis K. Apskaitos sistema. UAB „Viltis“. 2000. 581 p.
6. Valužis K. Apskaitos problemos. UAB „Viltis“, 2001. 566 p.
7. Valužis K. Ūkininko veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymas ir ekonominis vertinimas. UAB „Viltis“, 2003. 588 p.
8. Valužis K. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo metodika. UAB „Viltis“, 2003. 438 p.
9. <http://www.apskaitosinstitutas.lt>.
10. Богатырева У. И. Изменения в плане счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2003. № 15. С. 3–12.
11. Голов С. Ф. Реформа бухгалтерского учета на Украине: результаты, проблемы и перспективы // Бухгалтерский учет. 2003. № 17. С. 50–54.
12. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития // Бухгалтерский учет. 2003. № 9. С. 64–69.
13. Козелцева Е. Е. Организация бухгалтерского учета во Франции // Бухгалтерский учет. 2003. № 10. С. 58–61.
14. Палий А. Ф. Перспективы применения МСФО в российских организациях // Бухгалтерский учет. 2003. № 8. С. 3–7.
15. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет. Москва: Аудит, 1996. 638 с.

Milda Genienė, Stasė Palubinskienė, Kostas Valužis

THEORETICAL SUBSTANTIATION OF APPLICATION OF UNIFIED ACCOUNT LIST

Summary

This article describes the possibility to use the same account list for all agricultural economic units – enterprises, farmer's farms and others.

The problem is that most of agricultural business enterprises or other economic units are using different account lists. Usage of different account lists creates additional problems for interpretation and comparison of data in financial statements and for decision-making.

The research results indicate that accounting objects in all agricultural units are analogous: they have and calculate tangible fixed assets, all enterprises keep account of capital and reserves, money, production, stocks, investments, financial results and others. The balance sheet of all agricultural enterprises has the same rates.

A brief overview of the likenesses and differences of accounting objects in agricultural companies, enterprises and farmer's and household farms is presented. The results indicate that the agricultural enterprises, farmer's farms and other agricultural economic units can use the same form of account list.

Key words: accounts, account schemes, objects of accounting, accountance, account balance

Милда Гяене, Стасе Палубинскене, Костас Валужис

ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Резюме

Для решения теоретического обоснования о возможности по применению единого плана счетов бухгалтерского учета было произведено сравнение субъектов учета, имеющих разный юридический статус и формы собственности, а также объекты учета, в которых применяются разные планы счетов. Установлено, что объекты учета, несмотря на разнородные производственные отрасли и производимую продукцию, являются аналогичными: имеют и учитывают имущество разного рода, деньги, ведут учет расчетов, производства, процесса снабжения и реализации, инвестиций, дотаций и субсидий, капитала, фондов резервов, финансовых результатов и т. д. Составляемые на основании учетных данных балансы имеют те же самые показатели. Применяемые в учете различные планы счетов, хотя по некоторым счетам имеют другое цифровое обозначение, составлены на основании примерного плана счетов, утвержденного Министерством финансов Литвы. При сравнении показателей балансов с другими странами тоже установлена тождественность. Ученые Литвы и других стран приводят доказательство, что целесообразно применять одинаковые во всех странах показатели в балансах и финансовых отчетах. И это ведет к единому плану счетов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: счета, планы счетов, объекты учета, отчетность, бухгалтерский баланс